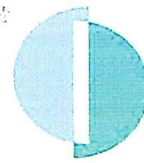




ΚΥΠΡΙΑΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Αρ. Φακ.: 13.31.019.002  
05.13.003  
Αρ. Τηλ.: 22601902  
Αρ. Φαξ: 22660484



ΤΜΗΜΑ  
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ  
TAX DEPARTMENT

ΚΕΝΤΡΙΚΑ ΓΡΑΦΕΙΑ  
1471 ΛΕΥΚΩΣΙΑ

2 Ιανουαρίου 2018

## Ερμηνευτική Εγκύκλιος 220 – Φ.Π.Α.

Όλους τους Λειτουργούς,

### Θέμα: Μίσθωση Ακίνητης Ιδιοκτησίας

Η Ερμηνευτική Εγκύκλιος 218 – Φ.Π.Α., ημερομηνίας 29 Δεκεμβρίου 2017, αποσύρεται και αντικαθίσταται με την παρούσα.

Αναφορικά με το θέμα φορολόγησης της μίσθωσης ή/και ενοικίασης ακίνητης ιδιοκτησίας η οποία, με βάση τον τροποποιητικό νόμο του περί Φ.Π.Α., Ν.157(Ι)/2017 («Τροποποιητικός Νόμος»), ο οποίος δημοσιεύτηκε στην Επίσημη Εφημερίδα της Δημοκρατίας στις 13/11/2017, αυτή καθίσταται υποχρεωτική, εφόσον πραγματοποιείται σε μισθωτή υποκείμενο στο φόρο για σκοπούς άσκησης φορολογητέας επιχειρηματικής δραστηριότητας – εξαιρούμενης της περίπτωσης μίσθωσης κτιρίου το οποίο χρησιμοποιείται ως κατοικία -, σας πληροφορώ τα ακόλουθα:

2. Συγκεκριμένα, το Όγδοο Παράρτημα της περί Φ.Π.Α. Νομοθεσίας έχει τροποποιηθεί ως ακολούθως:

(α) Με την αντικατάσταση του σημείου της τελείας στο τέλος της παραγράφου (1)(α)(ν) αυτού και την προσθήκη, αμέσως μετά, της ακόλουθης νέας υποπαραγράφου:

*«(νι) της μίσθωσης ή/και ενοικίασης ακίνητης ιδιοκτησίας σε υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο για σκοπούς άσκησης φορολογητέας επιχειρηματικής δραστηριότητας, εξαιρούμενης της περίπτωσης μίσθωσης κτιρίου το οποίο χρησιμοποιείται ως κατοικία.*

Νοείται ότι, η φορολόγηση καλύπτει μίσθωση ή/και ενοικίαση κτιρίου του οποίου η ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης ή/και ενοικίασης πραγματοποιείται κατά ή μετά την έναρξη της ισχύος του περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Τροποποιητικού) (Αρ. 3) Νόμου του 2017.

Νοείται περαιτέρω ότι, εκμισθωτής δύναται να επιλέξει να ενημερώσει τον Έφορο Φορολογίας για τη μη φορολόγηση της μίσθωσης ή/και ενοικίασης ακίνητης ιδιοκτησίας, υπό όρους και προϋποθέσεις που καθορίζονται σε γνωστοποίηση του Εφόρου Φορολογίας, η οποία δημοσιεύεται στην Επίσημη Εφημερίδα της Δημοκρατίας.

*Νοείται έτι περαιτέρω ότι, η αρχική επιλογή του εκμισθωτή για μη φορολόγηση της μίσθωσης ή/και ενοικίασης της ακίνητης ιδιοκτησίας με βάση τις διατάξεις της δεύτερης επιφύλαξης δεν δύναται να τύχει διαφοροποίησης από τον εκμισθωτή μεταγενέστερα.»*

3. Από την πιο πάνω τροποποίηση της νομοθεσίας επηρεάζονται όλες οι μισθώσεις ή/και ενοικιάσεις ακίνητης ιδιοκτησίας (εκτός κτιρίου που χρησιμοποιείται για κατοικία) για τις οποίες η έναρξη της μίσθωσης λαμβάνει χώρα κατά ή μετά την ημερομηνία έναρξης ισχύος του Ν.157(Ι)/2017 και πραγματοποιούνται από εκμισθωτή σε άλλο πρόσωπο για την άσκηση της εμπορικής τους δραστηριότητας (παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών) η οποία αφορά φορολογητέες συναλλαγές. Διευκρινίζεται ότι, υφιστάμενες συμβάσεις σε πρόσωπα που πραγματοποιούν φορολογητέες συναλλαγές, δεν επηρεάζονται από την εν λόγω τροποποίηση, εκτός εάν ακυρωθούν και συναφθεί νέα σύμβαση μετά την έναρξη ισχύος του Τροποποιητικού Νόμου.

Στις περιπτώσεις που στις υφιστάμενες συμβάσεις μίσθωσης υπάρχει η δυνατότητα αυτόματης ανανέωσης, τότε αυτός ο όρος από μόνος του δεν δημιουργεί νέα σύμβαση για σκοπούς υπαγωγής της σε Φ.Π.Α. Η εν λόγω μεταχείριση ισχύει ακόμη και στην περίπτωση που προνοείται αυτόματη αύξηση στο μίσθωμα.

Εκμισθωτής θεωρείται, εκτός από τον ιδιοκτήτη ακινήτου, και κάθε πρόσωπο το οποίο είτε διαθέτει κυριότητα επί κάποιου ακινήτου ή με οποιοδήποτε τρόπο δικαίωμα εκμετάλλευσης του (π.χ. υπεκμίσθωση, επικαρπία κλπ).

4. Η υπαγωγή ή όχι μίσθωσης ή/και ενοικίασης ακίνητης ιδιοκτησίας στο Φ.Π.Α. δεν αποτελεί επιλογή του εκμισθωτή του ακινήτου, αλλά υφίσταται αυτόματα εφόσον αυτός είναι υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο και αφορά το σύνολο ενός ακινήτου ή οικοδομικού συγκροτήματος.

Ο εκμισθωτής δύναται να επιλέξει εξαίρεση από την επιβολή Φ.Π.Α. εφόσον ενημερώσει τον Έφορο Φορολογίας ότι δεν επιθυμεί μίσθωση ή/και ενοικίαση συγκεκριμένου ακινήτου να υπαχθεί στο Φ.Π.Α. Η ενημέρωση αυτή γίνεται από τον εκμισθωτή με την συμπλήρωση και υποβολή του Έντυπου ΤΦ1220 και με τους όρους και προϋποθέσεις που περιλαμβάνονται στη Γνωστοποίηση Κ.Δ.Π. 423/2017 και υποβάλλεται στο αρμόδιο Επαρχιακό Γραφείο του Τμήματος Φορολογίας.

Επίσης, θα πρέπει να αναφερθεί ότι ο εκμισθωτής δεν οφείλει ή/και δεν έχει δικαίωμα – ανάλογα της περίπτωσης – για εγγραφή στο Μητρώο Φ.Π.Α.

Ο μισθωτής του ακινήτου θα πρέπει να είναι υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο που πραγματοποιεί φορολογητέες συναλλαγές για σκοπούς Φ.Π.Α. Ο όρος «φορολογητέες συναλλαγές» δεν ερμηνεύεται στην περί Φ.Π.Α. νομοθεσία αλλά αποτελείται από τις συναλλαγές οι οποίες δεν περιλαμβάνονται στις εξαιρούμενες ή στις εκτός αντικείμενου συναλλαγές, όπως αυτές παρατίθενται ή/και περιγράφονται στην περί Φ.Π.Α. νομοθεσία. Για τους σκοπούς εφαρμογής της παρούσας διάταξης το Τμήμα Φορολογίας θα αποδέχεται ως φορολογητέα συναλλαγή τη μίσθωση ακίνητης ιδιοκτησίας όταν οι φορολογητέες συναλλαγές του μισθωτή ανέρχονται σε τουλάχιστον 90% των συνολικών του εκροών. Για σκοπούς καθορισμού των φορολογητέων συναλλαγών περιλαμβάνονται επίσης οι

συναλλαγές που πραγματοποιεί το υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο οι οποίες είναι εκτός αντικειμένου αλλά παρέχουν το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών.

Το σημαντικό χρονικό σημείο είναι ο χρόνος υπογραφής της σύμβασης μεταξύ των μερών, δηλαδή ο εκμισθωτής έχει την υποχρέωση να λάβει τα απαραίτητα στοιχεία ή/και βεβαίωση από το μισθωτή αναφορικά με τη φύση των συναλλαγών που πραγματοποιεί και στην περίπτωση που αυτές περιλαμβάνουν και εξαιρούμενες συναλλαγές θα πρέπει να εξασφαλίσει στοιχεία αναφορικά με το ύψος τους. Θα πρέπει να αναφερθεί ότι ο έλεγχος από την πλευρά του εκμισθωτή θα πρέπει να γίνει κατά το χρόνο της υπογραφής της σύμβασης και δεν έχει καμιά υποχρέωση να παρακολουθεί τις συναλλαγές του μισθωτή εκ των υστέρων για να διαπιστώσει ότι κυμαίνονται εντός της αναλογίας 90 -10.

Ο μισθωτής, έχει το δικαίωμα έκπτωσης ολόκληρου του ποσού του φόρου εισροών που αφορά τη μίσθωση όταν πραγματοποιεί εξ ολοκλήρου φορολογητέες συναλλαγές. Ωστόσο, σε περίπτωση που αυτός πραγματοποιεί τόσο φορολογητέες όσο και εξαιρούμενες συναλλαγές, τότε οφείλει να προβαίνει σε επιμερισμό με βάση τη φορολογική του κατάσταση, δηλαδή ποσοστό φορολογητέων και εξαιρούμενων συναλλαγών του.

Επισημαίνεται ότι, εφόσον ασκηθεί η εν λόγω επιλογή, δεν μπορεί να διαφοροποιηθεί μεταγενέστερα, ως εκ τούτου, αυτή θα αφορά και οποιαδήποτε νέα συμφωνία μίσθωσης ή/και ενοικίασης σε σχέση με το εν λόγω ακίνητο.

Σύμφωνα με τη σχετική Γνωστοποίηση (Κ.Δ.Π. 423/2017) η υπεύθυνη δήλωση παύει να ισχύει όταν επέρχεται αλλαγή στην κυριότητα της ακίνητης ιδιοκτησίας· οπότε ο νέος ιδιοκτήτης της ακίνητης ιδιοκτησίας έχει το δικαίωμα να αποφασίσει εκ νέου αν θα υποβάλει νέα δήλωση για μη επιβολή ΦΠΑ σε συμβόλαιο μίσθωσης.

5. Η υποχρέωση φορολόγησης αφορά μόνο υποκείμενο στο φόρο που υπάγεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ. Κατά συνέπεια υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο που είναι εγγεγραμμένο σε ειδικό καθεστώς, π.χ. αγροτών, ταξί, εφόσον μισθώνει ή/και ενοικιάζει ακίνητο, οφείλει να υποβάλει αίτηση για εγγραφή στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ σε σχέση με τη φορολόγηση του εν λόγω ακινήτου, εκτός αν ασκήσει την επιλογή για μη φορολόγηση του.

6. Η υποχρέωση για εγγραφή στο Μητρώο Φ.Π.Α. ακολουθεί τους συνήθεις κανόνες που αφορούν την εγγραφή, δηλαδή η αξία των φορολογητέων συναλλαγών του θα πρέπει να υπερβαίνει το ποσό των €15.600 κατά τη διάρκεια ενός έτους, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου (1) του Μέρους Ι του Πρώτου Παραρτήματος του Ν95(Ι)/2000. Για να διαπιστωθεί η υποχρέωση εγγραφής κάποιου προσώπου στο Μητρώο Φ.Π.Α. θα πρέπει **απαραιτήτως** να προσκομίσει τη σύμβαση μίσθωσης η οποία δημιουργεί την υποχρέωση για εγγραφή.

Η μίσθωση ή/και ενοικίαση αποτελεί συνεχή παροχή υπηρεσίας και ο φόρος θα πρέπει να αποδίδεται επί του μισθώματος που λαμβάνεται. Επομένως, αν η συμφωνία προνοεί καταβολή των μισθωμάτων από καιρό εις καιρό, ο Φ.Π.Α. αποδίδεται το νωρίτερο από την έκδοση τιμολογίου Φ.Π.Α. ή πληρωμής των μισθωμάτων.

7. Σε περίπτωση που ο ιδιοκτήτης ή εκμεταλλευτής ακινήτου παραχωρεί το δικαίωμα εκμετάλλευσης σε άλλο πρόσωπο, η υποχρέωση για φορολόγηση υφίσταται και για τα δύο πρόσωπα. Η κάθε πράξη είναι ανεξάρτητη και υπόκειται στους όρους και προϋποθέσεις της νομοθεσίας.

Η πιο πάνω περίπτωση ισχύει τόσο για τις περιπτώσεις που υπάρχει μια απλή σύμβαση μεταξύ του ιδιοκτήτη και του εκμεταλλευτή, ως επίσης και στην περίπτωση που παραχωρείται επικαρπία του ακινήτου σύμφωνα με τον περί Κτηματολογίου και Χωρομετρίας Νόμο.

Σε περίπτωση συγκυριότητας του ακινήτου, η φορολόγηση απαιτείται να ασκηθεί από κοινού· ωστόσο για σκοπούς εφαρμογής του Φ.Π.Α. θα γίνεται μόνο μια εγγραφή ως συνεταιρισμός.

8. Υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο έχει δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των εισροών με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί η κατασκευή ή συντήρηση του εν λόγω ακινήτου, για το οποίο η μίσθωση ή/και ενοικίαση του υπόκειται σε Φ.Π.Α., σύμφωνα με το άρθρο 21 του περί Φ.Π.Α. Νόμου και τους κανονισμούς που εκδόθηκαν δυνάμει αυτού.

Για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης, απαραίτητη προϋπόθεση είναι η ύπαρξη τιμολογίου Φ.Π.Α. ή άλλου αποδεικτικού στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου σύμφωνα με τους σχετικούς κανονισμούς, ώστε να επιβεβαιώνεται το Φ.Π.Α. που έχει επιβληθεί και να αποδεικνύεται ότι οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών έγιναν σε σχέση με το συγκεκριμένο ακίνητο.

Για ακίνητο το οποίο, μέχρι την ημερομηνία έναρξης ισχύος του Τροποποιητικού Νόμου, τύγγανε μίσθωσης ή/και ενοικίασης ως εξαιρούμενη συναλλαγή, και εφόσον –

- δεν έχουν παρέλθει 10 έτη από την ημερομηνία ανέγερσης / αγοράς του, και
- ο εκμισθωτής έχει συνάψει νέα σύμβαση για μίσθωση ή/και ενοικίαση του μετά την έναρξη ισχύος του Τροποποιητικού Νόμου, θα εφαρμόζονται οι κανονισμοί 75 μέχρι 79 (Αναπροσαρμογές στην αφαίρεση φόρου εισροών επί κεφαλαιουχικών στοιχείων) της Κ.Δ.Π. 314/2001.

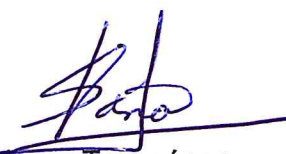
Σύμφωνα με τους σχετικούς κανονισμούς για τα ακίνητα για τα οποία δημιουργείται η υποχρέωση φορολόγησης, ο φόρος που επιβλήθηκε κατά την ανέγερση/αγορά του διακανονίζεται για τα έτη που υπολείπονται για τη συμπλήρωση της δεκαετίας από την έναρξη χρησιμοποίησής τους. Η έναρξη χρησιμοποίησής τους είναι ο χρόνος που επήλθε η απόκτηση ή η πρώτη χρήση και ανάλογα αν ο ιδιοκτήτης ήταν εγγεγραμμένο πρόσωπο ή όχι. Ο φόρος που εκπίπτει στην περίπτωση αυτή παρακολουθείται και διακανονίζεται για τα υπόλοιπα έτη που υπολείπονται για τη συμπλήρωση της δεκαετίας, από την έναρξη χρησιμοποίησής τους.

9. Η υπαγωγή φορολόγησης μπορεί να αφορά το σύνολο ή μέρος του ακινήτου ή του οικοδομικού συγκροτήματος. Με τον όρο μέρος του ακινήτου ή του οικοδομικού συγκροτήματος εννοείται ένας ή περισσότεροι χώροι, λειτουργικά

ανεξάρτητοι. Αν υπάρχει τέτοια περίπτωση θα πρέπει να τηρούνται τέτοια στοιχεία από το φορολογούμενο, που να προσδιορίζονται οι χώροι οι οποίοι υπάγονται σε φορολόγηση.

Ενδεικτικά αναφέρεται ότι για ένα κτήριο που διαθέτει δέκα (10) ανεξάρτητα καταστήματα, σύμφωνα με την άδεια κατασκευής του, ο εκμεταλλευτής του μπορεί να επιλέξει τη μη φορολόγηση ενός, δύο, ή περισσότερων καταστημάτων. Ωστόσο, για την απόφαση του να μην φορολογήσει κάποια καταστήματα οφείλει να ενημερώσει τον Έφορο Φορολογίας σύμφωνα με την παράγραφο 4 πιο πάνω. Σε κάθε περίπτωση το δικαίωμα έκπτωσης προσδιορίζεται ανάλογα με το χρόνο της επιλογής.

10. Σχετικά με την εφαρμογή του Τροποποιητικού Νόμου παρατίθεται στο συνημμένο Παράρτημα αριθμός παραδειγμάτων για εύκολη αναφορά.



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

- : 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

## Παραδείγματα

### A. Καθορισμός της υποχρέωσης για επιβολή Φ.Π.Α. μιας συμφωνίας μίσθωσης ή / και ενοικίασης.

α) Εταιρεία (A) ανεγείρει ακίνητο σε ιδιόκτητο οικόπεδο και επειδή δεν επιθυμεί την απ' ευθείας εκμετάλλευσή του, εκμισθώνει το κτήριο στην εταιρεία (B) με δικαίωμα υπεκμίσθωσης ολόκληρου του ακινήτου. Υποχρέωση επιβολής Φ.Π.Α. έχουν και οι δύο επιχειρήσεις. Είναι αυτονόητο ότι η υποχρέωση φορολόγησης είναι ανεξάρτητη για τις εν λόγω επιχειρήσεις και θα πρέπει να ισχύουν οι όροι και προϋποθέσεις για την κάθε επιχείρηση ξεχωριστά.

β) Επιχείρηση (A) παραχωρεί δωρεάν ακίνητο – το οποίο είναι εκτός των βιβλίων της - σε άλλη επιχείρηση (B) η οποία έχει, βάσει συμφωνητικού, δικαίωμα εκμετάλλευσής του ακινήτου. Την υποχρέωση επιβολής ΦΠΑ έχει μόνο ο B γιατί ο A δεν ασκεί φορολογητέα συναλλαγή για να έχει υποχρέωση επιβολής Φ.Π.Α.

γ) Φυσικό ή νομικό πρόσωπο (A) εκμισθώνει οικόπεδο ιδιοκτησίας του σε άλλο φυσικό ή νομικό πρόσωπο (B), στο οποίο ο (B) ανεγείρει ακίνητο και θα το εκμεταλλεύεται με εκμίσθωση. Και τα δύο πρόσωπα έχουν υποχρέωση επιβολής ΦΠΑ. Παράλληλα θα μπορούν να εκπέσουν το Φ.Π.Α. που θα επιβληθεί, αφενός ο B για τις δαπάνες κατασκευής και ο A τις τυχόν δαπάνες για την αγορά ή άλλα σχετικά έξοδα με το εν λόγω οικόπεδο. Το ίδιο θα ισχύει και στην περίπτωση που υπάρχει σύμβαση παραχώρησης οικοπέδου έναντι ανταλλάγματος για την ανέγερση κτηρίου για εγκατάσταση της επιχείρησης του μισθωτή.

δ) Φυσικό πρόσωπο (A) και νομικό πρόσωπο (B) είναι εξ αδιαιρέτου ιδιοκτήτες ενός ακινήτου το οποίο εκμισθώνεται και υπόκειται σε Φ.Π.Α. Η αίτηση εγγραφής στο Μητρώο Φ.Π.Α. για φορολόγηση μπορεί να ασκηθεί και από τους δύο μαζί ως άτυπος συνεταιρισμός για την άσκηση της συγκεκριμένης επιχείρησης.

### B. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών

α) Επιχείρηση το 2016 κατασκευάζει 4 καταστήματα με σκοπό να τα μισθώσει. Ο Φ.Π.Α. με τον οποίον επιβαρύνθηκαν είναι 20.000 ευρώ. Η επιχείρηση μίσθωσε τα εν λόγω καταστήματα το 2017 χωρίς Φ.Π.Α. Το 2018 συνέχισε να τα έχει μισθωμένα. Η επιχείρηση το 2018 προβαίνει σε νέα συμφωνία μίσθωσης η οποία αποτελεί φορολογητέα παροχή υπηρεσίας. Στην περίπτωση αυτή η επιχείρηση δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης για τα δύο δέκατα που αντιστοιχούν στα έτη 2016 και 2017, καθώς για τα έτη αυτά το ακίνητο χρησιμοποιήθηκε για πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης ( $20.000/10 = 2.000 \times 2 = 4.000$ ). Έχει όμως δικαίωμα να εκπέσει το ΦΠΑ που αντιστοιχεί στα οκτώ εναπομείναντα δέκατα, ήτοι 16.000 ( $2.000 \times 8$ ). Το φόρο των 16.000 τον οποίο η επιχείρηση θα εκπέσει έχει υποχρέωση να τον διακανονίσει για τα υπόλοιπα οκτώ χρόνια, που απομένουν για τη συμπλήρωση της δεκαετίας από τη χρησιμοποίηση σε φορολογητέα πράξη, ένα όγδοο για κάθε έτος (2018 έως 2025).

β) Επιχείρηση αγοράζει το 2014 νεόδμητο ακίνητο με Φ.Π.Α. 40.000 ευρώ. Το μισθώνει το 2014 σε ασφαλιστική εταιρεία χωρίς να δύναται να εγγραφεί για σκοπούς Φ.Π.Α. λόγω του ότι δεν μπορεί να επιβάλει φόρο (εξαιρούμενη συναλλαγή). Το 2019 (1/1/2019) ο μισθωτής αφήνει το υποστατικό και ο εκμισθωτής συνάπτει νέα συμφωνία μίσθωσης σε επιχείρηση που ασκεί

φορολογητές συναλλαγές. Ενόψει της υποχρέωσης του για επιβολή Φ.Π.Α., υποβάλλει αίτηση για εγγραφή στο Μητρώο Φ.Π.Α. και μισθώνει το ακίνητο από 1.1.2019 με Φ.Π.Α. Δεδομένου ότι η έναρξη χρησιμοποίησης και άρα και διακανονισμού είναι το 2014, για τα πρώτα πέντε χρόνια της χρησιμοποίησης δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης  $((40.000/10) \times 5 = 20.000)$  και η επιχείρηση έχει δικαίωμα να εκπέσει τον Φ.Π.Α. μόνο των πέντε εναπομεινάντων δεκάτων  $((40.000/10) \times 5 = 20.000)$  τον οποίο θα διακανονίσει στα πέντε επόμενα έτη (1/5 για κάθε έτος).

γ) Επιχείρηση αγόρασε το 2013 μεταχειρισμένο κατάστημα χωρίς την καταβολή οποιουδήποτε Φ.Π.Α. Ωστόσο, αποφάσισε να μισθώσει το εν λόγω ακίνητο σε επιχείρηση που ασκεί φορολογητές συναλλαγές από 1/1/2018 οπότεν θα πρέπει να επιβληθεί Φ.Π.Α. Είναι αυτονόητο ότι εφόσον το ακίνητο δεν έχει επιβαρυνθεί με ΦΠΑ, τίθεται μόνο θέμα έκπτωσης για τον Φ.Π.Α. με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τυχόν δαπάνες για την ανακαίνιση του και λαμβάνοντας υπόψη τους συνήθεις κανόνες περί του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου εισροών. Διευκρινίζεται ότι οι κανόνες έκπτωσης του φόρου εισροών ρυθμίζουν τόσο τις περιπτώσεις που αφορούν νέα εγγραφή στο μητρώο Φ.Π.Α. ή πρόσωπο το οποίο είναι ήδη εγγεγραμμένο στο εν λόγω Μητρώο.

δ) Κατασκευαστική επιχείρηση κατασκεύασε πολυκατοικία 6 ορόφων με άδεια που εκδόθηκε το 2012 την οποία αποπεράτωσε τον Οκτώβριο του 2015 με σκοπό να τα πουλήσει. Ο Φ.Π.Α. των εισροών ήταν 250.000 ευρώ, τον οποίο διεκδίκησε. Πούλησε όλους τους ορόφους του κτηρίου επιβάλλοντας ΦΠΑ και έμειναν απούλητα τα 3 καταστήματα του ισογείου (K1, K2, K3). Ο φόρος εισροών που αφορά τα συγκεκριμένα καταστήματα με βάση σχετική εμβαδομέτρηση ανέρχεται στις 15.000 ευρώ για το K1, στις 10.000 ευρώ για το K2 και στις 8.000 ευρώ για το K3. Η επιχείρηση το 2018 και 2019 προβαίνει σε συμφωνίες μίσθωσης με Φ.Π.Α. για το κατάστημα K1 και K2 σε πρόσωπα που πραγματοποιούν φορολογητές συναλλαγές και το K3 σε ιατρό. Για το κατάστημα K3 θα πρέπει να επιστρέψει το Φ.Π.Α. των 8.000 ευρώ με βάση τον κανονισμό 71 των περί Φ.Π.Α. Γενικών Κανονισμών.

ε) Επιχείρηση το 2018 κατασκεύασε εμπορικό κέντρο συνολικής επιφάνειας 10.000 τ.μ., και προχώρησε με εγγραφή στο Μητρώο ΦΠΑ οπότε και επιβάρυνε όλα τα μισθώματα με Φ.Π.Α. εκπίπτοντας όλο το φόρο της κατασκευής. Στις 17.1.2023 το ένα ανεξάρτητο ακίνητο μέρος του εμπορικού κέντρου (1.000τ.μ.) μισθώνεται σε επιχείρηση η οποία πραγματοποιεί εξαιρούμενες συναλλαγές (φροντιστήριο) οπότεν η μίσθωση δεν αποτελεί φορολογητέα συναλλαγή. Ως εκ τούτου, η επιχείρηση έχει υποχρέωση να διακανονίσει για κάθε έτος που το εν λόγω ακίνητο υπόκειται σε εξαιρούμενη χρήση το 1/10 για τα επόμενα πέντε χρόνια του 10%  $(1.000/10.000 \text{ τ.μ.})$  του συνολικού φόρου εισροών της κατασκευής του, δηλαδή θα πρέπει να αποδώσει στο Κράτος τον ανάλογο φόρο.

στ) Επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών μισθώσεις ακινήτων, κατασκεύασε το 2015 ακίνητο με φόρο εισροών 45.000 ευρώ. Τον εν λόγω φόρο δεν τον διεκδίκησε και το ακίνητο μέχρι την 5/1/2018 δεν το έχει χρησιμοποιήσει. Το 2018 εγγράφεται στο Μητρώο Φ.Π.Α. και μισθώνει το ακίνητο με Φ.Π.Α. Στην περίπτωση αυτή η επιχείρηση έχει δικαίωμα να εκπέσει το Φ.Π.Α. που επιβάρυνε την κατασκευή του ακινήτου λόγω του ότι η πρώτη χρήση του αρχίζει κατά το χρόνο που η επιχείρηση εγγράφεται στο Μητρώο ΦΠΑ. Επίσης, στην περίπτωση αυτή η περίοδος διακανονισμού του φόρου εισροών των δέκα ετών δεν μειώνεται.



ζ) Επιχείρηση κατασκεύασε αποθήκη το 2005 με σκοπό να την μισθώσει. Ο φόρος εισροών με τον οποίο επιβαρύνθηκε ήταν 8.000 ευρώ τον οποίο δεν εξέπεσε. Το 2018 η επιχείρηση υποβάλει αίτηση εγγραφής στο Μητρώο ΦΠΑ και μισθώνει το εν λόγω ακίνητο με Φ.Π.Α. Η επιχείρηση δεν έχει δυνατότητα να εκπέσει το ποσό του ΦΠΑ των 8.000 ευρώ δεδομένου ότι παρήλθε η δεκαετία (2005 – 2018) χωρίς να έχει χρησιμοποιηθεί το ακίνητο.