



ΚΥΠΡΙΑΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ



ΤΜΗΜΑ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
TAX DEPARTMENT

ΚΕΝΤΡΙΚΑ ΓΡΑΦΕΙΑ
1471 ΛΕΥΚΩΣΙΑ

Αρ. Φακ.: 13.31.024.003 /05.13.003 (Φ.Π.Α.)
Αρ. Τηλ.: 22601902
Αρ. Φαξ: 22660484
Ηλεκτρ. Ταχυδ: commissioner@tax.mof.gov.cy

2 Απριλίου 2019

Ερμηνευτική Εγκύκλιος 233 – 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^α 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 ΦΠΑ. 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 δραστηριότης 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 για σκοπούς Φ.Π.Α. αλλά και για την όσο το δυνατό ομοιόμορφη λήψη αποφάσεων σε σχέση με το 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.

A. «Άσκηση οικονομικής δραστηριότητας»

«Άσκηση οικονομικής δραστηριότητας» αποτελούν όλες οι ακόλουθες περιπτώσεις παράδοσης τεμαχίου μ.α.ο.γ. οι οποίες πραγματοποιούνται από πρόσωπο (φυσικό πρόσωπο, άτυπο συνεταιρισμό) ανεξαρτήτως του λόγου πώλησης (οικονομικών λόγων, δανείων, λόγων υγείας, οικογενειακών λόγων), της αξίας ή της περιοχής που βρίσκεται το ακίνητο, και δημιουργείται υποχρέωση εγγραφής στο Μητρώο Φ.Π.Α. και επιβολής φόρου σε κάθε παράδοση:

(1) Παράδοση τεμαχίου μ.α.ο.γ. που εμπίπτει σε μια από τις πιο κάτω πολεοδομικές ζώνες, ώστε να αποφεύγεται η στρέβλωση στη φορολογική ουδετερότητα μεταξύ των εμπορευόμενων, δηλαδή να υπάρχει ίση μεταχείριση μεταξύ των προσώπων που παραδίδουν το ίδιο αγαθό :

- βιομηχανική ζώνη, κατηγορίας Α, Β, Γ·
- βιοτεχνική ζώνη, κατηγορίας Α,Β·
- ζώνη οικονομικών δραστηριοτήτων·
- μεικτή ζώνη βιομηχανίας και οικονομικών δραστηριοτήτων·
- ζώνη εμπορικών και άλλων συναφών λειτουργιών εκτός αστικού εμπορικού κέντρου·
- ζώνη εμπορικών και άλλων συναφών λειτουργιών εκτός πυκνοκατοικημένης περιοχής πόλης·
- ζώνη εμπορικών και άλλων συναφών λειτουργιών εκτός της κεντρικής εμπορικής περιοχής·
- τουριστική ζώνη·
- τουριστικά χωριά·
- τουριστικές επαύλεις·
- οργανωμένα διαμερίσματα·
- οργανωμένα συγκροτήματα·
- παραθεριστικές κατοικίες·
- ξενοδοχεία· και
- τουριστικές εγκαταστάσεις.

Σημειώνεται ότι αν το τεμάχιο μ.α.ο.γ. είναι το τελευταίο που πωλείται στη συγκεκριμένη περιοχή, τότε δεν θα θεωρείται ότι η παράδοση τεμαχίου μ.α.ο.γ. που εμπίπτει σε μια από τις πιο πάνω πολεοδομικές ζώνες, επηρεάζει την «φορολογική ουδετερότητα» και δεν θα θεωρείται άσκηση οικονομικής δραστηριότητας.

(2) Παράδοση πέραν του ενός (1) τεμαχίου μ.α.ο.γ. από κάποιο πρόσωπο, είτε το απέκτησε από κληρονομιά είτε το αγόρασε με σκοπό επένδυση ή για την ανέγερση της κατοικίας του, λαμβανομένου υπόψη όλων των πωλήσεων που έγιναν από την 01/01/2015.

(3) Παράδοση τεμαχίου μ.α.ο.γ (ανεξαρτήτως αριθμού) από διαχειριστή περιουσίας αποθανόντα, ο οποίος προχωρεί σε παράδοση τεμαχίου μ.α.ο.γ.

(4) Παράδοση τεμαχίου μ.α.ο.γ. το οποίο αποτελεί προϊόν διαχωρισμού από το πρόσωπο που το παραδίδει (έστω και εάν ο διαχωρισμός έγινε πριν την έναρξη ισχύος του Ν. 157(Ι)/2017), και ανεξαρτήτως του λόγου πώλησης του.

(5) Παράδοση τεμαχίου μ.α.ο.γ. το οποίο κατέχει πρόσωπο εγγεγραμμένο στο Μητρώο Φ.Π.Α. ως αυτοτελώς εργαζόμενος και το οποίο απέκτησε στα πλαίσια άσκησης της επιχείρησης (ενδεχομένως με πόρους της επιχείρησης του).

Β. Μη άσκηση οικονομικής δραστηριότητας.

Μη άσκηση οικονομικής δραστηριότητας και ως εκ τούτου μη υποχρέωση εγγραφής στο Μητρώο Φ.Π.Α., αποτελούν οι ακόλουθες περιπτώσεις παράδοσης τεμαχίου μ.α.ο.γ. οι οποίες ουσιαστικά δεν εμπίπτουν με οποιοδήποτε τρόπο στις πιο πάνω περιπτώσεις, οι οποίες δημιουργούν υποχρέωση επιβολής Φ.Π.Α.:

(1) Παράδοση αριθμού τεμαχίων μ.α.ο.γ., εφόσον τα τεμάχια είναι συνεχόμενα, ως μια ενιαία συναλλαγή, σε ένα αγοραστή (ανεξαρτήτως ποιος είναι ο αγοραστής και γιατί τα αγοράζει), εκτός αν η παράδοση τεμαχίου μ.α.ο.γ. εμπίπτει σε μια από τις πολεοδομικές ζώνες που καθορίζονται στο σημείο Α(1) πιο πάνω.

(2) Παράδοση τεμαχίου ή τεμαχίων μ.α.ο.γ. (ανεξαρτήτως αριθμού) τα οποία θα δοθούν έναντι αμοιβής στην εταιρεία που διενήργησε τον διαχωρισμό για κάλυψη των εξόδων διαχωρισμού, είτε οι εργασίες άρχισαν ή η αίτηση για τον διαχωρισμό έγινε πριν ή μετά τις 02/01/2018. Απαιτούνται από τον πωλητή αποδεικτικά στοιχεία, όπως συμβόλαιο με την εταιρεία διαχωρισμού.

(3) Παράδοση του τελευταίου/μοναδικού τεμαχίου μ.α.ο.γ. που κατέχει κάποιο πρόσωπο.

(4) Παράδοση τεμαχίου μ.α.ο.γ. το οποίο κατέχει σε προσωπικό επίπεδο πρόσωπο εγγεγραμμένο στο Μητρώο Φ.Π.Α. ως αυτοτελώς εργαζόμενος, και το οποίο απέκτησε από κληρονομιά ή το αγόρασε για ανέγερση της προσωπικής του κατοικίας, εκτός εάν αποτελεί παράδοση πέραν του ενός (1) τεμαχίου μ.α.ο.γ.

Γ. Παράδοση τεμαχίου μ.α.ο.γ. από νομικό πρόσωπο

(1) Παράδοση οποιουδήποτε αριθμού τεμαχίων μ.α.ο.γ. από νομικό πρόσωπο (εταιρεία, εγγεγραμμένο συνεταιρισμό) το οποίο ασκεί επιχείρηση, εγγεγραμμένο ή όχι στο Μητρώο Φ.Π.Α. (εάν οι συναλλαγές του αποτελούν εξαιρούμενες συναλλαγές), με ή χωρίς αντιπαροχή, εμπίπτει στις διατάξεις του περί Φ.Π.Α. τροποποιητικού Νόμου Ν.157(Ι)/2017 και φορολογείται με τον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. που εκάστοτε ισχύει στην Δημοκρατία.

(2) Παράδοση τεμαχίου μ.α.ο.γ. από νομικό πρόσωπο (εταιρεία, εγγεγραμμένο συνεταιρισμό) που δεν ασκεί οποιαδήποτε οικονομική δραστηριότητα από την οποία αντλεί εισόδημα επί συνεχούς βάσεως (αδρανής εταιρεία - dormant company, επενδυτική εταιρεία - holding company), είτε η παράδοση τεμαχίου μ.α.ο.γ. πραγματοποιείται με ή χωρίς αντιπαροχή, δεν δημιουργεί υποχρέωση για εγγραφή στο Μητρώο Φ.Π.Α. (Παράγραφος 1(5) του Μέρους Ι το Πρώτου Παραρτήματος της περί ΦΠΑ Νομοθεσίας) και ως εκ τούτου δεν εμπίπτει στις διατάξεις του περί Φ.Π.Α. τροποποιητικού Νόμου Ν.157(Ι)/2017.

(3) Παράδοση τεμαχίου μ.α.ο.γ. από νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτήθηκε ως αποτέλεσμα χαριστικής μεταβίβασης από μέτοχο της εταιρείας και δεν χρησιμοποιήθηκε για την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας (μίσθωση, ανάπτυξη κ.ά) και παραδίδεται πίσω στον αρχικό μέτοχο χωρίς αντιπαροχή, δεν αποτελεί αντικείμενο του Φ.Π.Α.

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 Μεταβίβασης και Υποθηκείωσης 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 καθότι 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 εισροών.

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

Η Ερμηνευτική Εγκύκλιος 219 ημερομηνίας 29 Δεκεμβρίου 2017, παύει να ισχύει και αντικαθίσταται με την παρούσα, η οποία ισχύει από την ημερομηνία έκδοσης της.


Γιάννης Τσαγκάρης
Έφορος Φορολογίας

Αντ. : 05.13.003

Κοιν.: Γενικό Ελεγκτή

: Γενική Λογίστρια

: Γενικό Διευθυντή Υπ. Οικονομικών

: Εφοριακό Συμβούλιο
Τ.Θ. 26898
1648 Λευκωσία

: 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
- : Cyprus International Business Association
Τ.Θ. 54917
3729 Λεμεσός
- : Συμβούλιο Εγγραφής Κτηματομεσιτών
Τ.Θ. 28954
2084 Λευκωσία