



Εφαρμοστική Οδηγία 15/2021

Θέμα: Φορολογικός χειρισμός των επιπτώσεων στους λογαριασμούς προσώπων από την υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς («ΔΠΧΑ»):

- (i) ΔΠΧΑ 9 «Χρηματοοικονομικά μέσα»
- (ii) ΔΠΧΑ 15 «Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες»
- (iii) ΔΠΧΑ 16 «Μισθώσεις»

Η παρούσα Οδηγία παρέχει διευκρινίσεις ως προς το φορολογικό χειρισμό των επιπτώσεων που επήλθαν στους λογαριασμούς προσώπων από την εφαρμογή των πιο πάνω ΔΠΧΑ για σκοπούς φόρου εισοδήματος και έκτακτης εισφοράς για την άμυνα.

I. ΔΠΧΑ 9 «Χρηματοοικονομικά μέσα»

1. Το ΔΠΧΑ 9 εφαρμόζεται υποχρεωτικά για περιόδους που αρχίζουν κατά ή μετά την 1.1.2018 και, μεταξύ άλλων, εισάγει ένα νέο μοντέλο αναγνώρισης προβλέψεων/ απομειώσεων χρηματοοικονομικών μέσων, το οποίο βασίζεται στις αναμενόμενες μελλοντικές ζημιές αντί στις ζημιές που αναγνωρίζονταν επί της βάσης κάποιων συμβάντων, όπως προνοούσε το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 39 («ΔΛΠ 39»). Ως αποτέλεσμα, οι προβλέψεις/απομειώσεις χρηματοοικονομικών μέσων αναγνωρίζονται νωρίτερα με το ΔΠΧΑ 9, συγκριτικά με το ΔΛΠ 39.

Φορολογικός χειρισμός προβλέψεων/απομειώσεων απαιτήσεων για σκοπούς Φόρου Εισοδήματος.

2. Ο φορολογικός χειρισμός των προβλέψεων/απομειώσεων απαιτήσεων για σκοπούς φόρου εισοδήματος διέπεται από το άρθρο 9(1)(γ) του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου Ν.118(Ι)/2002, όπως τροποποιήθηκε (ο περί «ΦΕ Νόμος»), το οποίο ορίζει ότι:

«9. (1) ..., προς εξεύρεση του φορολογητέου εισοδήματος κάθε προσώπου θα εκπίπτουν όλες οι δαπάνες τις οποίες το πρόσωπο αυτό υπέστη εξολοκλήρου και αποκλειστικά προς κτήση του εισοδήματος. Σ' αυτές περιλαμβάνονται:

...

(γ) οι ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις οποιασδήποτε επιχείρησης, εάν ο Έφορος ικανοποιηθεί ότι οι απαιτήσεις αυτές κατέστησαν ανεπίδεκτες εισπράξεως κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους και ότι πράγματι αποσβέστηκαν με οριστική εγγραφή κατά τη διάρκεια του ιδίου έτους, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι οι απαιτήσεις αυτές κατέστησαν πληρωτές προ της έναρξης του εν λόγω έτους, καθώς επίσης και το ποσό κάθε ειδικής πρόβλεψης αναφορικά με επισφαλείς απαιτήσεις σε σχέση με τις οποίες ο Έφορος ικανοποιείται ότι κατέστησαν ή θα καταστούν ανείσπρακτες:

Νοείται ότι οποιοδήποτε ποσό εισπραχθέν κατά τη διάρκεια του εν λόγω έτους αναφορικά με ποσά προηγούμενων διαγραφέντα ή εκπτώθεντα ως απαιτήσεις ανεπίδεκτες εισπράξεως, δυνάμει των διατάξεων κάθε προηγούμενου νόμου επιβάλλοντος φόρο επί του εισοδήματος, ή δυνάμει των διατάξεων του παρόντος Νόμου, θα λογίζεται, για τους σκοπούς του παρόντος Νόμου, ως εισπράξεις της επιχείρησης, για το έτος αυτό.»

3. Με βάση την πιο πάνω νομοθετική πρόνοια, οι προβλέψεις/απομειώσεις απαιτήσεων εκπίπτουν του φορολογητέου εισοδήματος υπό τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

(α) Η απαίτηση έχει δημιουργηθεί προς πίστη του προσώπου που αιτείται την έκπτωση στα πλαίσια άσκησης της επιχείρησής του (δηλαδή ποσό εισοδήματος, αντίστοιχο με το ύψος της απαίτησης έχει συμπεριληφθεί στο φορολογητέο εισόδημα του έτους ή προηγούμενου έτους και έχει φορολογηθεί, εκτός στις περιπτώσεις δανείων που έχουν παραχωρηθεί από πρόσωπα των οποίων η επιχείρηση συνιστά την παραχώρηση δανείων), και

(β) Ο Έφορος έχει ικανοποιηθεί ότι, βάσει αξιολόγησης όλων των δεδομένων της κάθε περίπτωσης:

- (i) είτε η απαίτηση έχει καταστεί ανεπίδεκτη είσπραξης κατά τη διάρκεια του έτους στο οποίο διεκδικείται η σχετική έκπτωση και έχει διαγραφεί με οριστική εγγραφή, ή
- (ii) η απαίτηση έχει καταστεί ανεπίδεκτη είσπραξης εντός του έτους, ή αναμένεται ότι θα καταστεί ανεπίδεκτη είσπραξης, και εντός του έτους έχει γίνει σχετική ειδική πρόβλεψη για μη είσπραξη.

Επισημαίνεται ότι την ευθύνη για την απόδειξη ότι μια απαίτηση έχει καταστεί ή αναμένεται να καταστεί ως ανεπίδεκτη είσπραξης, έχει ο φορολογούμενος.

4. Ενδεικτικά, αναφέρονται πιο κάτω περιπτώσεις, στις οποίες η σχετική απαίτηση θεωρείται, ή δύναται να θεωρηθεί, εν μέρει ή εξολοκλήρου, ότι έχει καταστεί ή αναμένεται να καταστεί ανεπίδεκτη είσπραξης. Ωστόσο, το ερώτημα είναι ζήτημα πραγματικών γεγονότων και στην αξιολόγησή της κάθε περίπτωσης θα πρέπει να ληφθούν υπόψη όλα τα σχετικά δεδομένα:

(α) ο χρεώστης έχει αποβιώσει (στην περίπτωση ατόμου) ή διαλυθεί (στην περίπτωση εταιρείας), και δεν υπάρχουν επαρκή περιουσιακά στοιχεία, για να εξοφληθεί η απαίτηση·

(β) ο χρεώστης έχει κηρυχθεί πτωχεύσαντας ή έχει ξεκινήσει εναντίον του διαδικασία αφερεγγυότητας·

(γ) η απαίτηση δεν έχει εξασφαλίσεις / εγγυήσεις·

(δ) το αγώγιμο δικαίωμα έχει παραγραφεί·

(ε) ο χρεώστης δεν μπορεί να εντοπιστεί και ο πιστωτής δεν είναι σε θέση να επιβεβαιώσει ότι υπάρχουν οποιαδήποτε περιουσιακά στοιχεία εναντίον των οποίων θα μπορούσε να ληφθεί οποιαδήποτε ενέργεια·

(στ) ο πιστωτής έχει λάβει ή λαμβάνει τα ενδεικνυόμενα για την κάθε περίπτωση μέτρα (νομικά ή μη) για την είσπραξη της απαίτησης.

Νοείται ότι μια απαίτηση δεν θεωρείται ως ανεπίδεκτη είσπραξης, απλά και μόνο επειδή έχει παρέλθει η καθοριζόμενη ημερομηνία αποπληρωμής της.

5. Με βάση το άρθρο 9(1)(γ) του περί ΦΕ Νόμου, ο φορολογικός χειρισμός των προβλέψεων/απομειώσεων απαιτήσεων που αναγνωρίζονται με βάση το ΔΠΧΑ 9 καθορίζεται ως εξής:

Όσον αφορά τις επιχειρήσεις, πλην των πιστωτικών ιδρυμάτων

6. Η εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9 δεν επηρεάζει τον φορολογικό χειρισμό των διαγραφών/προβλέψεων εμπορικών απαιτήσεων που εφαρμόζεται από επιχειρήσεις, πλην των πιστωτικών ιδρυμάτων, μέχρι και το φορολογικό έτος 2017· δηλαδή:

(α) Οι διαγραφές εμπορικών απαιτήσεων που διενεργούνται εντός του έτους εκπίπτουν του φορολογητέου εισοδήματος του έτους, νοουμένου ότι ο φορολογούμενος αποδείξει ότι, παρά τα μέτρα που έχει λάβει, βάσει των δεδομένων των συγκεκριμένων περιπτώσεων, οι συγκεκριμένες απαιτήσεις έχουν καταστεί μη εισπραξιμές και ως εκ τούτου έχει προβεί σε οριστική διαγραφή τους.

(β) Οι ειδικές προβλέψεις για επισφαλείς εμπορικές απαιτήσεις που διενεργούνται εντός του έτους εκπίπτουν του φορολογητέου εισοδήματος του έτους, νοουμένου ότι ο φορολογούμενος αποδείξει ότι παρά τα μέτρα που έχει λάβει, βάσει των δεδομένων των συγκεκριμένων περιπτώσεων, αντιμετωπίζει αντικειμενική δυσκολία στην είσπραξή τους, με

αποτέλεσμα οι συγκεκριμένες απαιτήσεις, εν μέρει ή εξολοκλήρου να μην αναμένεται να εισπραχθούν.

(γ) Οι γενικές προβλέψεις για επισφαλείς εμπορικές απαιτήσεις που διενεργούνται εντός του έτους, οι οποίες δεν λαμβάνουν υπόψη τα δεδομένα και τα ειδικά χαρακτηριστικά της κάθε περίπτωσης ξεχωριστά, δεν εκπίπτουν του φορολογητέου εισοδήματος του έτους.

Επισημαίνεται ότι η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσει την «απλοποιημένη μέθοδο υπολογισμού» (σύμφωνα με τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΔΠΧΑ 9) και να υπολογίσει πιστωτικές ζημιές επί των εμπορικών απαιτήσεων **μόνο** όταν το ποσό αυτό υπολογίζεται σε ατομική βάση. Το ποσό που υπολογίζεται με βάση ένα «πίνακα προβλέψεων» που ετοιμάζεται ως επί το πλείστο σε συλλογική βάση δεν γίνεται αποδεκτό.

7. Ως εκ τούτου, για σκοπούς προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος προσώπων για τα φορολογικά έτη από το 2018 και μετέπειτα:

(α) οι προβλέψεις/απομειώσεις εμπορικών απαιτήσεων του έτους που αναγνωρίζονται με βάση το ΔΠΧΑ 9 θα πρέπει να απαλειφθούν, στην έκταση που δεν αντιπροσωπεύουν διαγραφές και ειδικές προβλέψεις ως αναφέρονται στα σημεία (α) και (β) της παραγράφου (6) πιο πάνω, και

(β) το ποσό της αρχικής πρόβλεψης που αναγνωρίστηκε κατά την 1.1.2018 και καταχωρίστηκε κατευθείαν στα αποθεματικά, λόγω της υιοθέτησης του ΔΠΧΑ 9, δεν επηρεάζει το φορολογητέο εισόδημα του έτους 2018. Ωστόσο, η εν λόγω πρόβλεψη δύναται να εκπέσει του φορολογητέου εισοδήματος σε οποιοδήποτε φορολογικό έτος, περιλαμβανομένου και του έτους 2018, στο οποίο ο φορολογούμενος αποδείξει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στα εδάφια (α) και (β) της παραγράφου 6 πιο πάνω.

Όσον αφορά τα πιστωτικά ιδρύματα

8. Βάσει του ΔΠΧΑ 9, τα πιστωτικά ιδρύματα ακολουθούν υποχρεωτικά τη γενική προσέγγιση αναγνώρισης προβλέψεων/απομειώσεων δανείων και άλλων απαιτήσεων από πελάτες, η οποία καταλήγει σε προβλέψεις τριών σταδίων. Η φορολογική μεταχείριση των προβλέψεων των σταδίων αυτών καθορίζεται ως εξής:

(α) Οι προβλέψεις του έτους που αφορούν δάνεια και απαιτήσεις από πελάτες που έχουν κατηγοριοποιηθεί σε στάδιο 1 ή 2, οι οποίες συνιστούν προβλέψεις μη πιστωτικά απομειωμένων απαιτήσεων, δεν εκπίπτουν του φορολογητέου εισοδήματος.

(β) Οι προβλέψεις του έτους που αφορούν δάνεια και απαιτήσεις από πελάτες που έχουν κατηγοριοποιηθεί σε στάδιο 3 ή POCI (purchased or originated financial asset(s) that are credit-impaired on initial recognition), οι οποίες συνιστούν προβλέψεις πιστωτικά απομειωμένων απαιτήσεων, εκπίπτουν του φορολογητέου εισοδήματος.

(γ) Σε περίπτωση που εντός του έτους γίνεται κατηγοριοποίηση δανείων και απαιτήσεων από πελάτες σε στάδιο 3, οι οποίες κατά το προηγούμενο έτος ήταν κατηγοριοποιημένες σε στάδιο 1 ή 2, από το φορολογητέο εισόδημα του έτους εκπίπτουν οι συσσωρευμένες προβλέψεις των απαιτήσεων αυτών που περιλαμβάνονταν στο στάδιο 1 ή 2 κατά το προηγούμενο έτος (οι οποίες δεν είχαν επιτραπεί ως έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημα κατά τα προηγούμενα έτη), καθώς και η επιπρόσθετη πρόβλεψη του έτους που αφορά το στάδιο 3.

(δ) Σε περίπτωση που εντός του έτους γίνεται κατηγοριοποίηση δανείων και απαιτήσεων από πελάτες σε στάδιο 1 ή 2, οι οποίες κατά το προηγούμενο έτος ήταν κατηγοριοποιημένες σε στάδιο 3, στο φορολογητέο εισόδημα του έτους προστίθενται οι συσσωρευμένες προβλέψεις των απαιτήσεων αυτών που περιλαμβάνονταν στο στάδιο 3 κατά το προηγούμενο έτος (οι οποίες είχαν επιτραπεί ως έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημα κατά τα προηγούμενα έτη).

(ε) Το ποσό της αρχικής πρόβλεψης που αναγνωρίστηκε από τα πιστωτικά ιδρύματα κατά την 1.1.2018 και καταχωρίστηκε κατευθείαν στα αποθεματικά, λόγω της υιοθέτησης

του ΔΠΧΑ 9, εκπίπτει του φορολογητέου εισοδήματος για το έτος 2018, στην έκταση που αφορά δάνεια και απαιτήσεις από πελάτες που έχουν κατηγοριοποιηθεί σε στάδιο 3 ή POCI.

9. Οι διαγραφές δανείων και απαιτήσεων από πελάτες του έτους, εκπίπτουν του φορολογητέου εισοδήματος του έτους, νοουμένου ότι το πιστωτικό ίδρυμα αποδείξει ότι παρά τα μέτρα που έχει λάβει, βάσει των δεδομένων των συγκεκριμένων περιπτώσεων, τα συγκεκριμένα δάνεια ή απαιτήσεις έχουν καταστεί μη εισπράξιμα και ως εκ τούτου έχει προβεί σε οριστική διαγραφή τους.

10. Νοείται ότι, στα πλαίσια της φορολογικής εξέτασης των πιστωτικών ιδρυμάτων, δύναται να ζητηθεί από κάθε πιστωτικό ίδρυμα η υποβολή του μοντέλου απομείωσης που έχει εφαρμόσει για την αναγνώριση των προβλέψεων, καθώς και άλλες πληροφορίες ή στοιχεία κριθούν αναγκαία ή σχετικά, προς ικανοποίηση του Τμήματος ότι οι προβλέψεις του σταδίου 3 και των POCI αφορούν δάνεια και απαιτήσεις από πελάτες που κατέστησαν ή θα καταστούν ανείσπρακτες.

Φορολογικός χειρισμός προβλέψεων/απομειώσεων απαιτήσεων για σκοπούς Έκτακτης Εισφοράς για την Άμυνα επί Λογιζόμενης Διανομής Μερίσματος

11. Με βάση το άρθρο 3(5) του περί Έκτακτης Εισφοράς για την Άμυνα της Δημοκρατίας Νόμου Ν.117(Ι)/2002, όπως τροποποιήθηκε (ο περί «ΕΕΑ Νόμος»), τα κέρδη βάσει των οποίων καταβάλλεται έκτακτη εισφορά για την άμυνα με βάση το άρθρο 3(3) του ίδιου Νόμου, καθορίζονται ως:

«3. (5) ... τα λογιστικά κέρδη όπως υπολογίζονται σύμφωνα με αποδεκτές λογιστικές αρχές αλλά μετά την αφαίρεση οποιονδήποτε μεταφορών στα αποθεματικά που προβλέπονται σε οποιοδήποτε νόμο:

Νοείται ότι οι διατάξεις των εδαφίων (4) και (8) του άρθρου 13 του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου που αφορούν συμψηφισμό ζημιών συγκροτήματος, καθώς και οποιαδήποτε ποσά, περιλαμβανομένων και πρόσθετων αποσβέσεων, που προέρχονται ή που είναι αποτέλεσμα επανεκτίμησης κινητών και ακινήτων αξιών, δεν επηρεάζουν τα λογιστικά κέρδη.»

12. Καθότι, με βάση την πιο πάνω νομοθετική πρόνοια η έκτακτη εισφορά για την άμυνα επί λογιζόμενης διανομής μερίσματος επιβάλλεται στα λογιστικά κέρδη όπως υπολογίζονται σύμφωνα με αποδεκτές λογιστικές αρχές, και επειδή, η αναγνώριση προβλέψεων/απομειώσεων απαιτήσεων δεν θεωρείται επανεκτίμηση για τους σκοπούς του πιο πάνω άρθρου, οι προβλέψεις/απομειώσεις απαιτήσεων που αναγνωρίζονται στο λογιστικό κέρδος του έτους σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 θα γίνονται αποδεκτές για σκοπούς επιβολής έκτακτης εισφοράς για την άμυνα επί λογιζόμενης διανομής μερίσματος, δηλαδή καμία αναπροσαρμογή στο λογιστικό κέρδος δεν θα διενεργείται σε σχέση με τις προβλέψεις / απομειώσεις αυτές.

13. Το ποσό της αρχικής πρόβλεψης/απομείωσης απαιτήσεων που αναγνωρίστηκε κατά την 1.1.2018 και καταχωρίστηκε κατευθείαν στα αποθεματικά, λόγω της υιοθέτησης του ΔΠΧΑ 9, αφαιρείται από το λογιστικό κέρδος του έτους 2018, έτος αρχικής μετάβασης, για σκοπούς επιβολής έκτακτης εισφοράς για την άμυνα επί λογιζόμενης διανομής μερίσματος.

14. Ο πιο πάνω φορολογικός χειρισμός για σκοπούς Έκτακτης Εισφοράς για την Άμυνα επί Λογιζόμενης Διανομής Μερίσματος εφαρμόζεται σε όλες τις εταιρείες, περιλαμβανομένων και των πιστωτικών ιδρυμάτων.

II. ΔΠΧΑ 15 «Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες»

15. Το ΔΠΧΑ 15 εφαρμόζεται υποχρεωτικά για περιόδους που αρχίζουν κατά ή μετά την 1.1.2018 και εισάγει ένα νέο μοντέλο αναγνώρισης εσόδων από πελάτες πέντε σταδίων, το οποίο βασίζεται στην «μεταβίβαση του ελέγχου» αντί στη «μεταβίβαση κινδύνων και ωφελειών».

16. Το ΔΠΧΑ 15 αντικαθιστά τα ΔΛΠ 18 «Έσοδα» και ΔΛΠ 11 «Συμβάσεις κατασκευής», καθώς και τις διερμηνείες ΕΔΔΠΧΑ 13 «Προγράμματα Πιστότητας Πελατών», SIC - 31 «Έσοδα - Πράξεις ανταλλαγής που αφορούν υπηρεσίες διαφήμισης», ΕΔΔΠΧΑ 15 «Συμβάσεις για την Κατασκευή Ακινήτων», και ΕΔΔΠΧΑ 18 «Μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων από πελάτες».

17. Το ΔΠΧΑ 15 συνιστά ένα ενιαίο λογιστικό πρότυπο αναγνώρισης εσόδων από πελάτες, που εφαρμόζεται από όλες τις οικονομικές οντότητες, είτε τα έσοδά τους προκύπτουν από την παροχή υπηρεσιών, ή από την πώληση αγαθών, ή από κατασκευαστικά έργα. Ωστόσο, η επίδραση της εφαρμογής του ΔΠΧΑ 15 αναμένεται να είναι μεγαλύτερη σε οντότητες των οποίων τα έσοδα από πελάτες προέρχονται από πώληση πακέτων που περιλαμβάνουν διάφορα προϊόντα ή/και υπηρεσίες ή από παροχή υπηρεσιών μεγάλης διάρκειας ή που εφαρμόζουν μεταβλητές τιμές τιμολόγησης, όπως για παράδειγμα οι εταιρείες τηλεπικοινωνιών, τεχνολογίας, κατασκευών κ.α..

18. Το ΔΠΧΑ 15 δεν εφαρμόζεται αναφορικά με τα έσοδα που προκύπτουν από:

(α) συμβάσεις μίσθωσης που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 16 «Μισθώσεις» (το οποίο από 1.1.2019 αντικατέστησε το ΔΛΠ 17),

(β) ασφαλιστήρια συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 4 «Ασφαλιστήρια συμβόλαια»,

(γ) χρηματοοικονομικά μέσα και λοιπά συμβατικά δικαιώματα ή υποχρεώσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9 «Χρηματοοικονομικά Μέσα», του ΔΠΧΑ 10 «Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις», ΔΠΧΑ 11 «Από Κοινού Συμφωνίες», ΔΛΠ 27 «Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις» και ΔΛΠ 28 «Επενδύσεις σε Συγγενείς και Κοινοπραξίες».

(δ) μη χρηματικές συναλλαγές μεταξύ οντοτήτων του ίδιου κλάδου για να διευκολύνονται οι πωλήσεις σε πελάτες ή σε δυνητικούς πελάτες.

Φορολογικός χειρισμός

19. Η εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15 απαιτεί την λεπτομερή ανάλυση μιας σύμβασης με πελάτη και την εφαρμογή σημαντικής κρίσης στην αναγνώριση των εσόδων. Ως εκ τούτου, και λαμβανομένης υπόψη της πολυπλοκότητας που εμπρικλείει μία τέτοια διαδικασία, έχει αποφασιστεί ότι, τηρουμένων των όσων αναφέρονται στην παράγραφο 21 πιο κάτω, ο φορολογικός χειρισμός των εσόδων που τυγχάνουν λογιστικού χειρισμού βάσει του ΔΠΧΑ 15 να συνάδει με τον λογιστικό χειρισμό τους, τόσο για σκοπούς φόρου εισοδήματος, όσο και για σκοπούς έκτακτης εισφοράς για την άμυνα επί λογιζόμενης διανομής μερίσματος.

20. Αντίστοιχα, τηρουμένων των όσων αναφέρονται στην παράγραφο 21 πιο κάτω, η αναπροσαρμογή των αποθεματικών κατά την 1.1.2018, λόγω της υιοθέτησης του ΔΠΧΑ 15 θα ενσωματωθεί στο κέρδος του έτους 2018, έτος αρχικής μετάβασης, τόσο για σκοπούς φόρου εισοδήματος, όσο και για σκοπούς έκτακτης εισφοράς για την άμυνα επί λογιζόμενης διανομής μερίσματος.

21. Ανεξαρτήτως των όσων αναφέρονται πιο πάνω, επισημαίνονται τα ακόλουθα:

(α) Στο πλαίσιο της φορολογικής εξέτασης, δύναται να ζητηθεί η υποβολή στοιχείων και επεξηγήσεων σε σχέση με την εφαρμογή του μοντέλου αναγνώρισης εσόδων που υιοθετήθηκε από κάθε οντότητα για κάθε είδος εισοδήματος.

(β) Σε περίπτωση που έχουν εκδοθεί εγκύκλιοι, οδηγίες ή Κ.Δ.Π. που διέπουν τον φορολογικό χειρισμό της αναγνώρισης εσόδων για συγκεκριμένους κλάδους ή είδη εισοδημάτων, αυτές εφαρμόζονται ανεξαρτήτου του λογιστικού χειρισμού με βάση το ΔΠΧΑ 15.

III. ΔΠΧΑ 16 «Μισθώσεις»

22. Το ΔΠΧΑ 16 εφαρμόζεται υποχρεωτικά για περιόδους που αρχίζουν κατά ή μετά την 1.1.2019 και αντικαθιστά το ΔΛΠ 17 «Μισθώσεις» και τη Διερμηνεία «SIC 15 Λειτουργικές Μισθώσεις και Κίνητρα».

23. Η κύρια αλλαγή που επιφέρει το ΔΠΧΑ 16 αφορά τον **μισθωτή**, ο οποίος θα πρέπει να απεικονίζει όλες τις μισθώσεις στις οικονομικές του καταστάσεις ως χρηματοδοτικές, σε αντίθεση με την προηγούμενη προσέγγιση, με βάση την οποία γινόταν διαχωρισμός τους σε λειτουργικές και χρηματοδοτικές μισθώσεις. Όσον αφορά τον εκμισθωτή, με βάση το ΔΠΧΑ 16, συνεχίζει να διαχωρίζει τις μισθώσεις σε χρηματοδοτικές και λειτουργικές για σκοπούς λογιστικής παρουσίασης.

Φορολογικός χειρισμός για σκοπούς Φόρου Εισοδήματος

24. Η εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16 δεν επηρεάζει τον φορολογικό χειρισμό των μισθώσεων και για σκοπούς προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος θα εξακολουθεί να ισχύει ο ίδιος χειρισμός που ισχύει μέχρι και το φορολογικό έτος 2018, ως καταγράφεται πιο κάτω. Κατ' επέκταση, στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του μισθωτή θα πρέπει να απαλείφονται οι επιδράσεις του ΔΠΧΑ 16.

25. Συνεπακόλουθο της παραγράφου 24 πιο πάνω, η αναπροσαρμογή των αποθεματικών του μισθωτή κατά την 1.1.2019, λόγω της υιοθέτησης του ΔΠΧΑ 16 δεν επηρεάζει το φορολογητέο εισόδημά του για το έτος 2019.

26. Ο φορολογικός χειρισμός των μισθώσεων για τον μισθωτή είναι ο εξής:

Αναφορικά με τις λειτουργικές μισθώσεις (ως αυτές ερμηνεύονται για τον εκμισθωτή)

27. Στον μισθωτή παραχωρείται ως έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημα το ετήσιο μίσθωμα με βάση την αρχή των δεδουλευμένων, το οποίο συνιστά την ετήσια δαπάνη με την οποία επιβαρύνεται για τη χρήση του εκμισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, νοουμένου ότι το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται προς όφελος της επιχείρησής του.

Αναφορικά με τις χρηματοδοτικές μισθώσεις (ως αυτές ερμηνεύονται για τον εκμισθωτή)

28. Στο μισθωτή παραχωρούνται κεφαλαιουχικές εκπτώσεις αναφορικά με το περιουσιακό στοιχείο και έκπτωση αναφορικά με τα έξοδα χρηματοδότησης που ενσωματώνονται στο μίσθωμα.

Φορολογικός χειρισμός για σκοπούς Έκτακτης Εισφοράς για την Άμυνα επί Λογιζόμενης Διανομής Μερίσματος

29. Με βάση τις πρόνοιες του άρθρου 3(5) του περί ΕΕΑ Νόμου, το λογιστικό κέρδος του έτους για τον μισθωτή, ως αυτό προκύπτει μετά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16 θα γίνεται αποδεκτό για σκοπούς επιβολής έκτακτης εισφοράς για την άμυνα επί λογιζόμενης διανομής μερίσματος με βάση τις πρόνοιες του άρθρου 3(3) του περί ΕΕΑ Νόμου, δηλαδή καμία αναπροσαρμογή στο λογιστικό κέρδος δεν θα διενεργείται σε σχέση με τον λογιστικό χειρισμό των μισθώσεων με βάση το ΔΠΧΑ 16.

30. Η αναπροσαρμογή των αποθεματικών του μισθωτή κατά την 1.1.2019, λόγω της υιοθέτησης του ΔΠΧΑ 16 θα ενσωματωθεί στο λογιστικό κέρδος του έτους 2019, έτος αρχικής μετάβασης, για σκοπούς επιβολής έκτακτης εισφοράς για την άμυνα επί λογιζόμενης διανομής μερίσματος.

IV. Ισχύς της παρούσας Εφαρμοστικής Οδηγίας

31. Η παρούσα Οδηγία εφαρμόζεται όσον αφορά τα ΔΠΧΑ 9 και ΔΠΧΑ 15 για τα φορολογικά έτη από 2018 και μετέπειτα, και όσον αφορά το ΔΠΧΑ 16 από το φορολογικό έτος 2019 και μετέπειτα.

32. Οι Δηλώσεις Εισοδήματος προσώπων για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 που δεν έχουν υποβληθεί μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας Οδηγίας, θα πρέπει να υποβάλλονται τηρουμένων των διατάξεων της παρούσας Οδηγίας.

33. Τηρουμένων των όσων αναφέρονται στην παράγραφο 36 πιο κάτω, τα πιστωτικά ιδρύματα που έχουν ήδη υποβάλει τις Δηλώσεις Εισοδήματος τους για τα έτη 2018 και 2019 και ο φορολογικός χειρισμός που εφάρμοσαν δεν συνάδει με τις πρόνοιες της παρούσας Οδηγίας, οφείλουν όπως υποβάλουν αναθεωρημένη Δήλωση Εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 5B του περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμου Ν.4/78, όπως τροποποιήθηκε (ο περί «ΒΕΦ Νόμος»). Παρομοίως, υποχρέωση υποβολής αναθεωρημένης Δήλωσης Εισοδήματος για τα έτη 2018 και 2019 έχουν πρόσωπα, στα οποία οι αλλαγές στον φορολογικό χειρισμό που προκύπτουν από την εφαρμογή της παρούσας Οδηγίας κρίνονται ως σημαντικές (περιλαμβανομένων και των περιπτώσεων στις οποίες υπάρχει πρόθεση να διεκδικηθεί έκπτωση για ζημία με βάση τις διατάξεις του άρθρου 13 του περί ΦΕ Νόμου).

34. Επισημαίνεται ότι οι αναθεωρημένες Δηλώσεις Εισοδήματος πρέπει να υποβληθούν εντός της περιόδου που ορίζει το άρθρο 5B(1) του περί ΒΕΦ Νόμου. Η υποβολή τους εντός της εν λόγω προθεσμίας δεν θα επιφέρει χρηματική επιβάρυνση για εκπρόθεσμη υποβολή Δήλωσης Εισοδήματος, νοουμένου ότι η αρχική Δήλωση Εισοδήματος υποβλήθηκε εμπρόθεσμα.

35. Τα πρόσωπα που έχουν ήδη υποβάλει Δήλωση Εισοδήματος για τα έτη 2018 και 2019 και δεν εμπίπτουν στις πρόνοιες της παραγράφου 33 πιο πάνω, έχουν το δικαίωμα είτε να υποβάλουν αναθεωρημένη Δήλωση Εισοδήματος, είτε να ενσωματώσουν τις αλλαγές που προκύπτουν από την εφαρμογή της παρούσας Οδηγίας στη Δήλωση Εισοδήματος τους για το αμέσως επόμενο φορολογικό έτος.

36. Ανεξαρτήτως των υπόλοιπων προνοιών της παρούσας Οδηγίας, η παρούσα Οδηγία εφαρμόζεται μόνο στις περιπτώσεις που είναι υπό εξέταση και δεν έχουν διευθετηθεί. Σε καμιά περίπτωση δεν θα ανοιχθούν υποθέσεις που έχουν εξεταστεί και έχουν διευθετηθεί και για τις οποίες δεν εκκρεμεί εμπρόθεσμη ένσταση.

Ημερομηνία έκδοσης: 17 Μαΐου 2021