



Αρ. Φακ.: Κ.Π. 8  
Αρ. Φαξ.: 367965  
Αρ. Τηλ.: 306365

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΤΜΗΜΑ ΤΕΛΩΝΕΙΩΝ  
ΥΠΗΡΕΣΙΑ Φ.Π.Α.  
1471 ΛΕΥΚΩΣΙΑ

## Ερμηνευτική Εγκύκλιος 35

6 Μαρτίου 1997

Όλους τους λειτουργούς,

### Παράδοση αγαθών: κυριότητα και κατοχή

#### *Γενικά*

Το Μέρος ΙΙΙ του περί Πώλησεως Αγαθών Νόμου (Ν.10(Ι)/94) ρυθμίζει το θέμα της μεταβίβασης της κυριότητας. Ορισμένοι από τους βασικούς κανόνες είναι και οι εξής:

- Σε μια σύμβαση πώλησης η κυριότητα των αγαθών μεταβιβάζεται στον αγοραστή κατά το χρόνο που είναι η πρόθεση των συμβαλλομένων να μεταβιβαστεί.
- Η πρόθεση των συμβαλλομένων μπορεί να εξακριβωθεί από τους όρους της σύμβασης, τη συμπεριφορά των συμβαλλομένων και τις συγκεκριμένες περιστάσεις.
- Σε μια σύμβαση χωρίς όρους για την πώληση αγαθών σε παραδόσιμη κατάσταση, η κυριότητα μεταβιβάζεται στον αγοραστή κατά το χρόνο σύναψης της σύμβασης, ανεξάρτητα από το αν η πληρωμή ή η φυσική παράδοση, ή και οι δύο, θα πραγματοποιηθούν σε μεταγενέστερο χρόνο.

#### *Άμεση μεταβίβαση της κυριότητας*

Σύμφωνα με το άρθρο 6(3)(α)(i) του Ν.246/90 η μεταβίβαση της πλήρους κυριότητας των αγαθών αποτελεί παράδοση αγαθών. Συνήθως αυτό σημαίνει τη μεταβίβαση τόσο της κυριότητας όσο και της κατοχής των αγαθών.

Στις εξής πράξεις η κυριότητα των αγαθών μεταβιβάζεται αμέσως:

- πώληση (τοίς μετρητοίς ή επί πιστώσει)
- αντιπραγματισμός (ανταλλαγή αγαθών)
- μεταβίβαση χωρίς χρέωση (π.χ. δώρα).

#### *Μελλοντική μεταβίβαση της κυριότητας*

Σύμφωνα με το άρθρο 6(3)(α)(ii) του Ν.246/90 η μεταβίβαση της κατοχής των αγαθών στις περιπτώσεις που έχει συμφωνηθεί και μεταγενέστερη μεταβίβαση της κυριότητάς τους αποτελεί παράδοση αγαθών.

Στις εξής πράξεις η κατοχή των αγαθών μεταβιβάζεται αμέσως και ακολουθεί σε μελλοντική ημερομηνία η μεταβίβαση της κυριότητας:

- Πώληση υπό όρους. Η πληρωμή γίνεται με δόσεις και η κυριότητα μεταβιβάζεται όταν αποπληρωθεί το τίμημα ή όταν εκπληρωθεί κάποιος άλλος όρος.
- Πώληση με παρακράτηση της κυριότητας μέχρι την πλήρη αποπληρωμή του τιμήματος. Στις χώρες του αγγλοσαξονικού δικαίου είναι γνωστή ως πώληση υπό τον όρο *Romaipa* (από το όνομα της εναγόμενης εταιρείας στη σχετική υπόθεση). Η διαφορά της από την πιο πάνω πώληση υπό όρους είναι ότι σ' εκείνη η πληρωμή γίνεται με καθορισμένες δόσεις, ενώ στην πώληση *Romaipa* οι όροι πληρωμής μπορούν να διαφοροποιούνται.
- Ενοικιαγορά. Είναι σύμβαση μίσθωσης των αγαθών έναντι περιοδικών πληρωμών, όπου ο μισθωτής αποκτά και δικαίωμα αγοράς των αγαθών.
- Σύμβαση δυνάμει της οποίας αποστέλλονται τα αγαθά «υπό έγκριση», «επί πωλήσει ή επιστροφή», «on consignment» ή με άλλους παρόμοιους όρους. Η κυριότητα παραμένει στον προμηθευτή μέχρι να αποδεχθεί τα αγαθά ο πελάτης. Αποδοχή σημαίνει ότι ο πελάτης πληρώνει στον προμηθευτή την αξία των αγαθών ή εκδηλώνει με άλλο τρόπο την πρόθεσή του να τα κρατήσει. Αν δεν εκδηλώσει με οποιοδήποτε τρόπο την έγκριση ή αποδοχή του, η κυριότητα μεταβιβάζεται κατά το χρόνο που έχει οριστεί στη σύμβαση ή, αν δεν έχει οριστεί τέτοιος χρόνος, με την παρέλευση εύλογου χρόνου.

### **Χρόνος παράδοσης**

Ο χρόνος μεταβίβασης της κυριότητας δεν συμπίπτει πάντοτε με το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

Στις συμβάσεις υπό έγκριση, επί πωλήσει ή επιστροφή, ή με παρόμοιους όρους, το βασικό φορολογικό σημείο δημιουργείται κατά το χρόνο της αποδοχής και το αργότερο μέσα σε δώδεκα μήνες από τη μετακίνηση των αγαθών.

Σ' όλες τις άλλες παραδόσεις, το βασικό φορολογικό σημείο δημιουργείται κατά τη μετακίνηση των αγαθών, εκτός αν δεν πρόκειται να μετακινηθούν, οπότε δημιουργείται κατά το χρόνο που τίθενται τα αγαθά στη διάθεση του αγοραστή.

Τονίζεται πως όταν δημιουργηθεί φορολογικό σημείο (βασικό ή πραγματικό), πρέπει ν' αποδοθεί αμέσως ολόκληρος ο φόρος. Ο φόρος εκρών επί παράδοσης αγαθών δεν αποδίδεται τμηματικά κάθε φορά που καθίσταται οφειλόμενη μια δόση.

### **Επιστρεφόμενα αγαθά**

Αν σε μεταγενέστερο στάδιο τα πωληθέντα αγαθά επιστρέφονται στον προμηθευτή, η φορολογική μεταχείριση της πράξης της επιστροφής των αγαθών εξαρτάται από το κατά πόσο έχει μεταβιβαστεί η κυριότητα. Γι' αυτό διακρίνονται οι εξής τέσσερις περιπτώσεις:

- (i) Τα αγαθά επιστρέφονται διότι δεν ανταποκρίνονται προς την περιγραφή τους στη σύμβαση πώλησης. Μια συναλλαγή μπορεί να ακυρωθεί αν τα αγαθά επιστρέφονται

για το λόγο ότι είναι ελαττωματικά, δεν έχουν τα συμφωνηθέντα χαρακτηριστικά, δεν είναι κατάλληλα για το σκοπό που έχει συμφωνηθεί κ.λ.π. Κάτω από αυτές τις

συνθήκες η μεταβίβαση της κυριότητας ακυρώνεται και ούτε η αρχική πώληση των ελαττωματικών ή ακατάλληλων αγαθών, ούτε και η επιστροφή τους, αποτελούν παράδοση αγαθών κατά την έννοια της νομοθεσίας περί Φ.Π.Α. Αν τα αγαθά αντικαθίστανται χωρίς διαφοροποίηση της χρέωσης, αυστηρά μιλώντας υπάρχει νέα παράδοση των αγαθών. Όμως η Υπηρεσία δεν επιμένει στην έκδοση νέου τιμολογίου και αποδέχεται τη κοινή πρακτική να αποδίδεται ο φόρος εκρών με το αρχικό τιμολόγιο (Βλ. και παράγραφο 53 του Γενικού Οδηγού). Αν τα ελαττωματικά ή ακατάλληλα αγαθά επιδιορθώνονται ή βελτιώνονται για τον πελάτη και η εργασία εκτελείται προς εκπλήρωση των όρων της αρχικής σύμβασης, η εργασία θεωρείται ως μέρος της αρχικής παράδοσης και, συνεπώς, υπάρχει μόνο μια παράδοση.

- (ii) Τα αγαθά επιστρέφονται ύστερα από τη μεταβίβαση της κυριότητας. Αν τα αγαθά επιστρέφονται χωρίς να ακυρώνεται η μεταβίβαση της κυριότητας, υπάρχει νέα μεταβίβαση της κυριότητας από τον αρχικό αγοραστή στον αρχικό πωλητή. Η επιστροφή των αγαθών κάτω από αυτές τις συνθήκες συνιστά παράδοση των αγαθών (γνωστή ως supply back) και ο επιστρέφων τα αγαθά, αν είναι υποκείμενος στο φόρο, οφείλει να εκδώσει φορολογικό τιμολόγιο προς τον προμηθευτή και να αποδώσει το φόρο εκρών που αναλογεί στην παράδοση.
- (iii) Τα αγαθά είχαν παραδοθεί δυνάμει συμφωνίας ενοικιαγοράς ή πώλησης υπό όρους, περιλαμβανομένης και της πώλησης με παρακράτηση της κυριότητας μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος, και επιστρέφονται χωρίς να έχει προηγουμένως μεταβιβαστεί η κυριότητα. Όταν μια τέτοια σύμβαση τερματίζεται πρόωρα, η ανάκτηση της κατοχής των αγαθών δεν συνιστά παράδοση, εφόσον δεν είχε μεταβιβαστεί η κυριότητα. Ούτε και παροχή υπηρεσίας θεωρείται, εφόσον δεν υπάρχει αντιπαροχή. Απλώς τα αγαθά επιστρέφονται στο νόμιμο ιδιοκτήτη τους. Συνεπώς ο επιστρέφων τα αγαθά δεν πρέπει να εκδώσει φορολογικό τιμολόγιο προς τον προμηθευτή του και να αποδώσει φόρο εκρών.

Από την άλλη μεριά, κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις, ο προμηθευτής έχει τη δυνατότητα να εκδώσει πιστωτική σημείωση με την οποία να μειώνει την αξία και το φόρο της αρχικής παράδοσης. Οι προϋποθέσεις αυτές αναφέρονται στην ερμηνευτική εγκύκλιο 36.

- (iv) Τα αγαθά είχαν αποσταλεί υπό έγκριση, επί πωλήσει ή επιστροφής, ή με παρόμοιο όρο, και επιστρέφονται πριν να μεταβιβαστεί η κυριότητα διότι ο πελάτης δεν επιθυμεί να τα αποδεχθεί. Και σ' αυτήν την περίπτωση η επιστροφή των αγαθών δεν συνιστά φορολογητέα πράξη διότι τα αγαθά επιστρέφονται στο νόμιμο ιδιοκτήτη τους.

(Μ. Μιλτιάδου)  
για Έφορο Φ.Π.Α.

Κοιν.: Σύνδεσμο Εγκεκριμένων Λογιστών Κύπρου  
Τ.Θ. 4935  
1355 Λευκωσία  
: Παγκύπριο Σύνδεσμο Εγκεκριμένων Λογιστών Αμερικής  
Τ.Θ. 4501  
1300 Λευκωσία  
: Γενικό Ελεγκτή  
: Γενικό Διευθυντή Υπουργείου Οικονομικών