Αρ. Φακ. : 05.13.005

Αρ. Τηλ. : 22602000

Ηλεκτρ. Ταχυδρομείο: commissioner@tax.mof.gov.cy

13 Σεπτεμβρίου, 2024

**Εγκύκλιος ΧΧ/2024**

Προς Προσωπικό Τμήματος Φορολογίας

**Θέμα:** **Φορολογικός χειρισμός δανείων και άλλων ποσών εισπρακτέων, των οποίων η είσπραξη δεν είναι εφικτή λόγω των εν ισχύι κυρώσεων/περιοριστικών μέτρων που έχουν επιβληθεί αναφορικά με την στρατιωτική επίθεση της Ρωσίας στην Ουκρανία**

(Ο περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμος, άρθρα 9 και 33)

Η παρούσα εγκύκλιος παρέχει διευκρινίσεις αναφορικά με τον φορολογικό χειρισμό των δανείων, άλλων ποσών εισπρακτέων και τραπεζικών καταθέσεων που οφείλονται σε εταιρεία που είναι φορολογικός κάτοικος Κύπρου ή σε μόνιμη εγκατάσταση που διατηρεί στην Κύπρο εταιρεία που δεν είναι φορολογικός κάτοικος Κύπρου (εφεξής η «κυπριακή οντότητα») από εταιρεία που έχει συσταθεί ή/και είναι φορολογικός κάτοικος κράτους, στο οποίο έχουν επιβληθεί κυρώσεις/περιοριστικά μέτρα, ή το οποίο έχει επιβάλει περιορισμούς στη μεταφορά κεφαλαίων (capital controls) σε σχέση με τη στρατιωτική επίθεση της Ρωσίας στην Ουκρανία, οι οποίοι εμποδίζουν και καθιστούν μη εφικτή την αποπληρωμή των εν λόγω δανείων και άλλων ποσών εισπρακτέων ή την ανάληψη/χρησιμοποίηση του υπολοίπου των τραπεζικών καταθέσεων (εφεξής τα «εισπρακτέα υποκείμενα σε περιορισμούς»).

1. Η παρούσα εγκύκλιος αναφέρεται στον φορολογικό χειρισμό των **εισπρακτέων υποκείμενων σε περιορισμούς που οφείλονται από εταιρεία, η οποία έχει την οικονομική δυνατότητα να τα αποπληρώσει (non – financially distressed** **receivables)**, αλλά η αποπληρωμή τους τεκμηριωμένα δεν είναι εφικτή λόγω των περιορισμών στη διενέργεια πληρωμών που υφίσταται με βάση τις εν ισχύι κυρώσεις/περιορισμούς που επιβλήθηκαν σε σχέση με τη στρατιωτική επίθεση της Ρωσίας στην Ουκρανία. Διευκρινίζεται ότι τα εν λόγω εισπρακτέα δεν συνιστούν «ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις» για τους σκοπούς του άρθρου 9(1)(γ) του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου Ν.118(Ι)/2002, όπως τροποποιήθηκε (ο «περί ΦΕ Νόμος») και η απόφαση για τον συγκεκριμένο φορολογικό χειρισμό λήφθηκε στη βάση των ιδιαζουσών συνθηκών που δημιουργήθηκαν συνέπεια των πιο πάνω κυρώσεων/περιοριστικών μέτρων και δεν εφαρμόζεται σε οποιεσδήποτε άλλες περιπτώσεις ποσών εισπρακτέων.
2. Επισημαίνεται ότι η παρούσα εγκύκλιος δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση των εισπρακτέων υποκείμενων σε περιορισμούς που οφείλονται από εταιρεία, η οποία τεκμηριωμένα δεν έχει την οικονομική δυνατότητα να τα εξοφλήσει (financially distressed receivables). Ο φορολογικός χειρισμός των ζημιών που προκύπτουν από την παραγραφή (legal waiver), ή την πρόβλεψη για τη μη εισπραξιμότητα (provision) ή τη λογιστική διαγραφή (write-off) τέτοιων δανείων εξετάζεται υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 9(1)(γ) του περί ΦΕ Νόμου και εφαρμόζεται η υφιστάμενη πρακτική του Τμήματος.
3. Στον **ΠΙΝΑΚΑ 1** που επισυνάπτεται της παρούσας εγκυκλίου καθορίζεται ο φορολογικός χειρισμός στο επίπεδο της κυπριακής οντότητας των εισπρακτέων υποκείμενων σε περιορισμούς που οφείλονται από συνδεδεμένη με αυτήν εταιρεία (με βάση τις διατάξεις του άρθρου 33 του περί ΦΕ Νόμου) στις εξής περιπτώσεις:
4. Παραγραφή εισπρακτέου υποκείμενου σε περιορισμούς,
5. Πρόβλεψη για μη είσπραξη εισπρακτέου υποκείμενου σε περιορισμούς ή λογιστική διαγραφή εισπρακτέου υποκείμενου σε περιορισμούς που φέρει επιτόκιο σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων,
6. Πρόβλεψη για μη είσπραξη εισπρακτέου υποκείμενου σε περιορισμούς ή λογιστική διαγραφή εισπρακτέου υποκείμενου σε περιορισμούς που δεν φέρει επιτόκιο σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων,
7. Πρόβλεψη για μη είσπραξη ή λογιστική διαγραφή υπολοίπου τραπεζικών καταθέσεων το οποίο τεκμηριωμένα δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί λόγω των εν ισχύι κυρώσεων / περιορισμών, και
8. Παραγραφή ή πρόβλεψη για μη είσπραξη ή λογιστική διαγραφή εμπορικού εισπρακτέου υποκείμενου σε περιορισμούς που δημιουργείται από εισόδημα (πλην τόκου) που προκύπτει κατά την περίοδο που ισχύουν οι κυρώσεις/περιορισμοί.

1. Επισημαίνεται ότι ο φορολογικός χειρισμός που καθορίζεται στον ΠΙΝΑΚΑ 1 της παρούσας εγκυκλίου δεν επηρεάζει τυχόν υποχρέωση της κυπριακής οντότητας για τήρηση του Φακέλου Τεκμηρίωσης Τιμών Ελεγχόμενων Συναλλαγών και του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών Ελεγχόμενων Συναλλαγών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 33(7) του περί ΦΕ Νόμου.
2. Στον **ΠΙΝΑΚΑ 2** που επισυνάπτεται της παρούσας εγκυκλίου καθορίζεται ο φορολογικός χειρισμός στο επίπεδο της κυπριακής οντότητας των εισπρακτέων υποκείμενων σε περιορισμούς που οφείλονται από μη συνδεδεμένη με αυτήν εταιρεία (με βάση τις διατάξεις του άρθρου 33 του περί ΦΕ Νόμου) στις εξής περιπτώσεις:
3. Παραγραφή εισπρακτέου υποκείμενου σε περιορισμούς,
4. Πρόβλεψη για μη είσπραξη εισπρακτέου υποκείμενου σε περιορισμούς ή λογιστική διαγραφή εισπρακτέου υποκείμενου σε περιορισμούς,
5. Τραπεζικές καταθέσεις οι οποίες τεκμηριωμένα δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν λόγω των εν ισχύι κυρώσεων / περιορισμών, και
6. Παραγραφή ή πρόβλεψη για μη είσπραξη ή λογιστική διαγραφή εμπορικού εισπρακτέου υποκείμενου σε περιορισμούς που δημιουργείται από εισόδημα (πλην τόκου) που προκύπτει κατά την περίοδο που ισχύουν οι κυρώσεις/περιορισμοί.
7. Ο φορολογικός χειρισμός που καθορίζεται στην παρούσα εγκύκλιο καλύπτει:
8. την έκπτωση ζημιάς που προκύπτει από την παραγραφή, την πρόβλεψη για μη είσπραξη ή τη λογιστική διαγραφή κεφαλαίου,
9. την έκπτωση ζημιάς που προκύπτει από την παραγραφή, την πρόβλεψη για μη είσπραξη ή τη λογιστική διαγραφή τόκων εισπρακτέων,
10. την εφαρμογή των προνοιών του άρθρου 33 του περί ΦΕ Νόμου αναφορικά με την αναγνώριση εισοδήματος από τόκους κατά τις πιο πάνω περιπτώσεις,
11. την εφαρμογή του άρθρου 33 του περί ΦΕ Νόμου αναφορικά με την αναγνώριση εμπορικού εισοδήματος (πλην τόκου) που προκύπτει κατά την περίοδο που ισχύουν οι κυρώσεις/περιορισμοί, και
12. την έκπτωση των τόκων πληρωτέων που, είτε αφορούν στη χρηματοδότηση εισπρακτέων υποκείμενων σε περιορισμούς για τα οποία εφαρμόζονται οι πρόνοιες της παρούσας εγκυκλίου, είτε προκύπτουν επί ποσού πληρωτέου προς την ίδια εταιρεία από την οποία οφείλονται τα εισπρακτέα υποκείμενα σε περιορισμούς.
13. Κυπριακή οντότητα, η οποία σε οποιοδήποτε έτος έχει εφαρμόσει τις πρόνοιες της παρούσας εγκυκλίου αναφορικά με οποιοδήποτε εισπρακτέο υποκείμενο σε περιορισμούς ή έχει διεκδικήσει πίστωση έναντι του κυπριακού φόρου αναφορικά με αλλοδαπό φόρο που δεν έχει ήδη παρακρατηθεί, και η οποία προτίθεται να προβεί σε οποιαδήποτε από τις ακόλουθες ενέργειες, υποβάλει στον Έφορο Φορολογίας αίτημα για καθορισμό των φορολογικών επιπτώσεων που δυνατό να προκύψουν σε περίπτωση υλοποίησης της πρόθεσής της στις ακόλουθες περιπτώσεις:
14. η είσπραξη του εισπρακτέου υποκείμενου σε περιορισμούς στο οποίο εφαρμόστηκαν οι πρόνοιες της παρούσας εγκυκλίου ανατίθεται (assigned) είτε μεμονωμένα είτε στα πλαίσια μεταφοράς κλάδου δραστηριότητας, σε άλλη οντότητα ή σε μόνιμη εγκατάσταση εκτός Κύπρου·
15. η κυπριακή οντότητα παύει να υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος στην Κύπρο (στην περίπτωση εταιρείας μεταφέρει τη φορολογική της κατοικία εκτός Κύπρου και στην περίπτωση μόνιμης εγκατάστασης μεταφέρονται οι εργασίες της εκτός Κύπρου)∙
16. σε περίπτωση εταιρείας, αυτή τίθεται σε διαδικασία διάλυσης ή εκκαθάρισης.
17. Κυπριακή οντότητα, η οποία σε οποιοδήποτε έτος έχει διεκδικήσει πίστωση έναντι του κυπριακού φόρου αναφορικά με αλλοδαπό φόρο που δεν έχει ήδη παρακρατηθεί και προβαίνει σε οποιαδήποτε από τις ενέργειες που αναφέρονται στα σημεία (α) μέχρι (γ) της παραγράφου 8 πιο πάνω και δεν υποβάλλει στον Έφορο Φορολογίας αίτημα για καθορισμό των φορολογικών επιπτώσεων που προκύπτουν από την συγκεκριμένη ενέργειά της, οφείλει να καταβάλει στον Έφορο Φορολογίας το ποσό της πίστωσης που της παραχωρήθηκε αναφορικά με τον αλλοδαπό φόρο που δεν έχει ήδη παρακρατηθεί (ο οποίος δεν έχει καταστεί οφειλόμενος με βάση τον ΠΙΝΑΚΑ 1 και τον ΠΙΝΑΚΑ 2). Σε τέτοια περίπτωση:
18. Ως ημερομηνία πληρωμής του φόρου θεωρείται η 1η Αυγούστου του έτους που ακολουθεί το έτος στο οποίο διεκδικήθηκε η πίστωση.
19. Επιβάλλονται επιβαρύνσεις και τόκοι από την ημερομηνία πληρωμής με βάση τα άρθρα 39 και 50Α του περί ΒΕΦ Νόμου.
20. Αναφορικά με περιπτώσεις εισπρακτέων υποκείμενων σε περιορισμούς που οφείλονται από εταιρεία, η οποία έχει την οικονομική δυνατότητα να τα αποπληρώσει, και τα οποία δεν καλύπτονται από την παρούσα εγκύκλιο, δύναται να υποβάλλεται αίτημα για έκδοση γνωμάτευσης σε σχέση με τον φορολογικό χειρισμό τους.
21. Η παρούσα εγκύκλιος εφαρμόζεται από το φορολογικό έτος 2022.

|  |
| --- |
|  |
| Σωτήρης Α. Μαρκίδης |
| Έφορος Φορολογίας |

Κοινοποίηση:

Γενικό Ελεγκτή της Δημοκρατίας

Γενικό Λογιστή της Δημοκρατίας

Γενικό Διευθυντή Υπουργείου Οικονομικών

Πρόεδρο Εφοριακού Συμβουλίου

Παγκύπριο Δικηγορικό Σύλλογο

Σύνδεσμο Εγκεκριμένων Λογιστών Κύπρου (ΣΕΛΚ)

Σύνδεσμο Εσωτερικών Ελεγκτών Κύπρου

Σύνδεσμο Εταιρειών Παροχής Διοικητικών Υπηρεσιών (CFA)

Cyprus Investment Funds Association (CIFA)

The Institute of Financial Accountants

Σύνδεσμος Τραπεζών Κύπρου

Κυπριακό Εμπορικό και Βιομηχανικό Επιμελητήριο (ΚΕΒΕ)

Ομοσπονδία Εργοδοτών και Βιομηχάνων (ΟΕΒ)

Cyprus Payroll Management Association (CPMA)

Cyprus VAT Association (CYVA)