



Ε.Πρ. 5.13.01
Αρ. Εγκυκλίου: 2011/14

7 Δεκεμβρίου 2011

Προς όλο το φοροθετικό προσωπικό

Παραχώρηση πίστωσης φόρου αναφορικά με αλλοδαπό φόρο που καταβλήθηκε πάνω σε εισόδημα που προκύπτει εκτός της Δημοκρατίας και το οποίο φορολογείται στη Δημοκρατία

Άρθρα 35 και 36 του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου

Η παρούσα εγκύκλιος σκοπό έχει την επεξήγηση του τρόπου με τον οποίο παραχωρείται η πίστωση για αλλοδαπό φόρο για ορθή και ομοιόμορφη μεταχείριση των περιπτώσεων που εμπίπτουν στα πιο πάνω άρθρα.

A. ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

1. Έκπτωση στις περιπτώσεις που υπάρχει σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας

- (α) Σύμφωνα με τις πρόνοιες του άρθρου 35(1) του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου, φόρος ο οποίος είναι πληρωτέος σε άλλη χώρα (κράτος) με την οποία είναι σε ισχύ Σύμβαση για Αποφυγή Διπλής Φορολογίας αναφορικά με εισόδημα που προκύπτει στη χώρα αυτή, θα εκπίπτει υπό μορφή πίστωσης έναντι του φόρου που είναι πληρωτέος στη Δημοκρατία αναφορικά με το εισόδημα αυτό.
- (β) Υιοθετείται ο όρος «αλλοδαπός φόρος» ο οποίος σημαίνει κάθε φόρο που είναι πληρωτέος στη χώρα με την οποία έγινε η σύμβαση και ο οποίος **σύμφωνα με τις πρόνοιες της σύμβασης** θα εκπίπτει υπό μορφή πίστωσης, δηλαδή θα αφαιρείται από το φόρο που επιβάλλεται στη Δημοκρατία.
- (γ) Το ποσό της πίστωσης για τον αλλοδαπό φόρο δεν θα υπερβαίνει το ποσό του φόρου το οποίο προκύπτει όταν το εισόδημα που προκύπτει στην άλλη χώρα **υπολογιστεί σύμφωνα με τις διατάξεις του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου** και φορολογηθεί με το φορολογικό συντελεστή που εξευρίσκεται όταν διαιρεθεί ο φόρος που επιβάλλεται πάνω στο συνολικό εισόδημα πριν τη χορήγηση της πίστωσης για τον αλλοδαπό φόρο, με το συνολικό εισόδημα του φορολογούμενου (βλέπε παραδείγματα).
- (δ) Σε καμία περίπτωση η πίστωση η οποία μπορεί να παραχωρηθεί αναφορικά με αλλοδαπό φόρο δεν μπορεί να υπερβαίνει το συνολικό φόρο που είναι καταβλητέος από το φορολογούμενο για το υπό εξέταση φορολογικό έτος.

- (ε) Τονίζεται ξεκάθαρα ότι το ποσό του αλλοδαπού φόρου **δεν μπορεί να επιτραπεί ως έκπτωση** από τον προσδιορισμό του εισοδήματος που υπόκειται σε φορολογία στη Δημοκρατία.
- (στ) Σε περίπτωση που ο επιβλητός φόρος στη Δημοκρατία εξαρτάται από το ποσό που λήφθηκε στη Δημοκρατία (**remittance basis**), το ποσό του εισοδήματος αυξάνεται με το ανάλογο ποσό του αλλοδαπού φόρου αναφορικά με το εισόδημα αυτό. Η πρόνοια αυτή είναι πρακτικά ανενεργή εφόσον από το έτος 2003 και εντεύθεν έχουν καταργηθεί οι όποιες πρόνοιες της νομοθεσίας για επιβολή φορολογίας με βάση το εισόδημα που λαμβάνεται στη Δημοκρατία.
- (ζ) Στις περιπτώσεις λήψης μερισμάτων από εταιρείες του εξωτερικού και όπου με βάση τη σύμβαση θα πρέπει να ληφθεί υπόψη για σκοπούς πίστωσης αλλοδαπός φόρος που δεν επιβάλλεται άμεσα ή με παρακράτηση πάνω στα μερίσματα, το ποσό του εισοδήματος θα αυξάνεται με το ποσό του σχετικού αλλοδαπού φόρου. Η πρόνοια αυτή αφορά είτε το φόρο επί των κερδών της αλλοδαπής εταιρείας που κατέβαλε τα μερίσματα (**underlying tax**) είτε το φόρο που η αλλοδαπή εταιρεία θα κατέβαλλε αν δεν υπήρχαν πρόνοιες στη φορολογική νομοθεσία της ξένης χώρας με τις οποίες να παραχωρούνται φορολογικά κίνητρα τα οποία μειώνουν το φόρο επί των κερδών της εταιρείας που καταβάλλει τα μερίσματα (**tax sparing credits**), νοουμένου πάντοτε ότι υπάρχει τέτοια πρόνοια στη σχετική σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας.

Σύμφωνα όμως με την επιφύλαξη του εδαφίου 5 αν το ποσό του αλλοδαπού φόρου ο οποίος προστέθηκε στο εισόδημα από μερίσματα υπερβαίνει το ποσό της πίστωσης που παραχωρείται, το ποσό του αλλοδαπού φόρου που υπερβαίνει την πίστωση, αφαιρείται από το **θεωρητικό** εισόδημα των μερισμάτων όπως προέκυψε με την πρόσθεση του υποκείμενου φόρου (underlying tax) και του εξοικονομούμενου φόρου (tax sparing credit).

- (η) Σε περίπτωση εταιρείας η οποία **ελέγχει πάνω από το 50% των μετοχών με δικαίωμα ψήφου** σε εταιρεία άλλης χώρας με την οποία υπάρχει σύμβαση, στην οποία προνοείται η παραχώρηση πίστωσης είτε για underlying tax είτε για tax sparing credit για συγκεκριμένες τάξεις μετοχών, η οποία λαμβάνει μερίσματα για τάξη μετοχών για την οποία δεν γίνεται πρόνοια στη σύμβαση, θα παραχωρείται τέτοια πίστωση ως εάν να είχε γίνει πρόβλεψη στη σύμβαση και για αυτή την τάξη των μετοχών.
- (θ) Ο φορολογούμενος σε κάθε φορολογικό έτος έχει το **δικαίωμα να επιλέξει** να μην του παραχωρηθεί η πίστωση για αλλοδαπό φόρο.
- (ι) Απαιτηση για πίστωση αλλοδαπού φόρου πρέπει να υποβληθεί **εντός 6 ετών** από το τέλος του φορολογικού έτους στο οποίο αφορά η πίστωση. Αναφορικά με οποιαδήποτε διαφορά ως προς το ποσό της πίστωσης, ακολουθείται η ίδια διαδικασία ένστασης και προσφυγής όπως και για την επιβολή φορολογίας.
- (κ) Εάν ως αποτέλεσμα **τροποποίησης του φόρου** που είναι πληρωτέος είτε στη Δημοκρατία είτε αλλού, το ποσό της πίστωσης που παραχωρείται είναι υπέρμετρο ή ανεπαρκές, οι προθεσμίες που καθορίζει ο Νόμος που

περιορίζουν το χρόνο μέσα στον οποίο μπορεί να επιβληθεί φορολογία ή να υποβληθούν αιτήσεις για πίστωση φόρου οι οποίες αποτελούν αναγκαίο επακόλουθο της τροποποίησης που έγινε, δεν εφαρμόζονται αλλά παραχωρείται **πρόσθετη προθεσμία 6 ετών** από το χρόνο που έγιναν όλες οι φορολογίες, τροποποιήσεις ή άλλες αναγκαίες επιλύσεις.

2. Μονομερής Έκπτωση

- (α) Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36, στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, όταν ο Έφορος ικανοποιείται ότι καταβλήθηκε **φόρος εισοδήματος** και κάθε ταυτόσημο ή ουσιαστικά παρόμοιας φύσης με αυτόν φόρος, πάνω σε εισόδημα που κτήθηκε σε ξένη χώρα και αυτό το εισόδημα υπόκειται σε φορολογία δυνάμει του Νόμου, ο Έφορος παραχωρεί έκπτωση από το φόρο που είναι καταβλητέος δυνάμει του Νόμου για το εν λόγω εισόδημα, η οποία δεν υπερβαίνει το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στη ξένη χώρα για το εισόδημα αυτό.
- (β) Ο υπολογισμός της πίστωσης φόρου ακολουθεί στο βαθμό που είναι πρακτικά δυνατό, τη διαδικασία που καθορίζεται για τον υπολογισμό της πίστωσης στις περιπτώσεις που υπάρχει σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας.
- (γ) Στις περιπτώσεις εταιρειών που λαμβάνουν **μερίσματα** που υπόκεινται σε φορολογία από εταιρεία που είναι **κάτοικος σε άλλο κράτος μέλος** της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η πίστωση φόρου περιλαμβάνει και την αναλογία του υποκείμενου φόρου (underlying tax) που καταβλήθηκε πάνω στα κέρδη της εταιρείας από τα οποία καταβάλλεται το μέρισμα καθώς και την αναλογία του υποκείμενου φόρου κάθε χαμηλότερου επιπέδου θυγατρικής της εταιρείας.
- (δ) Τονίζεται ότι η μονομερής έκπτωση **δεν ισχύει** για τις εταιρείες που φορολογούνται μέχρι το έτος 2002 σύμφωνα με το **άρθρο 28Α** του Νόμου, ούτε και για τις εταιρείες που επέλεξαν τις μεταβατικές διατάξεις του **άρθρου 46** για τα έτη 2003 – 2005.

3. Έκτακτη Αμυντική Εισφορά

Σύμφωνα με το άρθρο 3(9) του περί Εκτάκτου Εισφοράς για την Άμυνα της Δημοκρατίας Νόμου παραχωρείται έκπτωση αναφορικά με το ξένο φόρο επί του εισοδήματος που υπόκειται σε έκτακτη αμυντική εισφορά σύμφωνα με τις πρόνοιες που ισχύουν στον περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου που αναφέρονται πιο πάνω.

B. ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

1. Διαδικασία έκδοσης φορολογιών όπου διεκδικείται πίστωση αναφορικά με αλλοδαπό φόρο.

- (α) Το ΤΕΠ θα εκδίδει φορολογίες και θα παραχωρεί την πίστωση φόρου αναφορικά με αλλοδαπό φόρο για φορολογίες που αφορούν τα φορολογικά έτη 2011 και μετά, **μόνο σε περίπτωση που η εταιρεία έχει συμμορφωθεί** πλήρως με τη παρούσα εγκύκλιο και έχει παραδώσει τα απαραίτητα αποδεικτικά στοιχεία όπως αυτά περιγράφονται στην παράγραφο 1 και 2 της ενότητας Γ και της παρ. 2 (ζ) της ενότητας Β της παρούσας εγκυκλίου στους ελεγκτές της Εταιρείας στη Κύπρο. Πειστικό στοιχείο ότι η εταιρεία έχει εκπληρώσει τη πιο πάνω υποχρέωση θα θεωρείται η θετική σημείωση συμμόρφωσης προς την εγκύκλιο επί της φορολογικής βεβαίωσης που υποβάλλεται μαζί με τη δήλωση εισοδήματος. Είναι φανερό επομένως ότι δε θα παραχωρείται πίστωση όταν υποβάλλεται φορολογική βεβαίωση στην οποία δεν βεβαιώνεται η πιο πάνω συμμόρφωση. Δε θα παραχωρείται επίσης τέτοια πίστωση κατά το στάδιο της πρώτης φορολόγησης και στη περίπτωση φορολογίας φυσικού προσώπου το οποίο δεν έχει υποβάλει αξιόπιστα αποδεικτικά στοιχεία εκτός των περιπτώσεων που η δήλωση υποβλήθηκε ηλεκτρονικά. Για έτη μέχρι και το 2010 για τα οποία δεν έχουν ακόμα εκδοθεί φορολογίες θα παραχωρείται μεν η πίστωση αλλά μόνο σε περίπτωση που δεν αφορά εισόδημα που εμπίπτει στη παρ. (ζ) πιο κάτω και νοουμένου ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που αναφέρονται πιο πάνω στη παρούσα παράγραφο. Για υποθέσεις της παρ. (ζ) που αφορούν έτη μέχρι και το 2010 θα παραχωρείται η πίστωση μόνο μετά από την προσκόμιση των αποδεικτικών στοιχείων.
- (β) Σε όλες τις περιπτώσεις διεκδίκησης πίστωσης αλλοδαπού φόρου θα πρέπει να ετοιμάζεται από τους ελεγκτές αναλυτικός λογαριασμός κερδοζημιών και αναλυτικός προσδιορισμός του προκύπτοντος φόρου στη Κυπριακή Δημοκρατία, στους οποίους να διαχωρίζονται τα εισοδήματα που υπέστησαν αλλοδαπό φόρο ο οποίος διεκδικείται ως πίστωση και τα έξοδα που αφορούν τα εισοδήματα αυτά, σύμφωνα με τις εκδοθείσες εγκυκλίους σχετικές με το θέμα, καθώς και του αλλοδαπού φόρου που μπορεί να συμψηφιστεί σύμφωνα με τις πρόνοιες της παρούσας εγκυκλίου (παράδειγμα 4).
- (γ) Οι αρμόδιοι Κλάδοι εξέτασης δηλώσεων και λογαριασμών θα ζητούν κατ' έτος από το Τμήμα μηχανογράφησης, κατάσταση των φορολογουμένων στους οποίους παραχωρήθηκε πίστωση για αλλοδαπό φόρο και θα προβαίνουν σε δειγματοληπτικούς ελέγχους που θα καλύπτουν δηλώσεις που υποβλήθηκαν από διάφορα ελεγκτικά γραφεία λαμβάνοντας υπόψη και το ύψος της διεκδικούμενης πίστωσης και τις προηγούμενες εμπειρίες και δεδομένα.

2. Τονίζονται τα ακόλουθα πολύ σημαντικά σημεία που προκύπτουν από τη νομοθεσία:

- (α) Σε καμία περίπτωση η πίστωση φόρου αναφορικά με αλλοδαπό φόρο **δεν μπορεί να υπερβεί** το ποσό κυπριακού φόρου που επιβάλλεται και αναλογεί

στο ίδιο εισόδημα που προέρχεται από το εξωτερικό. Επίσης το ποσό της πίστωσης δε θα υπερβαίνει το συνολικό φόρο που είναι καταβλητέος από το φορολογούμενο κατά το υπό εξέταση φορολογικό έτος.

- (β) Σε περίπτωση που υπάρχουν διαφορετικά είδη εισοδήματος από το εξωτερικό, η πίστωση για αλλοδαπό φόρο υπολογίζεται **για κάθε είδος εισοδήματος ξεχωριστά** (παράδειγμα 1 και 4).
- (γ) Σε περίπτωση που προκύπτει ίδιο είδος εισοδήματος από το εξωτερικό από διαφορετικές πηγές ή από διαφορετικές χώρες και το οποίο φορολογήθηκε με διαφορετικούς συντελεστές, η πίστωση για αλλοδαπό φόρο υπολογίζεται **για την κάθε πηγή εισοδήματος ή για κάθε χώρα ξεχωριστά** (παράδειγμα 2).
- (δ) Για σκοπούς υπολογισμού της πίστωσης αλλοδαπού φόρου, από το εισόδημα εξωτερικού αφαιρούνται όλα τα **έξοδα** που αφορούν άμεσα ή έμμεσα την κτήση του εισοδήματος στο οποίο αναφέρεται η πίστωση.
- (ε) Σε περίπτωση που τεκμηριωμένα η κατανομή εξόδων πρέπει να γίνει σε διαφορετική βάση και όχι κατ' αναλογία, θα πρέπει ουσιαστικά να γίνεται **ξεχωριστός λογαριασμός κερδοζημιών** για υπολογισμό των κερδών επί των οποίων επιβλήθηκε ο αλλοδαπός φόρος που διεκδικείται.
- (στ) Σε καμιά περίπτωση ο αλλοδαπός φόρος ή **το ποσό του αλλοδαπού φόρου που υπερβαίνει τον αντίστοιχο κυπριακό δεν μπορεί να αφαιρεθεί από το εισόδημα** που υπόκειται σε φορολογία στη Δημοκρατία και να μειώσει το φορολογητέο εισόδημα.
Εξαιρέση αποτελεί η περίπτωση όπου το εισόδημα που υπόκειται σε φορολογία έχει αυξηθεί με νοητό εισόδημα, όπως για παράδειγμα στην περίπτωση μερισμάτων για τα οποία, σύμφωνα με πρόνοιες της νομοθεσίας ή της σύμβασης, πρέπει να ληφθεί υπόψη ο φόρος επί των κερδών της εταιρείας που καταβάλλει το μέρισμα (underlying tax) ο οποίος αυξάνει το ποσό του εισοδήματος που υπόκειται σε φορολογία, το οποίο όμως και πάλι δε θα είχε πρακτικό αποτέλεσμα (παράδειγμα 3).
- (ζ) Στην περίπτωση **εισοδήματος το οποίο είναι καταβλητέο σε μελλοντικό χρονικό σημείο** (π.χ. τόκοι) και το οποίο εισόδημα αναγνωρίζεται σαν έσοδο ετήσια με βάση διεθνή λογιστικά πρότυπα, εφόσον το εισόδημα υπόκειται σε παρακράτηση φόρου στην αλλοδαπή και ο οποίος θα παρακρατηθεί και καταβληθεί στην ξένη φορολογική αρχή κατά την καταβολή του εισοδήματος, τότε θα δίδεται ετήσια η ανάλογη πίστωση φόρου έναντι του Κυπριακού φόρου που οφείλεται ετήσια πάνω στο εισόδημα αυτό νοουμένου ότι έχει συμπληρωθεί πλήρως η παράγραφος 4.8 της δήλωσης Ε.Πρ.4 του έτους 2011, ή όπως αυτή δυνατόν να αναριθμηθεί σε μελλοντικά έτη και αφορά τον αλλοδαπό φόρο που πληρώθηκε/παρακρατήθηκε και ο οποίος διεκδικήθηκε σε προηγούμενα έτη. Η εταιρεία αναλαμβάνει επίσης την υποχρέωση να εξασφαλίζει βεβαίωση από τις ξένες φορολογικές αρχές και να τη παραδίδει στους ελεγκτές της στη Κύπρο, στην οποία να φαίνονται το έτος που προέκυψε το εισόδημα από

τέτοιες πηγές, το ύψος και το είδος του εισοδήματος αυτού και ο φόρος που έχει καταβληθεί επ' αυτού κατά τη διάρκεια του έτους.

- (η) Καμία έκπτωση δεν παραχωρείται αναφορικά με αλλοδαπό φόρο που επιβλήθηκε σε **εισόδημα που εξαιρείται από τη φορολογία** στην Κύπρο, όπως για παράδειγμα ο αλλοδαπός φόρος που καταβάλλεται πάνω σε εισόδημα μόνιμης εγκατάστασης εξωτερικού, τα κέρδη της οποίας εξαιρούνται σύμφωνα με το άρθρο 36(3) του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου έστω και αν μέρος αυτών ίσο με το ποσό ζημιών από Μόνιμη εγκατάσταση που παραχωρήθηκαν σε προηγούμενα έτη, φορολογείται (επιφ. άρθρου 36(3)) ή ο φόρος που παρακρατείται πάνω σε μερίσματα τα οποία απαλλάσσονται τόσο από το φόρο εισοδήματος όσο και από την αμυντική εισφορά (παράδειγμα 4).
- (θ) Τονίζεται ότι, σε περίπτωση εισοδήματος από **ενοίκια** από το εξωτερικό το οποίο δυνατόν να υπόκειται τόσο σε φόρο εισοδήματος όσο και σε έκτακτη αμυντική εισφορά, οποιοδήποτε ποσό παρακρατηθέντος ή επιβληθέντος αλλοδαπού φόρου το οποίο δεν μπορεί να συμψηφιστεί με τον κυπριακό φόρο εισοδήματος που επιβάλλεται επί του ιδίου εισοδήματος, μπορεί να συμψηφιστεί με την υποχρέωση που προκύπτει για έκτακτη αμυντική εισφορά επί του εισοδήματος αυτού (παράδειγμα 1).
- (ι) Τονίζεται ότι, όλα τα επιτρεπόμενα **έξοδα**, άμεσα, έμμεσα ή γενικά έξοδα (overheads) **κατανέμονται** στο κάθε είδος ή πηγή εισοδήματος **σύμφωνα με τις πρόνοιες της εγκυκλίου 2008/14** και το ποσό του κυπριακού φόρου επί του σχετικού εισοδήματος για σκοπούς της πίστωσης αλλοδαπού φόρου, υπολογίζεται πάνω στο καθαρό εισόδημα κάθε είδους ή από κάθε πηγή μετά την αφαίρεση των κατανεμηθέντων εξόδων.

Γ. ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΚΑΤΕΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟΥΣ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΚΑΙ ΝΑ ΠΡΟΣΚΟΜΙΖΟΝΤΑΙ ΓΙΑ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΤΗΣ ΑΠΑΙΤΗΣΗΣ ΓΙΑ ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΗ ΠΙΣΤΩΣΗΣ ΑΛΛΟΔΑΠΟΥ ΦΟΡΟΥ ΟΤΑΝ ΖΗΤΗΘΟΥΝ

1. Προσκόμιση βεβαίωσης από τις φορολογικές αρχές της ξένης χώρας.

Σε όλες τις περιπτώσεις, η προσκόμιση βεβαίωσης από τις φορολογικές αρχές ξένης χώρας κατάλληλα μεταφρασμένης στα ελληνικά ή Αγγλικά με την οποία βεβαιώνεται ο φόρος που επιβλήθηκε στη χώρα αυτή και το εισόδημα πάνω στο οποίο επιβλήθηκε/παρακρατήθηκε ο φόρος, αποτελεί το ασφαλέστερο και αδιαμφισβήτητο τεκμήριο καταβολής του αλλοδαπού φόρου, με βάση το οποίο παραχωρείται άμεσα η πίστωση φόρου σύμφωνα με όσα αναφέρονται στα προηγούμενα μέρη της εγκυκλίου.

2. Εναλλακτικά στοιχεία σε περίπτωση που δεν είναι εφικτή ή είναι εξαιρετικά δύσκολη η προσκόμιση φορολογικής βεβαίωσης.

Σε περίπτωση που δεν είναι εφικτή ή είναι εξαιρετικά δύσκολη η προσκόμιση τέτοιας βεβαίωσης θα πρέπει να προσκομίζονται εναλλακτικά στοιχεία τα οποία να παρέχουν αξιόπιστη τεκμηρίωση της καταβολής του αλλοδαπού φόρου και του εισοδήματος αναφορικά με το οποίο καταβλήθηκε ο αλλοδαπός φόρος σε βαθμό που να ικανοποιεί το Τμήμα.

Τα στοιχεία που μπορούν να γίνονται αποδεκτά, είτε από μόνα τους αν κρίνονται ικανοποιητικά είτε σε συνδυασμό με άλλα στοιχεία, περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

(α) Απαιτήση για πίστωση επιβληθέντος φόρου (μισθός, ενοίκια ή άλλο εισόδημα)

- Ειδοποίηση επιβολής φορολογίας από την αρμόδια φορολογική αρχή όπου να φαίνεται το είδος εισοδήματος που φορολογήθηκε.
- Σφραγισμένο έντυπο αυτοφορολογίας όπου ισχύει κάτι τέτοιο.
- Απόδειξη πληρωμής του αλλοδαπού φόρου που εκδόθηκε από την αρμόδια φορολογική αρχή νοουμένου ότι σ' αυτή αναγράφονται ικανοποιητικές λεπτομέρειες ως προς το είδος του εισοδήματος και τη περίοδο που αφορά.
- Σε περίπτωση μισθωτού, πιστοποιητικό αποδοχών από τον εργοδότη όπου θα αναλύονται οι παρακρατήσεις. Επειδή όμως ο φόρος που παρακρατείται από τον εργοδότη δεν είναι τελικός φόρος, το πιστοποιητικό αποδοχών θα πρέπει να συνοδεύεται και από τελική φορολογία ή από σφραγισμένο έντυπο αυτοφορολογίας όπου ισχύει κάτι τέτοιο. Εξάιρεση μπορούν να αποτελέσουν περιπτώσεις όπου ο παρακρατηθείς φόρος υπερβαίνει κατά πολύ τον αντίστοιχο κυπριακό φόρο και κατά την κρίση σας μπορεί να γίνει αποδεκτό.

(β) Απαιτήση για πίστωση παρακρατηθέντος φόρου

i. Αναφορικά με τόκους

- Πιστοποιητικό τόκων και παρακράτησης φόρου από την τράπεζα ή άλλο χρηματοδοτικό οργανισμό.
- Αν οι τόκοι καταβάλλονται από πρόσωπο που δεν είναι τραπεζική εταιρεία, σφραγισμένο από τις αρμόδιες ξένες φορολογικές αρχές έντυπο δήλωσης καταβολής τόκων με παρακράτηση φόρου στο πρόσωπο κάτοικο Κύπρου ή πιστοποιητικό καταβολής τόκου και παρακράτησης φόρου μαζί με απόδειξη καταβολής του φόρου.
- Σε περιπτώσεις που οι τόκοι εισπράττονται για λογαριασμό του δικαιούχου μέσω αντιπροσώπου (trustee, custodian, broker κλπ), ο οποίος είναι ανεξάρτητο πρόσωπο από το δικαιούχο και εκτελεί τα καθήκοντα αντιπροσώπου στα πλαίσια της συνήθους εκτέλεσης των εργασιών του και ο οποίος διέπεται από νομοθεσία αντίστοιχη με τις ΚΕΠΕΥ ή ΕΠΕΥ, βεβαίωση από τον αντιπρόσωπο για την καταβολή του τόκου, την παρακράτηση του φόρου, από ποιον καταβλήθηκε ο τόκος και το ύψος της κατάθεσης/χρέους.

ii. Αναφορικά με δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας (royalties) ή δικαιώματα χρήσης ή άλλα εισοδήματα

- Σφραγισμένο από τις αρμόδιες ξένες φορολογικές αρχές έντυπο δήλωσης καταβολής δικαιωμάτων ή άλλων εισοδημάτων με παρακράτηση φόρου στο πρόσωπο κάτοικο Κύπρου.

- Πιστοποιητικό καταβολής των δικαιωμάτων ή άλλων εισοδημάτων και της παρακράτησης του φόρου από τον καταβάλλοντα τα δικαιώματα/εισοδήματα μαζί με απόδειξη καταβολής του φόρου.

iii. Αναφορικά με μερίσματα

- Σφραγισμένο από τις αρμόδιες ξένες φορολογικές αρχές έντυπο δήλωσης καταβολής μερίσματος με παρακράτηση φόρου στο πρόσωπο κάτοικο Κύπρου.
- Μερισματαπόδειξη στην οποία να αναφέρεται το μεικτό μέρισμα, ο παρακρατηθείς φόρος και το καθαρό ποσό μερίσματος. Σε περίπτωση που το μέρισμα καταβάλλεται από εταιρεία εισηγμένη σε αναγνωρισμένο χρηματιστήριο η μερισματαπόδειξη μπορεί να θεωρηθεί από μόνη της ως ικανοποιητικό στοιχείο, σε άλλες όμως περιπτώσεις θα χρειάζονται συμπληρωματικά στοιχεία εκτός και αν το ποσό του φόρου δεν υπερβαίνει τα €1,000.
- Σε περιπτώσεις που το μέρισμα εισπράττεται για λογαριασμό του δικαιούχου μέσω αντιπροσώπου (trustee, custodian, broker κλπ), ο οποίος είναι ανεξάρτητο πρόσωπο από το δικαιούχο και εκτελεί τα καθήκοντα αντιπροσώπου στα πλαίσια της συνήθους εκτέλεσης των εργασιών του και ο οποίος διέπεται από νομοθεσία αντίστοιχη με τις ΚΕΠΕΥ ή ΕΠΕΥ, βεβαίωση από τον αντιπρόσωπο για την καταβολή του μερίσματος, την παρακράτηση του φόρου, από ποιον καταβλήθηκε το μέρισμα, τον αριθμό των κατεχόμενων μετοχών και το έτος που καταβλήθηκε.

Σε όλες τις περιπτώσεις είσπραξης εισοδήματος από τόκους, δικαιώματα, μερίσματα ή άλλου εισοδήματος στο οποίο εφαρμόζεται παρακράτηση φόρου, όπου τόσο η καταβολή του εισοδήματος όσο και η παρακράτηση του φόρου γίνεται μέσω τράπεζας και στο δελτίο εμβάσματος/κατάθεσης της τράπεζας προς όφελος του λήπτη καταγράφονται ικανοποιητικά στοιχεία σχετικά με το εισόδημα και τον παρακρατηθέντα φόρο, το δελτίο εμβάσματος/κατάθεσης μπορεί να γίνει αποδεκτό ως τεκμήριο.

(γ) Απαιτήση για πίστωση υποκείμενου φόρου (underlying tax)

- Εξελεγμένοι λογαριασμοί και φορολογικοί προσδιορισμοί της εταιρείας που καταβάλλει το μέρισμα για το έτος από τα κέρδη του οποίου έχει καταβληθεί το μέρισμα. Σε περίπτωση που ο υποκείμενος φόρος αφορά άλλη εταιρεία (θυγατρική) και όχι την καταβάλλουσα το μέρισμα θα πρέπει επιπρόσθετα να προσκομίζονται και οι εξελεγμένοι λογαριασμοί και προσδιορισμοί της εταιρείας που κατέβαλε το αρχικό μέρισμα από τα φορολογηθέντα κέρδη και το οποίο χρησιμοποιήθηκε για έκδοση του τελικού μερίσματος από την αλλοδαπή εταιρεία η οποία καταβάλλει το μέρισμα προς το πρόσωπο κάτοικο Κύπρου.
- Ειδοποίηση επιβολής φορολογίας ή σφραγισμένη αυτοφορολογία από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές της χώρας όπου βρίσκεται η έδρα της εταιρείας από την οποία προέρχεται το αρχικό μέρισμα, στην οποία να φαίνονται το εισόδημα που φορολογήθηκε και ο φόρος που καταβλήθηκε.

- Σε περίπτωση εταιρείας εισηγμένης σε εγκεκριμένο χρηματιστήριο δεν απαιτούνται οποιαδήποτε στοιχεία, νοουμένου ότι το ΤΕΠ θα έχει στην διάθεση του τους εξελεγμένους λογαριασμούς της ίδιας της εταιρείας με περιληπτική αναφορά των εισοδημάτων και του φόρου της χρονιάς με βάση τους λογαριασμούς αυτούς.

(δ) Απαιτηση για πίστωση εξοικονομούμενου φόρου (tax sparing credit)

- Η πίστωση αυτή τεκμηριώνεται μόνο με βεβαίωση από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές του κράτους στο οποίο είναι κάτοικος η καταβάλλουσα το μέρισμα εταιρεία.

Τονίζεται ότι σε περίπτωση που ο κυπριακός φόρος πάνω στα μερίσματα καλύπτεται πλήρως από παρακρατηθέντα φόρο δεν χρειάζεται να ζητούνται στοιχεία για τεκμηρίωση του υποκείμενου φόρου ή του εξοικονομούμενου φόρου.

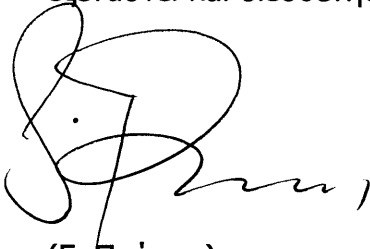
(ε) Για όλες τις περιπτώσεις (α) – (δ)

Όλα τα πιστοποιητικά ή βεβαιώσεις πρέπει να είναι πρωτότυπα και είτε να είναι στην Ελληνική ή Αγγλική γλώσσα είτε να έχουν ενσωματωμένο αγγλικό κείμενο ή να είναι μεταφρασμένα στην ελληνική ή αγγλική γλώσσα από επίσημο μεταφραστή όπως το Γραφείο Τύπου και Πληροφοριών ή την Πρεσβεία του κράτους στη γλώσσα του οποίου είναι διατυπωμένο το έγγραφο.

3. Για αποφυγή χρονοβόρων διαδικασιών στις περιπτώσεις όπου το ποσό αλλοδαπού φόρου που διεκδικείται είναι σχετικά χαμηλό και δεν υπερβαίνει τις €5,000 κατά είδος εισοδήματος ή για κάθε ξεχωριστή πηγή εισοδήματος, μπορεί να γίνονται δεκτά αποδεικτικά στοιχεία που δεν έχουν μεταφραστεί επίσημα, νοουμένου ότι συνοδεύονται από δήλωση του ελεγκτή ότι έχει εξετάσει τα στοιχεία και έχει ικανοποιηθεί ότι ο φορολογούμενος έχει υποστεί/καταβάλει τον αλλοδαπό φόρο που διεκδικεί. Νοείται ότι το ΤΕΠ διατηρεί το δικαίωμα να εξετάσει λεπτομερώς όλα τα στοιχεία που ο ελεγκτής έχει στη διάθεση του για να εκδώσει τη σχετική απόφαση του και/ή να ζητήσει οποιαδήποτε πρόσθετα στοιχεία κρίνει απαραίτητα. Σε κάθε περίπτωση ο εξετάζων λειτουργός επιβεβαιώνει ότι το εισόδημα για το οποίο διεκδικείται πίστωση αλλοδαπού φόρου από παρακράτηση περιέχεται στις φορολογικές δηλώσεις που υποβλήθηκαν, προβλέπεται τέτοια παρακράτηση στη σύμβαση με την άλλη χώρα και ο υπολογισμός είναι ορθός.

Αναφορικά με περιπτώσεις που δεν καλύπτονται από τα στοιχεία που αναφέρονται στο μέρος Γ της εγκυκλίου και για ποσά πίστωσης αλλοδαπού φόρου μέχρι €50,000 αποφασίζει ο Προϊστάμενος του Επαρχιακού Γραφείου για τα στοιχεία που μπορούν να γίνουν αποδεκτά. Για ποσά πίστωσης αλλοδαπού φόρου πέραν των €50,000 και μέχρι €100,000 αποφασίζει ο αρμόδιος Πρώτος Λειτουργός, ενώ για μεγαλύτερα ποσά η υπόθεση υποβάλλεται στο Διευθυντή με τις εισηγήσεις σας. Νοείται ότι τίποτε δεν εμποδίζει την ιεραρχική υποβολή της υπόθεσης σε ανώτερο επίπεδο έστω και αν εμπίπτει στα όρια που αναφέρονται πιο πάνω.

Η εγκύκλιος αυτή εφαρμόζεται σε όλες τις περιπτώσεις που είναι υπό εξέταση και δεν έχουν διευθετηθεί. Σε καμία περίπτωση δεν θα ανοιχθούν υποθέσεις που έχουν εξεταστεί και διευθετηθεί και για τις οποίες δεν εκκρεμεί εμπρόθεσμη ένσταση.



(Γ. Πούφος)
Διευθυντής
Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων

Κοιν.:

1. Γενική Ελέγκτρια της Δημοκρατίας
2. Επίτροπο Διοικήσεως
3. Γενικό Διευθυντή Υπουργείου Οικονομικών
4. Γενικό Λογιστή της Δημοκρατίας
5. Πρόεδρο Εφοριακού Συμβουλίου
6. Σύνδεσμο Εγκεκριμένων Λογιστών Κύπρου (ΣΕΛΚ)
7. Σύνδεσμο Εγκεκριμένων Λογιστών Αμερικής (CPA)
8. Σύνδεσμο Πτυχιούχων Εγκεκριμένων Λογιστών Κύπρου
9. The Institute of Financial Accountants
10. Σύνδεσμο Ανεξάρτητων Λογιστών
11. Παγκύπριο Δικηγορικό Σύλλογο

Παράδειγμα 1 – Φυσικό πρόσωπο	Εισοδήματα		Αλλοδαπός
	€		φόρος
			€
Μισθός στην Κύπρο	50,000		
Μισθός εξωτερικού	20,000	30%	6,000
Μικτά ενοίκια εξωτερικού	10,000	18%	1,800
	<u>80,000</u>		<u>7,800</u>
Υπολογισμός κυπριακού φόρου			
Μισθοί	70,000		
Ενοίκια (μειωμένα κατά 20%)	8,000		
	<u>78,000</u>		
Κυπριακός φόρος	16,285		
Πίστωση φόρου για μισθό εξωτερικού το μικρότερο ανάμεσα στις €6,000 και $\frac{16,285}{78,000} \times 20,000 = 4,175$	(4,175)		(4,175)
Πίστωση φόρου για ενοίκια το μικρότερο από €1,800 και $\frac{16,285}{78,000} \times 8,000 = 1,670$	(1,670)		(1,670)
Πληρωτέος φόρος	<u>10,440</u>		
Άμυνα πάνω στα ενοίκια $10,000 \times 75\% \times 3\%$	225		
Πίστωση έναντι άμυνας Μικρότερο από 225 και $(1800-1670) \times 130$	-130		-130
Άμυνα πληρωτέα	<u>95</u>		<u>-5,975</u>
Αλλοδαπός φόρος που δε μπορεί να συμψηφιστεί (unrelieved foreign tax) $(7800 - 5975)$			<u>1825</u>

Σημείωση: Η πίστωση αλλοδαπού φόρου έναντι της Άμυνας περιορίστηκε στα €130 που είναι η διαφορά από το σύνολο του αλλοδαπού φόρου έναντι ενοικίων (€1800) μείον τον αλλοδαπό φόρο επί ενοικίων που παραχωρήθηκε ήδη έναντι του Φόρου Εισοδήματος (€1670). Θα μπορούσε ο αλλοδαπός φόρος να διεκδικηθεί και αντίστροφα, δηλαδή πρώτα από το φόρο της Άμυνας και ο υπόλοιπος από το Φόρο Εισοδήματος.

Παράδειγμα 2 (Εταιρεία)

	Εισοδήματα €		Αλλοδαπός φόρος €
Τραπεζική επιχείρηση			
Τόκοι εισπρακτέοι στην Κύπρο	10,000,000		---
Τόκοι εισπρακτέοι από δάνεια στη χώρα Α	1,000,000	10%	100,000
Τόκοι εισπρακτέοι από δάνεια στη χώρα Β	2,000,000	5%	100,000
	<u>13,000,000</u>		<u>200,000</u>
Τόκοι πληρωτέοι	(7,000,000)		
Γενικά έξοδα	(1,000,000)		
Φορολογητέο εισόδημα	<u>5,000,000</u>		
Κυπριακό φόρος @ 10%	500,000		
Πίστωση για αλλοδαπό φόρο στη χώρα Α:			
- μικρότερο €100,000	(38,461)		(38,461)
- και $\frac{1,000,000}{13,000,000} \times 500,000 = 38,461$			
Πίστωση για αλλοδαπό φόρο στη χώρα Β:			
- μικρότερο των €100,000			
και $\frac{2,000,000}{13,000,000} \times 500,000 = 76,923$	<u>(76,923)</u>		<u>(76,923)</u>
Πληρωτέος φόρος	<u>384,616</u>		
Αλλοδαπός φόρος που δεν μπορεί να συμψηφιστεί ούτε να αφαιρεθεί από το εισόδημα (unrelieved foreign tax)			<u>84,616</u>

Παράδειγμα 3 – Υποκείμενος φόρος

	Εισόδημα €		Αλλοδαπός φόρος €
Μερίσματα εξωτερικού εισπρακτέα (μεικτά/gross)	50,000	10%	5,000
Underlying tax – λέγε προς 20% επί των κερδών εξωτερικού	<u>12,500</u>		<u>12,500</u>
Αναθεωρημένο (θεωρητικό) εισόδημα που υπόκειται σε αμυντική εισφορά	<u>62,500</u>		17,500
Αμυντική εισφορά προς 15%	9,375		
Πίστωση αλλοδαπού φόρου			
- μικρότερο κυπριακού φόρου	€9,375		(9,375)
- αλλοδαπού φόρου	€17,500		
Πληρωτέα αμυντική εισφορά	<u>0</u>		
Αλλοδαπός φόρος που δεν μπορεί να συμψηφιστεί			<u>8,125</u>

Σημείωση: Σύμφωνα με τις πρόνοιες της νομοθεσίας το ποσό των €8,125 θα μπορούσε να αφαιρεθεί από το θεωρητικό εισόδημα από μερίσματα ύψους €62,500 και το ποσό αυτό να μειωθεί σε €54,375, το οποίο όμως δεν έχει κανένα πρακτικό αποτέλεσμα.

Παράδειγμα 4 (Εταιρεία με διάφορα εισοδήματα φορολογητέα και μή)

€	ΠΗΓΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ / ΚΛΑΔΟΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ						
	Εργασίες στη Κύπρο €	Εργασίες Χώρα Α €	Εμπορία σε τίτλους €	Royalties Χώρα Α €	Τόκοι Χώρα Α €	Τόκοι back to back €	Σύνολο €
Λογαριασμός αποτελεσμάτων							
Έσοδα	4.500.000	3.000.000	10.000.000	800.000	700.000	1.000.000	20.000.000
Έξοδα							
Άμεσα έξοδα	-3.500.000	-1.500.000	-8.000.000	-100.000		-700.000	-13.800.000
Τόκοι αγοράς τίτλων			-1.000.000				-1.000.000
Έξοδα διοίκησης (αναλογία μεικτών εισοδημάτων) Σημείωση	-90.000	-60.000	-200.000	-16.000	-14.000	-20.000	-400.000
	-3.590.000	-1.560.000	-9.200.000	-116.000	-14.000	-720.000	-15.200.000
Λογιστικό κέρδος	910.000	1.440.000	800.000	684.000	686.000	280.000	4.800.000
Προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος							
Λογιστικό κέρδος	910.000	1.440.000	800.000	684.000	686.000	280.000	4.800.000
Τροποποιήσεις - αφορολόγητο εισόδημα			-800.000				-800.000
Φορολογητέο εισόδημα	910.000	1.440.000	0	684.000	686.000	280.000	4.000.000
Φόρος εισοδήματος προς 10%	91.000	144.000	0	68.400	68.600	28.000	400.000
Μείον πιστώσεις για διπλή φορολογία :							
Εργασίες στην Κύπρο							
Αλλοδαπός φόρος	0						
Κυπριακός φόρος	91.000	0					0
Εργασίες στην χώρα Α (που δεν απαλλάσσ.)							
Αλλοδαπός φόρος	250.000						
Κυπριακός φόρος	144.000	-144.000					-144.000
Εμπορία σε τίτλους							
Αλλοδαπός φόρος	50.000						
Κυπριακός φόρος	0		0				0
Δικαιώματα (Royalties) από τη χώρα Α							
Αλλοδαπός φόρος	40.000						
Κυπριακός φόρος	68.400			-40.000			-40.000
Τόκοι από τραπεζ. Λογαρ. από τη χώρα Α							
Αλλοδαπός φόρος	35.000						
Κυπριακός φόρος	68.600				-35.000		-35.000
Τόκοι από back to back loan							
Αλλοδαπός φόρος	100.000						
Κυπριακός φόρος	28.000					-28.000	-28.000
Συνολική πίστωση	0	-144.000	0	-40.000	-35.000	-28.000	-247.000
Φόρος εισοδήματος πληρωτέος	91.000	0	0	28.400	33.600	0	153.000
Αλλοδαπός φόρος που δεν μπορεί να συμψηφιστεί							
Αλλοδαπός φόρος	0	250.000	50.000	40.000	35.000	100.000	475.000
Ποσό που δόθηκε ως πίστωση	0	-144.000	0	-40.000	-35.000	-28.000	-247.000
Ποσό που δεν πιστώθηκε	0	106.000	50.000	0	0	72.000	228.000
Σημείωση – Καταμερισμός εξόδων διοίκησης							
Έξοδα διοίκησης	-400.000						
Σύνολο εισοδημάτων στην Κύπρο	20.000.000						
Υπολογισμός αναλογίας εξόδων διοίκησης στο συνολικό εισόδημα							
Από εργασίες στη χώρα Α (που δεν απαλλάσσονται)	3.000.000	-60.000					
Εισόδημα από εμπορία σε τίτλους	10.000.000	-200.000					
Δικαιώματα (Royalties) εισπρακτέα από τη χώρα Α	800.000	-16.000					
Τόκοι από τραπεζικούς λογαριασμούς από τη χώρα Α	700.000	-14.000					
Τόκοι από back to back loan	1.000.000	-20.000					
Άλλα φορολογητέα εισοδήματα στην Κύπρο	4.500.000	-90.000					
	20.000.000	-400.000					