



ΚΥΠΡΙΑΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Αρ. Φακ.: 13.31.024.003
05.13.003

Αρ. Τηλ.: 22601902

Αρ. Φαξ: 22660484



ΤΜΗΜΑ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
TAX DEPARTMENT

ΚΕΝΤΡΙΚΑ ΓΡΑΦΕΙΑ
1471 ΛΕΥΚΩΣΙΑ

29 Δεκεμβρίου 2017

Ερμηνευτική Εγκύκλιος 219 – Φ.Π.Α.

Όλους τους λειτουργούς,

Θέμα: Παράδοση μη ανεπτυγμένης οικοδομήσιμης γης

Αναφέρομαι στο πιο πάνω θέμα και σας πληροφορώ ότι σύμφωνα με τον περί Φ.Π.Α. τροποποιητικό νόμο (Ν.157(Ι)/2017), ο οποίος δημοσιεύτηκε στην Επίσημη Εφημερίδα της Δημοκρατίας στις 13/11/2017, επιβάλλεται φόρος επί της παράδοσης μη ανεπτυγμένης οικοδομήσιμης γης («μ.α.ο.γ.») από πρόσωπο που ασκεί οικονομική δραστηριότητα με ημερομηνία έναρξης ισχύος τη 2^η Ιανουαρίου 2018.

Η «μ.α.ο.γ.» που αποτελεί αντικείμενο του φόρου περιγράφεται στους περί Φ.Π.Α. (Καθορισμός μη Ανεπτυγμένης Οικοδομήσιμης Γης και Λοιπές Διατάξεις) Κανονισμούς του 2017 (Κ.Δ.Π. 441/2017).

Θα πρέπει να επισημανθεί ότι το είδος της γης αποτελεί σημαντικό παράγοντα κατά πόσο θα υπάρξει φορολόγηση της «μ.α.ο.γ.» Σύμφωνα με την παράγραφο 4 των περί Φ.Π.Α. (Καθορισμός μη Ανεπτυγμένης Οικοδομήσιμης Γης και Λοιπές Διατάξεις) Κανονισμών του 2017 (Κ.Δ.Π. 441/2017) η παράδοση γης, η οποία βρίσκεται σε κτηνοτροφική ζώνη/περιοχή ή ζώνη/περιοχή εκτός ορίου/περιοχής ανάπτυξης που βασικά δεν προορίζεται για ανάπτυξη, όπως είναι η ζώνη/περιοχή προστασίας του περιβάλλοντος, αρχαιολογική ή αγροτική, απαλλάσσεται από την επιβολή του Φ.Π.Α. Η πιο πάνω απαλλαγή ισχύει ανεξάρτητα του προσώπου που πραγματοποιεί την πράξη αυτή· δηλαδή, αν η πώληση αυτή γίνεται από πρόσωπο που έχει ως κύρια του επιχειρηματική δραστηριότητα την ανάπτυξη και πώληση γης ή όχι. Επίσης, η διάθεση της αναφερόμενης γης δεν φορολογείται ανεξάρτητα του σκοπού για τον οποίο διατίθεται.

Σύμφωνα με τον περί Φ.Π.Α. τροποποιητικό νόμο, Ν.157(Ι)/2017, η παράδοση «μ.α.ο.γ.» υπόκειται σε Φ.Π.Α. όταν η συναλλαγή πραγματοποιείται από πρόσωπο μέσα στα πλαίσια της οικονομικής δραστηριότητας που ασκεί.

Οικονομική δραστηριότητα

Με βάση το εδάφιο (1) του άρθρου 3 του περί Φ.Π.Α. Νόμου του 2000 μέχρι 2017, η έννοια του όρου «επιχείρηση» σημαίνει, οικονομική δραστηριότητα που ασκείται κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιοδήποτε τόπο, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής. Οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια του εδαφίου (1) πιο πάνω, είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες,

περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξορύξεως, των γεωργικών δραστηριοτήτων, και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελματιών ή των εξομοιούμενων προς αυτά, ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται επίσης η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, προς το σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.

Η ερμηνεία της «οικονομικής δραστηριότητας» αποτέλεσε κατά καιρούς αντικείμενο στο Δικαστήριο Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (Δ.Ε.Κ.), χωρίς, ωστόσο, να προκύψουν κάποια ενιαία κριτήρια τα οποία θα μπορούσε κάποιος να συμβουλευθεί για να καταλήξει σε κάποια αδιαμφισβήτητη απόφαση. Είναι, ωστόσο, αδιαμφισβήτητο γεγονός ότι η ερμηνεία που δίδεται σε κάθε απόφαση είναι βασισμένη στα γεγονότα της κάθε υπόθεσης ξεχωριστά.

Ο καθορισμός της οικονομικής δραστηριότητας θα πρέπει να βασίζεται στα γεγονότα της κάθε περίπτωσης για να αποφασιστεί κατά πόσο κάποιο πρόσωπο ασκεί οικονομική δραστηριότητα για σκοπούς Φ.Π.Α. Τα πιο κάτω ερωτήματα μπορεί να αποτελέσουν αντικείμενο εξέτασης για να καθοριστεί κατά πόσο κάποια δραστηριότητα αποτελεί άσκηση οικονομικής δραστηριότητας:

- κατά πόσο η δραστηριότητα είναι σοβαρή ενασχόληση ή επάγγελμα που ασκείται συστηματικά που δεν περιορίζεται κατ' ανάγκη σε εμπορική ή κερδοσκοπική ενασχόληση·
- κατά πόσο η δραστηριότητα αποτελεί επάγγελμα ή δραστηριότητα που επιδιώκεται ενεργά με αναγνωρίσιμη συνέχεια·
- κατά πόσο η δραστηριότητα έχει μετρήσιμο περιεχόμενο σε αξία και ποσότητα, πάνω σε τριμηνιαία ή ετήσια βάση·
- κατά πόσο η δραστηριότητα διενεργείται με το συνήθη τρόπο βασισμένη σε γερές και αναγνωρίσιμες αρχές άσκησης επιχείρησης·
- κατά πόσο η δραστηριότητα αφορά πρωτίστως την πραγματοποίηση φορολογητέων δραστηριοτήτων σε καταναλωτές έναντι αντιπαροχής· και
- κατά πόσο οι φορολογητέες δραστηριότητες είναι του είδους εκείνων των δραστηριοτήτων, που πραγματοποιούνται από αυτούς που επιδιώκουν το κέρδος.

Για να διαπιστωθεί πέραν πάσης λογικής αμφιβολίας αν κάποιο πρόσωπο ασκεί οικονομική δραστηριότητα θα πρέπει να γίνεται συνεκτίμηση όλων των γεγονότων και στοιχείων της υπόθεσης τόσο από το ίδιο το πρόσωπο όσο και από το Τμήμα Φορολογίας. Μια μεμονωμένη πράξη, χωρίς να υπάρχουν άλλα στοιχεία που να υποδηλώνουν την πρόθεση του προσώπου αυτού για άσκηση της δραστηριότητας αυτής επί συνεχούς βάσεως αποτελεί εκ πρώτης όψεως - όπως διατυπώθηκε πιο πάνω - δυνατό τεκμήριο ότι δεν υπάρχει πρόθεση εκ μέρους του για άσκηση της δραστηριότητας επί συνεχούς βάσεως. Ωστόσο, αν η πράξη αυτή αποτελεί την αρχή για μια σειρά πράξεων, τότε η φορολόγηση θα πρέπει να αρχίσει από την πρώτη πράξη. Θα πρέπει να εξετάζονται σωρευτικά τα ερωτήματα που αναφέρθηκαν πιο πάνω ώστε να γίνεται μια γενική συνεκτίμηση του τρόπου που ενεργεί το πρόσωπο.

Λαμβάνοντας υπόψη τα πιο πάνω και τοποθετώντας τα εν λόγω ερωτήματα στο πλαίσιο των παραδόσεων «μ.α.ο.γ.» θα μπορούσε να επισημανθεί ότι η ευκαιριακή πώληση δεν θα θεωρείται ως άσκηση οικονομικής δραστηριότητας εκτός αν υπάρχουν βάσιμα στοιχεία που να αποδεικνύουν το αντίθετο. Ευκαιριακή πώληση

θα μπορούσε για παράδειγμα να είναι η πώληση από μη επαγγελματία κληρονομικού τεμαχίου «μ.α.ο.γ.» για σκοπούς άλλους εκτός από το κέρδος μια φορά κάθε επτά με δέκα έτη.

Τονίζεται ότι η κατάταξη πιθανών κερδών από τη διάθεση «μ.α.ο.γ.» σε φόρο κεφαλαιουχικών κερδών δεν μπορεί να αποτελεί κριτήριο για να αποφασιστεί κατά πόσο κάποιος ασκεί οικονομική δραστηριότητα για σκοπούς εφαρμογής της νομοθεσίας περί Φ.Π.Α. Παράλληλα, επισημαίνεται ότι στην περίπτωση που το τεμάχιο «μ.α.ο.γ.» αποτελεί περιουσιακό στοιχείο εταιρείας, η διάθεση του θα αποτελεί πάντοτε φορολογητέα συναλλαγή, ανεξάρτητα του είδους της οικονομικής δραστηριότητας που ασκεί η εταιρεία.

Πρέπει επίσης να τονιστεί ότι ο επιδιωκόμενος σκοπός της συναλλαγής ή το τελικό αποτέλεσμα δεν επηρεάζει με οποιοδήποτε τρόπο την ερμηνεία της «οικονομικής δραστηριότητας». Άρα, αν κάποιος πρόσωπο πωλήσει τρία τεμάχια «μ.α.ο.γ.» για να ξοφλήσει κάποιο προσωπικό του δάνειο, η κατάληξη αν ασκεί οικονομική δραστηριότητα ή όχι, δεν μπορεί να **εξαρτηθεί** από τον σκοπό της απόφασης αυτής ή το τελικό της αποτέλεσμα.

Στις περιπτώσεις που παρουσιάζεται κάποιος βαθμός αμφιβολίας το Τμήμα Φορολογίας θα προβαίνει σε συνεκτίμηση, πέραν των διαθέσιμων στοιχείων και γεγονότων της κάθε περίπτωσης, το βαθμό που κάποια εξαίρεση θα προκαλεί στρέβλωση στη φορολογική ουδετερότητα μεταξύ των εμπορευόμενων, δηλαδή υπάρχει ίση μεταχείριση μεταξύ των προσώπων που παραδίδουν το ίδιο αγαθό.

Χρόνος της παράδοσης

Με την τροποποίηση της νομοθεσίας τίθενται σε εφαρμογή συγκεκριμένες μεταβατικές διατάξεις που αφορούν το χρόνο πραγματοποίησης της συναλλαγής. Συγκεκριμένα, απαλλάσσεται από την επιβολή Φ.Π.Α. η παράδοση μη ανεπτυγμένης οικοδομήσιμης γης η οποία –

(α) έχει μεταβιβαστεί με βάση τις διατάξεις του περί Μεταβιβάσεως και Υποθηκεύσεως Ακινήτων Νόμου πριν από τις 2 Ιανουαρίου 2018· ή

(β) για την οποία έχει κατατεθεί σύμβαση πώλησης στο Τμήμα Κτηματολογίου και Χωρομετρίας για σκοπούς του περί Πώλησης Ακινήτων (Ειδική Εκτέλεση) Νόμου ή στον Έφορο Φορολογίας πριν από τις 2 Ιανουαρίου 2018.

Οι πιο πάνω διατάξεις ισχύουν ανεξάρτητα του ποσού που πιθανόν να έχει εισπράξει ο πωλητής της «μ.α.ο.γ.». Για παράδειγμα, αν η συνολική αντιπαροχή για τεμάχιο γης είναι €200K και ο πωλητής εισπράττει μόνο €20K πριν την έναρξη εφαρμογής της νομοθεσίας (2/1/2018) και το υπόλοιπο μετά την εν λόγω ημερομηνία, τότε με την προϋπόθεση ότι το συμβόλαιο της συναλλαγής κατατέθηκε στο Τμήμα Κτηματολογίου και Χωρομετρίας ή στον Έφορο Φορολογίας (με την κατάλληλη χαρτοσήμανση) τότε η συναλλαγή θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκε εξ ολοκλήρου πριν τις 2/1/2018. Ωστόσο, αν δεν γίνει η κατάθεση του συμβολαίου όπως αναφέρεται πιο πάνω, τότε θα πρέπει να αποδοθεί φ.π.α. επί του ποσού που λαμβάνεται μετά τις 2/1/2018 καθώς θα ισχύουν οι κανονικές διατάξεις της περί Φ.Π.Α. νομοθεσίας σχέση με το χρόνο της συναλλαγής.

Εφαρμογή αντίστροφης χρέωσης

Με τον τροποποιητικό νόμο, Ν.157(Ι)/2017, από τις 2 Ιανουαρίου 2018 εφαρμόζεται η αντίστροφη χρέωση σε μεταβίβαση «μ.α.ο.γ.» όταν αυτή γίνεται στο πλαίσιο διαδικασίας αναδιάρθρωσης δανείου, καθώς και στο πλαίσιο διαδικασίας αναγκαστικής μεταβίβασης προς το δανειστή.

Στις περιπτώσεις αυτές το εγγεγραμμένο στο Φ.Π.Α. πρόσωπο δεν έχει υποχρέωση επιβολής φ.π.α. επί της μεταβίβασης που πραγματοποιεί, αλλά ο λήπτης του αγαθού οφείλει να αποδώσει τον ανάλογο φόρο και έχει ταυτόχρονα το δικαίωμα να διεκδικήσει το ποσό του φόρου εισρωών.

Η πιο πάνω εφαρμογή λήγει στις 31 Δεκεμβρίου 2019 (Ν. 135(Ι)/2017).



Γιάννης Τσαγκάρης
Έφορος Φορολογίας

Αντ. : 05.13.003

Κοιν.: Γενικό Ελεγκτή

: Γενική Λογίστρια

: Γενικό Διευθυντή Υπ. Οικονομικών

: Γενικό Διευθυντή Υπουργείου Παιδείας και Πολιτισμού

: 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
- : Σύνδεσμο Επιχειρήσεων Παροχής Διοικητικών Υπηρεσιών Κύπρου
Γρίβα Διγενή 115
3101 Λεμεσός
- : Παγκύπριο Δικηγορικό Σύλλογο
Τ.Θ. 21446
1508 Λευκωσία