

Εφαρμοστική Οδηγία 09/2021

Ο περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμος Φόρος Κεφαλαιουχικών Κερδών

Θέμα: Εκποιήσεις Ακινήτων

Γενικά

1. Η πράξη της διάθεσης ενυπόθηκου ακινήτου με βάση τα άρθρα 44Α μέχρι 44 ΙΑΑ του περί Μεταβιβάσεως και Υποθηκείσεως Ακινήτων Νόμο, αρ. 9/1965, εκ πρώτης όψεως δε μπορεί ξεκάθαρα να χαρακτηριστεί ως εμπορική ή κεφαλαιουχική, καθότι δεν διεξάγεται μέσα στο συνηθισμένο κύκλο των εμπορικών πράξεων των επιχειρήσεων εμπορίας και ανάπτυξης γης, αλλά μέσα από τη διαδικασία εκποίησης που προνοείται στο πιο πάνω Νόμο. Ωστόσο, όπως είναι γνωστό, οι πλείστες των περιπτώσεων των εκποιήσεων ακίνητης ιδιοκτησίας, προέρχονται από εμπορικό απόθεμα προσώπων, που δραστηριοποιούνται στο τομέα αγοραπωλησίας της ακίνητης ιδιοκτησίας.

2. Επί του θέματος των εκποιήσεων έχει εκδοθεί η Εγκύκλιος 9/2016, ημερομηνίας 19 Ιουλίου 2016, χωρίς ωστόσο να εκλείψουν διάφορα πρακτικά προβλήματα κατά τη διαδικασία που διενεργείται ενώπιον του Τμήματος Φορολογίας, με κυριότερο αυτό του γεγονότος της μη υποβολής δηλώσεων εισοδήματος ή και άλλων ικανοποιητικών στοιχείων από τη πλευρά των ιδιοκτητών ακινήτων που θα διευκόλυναν την απόφαση για ορθή φορολόγηση των διαθέσεων που προκύπτουν από τις εκποιήσεις. Ως εκ τούτου, παρατηρείται καθυστέρηση στην όλη διαδικασία με αποτέλεσμα να αυξάνεται ο αριθμός των υποθέσεων που εκκρεμούν.

Σημειώνεται ότι με βάση τον περί Μεταβιβάσεως και Υποθηκείσεως Ακινήτων Νόμο αρ. 9/1965 Μέρος VIA άρθρα 44 Α μέχρι 44ΙΑΑ, την όλη διαδικασία κινεί ο ενυπόθηκος δανειστής, ο οποίος δεν έχει την υποχρέωση υποβολής δήλωσης εισοδήματος του ιδιοκτήτη της εκποιούμενης ακίνητης ιδιοκτησίας ή και συνήθως δεν κατέχει άλλα στοιχεία, τα οποία χρειάζονται για λήψη της απόφασης για φορολόγηση της διάθεσης.

Πρακτική εφαρμογή

3. Ανεξάρτητα αν η διάθεση της ακίνητης ιδιοκτησίας γίνεται δια της εκποίησης της, το αποτέλεσμα της εντάσσεται είτε στον περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμο (ΦΕ) είτε στον περί Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμο (ΦΚΚ) ανάλογα, αφού ληφθούν υπόψη τα κριτήρια εμπορίας που καθιερώθηκαν από τη Νομολογία. Η εξέτασή τους, όπως καθιερώθηκε από τη νομολογία, θα βασίζεται στην αντικειμενική εξέταση των κριτηρίων μέσα από τα γεγονότα και στοιχεία της κάθε υπόθεσης ξεχωριστά που βρίσκονται ενώπιον του Εφόρου.

4. Έχοντας υπόψη τα πιο πάνω, οι λειτουργοί του Τμήματος μέσα στα πλαίσια φορολόγησης των πράξεων διαθέσεων ακινήτων από εκποίηση, θα ενεργούν όπως πιο κάτω:

(α) Στις περιπτώσεις όπου εξάγεται εύκολα και ξεκάθαρα μέσα από τα κριτήρια εμπορίας ότι η συναλλαγή ενέχει χαρακτήρα εμπορίας, αφού τα εκποιημένα ακίνητα προέρχονται από εμπορικό απόθεμα προσώπων που ασχολούνται με την εκμετάλλευση γης ή την εμπορία ακινήτων, η συναλλαγή αυτή υπάγεται αυτόματα σε φορολογία για σκοπούς φόρου εισοδήματος.

Ως εκ τούτου, για την έκδοση του Πιστοποιητικού Διευθέτησης Φορολογικής Υποχρέωσης (Ν.313), για σκοπούς μεταβίβασης του ακινήτου, **απαραίτητα** θα πρέπει να εξεταστεί προηγουμένως κατά πόσο προκύπτει κέρδος και φορολογία φόρου εισοδήματος από την πράξη της εκποίησης και εάν προκύπτει, αυτή θα καταβάλλεται δια της υποβολής προσωρινής φορολογίας φόρου εισοδήματος επί του κέρδους της διάθεσης:

(i) Σε περίπτωση **μη** υποβολής δήλωσης εισοδήματος/λογαριασμούς από τον ιδιοκτήτη ή τέτοιων τεκμηριωμένων στοιχείων από την πλευρά του ενυπόθηκου δανειστή σε σχέση με τον υπολογισμό του κέρδους ή της ζημίας από τη διάθεση, ο εξετάζων Λειτουργός καθορίζει το αποτέλεσμα με βάση την κρίση του ή και τα ενώπιον του στοιχεία, και καλεί το ενυπόθηκο δανειστή να καταβάλει τον ανάλογο φόρο εισοδήματος σε περίπτωση ύπαρξης κέρδους από τη διάθεση. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι, για τον καθορισμό του κόστους του εκπονημένου ακινήτου, μπορεί να ληφθούν υπόψη είτε παλαιότερα υποβληθέντα στοιχεία, είτε οι κατά καιρούς εγκύκλιοι υπολογισμού δαπανών ανέγερσης κατασκευών, είτε ακόμα και να ζητηθεί νέα εκτίμηση.

(ii) Ο εξετάζων Λειτουργός εκδίδει το Πιστοποιητικό Διευθέτησης Φορολογικής Υποχρέωσης (Ν.313), αφού προηγουμένως:

- διαβιβάσει στοιχεία σε Λειτουργό Είσπραξης Φόρων για καταχώρηση προσωρινής φορολογίας (0200) μέσω της «Οθόνης 9, Επιλογή 1» (Καταχώρηση Αυτοφορολογίας)·
- εκτυπώσει, την επόμενη ημέρα από την πιο πάνω καταχώρηση, Κατάσταση Λογαριασμού, στο οποίο να εμφανίζεται μόνο ο κωδικός 0200 της προσωρινής φορολογίας του συγκεκριμένου έτους, όπου θα εμφανίζεται και ο αριθμός αναφοράς των δύο δόσεων μαζί με τα πληρωτέα ποσά της προσωρινής φορολογίας. Η εν λόγω Κατάσταση Λογαριασμού θα διαβιβάζεται στα ενδιαφερόμενα πρόσωπα (ιδιοκτήτη και ενυπόθηκο δανειστή)·
- ικανοποιηθεί ότι καταβλήθηκε το σύνολο της προσωρινής φορολογίας, ζητώντας την σχετική απόδειξη.

(β) Στις περιπτώσεις όπου τα εκποιημένα ακίνητα προέρχονται από πρόσωπα εκτός της πιο πάνω κατηγορίας, ζητείται απαραίτητα η συμπλήρωση του εντύπου Ε.Πρ. 413 (Ερωτηματολόγιο) από την εξέταση του οποίου θα αποφασιστεί κατά πόσο το κέρδος ή ζημιά εμπίπτει στις πρόνοιες του ΦΚΚ ή του ΦΕ:

(i) Στις περιπτώσεις που με βάση το ερωτηματολόγιο και το σωρευτικό αποτέλεσμα των κριτηρίων εμπορίας, κριθεί ότι η διάθεση υπόκειται στο ΦΕ, τότε σε περίπτωση κέρδους από τη διάθεση, ζητείται όπως πιο πάνω, στο 4α(i) και (ii), η καταβολή προσωρινής φορολογίας.

(ii) Στις περιπτώσεις που με βάση το ερωτηματολόγιο και το σωρευτικό αποτέλεσμα των κριτηρίων εμπορίας, κριθεί ότι η διάθεση υπόκειται τον ΦΚΚ, εκδίδεται φορολογία κεφαλαιουχικών κερδών και ζητείται η καταβολή της φορολογίας.

(iii) Στις περιπτώσεις οριακών υποθέσεων ή σε εκείνες που μέσα από τα στοιχεία ή το ερωτηματολόγιο δεν μπορεί να εξαχθεί ασφαλές συμπέρασμα, τότε επιβάλλεται φορολογία κεφαλαιουχικών κερδών για να εξεταστεί η υπόθεση σε μεταγενέστερο στάδιο, σε περίπτωση ένστασης από την πλευρά του φορολογούμενου προσώπου.

(γ) Οι οποιοσδήποτε απαιτήσεις για επιστροφή ποσών φόρων που καταβλήθηκαν, θα εξετάζονται κατόπιν υποβολής και εξέτασης των δηλώσεων εισοδήματος των ιδιοκτητών των ακινήτων ή και της υποβολής και εξέτασης ενστάσεων.

(δ) Παρά την οποιαδήποτε πρακτική που ακολουθείτο μέχρι σήμερα, εφόσον επιβληθεί οποιαδήποτε φορολογία, είτε εισοδήματος είτε κεφαλαιουχικών κερδών, σε σχέση με τη διάθεση, το Τμήμα Φορολογίας θα πληροφορεί γραπτώς και κατάλληλα όχι μόνο τον ενυπόθηκο δανειστή αλλά και τον ιδιοκτήτη/φορολογούμενο. Στην επιστολή θα γίνεται η ορθή πληροφόρηση σε σχέση με την επιβολή

της φορολογίας και θα συμπεριλαμβάνεται και η θέση του Τμήματος Φορολογίας ότι σε περίπτωση ένστασης και απόφασης για επιστροφή ποσών φόρων, αυτή θα διενεργείται μόνο εφόσον υπάρχει γραπτή συγκατάθεση τόσο του ενυπόθηκου δανειστή όσο και του ιδιοκτήτη της ακίνητης ιδιοκτησίας, με υπόδειξη σε ποιον από τους δύο θα γίνει το έμβασμα της επιστροφής. Νοείται ότι τέτοια επιστροφή θα γίνεται και κατόπιν διατάγματος του Επαρχιακού Δικαστηρίου.

Επιπρόσθετα, θα αποστέλλεται επιστολή στο φορολογούμενο/ιδιοκτήτη της ακίνητης ιδιοκτησίας, ανάλογα με το φορολογικό χειρισμό που έτυχε η διάθεση· δηλαδή, κατά πόσο το κέρδος φορολογήθηκε με βάση τον ΦΕ ή τον ΦΚΚ Νόμο.

Ημερομηνία έκδοσης: 9 Φεβρουαρίου 2021