



Αρ. Φακ.: 13.31.18.1
Αρ. Φαξ.: 22367965
Αρ. Τηλ.: 22306364

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΤΕΛΩΝΕΙΩΝ
ΥΠΗΡΕΣΙΑ Φ.Π.Α.
1471 ΛΕΥΚΩΣΙΑ

Ερμηνευτική Εγκύκλιος 76

10 Μαΐου, 2002

Όλους τους λειτουργούς,

Αφερεγγυότητα, θάνατος, ψυχική ασθένεια

Η αφερεγγυότητα, ο θάνατος ή η ψυχική ασθένεια ενός υποκειμένου στο φόρο προσώπου επηρεάζει σημαντικά την απόδοση του φόρου στο δημόσιο ταμείο.

Αφερεγγυότητα εταιρείας

Σύμφωνα με τον περί Εταιρειών Νόμο, Κεφ. 113, μια εταιρεία μπορεί να καταστεί αφερεγγυα με ένα από τους δυο τρόπους, που αναφέρονται πιο κάτω:

(α) Διορισμός παραλήπτη/διαχειριστή

Ο παραλήπτης (receiver) παίρνει στην κατοχή του τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας για τα οποία διορίστηκε και τα εκποιεί προς όφελος των κατόχων χρεωστικών ομολόγων ή άλλων πιστωτών. Οι ενέργειες του αποβλέπουν στην ικανοποίηση συγκεκριμένων χρεών και όχι στη διάλυση της εταιρείας.

Όταν το χρεωστικό ομόλογο παρέχει επιβάρυνση πάνω στην επιχείρηση ή ιδιοκτησία της εταιρείας, μπορεί να διοριστεί διαχειριστής (manager). Συνήθως το ίδιο πρόσωπο διορίζεται παραλήπτης και διαχειριστής. Ο διαχειριστής διορίζεται για να συνεχίσει την επιχείρηση με σκοπό να την πωλήσει ως δρώσα οικονομική μονάδα.

Το άρθρο 338 του Κεφ. 113 προβλέπει ότι αν διοριστεί παραλήπτης ή διαχειριστής, τα τιμολόγια της εταιρείας πρέπει να το αναφέρουν.

(β) Εκκαθάριση

Η εκκαθάριση είναι μια από τις μεθόδους διάλυσης της εταιρείας. Ο εκκαθαριστής λαμβάνει υπό τον έλεγχο και τη φύλαξη του τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας, τα εκποιεί - ως αντιπρόσωπος της εταιρείας - και διανέμει το προϊόν της πώλησης στους δικαιούχους.

Η εκκαθάριση μπορεί να είναι εκούσια ή αναγκαστική. Η ημερομηνία έναρξης της εκκαθάρισης είναι σημαντική για σκοπούς Φ.Π.Α. Η εκούσια εκκαθάριση λογίζεται ότι αρχίζει από την ημερομηνία έγκρισης του ψηφίσματος. Η αναγκαστική εκκαθάριση λογίζεται ότι αρχίζει από την ημερομηνία υποβολής της αίτησης στο δικαστήριο.

Το άρθρο 317 του Κεφ. 113 προβλέπει ότι αν μια εταιρεία εκκαθαρίζεται, τα τιμολόγια της πρέπει να το αναφέρουν.

Αφερέγγυτητα φυσικών προσώπων

Ένα φυσικό πρόσωπο θεωρείται αφερέγγυο αν έχει εκδοθεί από το δικαστήριο διάταγμα παραλαβής της περιουσίας του. Το διάταγμα παραλαβής είναι το πρώτο βήμα για την κήρυξή του σε πτώχευση. Το διάταγμα καθιστά τον επίσημο παραλήπτη, (official receiver) παραλήπτη της περιουσίας του χρεώστη. Αν το επιβάλλει η φύση της επιχείρησης του χρεώστη, ο επίσημος παραλήπτης μπορεί να διορίσει ειδικό διαχειριστή (special manager).

Αν τελικά ο χρεώστης κηρυχθεί σε πτώχευση από το δικαστήριο, διορίζεται διαχειριστής πτώχευσης (trustee in bankruptcy). Τα περιουσιακά στοιχεία του πτωχεύσαντα περιέρχονται στο διαχειριστή, ο οποίος θα τα εκποιήσει - στο όνομά του και όχι ως αντιπρόσωπος του πτωχεύσαντα - και θα διανείμει το προϊόν της πώλησης μεταξύ των πιστωτών.

Διάταγμα παραλαβής μπορεί να εκδοθεί και εναντίον συνεταιρισμού, αλλά εφαρμόζεται ως αν ήταν διάταγμα παραλαβής εναντίον κάθε συνεταιρίου. Αν ο συνεταιρισμός κηρυχθεί σε πτώχευση, διορίζεται ένας μόνο διαχειριστής πτώχευσης τόσο για τα κοινά περιουσιακά στοιχεία όσο και για εκείνα των συνεταιρίων.

Θάνατος ή ψυχική ασθένεια

Όταν αποθάνει κάποιο πρόσωπο, η περιουσία του περιέρχεται στον προσωπικό αντιπρόσωπο (personal representative). Ο προσωπικός αντιπρόσωπος μπορεί να έχει διοριστεί από τη διαθήκη και, τότε, ονομάζεται εκτελεστής (executor). Αν έχει διοριστεί από το δικαστήριο, ονομάζεται διαχειριστής (administrator). Οι προσωπικοί αντιπρόσωποι διαχειρίζονται την περιουσία του αποθανόντος πληρώνοντας τους πιστωτές, εισπράττοντας τα χρέη και διανέμοντας την στους κληρονόμους.

Όταν το δικαστήριο κηρύξει κάποιο ως ψυχικά ασθενή, μπορεί να διορίσει διαχειριστή (administrator) της περιουσίας του. Ο διαχειριστής έχει υπό την ευθύνη του την περιουσία μέχρι να αποθάνει ή να κηρυχθεί σε πτώχευση ο ασθενής ή να αρθεί το διάταγμα.

Φορολογικές υποχρεώσεις

Τα πρόσωπα που έχουν υπό τον έλεγχό τους τα περιουσιακά στοιχεία αφερέγγυων, αποθανόντων ή ψυχικά ασθενών οφείλουν να εκπληρώνουν και τις φορολογικές τους υποχρεώσεις.

Η εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να γίνει με ένα από τους δυο τρόπους που εξηγούνται στις επόμενες παραγράφους. Συνεπώς τα πρόσωπα αυτά οφείλουν, σύμφωνα με τον κανονισμό 9(2) των περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Γενικών) Κανονισμών του 2001 (ΚΔΠ314/01), μέσα σε 21 ημέρες από το διορισμό τους να ειδοποιήσουν εγγράφως την Έφορο Φ.Π.Α. για το γεγονός της αφερέγγυτητας, του θανάτου ή της ανικανότητας καθώς και την ημερομηνία που συνέβει αυτό, έτσι ώστε να αποφασιστεί αμέσως η μέθοδος εκπλήρωσης των υποχρεώσεων χωρίς ταλαιπωρίες και επιβαρύνσεις.

Επίσης, τα εν λόγω πρόσωπα, οφείλουν να ειδοποιήσουν την Έφορο μέσα σε 30 ημέρες όταν επέλθει οποιαδήποτε αλλαγή ή γεγονός που μπορεί να καταστήσει αναγκαία την τροποποίηση του Μητρώου Φ.Π.Α. ή την ακύρωση της εγγραφής, παρέχοντας πλήρη στοιχεία για την εν λόγω αλλαγή ή γεγονός, σύμφωνα με τον κανονισμό 5(2) των ίδιων Κανονισμών του 2001.

Πρόσωπο που έχει υπό τον έλεγχο του τα περιουσιακά στοιχεία αλλά δεν ασκεί την επιχείρηση

Αν το πρόσωπο που έχει υπό τον έλεγχό του τα περιουσιακά στοιχεία δεν πρόκειται να ασκήσει την επιχείρηση, η Έφορος μπορεί δυνάμει του κανονισμού 21 της Κ.Δ.Π. 314/01 να απαιτήσει από αυτό να συμμορφώνεται με τις υποχρεώσεις που υπέχει το υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, σύμφωνα με το Μέρος IV της Κ.Δ.Π. 314/01 ως προσωπικός αντιπρόσωπος, διαχειριστής, παραλήπτης, εκκαθαριστής ή ως πρόσωπο που ενεργεί υπό αντιπροσωπευτική ιδιότητα.

Το πρόσωπο που έχει υπό τον έλεγχό του τα περιουσιακά στοιχεία δεν θεωρείται ότι ασκεί την επιχείρηση απλώς και μόνο επειδή εισπράττει ποσά από τους χρεώστες και εκδίδει τιμολόγια ή αποδείξεις. Ασκεί την επιχείρηση αν συμβάλλεται με άλλους πραγματοποιώντας φορολογητέες συναλλαγές, δηλ. αν πωλεί αγαθά ή παρέχει υπηρεσίες. Η εκποίηση των περιουσιακών στοιχείων, σε σχέση με τη διάλυση της επιχείρησης αποτελεί συναλλαγή που πραγματοποιείται μέσα στα πλαίσια ή για προώθηση της σύμφωνα με το άρθρο 3(7) του περί Φ.Π.Α. Νόμου του 2000 (Ν.95(Ι)/2000).

Με τη λήψη της σχετικής επιστολής από την Υπηρεσία Φ.Π.Α. ο αντιπρόσωπος αναλαμβάνει τις υποχρεώσεις του υποκειμένου στο φόρο προσώπου για υποβολή των φορολογικών δηλώσεων (συμπεριλαμβανομένων και εκείνων των προηγούμενων περιόδων), για απόδοση και καταβολή του φόρου. Όμως, η υποχρέωση καταβολής φόρου περιορίζεται στην έκταση που ασκεί έλεγχο επί των περιουσιακών στοιχείων.

Όταν η Υπηρεσία Φ.Π.Α. απαιτήσει από τον αντιπρόσωπο να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις του υποκειμένου στο φόρο προσώπου, η φορολογική περίοδος λήγει την προηγούμενη του διορισμού του και αρχίζει νέα φορολογική περίοδος την ημέρα του διορισμού του (κανονισμός 17(3) της Κ.Δ.Π. 314/01). Η εγγραφή στο Μητρώο Φ.Π.Α. δεν επηρεάζεται διότι ο αντιπρόσωπος δεν καθίσταται υποκείμενος στο φόρο πρόσωπο.

Αν προκύπτει θέμα ακύρωσης της εγγραφής είτε επειδή ολοκληρώθηκε η εκποίηση των περιουσιακών στοιχείων είτε επειδή ο οφειλόμενος φόρος για τα περιουσιακά στοιχεία επί των οποίων ασκεί έλεγχο δεν υπερβαίνει τις £200 σύμφωνα με την παράγραφο 6(1)(γ) του Δεύτερου Παραρτήματος του Νόμου 95(Ι)/2000, θα πρέπει να γίνεται προσπάθεια να συμφωνείται η ημερομηνία ακύρωσης μεταξύ του αρμόδιου λειτουργού και του αντιπροσώπου.

Πρόσωπο που ασκεί την επιχείρηση μέχρις ότου άλλο πρόσωπο εγγραφεί

Αν το πρόσωπο που έχει υπό τον έλεγχό του τα περιουσιακά στοιχεία πρόκειται να ασκήσει την επιχείρηση για περιορισμένο χρόνο, πραγματοποιώντας φορολογητέες συναλλαγές, η Έφορος μπορεί δυνάμει του άρθρου 35(3) και (4) του Ν.95(Ι)/2000 να

το θεωρήσει ως υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο για περιορισμένο χρόνο. Η εξουσία αυτή της Εφόρου προβλέπεται στο κανονισμό 9(1) και (3) της Κ.Δ.Π. 314/01.

Επομένως η Έφορος δύναται να θεωρεί από την ημερομηνία του θανάτου ή της κήρυξης της πτώχευσης ή ανικανότητας, ως υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο οποιοδήποτε πρόσωπο ασκεί την επιχείρηση μέχρις ότου άλλο πρόσωπο εγγραφεί ή μέχρι να παύσει η ανικανότητα, ανάλογα με την περίπτωση.

Σε τέτοια περίπτωση πρέπει να ακυρωθεί η εγγραφή του υποκειμένου στο φόρο προσώπου την προηγούμενη ημέρα του διορισμού και την επόμενη να αρχίσει να ισχύει η εγγραφή του αντιπροσώπου στο Μητρώο Φ.Π.Α. Η παράγραφος 6(1)(β) του Δεύτερου Παραρτήματος του Ν.95(Ι)/2000 προβλέπει ότι δεν θεωρείται ότι υπάρχει πλασματική παράδοση των αγαθών κατά την ακύρωση της εγγραφής κάτω από αυτές τις συνθήκες. Αν δεν υπήρχε αυτή η παράγραφος, θα έπρεπε να απαιτηθεί φόρος από το πρόσωπο του οποίου ακυρώνεται η εγγραφή με βάση την παράγραφο 6(1) του εν λόγω Παραρτήματος.

Στις πτωχεύσεις φυσικών προσώπων ή στις εκκαθαρίσεις εταιρειών, ο Φ.Π.Α. που οφείλεται κατά την ημερομηνία της έκδοσης διατάγματος παραλαβής ή εκκαθάρισης θα καταβληθεί στην Υπηρεσία Φ.Π.Α. κατά τη διανομή της περιουσίας (στην έκταση που επαρκεί).

Ο Φ.Π.Α. που προκύπτει από τις φορολογητέες πράξεις του αντιπροσώπου καταβάλλεται ολόκληρος με τις φορολογικές δηλώσεις που υποβάλλει. Ο αντιπρόσωπος, ως υποκείμενος στο φόρο, είναι προσωπικά υπεύθυνος για την καταβολή αυτού του Φ.Π.Α.

Όταν ο αντιπρόσωπος παύσει να πραγματοποιεί φορολογητέες συναλλαγές ασκώντας την επιχείρηση του αφερέγγυου, αποθανόντος ή ανίκανου προσώπου, οφείλει να υποβάλει Έντυπο Φ.Π.Α. 204 στο αρμόδιο Επαρχιακό Γραφείο Φ.Π.Α. όπως κάθε άλλο υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο. Και σ' αυτήν την περίπτωση θα πρέπει να γίνεται προσπάθεια να συμφωνείται η ημερομηνία ακύρωσης της εγγραφής μεταξύ του αρμόδιου λειτουργού και του αντιπροσώπου.

(Κ. Νικολαΐδης)
για Έφορο Φ.Π.Α.

Κοιν.: Γενικό Ελεγκτή
: Γενικό Διευθυντή Υπουργείου Οικονομικών

: ΚΕΒΕ
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. 24501
1300 Λευκωσία

: Σύνδεσμο Πτυχιούχων Εγκεκριμένων Λογιστών – Ελεγκτών Κύπρου
Τ.Θ. 26540
1640 Λευκωσία

: Σύνδεσμο Ανεξαρτήτων Λογιστών Κύπρου
Τ.Θ. 53684
3317 Λεμεσός

: Έφορο Εταιρειών & Επίσημο Παραλήπτη

: Διοικητή/Έφορο
Τμήμα Συνεργατικής Ανάπτυξης

Αντίγρ.: 5.13.04