



Αρ. Φακ.: Κ.Π. 6
Αρ. Φαξ.: 367965
Αρ. Τηλ.: 306365

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

Ερμηνευτική Εγκύκλιος 50

28 Αυγούστου 1997

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 αφερέγγυα με ένα από δυο τρόπους.

(α) Διορισμός παραλήπτη

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 την ημερομηνία έγκρισης του ψηφίσματος. Η αναγκαστική εκκαθάριση λογίζεται ότι αρχίζει 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 κήρυξη 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 όνομα 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 ωσάν να 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 δυο τρόπους που εξηγούνται στις επόμενες παραγράφους. Συνεπώς τα πρόσωπα αυτά πρέπει να αναφέρουν έγκαιρα - μέσα σε 21 μέρες - το διορισμό τους έτσι ώστε να αποφασιστεί αμέσως η μέθοδος εκπλήρωσης των υποχρεώσεων χωρίς ταλαιπωρίες και επιβαρύνσεις.

Φορολογικός αντιπρόσωπος

Αν το πρόσωπο που έχει υπό τον έλεγχό του την περιουσία δεν πρόκειται να συνεχίσει την επιχείρηση, ο Έφορος μπορεί δυνάμει του Καν.6 της Κ.Δ.Π. 206/91 να απαιτήσει από αυτό να εκπληρώνει τις υποχρεώσεις του υποκειμένου στο φόρο προσώπου ως φορολογικός αντιπρόσωπός του.

Το πρόσωπο που έχει υπό τον έλεγχο του την περιουσία δεν θεωρείται ότι συνεχίζει την επιχείρηση απλώς και μόνο επειδή εισπράττει ποσά από τους χρεώστες και εκδίδει τιμολόγια ή αποδείξεις. Συνεχίζει την επιχείρηση αν συμβάλλεται με άλλους, δηλαδή αν πωλεί αγαθά ή παρέχει υπηρεσίες, είτε ως αντιπρόσωπος (π.χ. εκκαθαριστής εταιρείας) είτε στο όνομα του (π.χ. διαχειριστής πτώχευσης). Ακόμη και αν οι ενέργειές του περιορίζονται στην εκποίηση των περιουσιακών στοιχείων, θα θεωρηθούν ότι πραγματοποιούνται μέσα στα πλαίσια ή για προώθηση των δραστηριοτήτων της επιχείρησης (άρθρο 2 (6)).

Με τη λήψη της σχετικής επιστολής από την Υπηρεσία ο αντιπρόσωπος αναλαμβάνει τις υποχρεώσεις του υποκειμένου στο φόρο για υποβολή των φορολογικών δηλώσεων (συμπεριλαμβανομένων και εκείνων των προηγούμενων περιόδων) και για καταβολή του φόρου. Όμως, η υποχρέωση καταβολής φόρου περιορίζεται στην έκταση στην οποία ελέγχει τα περιουσιακά στοιχεία.

Όταν η Υπηρεσία απαιτήσει από τον αντιπρόσωπο να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις του υποκειμένου στο φόρο, η φορολογική περίοδος λήγει την προηγούμενη του διορισμού και αρχίζει νέα φορολογική περίοδος την ημέρα του διορισμού (Καν.3(3) της Κ.Δ.Π. 206/91). Η εγγραφή στο Μητρώο Φ.Π.Α. δεν επηρεάζεται διότι ο αντιπρόσωπος δεν καθίσταται υποκείμενος στο φόρο.

Αν προκύπτει θέμα ακύρωσης της εγγραφής, θα πρέπει να γίνεται προσπάθεια να συμφωνείται η ημερομηνία ακύρωσης μεταξύ του αρμόδιου λειτουργού και του αντιπροσώπου.

Αντιπρόσωπος υποκείμενος στο φόρο

Αν το πρόσωπο που έχει υπό τον έλεγχό του την περιουσία πρόκειται να συνεχίσει την επιχείρηση, πραγματοποιώντας φορολογητέες πράξεις, ο Έφορος μπορεί δυνάμει του άρθρου 46(5) και (6) να το θεωρήσει ως υποκείμενο στο φόρο για περιορισμένο χρονικό διάστημα.

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. Όο εδάφιο (β) του άρθρου 6(11) του Ν.246/90 προβλέπει ότι δεν θεωρείται ότι υπάρχει πλασματική παράδοση των αγαθών κατά την ακύρωση της εγγραφής κάτω από αυτές τις συνθήκες. Αν δεν υπήρχε αυτό το εδάφιο, θα έπρεπε να απαιτηθεί φόρος από το πρόσωπο του οποίου ακυρώνεται η εγγραφή με βάση το άρθρο 6(11).

Στις πτωχεύσεις ή τις εκκαθαρίσεις εταιρειών ο Φ.Π.Α. που οφείλεται κατά την ημερομηνία της πτώχευσης ή της εκκαθάρισης θα πληρωθεί στην Υπηρεσία 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 πράξεις, οφείλει να υποβάλει Φ.Π.Α.5 στο αρμόδιο Επαρχιακό Γραφείο 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.

(Μ. Μιλτιάδου)
για Έφορο Φ.Π.Α.

Κοιν.: Σύνδεσμο Εγκεκριμένων Λογιστών Κύπρου
Τ.Θ. 4935
1355 Λευκωσία
: Παγκύπριο Σύνδεσμο Εγκεκριμένων Λογιστών Αμερικής
Τ.Θ. 4501
1300 Λευκωσία
: ΚΕΒΕ
Τ.Θ. 1455
1509 Λευκωσία
: Γενικό Ελεγκτή
: Γενικό Διευθυντή
Υπουργείου Οικονομικών
: Έφορο Εταιρειών & Επίσημο Παραλήπτη
: Διοικητή/Έφορο
Τμήμα Συνεργατικής Ανάπτυξης