

Αθήνα 11/10/2006

Μελέτη: Λογιστικής & Φορολογικής Αντιμετώπισης Καρτών Σταθερής και Κινητής Τηλεφωνίας

Αντικείμενο της παρούσας μελέτης είναι η Λογιστική και Φορολογική αντιμετώπιση των καρτών σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, μιας υπηρεσίας που ανάγεται από το 1992 και παρά την παρέλευση τόσο μεγάλου χρονικού διαστήματος, λόγω της σταδιακής εφαρμογής της, με πρώτη την είσοδο στην επιχειρηματική δραστηριότητα των καρτών σταθερής τηλεφωνίας του Ο.Τ.Ε. (τηλεκάρτες), και κατόπιν των υλικών καρτών της κινητής τηλεφωνικής και τώρα των άυλων, και λόγω της αποσπασματικής αντιμετώπισης του θέματος, κρίνουμε ότι έχει δημιουργηθεί κενό λόγω της πληθώρας των φορολογικών αποφάσεων.

ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ :

- Κάρτες σταθερής τηλεφωνίας (τηλεκάρτες)
- Κάρτες κινητής τηλεφωνίας
- Άυλος προπληρωμένος χρόνος κινητής τηλεφωνίας
- Άυλος προπληρωμένος χρόνος σταθερής τηλεφωνίας

Το πρώτο ερώτημα που τίθεται είναι **«αντιμετωπίζονται όλα τα παραπάνω εκτεθέντα προϊόντα με τον ίδιο φορολογικό τρόπο?»**, από προσεκτική ανάγνωση της φορολογικής νομοθεσίας, εξάγεται ασφαλές συμπέρασμα, ότι ο φορολογικός νομοθέτης αντιμετωπίζει όλα τα παραπάνω προϊόντα με τον ίδιο τρόπο και την ίδια φορολογική λογική και εκθέτω τα παρακάτω :

Στην αρχή αντιμετωπίστηκε η «τηλεκάρτα» με την ΠΟΛ.1271/1992 όπου στην 2^η παράγραφο της εισαγωγής αναφέρεται:

2. Το γεγονός ότι η τηλεκάρτα είναι μία νέα μορφή χρήσης των μέσων τηλεπικοινωνίας, αφού πρόκειται για μαγνητική κάρτα, η οποία περιέχει ορισμένο αριθμό τηλεφωνικών μονάδων και εφαρμόζει σε τηλεφωνικές συσκευές για χρήση από το κοινό, η κάρτα δε αυτή αποτελεί μεν αντικείμενο εμπορίας, αλλά η αξία αυτής καλύπτει τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες (αξία συνδιαλέξεων).

Στην παράγραφο 1 της ΠΟΛ.1075/2000 εξομοιώνετε η αντιμετώπιση των «καρτών κινητής τηλεφωνίας» με την προϋπάρχουσα νομοθεσία της «τηλεκάρτας» και εκθέτω την σχετική παράγραφο:

1. Οι διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 15 του Ν.1642/86 , όπως ισχύει, που έχουν εφαρμογή στην πώληση καρτών τηλεπικοινωνίας, εφαρμόζονται ανάλογα στις περιπτώσεις πώλησης, στο εσωτερικό της χώρας, καρτών κινητής τηλεφωνίας (κάρτες που χρησιμοποιούνται από χρήστες κινητών τηλεφώνων για ανανέωση του χρόνου ομιλίας).

Στην παράγραφο 3 της εισαγωγής της ΠΟΛ.1080/2002 αναγράφεται :

3. Το γεγονός της πώλησης των καρτών σταθερής ή κινητής τηλεφωνίας σε προκαθορισμένες τιμές και τις συνθήκες διεξαγωγής των συναλλαγών αυτών. Στην περίπτωση ιγ' του Α εδαφίου της παραγράφου 10 του άρθρου 8 του π.δ.186/1992 αναφέρεται :

10. Δεν υποχρεούται :

Α) Στην τήρηση βιβλίου αποθήκης :

ιγ) Ο πωλητής τηλεκαρτών και καρτών κινητής τηλεφωνίας

Στην ΠΟΛ.1047/2006 σύμφωνα με την οποία τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε η ΠΟΛ.1004/2006 καθιερώθηκαν νέοι Μ.Σ.Κ.Κ. (Μοναδικοί Συντελεστές Καθαρού Κέρδους) τους οποίους σας εκθέτω :

Επί ακαθαρίστων εσόδων**Κατηγορία 9η**

Κωδικός αριθμός	Επάγγελμα	ΜΣΚΚ %
9240	Πώληση παρκοκαρτών, τηλεκαρτών, καρτών κινητής τηλεφωνίας κλπ. (επί τζίρου), χονδρικώς	2
9241	Πώληση παρκοκαρτών, τηλεκαρτών, καρτών κινητής τηλεφωνίας κλπ. (επί τζίρου), λιανικώς	3

Επί αγορών**Κατηγορία 9η**

Κωδικός αριθμός	Επάγγελμα	ΜΣΚΚ %
99240	Πώληση παρκοκαρτών, τηλεκαρτών, καρτών κινητής τηλεφωνίας κλπ., χονδρικώς	3
99241	Πώληση παρκοκαρτών, τηλεκαρτών, καρτών κινητής τηλεφωνίας κλπ., λιανικώς	4

Σύμφωνα με τα παραπάνω εκτεθέντα, πιστεύω ότι εξάγεται ως συμπέρασμα ότι ο φορολογικός νομοθέτης, αντιμετωπίζει όλα τα προϊόντα της παρούσας μελέτης ως μια οικογένεια με ίδια φορολογική αντιμετώπιση και λογική, συνέπεια αυτού είναι ότι θεωρούμε περιττή ανάγκη την απαίτηση τόσο κάποιων φοροτεχνικών υπαλλήλων όσο και συναδέλφων φοροτεχνικών να ζητούν νομοθετική ρύθμιση από το Υπουργείο Οικονομικών που να αποσαφηνίζει την φορολογική αντιμετώπιση των καρτών κινητής τηλεφωνίας τόσο των υλικών όσο και των άυλων (αερόχρονος).

ΕΜΠΟΡΙΑ Ή ΥΠΗΡΕΣΙΑ

Το δεύτερο ερώτημα που καλούμαστε να απαντήσουμε είναι εάν «**η διάθεση των παραπάνω αγαθών είναι εμπορία ή παροχή υπηρεσιών?**».

Η απάντηση σε αυτό το ερώτημα δεν έγκειται στην φυσική υπόσταση του διατιθέμενου αγαθού αλλά στην ίδια την φύση του αγαθού, είτε αυτό διατίθεται διαμέσου φυσικής (υλικής) κάρτας είτε διαμέσου άυλης χρονοκάρτας (αερόχρονος). Πρέπει να αντιληφθούμε ότι όταν γίνεται εμπορία της τηλεκάρτας ή των καρτών κινητής τηλεφωνίας δεν εμπορευόμαστε την ίδια την κάρτα, η οποία ουδεμία αξία έχει, παρά μόνο ως πιθανόν συλλεκτικό αντικείμενο, αλλά τον χρόνο «τηλεπικοινωνιακής» που εκπροσωπεί στην προπληρωμένη της αξία, άρα εμπορευόμαστε «τηλεπικοινωνιακό χρόνο».

Συνεπώς πρέπει να απαντήσουμε εάν ο «τηλεπικοινωνιακός χρόνος» είναι εμπόρευμα ή υπηρεσία, την απάντηση σε αυτό το ερώτημα μπορούμε να την αναζητήσουμε στο εδάφιο θ' της παραγράφου 3 του άρθρου 14 του Ν.2859/2000, την οποία εκθέτουμε :

Κωδ.Νομ. 2859/2000 Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας**Άρθρο 14 Τόπος παροχής υπηρεσιών**

3. Επίσης, κατ' εξαίρεση, ο τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ότι βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας στις παρακάτω περιπτώσεις υπηρεσιών, εφόσον παρέχονται από πρόσωπα εγκαταστημένα σε άλλο κράτος - μέλος σε υποκειμένους στο φόρο, οι οποίοι έχουν στο εσωτερικό της χώρας την έδρα

της οικονομικής τους δραστηριότητας ή τη μόνιμη εγκατάσταση τους ή την κατοικία, ή τη συνήθη διαμονή τους ή, εφόσον παρέχονται από πρόσωπα εγκαταστημένα εκτός της Κοινότητας, σε οποιοδήποτε λήπτη εγκαταστημένο στο εσωτερικό της χώρας:

θ) τηλεπικοινωνιών.

Ως υπηρεσίες τηλεπικοινωνιών νοούνται οι υπηρεσίες που αφορούν τη μετάδοση, εκπομπή και λήψη σημάτων εγγράφων, εικόνων και ήχων ή πληροφοριών οποιασδήποτε φύσης μέσω καλωδίου, ραδιοκυμάτων, οπτικών ή άλλων ηλεκτρομαγνητικών συστημάτων, συμπεριλαμβανομένης της εκχώρησης ή παραχώρησης δικαιώματος χρήσης μέσων για μια τέτοια μετάδοση, εκπομπή ή λήψη.

Στην παράγραφο 4 της ΠΟΛ.1141/1998 (15/05/1998), η οποία αναλύει την παράγραφο 2 του άρθρου 24 του ν.2515/97 σύμφωνα με την οποία προστέθηκε νέα περίπτωση θ' στην παράγραφο 3 του άρθρου 12 του ν.1642/86, έχουμε σαφή ερμηνεία του όρου «τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες» και διευκρίνιση φορολογικής αντιμετώπισης της πώλησης τηλεκαρτών, σας παραθέτω την σχετική παράγραφο :

ΠΟΛ.1141/1998

4. Άρθρο 24 παρ.2 και 3

Ερμηνεία του όρου "τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες"

Με την ίδια διάταξη διευκρινίζεται ότι, ως υπηρεσίες τηλεπικοινωνιών νοούνται οι υπηρεσίες που αφορούν τη μετάδοση, εκπομπή και λήψη σημάτων εγγράφων, εικόνων και ήχων ή πληροφοριών οποιασδήποτε φύσης μέσω καλωδίου, ραδιοκυμάτων, οπτικών ή άλλων ηλεκτρομαγνητικών συστημάτων, συμπεριλαμβανομένης της εκχώρησης ή παραχώρησης δικαιώματος χρήσης μέσων για μια τέτοια μετάδοση εκπομπή ή λήψη.

Για την ομοιόμορφη εφαρμογή διευκρινίζεται ότι, θεωρούνται υπηρεσίες τηλεπικοινωνιών και εμπίπτουν στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 12:

- τα κατ' αποκοπή έξοδα σύνδεσης, συνδρομής και μεταφοράς δικτύου που επιτρέπει την αποστολή ή τη λήψη τηλεπικοινωνιών.
- η διάθεση δικτύου τηλεπικοινωνιών.
- το δικαίωμα χρησιμοποίησης δικτύου ειδικών γραμμών.
- η κατ' αποκοπή τιμή συνδρομής για πρόσβαση στο Internet (σύνδεση, μηνύματα).

Αντίθετα, δεν θεωρούνται ως υπηρεσίες τηλεπικοινωνιών και δεν εμπίπτουν στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 12:

- οι υπηρεσίες προστιθέμενης αξίας που παρέχονται μέσω τηλεφωνικών συνδιαλέξεων. Τέτοιες υπηρεσίες είναι οι υπηρεσίες που χρεώνονται επί πλέον του κόστους χρήσης τηλεφωνικού δικτύου, και αντιπροσωπεύουν αντιπαροχή άλλου υποκειμένου στο φόρο, με βάση σύμβαση που έχει συναφθεί μεταξύ του υποκειμένου αυτού και του εκμεταλλευτή του τηλεφωνικού δικτύου.
- οι υπηρεσίες προστιθέμενης αξίας που παρέχονται μέσω Internet.
- η παροχή προγραμμάτων τηλεόρασης με αμοιβή.

Για τις υπηρεσίες αυτές δεν εφαρμόζονται οι κανόνες περί του προσδιορισμού του τόπου φορολόγησης που αναφέρονται ανωτέρω για τις τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες, αλλά οι κατά περίπτωση διατάξεις του άρθρου 12, ανάλογα με τη φύση της κάθε μιας συγκεκριμένης υπηρεσίας.

Οι πωλήσεις τηλεκαρτών. Για το θέμα αυτό διευκρινίζουμε ότι οι προπληρωμένες τηλεφωνικές κάρτες, οι οποίες δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν για άλλους σκοπούς, και οι οποίες αντιπροσωπεύουν αγορά δικαιώματος χρήσης τηλεφωνικού δικτύου, πρέπει να φορολογούνται στον τόπο του παρέχοντος (του πωλητή) και κατά το χρόνο της πώλησής τους, με βάση την παράγραφο 1 του άρθρου 12 του ν.1642/86 (παρ. 1 του άρθρου 9 6ης οδηγίας Φ.Π.Α.). Κατά συνέπεια οι πωλήσεις τηλεφωνικών καρτών που πραγματοποιούνται στην Ελλάδα υπάγονται σε Φ.Π.Α. στην Ελλάδα, ανεξάρτητα αν αυτές μπορεί να χρησιμοποιηθούν και εκτός του εσωτερικού της χώρας μας.

Διευκρινίζεται ότι η ανωτέρω τροποποίηση, όσον αφορά τον τόπο φορολόγησης των υπηρεσιών τηλεπικοινωνίας, υπαγορεύτηκε από την ανάγκη φορολόγησης των υπηρεσιών αυτών που παρέχονται από υποκείμενους μη εγκατεστημένους εντός της Κοινότητας, εφόσον η τελική χρησιμοποίηση ή εκμετάλλευση των υπηρεσιών αυτών γίνεται εντός του εσωτερικού της χώρας μας. Η τελική χρησιμοποίηση ή εκμετάλλευση των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ότι λαμβάνουν χώρα εντός της Ελλάδας, εφόσον ο λήπτης των υπηρεσιών είναι κάτοικος εντός της Ελλάδος, γεγονός το οποίο αποδεικνύεται από τα στοιχεία ταυτότητας ή διαβατηρίου, προκειμένου για ιδιώτες, ή από οποιοδήποτε άλλο αποδεικτικό στοιχείο. Συνάγεται από αυτό ότι για παρεχόμενες υπηρεσίες από επιχειρήσεις τηλεπικοινωνιών τρίτων χωρών σε τουρίστες, οι οποίοι είναι κάτοικοι τρίτων χωρών και ενδεχομένως χρησιμοποιούν τις τηλεπικοινωνιακές αυτές υπηρεσίες κατά τη διάρκεια επίσκεψής τους στην Ελλάδα, δεν οφείλεται φόρος στην Ελλάδα.

Παράλληλα οι τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες που παρέχονται από ελληνικές επιχειρήσεις τηλεπικοινωνιών προς κατοίκους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, οι οποίοι μετακινούνται σε χώρες εκτός της Κοινότητας, πρέπει να φορολογούνται στην Ελλάδα, σύμφωνα με το άρθρο 12, παρ. 1 του ν.1642/86.

Στο εδάφιο β της Γνωμάτευσης Ε.ΣΥ.Λ. 147/1993, αναφέρεται ότι τα ποσά από την διάθεση τηλεκαρτών, καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού 73 «πωλήσεις υπηρεσιών».

Σαφέστατα λοιπόν τόσο ο φορολογικός νομοθέτης όσο και το Ε.ΣΥ.Λ. θεωρούν ότι η διάθεση τηλεπικοινωνιακού χρόνου είναι παροχή υπηρεσιών και όχι εμπορία αγαθού, εδώ όμως πρέπει να τονίσουμε ότι έχουμε εμπορική δραστηριότητα παροχής υπηρεσιών και αυτό για να ξεκαθαρίσουμε την φορολογική της αντιμετώπιση όσον αφορά την μετέπειτα ενασχόληση μας με την φορολογία του εισοδήματος από την διάθεση των προϊόντων προπληρωμένου τηλεφωνικού χρόνου.

Φ.Π.Α.

Ποιος είναι υπόχρεος στην καταβολή του Φ.Π.Α. των καρτών τηλεπικοινωνίας ? και σε ποιο ποσό υπολογίζεται ?

Η παράγραφος 9 του άρθρου 19 του κ.ν. 2859/2000, την οποία παραθέτω, όπως και η προγενέστερη της που αντικατέστησε, παρ. 9 του άρθρου 15 του ν.1642/86, είναι σαφής ότι ο Φ.Π.Α. υπολογίζεται στην τιμή λιανικής διάθεσης (τελική τιμή διάθεσης καταναλωτή) και καταβάλλετε από την επιχείρηση της παροχής του τηλεπικοινωνιακού χρόνου.

Κωδ.Νομ. 2859/2000 Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας

Άρθρο 19 Φορολογητέα αξία στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών

9. Ειδικά στην πώληση καρτών τηλεπικοινωνίας, εισιτηρίων μεταφοράς προσώπων των οποίων προβλέπεται η ακύρωση σε ειδικά μηχανήματα, καθώς και σε κάθε άλλη παρόμοια περίπτωση, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η τιμή λιανικής πώλησης αυτών χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας. Ο φόρος που αναλογεί για τις πωλήσεις αυτές καταβάλλεται από την επιχείρηση παροχής των υπηρεσιών κατά το χρόνο διάθεσης αυτών.

Οι υποκείμενοι που μεσολαβούν στη διάθεση αυτών στο κοινό δεν επιβαρύνουν με φόρο την παράδοση αυτή, έχουν όμως δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 30

Όσον αφορά τον χειρισμό του Φ.Π.Α. των καρτών τηλεπικοινωνίας από τους μεταπωλητές προς το καταναλωτικό κοινό, ιδιαίτερη προσοχή πρέπει να δοθεί στην 3 και 4 παράγραφο της ΠΟΛ.1075/200 (28/02/200) οι διατάξεις της οποίας ισχύουν για πράξεις έως 31/12/2002, σύμφωνα με την οποία :

3. Τα πρόσωπα που μεσολαβούν για τη διάθεση των καρτών στο κοινό (περίπτερα κλπ.) θεωρείται ότι ασκούν απαλλασσόμενη από Φ.Π.Α. δραστηριότητα. Τα πρόσωπα αυτά δεν έχουν για τη συγκεκριμένη δραστηριότητα τις υποχρεώσεις του ανωτέρω νόμου, αλλά ούτε και δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους που αφορούν σ' αυτή.

4. Κατόπιν των ανωτέρω, επισημαίνουμε ότι, οι εκπτώσεις επί της τιμής ή οι προμήθειες, που χορηγούνται για τη μεταπώληση και γενικότερα τη διάθεση των καρτών στο κοινό, δεν μειώνουν τη φορολογητέα αξία, ενώ τα αντίστοιχα ποσά αυτών αποτελούν την απαλλασσόμενη κατά τα ανωτέρω αμοιβή των προσώπων που μεσολαβούν στη διάθεση των εν λόγω καρτών.

Από 01/01/2003 ισχύουν οι διατάξεις των παρ. 3, 8 και 10 του άρθρου 19 του ν.3091/2002, οι οποίες αναλύονται στην 2^η παράγραφο της ΠΟΛ.1006/2003 (14/01/2003), σύμφωνα με την οποία δεν θα υποβάλλονται πλέον οι επιχειρήσεις σε pro-rata των κοινών εισροών λόγω της απαλλασσόμενης δραστηριότητας τους (εκροές καρτών τηλεπικοινωνίας), σας παραθέτουμε την σχετική διάταξη :

ΠΟΛ. 1006/2003

2. Δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ στους πωλητές τηλεκαρτών και εισιτηρίων

Με τις διατάξεις των παραγ. 3, 8 και 10 του άρθρου αυτού παρέχεται, από 1.1.2003, δικαίωμα έκπτωσης για το φόρο των λοιπών εισροών, στους υποκειμένους που μεσολαβούν στη διάθεση καρτών τηλεπικοινωνίας και εισιτηρίων μεταφοράς προσώπων, που ακυρώνονται σε ειδικά μηχανήματα, παρότι δεν επιβαρύνουν με φόρο τις παραδόσεις αυτές, δεδομένου ότι ολόκληρη η αξία υπάγεται σε φόρο και καταβάλλεται από την επιχείρηση έκδοσης των καρτών τηλεπικοινωνίας και από την επιχείρηση έκδοσης των εισιτηρίων αυτών αντίστοιχα. (Δηλαδή δεν θα γίνεται πλέον Pro-rata).

Επισημαίνεται ότι ο φόρος που αναγράφεται πάνω στα τιμολόγια πώλησης των καρτών και των εισιτηρίων αυτών είναι ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος, για τους μεταπωλητές

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ Α' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΤΟΥ Π.Δ.186/1992

Στα βιβλία Αγορών των επιχειρήσεων καταχωρούνται σύμφωνα με το άρθρο 5 του π.δ.186/1992 τα τιμολόγια (παροχής υπηρεσιών) των προμηθευτών τους (επιχειρήσεων παροχής καρτών τηλεπικοινωνίας), και ειδικότερα η συνολική αξία του τιμολογίου ήτοι η συνολική χρέωση μείον την αξία των προμηθειών και των εκπτώσεων π.χ. συνολική αξία καρτών τηλεπικοινωνίας 1.000,00 ευρώ, μείον προμήθεια 50,00 ευρώ, καθαρή αξία 950,00 ευρώ, κατά προτίμηση σε ιδιαίτερη στήλη του βιβλίου αγορών καταχωρείται το ποσό των 950,00 ευρώ.

Έως 31/12/2005 σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1271/1992 και το έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών με Αρ.Πρωτ. 1070332/1195, σε ιδιαίτερη στήλη του Βιβλίου Αγορών καταχωρείται η έκπτωση – προμήθεια για διευκόλυνση της σύνταξης της φορολογικής δήλωσης των υπόχρεων, σαφέστατα διότι ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου κέρδους λόγω μη ύπαρξης σχετικού Μ.Σ.Κ.Κ. γινόταν υποχρεωτικά μόνο λογιστικά δηλ. έσοδο μείον έξοδο, ήτοι στο προηγούμενο παράδειγμα μας το καθαρό φορολογητέο κέρδος (προσοχή όχι φόρος αλλά φορολογητέο κέρδος) της επιχείρησης ήταν 50,00 ευρώ δηλαδή 1.000,00 ευρώ (ή αξία των προς πώληση καρτών τηλεπικοινωνίας πριν τις εκπτώσεις – προμήθειες) μείον 950,00 ευρώ η αξία του τιμολογίου του προμηθευτή.

Μετά την 01/01/2006 εξ' αιτίας της ΠΟΛ.1047/2006, εκλείπει η σκοπιμότητα καταχώρησης των εκπτώσεων – προμηθειών σε ιδιαίτερη στήλη του βιβλίου αγορών, καθ' ότι καθορίστηκαν νέοι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.), για τον προσδιορισμό των καθαρών φορολογητέων κερδών, οι οποίοι τροποποιούν αυτούς της ΠΟΛ.1004/2006, και ειδικότερα στην κατηγορία 9 οι :

- 99240 – Πώληση παρκοκαρτών, τηλεκαρτών, καρτών κινητής τηλεφωνίας κ.λπ., χονδρικής : ΜΣΚΚ 3%
- 99241 – Πώληση παρκοκαρτών, τηλεκαρτών, καρτών κινητής τηλεφωνίας κ.λπ., λιανικής : ΜΣΚΚ 4%

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1004/2006 όπως αυτή τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε από την ΠΟΛ.1047/2006, ο υπολογισμός των καθαρών φορολογητέων κερδών των επιχειρήσεων με βιβλία Α' κατηγορίας από 01/01/2006 (οικονομικό έτος 2007) και εφ' εξής θα γίνεται σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 32 του ν.2238/94, για τις παροχές καρτών τηλεφωνίας ήτοι με μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους επί των αγορών τους. Δηλαδή στο προηγούμενο παράδειγμα μας στην καθαρή αξία της αγοράς καρτών τηλεπικοινωνίας ύψους 950,00 ευρώ με συντελεστή ΜΣΚΚ 4% (λιανικών πωλήσεων) το καθαρό φορολογητέο κέρδος θα είναι 38,00 ευρώ, ήτοι η επιχείρηση θα φορολογηθεί σύμφωνα με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις επί των 38,00 ευρώ.

Για την ορθή κατανόηση του τρόπου συμπλήρωσης του φορολογικού εντύπου Ε3 σας εκθέτω τον τρόπο συμπλήρωσης με δύο τρόπους :

- 1) κωδικός επαγγέλματος 99241, αγорές 950,00 ευρώ Χ συντελεστή 4% = καθαρό φορολογητέο κέρδος 38,00 ευρώ
- 2) κωδικός επαγγέλματος 99241, αγорές 950,00 ευρώ Χ συντελεστή Μικτού Κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ. αγорών 4% / Μ.Σ.Κ.Κ. πωλήσεων 3%) 1,333 = τεκμαρτές πωλήσεις 1.266,67 ευρώ Χ Μ.Σ.Κ.Κ. πωλήσεων (κωδικός επαγγέλματος 9241) 3% = καθαρό φορολογητέο κέρδος 38,00 ευρώ

Κατά την λιανική πώληση των καρτών τηλεπικοινωνίας παρέχεται η δυνατότητα στους επιτηδευματίες να μην εκδίδουν φορολογικά στοιχεία σύμφωνα με τα οριζόμενα στην 3^η παράγραφο της ΠΟΛ.1271/1992.

Όσον αφορά το Φ.Π.Α. όπως ορίζεται από την παράγραφο 9 του άρθρου 19 του ν.2859/2000, όπως ήδη έχουμε προαναφέρει, έχει καταβληθεί από την επιχείρηση παροχής των υπηρεσιών τηλεπικοινωνίας στην τελική τιμή διάθεσης και ουδεμία υποχρέωση έχουν οι μεταπωλητές των υπηρεσιών αυτών, επίσης έχουμε εξηγήσει ότι ο μεταπωλητής δεν οφείλει να υπολογίσει Pro-rata επί των κοινών εισροών του σύμφωνα με την ΠΟΛ.1006/2003 η οποία ερμηνεύει και επεξηγεί τις παραγράφους 3, 8 και 10 του άρθρου 19 του ν.3091/2002.

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ Β' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΤΟΥ Π.Δ.186/1992

Στα βιβλία Εσόδων – Εξόδων του άρθρου 6 του π.δ.186/1992, σε ιδιαίτερη στήλη θα πρέπει να καταχωρούνται τα τιμολόγια της αγοράς τηλεπικοινωνιακού χρόνου, που εκδίδουν οι εταιρείες παροχής του χρόνου αυτού και ειδικότερα η συνολική πληρωτέα αξία, η οποία εμπεριέχει τον Φ.Π.Α. ο οποίος έχει υπολογιστή επί της τελικής τιμής διάθεσης μείον τις όποιες εκπτώσεις – προμήθειες των μεταπωλητών.

Σκόπιμο είναι σε αντίστοιχη στήλη των εσόδων να καταχωρούνται οι εκπτώσεις – προμήθειες που απολαμβάνουν οι μεταπωλητές από τις εταιρείες παροχής τηλεπικοινωνιακού χρόνου καθ' όσον σύμφωνα με τα οριζόμενα στην 3^η παράγραφο της ΠΟΛ.1271/1992, τους παρέχεται η δυνατότητα να μην εκδίδουν φορολογικά στοιχεία κατά την διάθεση του τηλεπικοινωνιακού χρόνου προς το «κοινό», εδώ εφιστούμε την προσοχή ότι αυτή η δυνατότητα παρέχεται μόνο στην λιανική, σε περίπτωση χονδρικής διάθεσης των αγαθών τηλεπικοινωνιακού χρόνου θα πρέπει πάντα να εκδίδονται τα σύννομα φορολογικά στοιχεία.

Όσον αφορά τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών, λογιστικά είναι οι προμήθειες – εκπτώσεις που τους παρέχονται από τις εταιρείες παροχής τηλεπικοινωνιακού χρόνου και εξωλογιστικά υπολογίζονται από την χρήση 2005 (οικονομικό έτος 2006) σύμφωνα με τους Μ.Σ.Κ.Κ. της ΠΟΛ. 1047/2006 :

- 9240 – Πώληση παρκοκαρτών, τηλεκαρτών, καρτών κινητής τηλεφωνίας κ.λπ. (επί τζίρου), χονδρικός : ΜΣΚΚ 2%
- 9241 – Πώληση παρκοκαρτών, τηλεκαρτών, καρτών κινητής τηλεφωνίας κ.λπ. (επί τζίρου), λιανικός : ΜΣΚΚ 3%

Εάν λοιπόν έχουμε λογιστικό προσδιορισμό των καθαρών φορολογητέων κερδών η επιχείρηση θα φορολογηθεί επί των προμηθειών – εκπτώσεων που τις παρέχουν οι εταιρείες παροχής τηλεπικοινωνιακού χρόνου και εάν έχουμε εξωλογιστικό προσδιορισμό τότε το φορολογητέο εισόδημα τους θα είναι το σύνολο των πωλήσεων τους (επί τζίρου) επί τον αντίστοιχο συντελεστή των Μ.Σ.Κ.Κ.

Παράδειγμα :

- Αγορές 20.000,00 ευρώ, υποθετική προμήθεια μεταπωλητού από τον πάροχο 5,50% 1.100,00 ευρώ, συνολική αξία τιμολογίου 18.900,00 ευρώ (20.000,00 – 1.100,00)
- Λογιστικά καθαρά φορολογητέα κέρδη : 1.100,00 ευρώ (προμήθειες – εκπτώσεις τιμολογίων)
- Εξωλογιστικά καθαρά φορολογητέα κέρδη : 20.000,00 ευρώ (πωλήσεις ή ονομαστική αξία τηλεπικοινωνιακού χρόνου) * 3% = 600,00 ευρώ
- Τα καθαρά φορολογητέα κέρδη φορολογούνται ανάλογα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις και την νομική προσωπικότητα της επιχείρησης.

Αναφορικά με την υποχρέωση σύνταξης απογραφής αποθεμάτων θα πρέπει να προστρέξουμε στις σχετικές διατάξεις της ΠΟΛ.1134/2004.

Όσον αφορά τις υποχρεώσεις του Φ.Π.Α. δεν τροποποιούνται από αυτά που ήδη έχουμε αναφέρει αναλυτικά παραπάνω, είτε στην ανάλυση του Φ.Π.Α. είτε στην τήρηση βιβλίων Α' κατηγορίας του π.δ.186/92.

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ Γ΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΤΟΥ Π.Δ.186/1992

Για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ΄ κατηγορίας του π.δ.186/1992 ισχύει η γνωμάτευση 147/1993 του Ε.ΣΥ.Λ., την οποία σας εκθέτω :

Γνωμ.147/1968/1993

Λογιστικός χειρισμός αγοράς και πώλησης τηλεκαρτών ΟΤΕ.

Σε απάντηση της επιστολής σας, σας γνωρίζουμε ότι σύμφωνα με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο:

α) Τα ποσά που καταβάλλετε στον ΟΤΕ, για την αγορά τηλεκαρτών του προς διάθεση, καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 62.03 "Τηλεπικοινωνίες" και του κενού, τριτοβάθμιου του 62.03.10, ο οποίος συμπληρώνεται με τον τίτλο "αγορές τηλεκαρτών προς διάθεση".

β) Τα εισπραττόμενα ποσά από τη διάθεση των πιο πάνω τηλεκαρτών, καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού 73 "πωλήσεις υπηρεσιών" και δημιουργούμενου υπολογαριασμού του (δευτεροβάθμιου ή τριτοβάθμιου κ.λπ., ανάλογα με τις πληροφορίες που επιθυμείτε) με τον τίτλο "έσοδα από διάθεση τηλεκαρτών".

Η παραπάνω εκτεθείσα γνωμάτευση βέβαια αναφέρεται σε τηλεκάρτες του ΟΤΕ, αλλά όπως ήδη σας έχω αναλύσει, θεωρώ αναμφισβήτητα ότι ισχύει για όλα τα αντικείμενα της παρούσας μελέτης. Αυτή η γνωμάτευση του Ε.ΣΥ.Λ., δεν αντιμετωπίζει την λογιστική απεικόνιση των αποθεμάτων, κατά την κρίση μας η μόνη δυνατή αντιμετώπιση της λογιστικής απεικόνισης της αξίας των αποθεμάτων είναι να απεικονιστούν σε ιδιαίτερους υπολογαριασμούς του 36.00 «Έξοδα επόμενων χρήσεων».

Σύμφωνα με την περίπτωση ιγ του εδαφίου Α της παραγράφου 10 του άρθρου 8 του π.δ. 186/92 όπως ισχύει μετά την τροποποίηση του από τον ν.3052/2002, ο πωλητής τηλεκαρτών και καρτών κινητής τηλεφωνίας δεν υποχρεούται στην τήρηση βιβλίου αποθήκης.

Όσα ήδη έχουμε αναφέρει περί Φ.Π.Α. ισχύουν και για τις επιχειρήσεις με βιβλία Γ΄ κατηγορίας του π.δ. 186/1992.

Πιστεύω ότι η παρούσα μελέτη θα διευκολύνει τις επιχειρηματικές σας δραστηριότητες και παρακαλώ να με ενημερώσετε για οποιεσδήποτε απορίες ή φορολογικές σας αναζητήσεις.

Φιλικά

Παπαθεοδώρου Φ. Αντώνιος

Σημείωση Συντάκτη : Όπου στο κείμενο η γραφή είναι πλάγια, το αντίστοιχο κείμενο είναι πιστή μεταφορά από σχετική φορολογική διάταξη

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΠΟΛ.1271/1992 (03/12/1992) : Εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία για τη διάθεση της Τηλεκάρτας

Αρ.Πρωτ. 1070332/1995 : Υποχρεώσεις περιπτέρου από την διάθεση τηλεκάρτας

ΠΟΛ.1141/1998 (15/05/1998) : Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του ν.2515/1197, οι οποίες αναφέρονται στον Φ.Π.Α.

ΠΟΛ.1148/1999 (13/07/1999) : Φορολογική εμφάνιση συναλλαγών διάθεσης χρόνου κινητής τηλεφωνίας μέσω ηλεκτρονικής καταγραφής και χρήσης των αυτόματων ταμειολογιστικών μηχανών (Α.Τ.Μ.) Τραπεζών.

ΠΟΛ.1075/2000 (28/02/2000) : Εφαρμογή διατάξεων του νόμου περί Φ.Π.Α. στην πώληση καρτών κινητής τηλεφωνίας.

ΠΟΛ.1080/2002 (28/02/2002) : Τρόπος τήρησης του βιβλίου αποθήκης για κάρτες σταθερής ή κινητής τηλεφωνίας.

ΠΟΛ.1006/2003 (14/01/2003) : Κοινοποίηση των διατάξεων των παραγρ.1 έως και 16 του άρθρου 19 και της παραγ.5 του άρθρου 25 του Ν.3091/02 οι οποίες αναφέρονται, σε θέματα ΦΠΑ

ΠΟΛ.1134/2004 (14/12/2004) : Απαλλαγή ορισμένων κατηγοριών Επιτηδευματιών. της δεύτερης κατηγορίας βιβλίων από την τήρηση βιβλίου απογραφών και τη σύνταξη απογραφής την 31.12.2004 και στο εξής.

ΠΟΛ.1047/2006 (16/03/2006) : Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. 1004925/15062/ΠΟΛ. 1004/Γ0012/19.1.2006 απόφασης του Υπουργού Οικονομίας & Οικονομικών.

Γνωμάτευση Ε.ΣΥ.Λ. 147/1993 : Λογιστικός χειρισμός αγοράς και πώλησης τηλεκαρτών ΟΤΕ

Π.Δ. 186/1992, άρθρα 5, 6, 7 και 8

Ν.2238/1994, άρθρα 30 και 31

Ν.2859/200 άρθρα 5 και 14