



ΚΥΠΡΙΑΚΟ
ΕΜΠΟΡΙΚΟ ΚΑΙ
ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟ
ΕΠΙΜΕΛΗΤΗΡΙΟ

Λευκωσία 23.1.2018

Προς: Όλους τους Ενδιαφερόμενους
Από: Τμήμα Υπηρεσιών
Θέματα: Παράδοση μη αναπτυγμένης οικοδομήσιμης γης
Μίσθωση Ακίνητης Ιδιοκτησίας

Κυρία, Κύριε,

Σας αποστέλλουμε πληροφόρηση που πήραμε από το Τμήμα Φορολογίας για τα πιο πάνω θέματα, για ενημέρωση σας.

Με εκτίμηση

Χρίστος Πετσίδης
Διευθυντής Υπηρεσιών και Εμπορίου



ΚΥΠΡΙΑΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Αρ. Φακ.: 13.31.024.003
05.13.003
Αρ. Τηλ.: 22601902
Αρ. Φαξ: 22660484



ΤΜΗΜΑ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
TAX DEPARTMENT

ΚΕΝΤΡΙΚΑ ΓΡΑΦΕΙΑ
1471 ΛΕΥΚΩΣΙΑ

CYPRUS CHAMBER
OF COMMERCE AND INDUSTRY
REF. No: _____
RECEIVED: 21/11/18

29 Δεκεμβρίου 2017

Ερμηνευτική Εγκύκλιος 219 – Φ.Π.Α.

Όλους τους λειτουργούς,

Θέμα: Παράδοση μη ανεπτυγμένης οικοδομήσιμης γης

Αναφέρομαι στο πιο πάνω θέμα και σας πληροφορώ ότι σύμφωνα με τον περί Φ.Π.Α. τροποποιητικό νόμο (Ν.157(Ι)/2017), ο οποίος δημοσιεύτηκε στην Επίσημη Εφημερίδα της Δημοκρατίας στις 13/11/2017, επιβάλλεται φόρος επί της παράδοσης μη ανεπτυγμένης οικοδομήσιμης γης («μ.α.ο.γ.») από πρόσωπο που ασκεί οικονομική δραστηριότητα με ημερομηνία έναρξης ισχύος τη 2^α Ιανουαρίου 2018.

Η «μ.α.ο.γ.» που αποτελεί αντικείμενο του φόρου περιγράφεται στους περί Φ.Π.Α. (Καθορισμός μη Ανεπτυγμένης Οικοδομήσιμης Γης και Λοιπές Διατάξεις) Κανονισμούς του 2017 (Κ.Δ.Π. 441/2017).

Θα πρέπει να επισημανθεί ότι το είδος της γης αποτελεί σημαντικό παράγοντα κατά πόσο θα υπάρξει φορολόγηση της «μ.α.ο.γ.» Σύμφωνα με την παράγραφο 4 των περί Φ.Π.Α. (Καθορισμός μη Ανεπτυγμένης Οικοδομήσιμης Γης και Λοιπές Διατάξεις) Κανονισμών του 2017 (Κ.Δ.Π. 441/2017) η παράδοση γης, η οποία βρίσκεται σε κτηνοτροφική ζώνη/περιοχή ή ζώνη/περιοχή εκτός ορίου/περιοχής ανάπτυξης που βασικά δεν προορίζεται για ανάπτυξη, όπως είναι η ζώνη/περιοχή προστασίας του περιβάλλοντος, αρχαιολογική ή αγροτική, απαλλάσσεται από την επιβολή του Φ.Π.Α. Η πιο πάνω απαλλαγή ισχύει ανεξάρτητα του προσώπου που πραγματοποιεί την πράξη αυτή, δηλαδή, αν η πώληση αυτή γίνεται από πρόσωπο που έχει ως κύρια του επιχειρηματική δραστηριότητα την ανάπτυξη και πώληση γης ή όχι. Επίσης, η διάθεση της αναφερόμενης γης δεν φορολογείται ανεξάρτητα του σκοπού για τον οποίο διατίθεται.

Σύμφωνα με τον περί Φ.Π.Α. τροποποιητικό νόμο, Ν.157(Ι)/2017, η παράδοση «μ.α.ο.γ.» υπόκειται σε Φ.Π.Α. όταν η συναλλαγή πραγματοποιείται από πρόσωπο μέσα στα πλαίσια της οικονομικής δραστηριότητας που ασκεί.

Οικονομική δραστηριότητα

Με βάση το εδάφιο (1) του άρθρου 3 του περί Φ.Π.Α. Νόμου του 2000 μέχρι 2017, η έννοια του όρου «επιχείρηση» σημαίνει, οικονομική δραστηριότητα που ασκείται κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιοδήποτε τόπο, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής. Οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια του εδαφίου (1) πιο πάνω, είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες,

περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξορύξεως, των γεωργικών δραστηριοτήτων, και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελματιών ή των εξομοιούμενων προς αυτά, ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται επίσης η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, προς το σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.

Η ερμηνεία της «οικονομικής δραστηριότητας» αποτέλεσε κατά καιρούς αντικείμενο στο Δικαστήριο Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (Δ.Ε.Κ.), χωρίς, ωστόσο, να προκύψουν κάποια ενιαία κριτήρια τα οποία θα μπορούσε κάποιος να συμβουλευθεί για να καταλήξει σε κάποια αδιαμφισβήτητη απόφαση. Είναι, ωστόσο, αδιαμφισβήτητο γεγονός ότι η ερμηνεία που δίδεται σε κάθε απόφαση είναι βασισμένη στα γεγονότα της κάθε υπόθεσης ξεχωριστά.

Ο καθορισμός της οικονομικής δραστηριότητας θα πρέπει να βασίζεται στα γεγονότα της κάθε περίπτωσης για να αποφασιστεί κατά πόσο κάποιο πρόσωπο ασκεί οικονομική δραστηριότητα για σκοπούς Φ.Π.Α. Τα πιο κάτω ερωτήματα μπορεί να αποτελέσουν αντικείμενο εξέτασης για να καθοριστεί κατά πόσο κάποια δραστηριότητα αποτελεί άσκηση οικονομικής δραστηριότητας:

- κατά πόσο η δραστηριότητα είναι σοβαρή ενασχόληση ή επάγγελμα που ασκείται συστηματικά που δεν περιορίζεται κατ' ανάγκη σε εμπορική ή κερδοσκοπική ενασχόληση·
- κατά πόσο η δραστηριότητα αποτελεί επάγγελμα ή δραστηριότητα που επιδιώκεται ενεργά με αναγνωρίσιμη συνέχεια·
- κατά πόσο η δραστηριότητα έχει μετρήσιμο περιεχόμενο σε αξία και ποσότητα, πάνω σε τριμηνιαία ή ετήσια βάση·
- κατά πόσο η δραστηριότητα διενεργείται με το συνήθη τρόπο βασισμένη σε γερές και αναγνωρίσιμες αρχές άσκησης επιχείρησης·
- κατά πόσο η δραστηριότητα αφορά πρωτίστως την πραγματοποίηση φορολογητέων δραστηριοτήτων σε καταναλωτές έναντι αντιπαροχής· και
- κατά πόσο οι φορολογητέες δραστηριότητες είναι του είδους εκείνων των δραστηριοτήτων, που πραγματοποιούνται από αυτούς που επιδιώκουν το κέρδος.

Για να διαπιστωθεί πέραν πάσης λογικής αμφιβολίας αν κάποιο πρόσωπο ασκεί οικονομική δραστηριότητα θα πρέπει να γίνεται συνεκτίμηση όλων των γεγονότων και στοιχείων της υπόθεσης τόσο από το ίδιο το πρόσωπο όσο και από το Τμήμα Φορολογίας. Μια μεμονωμένη πράξη, χωρίς να υπάρχουν άλλα στοιχεία που να υποδηλώνουν την πρόθεση του προσώπου αυτού για άσκηση της δραστηριότητας αυτής επί συνεχούς βάσεως αποτελεί εκ πρώτης όψεως - όπως διατυπώθηκε πιο πάνω - δυνατό τεκμήριο ότι δεν υπάρχει πρόθεση εκ μέρους του για άσκηση της δραστηριότητας επί συνεχούς βάσεως. Ωστόσο, αν η πράξη αυτή αποτελεί την απαρχή για μια σειρά πράξεων, τότε η φορολόγηση θα πρέπει να αρχίσει από την πρώτη πράξη. Θα πρέπει να εξετάζονται σωρευτικά τα ερωτήματα που αναφέρθηκαν πιο πάνω ώστε να γίνεται μια γενική συνεκτίμηση του τρόπου που ενεργεί το πρόσωπο.

Λαμβάνοντας υπόψη τα πιο πάνω και τοποθετώντας τα εν λόγω ερωτήματα στο πλαίσιο των παραδόσεων «μ.α.ο.γ.» θα μπορούσε να επισημανθεί ότι η ευκαιριακή πώληση δεν θα θεωρείται ως άσκηση οικονομικής δραστηριότητας εκτός αν υπάρχουν βάσιμα στοιχεία που να αποδεικνύουν το αντίθετο. Ευκαιριακή πώληση

θα μπορούσε για παράδειγμα να είναι η πώληση από μη επαγγελματία κληρονομικού τεμαχίου «μ.α.ο.γ.» για σκοπούς άλλους εκτός από το κέρδος μια φορά κάθε επτά με δέκα έτη.

Τονίζεται ότι η κατάταξη πιθανών κερδών από τη διάθεση «μ.α.ο.γ.» σε φόρο κεφαλαιουχικών κερδών δεν μπορεί να αποτελεί κριτήριο για να αποφασιστεί κατά πόσο κάποιος ασκεί οικονομική δραστηριότητα για σκοπούς εφαρμογής της νομοθεσίας περί Φ.Π.Α. Παράλληλα, επισημαίνεται ότι στην περίπτωση που το τεμάχιο «μ.α.ο.γ.» αποτελεί περιουσιακό στοιχείο εταιρείας, η διάθεση του θα αποτελεί πάντοτε φορολογητέα συναλλαγή, ανεξάρτητα του είδους της οικονομικής δραστηριότητας που ασκεί η εταιρεία.

Πρέπει επίσης να τονιστεί ότι ο επιδιωκόμενος σκοπός της συναλλαγής ή το τελικό αποτέλεσμα δεν επηρεάζει με οποιοδήποτε τρόπο την ερμηνεία της «οικονομικής δραστηριότητας». Άρα, αν κάποιος πωλήσει τρία τεμάχια «μ.α.ο.γ.» για να ξοφλήσει κάποιο προσωπικό του δάνειο, η κατάληξη αν ασκεί οικονομική δραστηριότητα ή όχι, δεν μπορεί να εξαρτηθεί από τον σκοπό της απόφασης αυτής ή το τελικό της αποτέλεσμα.

Στις περιπτώσεις που παρουσιάζεται κάποιος βαθμός αμφιβολίας το Τμήμα Φορολογίας θα προβαίνει σε συνεκτίμηση, πέραν των διαθέσιμων στοιχείων και γεγονότων της κάθε περίπτωσης, το βαθμό που κάποια εξαίρεση θα προκαλεί στρέβλωση στη φορολογική ουδετερότητα μεταξύ των εμπορευόμενων, δηλαδή υπάρχει ίση μεταχείριση μεταξύ των προσώπων που παραδίδουν το ίδιο αγαθό.

Χρόνος της παράδοσης

Με την τροποποίηση της νομοθεσίας τίθενται σε εφαρμογή συγκεκριμένες μεταβατικές διατάξεις που αφορούν το χρόνο πραγματοποίησης της συναλλαγής. Συγκεκριμένα, απαλλάσσεται από την επιβολή Φ.Π.Α. η παράδοση μη ανεπτυγμένης οικοδομήσιμης γης η οποία –

(α) έχει μεταβιβαστεί με βάση τις διατάξεις του περί Μεταβιβάσεως και Υποθηκείσεως Ακινήτων Νόμου πριν από τις 2 Ιανουαρίου 2018· ή

(β) για την οποία έχει κατατεθεί σύμβαση πώλησης στο Τμήμα Κτηματολογίου και Χωρομετρίας για σκοπούς του περί Πώλησης Ακινήτων (Ειδική Εκτέλεση) Νόμου ή στον Έφορο Φορολογίας πριν από τις 2 Ιανουαρίου 2018.

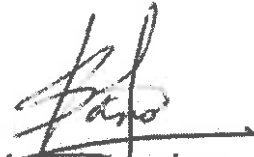
Οι πιο πάνω διατάξεις ισχύουν ανεξάρτητα του ποσού που πιθανόν να έχει εισπράξει ο πωλητής της «μ.α.ο.γ.». Για παράδειγμα, αν η συνολική αντιπαροχή για τεμάχιο γης είναι €200K και ο πωλητής εισπράττει μόνο €20K πριν την έναρξη εφαρμογής της νομοθεσίας (2/1/2018) και το υπόλοιπο μετά την εν λόγω ημερομηνία, τότε με την προϋπόθεση ότι το συμβόλαιο της συναλλαγής κατατέθηκε στο Τμήμα Κτηματολογίου και Χωρομετρίας ή στον Έφορο Φορολογίας (με την κατάλληλη χαρτοσήμανση) τότε η συναλλαγή θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκε εξ ολοκλήρου πριν τις 2/1/2018. Ωστόσο, αν δεν γίνει η κατάθεση του συμβολαίου όπως αναφέρεται πιο πάνω, τότε θα πρέπει να αποδοθεί φ.π.α. επί του ποσού που λαμβάνεται μετά τις 2/1/2018 καθότι θα ισχύουν οι κανονικές διατάξεις της περί Φ.Π.Α. νομοθεσίας σχέση με το χρόνο της συναλλαγής.

Εφαρμογή αντίστροφης χρέωσης

Με τον τροποποιητικό νόμο, Ν.157(Ι)/2017, από τις 2 Ιανουαρίου 2018 εφαρμόζεται η αντίστροφη χρέωση σε μεταβίβαση «μ.α.ο.γ.» όταν αυτή γίνεται στο πλαίσιο διαδικασίας αναδιάρθρωσης δανείου, καθώς και στο πλαίσιο διαδικασίας αναγκαστικής μεταβίβασης προς το δανειστή.

Στις περιπτώσεις αυτές το εγγεγραμμένο στο Φ.Π.Α. πρόσωπο δεν έχει υποχρέωση επιβολής φ.π.α. επί της μεταβίβασης που πραγματοποιεί, αλλά ο λήπτης του αγαθού οφείλει να αποδώσει τον ανάλογο φόρο και έχει ταυτόχρονα το δικαίωμα να διεκδικήσει το ποσό του φόρου εισροών.

Η πιο πάνω εφαρμογή λήγει στις 31 Δεκεμβρίου 2019 (Ν. 135(Ι)/2017).



Γιάννης Τσαγκάρης
Έφορος Φορολογίας

Αντ. : 05.13.003

Κοιν. : Γενικό Ελεγκτή

: Γενική Λογίστρια

: Γενικό Διευθυντή Υπ. Οικονομικών

: Γενικό Διευθυντή Υπουργείου Παιδείας και Πολιτισμού

: 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
- Σύνδεσμο Επιχειρήσεων Παροχής Διοικητικών Υπηρεσιών Κύπρου
Γρίβα Διγενή 115
3101 Λεμεσός
- Παγκύπριο Δικηγορικό Σύλλογο
Τ.Θ. 21446
1508 Λευκωσία



ΚΥΠΡΙΑΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Αρ. Φακ.: 13.31.019.002
05.13.003
Αρ. Τηλ.: 22601902
Αρ. Φαξ: 22660484



ΤΜΗΜΑ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
TAX DEPARTMENT

ΚΕΝΤΡΙΚΑ ΓΡΑΦΕΙΑ

1471 ΛΕΥΚΩΣΙΑ
CYPRUS CHAMBER
OF COMMERCE AND INDUSTRY

REF. No: _____
RECEIVED : 8/1/18

2 Ιανουαρίου 2018

Ερμηνευτική Εγκύκλιος 220 – Φ.Π.Α.

Όλους τους λειτουργούς,

Θέμα: Μίσθωση Ακίνητης Ιδιοκτησίας

Η Ερμηνευτική Εγκύκλιος 218 – Φ.Π.Α., ημερομηνίας 29 Δεκεμβρίου 2017, αποσύρεται και αντικαθίσταται με την παρούσα.

Αναφορικά με το θέμα φορολόγησης της μίσθωσης ή/και ενοικίασης ακίνητης ιδιοκτησίας η οποία, με βάση τον τροποποιητικό νόμο του περί Φ.Π.Α., Ν.157(Ι)/2017 («Τροποποιητικός Νόμος»), ο οποίος δημοσιεύτηκε στην Επίσημη Εφημερίδα της Δημοκρατίας στις 13/11/2017, αυτή καθίσταται υποχρεωτική, εφόσον πραγματοποιείται σε μισθωτή υποκείμενο στο φόρο για σκοπούς άσκησης φορολογητέας επιχειρηματικής δραστηριότητας – εξαιρούμενης της περίπτωσης μίσθωσης κτιρίου το οποίο χρησιμοποιείται ως κατοικία -, σας πληροφορώ τα ακόλουθα:

2. Συγκεκριμένα, το Όγδοο Παράρτημα της περί Φ.Π.Α. Νομοθεσίας έχει τροποποιηθεί ως ακολούθως:

(α) Με την αντικατάσταση του σημείου της τελείας στο τέλος της παραγράφου (1)(α)(v) αυτού και την προσθήκη, αμέσως μετά, της ακόλουθης νέας υποπαραγράφου:

«(vi) της μίσθωσης ή/και ενοικίασης ακίνητης ιδιοκτησίας σε υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο για σκοπούς άσκησης φορολογητέας επιχειρηματικής δραστηριότητας, εξαιρουμένης της περίπτωσης μίσθωσης κτιρίου το οποίο χρησιμοποιείται ως κατοικία.

Νοείται ότι, η φορολόγηση καλύπτει μίσθωση ή/και ενοικίαση κτιρίου του οποίου η ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης ή/και ενοικίασης πραγματοποιείται κατά ή μετά την έναρξη της ισχύος του περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Τροποποιητικού) (Αρ. 3) Νόμου του 2017.

Νοείται περαιτέρω ότι, εκμισθωτής δύναται να επιλέξει να ενημερώσει τον Έφορο Φορολογίας για τη μη φορολόγηση της μίσθωσης ή/και ενοικίασης ακίνητης ιδιοκτησίας, υπό όρους και προϋποθέσεις που καθορίζονται σε γνωστοποίηση του

Εφόρου Φορολογίας, η οποία δημοσιεύεται στην Επίσημη Εφημερίδα της Δημοκρατίας.

Νοείται έτι περαιτέρω ότι, η αρχική επιλογή του εκμισθωτή για μη φορολόγηση της μίσθωσης ή/και ενοικίασης της ακίνητης ιδιοκτησίας με βάση τις διατάξεις της δεύτερης επιφύλαξης δεν δύναται να τύχει διαφοροποίησης από τον εκμισθωτή μεταγενέστερα.»

3. Από την πιο πάνω τροποποίηση της νομοθεσίας επηρεάζονται όλες οι μισθώσεις ή/και ενοικιάσεις ακίνητης ιδιοκτησίας (εκτός κτιρίου που χρησιμοποιείται για κατοικία) για τις οποίες η έναρξη της μίσθωσης λαμβάνει χώρα κατά ή μετά την ημερομηνία έναρξης ισχύος του Ν.157(Ι)/2017 και πραγματοποιούνται από εκμισθωτή σε άλλο πρόσωπο για την άσκηση της εμπορικής τους δραστηριότητας (παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών) η οποία αφορά φορολογητέες συναλλαγές. Διευκρινίζεται ότι, υφιστάμενες συμβάσεις σε πρόσωπα που πραγματοποιούν φορολογητέες συναλλαγές, δεν επηρεάζονται από την εν λόγω τροποποίηση, εκτός εάν ακυρωθούν και συναφθεί νέα σύμβαση μετά την έναρξη ισχύος του Τροποποιητικού Νόμου.

Στις περιπτώσεις που στις υφιστάμενες συμβάσεις μίσθωσης υπάρχει η δυνατότητα αυτόματης ανανέωσης, τότε αυτός ο όρος από μόνος του δεν δημιουργεί νέα σύμβαση για σκοπούς υπαγωγής της σε Φ.Π.Α. Η εν λόγω μεταχείριση ισχύει ακόμη και στην περίπτωση που προνοείται αυτόματη αύξηση στο μίσθωμα.

Εκμισθωτής θεωρείται, εκτός από τον ιδιοκτήτη ακινήτου, και κάθε πρόσωπο το οποίο είτε διαθέτει κυριότητα επί κάποιου ακινήτου ή με οποιοδήποτε τρόπο δικαίωμα εκμετάλλευσης του (π.χ. υπεκμίσθωση, επικαρπία κλπ).

4. Η υπαγωγή ή όχι μίσθωσης ή/και ενοικίασης ακίνητης ιδιοκτησίας στο Φ.Π.Α. δεν αποτελεί επιλογή του εκμισθωτή του ακινήτου, αλλά υφίσταται αυτόματα εφόσον αυτός είναι υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο και αφορά το σύνολο ενός ακινήτου ή οικοδομικού συγκροτήματος.

Ο εκμισθωτής δύναται να επιλέξει εξαίρεση από την επίβολή Φ.Π.Α. εφόσον ενημερώσει τον Έφορο Φορολογίας ότι δεν επιθυμεί μίσθωση ή/και ενοικίαση συγκεκριμένου ακινήτου να υπαχθεί στο Φ.Π.Α. Η ενημέρωση αυτή γίνεται από τον εκμισθωτή με την συμπλήρωση και υποβολή του Έντυπου ΤΦ1220 και με τους όρους και προϋποθέσεις που περιλαμβάνονται στη Γνωστοποίηση Κ.Δ.Π. 423/2017 και υποβάλλεται στο αρμόδιο Επαρχιακό Γραφείο του Τμήματος Φορολογίας.

Επίσης, θα πρέπει να αναφερθεί ότι ο εκμισθωτής δεν οφείλει ή/και δεν έχει δικαίωμα – ανάλογα της περίπτωσης – για εγγραφή στο Μητρώο Φ.Π.Α.

Ο μισθωτής του ακινήτου θα πρέπει να είναι υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο που πραγματοποιεί φορολογητέες συναλλαγές για σκοπούς Φ.Π.Α. Ο όρος «φορολογητέες συναλλαγές» δεν ερμηνεύεται στην περί Φ.Π.Α. νομοθεσία αλλά αποτελείται από τις συναλλαγές οι οποίες δεν περιλαμβάνονται στις εξαιρούμενες ή στις εκτός αντικείμενου συναλλαγές, όπως αυτές παρατίθενται ή/και περιγράφονται στην περί Φ.Π.Α. νομοθεσία. Για τους σκοπούς εφαρμογής της

παρούσας διάταξης το Τμήμα Φορολογίας θα αποδέχεται ως φορολογητέα συναλλαγή τη μίσθωση ακίνητης ιδιοκτησίας όταν οι φορολογητέες συναλλαγές του μισθωτή ανέρχονται σε τουλάχιστον 90% των συνολικών του εκροών. Για σκοπούς καθορισμού των φορολογητέων συναλλαγών περιλαμβάνονται επίσης οι συναλλαγές που πραγματοποιεί το υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο οι οποίες είναι εκτός αντικειμένου αλλά παρέχουν το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών.

Το σημαντικό χρονικό σημείο είναι ο χρόνος υπογραφής της σύμβασης μεταξύ των μερών, δηλαδή ο εκμισθωτής έχει την υποχρέωση να λάβει τα απαραίτητα στοιχεία ή/και βεβαίωση από το μισθωτή αναφορικά με τη φύση των συναλλαγών που πραγματοποιεί και στην περίπτωση που αυτές περιλαμβάνουν και εξαιρούμενες συναλλαγές θα πρέπει να εξασφαλίσει στοιχεία αναφορικά με το ύψος τους. Θα πρέπει να αναφερθεί ότι ο έλεγχος από την πλευρά του εκμισθωτή θα πρέπει να γίνει κατά το χρόνο της υπογραφής της σύμβασης και δεν έχει καμιά υποχρέωση να παρακολουθεί τις συναλλαγές του μισθωτή εκ των υστέρων για να διαπιστώσει ότι κυμαίνονται εντός της αναλογίας 90 -10..

Ο μισθωτής, έχει το δικαίωμα έκπτωσης ολόκληρου του ποσού του φόρου εισροών που αφορά τη μίσθωση όταν πραγματοποιεί εξ ολοκλήρου φορολογητέες συναλλαγές. Ωστόσο, σε περίπτωση που αυτός πραγματοποιεί τόσο φορολογητέες όσο και εξαιρούμενες συναλλαγές, τότε οφείλει να προβαίνει σε επιμερισμό με βάση τη φορολογική του κατάσταση, δηλαδή ποσοστό φορολογητέων και εξαιρούμενων συναλλαγών του.

Επισημαίνεται ότι, εφόσον ασκηθεί η εν λόγω επιλογή, δεν μπορεί να διαφοροποιηθεί μεταγενέστερα, ως εκ τούτου, αυτή θα αφορά και οποιαδήποτε νέα συμφωνία μίσθωσης ή/και ενοικίασης σε σχέση με το εν λόγω ακίνητο.

Σύμφωνα με τη σχετική Γνωστοποίηση (Κ.Δ.Π. 423/2017) η υπεύθυνη δήλωση παύει να ισχύει όταν επέρχεται αλλαγή στην κυριότητα της ακίνητης ιδιοκτησίας· οπότε ο νέος ιδιοκτήτης της ακίνητης ιδιοκτησίας έχει το δικαίωμα να αποφασίσει εκ νέου αν θα υποβάλει νέα δήλωση για μη επιβολή ΦΠΑ σε συμβόλαιο μίσθωσης.

5. Η υποχρέωση φορολόγησης αφορά μόνο υποκείμενο στο φόρο που υπάγεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ. Κατά συνέπεια υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο που είναι εγγεγραμμένο σε ειδικό καθεστώς, π.χ. αγροτών, ταξί, εφόσον μισθώνει ή/και ενοικιάζει ακίνητο, οφείλει να υποβάλει αίτηση για εγγραφή στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ σε σχέση με τη φορολόγηση του εν λόγω ακινήτου, εκτός αν ασκήσει την επιλογή για μη φορολόγηση του.

6. Η υποχρέωση για εγγραφή στο Μητρώο Φ.Π.Α. ακολουθεί τους συνήθεις κανόνες που αφορούν την εγγραφή, δηλαδή η αξία των φορολογητέων συναλλαγών του θα πρέπει να υπερβαίνει το ποσό των €15.600 κατά τη διάρκεια ενός έτους, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου (1) του Μέρους Ι του Πρώτου Παραρτήματος του Ν95(Ι)/2000. Για να διαπιστωθεί η υποχρέωση εγγραφής κάποιου προσώπου στο Μητρώο Φ.Π.Α. θα πρέπει **απαραιτήτως** να προσκομίσει τη σύμβαση μίσθωσης η οποία δημιουργεί την υποχρέωση για εγγραφή.

Η μίσθωση ή/και ενοικίαση αποτελεί συνεχή παροχή υπηρεσίας και ο φόρος θα πρέπει να αποδίδεται επί του μισθώματος που λαμβάνεται. Επομένως, αν η συμφωνία προνοεί καταβολή των μισθωμάτων από καιρό εις καιρό, ο Φ.Π.Α. αποδίδεται το νωρίτερο από την έκδοση τιμολογίου Φ.Π.Α. ή πληρωμής των μισθωμάτων.

7. Σε περίπτωση που ο ιδιοκτήτης ή εκμεταλλευτής ακινήτου παραχωρεί το δικαίωμα εκμετάλλευσης σε άλλο πρόσωπο, η υποχρέωση για φορολόγηση υφίσταται και για τα δύο πρόσωπα. Η κάθε πράξη είναι ανεξάρτητη και υπόκειται στους όρους και προϋποθέσεις της νομοθεσίας.

Η πιο πάνω περίπτωση ισχύει τόσο για τις περιπτώσεις που υπάρχει μια απλή σύμβαση μεταξύ του ιδιοκτήτη και του εκμεταλλευτή, ως επίσης και στην περίπτωση που παραχωρείται επικαρπία του ακινήτου σύμφωνα με τον περί Κτηματολογίου και Χωρομετρίας Νόμο.

Σε περίπτωση συγκυριότητας του ακινήτου, η φορολόγηση απαιτείται να ασκηθεί από κοινού· ωστόσο για σκοπούς εφαρμογής του Φ.Π.Α. θα γίνεται μόνο μια εγγραφή ως συνεταιρισμός.

8. Υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο έχει δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των εισροών με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί η κατασκευή ή συντήρηση του εν λόγω ακινήτου, για το οποίο η μίσθωση ή/και ενοικίαση του υπόκειται σε Φ.Π.Α., σύμφωνα με το άρθρο 21 του περί Φ.Π.Α. Νόμου και τους κανονισμούς που εκδόθηκαν δυνάμει αυτού.

Για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης, απαραίτητη προϋπόθεση είναι η ύπαρξη τιμολογίου Φ.Π.Α. ή άλλου αποδεικτικού στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου σύμφωνα με τους σχετικούς κανονισμούς, ώστε να επιβεβαιώνεται το Φ.Π.Α. που έχει επιβληθεί και να αποδεικνύεται ότι οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών έγιναν σε σχέση με το συγκεκριμένο ακίνητο.

Για ακίνητο το οποίο, μέχρι την ημερομηνία έναρξης ισχύος του Τροποποιητικού Νόμου, τύγχανε μίσθωσης ή/και ενοικίασης ως εξαιρούμενη συναλλαγή, και εφόσον –

- δεν έχουν παρέλθει 10 έτη από την ημερομηνία ανέγερσης / αγοράς του, και
- ο εκμισθωτής έχει συνάψει νέα σύμβαση για μίσθωση ή/και ενοικίαση του μετά την έναρξη ισχύος του Τροποποιητικού Νόμου, θα εφαρμόζονται οι κανονισμοί 75 μέχρι 79 (Αναπροσαρμογές στην αφαίρεση φόρου εισροών επί κεφαλαιουχικών στοιχείων) της Κ.Δ.Π. 314/2001.


Σύμφωνα με τους σχετικούς κανονισμούς για τα ακίνητα για τα οποία δημιουργείται η υποχρέωση φορολόγησης, ο φόρος που επιβλήθηκε κατά την ανέγερση/αγορά του διακανονίζεται για τα έτη που υπολείπονται για τη συμπλήρωση της δεκαετίας από την έναρξη χρησιμοποίησής τους. Η έναρξη χρησιμοποίησής τους είναι ο χρόνος που επήλθε η απόκτηση ή η πρώτη χρήση και ανάλογα αν ο ιδιοκτήτης ήταν εγγεγραμμένο πρόσωπο ή όχι. Ο φόρος που εκπέμπεται στην περίπτωση αυτή παρακολουθείται και διακανονίζεται για τα

υπόλοιπα έτη που υπολείπονται για τη συμπλήρωση της δεκαετίας, από την έναρξη χρησιμοποίησης.

9. Η υπαγωγή φορολόγησης μπορεί να αφορά το σύνολο ή μέρος του ακινήτου ή του οικοδομικού συγκροτήματος. Με τον όρο μέρος του ακινήτου ή του οικοδομικού συγκροτήματος εννοείται ένας ή περισσότεροι χώροι, λειτουργικά ανεξάρτητοι. Αν υπάρχει τέτοια περίπτωση θα πρέπει να τηρούνται τέτοια στοιχεία από το φορολογούμενο, που να προσδιορίζονται οι χώροι οι οποίοι υπάγονται σε φορολόγηση.

Ενδεικτικά αναφέρεται ότι για ένα κτήριο που διαθέτει δέκα (10) ανεξάρτητα καταστήματα, σύμφωνα με την άδεια κατασκευής του, ο εκμεταλλευτής του μπορεί να επιλέξει τη μη φορολόγηση ενός, δύο, ή περισσότερων καταστημάτων. Ωστόσο, για την απόφαση του να μην φορολογήσει κάποια καταστήματα οφείλει να ενημερώσει τον Έφορο Φορολογίας σύμφωνα με την παράγραφο 4 πιο πάνω. Σε κάθε περίπτωση το δικαίωμα έκπτωσης προσδιορίζεται ανάλογα με το χρόνο της επιλογής.

10. Σχετικά με την εφαρμογή του Τροποποιητικού Νόμου παρατίθεται στο συνημμένο Παράρτημα αριθμός παραδειγμάτων για εύκολη αναφορά.


Γιάννης Τσαγκάρης
Έφορος Φορολογίας

Αντ. : 05.13.003

Κοιν. : Γενικό Ελεγκτή

- ☐ Γενική Λογίστρια
- ☐ Γενικό Διευθυντή Υπ. Οικονομικών
- ☐ Διευθυντή Τμήματος Τελωνείων
- ☐ 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
- Σύνδεσμο Επιχειρήσεων Παροχής Διοικητικών Υπηρεσιών Κύπρου
Γρίβα Διγενή 115
3101 Λεμεσός
- Παγκύπριο Δικηγορικό Σύλλογο
Τ.Θ. 21446
1508 Λευκωσία
- : Ο.Σ.Ε.Ο.Κ
Τ.Θ. 21840
1514 Λευκωσία
- : Ε.Τ.Ε.Κ.
Τ.Θ. 21826
1513 Λευκωσία
- Σύλλογος Αρχιτεκτόνων Κύπρου
Στασικράτους 24 2^{ος} όροφος Γραφείο 201 – 202
1065 Λευκωσία
- CTR PUBLICATIONS LTD
Τ.Θ. 28743
2082 Λευκωσία
- : Cyprus International Business Association
Τ.Θ. 54917
3729 Λεμεσός

Παραδείγματα

A. Καθορισμός της υποχρέωσης για επιβολή Φ.Π.Α. μιας συμφωνίας μίσθωσης ή / και ενοικίασης.

α) Εταιρεία (A) ανεγείρει ακίνητο σε ιδιόκτητο οικόπεδο και επειδή δεν επιθυμεί την απ' ευθείας εκμετάλλευσή του, εκμισθώνει το κτήριο στην εταιρεία (B) με δικαίωμα υπεκμίσθωσης ολόκληρου του ακινήτου. Υποχρέωση επιβολής Φ.Π.Α. έχουν και οι δύο επιχειρήσεις. Είναι αυτονόητο ότι η υποχρέωση φορολόγησης είναι ανεξάρτητη για τις εν λόγω επιχειρήσεις και θα πρέπει να ισχύουν οι όροι και προϋποθέσεις για την κάθε επιχείρηση ξεχωριστά.

β) Επιχείρηση (A) παραχωρεί δωρεάν ακίνητο – το οποίο είναι εκτός των βιβλίων της - σε άλλη επιχείρηση (B) η οποία έχει, βάσει συμφωνητικού, δικαίωμα εκμετάλλευσής του ακινήτου. Την υποχρέωση επιβολής ΦΠΑ έχει μόνο ο B γιατί ο A δεν ασκεί φορολογητέα συναλλαγή για να έχει υποχρέωση επιβολής Φ.Π.Α.

γ) Φυσικό ή νομικό πρόσωπο (A) εκμισθώνει οικόπεδο ιδιοκτησίας του σε άλλο φυσικό ή νομικό πρόσωπο (B), στο οποίο ο (B) ανεγείρει ακίνητο και θα το εκμεταλλεύεται με εκμίσθωση. Και τα δύο πρόσωπα έχουν υποχρέωση επιβολής ΦΠΑ. Παράλληλα θα μπορούν να εκπέσουν το Φ.Π.Α. που θα επιβληθεί, αφενός ο B για τις δαπάνες κατασκευής και ο A τις τυχόν δαπάνες για την αγορά ή άλλα σχετικά έξοδα με το εν λόγω οικόπεδο. Το ίδιο θα ισχύει και στην περίπτωση που υπάρχει σύμβαση παραχώρησης οικοπέδου έναντι ανταλλάγματος για την ανέγερση κτηρίου για εγκατάσταση της επιχείρησης του μισθωτή.

δ) Φυσικό πρόσωπο (A) και νομικό πρόσωπο (B) είναι εξ αδιαιρέτου ιδιοκτήτες ενός ακινήτου το οποίο εκμισθώνεται και υπόκειται σε Φ.Π.Α. Η αίτηση εγγραφής στο Μητρώο Φ.Π.Α. για φορολόγηση μπορεί να ασκηθεί και από τους δύο μαζί ως άτυπος συνεταιρισμός για την άσκηση της συγκεκριμένης επιχείρησης.

B. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών

α) Επιχείρηση το 2016 κατασκευάζει 4 καταστήματα με σκοπό να τα μισθώσει. Ο Φ.Π.Α. με τον οποίον επιβαρύνθηκαν είναι 20.000 ευρώ. Η επιχείρηση μίσθωσε τα εν λόγω καταστήματα το 2017 χωρίς Φ.Π.Α. Το 2018 συνέχισε να τα έχει μισθωμένα. Η επιχείρηση το 2018 προβαίνει σε νέα συμφωνία μίσθωσης η οποία αποτελεί φορολογητέα παροχή υπηρεσίας. Στην περίπτωση αυτή η επιχείρηση δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης για τα δύο δέκατα που αντιστοιχούν στα έτη 2016 και 2017, καθώς για τα έτη αυτά το ακίνητο χρησιμοποιήθηκε για πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης ($20.000/10 = 2.000 \times 2 = 4.000$). Έχει όμως δικαίωμα να εκπέσει το ΦΠΑ που αντιστοιχεί στα οκτώ εναπομείναντα δέκατα, ήτοι 16.000 (2.000×8). Το φόρο των 16.000 τον οποίο η επιχείρηση θα εκπέσει έχει υποχρέωση να τον διακανονίσει για τα υπόλοιπα οκτώ χρόνια, που απομένουν για τη συμπλήρωση της δεκαετίας από τη χρησιμοποίηση σε φορολογητέα πράξη, ένα όγδοο για κάθε έτος (2018 έως 2025).

β) Επιχείρηση αγοράζει το 2014 νεόδμητο ακίνητο με Φ.Π.Α. 40.000 ευρώ. Το μισθώνει το 2014 σε ασφαλιστική εταιρεία χωρίς να δύναται να εγγραφεί για σκοπούς Φ.Π.Α. λόγω του ότι δεν μπορεί να επιβάλει φόρο (εξαιρούμενη συναλλαγή). Το 2019 (1/1/2019) ο μισθωτής αφήνει το υποστατικό και ο εκμισθωτής συνάπτει νέα συμφωνία μίσθωσης σε επιχείρηση που ασκεί

φορολογητέες συναλλαγές. Ενόψει της υποχρέωσης του για επιβολή Φ.Π.Α., υποβάλλει αίτηση για εγγραφή στο Μητρώο Φ.Π.Α. και μισθώνει το ακίνητο από 1.1.2019 με Φ.Π.Α. Δεδομένου ότι η έναρξη χρησιμοποίησης και άρα και διακανονισμού είναι το 2014, για τα πρώτα πέντε χρόνια της χρησιμοποίησης δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης $((40.000/10) \times 5 = 20.000)$ και η επιχείρηση έχει δικαίωμα να εκπέσει τον Φ.Π.Α. μόνο των πέντε εναπομεινάντων δεκάτων $((40.000/10) \times 5 = 20.000)$ τον οποίο θα διακανονήσει στα πέντε επόμενα έτη (1/5 για κάθε έτος).

γ) Επιχείρηση αγόρασε το 2013 μεταχειρισμένο κατάστημα χωρίς την καταβολή οποιουδήποτε Φ.Π.Α. Ωστόσο, αποφάσισε να μισθώσει το εν λόγω ακίνητο σε επιχείρηση που ασκεί φορολογητέες συναλλαγές από 1/1/2018 οπότεν θα πρέπει να επιβληθεί Φ.Π.Α. Είναι αυτονόητο ότι εφόσον το ακίνητο δεν έχει επιβαρυνθεί με ΦΠΑ, τίθεται μόνο θέμα έκπτωσης για τον Φ.Π.Α. με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τυχόν δαπάνες για την ανακαίνιση του και λαμβάνοντας υπόψη τους συνήθεις κανόνες περί του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου εισροών. Διευκρινίζεται ότι οι κανόνες έκπτωσης του φόρου εισροών ρυθμίζουν τόσο τις περιπτώσεις που αφορούν νέα εγγραφή στο μητρώο Φ.Π.Α. ή πρόσωπο το οποίο είναι ήδη εγγεγραμμένο στο εν λόγω Μητρώο.

δ) Κατασκευαστική επιχείρηση κατασκεύασε πολυκατοικία 6 ορόφων με άδεια που εκδόθηκε το 2012 την οποία αποπεράτωσε τον Οκτώβριο του 2015 με σκοπό να τα πουλήσει. Ο Φ.Π.Α. των εισροών ήταν 250.000 ευρώ, τον οποίο διεκδίκησε. Πούλησε όλους τους ορόφους του κτηρίου επιβάλλοντας ΦΠΑ και έμειναν απούλητα τα 3 καταστήματα του ισογείου (Κ1, Κ2, Κ3). Ο φόρος εισροών που αφορά τα συγκεκριμένα καταστήματα με βάση σχετική εμβαδομέτρηση ανέρχεται στις 15.000 ευρώ για το Κ1, στις 10.000 ευρώ για το Κ2 και στις 8.000 ευρώ για το Κ3. Η επιχείρηση το 2018 και 2019 προβαίνει σε συμφωνίες μίσθωσης με Φ.Π.Α. για το κατάστημα Κ1 και Κ2 σε πρόσωπα που πραγματοποιούν φορολογητέες συναλλαγές και το Κ3 σε ιατρό. Για το κατάστημα Κ3 θα πρέπει να επιστρέψει το Φ.Π.Α. των 8.000 ευρώ με βάση τον κανονισμό 71 των περί Φ.Π.Α. Γενικών Κανονισμών.

ε) Επιχείρηση το 2018 κατασκεύασε εμπορικό κέντρο συνολικής επιφάνειας 10.000 τ.μ., και προχώρησε με εγγραφή στο Μητρώο ΦΠΑ οπότε και επιβάρυνε όλα τα μισθώματα με Φ.Π.Α. εκπίπτοντας όλο το φόρο της κατασκευής. Στις 17.1.2023 το ένα ανεξάρτητο ακίνητο μέρος του εμπορικού κέντρου (1.000τ.μ.) μισθώνεται σε επιχείρηση η οποία πραγματοποιεί εξαιρούμενες συναλλαγές (φροντιστήριο) οπότεν η μίσθωση δεν αποτελεί φορολογητέα συναλλαγή. Ως εκ τούτου, η επιχείρηση έχει υποχρέωση να διακανονήσει για κάθε έτος που το εν λόγω ακίνητο υπόκειται σε εξαιρούμενη χρήση το 1/10 για τα επόμενα πέντε χρόνια του 10% $(1.000/10.000 \text{ τ.μ.})$ του συνολικού φόρου εισροών της κατασκευής του, δηλαδή θα πρέπει να αποδώσει στο Κράτος τον ανάλογο φόρο.

στ) Επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών μισθώσεις ακινήτων, κατασκεύασε το 2015 ακίνητο με φόρο εισροών 45.000 ευρώ. Τον εν λόγω φόρο δεν τον διεκδίκησε και το ακίνητο μέχρι την 5/1/2018 δεν το έχει χρησιμοποιήσει. Το 2018 εγγράφεται στο Μητρώο Φ.Π.Α. και μισθώνει το ακίνητο με Φ.Π.Α. Στην περίπτωση αυτή η επιχείρηση έχει δικαίωμα να εκπέσει το Φ.Π.Α. που επιβάρυνε την κατασκευή του ακινήτου λόγω του ότι η πρώτη χρήση του αρχίζει κατά το χρόνο που η επιχείρηση εγγράφεται στο Μητρώο ΦΠΑ. Επίσης, στην περίπτωση αυτή η περίοδος διακανονισμού του φόρου εισροών των δέκα ετών δεν μειώνεται.

ζ) Επιχείρηση κατασκεύασε αποθήκη το 2005 με σκοπό να την μισθώσει. Ο φόρος εισροών με τον οποίο επιβαρύνθηκε ήταν 8.000 ευρώ τον οποίο δεν εξέπεσε. Το 2018 η επιχείρηση υποβάλλει αίτηση εγγραφής στο Μητρώο ΦΠΑ και μισθώνει το εν λόγω ακίνητο με Φ.Π.Α. Η επιχείρηση δεν έχει δυνατότητα να εκπέσει το ποσό του ΦΠΑ των 8.000 ευρώ δεδομένου ότι παρήλθε η δεκαετία (2005 – 2018) χωρίς να έχει χρησιμοποιηθεί το ακίνητο.