



ΚΥΠΡΙΑΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ



ΤΜΗΜΑ ΤΕΛΩΝΕΙΩΝ
ΥΠΗΡΕΣΙΑ Φ. Π. Α.
ΚΕΝΤΡΙΚΑ ΓΡΑΦΕΙΑ
1471 ΛΕΥΚΩΣΙΑ

Αρ. Φακ.: 13.31.002.008
Αρ. Φαξ.: 22660484
Αρ. Τηλ.: 22601793

5 Μαΐου 2011

Ερμηνευτική Εγκύκλιος 151

Όλους τους λειτουργούς Φ.Π.Α.

Υπηρεσίες Διάθεσης ή Παραχώρησης Προσωπικού

Θα ήθελα να αναφερθώ στο πιο πάνω θέμα και να σας πληροφορήσω τα πιο κάτω αναφορικά με την ορθή μεταχείριση για σκοπούς ΦΠΑ.

1. Τι είναι η διάθεση προσωπικού για σκοπούς ΦΠΑ.

Η διάθεση προσωπικού (που περιλαμβάνει τόσο διευθυντές, όσο και άλλους αξιωματούχους) θεωρείται ότι πραγματοποιείται για σκοπούς ΦΠΑ, αν κάποιο πρόσωπο, το οποίο εργοδοτείται δια συμβολαίου με το πρόσωπο που παρέχει την υπηρεσία, παραχωρείται για να χρησιμοποιηθεί από άλλο πρόσωπο έναντι αντιπαροχής. Αυτό εφαρμόζεται ανεξάρτητα αν οι όροι εργοδότησης του προσώπου καθορίζονται σε επίσημο συμβόλαιο ή επιστολή εργοδότησης, ή παρουσιάζονται με οποιοδήποτε άλλο τρόπο.

Ο καθοριστικός παράγοντας για να καθοριστεί αν υπάρχει διάθεση προσωπικού για σκοπούς ΦΠΑ είναι η απουσία οποιασδήποτε μορφής εργοδοτικής σύμβασης του προσωπικού με το λήπτη, αλλά απλώς να τίθεται υπό τις οδηγίες του. Όταν παραχωρείται προσωπικό σε άλλο πρόσωπο, αλλά εξακολουθεί να λειτουργεί κάτω από τις οδηγίες του προσώπου που το εργοδοτεί, αυτό δεν αποτελεί παραχώρηση προσωπικού αλλά παροχή αυτών των υπηρεσιών. Η διάκριση αυτή είναι πολύ σημαντική όταν οι υπηρεσίες μπορεί να εξαιρούνται ή να είναι του μηδενικού συντελεστή, ή όταν απαιτείται να προσδιοριστεί κατά πόσο η συναλλαγή πραγματοποιείται εντός της Δημοκρατίας.

2. Φορολογική μεταχείριση.

Η παραχώρηση προσωπικού συνήθως θεωρείται ότι πραγματοποιείται μέσα στα πλαίσια προώθησης των δραστηριοτήτων της επιχείρησης και ο ΦΠΑ αποδίδεται με βάση τον

κανονικό συντελεστή του φόρου (15%). Ωστόσο, υπάρχουν κάποιες εξαιρέσεις οι οποίες είναι εκτός αντικειμένου του ΦΠΑ και παρουσιάζονται πιο κάτω:

(α) Διορισμοί μεταξύ των κυβερνητικών τμημάτων και διορισμοί που γίνονται από κυβερνητικά τμήματα.

(β) Διορισμοί που γίνονται από τοπικές αυτοδιοικήσεις και μεταξύ τοπικών αυτοδιοικήσεων, ως επίσης και οργανισμών δημοσίου δικαίου.

(γ) Η παραχώρηση προσωπικού σε πρόσωπο που ανήκει εκτός της Δημοκρατίας ή σε επιχείρηση που ανήκει σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Όταν λαμβάνονται υπηρεσίες διάθεσης προσωπικού από πρόσωπο που ανήκει εκτός της Δημοκρατίας, ο ΦΠΑ πρέπει να αποδωθεί επί των συναλλαγών αυτών με τον κανονικό συντελεστή του φόρου σύμφωνα με τη διαδικασία της αντίστροφης χρέωσης.

3. Αξία της συναλλαγής.

Ο ΦΠΑ επιβάλλεται επί της συνολικής αντιπαροχής για την παραχώρηση προσωπικού (ανεξάρτητα αν η απασχόληση του είναι στη βάση της πλήρους ή της μερικής απασχόλησης).

Η αντιπαροχή μπορεί να περιλαμβάνει οποιοδήποτε δικαίωμα, ως επίσης και την ανάκτηση από το λήπτη της υπηρεσίας των σχετικών κοστών του προσωπικού, π.χ. μισθό, εισφορές στο ταμείο κοινωνικών ασφαλίσεων και σε ταμείο προνοίας. Επίσης, στην περίπτωση που οι διευθετήσεις ρυθμίζουν την καταβολή των κοστών αυτών απευθείας στα πρόσωπα, όπως για παράδειγμα την καταβολή του μισθού απευθείας στο πρόσωπο ή/και οι εισφορές απευθείας στα διάφορα ταμεία, τα ποσά αυτά εξακολουθούν να αποτελούν μέρος της αντιπαροχής για τη φορολογητέα παραχώρηση προσωπικού.

Οι ίδιοι κανόνες ισχύουν στην αξία των παροχών που λαμβάνονται εκτός της Δημοκρατίας σύμφωνα με τη διαδικασία της αντίστροφης χρέωσης.

4. Ταυτόχρονη εργοδότηση.

Στις περιπτώσεις ταυτόχρονης εργοδότησης, δεν υπάρχει παραχώρηση προσωπικού για σκοπούς ΦΠΑ μεταξύ των διαφόρων εργοδοτών στους οποίους κάποιο πρόσωπο εργοδοτείται.

Το προσωπικό θεωρείται ότι εργοδοτείται ταυτόχρονα αν τα συμβόλαια εργοδότησης του ή οι επιστολές διορισμού του αποσαφηνίζουν ότι έχουν πέραν του ενός εργοδότη. Το συμβόλαιο θα πρέπει να καθορίζει ποιοι είναι οι εργοδότες, π.χ. Εταιρία Α, Εταιρία Β και Εταιρία Γ ή Εταιρία Α και οι θυγατρικές της.

Το προσωπικό δεν θεωρείται ότι έχει ταυτόχρονη εργοδότηση - και γι αυτό ισχύουν οι ρυθμίσεις των παραγράφων 1 - 3 πιο πάνω - αν το συμβόλαιο τους είναι με μια μόνο εταιρία ή πρόσωπο, ανεξάρτητα αν:

- καθορίζεται ότι τα καθήκοντα του υπαλλήλου περιλαμβάνουν την παροχή βοήθειας προς άλλες εταιρίες·
- καθορίζεται ότι ο υπάλληλος θα εργάζεται με πλήρη απασχόληση για άλλη εταιρία· ή
- εξυπακούεται από την περιγραφή της εργασίας (τίτλο της θέσης) ότι ο υπάλληλος εργάζεται για ομάδα συνδεδεμένων εταιριών, π.χ. λογιστής συγκροτήματος.

5. Υπηρεσίες «ταμιά» για συνδεδεμένες εταιρείες.

Οι υπηρεσίες «ταμιά» παρουσιάζονται συνήθως σε δύο περιπτώσεις:

- Όταν υπάρχει ταυτόχρονη εργοδότηση του προσωπικού και ο ένας από τους κοινούς εργοδότες αναλαμβάνει την πληρωμή όλων των μισθών και εισφορών στα ταμεία κοινωνικών ασφαλίσεων και ταμείων προνοίας, τα οποία ανακτά από τους άλλους εργοδότες.
- Όταν ένας αριθμός συνδεδεμένων εταιριών εργοδοτεί η κάθε μια το δικό της προσωπικό, και μια από αυτές τις εταιρίες μπορεί να αναλάβει να για παράδειγμα να πληρώνει όλους τους μισθούς, εισφορές σε διάφορα ταμεία κ.ά. εκ μέρους των άλλων εταιριών, με την κάθε συνδεδεμένη εταιρεία να πληρώνει το μερίδιο των κοστών της στην εταιρεία που ενεργεί ως «ταμίας».

Η ανάκτηση των χρημάτων που καταβάλλεται από την εταιρεία που ενεργεί ως «ταμίας» δεν υπόκειται σε ΦΠΑ και θεωρείται ως πληρωμή εκ μέρους τρίτου προσώπου.

Όμως, σε περίπτωση που η εταιρεία που ενεργεί ως ταμίας χρεώνει τις άλλες εταιρίες του συγκροτήματος οποιοδήποτε επιπρόσθετο ποσό, πέραν από κόστος εργοδότησης του προσωπικού, τότε θεωρείται ως παροχή υπηρεσίας, η οποία επιβαρύνεται με το θετικό συντελεστή του φόρου.

Η πιο πάνω μεταχείριση δεν ισχύει:

- αν ο λήπτης ανήκει εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή είναι επιχείρηση που ανήκει σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης (οπότε στην περίπτωση αυτή η συναλλαγή είναι εκτός αντικειμένου του κυπριακού ΦΠΑ)· ή
- η συναλλαγή είναι μεταξύ εταιριών εντός του ίδιου του συγκροτήματος που εγγραφεται για σκοπούς ΦΠΑ (οπότε στην περίπτωση αυτή η συναλλαγή αγνοείται).

6. Διορισμός διοικητικών συμβούλων και άλλων αξιωματούχων.

Ο διορισμός προσώπου στη θέση διοικητικού συμβούλου ή άλλου έμμισθου αξιωματούχου, π.χ. γραμματέας, ταμιά κλπ, μπορεί να θεωρηθεί ως παραχώρηση προσωπικού στις πιο κάτω περιπτώσεις, με αποτέλεσμα να υπάρξει φορολογική υποχρέωση:

(α) Ανεξάρτητα πρόσωπα και συνεταιρισμοί που παρέχουν επαγγελματικές υπηρεσίες.

Η ανάληψη ενός επαγγελματικού διορισμού ως διοικητικός σύμβουλος ή άλλος αξιωματούχος από πρόσωπο που παρέχει επαγγελματικές υπηρεσίες ως ανεξάρτητος επιχειρηματίας, π.χ. δικηγόρος ή λογιστής, ή ως εταίρος σε επαγγελματικό οίκο που παρέχει τέτοιες υπηρεσίες, έναντι αντιπαροχής, αποτελεί φορολογητέα συναλλαγή.

Ωστόσο, αν σύμφωνα με τους όρους του διορισμού ως αξιωματούχος, το ενδιαφερόμενο πρόσωπο θεωρείται ως υπάλληλος, οποιαδήποτε δικαιώματα ή πληρωμές γίνονται στον ανεξάρτητο επιχειρηματία ή εταίρο προσωπικά είναι εκτός αντικειμένου του ΦΠΑ.

(β) Υπάλληλοι και διοικητικοί σύμβουλοι.

(i) Ο διορισμός υπαλλήλου ή διοικητικού συμβούλου από την εταιρεία Α ως διοικητικός σύμβουλος στην εταιρεία Β αποτελεί φορολογητέα παροχή υπηρεσίας, επί της οποίας θα πρέπει η εταιρεία Α να αποδώσει φόρο επί της συνολικής πληρωμής που λαμβάνει σύμφωνα με τη συμφωνία μεταξύ τους με βάση τον κανονικό συντελεστή του φόρου.

(ii) **Κοινοί διοικητικοί σύμβουλοι:** Κάποιο πρόσωπο μπορεί να ασκεί τα καθήκοντα του διοικητικού συμβούλου σε διάφορες εταιρίες. Ωστόσο, μπορεί, όταν για σκοπούς ευκολίας οι συνολικές του απολαβές να καταβάλλονται από μια εταιρία μόνο, η οποία στη συνέχεια ανακτά τα κατάλληλα ποσοστά από τις άλλες, οποιεσδήποτε υπηρεσίες σχετίζονται με τις χρεώσεις, όπως για παράδειγμα, η παρουσία σε συναντήσεις ή η έγκριση δαπανών, μπορεί να αποτελούν μόνο συναλλαγές του διοικητικού συμβούλου προς τις εταιρίες στις οποίες είναι διοικητικός σύμβουλος. Οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται απευθείας στις σχετικές επιχειρήσεις από το ίδιο το πρόσωπο και όχι μεταξύ των εταιριών. Στις περιπτώσεις αυτές, δεν υπάρχει παροχή υπηρεσίας από την μια εταιρία στην άλλη και δεν οφείλεται οποιοσδήποτε φόρος σε σχέση με το μερίδιο των χρημάτων που ανακτώνται από κάθε εταιρία.

(iii) **Εθελοντικός προσωπικός διορισμός διοικητικού συμβούλου.** Όταν κάποιος διοικητικός σύμβουλος ή υπάλληλος διευθετεί από μόνος του να διοριστεί ως διοικητικός σύμβουλος σε μια δεύτερη εταιρία και λαμβάνει πληρωμή από την εταιρία αυτή, η πρώτη εταιρία δεν έχει υποχρέωση να αποδίδει φόρο για οποιοσδήποτε πληρωμές γίνονται από τη δεύτερη εταιρία προς το διοριζόμενο. Ο διορισμός πρέπει να είναι καθαρά σε προσωπική βάση και όχι τρόπος παροχής υπηρεσιών από την πρώτη εταιρία, π.χ. συμβουλευτικές υπηρεσίες.

Αν οι συνολική αξία της αντιπαροχής που θα λαμβάνει ο διοικητικός σύμβουλος ως άτομο υπερβαίνει το όριο εγγραφής των €15600 ετήσια, θα πρέπει να εγγραφεί και να επιβάλλει Φ.Π.Α. επί των υπηρεσιών που παρέχει.

(iv) **Το δικαίωμα μιας εταιρίας να διορίζει διοικητικό σύμβουλο.** Αυτό ισχύει στις περιπτώσεις που μια εταιρία η οποία έχει επένδυση σε κάποια άλλη εταιρία και εξασκεί ένα νομικό ή συμβατικό δικαίωμα να διορίζει διοικητικό σύμβουλο στο διοικητικό συμβούλιο της εταιρίας στην οποία έχει επενδύσει. Αν ο διοικητικός σύμβουλος δεν παρέχει οποιαδήποτε εξειδικευμένη συμβουλή και δεν λαμβάνει ενεργό ρόλο στη

λειτουργία της επιχείρησης, δεν υπάρχει οποιαδήποτε συναλλαγή για σκοπούς ΦΠΑ και οποιαδήποτε αμοιβή είναι εκτός αντικείμενου του ΦΠΑ. Ωστόσο, σε κάποιες περιπτώσεις ο διοικητικός σύμβουλος διορίζεται λόγω της εξειδικευμένης του γνώσης και καλείται να παράσχει εξειδικευμένες συμβουλές στην άλλη εταιρία, ως επίσης και να διαδραματίσει ενεργό ρόλο στη λειτουργία της επιχείρησης. Σε τέτοια περίπτωση, η χρέωση που γίνεται από την εταιρία που διορίζει το διοικητικό σύμβουλο υπό τις συνθήκες αυτές αποτελεί παροχή υπηρεσίας για την οποία η αμοιβή που λαμβάνει είναι φορολογητέα.



(Χάρις Χατζημιχαήλ)
για Έφορο Φ.Π.Α.

Αντίγ.: 5.13.04

Κοιν.: Γενικό Ελεγκτή

: Γενικό Διευθυντή Υπουργείου Οικονομικών

: Αρχιτελωνείο

: Προϊσταμένους Επαρχιακών Γραφείων Φ.Π.Α.

: Προϊστάμενους Τομέων Κεντρικών Γραφείων Φ.Π.Α.

: Κ.Ε.Β.Ε.

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. 25584

1310 Λευκωσία

: Σύνδεσμο Πτυχιούχων Εγκεκριμένων Λογιστών – Ελεγκτών Κύπρου

Τ.Θ. 26540

1640 Λευκωσία

: Σύνδεσμο Ανεξαρτήτων Λογιστών Κύπρου

Τ.Θ. 53684

3317 Λεμεσός