



ΚΥΠΡΙΑΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ



ΤΜΗΜΑ ΤΕΛΩΝΕΙΩΝ  
ΥΠΗΡΕΣΙΑ Φ. Π. Α.  
ΚΕΝΤΡΙΚΑ ΓΡΑΦΕΙΑ  
1471 ΛΕΥΚΩΣΙΑ

Αρ. Φακ.: 13.31.003.001  
Αρ. Τηλ.: 22601793  
Αρ. Φαξ: 22660484

25 Ιουνίου, 2014

Ερμηνευτική Εγκύκλιος 186

Όλους τους Λειτουργούς Φ.Π.Α.

### Μεικτές Συναλλαγές

Ο καθορισμός κατά πόσο μια συναλλαγή αποτελεί μεικτή ή όχι συναλλαγή είναι σημαντικός ειδικά στις περιπτώσεις στις οποίες τα συστατικά ενός τελικού προϊόντος / συναλλαγής εάν παραδίδονταν /παρέχονταν ξεχωριστά θα τύγχαναν φορολογικής μεταχείρισης με διαφορετικούς συντελεστές Φ.Π.Α.

Δεδομένου ότι η περί Φ.Π.Α. Νομοθεσία δεν καθορίζει συγκεκριμένους κανόνες καθοδήγησης ως προς το θέμα αυτό, ο καθορισμός εάν μια συναλλαγή αποτελεί μεικτή ή όχι συναλλαγή γίνεται με βάση τις προϋποθέσεις που έχουν καθοριστεί στην απόφαση του Δικαστηρίου Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση Card Protection Plan C-349/96.

Το ΔΕΚ καθόρισε μέσα από αυτή την απόφαση του τα ακόλουθα κριτήρια για τον καθορισμό εάν μια συναλλαγή που αποτελείται από πέραν του ενός αγαθού / υπηρεσίας αποτελεί μεικτή συναλλαγή:

- Θα πρέπει να ληφθούν υπόψη όλες οι συνθήκες υπό τις οποίες διεξάγεται μια δραστηριότητα
- Κάθε παροχή υπηρεσίας θα πρέπει να θεωρηθεί ως αυτοτελής και ανεξάρτητη
- η παροχή που αποτελείται από μία μόνον υπηρεσία σε οικονομικό επίπεδο δεν πρέπει να κατακερματίζεται τεχνητά ούτως ώστε να μην αλλοιωθεί η λειτουργικότητα του συστήματος του ΦΠΑ, και θα πρέπει να αναζητηθούν τα χαρακτηριστικά στοιχεία της επίμαχης δραστηριότητας για να καθορισθεί αν ο υποκείμενος στον φόρο προβαίνει σε πλείονες αυτοτελείς κύριες παροχές ή σε μία ενιαία παροχή προς τον καταναλωτή, όπου ως καταναλωτής δε νοείται ένας μέσος καταναλωτής.
- Όταν πρόκειται για ενιαία παροχή ένα ή περισσότερα στοιχεία πρέπει να θεωρηθούν ότι αποτελούν την κύρια παροχή ενώ, αντιστρόφως, ένα ή περισσότερα στοιχεία πρέπει να θεωρηθούν ως μία ή περισσότερες παρεπόμενες παροχές, οι οποίες υπόκεινται από πλευράς φορολογίας στην ίδια μεταχείριση με την κύρια παροχή. Μια

παροχή πρέπει να θεωρηθεί ως παρεπόμενη κύριας παροχής, όταν δεν συνιστά από μόνη της σκοπό για τους πελάτες, αλλά το μέσο για να απολαύσουν υπό τις καλύτερες συνθήκες την κύρια υπηρεσία του παρέχοντος υπηρεσίες.

- Η επιβολή μιας και μόνο τιμής δεν αποτελεί από μόνο του κριτήριο. Ως εκ τούτου εάν ο καταναλωτής έχει την πρόθεση να λάβει δύο ή περισσότερες υπηρεσίες, η μια τιμή δεν θα αποτρέψει να θεωρηθούν οι δύο συναλλαγές ως ξεχωριστές και να αποδοθεί Φ.Π.Α. επί της αξίας της κάθε μιας.

Μια συναλλαγή θεωρείται ως **ενιαία συναλλαγή** όταν τα μέρη που την αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της εν λόγω συναλλαγής. Ως αναπόσπαστο μέρος της συναλλαγής θεωρείται οτιδήποτε είναι ουσιώδες, αναγκαίο ή παρεπόμενο της εν λόγω συναλλαγής. Παρεπόμενο στοιχείο μιας συναλλαγής είναι εκείνο το οποίο είναι φυσικό να συνοδεύει τη συναλλαγή και γενικά δεν αποτελεί σημαντικό μέρος της.

Ενδεικτικά, όσα περισσότερα από τα πιο κάτω στοιχεία παρουσιάζονται σε μια συναλλαγή, τόσο πιο μεγάλη η πιθανότητα να έχουμε μια ενιαία συναλλαγή:

- Χρεώνεται μια τιμή ή ο πελάτης πληρώνει το ίδιο ποσό ανεξάρτητα της ποσότητας του ενός ή του άλλου στοιχείου
- Τα στοιχεία διαφημίζονται ως πακέτο
- Δεν υπάρχει τη δεδομένη στιγμή η επιλογή να αγοραστούν τα στοιχεία ξεχωριστά
- Δεν είναι λογικό τα στοιχεία να πωληθούν από μόνα τους
- Παρόλο που τα στοιχεία μπορεί να μπορούν να κοστολογηθούν ξεχωριστά, οι αξίες αυτές φαίνονται να έχουν προκύψει αυθαίρετα από το την τιμή του πακέτου
- Ο πελάτης θεωρεί ότι λαμβάνει μια ενιαία συναλλαγή και όχι δύο διαφορετικά στοιχεία
- Τα διαφορετικά στοιχεία αποτελούν πτυχές της ποιότητας της συναλλαγής
- Τα διαφορετικά στοιχεία είναι αναπόσπαστα μιας γενικότερης συναλλαγής – εάν ένα από αυτά αφαιρεθεί, η φύση της συναλλαγής θα επηρεαστεί
- Κάποια συστατικά είναι ξεκάθαρα ότι είναι παρεπόμενα και βοηθητικά μιας βασικής συναλλαγής και ο καταναλωτής τα λαμβάνει αποκλειστικά για να απολαύσει τη βασική συναλλαγή.

(Σημειώνεται ότι ο πιο πάνω κατάλογος είναι ενδεικτικός και όχι εξαντλητικός)

Εφόσον προσδιοριστεί κατά πόσο μια συναλλαγή είναι ενιαία, θα πρέπει στη συνέχεια να προσδιοριστεί ο τόπος φορολόγησης της και με ποιο φορολογικό συντελεστή θα φορολογηθεί. Ο συντελεστής θα καθοριστεί κυρίως λαμβάνοντας υπόψη ποια είναι η βασική συναλλαγή στην οποία ο προμηθευτής στοχεύει.

Εάν η κύρια συναλλαγή εμπίπτει στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. τότε θα φορολογείται ολόκληρη η συναλλαγή με τον κανονικό συντελεστή, ενώ εάν η κύρια συναλλαγή φορολογείται με τον μειωμένο (π.χ. τρόφιμο) τότε θα φορολογείται στο σύνολο της με το μειωμένο.

Ενδεικτικά αναφέρονται οι περιπτώσεις τροφίμων στη συσκευασία των οποίων περιλαμβάνεται παιχνίδι ή άλλο αντικείμενο (κουτιά δημητριακών, τσιπς κτλ) που στην περίπτωση αυτή η βασική συναλλαγή είναι το τρόφιμο. Σε τέτοια περίπτωση η απόφαση εάν μια συναλλαγή είναι ενιαία ή μικτή δεν θα πρέπει να επηρεάζεται από το ποιος έχει προβεί στην ενοποίηση των προϊόντων / υπηρεσιών (π.χ. αρχικός κατασκευαστής ή μεταπωλητής).

Ενδεικτικά αναφέρεται ότι, παιχνίδια ή άλλα αντικείμενα τα οποία περιλαμβάνουν στη συσκευασία τους και τρόφιμο (ποτήρι με καραμέλες, φλιτζάνι με αυγό, βαλιτσάκι με

καραμέλες, κτλ) θεωρούνται ως παράδοση αντικειμένου που υπόκειται στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. και όχι ως τρόφιμο.

Περιπτώσεις συστατικών όπου το αντικείμενο που υπόκειται στον κανονικό συντελεστή είναι αναγκαίο για να μπορέσει ο αγοραστής να απολαύσει καλύτερα το άλλο συστατικό που υπόκειται στο μειωμένο συντελεστή, θα θεωρούνται ως ενιαία συναλλαγή που υπόκειται στο μειωμένο συντελεστή (π.χ. κουτί στο οποίο περιέχονται μπισκότα/σοκολατάκια, πλαστικό ποτήρι με καφέ, κτλ).

Ως **μεικτή συναλλαγή** θα θεωρείται η συναλλαγή που ενώ καταβάλλεται για αυτή ένα ποσό ως αντιπαροχή, λαμβάνονται πέραν του ενός συστατικά τα οποία δεν είναι ούτε αναπόσπαστα ούτε παρεπόμενα της συναλλαγής και είναι ξεχωριστές βασικές συναλλαγές από μόνες τους.

Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι μεικτές συναλλαγές θα έχουν ένα ή περισσότερα από τα πιο κάτω στοιχεία:

- Τιμολογούνται ξεχωριστά έστω κι αν πωλούνται μαζί
- Τα συστατικά διατίθενται και από μόνα τους
- Παραδίδονται σε διαφορετικό χρόνο
- Τα συστατικά δεν είναι αλληλοεξαρτώμενα ή συνδέονται.
- Η αντιπαροχή για τη συναλλαγή αυτή είναι διαφορετική και προσαυξάνεται με την αξία του/των επιπλέον συστατικών.

Με βάση τα πιο πάνω, για κάθε μεικτή συναλλαγή της οποίας τα μέρη που την αποτελούν υπόκεινται σε δύο διαφορετικούς συντελεστές Φ.Π.Α., για τον καθορισμό του τρόπου υπολογισμού του οφειλόμενου φόρου, πρέπει να γίνεται επιμερισμός με βάση την αξία. Ενδεικτικές μέθοδοι παρουσιάζονται στο Παράρτημα ΣΤ του Ενημερωτικού Εντύπου 10 «Γενικός Οδηγός Φόρου Προστιθέμενης Αξίας».

(Χ. Χατζημιχαήλ)  
για Έφορο Φ.Π.Α.

Αντ.: 5.13.03

Κοιν.: Γενικό Ελεγκτή

: Γενικό Διευθυντή Υπουργείου Οικονομικών

: Αρχιτελωνείο

: Προϊσταμένους Επαρχιακών Γραφείων Φ.Π.Α.

: Προϊστάμενους Τομέων Κεντρικών Γραφείων Φ.Π.Α.

: Κ.Ε.Β.Ε.

Τ.Θ. 21455

1509 Λευκωσία

: Ο.Ε.Β.

Τ.Θ. 21657

1511 Λευκωσία

:Σύνδεσμο Εγκεκριμένων Λογιστών Κύπρου

Τ.Θ. 24935

1355 Λευκωσία

: Παγκύπριο Σύνδεσμο Εγκεκριμένων Λογιστών Αμερικής

Τ.Θ. 25584

1310 Λευκωσία

: Σύνδεσμο Πτυχιούχων Εγκεκριμένων Λογιστών – Ελεγκτών Κύπρου

Τ.Θ. 26540

1640 Λευκωσία

: Σύνδεσμο Ανεξαρτήτων Λογιστών Κύπρου

Τ.Θ. 53684

3317 Λεμεσός

xx