



ΚΥΠΡΙΑΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ



ΤΜΗΜΑ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
TAX DEPARTMENT

ΚΕΝΤΡΙΚΑ ΓΡΑΦΕΙΑ
1471 ΛΕΥΚΩΣΙΑ

Αρ. Φακ.: 13.31.030.001/ 05.13.003 (Φ.Π.Α.)
Αρ. Τηλ.: 22601902
Αρ. Φαξ.: 22660484
Ηλεκτρ. Ταχυδρ.: commissioner@tax.mof.gov.cy



Ερμηνευτική Εγκύκλιος 234 - Φ.Π.Α.

Προς Όλους τους Λειτουργούς

Θέμα: Απαλλαγή Επισφαλών Χρεών

Θα ήθελα να αναφερθώ στην Ερμηνευτική Εγκύκλιο 204 και να σας ενημερώσω ότι η εν λόγω εγκύκλιος αποσύρεται και αντικαθίσταται με την παρούσα, ως αποτέλεσμα πρόσφατης απόφασης του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου:

Σύμφωνα με την παράγραφο I του σημείου 12 της εν λόγω εγκυκλίου, δεν μπορεί ο πωλητής να διεκδικήσει απαλλαγή Φ.Π.Α. για επισφαλή χρέη αν η εγγραφή του αγοραστή έχει ακυρωθεί από το Μητρώο Φ.Π.Α. Ωστόσο, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση C-127/18, A-PACK CZ s.r.o, αποφάσισε ότι τέτοια προϋπόθεση αντιτίθεται στο άρθρο 90 της Ευρωπαϊκής Οδηγίας Φ.Π.Α. (2006/112/ΕΚ) για το λόγο ότι τέτοιος περιορισμός δεν μπορεί να θεωρηθεί ως αναγκαίος για την ορθή είσπραξη του Φ.Π.Α. και για την αποφυγή της απάτης.

Με βάση την απόφαση αυτή θα επιτρέπεται η διεκδίκηση απαλλαγής Φ.Π.Α. για επισφαλή χρέη από τον πωλητή στην περίπτωση που ο αγοραστής έπαυσε να είναι υποκείμενος στο φόρο πρόσωπο, οπότε η σχετική τροποποίηση αναφέρεται στην παράγραφο 12(I).

Διευκρινίζεται ότι το δικαίωμα διεκδίκησης του Φ.Π.Α. δεν καταργείται αν ο χρεώστης σε καμία περίπτωση δεν είχε δικαίωμα διεκδίκησης όλου ή μέρους του φόρου εισροών.»

Με βάση το άρθρο 27 του περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας Νόμου του 2000 όπως έχει τροποποιηθεί και των Κανονισμών 89 μέχρι 100 του μέρους XI των περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Γενικών) Κανονισμών του 2000 όπως έχουν τροποποιηθεί, πρόσωπο δικαιούται, αφού υποβάλει απαίτηση στον Έφορο, σε επιστροφή του ποσού του Φ.Π.Α. που είναι επιβλητέο, όταν –

- α) πρόσωπο έχει παραδώσει αγαθά ή έχει παράσχει υπηρεσίες και έχει αποδώσει και καταβάλει Φ.Π.Α. επί της συναλλαγής,
- β) το όλον ή οποιοδήποτε μέρος της αντιπαροχής για τη συναλλαγή έχει διαγραφεί στα λογιστικά του βιβλία ως επισφαλές χρέος,
- γ) έχει λάβει τα αναγκαία υπό τις περιστάσεις για την είσπραξη του μέτρα, και

δ) έχει παρέλθει περίοδος δώδεκα μηνών (που αρχίζει την ημερομηνία της συναλλαγής).

2. Η εν λόγω απαίτηση μπορεί να γίνει μέσα σε 4 χρόνια από την ημερομηνία κατά την οποία το χρέος κατέστη οφειλόμενο και πληρωτέο ή από την ημερομηνία της συναλλαγής, οποιαδήποτε είναι μεταγενέστερη, με την καταχώρηση του σχετικού ποσού στο τετράγωνο 4 της φορολογικής δήλωσης «Φ.Π.Α. που εκπίπτει αυτήν την περίοδο επί αγορών και άλλων εισροών», της φορολογικής περιόδου στην οποία θα γίνει η καταχώρηση των σχετικών ποσών στο λογαριασμό επισφαλών χρεών που πρέπει να τηρείται.
3. Όταν ο αγοραστής είναι υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, ο αιτητής οφείλει να ειδοποιήσει τον αγοραστή γραπτώς μέσα σε 7 μέρες από την υποβολή της απαίτησης και η ειδοποίηση πρέπει να περιέχει τις πληροφορίες που αναφέρονται στον κανονισμό 92 των πιο πάνω Κανονισμών. Ταυτόχρονα, θα πρέπει να ενημερώνεται ο Έφορος για την ενέργεια του αυτή και να κοινοποιείται επίσης ο αριθμός εγγραφής Φ.Π.Α. του αγοραστή.
4. Επίσης ο αιτητής πρέπει να κατέχει τα απαραίτητα αποδεικτικά στοιχεία για υποστήριξη της απαίτησης όπως καθορίζεται στον κανονισμό 93 και να τηρεί αρχείο της εν λόγω απαίτησης όπως καθορίζεται στον κανονισμό 94 των ιδίων Κανονισμών. Τα εν λόγω αρχεία, σύμφωνα με τον κανονισμό 94(3), τηρούνται σε ενιαίο λογαριασμό γνωστό ως 'λογαριασμός επιστροφών για επισφαλή χρέη'.
5. Με βάση τον κανονισμό 95(1) εκτός αν ο Έφορος επιτρέψει διαφορετικά, ο αιτητής οφείλει να διατηρεί τα έγγραφα, τιμολόγια και αρχεία τα οποία κατέχει σύμφωνα με τους κανονισμούς 93 και 94 για περίοδο 4 ετών από την ημερομηνία υποβολής της απαίτησης.
6. Διευκρινίζεται ότι, σύμφωνα με το άρθρο 27 του περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας Νόμου του 2000 όπως έχει τροποποιηθεί, αίτηση στον Έφορο επιστροφής του ποσού του Φ.Π.Α. σχετικά με επισφαλή χρέη μπορεί να γίνεται εφόσον η εν λόγω αντιπαροχή διαγραφεί στα λογιστικά βιβλία του υποκειμένου στο φόρο προσώπου ως επισφαλές χρέος. Η εν λόγω διαγραφή στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης θα πρέπει να γίνεται μέσω του λογαριασμού αποτελεσμάτων (Profit & Loss Account), στην περίπτωση που η επιχείρηση οφείλει να τηρεί τέτοιο λογαριασμό, για να θεωρείται αποδεκτή για σκοπούς Φ.Π.Α.
7. Σημειώνεται ότι η διαγραφή στον λογαριασμό αποτελεσμάτων δεν μπορεί να γίνει μέσω λογαριασμού πρόβλεψης (Provision for Bad Debts). Η διαγραφή του χρέους γίνεται αποδεκτή είτε απευθείας στην μερίδα του χρεώστη είτε σε ξεχωριστή μερίδα υπό την ονομασία "Επισφαλής χρεώστες που διαγράφηκαν στο λογαριασμό αποτελεσμάτων". Η ξεχωριστή μερίδα θα πρέπει να κάνει ονομαστική αναφορά στο όνομα του χρεώστη που διαγράφηκε.
8. Νοείται ότι, στην περίπτωση που το πρόσωπο που προβαίνει σε διαγραφή επισφαλών χρεών είναι φυσικό πρόσωπο το οποίο δεν είναι υπόχρεο να ετοιμάζει λογαριασμούς αποτελεσμάτων και να υποβάλλει οικονομικές καταστάσεις, τότε η διαγραφή θα πρέπει να γίνεται στον λογαριασμό 'λογαριασμός επιστροφών για επισφαλή χρέη' και να τηρούνται όλα τα αρχεία που απαιτούνται σύμφωνα με τον κανονισμό 94.
9. Σε περίπτωση ανάκτηση οποιουδήποτε ποσού έχει διαγραφεί θα πρέπει ο αιτητής να προβαίνει στις ανάλογες διορθώσεις για απόδοση του Φ.Π.Α. που αναλογεί στο ποσό της ανάκτησης κατά τον χρόνο είσπραξης του, με τον συντελεστή Φ.Π.Α. που ίσχυε κατά την συναλλαγή.

10. Η ορθότητα της απαίτησης στην οποία έχει προβεί υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο στα βιβλία του και κατ' επέκταση στη/ς φορολογική/ες δήλωση/σεις του μπορεί να ελεγχθεί από το Τμήμα Φορολογίας μόνο αφού έχει υποβληθεί τέτοια απαίτηση από το πρόσωπο αυτό με την υποβολή της σχετικής φορολογικής δήλωσης.

11. Σύμφωνα με το άρθρο 27 (5) του περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας Νόμου του 2000 όπως έχει τροποποιηθεί, ο φόρος που έχει επιστραφεί σε υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο ως επισφαλές χρέος και έχει περιληφθεί στο φόρο εισροών άλλου προσώπου, εκείνο το πρόσωπο δεν δικαιούται οποιαδήποτε έκπτωση φόρου εισροών σε σχέση με Φ.Π.Α. που επιστράφηκε με βάση την εν λόγω απαίτηση.

12. Απαλλαγή Επισφαλών Χρεών σε συγκεκριμένες περιπτώσεις

I. Η εγγραφή του αγοραστή στο Μητρώο Φ.Π.Α. έχει παύσει να ισχύει

Σύμφωνα με τον κανονισμό 102 των ιδίων Κανονισμών ο αγοραστής οφείλει να καταχωρήσει αρνητική εγγραφή στο μερίδιο του επιτρεπόμενου Φ.Π.Α. εκείνου του μέρους του λογαριασμού Φ.Π.Α. που αφορά την καθορισμένη φορολογική του περίοδο κατά την οποία υποβλήθηκε η απαίτηση.

Σημειώνεται ότι, ο αγοραστής δεν μπορεί να αιτηθεί ακύρωση (ή αναδρομική ακύρωση) από το Μητρώο Φ.Π.Α. πριν την ημερομηνία κατά την οποία προμηθευτής του έχει αιτηθεί επισφαλές χρέος από τον ίδιο.

Διευκρινίζεται ότι το δικαίωμα διεκδίκησης του Φ.Π.Α. δεν καταργείται αν ο χρεώστης σε καμία περίπτωση δεν είχε δικαίωμα διεκδίκησης όλου ή μέρους του φόρου εισροών.

II. Νομικά δικαιώματα του πιστωτή για είσπραξη των οφειλομένων ποσών

Σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα, ο πωλητής δεν παύει να έχει το δικαίωμα λήψης δικαστικών μέτρων εναντίον του αγοραστή σχετικά με οφειλές για τις οποίες έχει προβεί σε απαλλαγή επισφαλών χρεών.

Αντίθετα, σε περίπτωση που ο πωλητής βρίσκεται σε νομική διαδικασία για διεκδίκηση των οφειλομένων ποσών από αγοραστή, αυτό δεν επηρεάζει το δικαίωμα του για απαίτηση επιστροφής επισφαλών χρεών, εφόσον ισχύουν όλες οι προϋποθέσεις που αναφέρονται πιο πάνω.

III. «Αναγκαία μέτρα υπό τις περιστάσεις»

Μια εκ των προϋποθέσεων που πρέπει να ισχύουν για να παρέχεται το δικαίωμα επισφαλών χρεών είναι, ο πωλητής να έχει λάβει τα αναγκαία υπό τις περιστάσεις μέτρα για την είσπραξη της οφειλής.

“Αναγκαία μέτρα” για είσπραξη της οφειλής μπορεί να θεωρηθούν τα ακόλουθα (ο κατάλογος δεν είναι εξαντλητικός, αλλά ενδεικτικός):

- αποστολή επιστολής στον χρεώστη για είσπραξη της οφειλής,
- αποστολή απαίτησης μέσω δικηγόρου,
- ανεπιτυχής ανάθεση του χρέους για είσπραξη,
- λήψη δικαστικών μέτρων, κτλ

Σημειώνεται ότι, η λήψη δικαστικών μέτρων θεωρείται ένα από τα μέτρα είσπραξης αλλά δεν θεωρείται απαραίτητο μέτρο.

IV. Αφερεγγυότητα αγοραστή, ακάλυπτες επιταγές

Στις περιπτώσεις που ισχύουν όλες οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στην πρώτη παράγραφο πιο πάνω, παρέχεται το δικαίωμα στο πωλητή να προβεί σε απαίτηση επισφαλών χρεών.

Σε περίπτωση όπου ο αγοραστής τελεί υπό αφερεγγυότητα ή υπάρχουν ακάλυπτες επιταγές προς τον προμηθευτή, δεν διαφοροποιούνται οι τυπικές προϋποθέσεις. Εξακολουθεί να παρέχεται το δικαίωμα στον πωλητή, εφόσον τα ποσά θεωρούνται λογιστικώς ανείσπρακτα ακόμη και στην περίπτωση που έχει αναλάβει Παραλήπτης/ Διαχειριστής των φορολογικών υποχρεώσεων, να υποβάλει απαίτηση για επισφαλή χρέη, και οφείλει ο Παραλήπτης/ Διαχειριστής να προβεί στις ανάλογες διορθώσεις στα βιβλία του αγοραστή.

Σύμφωνα με τον κανονισμό 98(5) των περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Γενικών Κανονισμών του 2001 όπως έχουν τροποποιηθεί, όταν ο αιτητής έχει εκτελεστέα ασφάλεια έναντι του αγοραστή, η αντιπαροχή που διαγράφεται στους λογαριασμούς του μειώνεται κατά την αξία εκείνης της ασφάλειας.

“Ασφάλεια” σύμφωνα με τον κανονισμό 89, νοείται οποιαδήποτε υποθήκη, δικαίωμα επίσχεσης ή άλλη ασφάλεια.

Στην περίπτωση που ο πωλητής έχει στην κατοχή του ακάλυπτες επιταγές από τον αγοραστή, αυτές δεν θεωρούνται εκτελεστέα ασφάλεια έναντι του αγοραστή όπως προβλέπεται στον κανονισμό 98(5) των πιο πάνω Κανονισμών.

V. Απαίτηση/ επανακαταβολή από αιτητή του οποίου η εγγραφή έχει παύσει να ισχύει

Σύμφωνα με τον κανονισμό 91(2), αν ο αιτητής κατά το χρόνο που καθίσταται δικαιούχος σε επιστροφή φόρου από επισφαλή χρέη δεν απαιτείται πλέον να υποβάλλει φορολογικές δηλώσεις στον Έφορο, δηλαδή η εγγραφή του στο Μητρώο Φ.Π.Α. έχει παύσει να ισχύει, μπορεί να υποβάλει απαίτηση στον Έφορο στον τύπο και με τον τρόπο που μπορεί να δώσει οδηγίες ο Έφορος.

Σύμφωνα με τον κανονισμό 97 (4), αν ο αιτητής κατά το χρόνο που απαιτείται να επανακαταβάλει οποιοδήποτε ποσό, δεν απαιτείται να υποβάλλει φορολογικές δηλώσεις στον Έφορο, οφείλει να επανακαταβάλει τέτοιο ποσό στον Έφορο σε χρόνο, σε τύπο και τρόπο που μπορεί να δώσει οδηγίες ο Έφορος.

Σημειώνεται ότι το Ενημερωτικό Έντυπο 14 “Απαλλαγή Επισφαλών Χρεών” εξακολουθεί να ισχύει.



Γιάννης Τσαγκάρης
Έφορος Φορολογίας

Κοιν. : Γενικό Ελεγκτή

: Γενικό Λογιστή

- : Γενικό Διευθυντή Υπουργείου Οικονομικών
- : Πρόεδρο Εφοριακού Συμβουλίου
- : Διευθυντή Τμήματος Τελωνείων
- : 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
- : Ο.Σ.Ε.Ο.Κ.
Τ.Θ. 21840
1514 Λευκωσία