



ΚΥΠΡΙΑΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
Ε.Πρ. 5.13.01
Αρ. Εγκυκλίου: 2009/13



ΤΜΗΜΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΠΡΟΣΟΔΩΝ
1472 ΛΕΥΚΩΣΙΑ

23 Νοεμβρίου 2009

Προς όλο το φοροθετικό προσωπικό

Φορολογικός χειρισμός επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στον τομέα της εμπορίας χρονομεριστικών μεριδίων (time-sharing)

A. ΓΕΝΙΚΑ

Η διάθεση χρονομεριστικών μεριδίων αποτελεί παραχώρηση δικαιώματος χρήσης από τον «πωλητή» προς τον «αγοραστή» ενός συγκεκριμένου ακινήτου για καθορισμένη χρονική περίοδο εντός του έτους (π.χ. η εβδομάδα από 1/8 μέχρι 7/8) για καθορισμένο αριθμό ετών (περίοδοι διακοπών), συνήθως μεταξύ 25 και 33 ετών. Με την υπογραφή της σύμβασης καταβάλλεται συνήθως προκαταβολή πλέον έξοδα καταρτισμού της σύμβασης και το υπόλοιπο ποσό του τιμήματος πώλησης καταβάλλεται συνήθως μετά από μικρό χρονικό διάστημα ή και με δόσεις. Κάθε χρόνο ο «αγοραστής» καταβάλλει επιπρόσθετο ποσό για κάλυψη των εξόδων διαχείρισης και συντήρησης των ακινήτων (management fee).

B. ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

1. Ο περί Χρονομεριστικής Μίσθωσης Νόμος 113(I) του 2001, ο οποίος τροποποιήθηκε με τον περί Χρονομεριστικών Συμβάσεων Νόμο 127(I) του 2004 προνοεί για την προστασία των αγοραστών ως προς ορισμένες πλευρές των συμβάσεων που αφορούν την απόκτηση δικαιώματος χρήσης ακινήτων πάνω σε χρονομεριστική βάση. Η νομοθεσία ρυθμίζει επίσης το είδος των ακινήτων που εμπίπτουν στα πλαίσια του Νόμου, τις υποχρεώσεις του «πωλητή» και τις εξουσίες και ευθύνες της Υπηρεσίας που είναι εντεταλμένη για την επιβολή του Νόμου.
2. Βασικά στοιχεία της σχετικής νομοθεσίας είναι:
 - «Ακίνητο» σημαίνει κάθε προοριζόμενο για διαμονή κτίριο ή μέρος κτιρίου, το οποίο είναι αδειούχο σύμφωνα με τις πρόνοιες των περί Ξενοδοχειακών και Τουριστικών Καταλυμάτων Νόμων.
 - «Εντεταλμένη υπηρεσία» είναι η Υπηρεσία Ανταγωνισμού και Προστασίας Καταναλωτών του Υπουργείου Εμπορίου, Βιομηχανίας και Τουρισμού.

- «Άγοραστής» σημαίνει φυσικό πρόσωπο, στο οποίο μεταβιβάζεται το δικαίωμα που αποτελεί το αντικείμενο της σύμβασης.
 - «Πωλητής» σημαίνει κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο το οποίο, ενεργώντας κατά τις συναλλαγές που καλύπτει ο Νόμος στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας συνιστά, μεταβιβάζει ή αναλαμβάνει την υποχρέωση να μεταβιβάσει το δικαίωμα που αποτελεί αντικείμενο της σύμβασης.
 - Οι συμβάσεις πρέπει οπωσδήποτε να είναι γραπτές.
 - Ο «αγοραστής» δικαιούται εντός δεκαπέντε ημερών από την υπογραφή της σύμβασης να υπαναχωρήσει (ακυρώσει τη σύμβαση), χωρίς να χρειάζεται να δώσει οποιοδήποτε λόγο.
 - Καμιά σύμβαση δεν είναι άκυρη ή ανίσχυρη εξαναγκασμού και κανένα αγώγιμο δικαίωμα δεν αναφύεται για μόνο λόγο της διάπραξης οποιασδήποτε παράβασης δυνάμει των διατάξεων του Νόμου εκτός όταν και όπου ο Νόμος ορίζει.
 - Ο Νόμος δεν επηρεάζει οποιοδήποτε αγώγιμο δικαίωμα ή άλλη νομική διαδικασία που δυνατό να απορρέει δυνάμει των διατάξεων οποιουδήποτε άλλου νόμου.
3. Το εισόδημα από τη διάθεση χρονομεριστικών μεριδίων με τη σύναψη χρονομεριστικών συμβάσεων σύμφωνα με την πιο πάνω νομοθεσία από πλευράς «πωλητή», όπως αυτός ορίζεται στη νομοθεσία αυτή, εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 5(1)(a) ή 5(2)(a) του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου. Εξαίρεση αποτελούν οι περιπτώσεις που εμπίπτουν στην παράγραφο Γ.7 πιο κάτω.

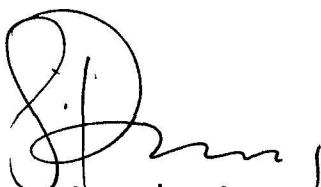
Γ. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ

1. Η διάθεση χρονομεριστικών μεριδίων από τον «πωλητή» υπόκειται σε φορολογία με τον ίδιο τρόπο που υπόκειται σε φορολογία η πώληση ακινήτων, δηλαδή εφόσον το ακίνητο αποτελεί μέρος των εμπορικών αποθεμάτων της επιχείρησης από το τίμημα πώλησης χρονομεριστικών μεριδίων αφαιρείται το κόστος που τους αναλογεί και ο φορολογούμενος έχει το δικαίωμα επιλογής της μεθόδου αναγνώρισης των κερδών, όπως προνοείται στην φορολογική εγκύκλιο 1987/21 καθώς και στις Κανονιστικές Διατάξεις ΚΔΠ 340/89. Δικαιούται δηλαδή να επιλέξει είτε τη μέθοδο αναλογικής συμπλήρωσης (percentage of completion method) σύμφωνα με την οποία το κέρδος αναγνωρίζεται για φορολογικούς σκοπούς όταν η ανέγερση του ακινήτου έχει υπερβεί το 50%, το φορολογητέο κέρδος όμως υπολογίζεται με βάση τις εισπράξεις, είτε τη μέθοδο ουσιαστικής συμπλήρωσης (substantially completed method) σύμφωνα με την οποία το κέρδος αναγνωρίζεται μετά τη συμπλήρωση του 90% του ακινήτου, φορολογείται όμως ολόκληρο το κέρδος ανεξάρτητα αν το τίμημα πώλησης έχει εισπραχθεί ή όχι.

2. Η κατανομή του συνολικού κόστους ανέγερσης των κτιρίων, τα οποία ο αγοραστής δικαιούται να χρησιμοποιεί χωρίς την καταβολή πρόσθετου δικαιώματος, της γης που αναλογεί στα κτίρια αυτά καθώς και της επίπλωσης και εξοπλισμού τους στα διάφορα ακίνητα που αποτελούν αντικείμενο χρονομεριστικής σύμβασης (π.χ. διαμερίσματα), γίνεται με βάση τα τετραγωνικά μέτρα του κάθε ακινήτου. Ο φορολογούμενος μπορεί όμως να επιλέξει να κατανέμει το συνολικό κόστος με βάση το πραγματικό κόστος ανέγερσης του κάθε ακινήτου, στις περιπτώσεις που αυτό τεκμηριώνεται επαρκώς και υπάρχει ουσιώδης διαφορά στο κόστος των διαφόρων ακινήτων που αποτελούν το αντικείμενο χρονομεριστικών συμβάσεων. Η κατανομή του κόστους του κάθε ακινήτου που αποτελεί αντικείμενο χρονομεριστικής σύμβασης, όπως θα έχει εξευρεθεί με τον πιο πάνω τρόπο, στα διάφορα χρονομερίδια του ακινήτου αυτού (π.χ. εβδομάδα) γίνεται με βάση τη χρονική μονάδα (π.χ. εβδομάδα) που καλύπτει η σύμβαση, δηλαδή το κόστος του χρονομερίδιου είναι το κόστος του διαμερίσματος διαιρούμενο δια του 52.
3. Για τα απώλητα χρονομερίδια το ποσό κόστους που καταχωρείται στους λογαριασμούς για σκοπούς φόρου εισοδήματος, είναι αυτό που ισχύει για όλα τα είδη αποθεμάτων, δηλαδή το χαμηλότερο του κόστους ή της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία θα πρέπει να υπολογίζεται κατά κατηγορία ακινήτων και όχι κατά χρονομερίδιο. Στις περιπτώσεις όπου διεκδικείται ότι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι χαμηλότερη του κόστους κτήσης, αυτό θα πρέπει να τεκμηριώνεται πλήρως. Η τεκμηρίωση περιλαμβάνει την προσκόμιση τιμοκαταλόγων που έχουν δημοσιευθεί, διθεί σε μεσίτες ή κυκλοφορήσει ευρέως με τις τιμές πώλησης των χρονομερίδιων για την κάθε κατηγορία ακινήτων, χωρίς όμως να εξαντλείται από αυτά.
4. Το κόστος κατασκευής των κοινόχρηστων χώρων, της γης που τους αναλογεί καθώς και του εξοπλισμού τους για τη χρήση των οποίων ο αγοραστής καταβάλλει πρόσθετο τίμημα, όπως για παράδειγμα τα εστιατόρια, δεν επιτρέπεται να κατανεμηθεί στο κόστος των χρονομεριδίων που έχουν πωληθεί. Τα στοιχεία αυτά αποτελούν πάγια στοιχεία της επιχείρησης και παραχωρούνται ετήσιες εκπτώσεις σύμφωνα με το άρθρο 10 του περι Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου.
5. Οποιαδήποτε άλλα εισοδήματα έχει η εταιρεία είτε από τους αγοραστές είτε από τρίτους, όπως δικαιώματα σύναψης των συμβάσεων, δικαιώματα που καταβάλλονται για τη συντήρηση των ακινήτων και του εξοπλισμού τους είτε για την χρήση κοινόχρηστων χώρων είτε για την παροχή οποιονδήποτε άλλων υπηρεσιών, φορολογούνται στην επιχείρηση με βάση την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων και εκπίπτουν οποιαδήποτε έξοδα πραγματοποιούνται εξ' ολοκλήρου και αποκλειστικά για την κτήση του εισοδήματος.

6. Στις περιπτώσεις που η χρονομεριστική σύμβαση διαρκεί τουλάχιστον 25 έτη για ξενοδοχειακά κτίρια ή τουλάχιστον 33 έτη για άλλα κτίρια, η υπολειμματική αξία της γης και των κτιρίων κατά τη λήξη της χρονομεριστικής σύμβασης, μπορεί να αγνοείται για σκοπούς κατανομής του κόστους της γης και των κτιρίων στα πωληθέντα χρονομερίδια. Εάν η χρονομεριστική σύμβαση έχει μικρότερη διάρκεια, τότε θα γίνεται εκτίμηση της υπολειμματικής αξίας στη λήξη των συμβάσεων το ποσό της οποίας θα μειώνει το κόστος που κατανέμεται στα πωληθέντα χρονομερίδια. Το ποσό της υπολειμματικής αξίας θα αποτελεί μέρος των αποθεμάτων της επιχείρησης.
7. Στις περιπτώσεις που υφιστάμενα ξενοδοχειακά κτίρια μετατρέπονται σε μονάδες που διατίθενται με χρονομεριστικές συμβάσεις εφαρμόζεται η αρχή της ενδιάμεσης εμπορίας. Το μέρος του ακινήτου που προορίζεται να διατεθεί με χρονομεριστικές συμβάσεις (εξαιρούνται τα τμήματα του ακινήτου για τα οποία οι αγοραστές θα καταβάλλουν πρόσθετο τίμημα για τη χρήση τους, π.χ. εστιατόρια) εκτιμάται στην αγοραία αξία του κατά την ημερομηνία που αποφασίζεται η αλλαγή χρήσης του και μεταφέρεται στο κυκλοφορούν ενεργητικό. Η αξία αυτή θα αποτελεί μέρος του κόστους που θα κατανεμηθεί για σκοπούς φόρου εισοδήματος όπως εξηγείται στην παράγραφο 2 πιο πάνω μαζί με οποιαδήποτε πρόσθετα έξοδα ανακαίνισης του μέρους αυτού του ακινήτου. Ταυτόχρονα προκύπτει εξισωτική κατάσταση για το μέρος αυτό των ακινήτων και του εξοπλισμού τους στο χρόνο που αρχίζει η μετατροπή και το ακίνητο παύει να αποτελεί στοιχείο πάγιου ενεργητικού που χρησιμοποιείται στην επιχείρηση. Κάθε φορά που πραγματοποιείται διάθεση χρονομερίδιου, προκύπτει διάθεση και για σκοπούς φόρου κεφαλαιουχικών κερδών. Ως τιμή διάθεσης θα θεωρείται η αξία που αναλογεί στο χρονομερίδιο κατά την ημερομηνία μετατροπής και από αυτή θα αφαιρείται το κόστος κτήσης του ακινήτου που αναλογεί στο χρονομερίδιο πλέον τιμαριθμική αναπροσαρμογή μέχρι την ημερομηνία μετατροπής.
8. Με τη λήξη των χρονομεριστικών συμβάσεων, σε περίπτωση διάθεσης ακινήτου που υπήρξε αντικείμενο χρονομεριστικών συμβάσεων είτε διά άμεσης πώλησης είτε με νέες χρονομεριστικές συμβάσεις, για σκοπούς υπολογισμού του φορολογητέου κέρδους το κόστος του ακινήτου θα είναι μηδέν, εφόσον το κόστος έχει ήδη αφαιρεθεί κατά τον υπολογισμό του κέρδους από τις προηγούμενες χρονομεριστικές συμβάσεις. Οποιεσδήποτε νέες δαπάνες γίνουν εξ ολοκλήρου και αποκλειστικά για τη κτήση του κέρδους θα μπορούν να αφαιρεθούν από το τίμημα πώλησης, τηρουμένων των προνοιών της παρούσας εγκυκλίου.
9. Τα έσοδα από την πώληση χρονομεριδίων σε ακίνητα που εμπίπτουν στον περί Χρονομεριστικών Συμβάσεων Νόμο, δεν αποτελούν ενοίκια και δεν υπόκεινται σε έκτακτη αμυντική εισφορά.

10. Η εγκύκλιος αυτή εφαρμόζεται σε όλες τις υποθέσεις που είναι υπό εξέταση και δεν έχουν διευθετηθεί. Σε καμιά περίπτωση δεν θα αναθεωρηθούν κλειστές υποθέσεις. Σε καμιά περίπτωση επίσης δεν επιστρέφονται οποιαδήποτε ποσά φόρων που καταβλήθηκαν είτε με προσωρινή φορολογία είτε με αυτοφορολογία, με βάση δηλώσεις που ετοιμάστηκαν με υιοθέτηση άλλης φορολογικής μεταχείρισης από αυτή που προβλέπεται στην παρούσα εγκύκλιο.



(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