

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως

269/95

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

(Δ' Τμήμα)

Συνεδρίαση της 6-4-1995

Σύνθεση:

Προεδρεύων: Πέτρος Κυριαζής, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Αντιπρόεδρος:

Νομικοί Σύμβουλοι: Χ. Τσακούρας, Ε. Βολάνης, Π. Κισσαούδης,

Η. Παπαδόπουλος, Α. Τζεφεράκος, Β. Ρεντζεπέρης.

Πάρεδροι: (γνώμες χωρίς ψήφο): Α. Φυτράκης, Σ. Δέτσας.

Εισηγητής: Στέφανος Δέτσας, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

Αριθμ. ερωτ.: 1121412/10232/2107/0014 και 10161/2062/0014/27.1.95

Γεν. Δ/σης Φορολογίας και Δ.Π/. (14ης Δ/σης Φ.Π.Α και Ε.Φ) του
Υπ. Οικ.

Περίληψη Ερωτήματος: α) Εάν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του Φ.Π.Α., που αναλογεί στις δαπάνες, που υποβάλλονται οι επιχειρήσεις παραγωγής παγωτών, γλυκών κ.λ.π. για την κατασκευή και τοποθέτηση διαφημιστικών τεντών στα σημεία πώλησης των προϊόντων τους (περίπτερα, κυλικεία, καταστήματα

κ.λ.π.), καθώς και για την απόκτηση αγαθών, που προορίζονται για την αποθήκευση ή συντήρηση των παραγομένων απ' αυτές προϊόντων (φυγεία, δεξαμενές κ.λ.π), τα οποία ως άνω αγαθά παραχωρούν περαιτέρω κατά χρήση, άνευ ανταλλάγματος, στους λιανοπωλητές εμπόρους των προϊόντων τους και β) εάν τα παραπάνω αγαθά (τέντες, φυγεία κ.λ.π.) εμπίπτουν στην έννοια των "αγαθών επένδυσης" της παρ.4 του άρθρου 26 του Ν.1642/86).

Επί του άνω ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Δ' Τμήμα), εγνωμοδοτήσε ομοφώνως ως ακολούθως:

I. Με το παραπάνω σχετικό η ερωτώσα υπηρεσία αναφέρει τα παρακάτω:

<< 1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ.β της παρ.2 του άρθρου 7 του νόμου 1642/86, όπως ισχύει, ως παράδοση αγαθών θεωρείται η ανάληψη από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης και γενικά η δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης, εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή κατά περίπτωση των υλικών ή των υπηρεσιών από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά παρέχει στον υποκείμενο το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

Εξαιρούνται δώρα μέχρις αξίας δραχμών τριών χιλιάδων (3.000) και τα δείγματα που διαθέτει ο υποκείμενος στο φόρο για την εκπλήρωση των σκοπών της επιχείρησής του.

2. Εξάλλου, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 (περ.ε) του άρθρου 23 του ίδιου ως άνω νόμου, ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί, π

παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σ' αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου παρέχεται επίσης στον υποκείμενο κατά το μέρος που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τη διάθεση δώρων μέχρις αξίας δραχμών τριών χιλιάδων (3.000) και δειγμάτων.

3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 27 (περ. γ' και δ' της παρ. 1) του προαναφερόμενου νόμου και με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται, εφόσον αφορά πράξεις που προβλέπουν μεταξύ άλλων και οι διατάξεις του άρθρου 20 και των περιπτώσεως α), β) και δ) της παραγράφου 2 του άρθρου 23 ή αγαθά επένδυσης σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 26 του ν. 1642/86, όπως ισχύει.

Σημειώνουμε επίσης ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 12 του ίδιου νόμου, καθώς και τις διευκρινίσεις που έχουν δοθεί με την αριθ. πρωτ. Π. 4336/3162/10-7-1987 εγκ. 10 ως διαφημίσεις νοούνται οι εργασίες που αφορούν γενικά την προβολή στο κοινό αγαθών ή υπηρεσιών ή διαφόρων δραστηριοτήτων με οποιοδήποτε μέσο (τύπος, ραδιόφωνο, τηλεόραση, κινηματογράφος κ. τ. λ.).

4. Με την από 24-10-1994 επιστολή της καθώς και την από 15-12-94 διευκρινιστική, ~~_____~~ η βιομηχανία παγωτών και γλυκών Α.Τ.Ε.Ν- Γιαννιτσών, ζητά να της γνωρίσουμε εάν υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του Φ.Π.Α. των δαπανών, ως διαφημιστικών, τεντών οι οποίες κατασκευάζονται και τοποθετούνται για λογαριασμό της από ειδικευμένους τεχνίτες επαγγελματίες σε περίπτερα, κυλικεία,

καταστήματα ζαχαρωδών προϊόντων καθώς και τη διάθεση, κατά χρήση, ψυγείων της γενικά στους χώρους που πωλεί τα προϊόντα της (παγωτά).

Επειδή η περίπτωση αυτή αντιμετωπίζεται κάθε φορά με διαφορετικό τρόπο από την αρμόδια ή και από άλλες Δ.Ο.Υ.κι οι απόψεις διίστανται αν η πράξη αυτή αποτελεί αντικείμενο των διατάξεων της περιπτ.β' της παραγρ.2 του άρθρου 7 του ως άνω νόμου, (αυτοπαράδοση αγαθού) ή παρακώρηση της χρήσης αγαθού με σκοπό την προβολή, ή τη διαφήμισή της χάρη της προώθησης των πωλήσεων των προϊόντων της επιχείρησης, και δεδομένου ότι ορισμένα από τα αγαθά αυτά ουδέποτε επιστρέφονται στην παρακωρούσα επιχείρηση, παρακαλούμε να έχουμε τη γνώμη σας επί του θέματος, αν δηλαδή για τις ως άνω δαπάνες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 και προκειμένου για τα διατιθέμενα, άνευ ανταλλάγματος, αγαθά της κυριότητάς της με σκοπό την αποθήκευση ή συντήρηση προϊόντων παραγωγής της (ψυγεία, δεξαμενές κ.τ.λ.),άν και για αυτά παρέχεται αφ' ενός δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που επιβαρύνει την απόκτησή τους, κατά τις ως άνω διατάξεις και αφετέρου άν τα αγαθά εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 26, του ν.1642/86 όπως ισχύει>>:

II. Α.Κατ' άρθρ.2 του περί Φ.Π.Α. Ν.1642/86 <<Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στην ελληνική επικράτεια, από υποκείμενο στο φορο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,β) η εισαγωγή αγαθών στην ελληνική επικράτεια...>>

Περαιτέρω στο άρθρο 7 παρ.2 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι:

<< 2.Επίσης ,ως παράδοση αγαθών θεωρούνται οι ακόλουθες πράξεις, εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή κατά περίπτωση των υλικών ή των υπηρεσιών από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά παρέχει στον υποκείμενο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου:

α).....β)η ανάληψη από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησης του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης και γενικά η δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης.Εξαιρούνται τα δώρα μέχρι αξίας δρχ.3.000 και τα δείγματα που διαθέτει ο υποκείμενος στο φόρο για την εκπλήρωση των σκοπών της επιχείρησης του.....>>

Εξάλλου με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 (παρ.ε) του άρθρου 23 του ίδιου ως άνω νόμου, ο υποκείμενος στο φόρο δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί, η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σ' αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου παρέχεται επίσης στον υποκείμενο κατά το μέρος, που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την διάθεση δώρων μέχρι αξίας δρχ. 3.000 και δειγμάτων.

Β.Εκ των άνω διατάξεων σαφώς συνάγεται ότι απαραίτητη προϋπόθεση για την υπαγωγή στο Φ.Π.Α. ενός προσώπου είναι η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών να γίνεται από επαχθή αιτία, δηλ. έναντι ανταλλάγματος.

Ορισμένες όμως πράξεις ,αν και δεν πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία, όπως ορίζει το άρθρο 2 του Ν.1642/86 και ως εκ τούτου δεν θα έπρεπε να υπάγονται στο φόρο, παρά ταύτα κατά πλάσμα του νόμου

- θεωρούνται ως παράδοση αγαθών και υπόκεινται στο φόρο. Πρόκειται περί πράξεων αυτοπαραδόσεως ή ιδιοχρησιμοποίησεως αγαθών προς ικανοποίηση των ιδίων αναγκών της επιχείρησης ή των αναγκών άλλης οικονομικής μονάδας περί των οποίων προνοεί το άρθρο 7 του ως άνω νομου.

Η ερωτώσα υπηρεσία φαίνεται να προβληματίζεται, κατ' αρχήν, εάν οι αναφερόμενες στο υποβληθέν ερώτημα πράξεις (τοποθέτηση τεντών, παραχώρηση ψυγείων κ.λ.π), εμπίπτουν στην έννοια της κατά τα άνω αυτοπαραδόσεως αγαθών και ως εκ τούτου υπόκεινται σε Φ.Π.Α. Σύμφωνα όμως με όσα προεξετέθησαν, για να χαρακτηριστεί μία τέτοια πράξη ως αυτοπαραδόση αγαθών πρέπει να συντρέχουν αθροιστικώς οι εξής προϋποθέσεις:

α) να πρόκειται περί αγαθών τα οποία παράγονται από την ίδια τη φορολογουμένη επιχείρηση και β) η δωρεάν διάθεση των αγαθών αυτών να γίνεται για σκοπούς ξένους προς την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτής.

Στην προκειμένη περίπτωση είναι σαφές ότι δεν συντρέχουν οι παραπάνω προϋποθέσεις, δεδομένου ότι τα περί ου ο λόγος αγαθά (τέντες, ψυγεία κ.λ.π.), αφ' ενός μεν δεν παράγονται από τις υποκείμενες σε φόρο επιχειρήσεις, αφ' ετέρου δε η διάθεση αυτών άνευ ανταλλάγματος δεν γίνεται για σκοπούς ξένους προς την επιχειρηματική τους δραστηριότητα, αφού η τοποθέτηση των αγαθών αυτών στα σημεία διακίνησης των προϊόντων τους προς το ευρύ καταναλωτικό κοινό είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με την προώθηση των πωλήσεω των προϊόντων τους και συνεπώς προς την εν γένει επιχειρηματική τους δραστηριότητα.

Θα πρέπει επίσης να αποκλεισθεί και η περίπτωση υπαγωγής των εν λόγω αγαθών στην έννοια των "δώρων", περί της οποίας προνοούν οι προδιαληφθείσες διατάξεις, δεδομένου ότι κατά την ερμηνευτική

εγκύκλιο του Ν.1642/86 (παρ.31), τα θώρα είναι κινητά αγαθά και προσφέρονται από την επίχειρηση σε πελάτες της ή στο κοινό χωρίς κανένα άμεσο αντάλλαγμα με σκοπό την προώθηση των επαγγελματικών δραστηριοτήτων και την προβολή της επίχειρησης εν γένει, ενώ στην προκειμένη περίπτωση η διάθεση των άνω αγαθών γίνεται προεχόντως προς άμεση εξυπηρέτηση των επιχειρηματικών σκοπών της επίχειρησης, αφού δια της τοποθέτησής των αγαθών αυτών στα σημεία πώλησης των προϊόντων της κυρίως αποβλέπει στην δημιουργία ειδικών συνθηκών συντήρησης αυτών μέχρις ότου διακατευθούν στον καταναλωτή λόγω της δεδομένης ευπάθειας των εν λόγω προϊόντων (παγωτά, γλυκά κ.λ.π.).

III. Α. Στο άρθρο 27 του Ν.1642/86 ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται, εφόσον: α)...β)...δ) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 26 ...», κατά δε την παρ. 4 του άρθρου 26 του ίδιου ως άνω νόμου: «4. Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται: α) Τα ενσώματα αγαθά που ανήκουν κατά κυριότητα στην επίχειρηση και τίθενται από αυτή σε ελασκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επίχειρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σ' αυτή, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων...».

Σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη, ως αγαθά επένδυσης ή πάγια περιουσιακά στοιχεία θεωρούνται τα ενσώματα αγαθά, κινητά ή ακίνητα, υλικά ή άυλα, τα οποία αγοράσθηκαν από τρίτους ή

κατασκευάσθηκαν από την ίδια την επιχείρηση, όχι για να μεταπωληθούν ή μεταποιηθούν, αλλά για να χρησιμεύσουν κατά τρόπο διαρκή ως όργανα εργασίας ή ως μέσα εκμεταλλεύσεως.

Κατά την προδιαληφθείσα έννοια, η οποία ταυτίζεται κατ' ουσίαν με την έννοια των παγίων περιουσιακών στοιχείων μιάς επιχείρησης, όπως αυτή ισχύει στην φορολογία εισοδήματος, είναι σαφές ότι ο προσρισμός προσδίδει σε ένα αγαθό την ιδιότητα του "αγαθού επένδυσης" και όχι η φύση αυτού ως κινητού ή ακινήτου (βλ. Ν. Τότση- Χ. Τότση, ο φόρος προστιθεμένης αξίας, έκδοση 1986, σελ. 153 επ).

Προϋπόθεση, συνεπώς, για να θεωρηθούν κάποια αγαθά, ως αγαθά επένδυσης, είναι ότι αυτά ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και προορίζονται απ' αυτήν για διαρκή εκμετάλλευση.

Β. Εν προκειμένω σύμφωνα με το διδόμενο από την ερωτώσα υπηρεσία πραγματικό, οι διάφορες βιομηχανίες παγωτών και γλυκών τοποθετούν με δικές τους δαπάνες, σε περίπτερα, κυλικεία, καταστήματα ζαχαρωδών προϊόντων κ.λ.π., απ' ενός μεν ψυγεία, δεξαμενές κ.λ.π. με σκοπό την αποθήκευση ή συντήρηση των παραγομένων απ' αυτές προϊόντων, τα οποία παρακωρούν, άνευ ανταλλάγματος, κατά χρήση, στους καταστηματαρχές, περιπτερούχους κ.λ.π., απ' ετέρου δε τέντες ηλίου στις οποίες αναγράφουν την επωνυμία της επιχείρησης.

Σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά παραπάνω, τα εν λόγω αγαθά εμπίπτουν στην κατηγορία των αγαθών επένδυσης, αφού συγκεντρώνουν αθροιστικώς και τις δύο προϋποθέσεις, που θέτει ο νόμος: α) ανήκουν κατά κυριότητα στην φορολογουμένη επιχείρηση δι' αγοράς των από τρίτους και β) έχουν τεθεί απ' αυτήν σε διαρκή εκμετάλλευση.

Η εκμετάλλευση δε των αγαθών αυτών συνίσταται στο γεγονός ότι δια της τοποθέτησής αυτών εκ μέρους της επιχείρησης στα σημεία πώλησης των προϊόντων της, αυτή αποβλέπει προεχόντως και κυρίως στην δημιουργία κατάλληλων συνθηκών συντήρησης των παραγομένων απ' αυτήν προϊόντων μέχρι ότου διατεθούν στον καταναλωτή, αφού λόγω της δεδομένης ευπάθειας των εν λόγω προϊόντων, θα ήταν, διαφορετικά, ανέφικτη η με ασφάλεια προώθηση των προϊόντων αυτών στον καταναλωτή.

Πρέπει δηλ. να γίνει σαφές ότι τα αγαθά αυτά τυγχάνουν της εκμεταλλεύσεως της επιχείρησης, αφού αποτελούν ένα κρίκο στην αλυσίδα της καθόλου επιχειρηματικής δραστηριότητας αυτής και ανήκουν στα πάγια περιουσιακά της στοιχεία, το γεγονός δε της κατά χρήση, παρακώρσης αυτών, άνευ ανταλλάγματός στους λιανοπωλητές εμπόρους των προϊόντων της, ουδεμία επίδραση ασκεί στο χαρακτηρισμό αυτών ως αγαθών επένδυσης.

Συνεπώς ο αναλογών επί των δαπανών κτήσης και τοποθέτησης των άνω αγαθών Φ.Π.Α. είναι εκπεστέος ή επιστρεπτέος, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Ν.1642/1986.

IV. Ενόψει συνεπώς των προεκτεθέντων, στο τιθέμενο ερώτημα το Ν.Σ.Κ. (Δ' τμήμα) ομοφώνως εγνωμοδότησε ότι : α) οι τέντες, τα ψυγεία κ.λ.π., που αγοράζουν και τοποθετούν με δικές τους δαπάνες οι επιχειρήσεις παραγωγής παγωτών, γλυκών κλπ. στα σημεία πώλησης των προϊόντων τους (περίπτερα, κυλικεία κ.λ.π.), εμπίπτουν στην έννοια των αγαθών επένδυσης του άρθρου 26 παρ.4 του Ν.1642/86 και

β) ο αναλογών επί των δαπανών αποκτήσεως και τοποθέτησής των εν λόγω αγαθών Φ.Π.Α. είναι εκπεστέος ή επιστρεπτέος, κατά

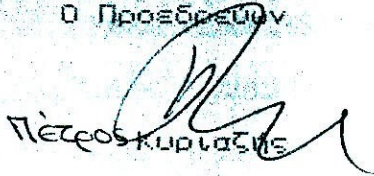
περίπτωση, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Ν.1642/86

Ο Εισηγητής

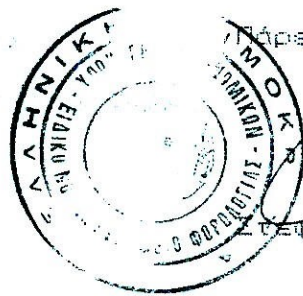
Εξεωρήθη

Αθήνα 14/4/95

Ο Πρόεδρος



Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.



Πρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Στέφανος Βέτσος