



Αρ. Φακ.: Κ.Π.ΙΙΙ/1/ι
Αρ. Φαξ: 367965
Αρ. Τηλ.: 302697

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

15 Νοεμβρίου 1996

Ερμηνευτική Εγκύκλιος 3

Όλους τους λειτουργούς,

Μίσθωση ακίνητης ιδιοκτησίας

Σύμφωνα με την παράγραφο (i) του Πρώτου Μέρους του Παραρτήματος ΙΙΙ του Ν.246/90 οι **μισθώσεις ακίνητης ιδιοκτησίας** εξαιρούνται από το φόρο.

Ο όρος «ακίνητη ιδιοκτησία» για τους σκοπούς αυτής της εξαίρεσης περιλαμβάνει:

- τη γή (χωράφια και οικόπεδα)
- κτίρια, όπως κατοικίες, πολυκατοικίες, αποθήκες, εργοστάσια, ξενοδοχεία και άλλα οικοδομήματα στερεά συνδεδεμένα με τη γή.
- μέρη κτιρίων, όπως διαμερίσματα, γραφεία καταστήματα, αποθήκες κ.λ.π.

Η μίσθωση ακίνητης ιδιοκτησίας είναι σύμβαση η οποία:

- προνοεί ότι ο ιδιοκτήτης (κύριος ή άλλος νόμιμος κάτοχος) παραχωρεί στον ενοικιαστή την αποκλειστική κατοχή του ενοικιαζόμενου ακινήτου, και
- εμπεριέχει πρόθεση των μερών να δημιουργηθεί σχέση ιδιοκτήτη και ενοικιαστή

Από το φόρο εξαιρούνται όλες οι μισθώσεις ακίνητης ιδιοκτησίας, όχι μόνο εκείνες που καλύπτονται από τον περί Ενοικιοστασίου Νόμο (Ν.23/83).

Μίσθωση ή άδεια κατοχής ή χρήσης

Η μίσθωση διακρίνεται από την άδεια κατοχής (licence to occupy land) και την άδεια χρήσης της ακίνητης ιδιοκτησίας (licence to use land), οι οποίες είναι φορολογητέες παροχές υπηρεσίας υποκειμένες στο θετικό συντελεστή.

Το κατά πόσο μια σύμβαση συνιστά μίσθωση ή άδεια καθορίζεται με βάση όλες τις σχετικές πρόνοιες της συμφωνίας. Η παραχώρηση δικαιώματος αποκλειστικής κατοχής δεν είναι από μόνη της απόδειξη ότι υπάρχει μίσθωση, αλλά είναι μια σημαντική ένδειξη. Είναι, όμως λιγότερης σημασίας από την πρόθεση των μερών. Ο αποφασιστικός παράγοντας της εξακρίβωσης της φύσης μιας σύμβασης είναι η πρόθεση των μερών. Αν παραχωρεί προσωπικό προνόμιο στον αντισυμβαλλόμενο, συνιστά άδεια. Αν παραχωρεί δικαίωμα επί του ακινήτου, συνιστά μίσθωση.

Ο προσδιορισμός μια σύμβασης ως μίσθωσης ή άδειας δεν εξαρτάται από την επικεφαλίδα της. Εξαρτάται από τη φύση της δια της συναλλαγής. Οι αντισυμβαλλόμενοι

δεν μπορούν να μετατρέψουν μια μίσθωση σε άδεια, απλώς δηλώνοντας ότι η συμφωνία θεωρείται ως άδεια ή περιγράφοντας την ως άδεια. Μια συμφωνία που τιτλοφορείται «άδεια κατοχής» ή «άδεια χρήσης» μπορεί να αποφασιστεί ότι δημιουργεί μίσθωση, αν η ουσία της συμφωνίας συγκρούεται μ' αυτόν τον τίτλο. Παρομοίως, η χρησιμοποίηση λέξεων όπως «ενοικίαση», «ενοικιαστής» κ.λ.π. που αρμόζουν σε μίσθωση, δεν εμποδίζει μια συμφωνία να παραχωρήσει μόνο άδεια, αν από ολόκληρο το έγγραφο προκύπτει ότι η πρόθεση ήταν απλώς να παραχωρηθεί άδεια χρήσης.

Φορολογητέες πράξεις

Όπως αναφέρθηκε πιο πάνω, η παραχώρηση άδειας κατοχής ή χρήσης της ακίνητης ιδιοκτησίας είναι φορολογητέα παροχή υπηρεσίας. Η άδεια δεν παρέχει αποκλειστικό δικαίωμα κατοχής του ακινήτου. Δεν είναι τίποτα περισσότερο από ένα προσωπικό προνόμιο του αδειούχου, μη μεταβιβάσιμο σε τρίτο πρόσωπο και το οποίο καταργείται με το θάνατο του δικαιούχου. Ο αδειούχος έχει «προνομιούχα θέση ειδικής κατοχής» σε σχέση με συγκεκριμένο χώρο. Ο όρος «κατοχή» ερμηνεύεται με τη συνηθισμένη του έννοια της πραγματικής φυσικής απόλαυσης. Η άδεια μπορεί να παραχωρηθεί για οποιαδήποτε διάρκεια χρόνου. Σε μια άδεια είναι φυσικό να υπάρχουν περιορισμοί ως προς την κατοχή και χρήση του ακινήτου. Με βάση αυτά τα δεδομένα άδεια κατοχής ή χρήσης της ακίνητης ιδιοκτησίας έχει διαπιστωθεί σε περιπτώσεις παραχώρησης:

- καταστημάτων σε αεροδρόμια
- καταστημάτων σε ξενοδοχεία
- περιπτέρων σε εκθεσιακούς χώρους
- γηπέδου ποδοσφαίρου για προπόνηση ή παιχνίδι
- σταθμού βενζίνης από εταιρείες πετρελαιοειδών
- εκμετάλλευσης/διαχείρισης εστιατορίου, μπουραρίας ή καφετερίας
- εκμετάλλευσης κυλικείου σε συγκροτήματα γραφείων, εργοστάσια, γήπεδα, σχολεία, οικήματα σωματείων κ.λ.π.
- χώρου σε υπεραγορά, όπου ο αδειούχος πωλεί τα προϊόντα του
- χώρου για τοποθέτηση διαφημίσεων
- κινηματοθεάτρου για παραστάσεις

Παραχώρηση άδειας παρατηρείται στις περιπτώσεις που η πρόθεση του ιδιοκτήτη (όπως συνάγεται από τους όρους του συμβολαίου) είναι να καταρτίσει μια σύμβαση που να μην καλύπτεται από το ενοικιοστάσιο και να μην καθιστά τον αντισυμβαλλόμενο του θέσμιο ενοικιαστή.

Εξάλλου, σύμφωνα με την προαναφερθείσα παράγραφο (i) οι εξής μισθώσεις ακίνητης ιδιοκτησίας φορολογούνται με το θετικό συντελεστή:

- (α) καταλυμάτων στα πλαίσια του ξενοδοχειακού τομέα
- (β) χώρων στάθμευσης οχημάτων
- (γ) μονίμως εγκατεστημένων μηχανημάτων
- (δ) χρηματοθυρίδων

Ειδικά για τα ξενοδοχεία και τα τουριστικά καταλύματα η Υπηρεσία έχει εκδώσει το Ενημερωτικό Φυλλάδιο 14.

Κατάργηση

Η προηγούμενη εγκύκλιος Αρ. Α289 αποσύρεται.

Από τη λήψη της παρούσας εγκυκλίου οι φορολογούμενοι και οι αντιπρόσωποι τους πρέπει να ενθαρρύνονται να αποτείνονται στο αρμόδιο Επαρχιακό Γραφείο όταν ενδιαφέρονται να έχουν την άποψη της Υπηρεσίας σε σχέση με συγκεκριμένο συμβόλαιο.

(Μ.Μιλτιάδου)
για Έφορο Φ.Π.Α.

Κοιν.: Σύνδεσμο Εγκεκριμένων Λογιστών Κύπρου
Τ.Θ. 4935
1355 Λευκωσία
: Γενικό Ελεγκτή