

Ενοίκια και ΦΠΑ - Απαντήσεις στα ερωτήματα



**Του Αλέξη
Τσιλεπή***

Εχουν πλέον ξεκαθαρίσει επί το πλείστον τα αναπάντητα ερωτήματα που αφορούν την επιβολή Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) στη γη και στα ενοίκια μετά από πρόσφατες εγκυκλίους του Τμήματος Φορολογίας. Το Τμήμα πρώτα εξέδωσε δύο Ερμηνευτικές Εγκυκλίους, τις 218 και 219 στις 29 Δεκεμβρίου 2017 και λίγες μέρες μετά, στις 2 Ιανουαρίου 2018, η 218 αντικαταστάθηκε με την 220.

Δεν είναι όλα τα ενοίκια που εμπίπτουν στη νομοθεσία

Το άρθρο αυτό θα αναλύσει τις πρόνοιες της νομοθεσίας που αφορούν την επιβολή (ή μη) ΦΠΑ στις μισθώσεις ακίνητης ιδιοκτησίας (Εγκύκλιος 220). Σύντομα θα ακολουθήσει ανάλογο άρθρο για την επιβολή ΦΠΑ στις πωλήσεις γης (Εγκύκλιος 219).

Από τις 13 Νοεμβρίου 2017 επιβάλλεται ΦΠΑ σε ενοίκια. Όμως δεν είναι όλα τα ενοίκια που εμπίπτουν στη νομοθεσία. Κατ' αρχάς οποιαδήποτε ακίνητα χρησιμοποιούνται ως κατοικίες δεν υπόκεινται σε οποιοδήποτε ΦΠΑ, τουλάχιστον με βάση τις πρόνοιες αυτού του καινούργιου νόμου. Απομένουν δηλαδή επαγγελματικά υποστατικά, γραφεία, αποθήκες, γη, κ.τλ. Όμως ακόμα και σε αυτές τις περιπτώσεις, ο ένοικος πρέπει (i) να είναι Υποκείμενο στο Φόρο Πρόσωπο (ΥΦΠ) και (ii) να μισθώνει/ενοικιάζει για σκοπούς άσκησης φορολογητέας επιχειρηματικής δραστηριότητας. Καλύπτει και

περιπτώσεις που ο εκμισθωτής δεν είναι ο ιδιοκτήτης αλλά έχει δικαίωμα εκμετάλλευσης (υπεκμίσθωση, επικαρπία, κ.τλ). Όσον αφορά το (i), με βάση την Κυπριακή νομοθεσία, ΥΦΠ είναι οποιοσδήποτε που είναι ή οφείλει να είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο ΦΠΑ. Εάν ο ένοικος είναι μία καθαρά ιθύνουσα εταιρεία (pure holding company) τότε δεν τίθεται θέμα επιβολής ΦΠΑ πάνω στα ενοίκια εφόσον μια τέτοια εταιρεία δεν έχει δικαίωμα εγγραφής ένεκα του ότι δεν ασκεί οικονομική δραστηριότητα.

Τι γίνεται όμως στην περίπτωση που ο ένοικος είναι μια εταιρεία που παρέχει έντοκα δάνεια μόνο εκτός Ευρώπης (δηλαδή ασκεί οικονομική δραστηριότητα, που είναι εξαιρετική εγγραφή; Επιβάλλεται ΦΠΑ στο ενοίκιο; Με βάση το σημείο 4 της εγκυκλίου 220, το Τμήμα Φορολογίας είναι της άποψης πως οι συναλλαγές αυτές δεν εμπίπτουν στον ορισμό «φορολογητέες συναλλαγές» για σκοπούς εφαρμογής των σχετικών προνοιών. Και έτσι ξεκινούν να εμφανίζονται τα πρώτα ρήγματα στην εν λόγω νομοθεσία.

Όσο αφορά το (ii), με βάση την εγκύκλιο 220 ο ένοικος μπορεί να έχει μέχρι και 10% μη φορολογητέες συναλλαγές. Μέσα στην ίδια παράγραφο ο Έφορος Φορολογίας ερμηνεύει τις εκτός αντικειμένου συναλλαγές ως μη φορολογητέες, όμως για σκοπούς καθορισμού του κανόνα 90-10, συναλλαγές οι οποίες είναι εκτός αντικειμένου με δικαίωμα έκπτωσης ερμηνεύονται ως φορολογητέες συναλλαγές.

Θα πρέπει επίσης να εξεταστούν και πιο προσεκτικά οι περιπτώσεις των Δημοσίων Αρχών που δύναται να έχουν εισοδήματα εκτός πεδίου της νομοθεσίας ΦΠΑ αλλά και εισοδήματα από οικονομικές δραστηριότητες π.χ. Υδατοπρομήθεια. Με βάση την απόφαση του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου

στην Gemeente Borsele (C-520/14, 12 Μαΐου 2016) οι μη οικονομικές δραστηριότητες δεν αποτελούν μη επιχειρηματικές δραστηριότητες και παραμένουν εκτός πεδίου της οποιασδήποτε νομοθεσίας ΦΠΑ. Την υποχρέωση σωστής εφαρμογής ΦΠΑ επί των ενοικίων φέρει ο ιδιοκτήτης/εκμισθωτής κατά το χρόνο υπογραφής της σύμβασης. Μετά την ημερομηνία αυτή δεν έχει καμία υποχρέωση να παρακολουθεί τις συναλλαγές του μισθωτή εκ των υστέρων. Είναι άγνωστο κατά πόσον μία εκ των υστέρων λανθασμένη βεβαίωση που δόθηκε από τον ένοικο προς τον εκμισθωτή είναι αρκετή για να μετακυλίσει οποιαδήποτε τυχόν ευθύνη ΦΠΑ προς τον ένοικο, πράγμα το οποίο δεν υφίσταται με βάση τη νομοθεσία.

Το καλύτερο θα είναι η λήψη γνωμάτευσης από το Τμήμα Φορολογίας, κάτι που επιβάλλεται όταν τέτοιες ασάφειες θεσπίζονται σε φορολογικές νομοθεσίες.

Η εν λόγω τροποποίηση αφορά συμβόλαια που τίθενται σε ισχύ κατά ή μετά τις 13 Νοεμβρίου 2017. Υφιστάμενες συμβάσεις που συνεχίζουν να είναι σε ισχύ μετά τις 13 Νοεμβρίου 2017 δεν επηρεάζονται και συνεχίζουν να είναι εξαιρούμενες του ΦΠΑ, συμπεριλαμβανομένου συμβάσεων με πρόνοιες για αυτόματη ανανέωση ή/και αυτόματη αύξηση στο μίσθωμα. Η πρόνοια για επιβολή ΦΠΑ στα ενοίκια εφαρμόζεται αυτόματα εάν συντρέχουν οι προϋποθέσεις. Ο εκμισθωτής μπορεί να επιλέξει, με τη συμπλήρωση και υποβολή συγκεκριμένης δήλωσης (έντυπο ΤΦ1220), εξαίρεση από την επιβολή ΦΠΑ. Η επιλογή γίνεται ανά ακίνητο και μπορεί να γίνει ή για ολόκληρο ή για μέρος του. Η επιλογή μη φορολόγησης δεσμεύει τον εκμισθωτή και δεν δύναται να τύχει διαφοροποίησης μεταγενέστερα. Εάν όμως επέλθει αλλαγή στην κυριότητα ο νέος ιδιοκτήτης έχει το δικαίωμα να αποφασίσει εκ νέου για τη φορολόγηση ή μη των ενοικίων του ακινήτου.

* Διευθύνων σύμβουλος Chelco VAT Ltd