



ΚΥΠΡΙΑΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
Ε.Πρ. 5.13.01
Αρ. Εγκυκλίου: 2008/14



ΤΜΗΜΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΠΡΟΣΟΔΩΝ
1472 ΛΕΥΚΩΣΙΑ

18 Δεκεμβρίου 2008

Προς όλο το φοροθετικό προσωπικό

Αφαίρεση Ζημιών και κατανομή/επιμερισμός εξόδων και εκπτώσεων για σκοπούς προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος

Η παρούσα εγκύκλιος εκδίδεται με σκοπό τον ομοιόμορφο χειρισμό των περιπτώσεων στις οποίες διεκδικούνται ζημιές ή απαιτείται να γίνει κατανομή/επιμερισμός των δαπανών και εκπτώσεων για σκοπούς εφαρμογής της νομοθεσίας του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου Ν118(Ι)/2002, όπως τροποποιήθηκε.

ΜΕΡΟΣ Α – ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ

Σύμφωνα με το άρθρο 13 του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου και την νομολογία του Ανωτάτου Δικαστηρίου της Δημοκρατίας, για να επιτραπεί ο συμψηφισμός ζημιών με εισοδήματα από άλλες πηγές για το ίδιο φορολογικό έτος ή για μεταφορά στα επόμενα έτη, η ζημιά πρέπει να είναι τέτοια που αν ήταν κέρδος θα φορολογείτο σύμφωνα με τις πρόνοιες του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου.

Με βάση την πιο πάνω αρχή, αν το φορολογούμενο πρόσωπο έχει εισοδήματα τα οποία:

- (α) εξαιρούνται ή απαλλάσσονται από τη φορολογία φόρου εισοδήματος είτε με βάση τον περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμο Ν118(Ι)/2002, όπως τροποποιήθηκε, είτε με βάση οποιοδήποτε άλλο Νόμο, ή
- (β) φορολογούνται με ειδικό συντελεστή με βάση τον περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμο Ν118(Ι)/2002, όπως τροποποιήθηκε,

από τα εισοδήματα αυτά αφαιρούνται τα κατανεμηθέντα ποσά δαπανών/εκπτώσεων τα οποία σχετίζονται άμεσα ή έμμεσα με τα εισοδήματα αυτά, καθώς και αναλογία των γενικών εξόδων (overheads) και το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται ανάλογα.

Εξαιρέση από την πιο πάνω αρχή αποτελεί η έκπτωση σχετικά με τις δαπάνες για συντήρηση διατηρητέας οικοδομής/αρχαίου μνημείου με βάση το άρθρο 9(1)(ζ) του πιο πάνω Νόμου.

.../2

Τονίζεται ότι, οποιαδήποτε ζημιά από δραστηριότητα, τα εισοδήματα ή κέρδη της οποίας εξαιρούνται ή απαλλάσσονται του Φόρου Εισοδήματος δεν επιτρέπεται να συμψηφιστεί με άλλα εισοδήματα ούτε και μεταφέρεται σε επόμενα έτη.

ΜΕΡΟΣ Β – ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

Για σκοπούς πρακτικής εφαρμογής των πιο πάνω θα πρέπει να ακολουθούνται οι πιο κάτω κανόνες:

- α) Όλες οι δαπάνες/εκπτώσεις που αφορούν άμεσα ή έμμεσα τη δραστηριότητα από την οποία πηγάζει το εισόδημα το οποίο απαλλάσσεται/εξαιρείται από τη φορολογία ή το οποίο φορολογείται με ειδικό συντελεστή, αφαιρούνται από το εισόδημα αυτό.
- β) Τα γενικά έξοδα (overheads), που δεν έχουν ήδη κατανεμηθεί ως έμμεσα έξοδα, κατανέμονται/επιμερίζονται κατ' αναλογία με βάση τα μεικτά εισοδήματα (gross receipts) από τον κάθε κλάδο δραστηριότητας ή με βάση το κόστος απόκτησης των στοιχείων ενεργητικού που χρησιμοποιούνται σε κάθε κλάδο δραστηριότητας, οποιαδήποτε μέθοδος είναι η πλέον αρμόζουσα στην κάθε περίπτωση, νοουμένου ότι η ίδια μέθοδος επιμερισμού θα χρησιμοποιείται με συνέπεια κάθε χρόνο. Σε περίπτωση που τεκμηριωμένα αυτός ο τρόπος κατανομής οδηγεί σε άδικο αποτέλεσμα, η υπόθεση να υποβάλλεται σε μένα μέσω των Προϊσταμένων των Επαρχιακών Γραφείων μαζί με τις εισηγήσεις σας για λήψη τελικής απόφασης.

Παραδείγματα κλάδων δραστηριότητας το εισόδημα των οποίων εξαιρείται / απαλλάσσεται από τη φορολογία:

- i) *Εκμετάλλευση κυπριακού πλοίου και υπηρεσίες πλοιοδιαχείρισης που υπόκεινται στο φόρο χωρητικότητας.* Αφαιρούνται από το εισόδημα αυτό όλα τα άμεσα και έμμεσα έξοδα/εκπτώσεις και τόκοι που αφορούν τη δραστηριότητα αυτή καθώς και αναλογία των γενικών εξόδων διοίκησης.
- ii) *Εμπορία μετοχών και άλλων τίτλων.* Αφαιρείται το κόστος κτήσης και επιμερίζονται οι τόκοι που αναλογούν στο κόστος αγοράς τους, έξοδα αγοραπωλησίας και διαχείρισης τους και αναλογία των γενικών εξόδων διοίκησης.
- iii) *Διατήρηση μόνιμης εγκατάστασης στο εξωτερικό (για την οποία διεκδικείται απαλλαγή με βάση το άρθρο 36(3) του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου Ν118(Ι)/2002, όπως τροποποιήθηκε).* Επιμερίζονται όλα τα έξοδα που αφορούν άμεσα ή έμμεσα τη μόνιμη εγκατάσταση, τόκοι που αναλογούν στο κόστος της σχετικής επένδυσης και αναλογία των γενικών εξόδων διοίκησης.

Σημείωση: Νοείται ότι αν το πρόσωπο το οποίο διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στο εξωτερικό προσφέρει μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Κύπρο (Head Office) συγκεκριμένες υπηρεσίες στη μόνιμη εγκατάσταση εξωτερικού πέραν της γενικής επίβλεψης, για τις οποίες η ίδια η μόνιμη εγκατάσταση εξωτερικού θα μπορούσε να εργοδοτήσει ανεξάρτητους τρίτους, οι υπηρεσίες αυτές θα πρέπει να χρεώνονται στη μόνιμη εγκατάσταση εξωτερικού σε αγοραία αξία και να φορολογούνται στην Κύπρο. Σημειώνεται ότι, το κόστος των υπηρεσιών που χρεώνονται όπως πιο πάνω, θα αφαιρείται από τα έξοδα που επιμερίζονται για να αποφεύγεται η διπλή χρέωση.

Εναλλακτικά, αντί της χρέωσης των υπηρεσιών σε αγοραία αξία, παρέχεται η επιλογή να φορολογείται στην Κύπρο με τους κανονικούς συντελεστές τόσο μέρος των κερδών της μόνιμης εγκατάστασης εξωτερικού όσο αναλογεί στις υπηρεσίες που προσφέρονται από το Head Office.

- iv) *Ενοικίαση διατηρητέων οικοδομών*: Αφαιρούνται από το εισόδημα αυτό οι τόκοι, δαπάνες για συνήθεις επιδιορθώσεις και συντήρηση που δεν εμπίπτουν στο άρθρο 9(1)(ζ) του Νόμου, αποσβέσεις κλπ καθώς και αναλογία των γενικών εξόδων διοίκησης.

Παράδειγμα κλάδου δραστηριότητας το εισόδημα του οποίου φορολογείται με ειδικό συντελεστή:

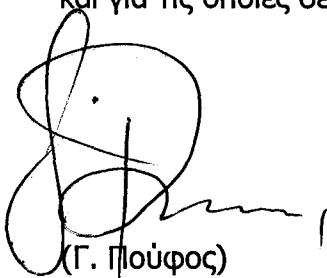
- i) Παροχή υπηρεσιών διαχείρισης πλοίων (επιλογή για φορολόγηση με συντελεστή 4.25% σύμφωνα με το άρθρο 19 του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου): επιμερίζονται τα έξοδα και τόκοι όπως πιο πάνω και στην περίπτωση ατόμου δεν παραχωρούνται οποιεσδήποτε φορολογικές εκπτώσεις, πιστώσεις και απαλλαγές. Δεν επιτρέπεται επίσης ο συμψηφισμός ζημιάς από τη δραστηριότητα αυτή με εισόδημα από άλλες πηγές ούτε και μεταφορά της ζημιάς σε επόμενα έτη.

Σημειώνεται ότι η απλή διάθεση στοιχείων πάγιου ενεργητικού ή επενδύσεων από την οποία το κέρδος ή η ζημιά που προκύπτει είναι κεφαλαιουχικής φύσης, δεν συνιστά κλάδο δραστηριότητας για σκοπούς επιμερισμού των γενικών εξόδων (overheads). Οι δαπάνες όμως που άμεσα ή έμμεσα πραγματοποιήθηκαν στα πλαίσια της διάθεσης αυτής βαρύνουν τα έσοδα από τη διάθεση.

Τονίζεται ότι τα πιο πάνω δεν επηρεάζουν τη φορολογική μεταχείριση δαπανών που δεν εκπίπτουν σύμφωνα με τις πρόνοιες της νομοθεσίας.

Η κατανομή/επιμερισμός των εξόδων, εκπώσεων και ζημιών όπως περιγράφονται στην παρούσα εγκύκλιο θα πρέπει να περιλαμβάνονται στον προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος, Μέρος 3 της Δήλωσης Ε.Πρ.4 και Μέρος 6 της Δήλωσης Ε.Πρ.1.

Σε καμιά περίπτωση δεν θα ανοιχθούν υποθέσεις που έχουν εξεταστεί και διευθετηθεί και για τις οποίες δεν εκκρεμεί εμπρόθεσμη ένσταση.



(Γ. Πλούφος)
Διευθυντής
Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων

Κοιν.:

1. Γενικό Ελεγκτή 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