



ΚΥΠΡΙΑΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Αρ. Φακέλου: 05.13.005, 13.40.020.001, 04.02.007.001

Αρ. Τηλ.: 22602000

Ηλεκτρ. Ταχυδρομείο: commissioner@tax.mof.gov.cy



ΤΜΗΜΑ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
TAX DEPARTMENT

ΚΕΝΤΡΙΚΑ ΓΡΑΦΕΙΑ

1471 ΛΕΥΚΩΣΙΑ

Εγκύκλιος 6/2023

6 Ιουλίου, 2023

Προς: Προσωπικό Τμήματος Φορολογίας

Μέτρα Απλούστευσης για πρόσωπα που απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης Κυπριακού Φακέλου Τεκμηρίωσης Τιμών Ελεγχόμενων Συναλλαγών με βάση το εδάφιο (9)(α) του άρθρου 33 του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου

1. Η παρούσα εγκύκλιος παρέχει καθοδήγηση ως προς την τεκμηρίωση των τιμών των ελεγχόμενων συναλλαγών και εισάγει μέτρα απλούστευσης σε υποκατηγορίες συναλλαγών, σε περίπτωση απαλλαγής προσώπου από την υποχρέωση τήρησης Κυπριακού Φακέλου Τεκμηρίωσης Τιμών Ελεγχόμενων Συναλλαγών με βάση το εδάφιο 9(α) του άρθρου 33 του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου Ν.118(Ι)/2022 όπως τροποποιήθηκε (εφεξής ο «περί ΦΕ Νόμος») που εισήχθη στο βασικό Νόμο με τον τροποποιητικό Νόμο Ν.101(Ι)/2022¹ με ισχύ από 01/01/2022.

A. Πεδίο Εφαρμογής

2. Η εγκύκλιος εφαρμόζεται σε οποιαδήποτε επιχείρηση που ασκείται από πρόσωπο κάτοικο της Δημοκρατίας ή από μόνιμη εγκατάσταση στη Δημοκρατία προσώπου που δεν είναι κάτοικος της Δημοκρατίας (εφεξής «η επιχείρηση»), αναφορικά με ελεγχόμενες συναλλαγές που αθροιστικώς ανά κατηγορία δεν υπερβαίνουν ή δεν θα υπερέβαιναν, με βάση την αρχή ίσων αποστάσεων, τις επτακόσιες πενήντα χιλιάδες ευρώ (€750.000) ανά φορολογικό έτος, με αποτέλεσμα να απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης Κυπριακού Φακέλου Τεκμηρίωσης Τιμών Ελεγχόμενων Συναλλαγών (εφεξής «Κυπριακός Φάκελος Τεκμηρίωσης»), με βάση τις πρόνοιες του εδαφίου (9)(α) του άρθρου 33 του περί ΦΕ Νόμου.

B. Αρχή των ίσων Αποστάσεων και απαιτούμενη ελάχιστη τεκμηρίωση

3. Σύμφωνα με τις διατάξεις του εδαφίου 1 του άρθρου 33 του περί ΦΕ Νόμου, η τήρηση της αρχής ίσων αποστάσεων, ανεξαρτήτως ποσού, επιτυγχάνεται στην περίπτωση που μεταξύ δυο επιχειρήσεων, τίθενται ή επιβάλλονται όροι, αναφορικά με τις εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις τους, που δε διαφέρουν από τους όρους που θα ετίθεντο μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Στην περίπτωση όμως, που οι εν λόγω όροι μεταξύ δυο επιχειρήσεων διαφέρουν από εκείνους που θα ετίθεντο μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, οποιαδήποτε κέρδη ή οφέλη, τα οποία αν δεν υπήρχαν οι όροι αυτοί, θα πραγματοποιούντο από μια από τις επιχειρήσεις, αλλά λόγω των όρων αυτών, δεν πραγματοποιήθηκαν, τότε μπορεί να περιληφθούν στα κέρδη ή οφέλη της επιχείρησης εκείνης και να φορολογηθούν ανάλογα.

¹ Επίσημη Εφημερίδα Παρ. Ι(Ι), Αρ. 4900, ημερομηνία δημοσίευσης 08/07/2022.

4. Στο πιο πάνω πλαίσιο, η ελάχιστη απαιτούμενη τεκμηρίωση για την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων για πρόσωπα που απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης Κυπριακού Φακέλου Τεκμηρίωσης και διενεργούν ελεγχόμενες συναλλαγές σε οποιαδήποτε κατηγορία συναλλαγών καθορίζεται ως εξής:

- α) σύντομη περιγραφή της λειτουργικής ανάλυσης (λειτουργίες, περιουσιακά στοιχεία, κίνδυνοι),
- β) περιγραφή του χαρακτηρισμού της οντότητας, στη βάση των αποτελεσμάτων της λειτουργικής ανάλυσης,
- γ) καταγραφή των λόγων που καθιστούν την επιλεγμένη μέθοδο τιμολόγησης ως την καταλληλότερη,
- δ) προσδιορισμός της τιμής ίσων αποστάσεων στη βάση των αποτελεσμάτων αναζήτησης (comparability search results) εσωτερικών ή εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων (internal or external comparables) ανάλογα με την περίπτωση ή οποιασδήποτε άλλης σχετικής ανάλυσης στην περίπτωση όπου με βάση τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ περί Ελεγχόμενων Τιμολογήσεων για τις Πολυεθνικές Επιχειρήσεις και τις Φορολογικές Αρχές² όπως τροποποιούνται (εφεξής «Κ.Ο. του ΟΟΣΑ»), ενδείκνυται η χρήση μοντέλων αποτίμησης όπως στην περίπτωση των χρηματοοικονομικών εγγυήσεων (financial guarantees).

5. Νοείται ότι, στην περίπτωση που η επιχείρηση που απαλλάσσεται από την υποχρέωση τήρησης Κυπριακού Φακέλου Τεκμηρίωσης και ταυτόχρονα επιλέξει τη χρήση ενός μέτρου απλούστευσης για μια ή περισσότερες υποκατηγορίες συναλλαγών, η ελάχιστη απαιτούμενη τεκμηρίωση για την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων όπως περιγράφεται στην παράγραφο 4 περιορίζεται στα σημεία 4.α) και 4.β) της παρούσας Εγκυκλίου για την υποκατηγορία για την οποία επιλέγεται η χρήση του μέτρου απλούστευσης. Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι, πέραν των σημείων 4.α) και 4.β), απαιτείται πρόσθετη τεκμηρίωση για την κάθε υποκατηγορία όπως καθορίζεται στην Ενότητα Δ πιο κάτω.

Γ. Οριζόντιες διατάξεις αναφορικά με την επιλογή χρήσης μέτρου(ων) απλούστευσης

6. Οι υποκατηγορίες για τις οποίες, οποιαδήποτε επιχείρηση που απαλλάσσεται από την υποχρέωση τήρησης Κυπριακού Φακέλου Τεκμηρίωσης έχει τη δυνατότητα να επιλέξει τη χρήση οποιουδήποτε μέτρου απλούστευσης, είναι οι κάτωθι:

- α) «Συναλλαγές χρηματοδότησης μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων χρηματοδοτούμενες από χρηματοπιστωτικά μέσα, Ενότητα Δ.1»,
- β) «Συναλλαγές χρηματοδότησης σε συνδεδεμένα πρόσωπα χρηματοδοτούμενες από ίδια κεφάλαια, Ενότητα Δ.2»,
- γ) «Συναλλαγές χρηματοδότησης από συνδεδεμένα πρόσωπα στο βαθμό που χρησιμοποιούνται στην επιχείρηση, Ενότητα Δ.3»,
- δ) «Υπηρεσίες χαμηλής προστιθέμενης αξίας (Low value-adding Services), Ενότητα Δ.4».

7. Οι οριζόντιες διατάξεις αναφορικά με τη χρήση των μέτρων απλούστευσης για τις τέσσερις υποκατηγορίες έχουν ως εξής:

- α) Η χρήση του μέτρου απλούστευσης θα πρέπει να συνοδεύεται από την απαιτούμενη πρόσθετη ελάχιστη τεκμηρίωση όπως καθορίζεται για την κάθε υποκατηγορία της Ενότητας Δ της παρούσας Εγκυκλίου.
- β) Η ελάχιστη τεκμηρίωση όπως καθορίζεται στην παράγραφο 4 ή και παράγραφο 5 και Ενότητα Δ, τίθεται στη διάθεση του Εφόρου Φορολογίας οποτεδήποτε ζητηθεί από αυτόν εντός εξήντα ημερών (60) ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος, είτε από την επιχείρηση, είτε από πρόσωπο εξουσιοδοτημένο από την επιχείρηση να ενεργεί ως αντιπρόσωπός της για το σκοπό αυτό.

² OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, as amended.

- γ) Τα ελάχιστα ή μέγιστα ποσοστά απόδοσης / περιθωρίου κέρδους (profit mark-up) που καθορίζονται στις παραγράφους 14, 18, 25 και 31 πιο κάτω θα αναθεωρούνται ανά τακτά χρονικά διαστήματα από το Τμήμα Φορολογίας, με βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις των συναφών αγορών της κάθε κατηγορίας συναλλαγών και των συνθηκών της παγκόσμιας και εγχώριας οικονομίας ή/και οποιωνδήποτε άλλων παραγόντων ή κριτηρίων ο Έφορος Φορολογίας κρίνει ως σχετικά κατά την επανεξέταση και επανακαθορισμό των εν λόγω ελάχιστων ή μέγιστων ποσοστών απόδοσης/ περιθωρίου κέρδους (profit mark-up).
- δ) Δεν επιτρέπεται παρέκκλιση από το ύψος των ποσοστών ελάχιστης ή μέγιστης απόδοσης / περιθωρίου κέρδους (profit mark-up), όπως καθορίζονται στις παραγράφους 14, 18, 25 και 31 πιο κάτω εκτός και αν τέτοια απόκλιση τεκμηριώνεται δεόντως από την ελάχιστη τεκμηρίωση που ορίζεται στην παράγραφο 4 της παρούσας Εγκυκλίου. Επισημαίνεται ότι εάν το λογιστικό κέρδος από τις ελεγχόμενες συναλλαγές είναι ψηλότερο από αυτό που καταδεικνύεται από το αποτέλεσμα της μελέτης τεκμηρίωσης της τιμής ίσων αποστάσεων (Transfer Pricing Study) ως επίσης και από το ποσοστό που επιτρέπεται από το μέτρο απλούστευσης, το Τμήμα Φορολογίας δεν θα προβαίνει σε οποιαδήποτε προς τα κάτω αναπροσαρμογή του φορολογητέου εισοδήματος (τηρουμένων των διατάξεων του άρθρου 33(5) του περί ΦΕ Νόμου στο βαθμό που εφαρμόζεται).
- ε) Η επιχείρηση θα πρέπει να δηλώσει στο Τμήμα Φορολογίας τη χρήση ενός μέτρου απλούστευσης σε μια ή περισσότερες υποκατηγορίες συναλλαγών στην περίπτωση επιλογής του(ς), συμπληρώνοντας ηλεκτρονικά το σχετικό μέρος στη φορολογική δήλωση / στο συνοπτικό πίνακα πληροφοριών ελεγχόμενων συναλλαγών, το αργότερο μέχρι την ημερομηνία υποχρέωσης υποβολής της δήλωσης εισοδήματος του υπόχρεου προσώπου για το φορολογικό έτος στο οποίο αναφέρεται.

8. Απαραίτητη προϋπόθεση για τη χρήση ενός μέτρου απλούστευσης σε μια από τις τέσσερις υποκατηγορίες της παρούσας Εγκυκλίου είναι όπως το άθροισμα των συναλλαγών, τόσο στην υποκατηγορία για την οποία γίνεται η χρήση του μέτρου απλούστευσης, όσο και των λοιπών ελεγχόμενων συναλλαγών που ανήκουν στην ίδια κατηγορία στην οποία εμπίπτει η υποκατηγορία, να μην υπερβαίνει ή να μην υπερέβαινε, με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων, τις επτακόσιες πενήντα χιλιάδες ευρώ (€750.000) ανά φορολογικό έτος.

9. Σε καμία περίπτωση, μια επιχείρηση δεν μπορεί να επωφεληθεί από ένα μέτρο απλούστευσης σε οποιαδήποτε από τις τέσσερις υποκατηγορίες, όπως περιγράφονται στην Ενότητα Δ, υπό την προϋπόθεση ότι η επιχείρηση έχει υποχρέωση τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης³ για την κατηγορία στην οποία εμπίπτει η συγκεκριμένη υποκατηγορία, δηλαδή το σύνολο των ελεγχόμενων συναλλαγών στην κατηγορία υπερβαίνει ή θα υπερέβαινε, με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων, τις επτακόσιες πενήντα χιλιάδες ευρώ (€750.000) ανά φορολογικό έτος.

10. Νοείται ότι στην περίπτωση που η επιχείρηση σε μια από τις τέσσερις υποκατηγορίες διενεργεί ελεγχόμενες συναλλαγές και ταυτόχρονα κατέχει αξιόπιστα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία (Internal comparables) (παράγραφοι 3.27 και 3.28 των Κ.Ο. του ΟΟΣΑ) τα οποία ενδείκνυται να χρησιμοποιηθούν για τον προσδιορισμό της τιμής των ίσων αποστάσεων σε ότι αφορά τις ελεγχόμενες συναλλαγές, τότε δεν επιτρέπεται η χρήση του μέτρου απλούστευσης στην εν λόγω υποκατηγορία.

³ Σύμφωνα με τα προβλεπόμενα του περί Φορολογίας του Εισοδήματος (Φάκελος Τεκμηρίωσης Τιμών Ελεγχόμενων Συναλλαγών και Προέγκριση Μεθοδολογίας Τιμολόγησης Ελεγχόμενων Συναλλαγών) Κανονισμού του 2022.

11. Η χρήση «μονομερών κανόνων ασφαλούς λιμένα» (unilateral safe harbor rules) όπως ορίζονται στις παραγράφους 14, 18, 25 και 31⁴, από επιχείρηση η οποία διενεργεί διασυνοριακές συναλλαγές, καθιστά τις εν λόγω συναλλαγές δηλωτές διασυνοριακές ρυθμίσεις, σύμφωνα με το άρθρο 2(1)⁵ και το Παράρτημα IV, Μέρος II, Διακριτικό Ε.1 του περί Διοικητικής Συνεργασίας στο Τομέα της Φορολογίας Νόμου του 2012 (205(I)/2012), όπως τροποποιείται. Προϋπόθεση αποτελεί, σύμφωνα με τις διατάξεις του κανονισμού 42(2) της Κ.Δ.Π. 438/2021, η χρήση μονομερών κανόνων ασφαλούς λιμένα να λαμβάνει πάντοτε χώρα στα πλαίσια διασυνοριακών ενδοομιλικών συναλλαγών.

Δ. Μέτρα απλούστευσης

Δ.1 Συναλλαγές χρηματοδότησης μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων χρηματοδοτούμενες από χρηματοπιστωτικά μέσα

12. Για τους σκοπούς της παρούσας Εγκυκλίου, ο όρος «*συναλλαγές χρηματοδότησης μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων χρηματοδοτούμενες από χρηματοπιστωτικά μέσα*» αναφέρεται σε οποιαδήποτε δραστηριότητα που σχετίζεται με τη χορήγηση δανείων ή προκαταβολών σε μετρητά σε συνδεδεμένες εταιρείες ή σε συνδεδεμένα πρόσωπα που φέρουν τόκο (ή θα πρέπει να φέρουν τόκο), χρηματοδοτούμενες από χρηματοπιστωτικά μέσα, όπως ομόλογα, δάνεια από συνδεδεμένες εταιρείες ή συνδεδεμένα πρόσωπα περιλαμβανομένων και άτοκων δανείων από τους μέτοχους της επιχείρησης, προκαταβολές σε μετρητά και δάνεια από πιστωτικά ιδρύματα.

13. Οι λειτουργίες μιας επιχείρησης που διεξάγει συναλλαγές χρηματοδότησης, όπως περιγράφονται στην παράγραφο 12, σχετίζονται με τη διαδικασία δημιουργίας ενός δανείου και με τη μετέπειτα διαχείριση του δανείου, συμπεριλαμβανομένων και των λειτουργιών που σχετίζονται με τον έλεγχο των κινδύνων⁶. Οι εν λόγω λειτουργίες περιγράφονται στην Ενότητα Β του Μέρους II της έκθεσης του ΟΟΣΑ με τίτλο «*2010 Έκθεση επί του επιμερισμού των κερδών των μόνιμων εγκαταστάσεων*⁷». Διευκρινίζεται ότι, παρά το γεγονός ότι το αντικείμενο της εν λόγω Έκθεσης του ΟΟΣΑ αφορά τον επιμερισμό των κερδών σε μόνιμες εγκαταστάσεις, εντούτοις, η υπό αναφορά Ενότητα Β του Μέρους II της Έκθεσης αποτελεί την καλύτερη απεικόνιση των λειτουργιών μιας επιχείρησης που διεξάγει συναλλαγές χρηματοδότησης και ενδεικνύεται η χρήση της σε αυτές τις περιπτώσεις. Νοείται ότι, ο χαρακτηρισμός μιας τέτοιας δραστηριότητας όπως περιγράφεται στην παράγραφο 12 δεν επηρεάζεται από τον αριθμό, τη φύση, τη λήξη ή άλλα χαρακτηριστικά του δανείου ή της προκαταβολής σε μετρητά.

14. Οποιαδήποτε επιχείρηση που διεξάγει συναλλαγές χρηματοδότησης όπως περιγράφονται στην παράγραφο 12, δηλαδή χορηγεί δάνεια ή προκαταβολές σε μετρητά σε συνδεδεμένες εταιρείες ή σε συνδεδεμένα πρόσωπα, τα οποία χρηματοδοτούνται με ομόλογα ή δάνεια ή προκαταβολές που λήφθηκαν από συνδεδεμένες εταιρείες ή και συνδεδεμένα πρόσωπα ή και από πιστωτικά ιδρύματα, ανεξαρτήτως αν η επιχείρηση έχει τη χρηματοοικονομική ικανότητα για την ανάληψη κινδύνων από πλευράς ιδίων κεφαλαίων⁸, θεωρείται για λόγους απλούστευσης, ότι οι συναλλαγές συμμορφώνονται με την αρχή των ίσων αποστάσεων εάν η εξεταζόμενη επιχείρηση λαμβάνει σε σχέση με τις υπό εξέταση ελεγχόμενες συναλλαγές την ελάχιστη απόδοση ύψους **δύομιση (2,5) εκατοστιαίων μονάδων** πριν την

⁴ Εξαιρούνται οι περιπτώσεις των επιχειρήσεων που επιλέγουν να υιοθετήσουν σε πλήρη ευθυγράμμιση με τις Κ.Ο. του ΟΟΣΑ τα μέτρα απλούστευσης για υπηρεσίες χαμηλής προστιθέμενης αξίας. Δηλαδή πέραν των όσων αναφέρονται στις Ενότητες Δ1 και Δ2 του έβδομου κεφαλαίου των Κ.Ο. του ΟΟΣΑ, η επιχείρηση επιλέγει την τήρηση όλων των υποχρεώσεων όσον αφορά στην απαιτούμενη ελάχιστη τεκμηρίωση, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 7.64 της Ενότητας Δ3 των Κ.Ο. του ΟΟΣΑ, αντί τις πρόνοιες της παραγράφου 34 της παρούσας Εγκυκλίου.

⁵ Ο περί Διοικητικής Συνεργασίας στον Τομέα της Φορολογίας (Τροποητικός) Νόμος του 2021 (Ν. 41 (I)/2021).

⁶ Αναφερθείτε στην παράγραφο 1.61 των Κ.Ο. του ΟΟΣΑ για τις προϋποθέσεις που πρέπει να συντρέχουν όσον αφορά την ικανότητα μιας επιχείρησης να ασκεί έλεγχο στους κινδύνους μιας συναλλαγής.

⁷ OECD Report on the attribution of profits to permanent establishments, 22 July 2010.

⁸ Με βάση το Μέρος Δ1.2.1.4 του πρώτου κεφαλαίου των Κ.Ο. του ΟΟΣΑ, μια επιχείρηση αναλαμβάνει τον κίνδυνο όταν ασκεί τον έλεγχο του κινδύνου και έχει την οικονομική δυνατότητα να αναλάβει τον κίνδυνο (δηλαδή διαθέτει επαρκή ίδια κεφάλαια για να είναι σε θέση να απορροφήσει τη ζημιά στην περίπτωση που οι κίνδυνοι πραγματοποιηθούν).

αφαίρεση των φόρων. Νοείται ότι η εν λόγω απόδοση είναι μετά την αφαίρεση εξόδων τα οποία αντιπροσωπεύουν ποσά που διατέθηκαν ή δαπανήθηκαν εξολοκλήρου και αποκλειστικά για το σκοπό κτήσης του υπό εξέταση εισοδήματος.

15. Η ελάχιστη απόδοση εφαρμόζεται πάνω στην αξία των δανείων εισπρακτέων στο βαθμό που χρηματοδοτούνται από χρηματοπιστωτικά μέσα. Διευκρινίζεται ότι το ποσοστό της ελάχιστης απόδοσης της παραγράφου 14, εφαρμόζεται στο μέσο όρο του κεφαλαίου του δανείου εισπρακτέου κατά τη διάρκεια του υπό εξέταση φορολογικού έτους συμπεριλαμβανομένων των τόκων που χρεώθηκαν και δεν εισπράχθηκαν.

16. Η επιχείρηση που επιλέγει την εφαρμογή του πιο πάνω μέτρου απλούστευσης για τα δάνεια που εμπίπτουν κάτω από την υποκατηγορία «*συναλλαγές χρηματοδότησης μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων χρηματοδοτούμενες από χρηματοπιστωτικά μέσα*» θα πρέπει να ετοιμάσει την ακόλουθη πρόσθετη ελάχιστη πληροφόρηση και τεκμηρίωση:

- α) Αναλυτική περιγραφή των δανείων για τα οποία γίνεται η χρήση του μέτρου απλούστευσης (ημερομηνίες σύναψης των δανειακών συμβάσεων, ποσά δανείων, υπόλοιπα δανείων κατά τη λήξη του φορολογικού έτους, ημερομηνίες αποπληρωμής, εξασφαλίσεις, επιτόκια, λεπτομέρειες τυχόν τροποποιήσεων των δανειακών συμβάσεων κλπ.),
- β) Καταγραφή των λόγων που αιτιολογούν ότι τα δάνεια ικανοποιούν τον ορισμό «*συναλλαγές χρηματοδότησης μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων χρηματοδοτούμενες από χρηματοπιστωτικά μέσα*» όπως καθορίζεται στην παράγραφο 12 της Ενότητας Δ.1,
- γ) Αριθμητικές αναλύσεις, συμφιλώσεις και επεξήγηση αναφορικά με τη χρήση του μέτρου απλούστευσης επί των ελεγχόμενων συναλλαγών για σκοπούς προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος του υπόχρεου προσώπου.

Δ.2 Συναλλαγές χρηματοδότησης σε συνδεδεμένα πρόσωπα χρηματοδοτούμενες από ίδια κεφάλαια

17. Για τους σκοπούς της παρούσας Εγκυκλίου, ο όρος συναλλαγή χρηματοδότησης σε συνδεδεμένα πρόσωπα, στο βαθμό που είναι χρηματοδοτούμενη από ίδια κεφάλαια, αναφέρεται σε οποιαδήποτε δραστηριότητα που σχετίζεται με τη χορήγηση δανείων ή προκαταβολών σε μετρητά σε συνδεδεμένες εταιρείες ή σε συνδεδεμένα πρόσωπα που φέρουν τόκο (ή θα πρέπει να φέρουν τόκο), χρηματοδοτούμενη από ίδια κεφάλαια της επιχείρησης, δηλαδή κεφάλαια τα οποία έχουν εισαχθεί στην επιχείρηση μέσω έκδοσης μετοχικού κεφαλαίου ή και από την έκδοση μετοχών με υπέρ το άρτιο, στο βαθμό που αυτά έχουν εξοφληθεί, μη επιστρεπτέες συνεισφορές κεφαλαίων (non reciprocal capital contribution) ή και κεφάλαια από ίδιους πόρους τα οποία προήλθαν από κέρδη από τη διεξαγωγή των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

18. Με βάση την παράγραφο 1.64 των Κ.Ο. του ΟΟΣΑ, στην περίπτωση που η χρηματοδότηση προέρχεται από ίδια κεφάλαια, όπως περιγράφεται πιο πάνω, ο δανειστής, δηλαδή η επιχείρηση, θεωρείται ότι έχει την οικονομική ικανότητα να αναλάβει τους κινδύνους που συνδέονται με τη χορήγηση δανείων ή προκαταβολών σε μετρητά σε συνδεδεμένες εταιρείες ή συνδεδεμένα πρόσωπα. Ενόψει της ανάληψης των κινδύνων που συνδέονται με τις υπό αναφορά συναλλαγές, για λόγους απλούστευσης, οι συναλλαγές συμμορφώνονται με την αρχή των ίσων αποστάσεων, εάν η επιχείρηση λαμβάνει, σε σχέση με τις υπό εξέταση ελεγχόμενες συναλλαγές, την ελάχιστη απόδοση, η οποία ισούται με **το επιτόκιο απόδοσης δεκαετούς κυβερνητικού ομολόγου του κράτους στο οποίο δραστηριοποιείται ο δανειζόμενος, αυξημένο κατά τριάμισι (3,5) εκατοστιαίες μονάδες** πριν την αφαίρεση των φόρων.

19. Η ελάχιστη απόδοση εφαρμόζεται πάνω στην αξία του δανείου εισπρακτέου στο βαθμό που χρηματοδοτείται από ίδια κεφάλαια. Το ποσοστό της ελάχιστης απόδοσης εφαρμόζεται στο μέσο όρο του κεφαλαίου του δανείου εισπρακτέου (στο βαθμό που χρηματοδοτείται από ίδια κεφάλαια) κατά τη διάρκεια του υπό εξέταση φορολογικού έτους συμπεριλαμβανομένων των τόκων που χρεώθηκαν και δεν εισπράχθηκαν.

20. Στην περίπτωση που η επιχείρηση χρηματοδοτεί πρόσωπα τα οποία δραστηριοποιούνται σε διαφορετικά κράτη, τότε θα υπολογίζεται και θα εφαρμόζεται η απόδοση του κάθε δανείου ξεχωριστά, με βάση το επιτόκιο απόδοσης του δεκαετούς κυβερνητικού ομολόγου του κράτους, στο οποίο δραστηριοποιείται ο κάθε δανειζόμενος, αυξημένο κατά τριάνμισι (3,5) εκατοστιαίες μονάδες πριν την αφαίρεση των φόρων.

21. Το επιτόκιο αναφοράς του δεκαετούς κυβερνητικού ομολόγου του κράτους στο οποίο δραστηριοποιείται ο δανειζόμενος ισούται με το επιτόκιο κατά την 31^η Δεκεμβρίου του έτους που προηγείται του υπό εξέταση φορολογικού έτους. Διευκρινίζεται ότι, στις περιπτώσεις που το εν λόγω επιτόκιο αναφοράς είναι αρνητικό, τότε δεν θα λαμβάνεται υπόψη στον υπολογισμό της ελάχιστης απόδοσης και η ελάχιστη απόδοση στις περιπτώσεις αυτές ισούται με τριάνμισι (3,5) εκατοστιαίες μονάδες πριν την αφαίρεση των φόρων.

22. Νοούμενου ότι το επιτόκιο απόδοσης του δεκαετούς κυβερνητικού ομολόγου κατά την 31^η Δεκεμβρίου, του κράτους στο οποίο δραστηριοποιείται ο δανειζόμενος μεταβάλλεται από έτος σε έτος, τότε η ελάχιστη απόδοση όπως περιγράφεται πιο πάνω θα αναπροσαρμόζεται κάθε υπό εξέταση φορολογικό έτος.

23. Η επιχείρηση που επιλέγει την εφαρμογή του πιο πάνω μέτρου απλούστευσης για δάνεια που εμπίπτουν κάτω από την υποκατηγορία *«συναλλαγές χρηματοδότησης σε συνδεδεμένα πρόσωπα χρηματοδοτούμενες από ίδια κεφάλαια»*, θα πρέπει να ετοιμάσει την ακόλουθη πρόσθετη πληροφόρηση και τεκμηρίωση:

- α) Αναλυτική περιγραφή των δανείων για τα οποία γίνεται η χρήση του μέτρου απλούστευσης (ημερομηνίες σύναψης των δανειακών συμβάσεων, ποσά δανείων, υπόλοιπα δανείων κατά τη λήξη του φορολογικού έτους, ημερομηνίες αποπληρωμής, εξασφαλίσεις, επιτόκια, τυχόν τροποποιήσεις των δανειακών συμβάσεων κλπ.),
- β) Καταγραφή των λόγων που αιτιολογούν ότι, οι συναλλαγές ικανοποιούν τον ορισμό *«συναλλαγές χρηματοδότησης σε συνδεδεμένα πρόσωπα χρηματοδοτούμενες από ίδια κεφάλαια»* όπως καθορίζεται στην παράγραφο 17 της Ενότητας Δ.2,
- γ) Αριθμητικές αναλύσεις, συμφιλιώσεις και επεξήγηση αναφορικά με τη χρήση του μέτρου απλούστευσης επί των ελεγχόμενων συναλλαγών για σκοπούς προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος του υπόχρεου προσώπου.

Δ.3 Συναλλαγές χρηματοδότησης από συνδεδεμένα πρόσωπα στο βαθμό που χρησιμοποιούνται στην επιχείρηση

24. Για τους σκοπούς της παρούσας Εγκυκλίου, ο όρος *«συναλλαγές χρηματοδότησης από συνδεδεμένα πρόσωπα στο βαθμό που χρησιμοποιούνται στην επιχείρηση»* αναφέρεται στην λήψη δανείων, ομολόγων ή προκαταβολών σε μετρητά από συνδεδεμένες εταιρείες ή από συνδεδεμένα πρόσωπα που φέρουν τόκο στο βαθμό που οι εν λόγω παραχωρήσεις δανείων ή χρηματικές διευκολύνσεις χρησιμοποιούνται στην επιχείρηση στη βάση των άρθρων 5(1) και 5(2) του περί ΦΕ Νόμου.

25. Για λόγους απλούστευσης, οι συναλλαγές που περιγράφονται στην παράγραφο 24 πιο πάνω συμμορφώνονται με την αρχή των ίσων αποστάσεων, εάν το κόστος δανεισμού της εξεταζόμενης επιχείρησης, σε σχέση με τις εν λόγω ελεγχόμενες συναλλαγές, δεν ξεπερνά το επιτόκιο απόδοσης του δεκαετούς κυβερνητικού ομολόγου της Κυπριακής Δημοκρατίας, αυξημένο κατά μιάμισι (1,5) εκατοστιαία μονάδα πριν την αφαίρεση των φόρων.

26. Το επιτόκιο αναφοράς του δεκαετούς κυβερνητικού ομολόγου της Κυπριακής Δημοκρατίας ισούται με το επιτόκιο κατά την 31^η Δεκεμβρίου του φορολογικού έτους που προηγείται του υπό εξέταση φορολογικού έτους και εφαρμόζεται πάνω στην αξία του δανείου πληρωτέου στο βαθμό που χρησιμοποιείται στην επιχείρηση στη βάση των άρθρων 5(1) και 5(2) του περί ΦΕ Νόμου. Το ποσοστό της ελάχιστης απόδοσης εφαρμόζεται στο μέσο όρο του κεφαλαίου του δανείου πληρωτέου (στο βαθμό που χρησιμοποιείται στην επιχείρηση στη βάση των άρθρων 5(1) και 5(2) του περί ΦΕ Νόμου) κατά τη διάρκεια του υπό εξέταση φορολογικού έτους συμπεριλαμβανομένων των τόκων που χρεώθηκαν και δεν πληρώθηκαν.

27. Διευκρινίζεται ότι στις περιπτώσεις που το εν λόγω επιτόκιο αναφοράς είναι αρνητικό, τότε δεν θα λαμβάνεται υπόψη στον υπολογισμό της μέγιστης απόδοσης και η μέγιστη απόδοση στις περιπτώσεις αυτές ισούται με μιάμιση (1,5) εκατοστιαία μονάδα πριν την αφαίρεση των φόρων.

28. Νοούμενου ότι το επιτόκιο απόδοσης του δεκαετούς κυβερνητικού ομολόγου της Κυπριακής Δημοκρατίας κατά την 31^η Δεκεμβρίου μεταβάλλεται από έτος σε έτος, τότε η μέγιστη απόδοση όπως περιγράφεται πιο πάνω θα αναπροσαρμόζεται κάθε υπό εξέταση φορολογικό έτος.

29. Νοείται ότι η χρήση του μέτρου απλούστευσης στην υποκατηγορία «*συναλλαγές χρηματοδότησης από συνδεδεμένα πρόσωπα στο βαθμό που χρησιμοποιούνται στην επιχείρηση*» εφαρμόζεται στις περιπτώσεις όπου το κόστος δανεισμού της εξεταζόμενης επιχείρησης, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 24, καθίσταται εκπιπτόμενη δαπάνη με βάση τις πρόνοιες του περί ΦΕ Νόμου.

30. Η επιχείρηση που επιλέγει την εφαρμογή του πιο πάνω μέτρου απλούστευσης για τα δάνεια που εμπίπτουν κάτω από την υποκατηγορία «*συναλλαγές χρηματοδότησης από συνδεδεμένα πρόσωπα στο βαθμό που χρησιμοποιούνται στην επιχείρηση*» θα πρέπει να ετοιμάσει την ακόλουθη πρόσθετη ελάχιστη πληροφόρηση και τεκμηρίωση:

- α) Αναλυτική περιγραφή των δανείων πληρωτέων για τα οποία γίνεται η χρήση του μέτρου απλούστευσης (ημερομηνίες σύναψης των δανειακών συμβάσεων, ποσά δανείων, υπόλοιπα δανείων κατά τη λήξη του φορολογικού έτους, ημερομηνίες αποπληρωμής, εξασφαλίσεις, επιτόκια, τυχόν τροποποιήσεις των δανειακών συμβάσεων κλπ.),
- β) Καταγραφή των λόγων που αιτιολογούν ότι τα δάνεια πληρωτέα ικανοποιούν τον ορισμό «*συναλλαγές χρηματοδότησης από συνδεδεμένα πρόσωπα στο βαθμό που χρησιμοποιούνται στην επιχείρηση*» όπως καθορίζεται στην παράγραφο 24 της Ενότητας Δ.3,
- γ) Αριθμητικές αναλύσεις, συμφιλώσεις και επεξήγηση αναφορικά, με τη χρήση του μέτρου απλούστευσης επί των ελεγχόμενων συναλλαγών για σκοπούς προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος του υπόχρεου προσώπου.

Δ.4 Υπηρεσίες χαμηλής προστιθέμενης αξίας (Low value-adding Services)

31. Οποιαδήποτε επιχείρηση διεξάγει ελεγχόμενες συναλλαγές, οι οποίες αποτελούν υπηρεσίες χαμηλής προστιθέμενης αξίας, όπως αναλύονται στην παράγραφο 32 πιο κάτω θεωρούνται, για λόγους απλούστευσης, ότι συμμορφώνονται με την αρχή των ίσων αποστάσεων εάν η εξεταζόμενη επιχείρηση λαμβάνει, σε σχέση με τις υπό εξέταση ελεγχόμενες συναλλαγές, το ελάχιστο περιθώριο κέρδους (profit mark-up) ύψους πέντε (5) εκατοστιαίων μονάδων επί των σχετικών δαπανών, όπως ορίζεται στο Μέρος Δ.2.2. (παράγραφοι 7.56 - 7.62) του έβδομου κεφαλαίου των Κ.Ο. του ΟΟΣΑ. Νοείται ότι, στην περίπτωση που η εξεταζόμενη επιχείρηση είναι η λήπτρια των υπηρεσιών χαμηλής προστιθέμενης αξίας και όχι ο πάροχος των υπηρεσιών, τότε το περιθώριο κέρδους (profit mark-up) ύψους πέντε (5) εκατοστιαίων μονάδων επί των σχετικών δαπανών καθορίζεται ως το μέγιστο αποδεκτό περιθώριο κέρδους. Για περισσότερες λεπτομέρειες για τη μέθοδο που θα πρέπει να εφαρμοστεί όσον αφορά στην κατανομή των σχετικών δαπανών στις ελεγχόμενες οντότητες και την

εφαρμογή του περιθωρίου κέρδους επί των εν λόγω δαπανών, αναφερθείτε στα μέρη Δ.2.2⁹, Δ.2.3¹⁰ και Δ.2.5¹¹ του έβδομου κεφαλαίου των Κ.Ο. του ΟΟΣΑ.

32. Σύμφωνα με την παράγραφο 7.45 των Κ.Ο. του ΟΟΣΑ, υπηρεσίες χαμηλής προστιθέμενης αξίας για τους σκοπούς των μέτρων απλούστευσης, είναι οι υπηρεσίες που παρέχονται από ένα μέλος ή περισσότερα από ένα μέλη του ομίλου για λογαριασμό ενός ή περισσότερων μελών του ομίλου, οι οποίες:

- α) έχουν υποστηρικτικό χαρακτήρα,
- β) δεν αποτελούν μέρος των βασικών δραστηριοτήτων του ομίλου (δηλαδή δεν δημιουργούν τις κερδοσκοπικές δραστηριότητες ή δεν συμβάλουν σε οικονομικά σημαντικές δραστηριότητες του ομίλου),
- γ) δεν απαιτούν τη χρήση μοναδικών και πολύτιμων άυλων στοιχείων ενεργητικού και δεν οδηγούν στη δημιουργία μοναδικών και πολύτιμων άυλων στοιχείων ενεργητικού,
- δ) δεν προϋποθέτουν την ανάληψη ή τον έλεγχο μεγάλου ή σημαντικού κινδύνου από τον πάροχο υπηρεσιών και ούτε εγείρουν σημαντικό κίνδυνο για τον πάροχο υπηρεσιών.

Για παραδείγματα υπηρεσιών τα οποία πιθανότατα πληρούν τον ορισμό υπηρεσίας χαμηλής προστιθέμενης αξίας, βλέπετε την παράγραφο 7.49 των Κ.Ο. του ΟΟΣΑ.

33. Διευκρινίζεται ότι οι ακόλουθες δραστηριότητες δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για τη χρήση των μέτρων απλούστευσης και συνεπώς δεν θεωρούνται υπηρεσίες χαμηλής προστιθέμενης αξίας:

- α) υπηρεσίες που αποτελούν τη βασική δραστηριότητα του ομίλου,
- β) υπηρεσίες έρευνας και ανάπτυξης (συμπεριλαμβανομένης της ανάπτυξης λογισμικού εκτός εάν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των υπηρεσιών τεχνολογίας των πληροφοριών της παραγράφου 7.49 των Κ.Ο. του ΟΟΣΑ),
- γ) υπηρεσίες κατασκευής και παραγωγής,
- δ) δραστηριότητες αγορών που σχετίζονται με πρώτες ύλες ή άλλα υλικά που χρησιμοποιούνται στη διαδικασία κατασκευής ή παραγωγής,
- ε) δραστηριότητες που σχετίζονται με πωλήσεις, εμπορία και διανομή,
- στ) χρηματοοικονομικές συναλλαγές,
- ζ) εξόρυξη, εξερεύνηση ή επεξεργασία φυσικών πόρων,
- η) ασφάλιση και αντασφάλιση,
- θ) υπηρεσίες της ανώτατης εταιρικής διοίκησης (εξαιρουμένης της εποπτείας διαχείρισης των υπηρεσιών που χαρακτηρίζονται ως ενδοομιλικές υπηρεσίες χαμηλής προστιθέμενης αξίας, σύμφωνα με τον ορισμό της παραγράφου 7.45 των Κ.Ο. του ΟΟΣΑ).

34. Η επιχείρηση που επιλέγει την εφαρμογή του πιο πάνω μέτρου απλούστευσης θα πρέπει να ετοιμάσει την ακόλουθη πληροφόρηση και τεκμηρίωση:

- α) περιγραφή των κατηγοριών χαμηλής προστιθέμενης αξίας ενδοομιλικών υπηρεσιών που παρέχονται,
- β) ταυτότητα των δικαιούχων,
- γ) λόγοι που αιτιολογούν ότι, η κάθε κατηγορία υπηρεσιών αποτελεί ενδοομιλική υπηρεσία χαμηλής προστιθέμενης αξίας, στα πλαίσια του ορισμού που παρατίθεται στην παράγραφο 32 της παρούσας Εγκύκλιου,
- δ) περιγραφή των επιλεγμένων κλειδιών κατανομής,
- ε) τεκμηρίωση και υπολογισμοί που δείχνουν τον προσδιορισμό της ομάδας κόστους, όπως περιγράφεται στην ενότητα Δ.2.2 του έβδομου κεφαλαίου των Κ.Ο. του ΟΟΣΑ και του εφαρμοζόμενου περιθωρίου κέρδους σχετικά με αυτό, ειδικότερα ένα κατάλογο όλων των κατηγοριών και ποσών των σχετικών δαπανών, συμπεριλαμβανομένου του


⁹ Δ.2.2.: Προσδιορισμός ομάδων κόστους (Determination of cost pools).

¹⁰ Δ.2.3.: Κατανομή κόστους χαμηλής προστιθέμενης αξίας υπηρεσιών (Allocation of low value-adding service costs).

¹¹ Δ.2.5.: Χρέωση για χαμηλής προστιθέμενης αξίας υπηρεσίες (Charge for low value-adding services).

κόστους τυχόν οποιωνδήποτε υπηρεσιών, που παρέχονται αποκλειστικά σε ένα μέλος της ομάδας,

- στ) υπολογισμοί που δείχνουν την εφαρμογή των καθορισμένων κλειδιών κατανομής,
- ζ) αριθμητικές αναλύσεις, συμφιλιώσεις και επεξήγηση αναφορικά με τη χρήση του μέτρου απλούστευσης επί των ελεγχόμενων συναλλαγών για σκοπούς προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος του υπόχρεου προσώπου.



Σωτήρης Α. Μαρκίδης
Έφορος Φορολογίας

ΒΑΑ

Κοινοποιήσεις:

1. Γενικό Ελεγκτή της Δημοκρατίας
2. Γενική Λογίστρια της Δημοκρατίας
3. Γενικό Διευθυντή Υπουργείου Οικονομικών
4. Πρόεδρο Εφοριακού Συμβουλίου
5. Διευθυντή Τμήματος Κτηματολογίου και Χωρομετρίας
6. Παγκύπριο Δικηγορικό Σύλλογο
7. Σύνδεσμο Εγκεκριμένων Λογιστών Κύπρου (ΣΕΛΚ)
8. Σύνδεσμο Εσωτερικών Ελεγκτών Κύπρου
9. Σύνδεσμο Εταιρειών Παροχής Διοικητικών Υπηρεσιών (CFA)
10. Σύνδεσμο Τραπεζών Κύπρου
11. Cyprus Investment Funds Association
12. The Institute of Financial Accountants
13. Κυπριακό Εμπορικό και Βιομηχανικό Επιμελητήριο (ΚΕΒΕ)
14. Ομοσπονδία Εργοδοτών και Βιομηχάνων (ΟΕΒ)
15. Cyprus Payroll Management Association (CPMA)
16. Cyprus VAT Association (CYVA)
17. Εταιρείες Εξαγοράς Πιστώσεων

