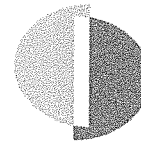




ΚΥΠΡΙΑΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ



ΤΜΗΜΑ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
TAX DEPARTMENT

ΚΕΝΤΡΙΚΑ ΓΡΑΦΕΙΑ
1471 ΛΕΥΚΩΣΙΑ

Αρ. Φακ.: 13.31.019.002

05.13.003

Αρ. Τηλ.: 22601902

Αρ. Φαξ: 22660484

27 Δεκεμβρίου 2018

Ερμηνευτική Εγκύκλιος 229 – Φ.Π.Α.

Όλους τους λειτουργούς,

Η κατ' ουσία μεταβίβαση του δικαιώματος επί ακίνητης ιδιοκτησίας

Σε σχέση με τον τροποποιητικό νόμο του ΦΠΑ με αριθμό 39(I) του 2018 θα ήθελα να σας επισημάνω τα πιο κάτω:

Τροποποιητικός νόμος με αριθμό 39(I) του 2018

Ο πιο πάνω νόμος, ο οποίος εφαρμόζεται από 1^η Ιανουαρίου 2019 αναφέρει τα εξής:

Η παράγραφος 3 του Δεύτερου Παραρτήματος του βασικού νόμου τροποποιείται με την προσθήκη της νέας υποπαραγράφου (στ) αμέσως μετά την υποπαραγράφο (ε) ως ακολούθως:

«(στ) η ουσιαστική μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος ως κύριος την ακίνητη ιδιοκτησία ή του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος την ακίνητη ιδιοκτησία.»

Η υποπαραγράφος (α) της παραγράφου 1 του Όγδου Παραρτήματος τροποποιείται με την προσθήκη του νέου στοιχείου (vii) αμέσως μετά το στοιχείο (vi) ως ακολούθως:

«(vii) της περίπτωσης που αναφέρεται στην υποπαραγράφο (στ) της παραγράφου 3 του Δεύτερου Παραρτήματος.»

Επισημαίνεται ότι μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2018 η μίσθωση ακίνητης ιδιοκτησίας για σκοπούς άλλους από αυτούς που καλύπτονται από την παράγραφο 1(α) του Όγδου Παραρτήματος του περί ΦΠΑ Νόμου του 2002 μέχρι 2018 εξαιρείται από την επιβολή του φόρου· οπότε το πρόσωπο που πραγματοποιεί τέτοια συναλλαγή δεν έχει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με το οποίο έχει επιβαρυνθεί για την ανέγερση ή/και συντήρηση της ιδιοκτησίας αυτής. Η διάρκεια της μίσθωσης δεν επηρεάζει με οποιοδήποτε τρόπο την φορολογική μεταχείριση της συναλλαγής.

Από 1^η Ιανουαρίου 2019 και με την ενσωμάτωση της παραγράφου (στ) η μίσθωση η οποία στην ουσία μεταβιβάζει το δικαίωμα στον μισθωτή να μπορεί να διαθέτει ως κύριος την ακίνητη ιδιοκτησία ή να διαθέτει την ακίνητη ιδιοκτησία ορίζεται ως παράδοση αγαθών και όχι ως παροχή υπηρεσιών.

Με την τροποποίηση της παραγράφου 1 του Όγδου Παραρτήματος φορολογούνται οι περιπτώσεις που εμπίπτουν στο στοιχείο (στ) της παραγράφου 3 του Δεύτερου Παραρτήματος.

Επομένως, η φορολογική μεταχείριση συναλλαγών που συνίσταται σε μακροχρόνια εκχώρηση δικαιώματος κατοχής ακίνητης ιδιοκτησίας (μακροχρόνια μίσθωση), είτε το εν λόγω δικαίωμα εκχωρείται από τον ιδιοκτήτη του ακινήτου είτε από το πρόσωπο προς το οποίο εκχωρείται τέτοιο δικαίωμα από τον ιδιοκτήτη, θεωρείται φορολογητέα παράδοση αγαθού που υπόκειται σε θετικό συντελεστή του φόρου (5% ή 19% ανάλογα με την περίπτωση του αγοραστή). Σημειώνεται ότι η επιβολή ΦΠΑ δεν καλύπτει περιπτώσεις όπου το δικαίωμα του ακινήτου μεταβιβάζεται μετά την πρώτη εγκατάσταση σε αυτό.

Διευκρινιστικά σημεία

Παράδοση αγαθών για σκοπούς ΦΠΑ είναι η μεταβίβαση διαμέσου συμφωνίας της ιδιοκτησίας των αγαθών. Στην περίπτωση ιδιοκτησίας, η παράδοση περιλαμβάνει επίσης την κατ' ουσία μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει περιουσία, ανεξάρτητα αν κάποιος είναι ιδιοκτήτης ή διαφορετικά.

Ο όρος «κατ' ουσία» ερμηνεύεται ως να περιλαμβάνει όχι μόνο την ελεύθερη κατοχή της περιουσίας αλλά επίσης και άλλα δικαιώματα επί της περιουσίας τα οποία ισοδυναμούν σε ουσιαστική και αποτελεσματική ιδιοκτησία. Στο πλαίσιο της παρούσας εγκυκλίου τέτοια δικαιώματα μπορεί να χαρακτηριστούν «δικαιώματα ισοδύναμα της ελεύθερης κατοχής». Για παράδειγμα, υπάρχουν πρόσωπα ιδιοκτήτες διαμερισμάτων ή κατοικιών οι οποίοι δεν έχουν ελεύθερη κατοχή της περιουσίας. Για σκοπούς του Νόμου Ακίνητης Ιδιοκτησίας τα πρόσωπα αυτά συνήθως κατέχουν μακροπρόθεσμο ενδιαφέρον επί της περιουσίας, για παράδειγμα μίσθωση 99 ή 999 ετών. Τέτοιο ενδιαφέρον θα θεωρείται ως ισοδύναμο ελεύθερης κατοχής.

Η μεταβίβαση της ελεύθερης κατοχής αποτελεί παράδοση περιουσίας, όπως η δημιουργία μακροπρόθεσμης μίσθωσης (ισοδύναμο με ελεύθερη κατοχή), για παράδειγμα για περίοδο 99 χρόνων ή και περισσότερων, όπου υπάρχει μια μεγάλη εφάπαξ πληρωμή που ισούται με την τρέχουσα αγοραία αξία της περιουσίας συνοδευόμενη με την ετήσια καταβολή ενός πολύ χαμηλού ενοικίου.

Σε τέτοιες περιπτώσεις, οι μισθώσεις μεταφέρουν ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που προκύπτουν από την ιδιοκτησία ενός περιουσιακού στοιχείου στον μισθωτή, ανεξάρτητα αν τελικά ο τίτλος ιδιοκτησίας μπορεί να μεταβιβάζεται ή όχι. Κατά την έναρξη της μίσθωσης, η παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, στα οποία δεν λαμβάνεται υπόψη το κόστος τυχόν προσφερόμενων υπηρεσιών στην διάρκεια της μίσθωσης, καλύπτει ουσιαστικά το σύνολο της εύλογης αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου (τουλάχιστον το 90% της αγοραίας αξίας του περιουσιακού στοιχείου που εκμισθώνεται).

Παρόλο, που θα υπάρχουν περιπτώσεις όπου δεν είναι ξεκάθαρο κατά πόσο η συναλλαγή αποτελεί συναλλαγή ισοδύναμη με ελεύθερη κατοχή, στις περισσότερες περιπτώσεις αυτό δεν θα πρέπει να προκαλεί οποιαδήποτε δυσκολία. Ως βασικός κανόνας, η δημιουργία και η εκχώρηση συνηθισμένων εμπορικών μισθώσεων (5, 20 ή/και 30 χρόνων για παράδειγμα) με ανανεώσεις ενοικίων κλπ, δεν θα θεωρείται αντικείμενο της διάταξης αυτής, αλλά η δημιουργία και εκχώρηση μεγαλύτερης διάρκειας μισθώσεων, π.χ. 99 χρόνων για μεγάλη εφάπαξ πληρωμή συνοδευόμενη με πολύ χαμηλό ενοίκιο θα είναι σχεδόν πάντοτε

αντικείμενο της διάταξης αυτής. Εάν υπάρχει οποιαδήποτε αμφιβολία σε συγκεκριμένη υπόθεση, τότε θα πρέπει να επικοινωνείτε με το Τομέα Θεμάτων Ε.Ε. και Φορολογικής Μεταχείρισης (Έμμεσης Φορολογίας) του Τμήματος Φορολογίας.

Τόπος και χρόνος της συναλλαγής

Συνέπεια της πιο πάνω αλλαγής και της μετατροπής τέτοιας συναλλαγής από παροχή υπηρεσίας σε παράδοση αγαθού αλλάζουν τόσο ο τόπος όσο και ο χρόνος της συναλλαγής.

Αναφορικά με τον τόπο της συναλλαγής, ο τόπος είναι εκεί που βρίσκεται το αγαθό όταν δεν μετακινείται (άρθρο 10)· οπότε στη συγκεκριμένη περίπτωση ο τόπος είναι εκεί που βρίσκεται η ακίνητη ιδιοκτησία.

Αναφορικά με το χρόνο της συναλλαγής ισχύουν τα εξής:

- αν τα αγαθά δεν πρόκειται να μεταφερθούν ο χρόνος παράδοσης είναι ο χρόνος που τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου προς το οποίο παραδίδονται (άρθρο 9(2)).
- αν πριν την διάθεση των αγαθών το πρόσωπο παραδίδει τα αγαθά εκδίδει τιμολόγιο ή λαμβάνει πληρωμή το φορολογικό σημείο μετατίθεται σε οποιοδήποτε από αυτά τα σημεία λαμβάνει χώρα ενωρίτερα από την διάθεση (άρθρο 9(4)).

Όπως αναφέρθηκε πιο πάνω, η παράδοση περιουσίας για σκοπούς ΦΠΑ περιλαμβάνει την μεταβίβαση της ιδιοκτησίας ή την κατ' ουσία μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος την περιουσία ως κύριος ή διαφορετικά. Η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει τη περιουσία ως ιδιοκτήτης συνήθως θεωρείται ότι λαμβάνει χώρα όταν ολοκληρώνεται το συμβόλαιο της πώλησης της περιουσίας. Δεν υπάρχει ανάγκη για μεταβίβαση του τίτλου ιδιοκτησίας της περιουσίας στον αγοραστή. Είναι αρκετό το γεγονός ότι ο αγοραστής έχει αποκτήσει, κατ' ουσία το δικαίωμα διάθεσης της περιουσίας. Ωστόσο, για αποσαφήνιση της ερμηνείας της νομοθετικής αυτής διάταξης ισχύουν τα πιο κάτω:

Μεταβατικές διατάξεις

Λόγω της αλλαγής που υπάρχει στη φορολογική μεταχείριση της συγκεκριμένης περίπτωσης, δηλαδή από εξαιρούμενη παροχή υπηρεσίας μετατρέπεται σε φορολογητέα παράδοση αγαθών ισχύουν οι μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 55 του περί ΦΠΑ Νόμου του 2000 όπως τροποποιήθηκε.

Όπως αναφέρθηκε προηγουμένως ο χρόνος πραγματοποίησης μιας συναλλαγής καθορίζεται στο άρθρο 9 του περί ΦΠΑ Νόμου. Άρα, σε περίπτωση που ο χρόνος της παράδοσης σύμφωνα με το εν λόγω άρθρο είναι μετά την 1/1/2019 τότε η παράδοση υπόκειται σε συντελεστή 19% ενώ αν η συναλλαγή πραγματοποιείται πριν την 1/1/2019 τότε είναι εξαιρούμενη συναλλαγή. Ωστόσο, το υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο μπορεί να υιοθετήσει τους πιο κάτω ειδικούς κανόνες που αναφέρονται στην αλλαγή της φορολογικής μεταχείρισης.

Πιο συγκεκριμένα οι κανόνες μπορεί να εφαρμοστούν ως ακολούθως:

Σε μια συναλλαγή μακροχρόνιας μίσθωσης (που εμπίπτει στην έννοια της παράδοσης αγαθών), το πρόσωπο που πραγματοποιεί τη συναλλαγή έχει το δικαίωμα να εξαιρέσει τη συναλλαγή αν η ακίνητη ιδιοκτησία τίθεται στη διάθεση του πελάτη πριν την ημερομηνία της

αλλαγής, ακόμη και στην περίπτωση που το φορολογικό σημείο κανονικά θα καθορισθεί από την έκδοση τιμολογίου μετά την αλλαγή.

Παράδειγμα:

30 Δεκεμβρίου 2018	Το ακίνητο τίθεται στη διάθεση του αγοραστή (βλέπε σημείωση).
1 Ιανουαρίου 2019	Αλλαγή στη φορολογική μεταχείριση των μακροχρόνιων μισθώσεων.
10 Ιανουαρίου 2019	Έκδοση τιμολογίου.

Σημείωση:

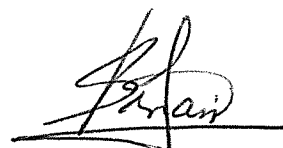
Η έννοια της φράσης «το ακίνητο τίθεται στη διάθεση του αγοραστή» μπορεί να περιλαμβάνει και τις περιπτώσεις όπου τα δύο μέρη που εμπλέκονται στη συναλλαγή έχουν υπογράψει συμβόλαιο στο οποίο περιλαμβάνεται συγκεκριμένος όρος ότι η συγκεκριμένη ακίνητη ιδιοκτησία διασφαλίζεται για συγκεκριμένο πελάτη. Μπορεί επίσης να καλύψει τις περιπτώσεις όπου μετά από σχετική συμφωνία των εμπλεκόμενων μερών έχουν κατατεθεί κάποια χρηματικά ποσά σε κάποιο λογαριασμό escrow, τα οποία θα ελευθερωθούν μετά την πραγματοποίηση συμφωνηθέντων όρων.

Επίσης, ο όρος αυτός περιλαμβάνει τις περιπτώσεις όπου έχει μεν συμφωνηθεί η συναλλαγή αλλά λόγω ειδικών όρων που τέθηκαν η πώληση αυτή πρέπει να επικυρωθεί από Κρατική Αρχή ανεξάρτητα αν η έγκριση γίνεται μετά την 1/1/2019.

Επιπρόσθετα, ο όρος περιλαμβάνει τις περιπτώσεις όπου το συμβόλαιο μεταξύ των ενδιαφερομένων μερών έχει χαρτοσημανθεί και έχει κατατεθεί στο Τμήμα Κτηματολογίου και Χωρομετρίας ή στον Έφορο Φορολογίας.

Σύμφωνα με τους συνήθεις κανόνες και αν αποφασίσετε να μην ακολουθήσετε τον κανόνα των 14 ημερών, η ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου ΦΠΑ είναι το πραγματικό φορολογικό σημείο· η μακροχρόνια μίσθωση θα υπόκειται σε ΦΠΑ με τον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ. Αν δεν ακολουθήσετε τον κανόνα των 14 ημερών, η ημερομηνία κατά την οποία η ακίνητη τίθεται στη διάθεση του αγοραστή είναι το φορολογικό σημείο· δηλαδή εξαιρούμενη συναλλαγή.

Αν χρησιμοποιηθούν οι ειδικές διατάξεις, ισχύει το βασικό φορολογικό σημείο και η μακροχρόνια μίσθωση θα εξαιρείται του φόρου. Σε τέτοια περίπτωση το τιμολόγιο που θα εκδοθεί δεν πρέπει να παρουσιάζει οποιοδήποτε ποσό φόρου.



Γιάννης Τσαγκάρης
Έφορος Φορολογίας

Κοιν.: Γενικό Ελεγκτή

: Γενική Λογίστρια

- : Γενικό Διευθυντή ΥΠ. Οικονομικών
- : Εφοριακό Συμβούλιο
Τ.Θ. 26898
1648 Λευκωσία
- : 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
- : Cyprus International Business Association
Τ.Θ. 54917
3729 Λεμεσός