



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ

ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

1. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ Α' «ΦΠΑ»

2. Δ/ΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ Δ' (ΦΑΣ)

Ταχ. Δ/ση : Σίνα 2-4
Ταχ. Κώδικας : 106 72 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες : Σ. Κουρβετάρη
Γ. Αναγνωστόπουλος
Θ. Γκαρβέλας
Τηλέφωνο : 210-3642922, 210-
3627747, 2103375872
Fax : 210- 3645413
E-Mail : dfpa.a1@1992.syzefxis.gov.
gr
Url : www.aade.gr

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ - Υπογεγραμμένο Από: ANGELOS
TZANETATOS
Ημερομηνία: 2017.04.18 12:52:48 EEST

ΕΞ. ΕΠΕΙΓΟΝ
ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

ΑΔΑ:ΩΛ0ΧΗ-Ρ3Η

Αθήνα, 4.4.2017
ΠΟΛ. 1052

ΠΡΟΣ Ως Πίνακας Διανομής

ΠΕΔΜΕΔΕ

Αρ. Πρ.: 1132 Ημερ. 18/4/2017
Πρόεδρος
Γεν. Γραμ.
.....

ΘΕΜΑ: Έκδοση πιστωτικού τιμολογίου, για διαφορές που σχετίζονται με τον ΦΠΑ.

Με αφορμή γραπτά και προφορικά ερωτήματα αναφορικά με την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 6 του άρθρου 8 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), λόγω εσφαλμένης χρέωσης, αναφορικά με τον Φ.Π.Α., παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις:

Α. Προϋποθέσεις έκδοσης πιστωτικού τιμολογίου.

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 8 του ν. 4308/24-11-14 (ΦΕΚ 251 Α') περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, «Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών». Με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1003/31-12-14, που παρέχει οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 8 του ν.4308/2014, διευκρινίζεται ότι τέτοιες διαφορές, για τις οποίες προβλέπεται η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου, μπορεί να είναι, μεταξύ άλλων, η εσφαλμένη χρέωση ΦΠΑ επί του αρχικά εκδοθέντος τιμολογίου.

Ως εσφαλμένη χρέωση θεωρείται η επιβάρυνση της αξίας του τιμολογίου με ΦΠΑ που δεν θα έπρεπε να επιβαρυνθεί με ΦΠΑ ή που επιβαρύνθηκε με ΦΠΑ μεγαλύτερο του αναλογούντος. Εσφαλμένη χρέωση μπορεί να συμβεί κατά τη διενέργεια διαφόρων πράξεων. Ενδεικτικά μπορεί να αφορά πράξεις που είναι:

- α) φορολογητέες που έχουν επιβαρυνθεί με υψηλότερο συντελεστή από τον ορθό,
- β) εκτός πεδίου εφαρμογής των διατάξεων του ΦΠΑ (π.χ. αποζημίωση), ή
- γ) υπαγόμενες (εντός πεδίου εφαρμογής των διατάξεων του ΦΠΑ) και απαλλασσόμενες στο εσωτερικό της Χώρας (μικρές επιχειρήσεις - άρθρο 39 του Κώδικα ΦΠΑ, παροχή υπηρεσιών από ασφαλιστή - άρθρο 22, κλπ), ή
- δ) φορολογητέες εκτός του εσωτερικού της Χώρας (π.χ. νομικές υπηρεσίες που παρέχονται από υποκείμενο εγκατεστημένο στο εσωτερικό της Χώρας σε υποκείμενο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή και έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας- ΑΦΜ/ΦΠΑ σε άλλο κράτος μέλος), ή

ε) υπαγόμενες σε ΦΠΑ πράξεις φορολογητέες στο εσωτερικό της Χώρας, για τις οποίες υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο λήπτης του αγαθού (π.χ. παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων). Εξαιρούνται και δεν θεωρείται ότι υφίσταται εσφαλμένη χρέωση οι περιπτώσεις όπου βάσει σχετικών αποφάσεων ο φόρος αναγράφεται στο τιμολόγιο, ωστόσο καταβάλλεται από το λήπτη (π.χ. αγορά καινούργιου μηχανολογικού εξοπλισμού από βιοτεχνική επιχείρηση βάσει της ΚΥΑ Π.2869/2389/ΠΟΛ 137/4.5.1987).

Στις ανωτέρω περιπτώσεις β, γ, δ, ε (πλην της ανωτέρω εξαίρεσης της περ. ε), το τιμολόγιο πρέπει να εκδίδεται χωρίς ΦΠΑ, επομένως εάν έχει εκδοθεί με ΦΠΑ, πρόκειται για εσφαλμένη χρέωση.

2. Στην περίπτωση εσφαλμένης χρέωσης του ΦΠΑ από τον εκδότη του τιμολογίου, προβλέπεται η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου μόνο για ΦΠΑ, προκειμένου να διορθωθεί η αρχικά εσφαλμένη χρέωση και να μην επιβαρύνεται ο αποδέκτης του τιμολογίου με το ποσό αυτό.

Εάν ο λήπτης του τιμολογίου έχει ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης βάσει του αρχικού στοιχείου, έχει υποχρέωση διόρθωσης της εσφαλμένης έκπτωσης, με το πιστωτικό τιμολόγιο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 30, 32 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) με την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.

3. Δεν υφίσταται ανάγκη έκδοσης πιστωτικού τιμολογίου εάν ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου έχει επιβαρύνει το αρχικό στοιχείο με ΦΠΑ μεγαλύτερο του αναλογούντος για την συγκεκριμένη πράξη και στο λήπτη παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου αυτού (π.χ. επιβάρυνση του αρχικού στοιχείου με συντελεστή 24%, αντί του ορθού 17%). Σε κάθε άλλη περίπτωση θα πρέπει να εξετάζεται από το λήπτη το δικαίωμα έκπτωσης ή μη του ΦΠΑ που αφορά σε εσφαλμένη χρέωση, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις. Ο υποκείμενος στο φόρο εκδότης έχει σε κάθε περίπτωση υποχρέωση απόδοσης του υπερβάλλοντος ΦΠΑ σε σχέση με τον αναλογούντα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35.1.ι' και 35.2 του Κώδικα ΦΠΑ.

4. Επισημαίνεται ότι, όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση, δεν απαγορεύεται η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου για το σύνολο της αξίας του αρχικά εκδοθέντος τιμολογίου και στη συνέχεια η έκδοση νέου τιμολογίου, στο οποίο θα αναγράφεται η διάταξη βάσει της οποίας η εν λόγω συναλλαγή απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α.

5. Η δυνατότητα έκδοσης πιστωτικών τιμολογίων, σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν απαγορεύεται από τις διατάξεις του ν.4308/2014 για αρχικά τιμολόγια που έχουν εκδοθεί **πριν την 1.1.2015 ανεξαρτήτως της χρήσης που είχαν αυτά εκδοθεί, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.**

6. Το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται, σε κάθε περίπτωση, μεταξύ των αντισυμβαλλομένων, οι οποίοι θα πρέπει να ενεργούν με την ιδιότητα που είχαν κατά την έκδοση του αρχικού στοιχείου. Κατά συνέπεια δεν είναι δυνατή η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου, μετά την ημερομηνία παύσης εργασιών του λήπτη του αρχικού τιμολογίου.

Β. Έκδοση φορολογικού στοιχείου και εφαρμοζόμενος συντελεστής ΦΠΑ.

7. Για την έκδοση του πιστωτικού τιμολογίου λόγω εσφαλμένης χρέωσης λαμβάνεται υπόψη ο συντελεστής ΦΠΑ που ήταν σε ισχύ κατά το χρόνο έκδοσης του αρχικού τιμολογίου.

8. Στο φορολογικό στοιχείο θα πρέπει να αναγράφεται το λεκτικό «έκδοση πιστωτικού τιμολογίου λόγω αρχικά εσφαλμένης χρέωσης» ώστε να είναι σε γνώση της φορολογικής αρχής ο λόγος έκδοσης του πιστωτικού τιμολογίου.

Γ. Καταχώριση του πιστωτικού τιμολογίου στη δήλωση ΦΠΑ.

9. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 1 του Κώδικα ΦΠΑ οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο. Σύμφωνα με άρθρο 30 παρ.3 του Κώδικα ΦΠΑ το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα

με τις διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 18. Οι πράξεις εκροών και εισροών καταχωρούνται στην δήλωση ΦΠΑ κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός.

10. Το πιστωτικό τιμολόγιο καταχωρείται, τόσο από τον εκδότη όσο και το λήπτη, στη φορολογική περίοδο που αφορά η αρχική πράξη και στον ορθό κωδικό της δήλωσης ΦΠΑ, υποβάλλοντας τροποποιητική δήλωση.

Όσον αφορά τον εκδότη καταχωρείται στις εκροές, ως φορολογητέα πράξη και στον ορθό συντελεστή ΦΠΑ στην περίπτωση που το αρχικό τιμολόγιο επιβαρύνθηκε με μεγαλύτερο συντελεστή, ή ως απαλλασσόμενη, ή ως εξαιρούμενη ή μη επιβαρυνόμενη με ΦΠΑ στην περίπτωση που εσφαλμένα το αρχικό τιμολόγιο επιβαρύνθηκε με ΦΠΑ.

Όσον αφορά το λήπτη απαιτείται διόρθωση του ποσού του ΦΠΑ που έχει αναγραφεί στη φορολογητέα αξία και στο φόρο των εισροών, κατά περίπτωση, εάν έχει ασκηθεί δικαίωμα έκπτωσης του φόρου (μερικό ή ολικό) με τη λήψη του αρχικού τιμολογίου (σημειώνεται ότι οι απαλλασσόμενες ή εξαιρούμενες εισροές δεν αναγράφονται στη δήλωση ΦΠΑ).

Παράδειγμα

Κτηματομεσίτης εγκατεστημένος στο εσωτερικό της Χώρας, που τηρεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα παρέχει υπηρεσίες μεσιτείας σε υποκείμενο στο φόρο λήπτη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της Χώρας για ακίνητο που βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος, επιβαρύνοντας την αμοιβή του στο αρχικό τιμολόγιο εσφαλμένα με ΦΠΑ 24% στις 5.9.2016. Η χρέωση ΦΠΑ είναι εσφαλμένη, καθώς αυτή η συναλλαγή φορολογείται στον τόπο του ακινήτου (άρθρο 14 παρ. 4 του Κώδικα ΦΠΑ).

Ο εκδότης αντιλαμβάνεται καθυστερημένα την εσφαλμένη χρέωση και εκδίδει πιστωτικό τιμολόγιο μόνο με ΦΠΑ στις 28.12.2016. Ο εκδότης καταχώρησε την αξία του αρχικού τιμολογίου στον κωδικό «303» και «333» του εντύπου της δήλωσης ΦΠΑ Φ2 TAXIS έκδοση 2016 για την φορολογική περίοδο του Σεπτεμβρίου 2016.

Με την έκδοση του πιστωτικού τιμολογίου έχει υποχρέωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης για την φορολογική περίοδο του Σεπτεμβρίου 2016 διαγράφοντας τη συγκεκριμένη συναλλαγή από τους κωδικούς «303» και «333» και καταχωρώντας την φορολογητέα αξία στον κωδικό «349». Με τον τρόπο αυτό για τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο η τροποποιητική δήλωση θα έχει πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο θα πρέπει να μεταφερθεί στις επόμενες φορολογικές περιόδους.

Ο λήπτης που είχε καταχωρίσει την ανωτέρω συναλλαγή στον κωδικό «361» και «381» αντίστοιχα θα πρέπει να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση διαγράφοντας από το περιεχόμενο των κωδικών αυτών την αξία του συγκεκριμένου τιμολογίου.

Δ. Λοιπά θέματα

11. Τα πιστωτικά τιμολόγια περιλαμβάνονται στις υποβληθείσες καταστάσεις φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση πληροφοριών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΑΓΓΔΕ ΠΟΛ 1022/2014, με βάση την ημερομηνία έκδοσής τους, ανεξαρτήτως εάν εκδίδονται εμπρόθεσμα ή εκπρόθεσμα.

12. Στην περίπτωση που ο λήπτης του στοιχείου είναι μη εγκατεστημένος στο εσωτερικό της Χώρας υποκείμενος στο φόρο και μη υπόχρεος σε τήρηση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, ο εκδότης του στοιχείου έχει υποχρέωση να ενημερώνει τη Διεύθυνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας, Τμήμα Γ', για την έκδοση του πιστωτικού τιμολογίου, καθώς είναι πιθανό η Φορολογική Διοίκηση να έχει προβεί σε επιστροφή του σχετικού φόρου κατ' εφαρμογή των σχετικών διατάξεων (Οδηγία 9/2008 και άρθρο 34 παρ. 2 του Κώδικα ΦΠΑ).

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ

**ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ
ΕΣΟΔΩΝ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ