

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΩΝ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**«ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α. ΣΤΑ ΑΚΙΝΗΤΑ
ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟΝ ΝΟΜΟ 3427/05»**

**ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΕΣ
ΜΕΞΗ ΑΜΑΛΙΑ
ΝΙΚΟΛΑΟΥ ΕΙΡΗΝΗ
ΚΟΥΤΣΟΓΙΑΝΝΟΠΟΥΛΟΥ ΣΟΦΙΑ**

**ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ
ΜΕΛΙΣΣΑΡΟΠΟΥΛΟΣ ΚΩΝ/ΝΟΣ**

ΠΑΤΡΑ 2008

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ



«Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α. ΣΤΑ ΑΚΙΝΗΤΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟΝ ΝΟΜΟ 3427/05»

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΑ

ΣΕΛΙΔΑ

ΜΕΡΟΣ Α΄

1. ΕΠΙΒΟΛΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α. ΣΤΑ ΑΚΙΝΗΤΑ - ΧΡΟΝΟΣ

ΕΝΑΡΞΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1.1. Φορολογία ακινήτων πριν και μετά τα Ν. 3427/059

2. ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ

2.1. Υποχρεώσεις κατασκευαστικών επιχειρήσεων (υποκείμενων στον φόρο)
από 1/1/2006.....11

2.2. Επαγγελματίας κατασκευαστής (εργολάβος) – Τεχνική Εταιρεία
.....12

2.3. Ευκαιριακός κατασκευαστής.....14

2.4. Υποκείμενος σε περίπτωση πλειστηριασμού - Υπόχρεος σε καταβολή του
Φ.Π.Α.....15

2.5. Επιχειρήσεις αγοραπωλησίας και εκμετάλλευσης ακινήτων.....16

3. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ – ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ –

ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ

3.1. Αντικείμενο του φόρου

3.1.1. Τα “ακίνητα” ως αντικείμενο του Φ.Π.Α. – Έννοια – Ορισμοί
.....17

3.1.2. Έννοια πρώτης εγκατάστασης για τις ανάγκες του Φ.Π.Α.
ακινήτων.....18

3.1.3. Προϋποθέσεις υπαγωγής της παράδοσης ακινήτου στο
Φ.Π.Α.....19

3.1.4. Η μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας είναι αντικείμενο του φόρου.....	21
3.1.5. Η σύσταση ή η παραίτηση από το δικαίωμα προσωπικής δουλείας είναι αντικείμενο του φόρου.....	21
3.1.6. Η μεταβίβαση του δικαιώματος άσκησης της επικαρπίας είναι αντικείμενο του φόρου.....	22
3.1.7. Η εκτέλεση εργασιών σε ακίνητα με μίσθωση έργου είναι αντικείμενο του φόρου.....	22
3.1.8. Παράδοση ακινήτου από ευκαιριακό κατασκευαστή.....	23
3.1.9. Παράδοση ακινήτου με άδεια οικοδομής από 1/1/2006.....	23
3.1.10. Παράδοση ακινήτου με άδεια μέχρι την 31/12/2005, η οποία αναθεωρείται μετά την ημερομηνία αυτή.....	24
3.1.11. Πώληση ακινήτου από τα σχέδια.....	24
3.1.12. Αντιμετώπιση της Α΄ κατοικίας σε περίπτωση αντιπαροχής.....	25
3.1.13. Παρέλευση πενταετίας από την έκδοση της οικοδομικής άδειας.....	25
3.1.14. Ιδιόχρηση, μίσθωση κ.λ.π. – Διάθεση ακινήτου από υποκείμενο στο φόρο σε μη φορολογητέα δραστηριότητα αυτού.....	26
3.1.15. Διάθεση ακινήτου από υποκείμενο στο φόρο σε άλλη φορολογητέα δραστηριότητα αυτού.....	27
3.1.16. Παράδοση ακινήτου με πλειστηριασμό.....	28
3.1.17. Παράδοση ακινήτου με δικαστική απόφαση.....	28
3.1.18. Μη υπαγωγή σε Φ.Μ.Α. των ακινήτων που υπάγονται σε Φ.Π.Α.....	28
3.1.19. Κατασκευή ακινήτου από ιδιώτη με ανάθεση σε εργολάβο.....	29
3.1.20. Κατασκευή ακινήτου με αντιπαροχή.....	30
3.1.20.1. Γενικά	30
3.1.20.2. Αντιπαροχή με οικοπεδούχο κατασκευαστική επιχείρηση.....	31

3.1.20.3. Αντιπαροχή με οικοπεδούχο νομικό πρόσωπο κερδοσκοπικού χαρακτήρα (με οποιοδήποτε αντικείμενο δραστηριότητας).....	31
3.1.20.4. Αντιπαροχή με οικοπεδούχο ευκαιριακό κατασκευαστή.....	32
3.1.21. Ο Φ.Π.Α. επιβάλλεται μόνο στην πρώτη παράδοση ακινήτου.....	32
3.2. Εξαιρέσεις - Απαλλαγές	
3.2.1. Γενικά.....	33
3.2.2. Απαλλαγή Φ.Π.Α. στην παράδοση ακινήτου σαν Α΄ κατοικία.....	33
3.2.3. Απαλλαγή από τον Φ.Π.Α. των ακινήτων με άδεια οικοδομής μέχρι και την 31/12/2005.....	35
3.2.4. Παράδοση ακινήτου με άδεια μέχρι και την 31/12/2005 η οποία αναθεωρείται από 1/1/2006.....	35
3.2.5. Η αντιπαροχή με άδεια μέχρι και την 31/12/2005 δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α.....	36
3.2.6. Εξαίρεση από την επιβολή Φ.Π.Α. στις παραδόσεις νεόδμητων ακινήτων (άδεια μετά την 1/1/2006) από υποκείμενο στο φόρο.....	36
3.2.7. Η αντιπαροχή με άδεια μετά την 1/1/2006, αλλά με φάκελο και εργολαβικό πριν την 25/11/2005 δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α.....	40
3.2.8. Εξαίρεση από τον Φ.Π.Α. της πώλησης οικοπέδου, αγροτεμαχίου κ.λ.π.....	41
3.2.9. Παράδοση ακινήτου από ιδιώτη	41
3.2.10. Η πώληση συντελεστή δόμησης δεν υπόκειται σε Φ.Π.Α.....	42
3.2.11. Εργολαβικά προσύμφωνα αντιπαροχής.....	42
3.2.12. Δωρεές, κληρονομίες, γονικές παροχές.....	43
3.2.13. Μεταβίβαση, συγχώνευση, απορρόφηση οικοδομικής επιχείρησης.....	44
<u>4. ΧΡΟΝΟΣ ΓΕΝΕΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ ΚΑΙ ΑΠΑΙΤΗΤΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ</u>	45

5. ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ Φ.Π.Α.

5.1. Συντελεστές Φ.Π.Α. στην παράδοση ακινήτου.....47

6. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ

6.1. Γενικά.....48

6.2. Φορολογητέα αξία στην πώληση.....48

6.3. Φορολογητέα αξία στην αντιπαροχή.....51

6.4. Φορολογητέα αξία στην αυτοπαράδοση.....52

6.5. Φορολογητέα αξία στην ιδιόχρηση ακινήτου σε μη φορολογητέα δραστηριότητα.....53

6.6. Φορολογητέα αξία στον πλειστηριασμό.....53

7. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ – ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΤΩΝ

ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΩΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΠΙΒΟΛΗ Φ.Π.Α.

7.1. Γενικά.....54

7.2. Δήλωση μεταβολής υπαγωγής στο κανονικό καθεστώς

Φ.Π.Α.

7.2.1. Δήλωση μεταβολής υπαγωγής στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. από επαγγελματία κατασκευαστή ακινήτων.....54

7.2.2. Δήλωση μεταβολής υπαγωγής στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. από ευκαιριακό κατασκευαστή.....56

7.3. Δήλωση μεταβολής έναρξης υποκαταστήματος

7.3.1. Δήλωση μεταβολής έναρξης υποκαταστήματος από επαγγελματία κατασκευαστή ακινήτων.....57

7.3.2. Δήλωση μεταβολής έναρξης υποκαταστήματος από ευκαιριακό κατασκευαστή.....59

7.4. Δηλωτικές και Λοιπές Υποχρεώσεις59

7.4.1. Έντυπο απεικόνισης προϋπολογιστικού κόστους.....60

7.4.2. Έντυπο απεικόνισης απολογιστικού κόστους.....64

7.4.3. Ειδική δήλωση μεταβίβασης ακινήτου.....	67
7.4.4. Γνωστοποίηση για ιδιόχρηση ή για απαλλοτρίωση.....	72
7.4.5. Τήρηση βιβλίου κοστολογίου οικοδομών.....	72
7.4.6. Έκδοση στοιχείου «παράδοσης κτισμάτων» στον οικοπεδούχο.....	72
7.4.7. Περιοδική και Εκκαθαριστική Δήλωση Φ.Π.Α.....	73
7.4.7.1. Γενικά.....	73
7.4.7.2. Υπόχρεοι σε υποβολή περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α.....	74
7.4.7.3. Χρόνος υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α.....	74
7.4.7.4. Υπόχρεοι σε υποβολή εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α.....	76
7.4.7.5. Χρόνος υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α.....	77
7.4.7.6. Προσδιορισμός του εκπιπτόμενου φόρου (prorata).....	77

8. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

8.1. Παραδείγματα: υποκείμενοι στο φόρο.....	79
8.2. Παραδείγματα: προθεσμία υποβολής της αίτησης και χορήγησης της εξαίρεσης.....	80
8.3. Παραδείγματα: υποχρεώσεις κατασκευαστικών επιχειρήσεων υποκείμενων στο φόρο από 01/01/06.....	82

ΜΕΡΟΣ Β΄

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΝΟΜΟΙ – ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ – ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ
ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΦΠΑ ΣΤΑ ΑΚΙΝΗΤΑ

Ν. 3427/2005	83
ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΙΣ ΚΑΙ ΟΔΗΓΙΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΓΙΑ ΤΟ Φ.Π.Α. ΣΤΙΣ	
ΝΕΟΔΗΜΗΤΕΣ ΟΙΚΟΔΟΜΕΣ.....	89
Ν. 2859/2000	106
ΠΟΛ. 1001/2006.....	106
ΠΟΛ. 1038/2006.....	106
ΠΟΛ. 1039/2006	106
ΠΟΛ. 1048/2006	106
ΠΟΛ. 1053/2006.....	106
ΠΟΛ. 1054/2006	106
ΠΟΛ. 1058/2006.....	106
ΠΟΛ. 1059/2006.....	106
ΠΟΛ. 1061/2006.....	107
ΠΟΛ. 1064/2006.....	107
ΠΟΛ. 1065/2006.....	107
ΠΟΛ. 1066/2006.....	107
ΠΟΛ. 1067/2006.....	107
ΠΟΛ. 1070/2006	107
ΠΟΛ. 1071/2006.....	107
ΠΟΛ. 1083/2006	108
ΠΟΛ. 1089/2006.....	108
ΠΟΛ. 1093/2006.....	108

ΠΟΛ. 1105/2006.....	108
ΠΟΛ. 1111/2006.....	108

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΜΕΡΟΣ Α΄

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΠΙΒΟΛΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α. ΣΤΑ ΑΚΙΝΗΤΑ – ΧΡΟΝΟΣ ΕΝΑΡΞΗΣ

ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1.1. Φορολογία ακινήτων πριν και μετά το Ν. 3427/27-12-2005

Πριν την ισχύ του Ν. 3427/27-12-2005 η μεταβίβαση των ακινήτων, ανεξάρτητα εάν θεωρούνταν καινούργια ή παλιά, δεν υπάγονταν σε Φ.Π.Α. Οι κύριες διατάξεις για τη μεταβίβαση των ακινήτων του Κώδικα Φ.Π.Α. (άρθρο 6) τέθηκαν σε αναστολή εφαρμογής από την έναρξη ισχύος του Φ.Π.Α. (1/1/1987).

Η τελευταία αναστολή εφαρμογής προβλεπόταν με το Ν. 3296/04 (άρθρο 21, παρ 1). Συγκεκριμένα με το νόμο αυτό, η επιβολή Φ.Π.Α. στις νεόδμητες οικοδομές αναστέλλεται μέχρι την 31/12/2005. Σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις και μέχρι την ισχύ του νέου νόμου (Ν. 3427/27-12-2005 με έναρξη ισχύος από 1/1/2006), η παράδοση (μεταβίβαση) ακινήτων δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α. αλλά σε Φόρο Μεταβίβασης Ακινήτων (Φ.Μ.Α.). Έτσι η πώληση π.χ. μιας κατοικίας με το παλιό καθεστώς επιβαρύνεται με Φ.Μ.Α., τον οποίο καταβάλλει ο αγοραστής στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., πριν την υπογραφή του συμβολαίου μεταβίβασης. Για τον υπολογισμό του φόρου μεταβίβασης λαμβάνονται υπόψη οι αντικειμενικές αξίες.

Ο Φ.Π.Α., μέχρι και την 31/12/2005, αποτελούσε για τις κατασκευαστικές επιχειρήσεις κόστος. Το κόστος αυτό, ενσωματωνόταν στο κόστος κατασκευής και την τιμή πώλησης.

Μετά την ψήφιση του νέου νόμου 3427/2005, επιβάλλεται Φ.Π.Α. στις νεόδμητες οικοδομές με τους όρους και τις προϋποθέσεις που προβλέπουν οι διατάξεις του νόμου αυτού και οι σχετικές αποφάσεις και εγκύκλιοι του Υπουργείου Οικονομικών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ

2.1. Υποχρεώσεις κατασκευαστικών επιχειρήσεων (υποκείμενων στον φόρο) από 1/1/2006

Μετά την ισχύ των διατάξεων του Ν. 3427/2005 ο επαγγελματίας κατασκευαστής νεόδμητων ακινήτων, για τα ακίνητα που ανεγείρει με άδειες που εκδίδονται μετά την 1/1/2006 τα οποία πρόκειται να αποτελέσουν αντικείμενο της δραστηριότητας του, έχει πλέον όλες τις υποχρεώσεις που προκύπτουν από τον Κώδικα Φ.Π.Α. (περιοδικές, εκκαθαριστικές δηλώσεις κ.λ.π.) και επιπλέον ειδικές υποχρεώσεις, όπως υποβολή δήλωσης μεταβολών ένταξης στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., υποβολή δήλωσης υποκαταστήματος, τήρηση βιβλίου κοστολογίου, υποβολή εντύπων κόστους και ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. Κατά συνέπεια ο κατασκευαστής έχει υποχρέωση να υποβάλει δήλωση μεταβολών στο Τμήμα Μητρώου στη Δ.Ο.Υ. της έδρας του, προκειμένου να δηλώσει ότι θα διενεργεί πλέον φορολογητέα δραστηριότητα και συνεπώς θα υπάγεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Η μεταβολή συντελείται κατά το χρόνο πραγματοποίησης της πρώτης πράξης που αφορά τη φορολογητέα δραστηριότητα. Η πρώτη πράξη μπορεί να διαφέρει από περίπτωση σε περίπτωση ανάλογα με τις συνθήκες και είναι θέμα πραγματικού γεγονότος (π.χ. μπορεί να είναι η παροχή υπηρεσιών από το μελετητή μηχανικό ή ο καθαρισμός του οικοπέδου ή η τυχόν απαιτούμενη περίφραξη ή η κατεδάφιση παλαιού κτίσματος κ.λ.π.).

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφοι 1 & 4 του Κ.Β.Σ. κάθε νέα οικοδομή θεωρείται για την κατασκευαστική επιχείρηση υποκατάστημα - πρόσκαιρη εγκατάσταση και πρέπει γι' αυτό μέσα στις νόμιμες προθεσμίες (30 ημέρες) από την έναρξη των εργασιών κατασκευής να υποβάλλεται η αντίστοιχη δήλωση μεταβολών. Για τα υποκαταστήματα αυτά- πρόσκαιρες εγκαταστάσεις- δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων υποκαταστήματος. Το ίδιο εξακολουθεί να ισχύει και μετά την επιβολή του Φ.Π.Α. στις παραδόσεις νεόδμητων ακινήτων. Στις περιπτώσεις οικοδομών που υπάγονται σε Φ.Π.Α., ως είδος εγκατάστασης στο έντυπο Μ10 (Δήλωση εγκατάστασης εσωτερικού) θα αναγράφεται «ακίνητο του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α.». Στις περιπτώσεις οικοδομών που δεν υπάγονται στο νέο καθεστώς, ως είδος εγκατάστασης θα αναγράφεται «εργοτάξιο κατασκευαστικής επιχείρησης» και θα πρέπει να προσκομίζονται τα αποδεικτικά στοιχεία για τη μη υπαγωγή του συγκεκριμένου υποκαταστήματος-οικοδομής σε Φ.Π.Α. (π.χ. αντίγραφο οικοδομικής άδειας με ημερομηνία έκδοσης έως 31/12/05, απόφαση εξαίρεσης σύμφωνα με την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1038/2006, φορολογικά στοιχεία, μισθοδοσία και εισφορές Ι.Κ.Α. για την συγκεκριμένη οικοδομή ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο που να αποδεικνύει ότι έχουν αρχίσει εργασίες κατασκευής πριν από τυχόν αναθεώρηση αδειας, κ.λ.π.).

Όλες οι παραπάνω δηλώσεις μεταβολών (υπαγωγής σε καθεστώς Φ.Π.Α., έναρξης υποκαταστήματος κ.λ.π.) υποβάλλονται μέσα σε προθεσμία 30 ημερών όπως ορίζεται από το άρθρο 36 του Κώδικα Φ.Π.Α.

2.2. Επαγγελματίας Κατασκευαστής (Εργολάβος) – Τεχνική Εταιρεία

Σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), «κάθε νομικό ή φυσικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο

οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής», υπόκειται σε Φ.Π.Α.

Οι επαγγελματίες κατασκευαστές (εργολάβοι, φυσικά ή νομικά πρόσωπα), οι τεχνικές – οικοδομικές εταιρείες (νομικά πρόσωπα οποιασδήποτε μορφής), οι κοινωνίες κ.λ.π. που δραστηριοποιούνται στον τομέα ανέγερσης και πώλησης ακινήτων μέχρι την 31/12/2005 απαλλάσσονταν του Φ.Π.Α., λόγω της αναστολής εφαρμογής του Φ.Π.Α. στα ακίνητα.

Με το Ν. 3427/2005 (ΦΕΚ 312 Α΄/27-12-2005), η παράδοση νεόδμητων ακινήτων (άδειες που εκδίδονται μετά την 1/1/2006) υπάγεται πλέον σε Φ.Π.Α. και συνεπώς, οι επιχειρήσεις αυτές από 1/1/2006, εφόσον διενεργούν φορολογητέες πράξεις, είναι υποκείμενες στο Φ.Π.Α. για τη δραστηριότητα αυτή.

Σημειώνεται ότι, η ανέγερση των οικοδομών από τις παραπάνω επιχειρήσεις, μπορεί να γίνεται είτε άμεσα από τις ίδιες, είτε αναθέτοντας εργολαβίες ή υπεργολαβίες σε άλλους, ανεξαρτήτως εάν ανεγείρουν σε ιδιόκτητο οικόπεδο ή με το σύστημα της αντιπαροχής.

Συνεπώς, μια κατασκευαστική επιχείρηση που επιθυμεί να κατασκευάσει οικοδομή σε ιδιόκτητο οικόπεδο με σκοπό να πωλήσει τις διηρημένες ιδιοκτησίες μπορεί είτε να εκτελέσει η ίδια την κατασκευή, είτε να την αναθέσει σε άλλον εργολάβο για λογαριασμό της, είτε να εκτελέσει η ίδια κάποιες εργασίες και κάποιες να αναθέσει σε υπεργολάβους, είτε ακόμη να την αναθέσει σε άλλον εργολάβο με το σύστημα της αντιπαροχής.

Η ένταξη των επιτηδευματιών με αντικείμενο την ανέγερση και πώληση οικοδομών, στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., συνεπάγεται ορισμένες υποχρεώσεις.

2.3. Ευκαιριακός Κατασκευαστής

Σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), όπως προστέθηκε με το άρθρο 1 του Ν. 3427/2005, και ισχύει από 1/1/2006, εκτός των αναφερομένων, στο θέμα 2.1 επαγγελματιών κατασκευαστών ακινήτων, οι οποίοι εντάσσονται, υποχρεωτικά στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., παρέχεται η δυνατότητα να καταστεί υποκείμενος στο φόρο κάθε πρόσωπο που πραγματοποιεί ευκαιριακά παραδόσεις νεόδμητων ακινήτων, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 6 του κώδικα Φ.Π.Α. (ανέγερση και πώληση ακινήτων), εφόσον το επιθυμεί.

Η διάταξη αυτή αφορά τις περιπτώσεις όπου ένα πρόσωπο (φυσικό ή νομικό), υποκείμενο ή απαλλασσόμενο ή εξαιρούμενο του Φ.Π.Α. (έμπορος, γιατρός, ιδιώτης, κ.λ.π.) κατασκευάζει περιστασιακά και όχι κατά σύστημα (κατ' επάγγελμα) ακίνητο προς πώληση.

Εφ' όσον το πρόσωπο αυτό επιλέξει να υπαχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., θα έχει όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που έχει ένας επαγγελματίας κατασκευαστής υποκείμενος στο Φ.Π.Α..

Σημειώνεται, και θα πρέπει να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή ότι, σε περίπτωση που το πρόσωπο αυτό επαναλαμβάνει τη δραστηριότητα αυτή, τότε δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι διενεργεί ευκαιριακά τις πράξεις του άρθρου 6 (ανέγερση και πώληση ακινήτων) αλλά γίνεται σαφές ότι πρόκειται για συστηματική δραστηριότητα, οπότε δεν έχει την δυνατότητα επιλογής της υπαγωγής του ή όχι

στο Φ.Π.Α. Στην περίπτωση αυτή υποχρεούται να καταστεί υποκείμενο στο Φ.Π.Α. και να ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α..

Παραδείγματα:

- Έμπορος ηλεκτρικών ειδών (υποκείμενος στο Φ.Π.Α. για τη δραστηριότητα του αυτή) που κατασκευάζει σε ιδιόκτητο οικόπεδο, ευκαιριακά, οικοδομή επτά διαμερισμάτων με σκοπό να κρατήσει τα πέντε για την οικογένειά του και τα δύο για να τα πουλήσει, μπορεί να επιλέξει την υπαγωγή ή όχι στο Φ.Π.Α., και της (ευκαιριακής) αυτής δραστηριότητας.
- Δικηγόρος (απαλλασσόμενος του Φ.Π.Α. για τη δραστηριότητά του αυτή) που αποφασίζει ομοίως, όπως στο προηγούμενο παράδειγμα, να κατασκευάσει σε ιδιόκτητο οικόπεδο οικοδομή, μπορεί να επιλέξει την υπαγωγή ή όχι στο Φ.Π.Α., της (ευκαιριακής) αυτής δραστηριότητας.
- Ιδιώτης (εκτός πεδίου Φ.Π.Α.) που αποφασίζει να κατασκευάσει σε ιδιόκτητο οικόπεδο τέσσερις μεζονέτες με πρόθεση να πουλήσει τη μία σε τρίτο, μπορεί να επιλέξει την υπαγωγή ή όχι στο Φ.Π.Α. της δραστηριότητάς του αυτής.

Σημειώνεται, ότι για τον ευκαιριακό κατασκευαστή δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. για τα κτίσματα που θα παραμείνουν στην κυριότητά του, αλλά μόνο γι' αυτά που θα πουλήσει σε τρίτους.

2.4. Υποκείμενος σε περίπτωση πλειστηριασμού - Υπόχρεος σε καταβολή του Φ.Π.Α.

Όπως και στις λοιπές περιπτώσεις εκούσιου ή αναγκαστικού πλειστηριασμού κινητών, έτσι και στην περίπτωση των ακινήτων:

- i) υποκείμενος στο φόρο είναι ο καθ' ού η εκτέλεση, ο οποίος είναι ο κύριος του κτίσματος που εκπλειστηριάζεται και για το οποίο έχει εκπέσει το Φ.Π.Α.,
- ii) βαρυνόμενος με τον Φ.Π.Α. είναι ο υπερθεματιστής,
- iii) υπόχρεος για την καταβολή του Φ.Π.Α. είναι ο από το νόμο υπεύθυνος για τον πλειστηριασμό (π.χ. συμβολαιογράφος), ο οποίος καταβάλλει τον Φ.Π.Α. με την «Ειδική Δήλωση Φ.Π.Α.», στη Δ.Ο.Υ. στη χωρική αρμοδιότητα της

οποίας βρίσκεται το ακίνητο, για λογαριασμό του υποκειμένου, κατά το χρόνο σύνταξης της έκθεσης κατακύρωσης (πριν την παράδοση του κτίσματος). Κατά τα λοιπά ισχύει η εγκύκλιος ΠΟΛ. 1075/30-3-1990.

2.5. Επιχειρήσεις αγοραπωλησίας και εκμετάλλευσης ακινήτων

Οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον τομέα αγοράς και πώλησης ή εκμετάλλευσης (και όχι ανέγερσης και πώλησης οικοδομών), δεν επηρεάζονται από τις διατάξεις επιβολής του Φ.Π.Α. στα νεόδμητα ακίνητα.

Οι επιχειρήσεις αυτές εξακολουθούν να λειτουργούν εκτός πεδίου Φ.Π.Α. αφού και αν ακόμα αγοράζουν ακίνητα με Φ.Π.Α. (νεόδμητα) μετά την 1/1/2006, δεν έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου δεδομένου ότι η περαιτέρω πώληση αυτών δεν επιβαρύνεται με Φ.Π.Α. αλλά με Φ.Α.Υ. Οι πωλήσεις τους (εκροές) επομένως είναι απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης.

Περαιτέρω, αν τα έσοδα προέρχονται από την εκμετάλλευση των ακινήτων (μίσθωση), διενεργούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη χωρίς δικαίωμα έκπτωσης (άρθρο 22 του Κώδικα Φ.Π.Α.)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ – ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ – ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ

3.1. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

3.1.1. Τα "ακίνητα" ως αντικείμενο του Φ.Π.Α. – Έννοια – Ορισμοί

Αντικείμενο του Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α. είναι τα κτίρια (αποπερατωμένα ή ημιτελή ή τμήματά τους και το οικόπεδο που μεταβιβάζεται μαζί με αυτά). Σε καμία περίπτωση δεν αποτελούν αντικείμενο του Φ.Π.Α. τα οικόπεδα, τα γήπεδα, τα αγροτεμάχια κ.λ.π. επί των οποίων δεν υπάρχει κτίσμα.

Ως κτίρια, νοούνται τα κτίσματα γενικά, και όλες οι κατασκευές που συνδέονται με τα κτίσματα ή με το έδαφος κατά τρόπο σταθερό και μόνιμο, ανεξάρτητα αν είναι αποπερατωμένα ή ημιτελή. Τα κτίσματα αυτά μπορεί να είναι πολυκατοικίες, μονοκατοικίες, διαμερίσματα, γραφεία, καταστήματα, αποθήκες κ.λ.π.

Αντικείμενο του Φ.Π.Α., κατά τις ίδιες ως άνω διατάξεις, αποτελεί και η παράδοση ιδανικών μεριδίων οικοπέδου επί των οποίων εφαρμόζεται το αμάχητο τεκμήριο της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του αναγκαστικού Ν. 1521/1950 που κυρώθηκε με το Ν. 1587/1950 περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων.

Το αμάχητο τεκμήριο αποπερατωμένου διαμερίσματος εφαρμόζεται σε κάθε περίπτωση μεταβίβασης ιδανικού μεριδίου οικοπέδου στο οποίο

ανεγείρεται ή πρόκειται να ανεγερθεί πολυκατοικία, από εργολάβο με σχέδιο εγκεκριμένο από την πολεοδομική υπηρεσία πριν από τη μεταβίβαση. Στην περίπτωση αυτή θεωρείται κατά αμάχητο τεκμήριο ότι μαζί με το ιδανικό μερίδιο του οικοπέδου μεταβιβάζεται αποπερατωμένο διαμέρισμα της πολυκατοικίας που αντιστοιχεί σε αυτό. Η μεταβίβαση ιδανικών μεριδίων οικοπέδου επί των οποίων εφαρμόζεται το αμάχητο τεκμήριο της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Ν. 1521/1950 που κυρώθηκε με το Ν. 1587/1950, αποτελεί την περίπτωση που είναι γνωστή ως πώληση διαμερίσματος, καταστήματος κ.λ.π. από τα «σχέδια» ή σε ημιτελή κατάσταση, αλλά πρόκειται να παραδοθεί περατωμένο. Πρόκειται δηλαδή για την περίπτωση παράδοσης ακινήτου «από τα σχέδια», όπου ο αγοραστής θα παραλάβει από την κατασκευαστική επιχείρηση περατωμένο ακίνητο, και κατά συνέπεια, κατά την παράδοση, ενώ δεν υπάρχει ακίνητο, θεωρείται πλάσμα δικαίου ότι παραδίδεται περατωμένο ακίνητο μαζί με το συμμεταβιβαζόμενο οικόπεδο.

3.1.2. Έννοια πρώτης εγκατάστασης για τις ανάγκες του Φ.Π.Α. ακινήτων

Ως πρώτη εγκατάσταση, για τις ανάγκες του Φ.Π.Α. θεωρείται, η με οποιοδήποτε τρόπο πρώτη χρησιμοποίηση των κτιρίων ύστερα από την ανέγερση τους, όπως είναι η ιδιοκατοίκηση, η ιδιόχρηση, η μίσθωση ή άλλη χρήση.

Για να υπαχθεί η μεταβίβαση ενός ακινήτου (από υποκείμενο στο φόρο) στο Φ.Π.Α., θα πρέπει η μεταβίβαση να ενεργείται πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτό.

Σημειώνεται ότι θεωρείται ότι έχει πραγματοποιηθεί η πρώτη εγκατάσταση, και συνεπώς το ακίνητο παύει να θεωρείται καινούργιο, κατά το

χρόνο που συμπληρώνεται πενταετία από την ημερομηνία έκδοσης της οικοδομικής αδείας.

3.1.3. Προϋποθέσεις υπαγωγής της παράδοσης ακινήτου στο Φ.Π.Α.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 3, 4 και 5 του Κώδικα Φ.Π.Α., συνιστά παράδοση και επομένως φορολογητέα πράξη, η μεταβίβαση από υποκείμενο στο φόρο έναντι ανταλλάγματος («εξ' επαχθούς αιτίας») της κυριότητας αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων αυτών, καθώς και του οικοπέδου που μεταβιβάζεται μαζί με αυτά, ή ιδανικών μεριδίων οικοπέδου επί των οποίων εφαρμόζεται το αμάχητο τεκμήριο της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του αναγκαστικού Ν. 1521/1950 που κυρώθηκε με το Ν. 1587/1950 περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων (δηλ. πώληση ακινήτου από τα σχέδια), εφόσον η μεταβίβαση ενεργείται πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά.

Επομένως, για να υπάρξει υπαγόμενη σε Φ.Π.Α. παράδοση ακινήτων θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι παρακάτω προϋποθέσεις :

- (i) Η μεταβίβαση να ενεργείται από πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο,
- (ii) Η μεταβίβαση να γίνεται με αντάλλαγμα (εξ' επαχθούς αιτίας). Το αντάλλαγμα, όπως ισχύει γενικά για τις παραδόσεις αγαθών, μπορεί να καταβάλλεται είτε με μετρητά είτε επί πιστώσει. Μπορεί επίσης να συνίσταται σε χρήμα, σε είδος, σε αντάλλαγμα με άλλο ακίνητο, σε παροχή υπηρεσιών κ.λ.π.
- (iii) Το μεταβιβαζόμενο ακίνητο να αποτελεί κτίριο (όπως η έννοια του κτιρίου ορίζεται παραπάνω στην §3.1.1),
- (iv) Να πρόκειται για κτίριο του οποίου η οικοδομική άδεια εκδίδεται από 1/1/2006 και μετά ή αναθεωρείται από 1/1/2006 και μετά, εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής και

εφόσον δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εξαίρεσης της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α. (όπως ορίστηκαν με τις ΠΟΛ. 1038/06 και ΠΟΛ. 1066/06),

(v) Η μεταβίβαση να γίνει πριν από την πρώτη εγκατάσταση σ' αυτό, δηλαδή το ακίνητο πρέπει να είναι «καινούργιο» (όπως η έννοια της πρώτης εγκατάστασης ορίζεται παραπάνω στην §3.1.2).

Παραδείγματα:

- Κατασκευαστική εταιρεία πωλεί νέο ακίνητο (π.χ. αποθήκη κ.λ.π.) Η παράδοση αυτή θα υπαχθεί σε Φ.Π.Α.
- Επαγγελματίας κατασκευαστής (εργολάβος) πωλεί νέο ακίνητο (π.χ. διαμέρισμα, γραφείο κ.λ.π.) από τα σχέδια. Η παράδοση αυτή θα υπαχθεί σε Φ.Π.Α. (ισχύει το αμάχητο τεκμήριο αποπερατωμένου ακινήτου).
- Επαγγελματίας κατασκευαστής (εργολάβος) πωλεί νέο ακίνητο (τελευταίο όροφο πολυκατοικίας) και το δικαίωμα εις υψούν. Το ακίνητο θα υπαχθεί σε Φ.Π.Α. ενώ το δικαίωμα εις υψούν δεν θα υπαχθεί σε Φ.Π.Α. αφού θεωρείται οικόπεδο.
- Κατασκευαστική ανώνυμη εταιρεία αγοράζει οικόπεδο προκειμένου να ανεγείρει ακίνητο. Η πράξη αυτή δεν θα υπαχθεί σε Φ.Π.Α., επειδή η μεταβίβαση οικοπέδου δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α. αλλά σε Φ.Μ.Α.
- Δικηγόρος αγοράζει αγρόκτημα με αμπέλι. Η αγορά αυτή δεν θα επιβαρυνθεί με Φ.Π.Α., επειδή η μεταβίβαση οικοπέδων, αγροκτημάτων κ.λ.π. δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α.
- Έμπορος γυναικείων ενδυμάτων αγοράζει οικόπεδο προκειμένου να κτίσει κατάστημα (επαγγελματική εγκατάσταση) και κατοικία. Η αγορά αυτή δεν θα επιβαρυνθεί με Φ.Π.Α., επειδή η μεταβίβαση οικοπέδου δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α.
- Δημόσιος υπάλληλος κτίζει σε ιδιόκτητο οικόπεδο νέο ακίνητο και πωλεί το ένα διαμέρισμα. Η πώληση αυτή δεν θα υπαχθεί σε Φ.Π.Α., επειδή γίνεται από ιδιώτη και όχι από υποκείμενο στο φόρο.

3.1.4. Η μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας είναι αντικείμενο του φόρου

Με την περίπτωση α΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α. ορίζεται ότι αποτελεί υπαγόμενη στο Φ.Π.Α. παράδοση και η μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας, εφόσον βέβαια πληρούνται οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στην §3.1.3, οι οποίες αφορούν στον υποκείμενο φόρο, στο χαρακτηρισμό του ακινήτου ως νεόδμητου, στην μεταβίβαση πριν από την πρώτη εγκατάσταση κ.λ.π..

Για την έννοια, τους όρους και τις προϋποθέσεις της σύστασης ή παραίτησης από το δικαίωμα προσωπικής δουλείας, λαμβάνονται υπόψη οι σχετικές διατάξεις και η ερμηνεία της φορολογίας κεφαλαίου.

3.1.5. Η σύσταση ή η παραίτηση από το δικαίωμα προσωπικής δουλείας είναι αντικείμενο του φόρου

Με την περίπτωση α΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α. ορίζεται ότι αποτελεί υπαγόμενη στο Φ.Π.Α. παράδοση και η σύσταση ή παραίτηση από το δικαίωμα προσωπικής δουλείας, εφόσον βέβαια πληρούνται οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στην §3.1.3, οι οποίες αφορούν στον υποκείμενο στο φόρο, στο χαρακτηρισμό του ακινήτου ως νεόδμητου, στην μεταβίβαση πριν από την πρώτη εγκατάσταση κ.λ.π.

Για την έννοια, τους όρους και τις προϋποθέσεις της σύστασης ή παραίτησης από το δικαίωμα προσωπικής δουλείας, λαμβάνονται υπόψη οι σχετικές διατάξεις και η ερμηνεία της φορολογίας κεφαλαίου.

3.1.6. Η μεταβίβαση του δικαιώματος άσκησης της επικαρπίας είναι αντικείμενο του φόρου

Με την περίπτωση α΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α. ορίζεται ότι αποτελεί υπαγόμενη στο Φ.Π.Α. παράδοση και η μεταβίβαση του δικαιώματος άσκησης της επικαρπίας, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στην §3.1.3, οι οποίες αφορούν στον υποκείμενο στο φόρο, στο χαρακτηρισμό του ακινήτου ως νεόδμητου, στην μεταβίβαση πριν από την πρώτη εγκατάσταση κ.λ.π.

Για την έννοια, τους όρους και τις προϋποθέσεις της μεταβίβασης του δικαιώματος άσκησης της επικαρπίας, λαμβάνονται υπόψη οι σχετικές διατάξεις και η ερμηνεία της φορολογίας κεφαλαίου.

3.1.7. Η εκτέλεση εργασιών σε ακίνητα με μίσθωση έργου είναι αντικείμενο του φόρου

Ως παράδοση ακινήτου υποκείμενη σε Φ.Π.Α., σύμφωνα με την περίπτωση β΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α., θεωρείται και η εκτέλεση εργασιών σε ακίνητα με μίσθωση έργου, ανεξάρτητα εάν διαθέτει τα υλικά ο εργοδότης ή ο εργολάβος.

Ενδεικτικά ως τέτοιες εργασίες μπορούν να θεωρηθούν οι εκσκαφές, οι κατεδαφίσεις, η κατασκευή οικοδομών, οδών, γεφυρών, υδραγωγείων, υδραυλικών και αποχετευτικών έργων, ηλεκτρολογικών και μηχανολογικών εγκαταστάσεων και τεχνικών γενικά έργων, καθώς και οι συμπληρώσεις, επεκτάσεις, διαρρυθμίσεις και επισκευές, εκτός από τις εργασίες συνήθους συντήρησης των έργων αυτών.

Στις εν λόγω εργασίες περιλαμβάνονται και οι εργολαβίες δημοσίων έργων. Σημειώνεται ότι, ο Φ.Π.Α. για τις ανωτέρω παραδόσεις είναι απαιτητός, όταν εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. τα σχετικά παραστατικά.

Παραδείγματα:

- Κοινοπραξία αναλαμβάνει την κατασκευή αρδευτικού φράγματος, του Δήμου Ορεστιάδας. Η υλοποίηση του έργου αυτού επιβαρύνεται με Φ.Π.Α..
- Τεχνική εταιρεία αναλαμβάνει την κατασκευή γέφυρας στη Νομαρχία Χαλκιδικής. Η εκτέλεση του έργου αυτού θα επιβαρυνθεί με Φ.Π.Α.

3.1.8. Παράδοση ακινήτου από ευκαιριακό κατασκευαστή

Η παράδοση ακινήτου από ευκαιριακό κατασκευαστή, δηλαδή από πρόσωπο που έχει επιλέξει, με δήλωσή του, την ένταξή του στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., υπάγεται στο φόρο με τους όρους και τις προϋποθέσεις που τίθενται για τον κατ' επάγγελμα κατασκευαστή (εργολάβο, τεχνική εταιρεία κ.λ.π.)

3.1.9. Παράδοση ακινήτου με άδεια οικοδομής από την 1/1/2006

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α., στο φόρο υπάγονται τα ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται από την 1^η Ιανουαρίου 2006 και μετά, εκτός εάν εξαιρούνται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1038/06 (βλ. §3.2.6).

3.1.10. Παράδοση ακινήτου με άδεια οικοδομής μέχρι την 31/12/2005 η οποία αναθεωρείται μετά τη ημερομηνία αυτή

Στον Φ.Π.Α. υπάγονται τα ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής εκδόθηκε μεν μέχρι την 31/12/2005, αλλά αναθεωρείται από την 1/1/2006, και εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής.

Σημειώνεται βέβαια ότι, για τα ακίνητα αυτά, των οποίων η άδεια κατασκευής αναθεωρείται από 1/1/2006 και μετά, και μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει εργασίες κατασκευής, μπορεί με αίτηση των ενδιαφερομένων να χορηγηθεί εξαίρεση από την υπαγωγή στο Φ.Π.Α. εφόσον συντρέχουν οι απαραίτητες προϋποθέσεις, σύμφωνα με όσα αναπτύσσονται στην §3.2.6.

Τα ακίνητα των οποίων η άδεια εκδόθηκε μέχρι και την 31/12/2005 και αναθεωρείται μετά την 1/1/2006, και με την προϋπόθεση ότι μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της αναθεωρημένης άδειας έχουν ξεκινήσει οι εργασίες κατασκευής, είναι απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α., σύμφωνα με όσα αναφέρονται παρακάτω στην §3.2.4.

3.1.11. Πώληση ακινήτου από τα σχέδια

Όπως έχει ήδη αναφερθεί παραπάνω, στην §3.1.1, στην περίπτωση παράδοσης ακινήτου «από τα σχέδια» ισχύει και για το Φ.Π.Α. το αμάχητο τεκμήριο του αποπερατωμένου ακινήτου, που εφαρμόζεται στη Φορολογία Κεφαλαίου. Δηλαδή θεωρείται ότι παραδίδεται έτοιμο ακίνητο, (παρά το γεγονός ότι κατά την υπογραφή του συμβολαίου είναι στα σχέδια) και υπάγεται σε Φ.Π.Α..

3.1.12. Αντιμετώπιση της Α΄ κατοικίας σε περίπτωση αντιπαροχής

Η απαλλαγή της Α΄ κατοικίας από το Φ.Π.Α., που προβλέπεται στο άρθρο 22 (παράγραφος 1, περίπτωση λα΄) του Κώδικα Φ.Π.Α., αφορά τους δικαιούχους απαλλαγής σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων, μπορούν να απαλλάσσονται οι συμβάσεις αγοράς εξ΄ ολοκλήρου και κατά πλήρη κυριότητα ακινήτου υπό ορισμένες προϋποθέσεις. Συνεπώς, κατά την ανέγερση κατοικίας με το σύστημα της αντιπαροχής, για τον οικοπεδούχο δεν συνάπτεται σύμβαση αγοράς και συνεπώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτουν οι διατάξεις του Φ.Μ.Α. προκειμένου να κριθεί ο οικοπεδούχος ως δικαιούχος απαλλαγής Α΄ κατοικίας,

Επομένως, ο οικοπεδούχος δεν δικαιούται απαλλαγή από το Φ.Π.Α. (ως Α΄ κατοικία) για τα κτίσματα που λαμβάνει σαν αντιπαροχή από κατασκευαστική επιχείρηση, γιατί λαμβάνει εργολαβία στο δικό του οικόπεδο και δεν αγοράζει ακίνητο.

3.1.13. Παρέλευση πενταετίας από την έκδοση της οικοδομικής άδειας

Στις περιπτώσεις όπου παρέρχεται πενταετία από την έκδοση της οικοδομικής άδειας (π.χ. σε άδεια της 21/9/2006 η πενταετία παρέρχεται την 21/9/2011), χωρίς να έχει πουληθεί το ακίνητο ή να έχει χρησιμοποιηθεί κατ΄ άλλο τρόπο, χωρίς δηλαδή να έχει «πραγματοποιηθεί η πρώτη εγκατάσταση», τότε θεωρείται ότι με την συμπλήρωση της πενταετίας πραγματοποιείται η

πρώτη εγκατάσταση και το ακίνητο παύει να θεωρείται καινούργιο (παράγραφος 1 του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α.).

Η περίπτωση αυτή θεωρείται ως διάθεση ακινήτου σε μη φορολογητέα δραστηριότητα και οφείλεται Φ.Π.Α. αυτοπαράδοσης. Αν, π.χ. ένας επαγγελματίας κατασκευαστής (εργολάβος) δεν πουλήσει ή χρησιμοποιήσει με άλλο τρόπο έστω τρία διαμερίσματα, με την παρέλευση πενταετίας, θα πρέπει να προβεί σε αυτοπαράδοση και να καταβάλλει (με την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α.) τον αναλογούντα Φ.Π.Α.

Η μεταβίβαση του ακινήτου σε χρόνο μεταγενέστερο από την συμπλήρωση της πενταετίας, για το οποίο έχει καταβληθεί Φ.Π.Α. αυτοπαράδοσης, δεν συνιστά πράξη υπαγόμενη στο Φ.Π.Α., αλλά υπάγεται στις διατάξεις της Φορολογίας Κεφαλαίου.

3.1.14. Ιδιόχρηση, μίσθωση κ.λ.π. – Διάθεση ακινήτου από υποκείμενο στο φόρο σε μη φορολογητέα δραστηριότητα αυτού

Όπως συμβαίνει και με κάθε άλλο αγαθό και υπηρεσία έτσι και στην περίπτωση των ακινήτων, εξομοιώνεται με παράδοση (αυτοπαράδοση) η ανάληψη του ακινήτου από τον υποκείμενο για κάλυψη προσωπικών του αναγκών ή της οικογενείας του ή γενικά για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση ή η διάθεση από τον υποκείμενο στο φόρο ακινήτου για το οποίο έχει ασκηθεί δικαίωμα έκπτωσης, σε άλλη μη φορολογητέα δραστηριότητα του ιδίου. Τέτοιες περιπτώσεις είναι η ιδιόχρηση, η ιδιοκατοίκηση, η δωρεάν παραχώρηση της χρήσης, η μίσθωση, η χρησιμοποίηση ακινήτου ως παγίου το οποίο είχε κατασκευαστεί με σκοπό την πώλησή του (και έχει ήδη ασκηθεί ως προς το δικαίωμα έκπτωσης) σε δραστηριότητα του ιδίου υποκειμένου που δεν παρέχει δικαίωμα έκπτωσης (π.χ. επιχείρηση με δραστηριότητα κατασκευής και

πώλησης ακινήτων και ασφαλιστικών εργασιών, ιδιοχρησιμοποιεί γραφείο που είχε κατασκευάσει προς πώληση προκειμένου να στεγάσει τον κλάδο των ασφαλειών).

Απαραίτητη προϋπόθεση σε όλες τις παραπάνω περιπτώσεις για τις οποίες καταβάλλεται Φ.Π.Α., είναι οι πράξεις αυτές να γίνονται από κατασκευαστική επιχείρηση που λόγω της δραστηριότητάς της αυτής υπόκειται στο Φ.Π.Α. και βέβαια να πρόκειται για ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής έχει εκδοθεί από 1/1/2006 ή για ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής αναθεωρείται από 1/1/2006 εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής.

3.1.15. Διάθεση ακινήτων από υποκείμενο στο φόρο σε άλλη φορολογητέα δραστηριότητα αυτού

Στην περίπτωση διάθεσης ακινήτου, για χρήση του ως παγίου σε άλλη φορολογητέα δραστηριότητα του ιδίου υποκειμένου, δεν συντρέχει λόγος αυτοπαράδοσης και εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 33 του Κώδικα Φ.Π.Α. περί διακανονισμού και παρακολούθησης του παγίου επί πενταετία.

Θα πρέπει βέβαια, κατά το χρόνο χρησιμοποίησης του ακινήτου να γίνει λογιστική τακτοποίηση και να μεταφερθεί το ακίνητο από το ακίνητο από τα εμπορεύσιμα αγαθά στα πάγια.

Ανεξάρτητα από την υποχρέωση για διακανονισμό του παγίου, μεταβίβαση αυτής της ιδιοκτησίας (παγίου) πριν ή μετά τη λήξη της πενταετίας του διακανονισμού θα υπαχθεί στις διατάξεις της Φορολογίας Κεφαλαίου.

Παράδειγμα:

Έστω επαγγελματίας κατασκευαστής (εργολάβος) έχει ανεγείρει οικοδομή προς πώληση, με διαμερίσματα και γραφεία. Έστω δε, ότι αποφασίζει να χρησιμοποιήσει ένα γραφείο ως επαγγελματική στέγη (π.χ. υποκαταστήματα κ.λ.π.). Στην περίπτωση αυτή, επειδή η επιχείρηση είναι στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., έχει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών και δεν συντρέχει λόγος αυτοπαράδοσης. Υποχρεούται βέβαια η επιχείρηση να παρακολουθεί το δικαίωμα έκπτωσης για πέντε έτη, και αν αυτό μεταβληθεί, να ενεργήσει διακανονισμό του Φ.Π.Α. εισροών, κατά τις διατάξεις του άρθρου 33 του Κώδικα Φ.Π.Α.

3.1.16. Παράδοση ακινήτου με πλειστηριασμό

Στην περίπτωση που ένα νέο ακίνητο υπαγόμενο σε Φ.Π.Α. εκπλειστηριάζεται, η πράξη αυτή υπάγεται σε Φ.Π.Α.

3.1.17. Παράδοση ακινήτου με δικαστική απόφαση

Στην περίπτωση που ένα ακίνητο υπαγόμενο σε Φ.Π.Α. παραδίδεται με δικαστική απόφαση, η πράξη αυτή υπάγεται σε Φ.Π.Α. Αυτό θα μπορούσε να συμβεί π.χ. όταν μια κατασκευαστική επιχείρηση κτίζει σε οικόπεδο, του οποίου με δικαστική απόφαση επιδικάζεται η κυριότητα σε τρίτο.

3.1.18. Μη υπαγωγή σε Φ.Μ.Α. των ακινήτων που υπάγονται σε Φ.Π.Α.

Όπως ορίζεται με την διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α., στις περιπτώσεις παράδοσης ακινήτων στις οποίες επιβάλλεται ο Φ.Π.Α., δεν επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτων (Φ.Μ.Α.). Η διάταξη

αυτή τέθηκε για να διασφαλίσει την αποφυγή επιβολής και των δύο φόρων ταυτόχρονα στο ίδιο ακίνητο.

3.1.19. Κατασκευή ακινήτου από ιδιώτη με ανάθεση σε εργολάβο

Η εφαρμογή του Φ.Π.Α. στα ακίνητα, δεν έχει αλλάξει το φορολογικό καθεστώς στις κατασκευές ακινήτων από τους ιδιώτες με ανάθεση ολόκληρης της κατασκευής σε κατασκευαστική επιχείρηση ή σε επί μέρους αναθέσεις. Αυτό ισχύει ανεξάρτητα από την ημερομηνία έκδοσης της άδειας οικοδομής, δηλαδή πριν ή μετά την 1/1/2006.

Παραδείγματα:

- Δημόσιος υπάλληλος αγοράζει ένα οικόπεδο εντός σχεδίου τον Μάρτιο του 2006 (πράξη υπαγόμενη σε Φ.Μ.Α.) και αναθέτει σε επαγγελματία κατασκευαστή (εργολάβο) τον Ιούλιο του 2006 την κατασκευή μονοκατοικίας (εκσκαφές, θεμελίωση, τοιχοποιία κ.λ.π.). Τον Οκτώβριο του 2006 αναθέτει σε ηλεκτρολόγο και υδραυλικό να κάνουν τις αντίστοιχες εγκαταστάσεις κ.λ.π. Για τις εργασίες αυτές ο επαγγελματίας κατασκευαστής (εργολάβος), οι τεχνικοί, κ.λ.π., θα τιμολογήσουν τον ιδιοκτήτη με την αμοιβή της εργασίας πλέον Φ.Π.Α., όπως ισχύει και σήμερα.
- Ιδιωτικός υπάλληλος αναθέτει τον Οκτώβριο του 2005 σε επαγγελματία κατασκευαστή (εργολάβο) να κατασκευάσει εξοχική κατοικία, σε οικόπεδο που είχε από κληρονομιά. Ο επαγγελματίας κατασκευαστής (εργολάβος) ολοκληρώνει την κατασκευή και παραδίδει την κατοικία τον Αύγουστο του 2006. Θα τιμολογήσει τον ιδιοκτήτη της κατοικίας με την αμοιβή της συνολικής εργασίας – κατασκευής πλέον Φ.Π.Α., όπως ισχύει και σήμερα.

3.1.20. Κατασκευή ακινήτου με αντιπαροχή

3.1.20.1 Γενικά

Η κατασκευή ακινήτου με το σύστημα της αντιπαροχής είναι ένας ιδιότυπος τρόπος κατασκευής ακινήτου, που δεν εφαρμόζεται στα άλλα Κράτη - Μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, παρά μόνο στην Ελλάδα και την Κύπρο.

Στην κατασκευή ακινήτου με αντιπαροχή έχουμε δύο πράξεις. Η μια πράξη συνίσταται στην μεταβίβαση μεριδίων οικοπέδου από τον οικοπεδούχο στην κατασκευαστική επιχείρηση, η οποία δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α. Η δεύτερη πράξη συνίσταται στην εργολαβία (παράδοση κτισμάτων) από την κατασκευαστική επιχείρηση προς τον οικοπεδούχο, η οποία επιβαρύνεται με Φ.Π.Α. Κατά την παράδοση των κτισμάτων στον οικοπεδούχο, ο κατασκευαστής οφείλει να εκδίδει το φορολογικό στοιχείο «παράδοσης κτισμάτων» και να χρεώνει Φ.Π.Α. (ΠΟΛ. 1039/06 και ΠΟΛ. 1067/06).

Στο σύστημα της αντιπαροχής ο κύριος του οικοπέδου συμφωνεί με την κατασκευαστική επιχείρηση την ανέγερση οικοδομής στο οικόπεδό του, η δε οικοδομή διέπεται από τις διατάξεις περί οριζοντίου ή κάθετης ιδιοκτησίας. Η αμοιβή της κατασκευαστικής επιχείρησης συνίσταται στην υποχρέωση του οικοπεδούχου εργοδότη, όπως μεταβιβάσει σ' αυτήν ή σε τρίτα πρόσωπα που υποδεικνύονται από αυτήν τα συμπεφωνημένα ποσοστά του οικοπέδου. Πρόκειται για περίπτωση αμοιβής σε είδος. Η αξία της παρεχόμενης εργολαβίας, δεν μπορεί να είναι μικρότερη της αξίας των ποσοστών του οικοπέδου, που μεταβιβάζονται από τον κύριο του οικοπέδου στην κατασκευαστική επιχείρηση ή στον από αυτήν υποδεικνυόμενο τρίτο.

Σε εφαρμογή των όσων έχουν συμφωνηθεί μεταξύ οικοπεδούχου και κατασκευαστή στο σχετικό ιδιωτικό συμφωνητικό (εργολαβικό προσύμφωνο) που έχουν συνάψει, τα χιλιοστά του οικοπέδου από τον οικοπεδούχο στον κατασκευαστή μπορεί να μεταβιβάζονται είτε ανά στάδιο κατασκευής είτε κατά την μεταβίβαση των επί μέρους ιδιοκτησιών προς τους τρίτους αγοραστές.

3.1.20.2 Αντιπαροχή με οικοπεδούχο κατασκευαστική επιχείρηση

Μια κατασκευαστική επιχείρηση που επιθυμεί να ανεγείρει οικοδομή σε ιδιόκτητο οικόπεδο με σκοπό να πωλήσει τις διηρημένες ιδιοκτησίες, μπορεί να αναθέσει σε άλλη κατασκευαστική επιχείρηση την κατασκευή της οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής.

Στην περίπτωση αυτή, οι διηρημένες ιδιοκτησίες που θα παραμείνουν στην κυριότητα της οικοπεδούχου κατασκευαστικής επιχείρησης, όπως και αυτές που θα λάβει ως εργολαβικό αντάλλαγμα η εργολήπτρια κατασκευαστική επιχείρηση, θα υπαχθούν σε Φ.Π.Α. ως νεόδμητα ακίνητα (άδεια οικοδομής μετά την 1/1/2006 κ.λ.π.)

3.1.20.3. Αντιπαροχή με οικοπεδούχο νομικό πρόσωπο κερδοσκοπικού χαρακτήρα (με οποιοδήποτε αντικείμενο δραστηριότητας)

Νομικό πρόσωπο κερδοσκοπικού χαρακτήρα, με οποιοδήποτε αντικείμενο δραστηριότητας, μπορεί να αναθέσει σε κατασκευαστική επιχείρηση (εργολήπτρια), την ανέγερση οικοδομής σε οικόπεδο που κατέχει ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο, με σκοπό να μεταβιβάσει τις διηρημένες ιδιοκτησίες που θα παραμείνουν στην κυριότητά του.

Το νομικό αυτό πρόσωπο, εκ του νόμου, ασκεί σε κάθε περίπτωση εμπορική δραστηριότητα και δεν μπορεί ποτέ να λειτουργήσει ως ιδιώτης.

Επομένως, στην περίπτωση αυτή, οι διηρημένες ιδιοκτησίες που θα παραμείνουν στην κυριότητα της οικοπεδούχου επιχείρησης, όπως και αυτές που θα λάβει ως εργολαβικό αντάλλαγμα η εργολήπτρια κατασκευαστική επιχείρηση, θα υπαχθούν σε Φ.Π.Α. ως νεόδμητα ακίνητα (άδεια οικοδομής μετά την 1/1/2006 κ.λ.π.)

3.1.20.4. Αντιπαροχή με οικοπεδούχο ευκαιριακό κατασκευαστή

Στην περίπτωση του ευκαιριακού κατασκευαστή, που έχει ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. ως ευκαιριακός κατασκευαστής, και ο οποίος αναθέτει την ανέγερση οικοδομής, εντός ιδιόκτητου οικοπέδου, σε κατασκευαστική επιχείρηση με το σύστημα της αντιπαροχής, οι διηρημένες ιδιοκτησίες που θα παραμείνουν στην κυριότητά του, όπως και αυτές που θα λάβει ως εργολαβικό αντάλλαγμα η εργολήπτρια κατασκευαστική επιχείρηση, θα υπαχθούν σε Φ.Π.Α. ως νεόδμητα ακίνητα (άδεια οικοδομής μετά την 1/1/2006 κ.λ.π.)

3.1.21. Ο Φ.Π.Α. επιβάλλεται μόνο στην πρώτη παράδοση ακινήτων

Η υποχρέωση του Φ.Π.Α. εξαντλείται κατά την πρώτη παράδοση (μεταβίβαση ακινήτου, εμπράγματος δικαιώματος, αυτοπαράδοση, κ.λ.π.) νεόδμητης οικοδομής, δεδομένου ότι σε τυχόν επόμενες μεταβιβάσεις επιβάλλεται Φ.Μ.Α. ή Φ.Α.Υ. κατά περίπτωση.

3.2. ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ – ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ

3.2.1. Γενικά

Όπως προκύπτει από τις διατάξεις της περίπτωση λα΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα Φ.Π.Α., απαλλάσσονται από το φόρο, οι παραδόσεις όλων των άλλων ακινήτων, εκτός των παραδόσεων ακινήτων όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 6 και στην περίπτωση γ΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 7 του Κώδικα αυτού.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του ίδιου Κώδικα, ορίζεται ότι δύναται υπό προϋποθέσεις, να εξαιρεθεί από το Φ.Π.Α., με αίτηση του ενδιαφερόμενου, ακίνητο, η άδεια του οποίου εκδίδεται ή αναθεωρείται μετά την 1/1/2006, και στην τελευταία αυτή περίπτωση της αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής.

Παρακάτω εξετάζονται αναλυτικά οι περιπτώσεις που απαλλάσσονται ή εξαιρούνται του Φ.Π.Α..

3.2.2. Απαλλαγή Φ.Π.Α. στην παράδοση ακινήτου σαν Α΄ κατοικία

Η απαλλαγή κατά την απόκτηση Α΄ κατοικίας παραμένει σε ισχύ και μετά την εφαρμογή του Φ.Π.Α. στα ακίνητα.

Έτσι, η παράδοση ακινήτου υπαγόμενου σε Φ.Π.Α., σε δικαιούχο απαλλαγής Α΄ κατοικίας, απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α., σύμφωνα με την περίπτωση λα΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα Φ.Π.Α..

Εξακολουθεί δηλαδή η παράδοση ακινήτου σαν Α΄ κατοικία να διέπεται από τους κανόνες του Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων (Φ.Μ.Α.).

Η απαλλαγή από το Φ.Π.Α. ισχύει για όλη την αξία της παράδοσης του μεταβιβαζόμενου ακινήτου ως Α΄ κατοικία. Συνεπώς, η μεταβίβαση αυτή εμπίπτει στις διατάξεις του Φ.Μ.Α., και για το τυχόν μεγαλύτερο του απαλλασσόμενου κατά περίπτωση ορίου καταβάλλεται ο αναλογών φόρος μεταβίβασης (Φ.Μ.Α.).

Η απαλλαγή αυτή κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο της παράδοσης, γι΄ αυτό και θα πρέπει να ερευνάται προσεκτικά η ύπαρξη των προϋποθέσεων για να θεωρηθεί κάποιος δικαιούχος απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης για Α΄ κατοικία, καθόσον στην περίπτωση αυτή έχουμε τόσο διαφοροποίηση της φορολογίας (απαλλαγή της παράδοσης του ακινήτου από τον Φ.Π.Α. και υπαγωγής της πράξης αυτής στις διατάξεις του Φ.Μ.Α.) όσο και διαφοροποίηση του υπόχρεου προσώπου απέναντι στο δημόσιο.

Παραδείγματα:

- Τεχνική εταιρεία πωλεί διαμέρισμα με απαλλαγή Α΄ κατοικίας. Στην πώληση αυτή δεν θα επιβληθεί Φ.Π.Α.. Η πράξη αυτή για την τεχνική εταιρεία είναι πράξη απαλλασσόμενη χωρίς δικαίωμα έκπτωσης και κατά συνέπεια ο Φ.Π.Α. εισροών κατασκευής του διαμερίσματος αποτελεί κόστος γι΄ αυτήν.
- Επαγγελματίας κατασκευαστής (εργολάβος) πωλεί ένα διαμέρισμα από αυτά που έχει στην κυριότητα του από αντιπαροχή, σε δικαιούχο απαλλαγής Α΄ κατοικίας. Η πώληση αυτή δεν θα επιβαρύνει με Φ.Π.Α.. Ο Φ.Π.Α. εισροών κατασκευής του διαμερίσματος αποτελεί κόστος για τον εργολάβο.

3.2.3. Απαλλαγή από τον Φ.Π.Α. των ακινήτων με άδεια οικοδομής μέχρι και την 31/12/2005

Απαλλάσσονται από τον Φ.Π.Α. οι παραδόσεις ακινήτων που δεν θεωρούνται νεόδμητα. Απαλλάσσονται δηλαδή από τον Φ.Π.Α. τα ακίνητα των οποίων η άδεια οικοδομής εκδόθηκε μέχρι και την 31/12/2005 και επομένως δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α.

Η απαλλαγή ισχύει ανεξαρτήτως χρόνου έναρξης των εργασιών κατασκευής, ή σε περίπτωση αντιπαροχής, υπογραφής του εργολαβικού προσυμφώνου.

3.2.4. Παράδοση ακινήτου με άδεια μέχρι και την 31/12/2005 η οποία αναθεωρείται από 1/1/2006

Δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α. το ακίνητο του οποίου η άδεια εκδόθηκε μέχρι και την 31/12/2005 και αναθεωρείται μετά από την 1/1/2006, με την προϋπόθεση ότι μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της αναθεωρημένης άδειας έχουν ξεκινήσει οι εργασίες κατασκευής.

Τα ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής εκδόθηκε πριν την 1/1/2006 και αναθεωρείται μετά την ημερομηνία αυτή, και για τα οποία δεν έχουν ξεκινήσει οι εργασίες κατασκευής, είναι υπαγόμενα στον Φ.Π.Α., σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν στην §3.1.10.

3.2.5. Η αντιπαροχή με άδεια μέχρι και την 31/12/2005 δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α.

Στην περίπτωση της αντιπαροχής με άδεια μέχρι και την 31/12/2005, η κατασκευή του ακινήτου δεν εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α., δεδομένου ότι η άδεια έχει εκδοθεί πριν την 1/1/2006. Κατά συνέπεια δεν υπάγονται σε Φ.Π.Α., ούτε τα ακίνητα που θα πωλήσει ο εργολάβος κατασκευαστής, ούτε η εργολαβία (κτίσματα) που παρέχει ο εργολάβος στον οικοπεδούχο.

3.2.6. Εξαίρεση από την επιβολή Φ.Π.Α. στις παραδόσεις νεόδμητων ακινήτων (άδεια μετά την 1/1/2006) από υποκείμενο στο φόρο

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α. μπορεί να χορηγηθεί εξαίρεση από τον Φ.Π.Α. σε ακίνητο που η άδεια οικοδομής εκδόθηκε μετά την 1/1/2006, με αίτηση του υποκειμένου.

Η εξαίρεση από την επιβολή Φ.Π.Α. εφαρμόζεται για οικοδομές που ανεγείρονται σε ιδιόκτητο οικόπεδο ή με το σύστημα της αντιπαροχής, των οποίων η άδεια εκδίδεται ή αναθεωρείται μετά την 1/1/2006, εφόσον μέχρι την 25/11/2005 (ημερομηνία κατάθεσης στη Βουλή του Ν. 3427/05) πληρούνται κατά περίπτωση οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- i) για οικοδομή που ανεγείρεται σε ιδιόκτητο από την κατασκευαστική επιχείρηση οικόπεδο, να έχει κατατεθεί πλήρης φάκελος στην πολεοδομία.
- ii) για οικοδομή που ανεγείρεται με το σύστημα της αντιπαροχής, να έχει κατατεθεί πλήρης φάκελος στην πολεοδομία και να έχει υπογραφεί προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο. Διευκρινίζεται ότι ως προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής νοείται το προσύμφωνο μεταβίβασης

χιλιοστών οικοπέδου και η εργολαβική σύμβαση κατασκευής. Σε κάθε περίπτωση και οι δύο συμβάσεις πρέπει να έχουν υπογραφεί μέχρι και την 25/11/2005. Για την εξαίρεση από τον Φ.Π.Α. δεν μπορεί να γίνει δεκτή σύμβαση άλλου είδους όπως π.χ. προσύμφωνο προσυμφώνου, συνυποσχετικό κ.λ.π. Αυτονόητο είναι ότι για την εξακρίβωση του είδους της σύμβασης, σημασία δεν έχει ο τίτλος αυτής αλλά το περιεχόμενό της.

Σημειώνεται ότι, για την εφαρμογή των ανωτέρω, σύμφωνα με τις διευκρινήσεις του Υπουργείου Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης (δελτίο τύπου της 22/12/2005), «φάκελος ο οποίος υπεβλήθη οποτεδήποτε στην πολεοδομία αλλά κατέστη πλήρης μέχρι και την 25/11/2005, συντρεχουσών και των λοιπών προϋποθέσεων, εμπίπτει στην εφαρμογή του σχεδίου νόμου (σ.σ. δεν είχε ψηφισθεί ακόμα ο νόμος) για τη δυνατότητα απαλλαγής από τον Φ.Π.Α.. Δηλαδή, πολεοδομικός φάκελος που υποβλήθηκε π.χ. τον Ιούλιο 2005 με ελλιπή δικαιολογητικά αλλά τα δικαιολογητικά που έλλειπαν κατατέθηκαν μέχρι και την 25/11/2005, εμπίπτει στην εφαρμογή της διάταξης της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α.».

Διευκρινίζεται επίσης ότι, για αναθεώρηση αδείας οικοδομής, εφόσον έχει κατατεθεί κατά περίπτωση πλήρης φάκελος, πλήρης φάκελος - προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο μέχρι 25/11/2005, η εξαίρεση χορηγείται χωρίς να εξετάζεται η έναρξη ή μη των εργασιών κατασκευής στην οικοδομή μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της αναθεωρημένης άδειας.

Η εξαίρεση εξακολουθεί να ισχύει στην περίπτωση αναγκαστικής αλλαγής των προσώπων των συμβαλλομένων, στο προσύμφωνο και εργολαβικό κατασκευής, μερών, λόγω θανάτου, και συνέχισης της ίδιας σύμβασης από τους κληρονόμους του θανόντος (π.χ. οικοπεδούχος που έχει υπογράψει με εργολάβο κατασκευαστή προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής αποβιώνει,

το παιδί του αποδέχεται την κληρονομιά και συνεπώς και τα απορρέοντα από αυτήν δικαιώματα και συναινεί στην συνέχιση της οικοδομής).

Οι κατασκευαστικές επιχειρήσεις, για τις οικοδομές που πληρούν τις παραπάνω προϋποθέσεις και για τις οποίες λαμβάνουν εξαίρεση, εξακολουθούν να διενεργούν πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των αντίστοιχων εισροών, όπως και πριν την έναρξη ισχύος του Ν. 3427/2005.

Η εξαίρεση χορηγείται με αίτηση του υποκειμένου, που υποβάλλεται στην αρμόδια για την έδρα του Δ.Ο.Υ., στην προθεσμία και σύμφωνα με τις οδηγίες που παρασχέθηκαν με τις εγκυκλίους ΠΟΛ. 1038/2006, ΠΟΛ. 1058/2006 και ΠΟΛ. 1066/2006.

Τα δικαιολογητικά που απαιτούνται για την χορήγηση της εξαίρεσης είναι:

- i) αίτηση του υποκειμένου προς τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της έδρας του,
- ii) ακριβές (επικυρωμένο) αντίγραφο του προσυμφώνου και του εργολαβικού συμβολαίου κατασκευής για τη συγκεκριμένη οικοδομή, που πρέπει να έχει υπογραφεί μέχρι και τις 25/11/2005 (για τις περιπτώσεις της αντιπαροχής),
- iii) ακριβές (επικυρωμένο) αντίγραφο της άδειας οικοδομής που εκδίδεται ή αναθεωρείται από 1/1/2006,
- iv) βεβαίωση, που εκδίδεται από την αρμόδια πολεοδομική αρχή, από την οποία να προκύπτουν το όνομα / επωνυμία του αιτούντος την έκδοση της οικοδομικής αδείας, η διεύθυνση του οικοπέδου, ο αριθμός και η ημερομηνία έκδοσης ή αναθεώρησης της οικοδομικής αδείας, καθώς και η κατάθεση πλήρους φακέλου για την έκδοση ή την αναθεώρηση της άδειας, σύμφωνα με τις πολεοδομικές διατάξεις, για τη συγκεκριμένη οικοδομή μέχρι και 25/11/2005. Ο έλεγχος της πληρότητας του φακέλου αποτελεί αρμοδιότητα των πολεοδομικών αρχών, οι οποίες την βεβαιώνουν, και όχι των υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών.

Με βάση τα παραπάνω δικαιολογητικά εκδίδεται απόφαση για χορήγηση εξαίρεσης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. εις τετραπλούν. Ένα αντίτυπο αυτής διαβιβάζεται στη Δ.Ο.Υ. της περιοχής του ακινήτου, ένα επιδίδεται στον υποκείμενο – αιτούντα τη χορήγηση της εξαίρεσης, ένα διαβιβάζεται στη Διεύθυνση Φορολογίας Κεφαλαίου και ένα παραμένει στο αρχείο της Δ.Ο.Υ. της έδρας του υποκειμένου. Φωτοαντίγραφο της απόφασης εξαίρεσης επισυνάπτεται από τον υποκείμενο σε κάθε δήλωση μεταβίβασης, που αφορά τη συγκεκριμένη οικοδομή, κατά την υποβολή της στη Δ.Ο.Υ. της περιοχής του ακινήτου.

Η αίτηση πρέπει να υποβληθεί και η εξαίρεση να χορηγηθεί, πριν τη δήλωση μεταβολής – έναρξης εργασιών υποκαταστήματος, για τη συγκεκριμένη οικοδομή.

Για τις περιπτώσεις που η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης μεταβολών για την έναρξη εργασιών υποκαταστήματος έληξε στις 30/6/2006 (ημερομηνία μέχρι την οποία γίνεται δεκτό από τη διοίκηση, ότι η παραπάνω δήλωση μεταβολών για την έναρξη εργασιών υποκαταστήματος μπορεί να υποβληθεί χωρίς κυρώσεις), έπρεπε κατά την υποβολή δήλωσης μεταβολών να έχει χορηγηθεί η απόφαση εξαίρεσης. Συνεπώς για τις παραπάνω περιπτώσεις η αίτηση έπρεπε να υποβληθεί και η εξαίρεση να χορηγηθεί το αργότερο μέχρι 30/6/2006 και πάντως πριν την υποβολή δήλωσης μεταβολών για την έναρξη εργασιών υποκαταστήματος, προκειμένου να μπορούν να εκπληρωθούν μέσα στις χορηγούμενες προθεσμίες όλες οι λοιπές φορολογικές υποχρεώσεις.

Εάν μέχρι τις 30/6/2006 δεν έχει εκδοθεί η άδεια κατασκευής αλλά συντρέχουν οι προϋποθέσεις της εξαίρεσης (πλήρης φάκελος, πλήρης φάκελος - προσύμφωνο και εργολαβικό, κατά περίπτωση, μέχρι και 25/11/2005), ο υποκείμενος υποβάλλει την αίτηση προς εξαίρεση όταν εκδοθεί η άδεια

κατασκευής, η οποία απαιτείται ως δικαιολογητικό και πάντως πριν τη δήλωση έναρξης εργασιών του υποκαταστήματος για τη συγκεκριμένη οικοδομή.

Παραδείγματα:

- Τεχνική εταιρία κατασκευάζει ακίνητο σε δικό της οικόπεδο. Πλήρης φάκελος για την άδεια οικοδομής κατατέθηκε στην αρμόδια πολεοδομία την 10/11/2005 και η άδεια εκδίδεται την 15/1/2006. Εάν η εταιρεία κάνει χρήση της δυνατότητας εξαιρέσης από τον Φ.Π.Α., όταν πωλήσει το ακίνητο, δεν θα επιβάλει Φ.Π.Α. αλλά η μεταβίβαση θα υπαχθεί στις διατάξεις της Φορολογίας Κεφαλαίου.
- Επαγγελματίας κατασκευαστής (εργολάβος) συμφωνεί με οικοπεδούχο να κατασκευάσει πολυκατοικία με το σύστημα αντιπαροχής. Ο πλήρης φάκελος στην πολεοδομία κατατέθηκε την 1/11/2005, το εργολαβικό προσύμφωνο είχε υπογραφεί την 30/10/2005 και η άδεια εκδίδεται την 20/2/2006. Ο εργολάβος μπορεί να κάνει χρήση της δυνατότητας για εξαίρεση από τον Φ.Π.Α., επειδή και η κατάθεση φακέλου και η υπογραφή του εργολαβικού προσυμφώνου έγιναν πριν την 25/11/2005.
- Στα ανωτέρω παραδείγματα εάν, είτε η κατάθεση του φακέλου στην πολεοδομία, είτε η υπογραφή του εργολαβικού προσυμφώνου, είχαν γίνει μετά την 25/11/2005, δεν μπορεί να χορηγηθεί εξαίρεση Φ.Π.Α. Εξυπακούεται ότι δεν μπορεί να χορηγηθεί εξαίρεση στην περίπτωση που και τα δύο (φάκελος και εργολαβικό) είχαν γίνει μετά την 25/11/2005 και η άδεια εκδίδεται μετά την 1/1/2006.

3.2.7. Η αντιπαροχή με άδεια μετά την 1/1/2006 αλλά με φάκελο και εργολαβικό πριν την 25/11/2005 δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α.

Το θέμα έχει αναπτυχθεί ανωτέρω στην §3.2.6.

3.2.8. Εξαίρεση από τον Φ.Π.Α. της πώλησης οικοπέδου, αγροτεμαχίου κ.λ.π.

Με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α. ορίζεται ότι σε Φ.Π.Α. υπάγονται τα κτίρια και όχι τα οικόπεδα. Στο ίδιο άρθρο δίδεται και η έννοια του κτιρίου.

Συνεπώς, η πώληση οικοπέδων και κατ' επέκταση γηπέδων, αγροτεμαχίων κ.λ.π. επί των οποίων δεν υπάρχει κτίσμα, δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α. αλλά σε Φ.Μ.Α. ή Φ.Α.Υ. και τέλος συναλλαγής κατά περίπτωση.

Παραδείγματα:

- Αγρότης πωλεί ένα κτήμα με αμπέλι. Ανεξάρτητα από το χρόνο μεταβίβασης (πριν ή μετά την 1/1/2006), η μεταβίβαση αυτή δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α.
- Ελεύθερος επαγγελματίας, μεταβιβάζει ένα οικόπεδο εντός σχεδίου πόλεως και ένα οικόπεδο εκτός σχεδίου πόλεως. Ανεξάρτητα από το χρόνο μεταβίβασης (πριν ή μετά την 1/1/2006), οι δύο μεταβιβάσεις δεν υπάγονται σε Φ.Π.Α.

3.2.9. Παράδοση ακινήτου από ιδιώτη

Στην παράδοση ακινήτου από ιδιώτη, ακόμη και αν η άδεια έχει εκδοθεί μετά την 1/1/2006 δεν επιβάλλεται Φ.Π.Α., καθώς οι ιδιώτες είναι εκτός πεδίου Φ.Π.Α., και ο Φ.Π.Α. επιβάλλεται στα ακίνητα που παραδίδονται από υποκείμενο στον Φ.Π.Α. (εργολάβο, τεχνική εταιρία, κ.λ.π.) Κατά συνέπεια η παράδοση ακινήτου από ιδιώτη δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α. αλλά σε Φ.Μ.Α., όπως ίσχυε και πριν τον Ν. 3427/2005.

Τα ανωτέρω ισχύουν τόσο στην περίπτωση μεταβίβασης οικοδομής που ανεγέρθηκε με το σύστημα της αυτεπιστασίας όσο και στην περίπτωση της ανέγερσης οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής.

Επομένως, στην περίπτωση παράδοσης νέου ακινήτου από οικοπεδούχο - ιδιώτη, ο οποίος το απέκτησε από αντιπαροχή, δεν επιβάλλεται Φ.Π.Α.. Αντίθετα, η παράδοση των κτισμάτων από την εργολήπτρια κατασκευαστική επιχείρηση, τα οποία έλαβε ως εργολαβικό αντάλλαγμα, θα υπαχθεί σε Φ.Π.Α. (ως νεόδμητα ακίνητα).

3.2.10. Η πώληση συντελεστή δόμησης δεν υπόκειται σε Φ.Π.Α.

Στην περίπτωση πώλησης συντελεστή δόμησης δεν επιβάλλεται Φ.Π.Α.. Η πώληση εξομοιώνεται με μεταβίβαση οικοπέδου και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α., ο Φ.Π.Α. επιβάλλεται στα κτίρια και όχι στα οικόπεδα, γήπεδα κ.λ.π. Η πώληση αυτή υπάγεται στις διατάξεις της Φορολογίας Κεφαλαίου.

3.2.11. Εργολαβικά προσύμφωνα αντιπαροχής

Τα προσύμφωνα γενικά δεν αποτελούν πράξεις παράδοσης, επειδή αποτελούν απλές συμβάσεις και κατά την υπογραφή τους δεν συντελείται παράδοση, ώστε να υπαχθούν σε Φ.Π.Α. Το ίδιο συμβαίνει και με το εργολαβικό προσύμφωνο αντιπαροχής.

Επισημαίνεται πάντως, ότι επειδή η πράξη της αντιπαροχής υπάγεται σε Φ.Π.Α., τα εργολαβικά προσύμφωνα (που υπογράφονται μετά την 1/1/2006), δεν θα πρέπει να υπάγονται σε χαρτόσημο, εφόσον αφορούν ακίνητα που θα υπαχθούν σε Φ.Π.Α.. Με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1061/2006 διευκρινίσθηκε ότι «οι

εργολαβικές συμβάσεις για ανέγερση οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής ποσοστών οικοπέδου οι οποίες καταρτίζονται από 1/1/2006 και η άδεια κατασκευής εκδίδεται από 1/1/2006, δεν υπόκεινται, πλέον, σε τέλος χαρτοσήμου, καθόσον για τις πράξεις αυτές, από την ημερομηνία αυτή, τίθεται σε εφαρμογή η επιβολή Φ.Π.Α.». (Σχετική και η ΠΟΛ. 1083/2006 παράγραφος 14).

Τέλος, σημειώνεται ότι από τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φ.Π.Α. προκύπτει ότι δεν επιβάλλεται χαρτόσημο, όπου επιβάλλεται Φ.Π.Α.

3.2.12. Δωρεές, κληρονομίες, γονικές παροχές

Σε περιπτώσεις κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, εξακολουθεί να επιβάλλεται ο οικείος φόρος και συνεπώς δεν θεωρείται ότι συντελείται παράδοση υπαγόμενη σε Φ.Π.Α., γιατί αφ' ενός δεν μπορεί η ίδια πράξη να υπόκειται σε δύο φορολογίες και αφετέρου ελλείπει το στοιχείο της επαχθούς αιτίας.

Θα πρέπει όμως στις περιπτώσεις αυτές να γίνεται διακανονισμός του Φ.Π.Α. των εισροών σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α. (μέσω της περιοδικής δήλωσης - αφαιρούμενα ποσά).

Παράδειγμα:

Δημόσιος υπάλληλος, κληρονομεί από τους γονείς του μια μονοκατοικία και ένα κτήμα με ελαιόδεντρα. Η κληρονομιά αυτή δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α. ανεξάρτητα από χρόνο επαγωγής της.

3.2.13. Μεταβίβαση, συγχώνευση, απορρόφηση οικοδομικής επιχείρησης

Σύμφωνα με την διάταξη της παραγράφου 4 του άρθρου 5 του Κώδικα Φ.Π.Α.:

«Δεν θεωρείται ως παράδοση αγαθών η μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους της από επαχθή ή χαριστική αιτία ή με την μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο. Στην περίπτωση αυτή, το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά θεωρείται, για την εφαρμογή του νόμου αυτού, ότι υπεισέρχεται ως διάδοχος στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του προσώπου που μεταβιβάζει. Η διάταξη αυτή δεν έχει εφαρμογή, αν το πρόσωπο που μεταβιβάζει ή το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά ενεργεί πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης φόρου».

Η μεταβίβαση ως συνόλου ή κλάδου, η συγχώνευση κ.λ.π. επιχείρησης με αντικείμενο την ανέγερση και πώληση νέων οικοδομών, εμπίπτει στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 5 του Κώδικα Φ.Π.Α., καθώς οι επιχειρήσεις αυτές, από 1/1/2006 υπάγονται στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α..

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΧΡΟΝΟΣ ΓΕΝΕΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ ΚΑΙ ΑΠΑΙΤΗΤΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά την ημέρα:

- i) Υπογραφής του οριστικού συμβολαίου,
- ii) Σύνταξης της έκθεσης κατακύρωσης στην περίπτωση εκούσιου ή αναγκαστικού πλειστηριασμού και μέχρι τη σύνταξη της περίληψης της κατακυρωτικής έκθεσης. Όπως και στις λοιπές περιπτώσεις εκούσιου ή αναγκαστικού πλειστηριασμού κινητών, έτσι και στην περίπτωση των ακινήτων, υποκείμενος στον Φ.Π.Α. είναι ο καθ' ου η εκτέλεση, βαρυνόμενος με τον Φ.Π.Α. είναι ο υπερθεματιστής και υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης και την απόδοση του Φ.Π.Α. ο επί του πλειστηριασμού υπάλληλος (συμβολαιογράφος κ.λ.π.) Ο υπάλληλος του πλειστηριασμού υποβάλλει την ειδική δήλωση Φ.Π.Α. στο όνομα του καθ' ου και στη Δ.Ο.Υ. του ακινήτου κατά το χρόνο σύνταξης της έκθεσης κατακύρωσης και σε κάθε περίπτωση πριν τη σύνταξη της περίληψης της κατακυρωτικής έκθεσης. Κατά τα λοιπά ισχύει η εγκύκλιος ΠΟΛ. 1075/30-3-1990.
- iii) Μεταγραφής στις λοιπές περιπτώσεις που δεν απαιτείται η κατάρτιση συμβολαιογραφικού εγγράφου. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι δεν απαιτείται σύνταξη συμβολαιογραφικού εγγράφου στην περίπτωση της επιδίκασης κυριότητας από το δικαστήριο.

iv) Πραγματοποίησης των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 7. Πρόκειται δηλαδή για τις περιπτώσεις της ιδιοκατοίκησης, δωρεάν παραχώρησης της χρήσης, μίσθωσης κ.λ.π. οι οποίες εξομοιώνονται με παράδοση (αυτοπαράδοση) και υπόκεινται σε Φ.Π.Α. Τέτοια είναι και η περίπτωση συμπλήρωσης της πενταετίας από την έκδοση οικοδομικής αδείας.

v) Υπογραφής προσυμφώνου, με τον όρο της αυτοσύμβασης που προβλέπει το άρθρο 235 του Αστικού Κώδικα εφόσον καταβλήθηκε ολόκληρο το τίμημα και παραδόθηκε η νομή του ακινήτου. Στην περίπτωση αυτή απαιτείται για τη γένεση της φορολογικής υποχρέωσης να συντρέχουν σωρευτικά και οι τρεις προϋποθέσεις, δηλαδή να περιλαμβάνεται στο προσύμφωνο ο όρος της αυτοσύμβασης που προβλέπει το άρθρο 235 του Αστικού Κώδικα και να ορίζεται ότι καταβλήθηκε ολόκληρο το τίμημα και παραδόθηκε η νομή του ακινήτου. Κατά συνέπεια, στην περίπτωση πίστωσης του τιμήματος ή εξόφλησης μέρους αυτού δεν γεννάται η φορολογική υποχρέωση.

Αναφορικά με την παράδοση κτισμάτων στον οικοπεδούχο η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 16 κατά το χρόνο που ολοκληρώνεται η παρεχόμενη εργολαβία και παραδίδονται τα κτίσματα στον οικοπεδούχο (Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1039/2006 και Εγκύκλιος ΠΟΛ. 1067/2006).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ Φ.Π.Α.

5.1. Συντελεστές Φ.Π.Α. στην παράδοση ακινήτου

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 21 του Κώδικα Φ.Π.Α., ο συντελεστής Φ.Π.Α. ορίζεται σε 19%, ο οποίος εφαρμόζεται επί της φορολογητέας αξίας. Κατ' εξαίρεση, όπως ορίζεται στην ίδια παράγραφο, για τα αγαθά και τις υπηρεσίες του παραρτήματος 3 ο συντελεστής του Φ.Π.Α. ορίζεται σε 9%.

Στην παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι «για τα νησιά των νομών Λέσβου, Χίου, Σάμου, Δωδεκανήσου, Κυκλάδων και τα νησιά του Αιγαίου Θάσο, Σαμοθράκη, Βόρειες Σποράδες και Σκύρο οι συντελεστές του φόρου μειώνονται κατά τριάντα τοις εκατό (30%) εφόσον πρόκειται για αγαθά, τα οποία κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός (α) βρίσκονται στα νησιά αυτά και παραδίδονται από υποκείμενο στο φόρο που είναι εγκατεστημένος στα νησιά αυτά (β)....»

Επομένως, συνοψίζοντας τα ανωτέρω, η παράδοση ακινήτου υπόκειται σε Φ.Π.Α. με συντελεστή 19%, πλην της παράδοσης στα νησιά που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 21 (μειωμένοι κατά 30% συντελεστές), όπου εφαρμόζεται συντελεστής 13%.

Παράδειγμα:

Εργολαβική επιχείρηση παραδίδει νεόδμητο διαμέρισμα στην Καβάλα, όπου έχει και την έδρα της. Η παράδοση αυτή επιβαρύνεται με Φ.Π.Α. 19%. Την ίδια περίοδο, παραδίδει νεόδμητη εξοχική κατοικία στη Θάσο. Η παράδοση αυτή επιβαρύνεται με Φ.Π.Α. 13%.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ

6.1. Γενικά

Για τις παραδόσεις των νεόδμητων ακινήτων, φορολογητέα αξία αποτελεί το τίμημα που έλαβε ή πρόκειται να λάβει (στην περίπτωση της πώλησης) ή θεωρείται ότι έλαβε (στις περιπτώσεις της μίσθωσης, της ιδιόχρησης κ.λ.π.) ο υποκείμενος στο φόρο (πωλητής) για τη συντελούμενη κάθε φορά παράδοση π.χ. μεταβίβαση πλήρους κυριότητας, ψιλής κυριότητας κ.λ.π. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας θα ληφθεί υπόψη το αντάλλαγμα που θα αποτιμηθεί σε χρήμα κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και είναι αδιάφορο αν η πώληση γίνεται μετρητοίς (τίμημα που έλαβε) ή επί πιστώσει (τίμημα που πρόκειται να λάβει) όπως άλλωστε και σε όλες τις παραδόσεις αγαθών. Παρακάτω εξετάζονται οι περιπτώσεις παράδοσης ακινήτων και η φορολογητέα αξία σε κάθε περίπτωση.

6.2. Φορολογητέα αξία στην πώληση

Στην περίπτωση της πώλησης νεόδμητης οικοδομής που αποτελεί αντικείμενο του Φ.Π.Α. ή εμπράγματος δικαιώματος της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α., φορολογητέα αξία αποτελεί το τίμημα που έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο υποκείμενος στο φόρο (πωλητής) για τη συντελούμενη κάθε φορά παράδοση π.χ. μεταβίβαση πλήρους κυριότητας, ψιλής κυριότητας κ.λ.π..

Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας θα ληφθεί υπόψη το αντάλλαγμα που θα αποτιμηθεί σε χρήμα κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και είναι αδιάφορο αν η πώληση γίνεται μετρητοίς (τίμημα που έλαβε) ή επί πιστώσει (τίμημα που πρόκειται να λάβει) όπως άλλωστε και σε όλες τις παραδόσεις αγαθών.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1054/2006 περί του ελέγχου της «Ειδικής Δήλωσης Φ.Π.Α.» για την μεταβίβαση ακινήτων και τις οδηγίες που παρασχέθηκαν με την ΠΟΛ. 1071/2006, ορίζεται ότι, η φορολογητέα αξία στην περίπτωση της πώλησης οικοδομών δεν μπορεί να υπολείπεται της αξίας που προσδιορίζεται από την φορολογία κεφαλαίου ή του προϋπολογιστικού ή απολογιστικού κόστους της οικοδομής.

Επομένως, στην περίπτωση πώλησης νεόδμητης οικοδομής που αποτελεί αντικείμενο του Φ.Π.Α. ή εμπράγματος δικαιώματος της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α., ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται:

Δ) Η μεγαλύτερη αξία μεταξύ:

- i) του δηλούμενου τιμήματος της μεταβίβασης (αξία πώλησης),
- ii) της αξίας του ακινήτου όπως αυτό λαμβάνεται υπόψη στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, και
- iii) της αξίας του δηλούμενου απολογιστικού κόστους του ίδιου ακινήτου αν πρόκειται για ακίνητο οικοδομής που έχει αποπερατωθεί ή της αξίας του προϋπολογιστικού κόστους αν πρόκειται για ακίνητο οικοδομής που δεν έχει αποπερατωθεί.

Η μεγαλύτερη αξία, (αξία που λαμβάνεται υπόψη στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων ή το προϋπολογιστικό ή το απολογιστικό κόστος κατασκευής), αποτελεί την φορολογητέα βάση στην περίπτωση που αυτό γίνει αποδεκτό από τον υποκείμενο στο φόρο. Στην περίπτωση που δεν γίνει αποδεκτή η αξία αυτή, τότε λαμβάνουν χώρα τα αναφερόμενα στην επόμενη περίπτωση (II).

II) Στην περίπτωση που, η αξία του ακινήτου όπως λαμβάνεται υπόψη στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, ή η αξία του δηλούμενου προϋπολογιστικού ή απολογιστικού κόστους, είναι μεγαλύτερη του δηλωθέντος τιμήματος (αξία πώλησης), και ο υποκείμενος στο φόρο, δεν αποδέχεται αυτή τη μεγαλύτερη αξία ως βάση υπολογισμού του φόρου, δύναται να ζητήσει με αίτησή του προς το Σώμα Ορκωτών Εκτιμητών (Σ.Ο.Ε.) την εκτίμηση της αξίας του μεταβιβαζόμενου ακινήτου από το Σώμα αυτό, η κρίση του οποίου είναι δεσμευτική για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ..

Εφόσον η αξία που ορίζεται από το Σ.Ο.Ε., η οποία είναι δεσμευτική για τον έφορο γίνεται αποδεκτή από τον υποκείμενο στο φόρο, τότε η αξία αυτή λογίζεται ως βάση υπολογισμού για την καταβολή του φόρου (φορολογητέα αξία).

Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο δεν αποδέχεται την αξία εκτίμησης του μεταβιβαζόμενου ακινήτου από το Σ.Ο.Ε., επιθυμεί όμως να ολοκληρωθεί η διαδικασία μεταβίβασης του ακινήτου του ακολουθείται η διαδικασία που ορίζεται με τις ΠΟΛ. 1054/2006 και ΠΟΛ. 1071/2006.

Ο Φ.Π.Α. που οφείλεται στην περίπτωση της πώλησης, καταβάλλεται (πληρώνεται) από τον υποκείμενο με την «Ειδική Δήλωση Φ.Π.Α.» και το ποσό του καταβληθέντος Φ.Π.Α. (που αναλογεί στο δηλούμενο τίμημα της

μεταβίβασης αφού συμψηφιστεί ο Φ.Π.Α. εισροών κατά το ποσοστό που βαρύνει το μεταβιβαζόμενο ακίνητο όπως έχει διαμορφωθεί μέχρι το χρόνο υποβολής της δήλωσης) μεταφέρεται στην περιοδική δήλωση της αντίστοιχης περιόδου.

6.3. Φορολογητέα αξία στην αντιπαροχή

Για τις παραδόσεις ακινήτων στον κύριο του οικοπέδου που αναθέτει σε εργολάβο την ανέγερση οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αξία της παρεχόμενης εργολαβίας για την ανέγερση των κτισμάτων που παραδίδονται σε αυτόν, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η αξία του ιδανικού μεριδίου του οικοπέδου που αντιστοιχεί σε αυτά (παράγραφος 2 της ΠΟΛ. 1067/2006).

Όπως προκύπτει από τις διατάξεις του Αστικού Δικαίου, η ανέγερση οικοδομής «επί αντιπαροχή» είναι μίσθωση έργου, για την οποία η αμοιβή παρέχεται σε είδος ή σε ορισμένες περιπτώσεις εν μέρει σε είδος και εν μέρει σε χρήμα. Ο κύριος του οικοπέδου συμφωνεί με τον εργολάβο την ανέγερση πολυώροφης οικοδομής στο οικόπεδό του, η δε οικοδομή διέπεται από τις διατάξεις περί οριζοντίου ή κάθετης ιδιοκτησίας. Η αμοιβή του εργολάβου συνίσταται στην υποχρέωση του οικοπεδούχου-εργοδότη, όπως μεταβιβάσει σ' αυτόν ή σε τρίτα πρόσωπα που υποδεικνύονται από αυτόν τα συμπεφωνημένα ποσοστά του οικοπέδου. Η αξία της παρεχόμενης εργολαβίας, η οποία προκύπτει από το κόστος υλικών, εργασιών, αμοιβών, μισθών και λοιπών επιβαρύνσεων καθώς και τυχόν εργολαβικό κέρδος όπου υπάρχει, δε μπορεί να είναι μικρότερη της αξίας των ποσοστών του οικοπέδου, που μεταβιβάζονται από τον κύριο του οικοπέδου στον εργολάβο κατασκευαστή ή στον από αυτόν υποδεικνυόμενο τρίτο. Μπορεί όμως η αξία της εργολαβίας να είναι μεγαλύτερη της αξίας των κατά τα παραπάνω ποσοστών οικοπέδου, εάν με το εργολαβικό

συμβόλαιο κατασκευής έχει συμφωνηθεί και καταβολή ενός μέρους του τιμήματος σε χρήμα.

Κατά συνέπεια ο εργολάβος κατασκευαστής δεν παραδίδει ακίνητο στον οικοπεδούχο αλλά παρέχει μίσθωση έργου (εργολαβία). Ο εργολάβος – κατασκευαστής τιμολογεί την εργολαβία αυτή κατά το χρόνο παράδοσης των κτισμάτων εκδίδοντας το σχετικό στοιχείο «παράδοσης κτισμάτων» (ΠΟΛ. 1039/2006).

6.4. Φορολογητέα αξία στην αυτοπαράδοση

Για τις πράξεις παράδοσης ακινήτων που αναφέρονται στην περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 7 του Κώδικα Φ.Π.Α., δηλαδή τις αυτοπαραδόσεις ακινήτων, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του Κώδικα Φ.Π.Α., «η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών ή παρόμοιων αγαθών ή, αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος των αγαθών», κατά το χρόνο παράδοσής τους.

Επειδή στις περιπτώσεις αυτές, η κατασκευαστική επιχείρηση δεν αγοράζει αλλά κατασκευάζει το ακίνητο, ως φορολογητέα αξία της αυτοπαράδοσης λαμβάνεται το κόστος κατασκευής.

Για τις πράξεις αυτές, ο υποκείμενος υποχρεούται σε υποβολή της «Ειδικής Δήλωσης Φ.Π.Α.» χωρίς όμως την καταβολή (πληρωμή) του φόρου που αναλογεί. Τα δεδομένα της «Ειδικής Δήλωσης», μεταφέρονται στην περιοδική δήλωση του υπόχρεου, της αντίστοιχης φορολογικής περιόδου και η καταβολή γίνεται με την περιοδική δήλωση.

6.5. Φορολογητέα αξία στην ιδιόχρηση ακινήτου σε μη φορολογητέα δραστηριότητα

Για την παράδοση ακινήτου σε μη φορολογητέα δραστηριότητα του ίδιου υποκειμένου, ως πράξη που αναφέρεται στην περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 7 του Κώδικα Φ.Π.Α., ισχύουν όσα αναφέρθηκαν παραπάνω στην §6.4.

6.6. Φορολογητέα αξία στον πλειστηριασμό

Στην περίπτωση πλειστηριασμού ακινήτου ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται το εκπλειστηρίασμα που αναφέρεται στην κατακυρωτική έκθεση, ανεξαρτήτως αν υπερβαίνει ή όχι την αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1054/2006, δηλαδή ανεξαρτήτως αν είναι χαμηλότερη της αξίας που λαμβάνεται υπόψη στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, και της αξίας του δηλούμενου προϋπολογιστικού ή απολογιστικού κόστους.

Ο Φ.Π.Α. που αναλογεί, καταβάλλεται από τον κατά το νόμο υπεύθυνο για τον πλειστηριασμό (π.χ. συμβολαιογράφο), για λογαριασμό του καθ' ου ο πλειστηριασμός, με την «Ειδική Δήλωση Φ.Π.Α.».

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ – ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΤΩΝ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΩΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΠΙΒΟΛΗ Φ.Π.Α.

7.1. Γενικά

Από την 1/1/2006, μετά την ισχύ των διατάξεων του Ν. 3427/2005, ο επαγγελματίας κατασκευαστής ακινήτων, για τα ακίνητα τα οποία πρόκειται να αποτελέσουν αντικείμενο της δραστηριότητάς του και υπάγονται στο Φ.Π.Α., έχει πλέον όλες τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα που προκύπτουν από τον Κώδικα Φ.Π.Α..

Επιπλέον έχει και ειδικές υποχρεώσεις, όπως υποβολή δήλωσης μεταβολής για την ένταξη στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., υποβολή δήλωσης μεταβολής υποκαταστήματος, τήρηση βιβλίου κοστολογίου, υποβολή εντύπων κόστους (προϋπολογιστικού και απολογιστικού), και υποβολή ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α.

Ο ευκαιριακός κατασκευαστής, δεδομένου ότι έχει επιλέξει να ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., έχει τις ίδιες υποχρεώσεις που έχει και ο επαγγελματίας κατασκευαστής.

7.2. Δήλωση μεταβολής υπαγωγής στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.

7.2.1. Δήλωση μεταβολής υπαγωγής στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. από επαγγελματία κατασκευαστή ακινήτων

Ο επαγγελματίας κατασκευαστής έχει υποχρέωση να υποβάλει δήλωση μεταβολών στο Τμήμα Μητρώου της Δ.Ο.Υ. της έδρας του, προκειμένου να δηλώσει ότι θα διενεργεί πλέον φορολογητέα δραστηριότητα και συνεπώς θα υπάγεται στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.

Η μεταβολή συντελείται κατά το χρόνο πραγματοποίησης της πρώτης πράξης που αφορά τη φορολογητέα δραστηριότητα. Η πρώτη πράξη είναι θέμα πραγματικό και μπορεί να διαφέρει από περίπτωση σε περίπτωση ανάλογα με τις συνθήκες. Π.χ. η πρώτη πράξη μπορεί να είναι η παροχή υπηρεσιών από το μελετητή μηχανικό ή ο καθαρισμός του οικοπέδου ή η τυχόν απαιτούμενη περίφραξη, η κατεδάφιση παλαιού κτίσματος, κ.λ.π.

Η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε προθεσμία 30 ημερών όπως ορίζεται από το άρθρο 36 του Κώδικα Φ.Π.Α.. Ειδικά για τη χρήση 2006 που είναι η πρώτη χρήση επιβολής του Φ.Π.Α. στα ακίνητα, η δήλωση μπορούσε να υποβληθεί χωρίς κυρώσεις μέχρι την 30 Ιουνίου 2006.

Παραδείγματα

- Κατασκευαστική επιχείρηση κατέβαλε αμοιβή μηχανικού για την έκδοση οικοδομικής άδειας και έλαβε την Α.Π.Υ. από αυτόν στις 30/11/2005. Η άδεια οικοδομής εκδόθηκε στις 15/2/2006 και οι εργασίες κατασκευής της οικοδομής (π.χ. εκσκαφή) θα αρχίσουν στις 27/6/2006.

Η επιχείρηση είναι υπαγόμενη στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. από την 1/1/2006. Θα υποβάλλει δήλωση μεταβολής για να δηλώσει την υπαγωγή της στο κανονικό καθεστώς μέχρι και τις 30/6/2006 χωρίς κυρώσεις.

- Κατασκευαστική επιχείρηση καταβάλλει αμοιβή μηχανικού για έκδοση αδείας κατεδάφισης παλαιού κτίσματος και λαμβάνει από αυτόν Α.Π.Υ. στις 3/6/2006. Στη συνέχεια εκδίδεται άδεια οικοδομής στις 30/8/2006. Στις 5/9/2006 αρχίζει εργασίες κατασκευής.

Η επιχείρηση έχει υποχρέωση να υποβάλει δήλωση μεταβολών μέσα σε 30 ημέρες από τις 3/6/2006 για να δηλώσει την υπαγωγή της στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α..

7.2.2. Δήλωση μεταβολής υπαγωγής στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. από ευκαιριακό κατασκευαστή

Ο ευκαιριακός κατασκευαστής πρέπει να δηλώσει την έναρξη των εργασιών του αν δεν είναι ήδη επιτηδευματίας από άλλη αιτία ή να δηλώσει την παράλληλη δραστηριότητα αν είναι ήδη υποκείμενος στο φόρο, ή στην περίπτωση που είναι μεν επιτηδευματίας αλλά ασκεί απαλλασσόμενη δραστηριότητα πρέπει με τη δήλωση μεταβολών να δηλώσει την παράλληλη δραστηριότητα και την υπαγωγή του στο Φ.Π.Α..

Επαναλαμβάνεται ότι, ο ευκαιριακός κατασκευαστής, εφόσον έχει επιλέξει να υπαχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., θα έχει όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που έχει ένας επαγγελματίας κατασκευαστής υποκείμενος στο φόρο, δεδομένου ότι εντάσσεται στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.

Παραδείγματα:

- Έμπορος ηλεκτρικών ειδών που κατασκευάζει ευκαιριακά οικοδομή επτά διαμερισμάτων με σκοπό να κρατήσει τα πέντε για την οικογένειά του και να πουλήσει τα δύο, επιλέγει την υπαγωγή του στο Φ.Π.Α.. Θα υποβάλει δήλωση μεταβολών για να δηλώσει την παράλληλη δραστηριότητά του ως κατασκευαστής υποκειμένος στο φόρο, προκειμένου να έχει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των υποκειμένων για τα διαμερίσματα που πρόκειται να πουλήσει.
- Φυσιοθεραπευτής που αποφασίζει ομοίως, όπως στο προηγούμενο παράδειγμα, να κατασκευάσει οικοδομή και επιλέγει την υπαγωγή του στον Φ.Π.Α., θα υποβάλλει δήλωση μεταβολών για να δηλώσει την παράλληλη δραστηριότητά του ως κατασκευαστής και την υπαγωγή του γι' αυτήν στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α..

Η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε προθεσμία 30 ημερών όπως ορίζεται από το άρθρο 36 του Κώδικα Φ.Π.Α.. Ειδικά για τη χρήση 2006 που είναι η πρώτη χρήση επιβολής του Φ.Π.Α. στα ακίνητα, η δήλωση μπορούσε να υποβληθεί χωρίς κυρώσεις μέχρι 30 Ιουνίου 2006.

7.3. Δήλωση μεταβολής έναρξης υποκαταστήματος

7.3.1. Δήλωση μεταβολής έναρξης υποκαταστήματος από επαγγελματία κατασκευαστή ακινήτων

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 9 του Κ.Β.Σ., κάθε νέα οικοδομή θεωρείται για την κατασκευαστική επιχείρηση υποκατάστημα – πρόσκαιρη εγκατάσταση και πρέπει γι' αυτό μέσα στις νόμιμες προθεσμίες από την έναρξη των εργασιών κατασκευής να υποβάλλεται η αντίστοιχη δήλωση μεταβολών.

Για τα υποκαταστήματα αυτά – πρόσκαιρες εγκαταστάσεις – δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων υποκαταστήματος. Το ίδιο εξακολουθεί να ισχύει και μετά την επιβολή του Φ.Π.Α. στις παραδόσεις νεόδμητων ακινήτων.

Στις περιπτώσεις οικοδομών που υπάγονται στον Φ.Π.Α., ως είδος εγκατάστασης στο έντυπο Μ10 (δήλωση εγκατάστασης εσωτερικού) θα αναγράφεται «ακίνητο του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α.».

Στις περιπτώσεις οικοδομών που δεν υπάγονται στο νέο καθεστώς, ως είδος εγκατάστασης θα αναγράφεται «εργοτάξιο κατασκευαστικής επιχείρησης» και θα πρέπει να προσκομίζονται τα αποδεικτικά στοιχεία για τη μη υπαγωγή του συγκεκριμένου υποκαταστήματος – οικοδομής σε Φ.Π.Α. (π.χ. αντίγραφο οικοδομικής άδειας με ημερομηνία έκδοσης έως 31/12/2005, απόφαση εξαίρεσης σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1038/2006, φορολογικά στοιχεία, μισθοδοσία και εισφορές Ι.Κ.Α. για την συγκεκριμένη οικοδομή ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο που να αποδεικνύει ότι έχουν αρχίσει κατασκευής πριν από τυχόν αναθεώρηση αδειας κ.λ.π.

Παραδείγματα:

- Κατασκευαστική επιχείρηση κατέβαλε αμοιβή μηχανικού για την έκδοση οικοδομικής αδειας και έλαβε την αντίστοιχη Α.Π.Υ. στις 30/11/2005. Η άδεια οικοδομής εκδόθηκε στις 15/2/2006 και οι εργασίες κατασκευής της οικοδομής (π.χ. εκσκαφή) θα αρχίσουν στις 27/6/2006. Η δήλωση μεταβολών για την έναρξη του υποκαταστήματος θα πρέπει να υποβληθεί μέσα σε 30 μέρες από τις 27/6/2006 που έγινε η έναρξη των εργασιών κατασκευής.
- Κατασκευαστική επιχείρηση καταβάλλει αμοιβή μηχανικού για έκδοση αδειας κατεδάφισης παλαιού κτίσματος και λαμβάνει Α.Π.Υ. στις 3/6/2006. Στη συνέχεια εκδίδεται άδεια οικοδομής στις 30/8/2006. Στις 5/9/2006 αρχίζει εργασίες κατασκευής. Η επιχείρηση έχει υποχρέωση να υποβάλλει δήλωση μεταβολών μέσα σε 30 μέρες από τις 5/9/2006 για να δηλώσει την έναρξη του υποκαταστήματος.

7.3.2. Δήλωση μεταβολής έναρξης υποκαταστήματος από ευκαιριακό κατασκευαστή

Ο ευκαιριακός κατασκευαστής, έχει τις ίδιες υποχρεώσεις όπως και ο επαγγελματίας κατασκευαστής, εφόσον επιλέξει να ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.

7.4. Δηλωτικές και Λοιπές Υποχρεώσεις

Όπως ήδη προαναφέρθηκε η κατασκευαστική επιχείρηση από τη στιγμή που εντάσσεται σε καθεστώς Φ.Π.Α. έχει όλες τις υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο. Συνεπώς έχει υποχρέωση για υποβολή περιοδικών και εκκαθαριστικών δηλώσεων, ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, όταν ενεργεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, δηλώσεις στατιστικής παρακολούθησης ενδοκοινοτικών συναλλαγών (intrastat).

Πλέον των ανωτέρω η υποκείμενη σε ΦΠΑ κατασκευαστική επιχείρηση έχει και πρόσθετες υποχρεώσεις για:

- i) υποβολή εντύπου απεικόνισης του κόστους της οικοδομής προϋπολογιστικά,
- ii) υποβολή εντύπου απεικόνισης του κόστους της οικοδομής απολογιστικά,
- iii) υποβολή ειδικής δήλωσης για τη μεταβίβαση διηρημένης ιδιοκτησίας,
- iv) γνωστοποίηση για τη χρησιμοποίηση ακινήτου (που κατασκευάστηκε με σκοπό την εμπορία του) ως παγίου σε φορολογητέα δραστηριότητα καθώς και για το ακίνητο το οποίο απαλλοτριώθηκε.
- v) τήρησης βιβλίου κοστολογίου οικοδομών,
- vi) έκδοσης στοιχείου παράδοσης κτισμάτων στον οικοπεδούχο στις περιπτώσεις αντιπαροχής.

Επισημαίνεται ότι όλες οι παραπάνω πρόσθετες (i-vi) υποχρεώσεις αφορούν μόνο τις επιχειρήσεις κατασκευής οικοδομών προς πώληση (είτε ανεγείρουν σε ιδιόκτητο οικόπεδο είτε με το σύστημα της αντιπαροχής) και όχι στις επιχειρήσεις που αναλαμβάνουν εργολαβικά την ανέγερση μιας οικοδομής για λογαριασμό άλλου.

Π.χ. Κατασκευαστική επιχείρηση που αναλαμβάνει ως εργολάβος την ανέγερση του καταστήματος μιας εμπορικής επιχείρησης ρούχων σε οικόπεδο που ανήκει στην τελευταία -όχι με το σύστημα της αντιπαροχής- δεν έχει καμία από τις παραπάνω υποχρεώσεις. Η κατασκευαστική αυτή επιχείρηση για την εργολαβία που παρέχει στην εμπορική υπόκειται βέβαια σε Φ.Π.Α. και το σχετικό παραστατικό που θα εκδώσει για την αμοιβή της θα επιβαρυνθεί με Φ.Π.Α.

7.4.1. Έντυπο απεικόνισης προϋπολογιστικού κόστους

Για τον τύπο, περιεχόμενο, τρόπο, χρόνο και διαδικασία υποβολής του ειδικού εντύπου απεικόνισης προϋπολογιστικού κόστους της οικοδομής και κατανομής αυτού στις επιμέρους ιδιοκτησίες εκδόθηκε η Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1048/20-3-2006. Διευκρινίσεις και οδηγίες για την εφαρμογή της παραπάνω Α.Υ.Ο.Ο. έχουν δοθεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1065/2006.

Το ειδικό έντυπο του προϋπολογιστικού κόστους υποβάλλεται από τον πωλητή - υποκείμενο στο φόρο, για τις οικοδομές που θα αποτελέσουν αντικείμενο επιβολής του Φ.Π.Α. σε τρία αντίτυπα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκεται η υπό ανέγερση οικοδομή. Υποβάλλεται υποχρεωτικά μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικοδομικής αδείας και πριν από την πρώτη παράδοση ιδιοκτησίας (π.χ. πώληση ενός καταστήματος ή αυτοπαράδοση ενός διαμερίσματος).

Το έντυπο αυτό περιλαμβάνει το προϋπολογιστικό κόστος της οικοδομής, το οποίο θα πρέπει να υπολογίζεται με βάση τις τρέχουσες τιμές αγοράς (για υλικά, μισθοδοσία, υπηρεσίες γενικά κ.λ.π.) και τις εργασίες που πρόκειται να εκτελεστούν σύμφωνα με τις εγκριθείσες για την οικοδομή μελέτες, προκειμένου να προσεγγίζει το πραγματικό κόστος της οικοδομής. Τονίζεται ότι σε καμία περίπτωση δεν λαμβάνεται ως προϋπολογιστικό κόστος το ελάχιστο κόστος οικοδομής (Ε.Κ.Κ.Ο.).

Το προϋπολογιστικό κόστος αναλύεται σε δύο πίνακες, στους πίνακες Α' των γενικών δαπανών και Β' του κατασκευαστικού κόστους.

Γενικές δαπάνες είναι οι δαπάνες που ενσωματώνονται στο κόστος της οικοδομής, εκτός των δαπανών που συνιστούν κατασκευαστικό κόστος που αναλύεται στην παρακάτω περίπτωση.

Κατασκευαστικό κόστος είναι το κόστος των υλικών, των πρώτων και βοηθητικών υλών, των εργασιών κατασκευής (μισθοδοσία, εισφορές Ι.Κ.Α., υπεργολαβίες κ.λ.π.) στο οποίο υποβάλλεται ο κατασκευαστής προκειμένου να κατασκευάσει το σύνολο της οικοδομής.

Η κατανομή του προϋπολογιστικού κόστους στις επιμέρους ιδιοκτησίες γίνεται σε ποσοστό επί τοις χιλίοις σύμφωνα με την αντιστοιχία των ιδιοκτησιών στα χιλιοστά του οικοπέδου.

Σημειώνεται ότι είναι ενδεχόμενο κάποια χιλιοστά οικοπέδου να κρατηθούν για μελλοντική αύξηση του συντελεστή δόμησης με αποτέλεσμα η κατανομή του κόστους να εκφράζεται σε τόσα ποσοστά όσα αντιστοιχούν στο οικόπεδο που μένει αφού αφαιρεθούν τα ποσοστά που έχουν κρατηθεί.

Παράδειγμα:

Σε οικόπεδο 500 m² και συντελεστή δόμησης 2 ανεγείρεται οικοδομή 1000 m². Ο κατασκευαστής κατά την σύσταση κρατά 200 χιλιοστά αντιστοιχίας οικοπέδου για μελλοντική αύξηση του συντελεστή δόμησης. Η οικοδομή αποτελείται από 10 ιδιοκτησίες στην κάθε μια από τις οποίες δίδονται 80% οικόπεδου. Το κόστος της οικοδομής θα κατανεμηθεί στις ιδιοκτησίες με βάση τη συμμετοχή κάθε ιδιοκτησίας στο συνολικό κόστος δηλαδή σε 80/800 στην κάθε μια.

Σε τέτοιες περιπτώσεις κρίνεται σκόπιμο στην στήλη 6 να γράφεται το ποσοστό ως κλάσμα π.χ. 80/800.

Στις περιπτώσεις κατασκευής οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής το κόστος απόκτησης των χιλιοστών του οικοπέδου που θα περιέλθουν στον κατασκευαστή δεν αναγράφεται στον Πίνακα Α' στην ένδειξη οικόπεδο διότι η αξία αυτή (μέχρι την έκδοση του στοιχείου παράδοσης κτισμάτων στον οικοπεδούχο - εγκύκλιος ΠΟΛ. 1067/2006) περιλαμβάνεται μέσα στο κόστος του συνολικού έργου εφόσον ο κατασκευαστής κατασκευάζει τα κτίσματα του οικοπεδούχου προκειμένου να αποκτήσει το συμφωνηθέν μέρος του οικοπέδου. Φυσικά μειωτικό στοιχείο του προϋπολογιστικού κόστους το οποίο θα πρέπει να εμφανίζεται ως αρνητικό ποσό στην ένδειξη οικόπεδο, αποτελεί το μέρος του εργολαβικού ανταλλάγματος το οποίο έχει συμφωνηθεί με το εργολαβικό προσύμφωνο ότι ο κατασκευαστής θα εισπράξει από τον οικοπεδούχο σε χρήμα. Στην αντίθετη περίπτωση όπου ο κατασκευαστής καταβάλλει και χρήματα στον οικοπεδούχο εκτός από τα κτίσματα που θα του παραδώσει, τότε το συμφωνηθέν αυτό ποσό θα εμφανίζεται ως θετικό ποσό στην ένδειξη οικόπεδο.

Σε κάθε περίπτωση βέβαια το κόστος στο οποίο υποβάλλεται ο κατασκευαστής για την κατασκευή του συνόλου της οικοδομής καταβάλλεται από αυτόν προκειμένου να κατασκευάσει και να αποκτήσει τις ιδιοκτησίες που του αντιστοιχούν με βάση τα συμφωνηθέντα με τον οικοπεδούχο. Συνεπώς το προϋπολογιστικό κόστος που υπολογίζεται σύμφωνα με τα παραπάνω θα πρέπει να κατανεμηθεί μόνο στις ιδιοκτησίες που θα περιέλθουν στον κατασκευαστή.

Η κατανομή θα γίνει με αναγωγή των χιλιοστών επί του συνολικού οικοπέδου που αντιστοιχούν σε κάθε ιδιοκτησία που θα περιέλθει στον κατασκευαστή σε ποσοστό επί των χιλιοστών του οικοπέδου που λαμβάνει ως εργολαβικό αντάλλαγμα.

Παράδειγμα:

Κατασκευαστική επιχείρηση ανεγείρει οικοδομή 10 διαμερισμάτων στο κάθε ένα από τα οποία σύμφωνα με τη σύσταση αντιστοιχούν 100 χιλιοστά επί του οικοπέδου. Ως εργολαβικό αντάλλαγμα έχουν οριστεί στο προσύμφωνο και εργολαβικό κατασκευής τα 600 χιλιοστά του οικοπέδου (6 διαμερίσματα). Το προϋπολογιστικό κόστος της οικοδομής είναι 1.000.000 € και θα επιμεριστεί στις ιδιοκτησίες που θα περιέλθουν στον κατασκευαστή. Στην περίπτωση αυτή στη στήλη 6 θα γράφεται το ποσοστό ως κλάσμα π.χ. στο συγκεκριμένο παράδειγμα 100/600. Ο επιμερισμός θα γίνει ως εξής: $1.000.000 \text{ €} * 100/600 = 166.666,66 \text{ €}$ Συνεπώς 166.666,66 € είναι το κόστος κάθε ενός από τα 6 διαμερίσματα.

Οι ιδιοκτησίες του οικοπεδούχου απλώς αναγράφονται στο έντυπο του προϋπολογιστικού κόστους για λόγους πληροφοριακούς, χωρίς κατανομή κόστους σε αυτές με την ένδειξη δίπλα «κτίσματα οικοπεδούχου».

7.4.2. Έντυπο απεικόνισης απολογιστικού κόστους

Για τον τύπο, περιεχόμενο, τρόπο, χρόνο και διαδικασία υποβολής του ειδικού εντύπου απεικόνισης απολογιστικού κόστους της οικοδομής και κατανομής αυτού στις επιμέρους ιδιοκτησίες και σχετικές διευκρινίσεις και οδηγίες δόθηκαν με την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1105/2006 και την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1111/2006.

Το ειδικό έντυπο του απολογιστικού κόστους υποβάλλεται από τον πωλητή - υποκείμενο στο φόρο, για τις οικοδομές που αποτελούν αντικείμενο επιβολής του Φ.Π.Α., σε τρία αντίτυπα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκεται η ανεγερθείσα οικοδομή. Υποβάλλεται υποχρεωτικά μετά την αποπεράτωση της κατασκευής της οικοδομής και την καταχώρηση του συνολικού και οριστικού κόστους αυτής στο βιβλίο «κοστολογίου οικοδομής» και μέσα σε προθεσμία 30 ημερών από την ημερομηνία της τελευταίας εγγραφής στο βιβλίο αυτό και σε κάθε περίπτωση όχι πέραν της πενταετίας από την ημερομηνία έκδοσης της οικοδομικής άδειας.

Το έντυπο αυτό περιλαμβάνει το απολογιστικό κόστος της οικοδομής όπως αυτό προκύπτει από το τηρούμενο βιβλίο κοστολογίου.

Η αξία του οικοπέδου στο έντυπο απολογιστικού κόστους οφείλει να αναγράφεται σε κάθε περίπτωση είτε πρόκειται για κατασκευή σε ιδιόκτητο οικόπεδο είτε με το σύστημα της αντιπαροχής.

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1039/2006 και με τις οδηγίες που δόθηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1067/2006 στην περίπτωση της αντιπαροχής ως αξία του οικοπέδου αναγράφεται η αξία των παραδιδομένων

κτισμάτων στον οικοπεδούχο, όπως αυτή προκύπτει από το στοιχείο «Παράδοση Κτισμάτων». Εάν με βάση το προσύμφωνο και το εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής έχει συμφωνηθεί και η καταβολή ενός μέρους του τιμήματος σε χρήμα από τον οικοπεδούχο στον κατασκευαστή, ως αξία του οικοπέδου καταχωρείται η αξία του στοιχείου μειωμένη με το ποσό του χρηματικού τιμήματος.

Μετά την καταχώρηση της αξίας του οικοπέδου η αξία των δαπανών που έχει καταχωρηθεί στο βιβλίο, μειώνεται ισόποσα με τη συνολική αξία των δαπανών που βαρύνουν τα παραδιδόμενα κτίσματα, όπως προκύπτει από το στοιχείο «Παράδοση Κτισμάτων».

Ομοίως όπως και στο προϋπολογιστικό κόστος, η κατανομή του απολογιστικού κόστους στις επιμέρους ιδιοκτησίες γίνεται σε ποσοστό επί τοις χιλίοις σύμφωνα με την αντιστοιχία των ιδιοκτησιών στα χιλιοστά του οικοπέδου. Σε περίπτωση που κάποια χιλιοστά οικοπέδου έχουν κρατηθεί για μελλοντική αύξηση του συντελεστή δόμησης ισχύουν όσα προαναφέρθηκαν για την κατανομή του προϋπολογιστικού κόστους.

Επίσης ομοίως στην περίπτωση αντιπαροχής ο εργολάβος κατασκευαστής κατανέμει το συνολικό απολογιστικό κόστος που προκύπτει από το βιβλίο κοστολογίου μόνο στα κτίσματα που ανήκουν σε αυτόν και αντιστοιχούν στα ποσοστά του οικοπέδου που θα πάρει από τον οικοπεδούχο ως εργολαβικό αντάλλαγμα.

Σε περίπτωση μεταβίβασης ημιτελούς ιδιοκτησίας για την οποία δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής του αμάχητου τεκμηρίου του αποπερατωμένου διαμερίσματος και της οποίας η κατασκευή θα συνεχισθεί αποδεδειγμένα από ένα στάδιο και μετά από τον αγοραστή, η συμμετοχή της

στο απολογιστικό κόστος θα προκύπτει με βάση τα χιλιοστά που της αντιστοιχούν, επί του κόστους κατασκευής έως του συγκεκριμένου σταδίου που αυτή έχει συμφωνηθεί ότι θα παραδοθεί.

Το βάρος της απόδειξης του πραγματικού γεγονότος βέβαια φέρει, σε κάθε περίπτωση, η επιχείρηση.

7.4.3. Ειδική δήλωση μεταβίβασης ακινήτου

I) Γενικά

Ο τύπος, το περιεχόμενο, ο τρόπος, ο χρόνος και η διαδικασία υποβολής της ορίσθηκαν με την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1053/27-3-2006 και οι σχετικές οδηγίες συμπλήρωσής της δόθηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1070/4-5-2006. Επίσης ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου της ειδικής δήλωσης κατά το στάδιο της παραλαβής της ορίστηκε με την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1054/27-3-06 και οι σχετικές οδηγίες δόθηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1071/4-5-2006.

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, όπως αυτός έχει προηγούμενα προσδιοριστεί και με αυτή καταβάλλεται ο αναλογών στην παράδοση του ακινήτου Φ.Π.Α., αφού αφαιρεθεί ο Φ.Π.Α. εισροών που αντιστοιχεί στη συγκεκριμένη ιδιοκτησία. Υποβάλλεται εις τετραπλούν στη Δ.Ο.Υ. της περιοχής που βρίσκεται το ακίνητο.

Σε περίπτωση που η Δ.Ο.Υ., της περιοχής του ακινήτου είναι διαφορετική από τη Δ.Ο.Υ. της έδρας του υποκειμένου στο φόρο, ένα αντίγραφο της διαβιβάζεται στη Δ.Ο.Υ. της έδρας του υποκειμένου αμέσως μετά την ολοκλήρωση της παραλαβής της. (Η διαδικασία παραλαβής αναλύεται παρακάτω).

Στον υποκείμενο εργολάβο κατασκευαστή, μετά την ολοκλήρωση της παραλαβής, επιστρέφονται τα δύο από τα θεωρημένα αντίτυπα της «Ειδικής Δήλωσης Φ.Π.Α.», το ένα για το αρχείο του και το άλλο για τη σύνταξη του συμβολαιογραφικού εγγράφου για τη μεταβίβαση του ακινήτου.

Στο αντίτυπο που επιστρέφεται στον υποκείμενο για το αρχείο του τίθεται από τον αρμόδιο υπάλληλο σφραγίδα με την ένδειξη «αντίγραφο για το αρχείο δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για μεταβίβαση». Το αντίτυπο αυτό είναι απαραίτητο στοιχείο για τον υποκείμενο, προκειμένου να μεταφέρει στα προστιθέμενα ποσά του φόρου των εισροών της περιοδικής του δήλωσης της φορολογικής περιόδου εντός της οποίας καταβλήθηκε, τον βάσει της Ειδικής Δηλώσεως καταβληθέντα Φ.Π.Α..

Η αξία των εκροών «βάσει δήλωσης» αναγράφεται στην περιοδική δήλωση της φορολογικής περιόδου σύνταξης του συμβολαίου.

Η «Ειδική Δήλωση Φ.Π.Α.» υποβάλλεται και στην περίπτωση παράδοσης (μεταβίβασης) άλλου εμπράγματου δικαιώματος (εκτός της πλήρους κυριότητας) επί νεόδμητου ακινήτου όπως προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α. δηλαδή της μεταβίβασης της ψιλής κυριότητας, σύστασης προσωπικής ή πραγματικής δουλείας κ.λ.π.

Επίσης, η «Ειδική Δήλωση Φ.Π.Α.» υποβάλλεται και στην περίπτωση της αυτοπαράδοσης νεόδμητου ακινήτου (όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 του Κώδικα Φ.Π.Α.) σε τρία αντίτυπα χωρίς την καταβολή του φόρου, ο οποίος καταβάλλεται με την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου.

II) Διαδικασία Παραλαβής και Ελέγχου της Ειδικής Δήλωσης

i) Ο υποκείμενος στο φόρο καταθέτει την Ειδική Δήλωση Φ.Π.Α., συνυποβάλλοντας ταυτόχρονα για ελεγκτικούς σκοπούς τα φύλλα υπολογισμού της αξίας ακινήτου (έντυπα 1-5, Κ1-Κ9, Αντικειμενικής Αξίας Γης)

ii) Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. στην οποία κατατίθεται, ελέγχει άμεσα μετά την καταχώρησή της τη δήλωση αυτή ως προς το δηλούμενο τίμημα του μεταβιβαζόμενου ακινήτου ή, εφόσον αυτό είναι δυσχερές, το αργότερο εντός πέντε εργάσιμων για τις Δ.Ο.Υ. ημερών από την καταχώρηση.

Ειδικότερα ελέγχεται αν το δηλούμενο από τον υποκείμενο στο φόρο τίμημα του μεταβιβαζόμενου ακινήτου υπολείπεται της μεγαλύτερης αξίας μεταξύ της αξίας αυτής που λαμβάνεται υπόψη στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και του δηλούμενου απολογιστικού κόστους του ίδιου ακινήτου αν πρόκειται για ακίνητο οικοδομής που έχει αποπερατωθεί ή προϋπολογιστικού κόστους του εν λόγω ακινήτου αν πρόκειται για ακίνητο οικοδομής που δεν έχει αποπερατωθεί.

Στην περίπτωση που το δηλούμενο τίμημα είναι ίσο ή μεγαλύτερο από τις δύο άλλες προαναφερθείσες αξίες, καταβάλλεται εφάπαξ ο αναλογών στο δηλούμενο τίμημα φόρος, αφού συμψηφιστεί πρώτα ο βάσει δήλωσης φόρος εισροών που βαρύνει την μεταβιβαζόμενη ιδιοκτησία, ολοκληρώνεται πλέον η υποβολή της δήλωσης και η ειδική δήλωση θεωρείται περαιωθείσα ως ειλικρινής ως προς την αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου, με την προϋπόθεση ότι τα δηλωθέντα στοιχεία και εν γένει χαρακτηριστικά αυτού είναι ειλικρινή και με την επιφύλαξη εφαρμογής των διατάξεων των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α. ως προς το φόρο εισροών και το πραγματικό κόστος του ακινήτου.

iii) Στην αντίθετη περίπτωση που το δηλούμενο τίμημα υπολείπεται από την μία ή τις δύο προαναφερθείσες αξίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. αναγράφει στην ειδική δήλωση ως αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου την κατά τα προαναφερόμενα μεγαλύτερη αξία, εντός της προβλεπόμενης από την παραπάνω περίπτωση β' προθεσμίας.

Εφόσον η αναγραφόμενη αυτή αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου γίνει αποδεκτή από τον υποκείμενο στο φόρο, συντάσσεται σχετική πράξη η οποία υπογράφεται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και τον υποκείμενο στο φόρο και καταβάλλεται εφάπαξ τόσο ο αναλογών στο δηλούμενο τίμημα φόρος (αφού συμψηφιστεί ο βάσει δήλωσης φόρος εισροών που βαρύνει την μεταβιβαζόμενη ιδιοκτησία) όσο και η διαφορά μεταξύ του βάσει δήλωσης και του βάσει συμβιβασμού προκύπτοντος φόρου, με την έκδοση ιδιαίτερων διπλότυπων είσπραξης. Και στην περίπτωση αυτή μετά την καταβολή του φόρου ολοκληρώνεται η διαδικασία υποβολής της ειδικής δήλωσης και η παραληφθείσα πλέον δήλωση θεωρείται περαιωθείσα ως προς την αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου.

Οι προϋποθέσεις περαίωσης που αναφέρονται στην ανωτέρω περίπτωση β' ως προς τα δηλωθέντα στοιχεία και εν γένει χαρακτηριστικά του μεταβιβαζόμενου ακινήτου, ισχύουν και εν προκειμένω, ενώ ομοίως δεν αποτελούν αντικείμενο του ελέγχου και της περαίωσης ο οικείος φόρος εισροών και το πραγματικό κόστος, τα οποία τελούν υπό την επιφύλαξη του τακτικού ελέγχου.

iv) Εφόσον η αναγραφόμενη κατά την περίπτωση γ' από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου δεν γίνει αποδεκτή κατά τα οριζόμενα ανωτέρω, ο υποκείμενος στο φόρο δύναται να ζητήσει από το Σώμα Ορκωτών Εκτιμητών (Σ.Ο.Ε.), με αίτησή του, εκτίμηση της αξίας του ακινήτου. Η κρίση του Σ.Ο.Ε. είναι δεσμευτική για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ..

Εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο αποδεχθεί την αξία που εκτιμάται από το Σ.Ο.Ε., συντάσσεται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., επί της καταχωρηθείσας δήλωσης πράξη και ακολουθείται η ίδια διαδικασία όπως και προηγούμενα στην περίπτωση γ' αναφέρθηκε.

Ύστερα από την ολοκλήρωση της διαδικασίας η ειδική δήλωση θεωρείται περαιωμένη με την προϋπόθεση ότι τα δηλωθέντα στοιχεία και εν γένει χαρακτηριστικά του μεταβιβαζόμενου ακινήτου είναι ειλικρινή ενώ ομοίως δεν αποτελούν αντικείμενο του ελέγχου και της περαίωσης ο οικείος φόρος εισροών και το πραγματικό κόστος, τα οποία τελούν υπό την επιφύλαξη του τακτικού ελέγχου.

ν) Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο δεν αποδέχεται την εκτίμηση της αξίας του μεταβιβαζόμενου ακινήτου από το Σ.Ο.Ε. συντάσσεται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. επί της καταχωρηθείσας δήλωσης και υπογράφεται από αυτόν πράξη σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1054/2006 και την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1071/06 η οποία επέχει θέση πράξης προσδιορισμού του φόρου. Καταβάλλεται ο βάσει δήλωσης αναλογών φόρος μετά τον συμψηφισμό του φόρου εισροών που αντιστοιχεί στην μεταβιβαζόμενη ιδιοκτησία και η δήλωση θεωρείται πλέον παραληφθείσα. Στην περίπτωση αυτή τα επιστρεφόμενα αντίγραφα των ειδικών δηλώσεων επιδίδονται στον υποκείμενο στο φόρο, επί αποδείξει, μαζί με συνοπτική έκθεση ελέγχου για την αξία κατά την εκτίμηση του Σ.Ο.Ε. Ο υποκείμενος έχει δικαίωμα άσκησης προσφυγής κατά της πιο πάνω πράξης εντός της προβλεπόμενης από τις ισχύουσες διατάξεις προθεσμίας, από την επίδοση σ'αυτόν των κατά τα παραπάνω θεωρημένων αντιτύπων της ειδικής δήλωσης.

7.4.4. Γνωστοποίηση για ιδιόχρηση ή για απαλλοτρίωση

Προβλέπεται επιπλέον η γνωστοποίηση για την χρησιμοποίηση ακινήτου, που κατασκευάστηκε ως εμπορεύσιμο στοιχείο επιχείρησης, ως παγίου σε φορολογητέα δραστηριότητα, καθώς και για ακίνητο το οποίο απαλλοτριώθηκε. Η γνωστοποίηση αυτή υποβάλλεται μαζί με την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. της οικείας φορολογικής περιόδου κατά την οποία άρχισε η χρησιμοποίηση ή πραγματοποιήθηκε η απαλλοτρίωση. Με τη γνωστοποίηση αυτή στη Δ.Ο.Υ. διευκολύνεται η υπαγωγή στην ορθή φορολογία, ήτοι σε Φ.Μ.Α. σε περίπτωση μεταβίβασης του εν λόγω ακινήτου.

7.4.5. Τήρηση βιβλίου κοστολογίου οικοδομών

Με την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1039/9-3-2006 καθιερώθηκε η υποχρέωση τήρησης βιβλίου κοστολογίου οικοδομών καθώς και το περιεχόμενό του από τον επιτηδευματία που ασχολείται με την κατασκευή οικοδομών προς πώληση. Πρόκειται για «ειδικό βιβλίο» του Κ.Β.Σ. το οποίο τηρείται στην έδρα του επιτηδευματία και μπορεί να τηρείται είτε ιδιαίτερο βιβλίο ανά οικοδομή είτε ένα βιβλίο για όλες τις οικοδομές του επιτηδευματία με παρακολούθηση όμως του κόστους της κάθε οικοδομής σε ιδιαίτερη μερίδα. Οδηγίες για την τήρηση αυτού του βιβλίου παρέχονται με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1067/06.

7.4.6. Έκδοση στοιχείου «παράδοσης κτισμάτων» στον οικοπεδούχο

Με την ίδια Α.Υ.Ο.Ο. που καθιερώθηκε η υποχρέωση τήρησης βιβλίου κοστολογίου καθιερώθηκε και η υποχρέωση έκδοσης στοιχείου παράδοσης κτισμάτων στον οικοπεδούχο στην περίπτωση της αντιπαροχής. Το στοιχείο αυτό εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παράδοσης των κτισμάτων.

Στο στοιχείο αυτό εμφανίζεται η καθαρή αξία των παραδιδόμενων κτισμάτων από την κατασκευάστρια επιχείρηση στον οικοπεδούχο η οποία αποτελεί την φορολογητέα βάση επιβολής του φόρου για την πράξη αυτή.

Η καθαρή αξία του στοιχείου αυτού αποτελεί αφενός μειωτικό στοιχείο του συνολικού κόστους κατασκευής των κτισμάτων της οικοδομής για τον εργολάβο (π.χ. υλικά, υπηρεσίες, μισθοδοσία, εργοδοτικές εισφορές) και αφετέρου δικαιολογητικό καταχώρησης της αξίας των χιλιοστών του οικοπέδου που περιέρχονται στην κατασκευάστρια επιχείρηση. Οδηγίες για την έκδοσή του έχουν δοθεί ομοίως με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1067/2006.

7.4.7. Περιοδική και Εκκαθαριστική Δήλωση Φ.Π.Α.

7.4.7.1. Γενικά

Μέχρι και την 31/12/2005, οι οικοδομικές επιχειρήσεις ήταν απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α.. Οι διατάξεις του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α. που ορίζουν την επιβολή του Φ.Π.Α. στα ακίνητα, τέθηκαν σε αναστολή από το χρόνο εφαρμογής του Φ.Π.Α. (1/1/1987), η οποία παρατάθηκε μέχρι και την 31/12/2005 (με το άρθρο 21 του Ν. 3296/2004). Ως εκ τούτου, για τις οικοδομικές επιχειρήσεις, ο Φ.Π.Α. αποτελούσε κόστος κατασκευής.

Από 1/1/2006, με τις διατάξεις του Ν. 3427/2005, με τις οποίες τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α., επιβάλλεται φόρος στα νεόδμητα ακίνητα, και οι οικοδομικές επιχειρήσεις καθίστανται υποκείμενες στο Φ.Π.Α. (κανονικό καθεστώς).

Στις προηγούμενες ενότητες αναπτύχθηκαν τα θέματα της επιβολής του φόρου (υποκείμενο, αντικείμενο κ.λ.π.) και των δηλωτικών υποχρεώσεων, ως

προς τα έντυπα του προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, και της Ειδικής Δήλωσης Φ.Π.Α.

Στην παρούσα, εξετάζονται οι υποχρεώσεις των οικοδομικών επιχειρήσεων σε ότι αφορά την περιοδική και εκκαθαριστική δήλωση.

7.4.7.2. Υπόχρεοι σε υποβολή περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α.

Οι οικοδομικές επιχειρήσεις (επιτηδευματίες, φυσικά ή νομικά πρόσωπα), από 1/1/2006, είναι υποκείμενοι στο Φ.Π.Α. και εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς. Επομένως έχουν όλες τις υποχρεώσεις όπως και οι λοιποί υποκείμενοι στο φόρο, και συνεπώς υποχρεούνται σε υποβολή περιοδικής δήλωσης, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 38 του Κώδικα Φ.Π.Α.

Οι ευκαιριακοί κατασκευαστές, δεδομένου ότι επέλεξαν την ένταξή τους στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., έχουν τις ίδιες υποχρεώσεις με τους επαγγελματίες κατασκευαστές (εργολάβους, τεχνικές επιχειρήσεις), και κατά συνέπεια υποχρεούνται στην υποβολή περιοδικής δήλωσης.

7.4.7.3 Χρόνος υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α.

Ο χρόνος υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. ρυθμίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 38 του Κώδικα Φ.Π.Α..

Με την ΠΟΛ. 1060/18-4-2006 ορίσθηκε ότι, προκειμένου για υποκείμενους με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισφορών τους, η περιοδική δήλωση υποβάλλεται υποχρεωτικά, ανεξάρτητα αν το αποτέλεσμα αυτής είναι χρεωστικό, μηδενικό ή πιστωτικό, ως εξής :

- i) για κάθε ημερολογιακό μήνα και μέχρι τις 20 του επόμενου μήνα, εφόσον αυτοί τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.,
- ii) για κάθε ημερολογιακό τρίμηνο και μέχρι τις 20 του μήνα που ακολουθεί το τρίμηνο, εφόσον αυτοί τηρούν βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Η υποβολή των περιοδικών δηλώσεων στις Δ.Ο.Υ., στις ανωτέρω προθεσμίες, παρατείνεται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του Α.Φ.Μ. του υποκείμενου και ολοκληρώνεται μέσα σε πέντε εργάσιμες ημέρες ως εξής:

- i. την 20^η ημέρα του επόμενου μήνα που ακολουθεί τη φορολογική περίοδο, εφόσον αυτή είναι εργάσιμη, προκειμένου για υποκείμενους που ο Α.Φ.Μ. τους λήγει σε 1, 2,
- ii. την επόμενη εργάσιμη ημέρα της προθεσμίας για τα ψηφία 1, 2, προκειμένου για υποκείμενους που ο Α.Φ.Μ. τους λήγει σε 3, 4,
- iii. την επόμενη εργάσιμη ημέρα της προθεσμίας για τα ψηφία 3, 4, προκειμένου για υποκείμενους που ο Α.Φ.Μ. τους λήγει σε 5, 6,
- iv. την επόμενη εργάσιμη ημέρα της προθεσμίας για τα ψηφία 5, 6, προκειμένου για υποκείμενους που ο Α.Φ.Μ. τους λήγει σε 7, 8,
- v. την επόμενη εργάσιμη ημέρα της προθεσμίας για τα ψηφία 7, 8, προκειμένου για υποκείμενους που ο Α.Φ.Μ. τους λήγει σε 9, 0.

Η υποβολή των αρχικών εμπρόθεσμων περιοδικών δηλώσεων με χρεωστικό υπόλοιπο, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου μέσω του δικτύου TAXIS net, παρατείνεται μέχρι την 26^η ημέρα του επόμενου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου, στην οποία αφορά η δήλωση, ανεξαρτήτως του τελευταίου ψηφίου Α.Φ.Μ. Η ίδια ημερομηνία, θεωρείται ως καταληκτική για τις πληρωμές των οφειλόμενων ποσών μέσω των τραπεζών.

Η υποβολή των αρχικών εμπρόθεσμων περιοδικών δηλώσεων με πιστωτικό ή μηδενικό υπόλοιπο, που υποβάλλονται ηλεκτρονικά μέσω του δικτύου TAXIS net, παρατείνεται μέχρι και την τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου στην οποία αφορά η δήλωση, ανεξαρτήτως του τελευταίου ψηφίου Α.Φ.Μ..

Σε περίπτωση γενικής ή τοπικής αργίας, ή τοπικά μη εργάσιμης ημέρας οι παραπάνω προθεσμίες υποβολής μετακυλίνονται ανάλογα.

Σημειώνεται ότι, εξαίρεση από την υποχρέωση υποβολής μηδενικής ή πιστωτικής περιοδικής δήλωσης προβλέπεται μόνο για τις επιχειρήσεις που βρίσκονται σε αδράνεια ή αναστολή εργασιών, εφόσον έχουν υποβάλλει τη δήλωση μεταβολών για να δηλώσουν την κατάσταση αυτή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (ΠΟΛ. 1155/22-12-2005).

7.4.7.4. Υπόχρεοι σε υποβολή εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α.

Η εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. είναι η «ανακεφαλαιωτική» δήλωση της διαχειριστικής περιόδου στην οποία αναφέρεται, και περιλαμβάνει τα δεδομένα των βιβλίων που έχουν απεικονιστεί στις περιοδικές δηλώσεις.

Με τη δήλωση αυτή γίνεται ο διακανονισμός του φόρου των παγίων και επίσης ο διακανονισμός του φόρου των κοινών εισροών (prograta).

Υποχρέωση να υποβάλλουν εκκαθαριστική δήλωση έχουν οι υποκείμενοι στο φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή και απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου. Η υποχρέωση αυτή υπάρχει και στην περίπτωση που δεν πραγματοποιήθηκε οικονομική δραστηριότητα, όπως και στην περίπτωση που η επιχείρηση δήλωσε ότι βρίσκεται σε αδράνεια. Οι οικοδομικές επιχειρήσεις και οι

ευκαιριακοί κατασκευαστές, ως υποκείμενοι στο φόρο, έχουν υποχρέωση υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης.

7.4.7.5. Χρόνος υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α.

Η εκκαθαριστική δήλωση υποβάλλεται σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 38 του Κώδικα Φ.Π.Α. μέχρι την 25^η ημέρα του δεύτερου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον κατά τη λήξη της περιόδου αυτής δεν τηρούσαν βιβλία ή τηρούσαν βιβλία Α΄ ή Β΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή μέχρι τη 10^η ημέρα του πέμπτου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου εφόσον κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου τηρούσαν βιβλία Γ΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Ειδικότερες οδηγίες για το χρόνο υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης (υποβολή ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του Α.Φ.Μ., δηλαδή ολοκλήρωση της υποβολής μέσα σε 11 εργάσιμες ημέρες, κ.λ.π. θέματα), δόθηκαν με την ΠΟΛ. 1001/8-1-2004 «Τύπος, περιεχόμενο, τρόπος και χρόνος υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α.».

7.4.7.6. Προσδιορισμός του εκπιπτόμενου φόρου (prorata)

Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κώδικα Φ.Π.Α.: «Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ο εκπιπτόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών».

Αντικείμενο του Φ.Π.Α. είναι τα νεόδμητα ακίνητα (άδεια από 1/1/2006), και επομένως κατά τη χρήση 2006 και σε επόμενα έτη, οι οικοδομικές επιχειρήσεις θα

πραγματοποιούν πωλήσεις τόσο υπαγόμενες στο φόρο όσο και απαλλασσόμενες (παλαιά ακίνητα με άδεια μέχρι την 31/12/2005 για όσο διάστημα αυτά υπάρχουν απύλητα, ή πωλήσεις ακινήτων ως Α΄ κατοικίας με απαλλαγή από το φόρο χωρίς δικαίωμα έκπτωσης).

Ο προσδιορισμός του εκπιπόμενου ποσοστού Φ.Π.Α. που βαρύνει τις κοινές λειτουργικές δαπάνες π.χ. αμοιβή λογιστή, γραφική ύλη, λογαριασμοί ηλεκτρικού, τηλεφώνων, έξοδα καθαριότητας κ.λ.π. βρίσκεται και για τις κατασκευαστικές επιχειρήσεις με βάση το κλάσμα (pro rata) που ορίζεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 31 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ΠΟΛ. 1056/2002).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

8.1. Παραδείγματα: υποκείμενοι στο φόρο

α) Έμπορος γυναικείων ενδυμάτων έχει στην κατοχή του από κληρονομιά οικόπεδο επί του οποίου κατασκευάζει ευκαιριακά πολυώροφη οικοδομή 11 διαμερισμάτων. Έχει σκοπό να κρατήσει 5 διαμερίσματα για την οικογένειά του και τα 6 να τα πωλήσει. Επιλέγει την υπαγωγή του στο Φ.Π.Α. Συνεπώς υποχρεούται να υποβάλει δήλωση μεταβολών για να δηλώσει την παράλληλη δραστηριότητα του ως επαγγελματίας κατασκευαστής υποκείμενος στο φόρο προκειμένου να έχει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο.

β) Μισθωτός υπάλληλος σε ιδιωτική εταιρία έχει στην κατοχή του από γονική παροχή οικόπεδο επί του οποίου κατασκευάζει πολυώροφη οικοδομή 8 διαμερισμάτων με σκοπό να κρατήσει 3 διαμερίσματα για την οικογένειά του και τα 5 να τα μεταβιβάσει. Επιλέγει την υπαγωγή στο Φ.Π.Α. Κατά συνέπεια υποχρεούται να υποβάλει δήλωση έναρξης δραστηριότητας για να γίνει υποκείμενος στο φόρο ως επαγγελματίας κατασκευαστής και να ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς προκειμένου να έχει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο.

γ) Συνταξιούχος αποφασίζει να ανεγείρει σε οικόπεδό του οικοδομή 10 διαμερισμάτων με σκοπό να κρατήσει 5 διαμερίσματα για την οικογένειά του και τα υπόλοιπα 5 να τα μεταβιβάσει. Επιλέγει να μην υπαχθεί σε Φ.Π.Α.

Συνεπώς θα λειτουργήσει ως ιδιώτης και οι μεταβιβάσεις των ιδιοκτησιών που θα γίνουν θα φορολογηθούν σύμφωνα με τα ισχύοντα στη φορολογία Μεταβίβασης Ακινήτων.

Εφ' όσον επιλέξει κάποιος να υπαχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., θα έχει όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που έχει ένας επαγγελματίας κατασκευαστής υποκείμενος στο φόρο, δεδομένου ότι εντάσσεται στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.

Αυτονόητο είναι ότι σε περίπτωση που οποιοδήποτε πρόσωπο επαναλαμβάνει αυτή τη δραστηριότητα, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι διενεργεί ευκαιριακά πράξεις του άρθρου 6 οπότε μπορεί να επιλέγει την υπαγωγή του ή μη στο φόρο. Γίνεται σαφές ότι πρόκειται για συστηματική δραστηριότητα που τον καθιστά υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο και υποχρεούται να υποβάλει τη σχετική δήλωση έναρξης ή μεταβολής στο Τμήμα Μητρώου της Δ.Ο.Υ. στην οποία υπάγεται και να ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. για τις πράξεις που διενεργεί.

8.2. Παραδείγματα: προθεσμία υποβολής της αίτησης και χορήγησης της εξαιρέσης

α) Στις 25/8/2006 εκδόθηκε οικοδομική άδεια για την έκδοση της οποίας είχε κατατεθεί πλήρης φάκελος στην πολεοδομική αρχή στις 24/11/2005 και την ίδια ημερομηνία υπεγράφη προσύμφωνο μεταβίβασης χιλιοστών οικοπέδου και εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής. Οι κατασκευαστικές εργασίες άρχισαν στις 23/12/2006. Η δήλωση μεταβολών για την έναρξη του υποκαταστήματος πρέπει να υποβληθεί εμπρόθεσμα εντός 30 ημερών από τις 23/12/2006. Πριν την δήλωση μεταβολών του υποκαταστήματος πρέπει να ζητηθεί και να χορηγηθεί η εξαιρέση της κατασκευαστικής επιχείρησης από τον Φ.Π.Α. για τη συγκεκριμένη οικοδομή.

β) Στις 10/9/2005 κατατέθηκε πλήρης φάκελος στην πολεοδομία για την έκδοση οικοδομικής αδειάς. Το οικόπεδο είναι ιδιοκτησία της κατασκευαστικής επιχείρησης. Η άδεια εκδόθηκε στις 2/7/2006. Οι εργασίες ανέγερσης της οικοδομής ξεκίνησαν στις 3/7/2006. Η επιχείρηση δεν προσήλθε μέσα στη νόμιμη προθεσμία (30 ημέρες από τις 3/7/2006) να δηλώσει το υποκατάστημα. Τη δήλωση μεταβολών για το υποκατάστημα έκανε εκπρόθεσμα στις 15/10/2006. Επειδή η επιχείρηση είχε τις προϋποθέσεις για την εξαίρεση από τον Φ.Π.Α. για τη συγκεκριμένη οικοδομή, ζήτησε και της χορηγήθηκε η εξαίρεση και στη συνέχεια υπέβαλε τη δήλωση μεταβολών για την έναρξη του υποκαταστήματος ως «εργοτάξιο κατασκευαστικής επιχείρησης». Για την εκπρόθεσμη δήλωση μεταβολών της επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 4 του Ν. 2523/97.

Επισημαίνεται ότι δεν αποτελεί ανατρεπτικό λόγο της εξαίρεσης η τροποποίηση ή εκχώρηση του προσυμφώνου και εργολαβικού κατασκευής μετά τις 25/11/2005. Θα πρέπει όμως η νέα κατασκευαστική επιχείρηση που θα αναλάβει το έργο να υποβάλει αίτηση και να της χορηγηθεί εξαίρεση εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις και επιθυμεί να μην υπαχθεί σε Φ.Π.Α. για τη συγκεκριμένη οικοδομή.

Η εξαίρεση εξακολουθεί να ισχύει και στην περίπτωση αναγκαστικής αλλαγής των προσώπων των συμβαλλομένων μερών λόγω θανάτου και συνέχισης της ίδιας σύμβασης από τους κληρονόμους του θανόντος (π.χ. οικοπεδούχος που έχει υπογράψει με εργολάβο κατασκευαστή προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής αποβιώνει, το παιδί του αποδέχεται την κληρονομιά και συνεπώς και τα απορρέοντα από αυτήν δικαιώματα και συναινεί στην συνέχιση της οικοδομής).

8.3. Παραδείγματα: υποχρεώσεις κατασκευαστικών επιχειρήσεων υποκειμένων στο φόρο από 01/01/06

α) Κατασκευαστική επιχείρηση κατέβαλε αμοιβή μηχανικού για την έκδοση οικοδομικής άδειας και έλαβε την Α.Π.Υ. από αυτόν στις 10/12/2005. Η άδεια οικοδομής εκδόθηκε στις 15/7/2006 και οι εργασίες κατασκευής της οικοδομής (π.χ. εκσκαφή) θα αρχίσουν στις 27/1/2007.

Η επιχείρηση είναι υπαγόμενη στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ από την 1/1/2006. Μπορούσε να υποβάλει δήλωση για να δηλώσει την υπαγωγή της στο κανονικό καθεστώς μέχρι και τις 30/6/2006 χωρίς κυρώσεις. Υποβολή δήλωσης μεταβολών για την υπαγωγή στο κανονικό καθεστώς μετά τις 30/6/06 θεωρείται εκπρόθεσμη και επισύρει τις νόμιμες κυρώσεις.

Η δήλωση μεταβολών για την έναρξη του υποκαταστήματος θα πρέπει να υποβληθεί μέσα σε 30 ημέρες από τις 27/1/2007 που θα γίνει η έναρξη των εργασιών κατασκευής.

β) Κατασκευαστική επιχείρηση καταβάλλει αμοιβή μηχανικού για έκδοση αδείας κατεδάφισης παλαιού κτίσματος και λαμβάνει από αυτόν Α.Π.Υ. στις 3/6/2006. Στη συνέχεια εκδίδεται άδεια οικοδομής στις 30/8/2006. Στις 5/9/2006 αρχίζει εργασίες κατασκευής. Η επιχείρηση είχε υποχρέωση να υποβάλει δήλωση μεταβολών μέσα σε 30 ημέρες από τις 3/6/2006 για να δηλώσει την υπαγωγή της στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ και μέσα σε 30 ημέρες από τις 5/9/2006 να δηλώσει την έναρξη του υποκαταστήματος.

ΜΕΡΟΣ Β΄

Παράρτημα

ΝΟΜΟΙ – ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ – ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΦΠΑ ΣΤΑ ΑΚΙΝΗΤΑ

Ν. 3427/2005 (Φ.Ε.Κ. 312/27-12-2005) (Άρθρα 1-19): Φόρος προστιθέμενης αξίας στις νέες οικοδομές, μεταβολές στη φορολογία κεφαλαίου και άλλες διατάξεις.

ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ ΣΤΙΣ ΝΕΕΣ ΟΙΚΟΔΟΜΕΣ

ΑΡΘΡΟ 1

Οι διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α. ο οποίος κυρώθηκε με το Ν. 2859/2000 (Φ.Ε.Κ. 248 Α΄) τροποποιούνται, αντικαθίστανται και συμπληρώνονται ως εξής:

1) Στην παράγραφο 1 του άρθρου 3 μετά την περίπτωση β΄ προστίθεται νέα περίπτωση γ΄, ως εξής :

«γ) κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί ευκαιριακά πράξεις του άρθρου 6, εφόσον με δήλωσή του ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.».

2) Η παράγραφος 1 του άρθρου 6 αντικαθίσταται ως εξής:

«1. Παράδοση ακινήτων είναι η μεταβίβαση αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων τους και του οικοπέδου που μεταβιβάζεται μαζί με αυτά ως ενιαία

ιδιοκτησία ή ιδανικών μεριδίων οικοπέδου επί των οποίων εφαρμόζεται το αμάχητο τεκμήριο της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Α.Ν. 1521/1950 (Φ.Ε.Κ. 245 Α΄) που κυρώθηκε με το Ν. 1587/1950 (Φ.Ε.Κ. 294 Α΄), εφόσον πραγματοποιείται από επαχθή αιτία πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά.

Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται:

- α) ως κτίρια, τα κτίσματα γενικά και οι κάθε είδους κατασκευές που συνδέονται με τα κτίσματα ή με το έδαφος κατά τρόπο σταθερό και μόνιμο,
- β) ως πρώτη εγκατάσταση, η πρώτη χρησιμοποίηση με οποιονδήποτε τρόπο των κτιρίων ύστερα από την ανέγερσή τους, όπως είναι η ιδιοκατοίκηση, η ιδιόχρηση, η μίσθωση ή άλλη χρήση. Θεωρείται επίσης ότι πραγματοποίησε η πρώτη εγκατάσταση κατά το χρόνο που συμπληρώνεται πενταετία από την ημερομηνία έκδοσης της οικοδομικής αδείας».

3. Η παράγραφος 4 του άρθρου 6 αντικαθίσταται ως εξής:

«4. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 και της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού εφαρμόζονται για ακίνητα, των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται ή αναθεωρείται από 1^{ης} Ιανουαρίου 2006, εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής. Εφόσον έχει κατατεθεί πλήρης φάκελος στην πολεοδομία και έχει υπογραφεί προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής μέχρι την 25/11/2005, μπορεί να χορηγηθεί εξαίρεση από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, με αίτηση των ενδιαφερομένων.»

4. Στο άρθρο 6 προστίθεται νέα παράγραφος 5 ως εξής:

«5. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ορίζεται κάθε διαδικαστικό θέμα και λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.»

5. Η περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 7 αντικαθίσταται ως εξής:

«γ) η ιδιοκατοίκηση, η ιδιόχρηση ή η παράδοση σε μη φορολογητέα δραστηριότητα του ιδίου υποκειμένου, η μίσθωση, η δωρεάν παραχώρηση της χρήσης, ή η χρησιμοποίηση για οποιονδήποτε σκοπό ξένο προς την επιχείρηση, των ακινήτων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6».

6. Η παράγραφος 3 του άρθρου 16 αντικαθίστανται ως εξής:

«3. Ειδικά για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6, η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο:

α) υπογραφής του οριστικού συμβολαίου,

β) σύνταξης της έκθεσης κατακύρωσης στην περίπτωση εκούσιου ή αναγκαστικού πλειστηριασμού,

γ) μεταγραφής στις λοιπές περιπτώσεις που δεν απαιτείται η κατάρτιση συμβολαιογραφικού εγγράφου.

δ) πραγματοποίησης των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 7,

ε) υπογραφής προσυμφώνου, με τον όρο της αυτοσύμβασης που προβλέπει το άρθρο 235 του Αστικού Κώδικα εφόσον καταβλήθηκε ολόκληρο το τίμημα και παραδόθηκε η νομή του ακινήτου.»

7. Στο άρθρο 16 προστίθεται νέα παράγραφος 4, ως εξής:

«4. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ορίζεται κάθε διαδικαστικό θέμα και λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.»

8. Η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 αντικαθίσταται ως εξής:

«δ) για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 περίπτωση α' του άρθρου 6, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται το τίμημα που έλαβε ή θεωρείται ότι έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο υποκείμενος από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένο με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται με τις πράξεις αυτές.

Για τις παραδόσεις ακινήτων στον κύριο του οικοπέδου που αναθέτει σε εργολάβο την ανέγερση οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αξία των κτισμάτων που παραδίδονται σε αυτόν, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η αξία του ιδανικού μεριδίου του οικοπέδου που αντιστοιχεί σε αυτά. Η αξία αυτή δεν μπορεί να είναι μικρότερη από την αξία των ποσοστών του οικοπέδου που μεταβιβάζονται από τον κύριο του οικοπέδου στον εργολάβο κατασκευαστή ή στον από αυτόν υποδεικνυόμενο τρίτο.»

9. Η περίπτωση λα' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 αντικαθίσταται ως εξής:

«λα) α) η παράδοση ακινήτων, εκτός από:

-την παράδοση που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6

-τις παραδόσεις που προβλέπουν οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 7

β) η παράδοση ακινήτων σε δικαιούχους απαλλαγής από τον φόρο μεταβίβασης κατά την απόκτηση πρώτης κατοικίας. Η απαλλαγή αυτή από τον Φ.Π.Α. κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο της παράδοσης του ακινήτου.»

10. Οι παράγραφοι 7 και 8 του άρθρου 31 αναριθμούνται σε 8 και 9 αντίστοιχα και προστίθεται νέα παράγραφος 7 ως εξής:

«7. Προκειμένου για πράξεις σε ακίνητα που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6, η έκπτωση του φόρου εισροών ενεργείται σύμφωνα με το ποσοστό συμμετοχής της κάθε ιδιοκτησίας στο συνολικό φόρο εισροών, ο οποίος διαμορφώνεται με βάση την πραγματική διάθεση των αγαθών και υπηρεσιών ανά οικοδομή, όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ...»

11. Η περίπτωση γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36 αντικαθίσταται ως εξής:

«γ) να υποβάλλει στον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ.:

i) ειδική δήλωση Φ.Π.Α., όταν ενεργεί πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 16. Με την υποβολή της δήλωσης αυτής, καταβάλλεται εφάπαξ ο αναλογούν στην παράδοση του ακινήτου φόρος, αφού συμψηφιστεί ο φόρος εισροών κατά το ποσοστό που βαρύνει τη μεταβιβαζόμενη ιδιοκτησία, όπως έχει διαμορφωθεί μέχρι τη χρονική στιγμή γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης,

ii) ειδικά έντυπα απεικόνισης του συνολικού κόστους της οικοδομής και κατανομής αυτού στις επί μέρους ιδιοκτησίες, προϋπολογιστικά και απολογιστικά.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ορίζεται ο τύπος, το περιεχόμενο και η διαδικασία υποβολής της ειδικής δήλωσης και των ειδικών εντύπων, καθώς και ο χρόνος υποβολής των εντύπων αυτών και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής».

12. Στην παράγραφο 2 του άρθρου 48 προστίθεται νέο εδάφιο ως εξής:

«Κατά την υποβολή της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36 και σε περίπτωση κατά την οποία το δηλούμενο από τον υποκείμενο στο φόρο τίμημα υπολείπεται της αγοραίας αξίας, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ελέγχει άμεσα την ακρίβεια της υποβαλλόμενης δήλωσης, λαμβάνοντας υπόψη του τις αξίες όπως αυτές ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στη φορολογία εισοδήματος, καθώς και το συνολικό κόστος του παραδιδόμενου ακινήτου σε συνδυασμό με τα τεχνικά, ποσοτικά και οικονομικά δεδομένα που αφορούν την άδεια ανέγερσης του ακινήτου. Σε περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στο φόρο δεν αποδέχεται το αποτέλεσμα του ελέγχου αυτού, η αξία του παραδιδόμενου ακινήτου υπόκειται στη δεσμευτική κρίση του Σώματος Ορκωτών Εκτιμητών.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζεται ο τρόπος, η διαδικασία και κάθε αναγκαίο στοιχείο ή λεπτομέρεια που αφορά τον έλεγχο αυτόν».

13. Στην παράγραφο 1 του άρθρου 50 προστίθεται νέο εδάφιο ως εξής:

«Προκειμένου για επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. μπορεί να εκδώσει προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου και ανά ειδική δήλωση Φ.Π.Α. που προβλέπεται στην περίπτωση γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36».

14. Η παράγραφος 8 του άρθρου 62 καταργείται και η παράγραφος 9 αναριθμείται σε 8.

ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΙΣ ΚΑΙ ΟΔΗΓΙΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΓΙΑ ΤΟ Φ.Π.Α. ΣΤΙΣ
ΝΕΟΔΗΜΗΤΕΣ ΟΙΚΟΔΟΜΕΣ

Γενικά

Με τις διατάξεις του Ν. 1642/1986, όπως κωδικοποιήθηκε με το Ν. 2859/2000 και ισχύει, προβλεπόταν η επιβολή του Φ.Π.Α. στις παραδόσεις ακινήτων από επιχειρήσεις με αντικείμενο δραστηριότητας την ανέγερση ακινήτων προς πώληση. Έκτοτε και μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2005 η εφαρμογή των σχετικών διατάξεων τελούσε σε αναστολή.

Ήδη με το Ν. 3427/27-12-2005 εφαρμόζεται πλέον από 1/1/2006 το νέο καθεστώς φορολόγησης στις παραδόσεις των νεόδμητων ακινήτων, σύμφωνα με το οποίο επιβάλλεται Φ.Π.Α. στις παραδόσεις ακινήτων των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται ή αναθεωρείται (για οποιοδήποτε λόγο) από 1^{ης} Ιανουαρίου 2006, εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής.

Διευκρινίζεται ότι για τις οικοδομές των οποίων η άδεια έχει εκδοθεί μέχρι και τις 31/12/2005 καθώς και για τις οικοδομές για τις οποίες χορηγείται εξαίρεση σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1038/2006, η κατασκευαστική επιχείρηση εξακολουθεί να διενεργεί απαλλασσόμενες από Φ.Π.Α. πράξεις για τις συγκεκριμένες παραδόσεις ακινήτων.

1. Σύμφωνα με το άρθρο 3 του Κώδικα Φ.Π.Α., κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων που ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, υπόκειται σε Φ.Π.Α. Οι επιχειρήσεις ανέγερσης οικοδομών προς

πώληση ήταν μέχρι 31/12/2005 απαλλασσόμενες λόγω της αναστολής εφαρμογής του Φ.Π.Α. στα ακίνητα. Με το νέο νόμο, η παράδοση νεόδμητων ακινήτων υπάγεται πλέον σε Φ.Π.Α. και συνεπώς οι επιχειρήσεις αυτές από 1/1/2006 διενεργούν φορολογητέες πράξεις.

Οι επιχειρήσεις ανέγερσης οικοδομών προς πώληση μπορεί να είναι φυσικά πρόσωπα, νομικά πρόσωπα οποιασδήποτε μορφής, κοινωνίες κ.λ.π.

Η ανέγερση οικοδομών από τις παραπάνω επιχειρήσεις μπορεί να γίνεται είτε άμεσα από τις ίδιες είτε αναθέτοντας εργολαβίες ή υπεργολαβίες σε άλλους, ανεξαρτήτως εάν ανεγείρουν σε ιδιόκτητο οικόπεδο ή με το σύστημα της αντιπαροχής.

Συνεπώς μια κατασκευαστική επιχείρηση που επιθυμεί να κατασκευάσει οικοδομή σε ιδιόκτητο οικόπεδο με σκοπό να πωλήσει τις διηρημένες ιδιοκτησίες μπορεί είτε να εκτελέσει η ίδια την κατασκευή είτε να την αναθέσει σε άλλον εργολάβο για λογαριασμό της, είτε να εκτελέσει η ίδια κάποιες εργασίες και κάποιες να αναθέσει σε υπεργολάβους, είτε ακόμη και να την αναθέσει σε άλλον εργολάβο με το σύστημα της αντιπαροχής. Στην τελευταία περίπτωση οι διηρημένες ιδιοκτησίες που θα παραμείνουν στην κυριότητα της οικοπεδούχου κατασκευαστικής επιχείρησης, όπως και αυτές που θα λάβει ως εργολαβικό αντάλλαγμα η εργολήπτρια επιχείρηση, θα υπαχθούν σε Φ.Π.Α. ως νεόδημα ακίνητα. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που κάποιο νομικό πρόσωπο κερδοσκοπικού χαρακτήρα, με οποιοδήποτε αντικείμενο δραστηριότητας, αναθέτει σε άλλη εργολήπτρια επιχείρηση, την ανέγερση οικοδομής σε οικόπεδο που κατείχε ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο, με σκοπό να μεταβιβάσει τις διηρημένες ιδιοκτησίες που θα παραμείνουν στην κυριότητά του, καθόσον το νομικό αυτό πρόσωπο, εκ του νόμου, ασκεί σε κάθε περίπτωση εμπορική δραστηριότητα και δεν μπορεί ποτέ να λειτουργήσει ως ιδιώτης. Δεν συμβαίνει

όμως το ίδιο στην περίπτωση που οικοπεδούχος φυσικό πρόσωπο, που είναι ιδιώτης ή υποκείμενος στο Φ.Π.Α. από άλλη αιτία (π.χ. πωλήσεις ηλεκτρικών ειδών) αναθέσει την κατασκευή οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής σε κατασκευαστική επιχείρηση. Στην περίπτωση αυτή ο οικοπεδούχος θα μεταβιβάσει τις ιδιοκτησίες που παραμένουν στην κυριότητά του με Φ.Μ.Α. διότι λειτουργεί ως ιδιώτης ενώ η εργολήπτρια – κατασκευάστρια θα μεταβιβάσει τις ιδιοκτησίες που της αντιστοιχούν ως εργολαβικό αντάλλαγμα με Φ.Π.Α.

2. Με την παράγραφο 2 του άρθρου 1 του Ν. 3427/2005 αντικαταστάθηκε η παράγραφος 1 του άρθρου 6. Εξακολουθούν να ισχύουν ως είχαν οι παράγραφοι 2 και 3 του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 3, 4 και 5 του ως άνω Κώδικα, συνιστά παράδοση και επομένως φορολογητέα πράξη, η μεταβίβαση από υποκείμενο στο φόρο έναντι ανταλλάγματος («εξ επαχθούς αιτίας») της κυριότητας αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων αυτών, καθώς και του οικοπέδου που μεταβιβάζεται μαζί με αυτά ή ιδανικών μεριδίων οικοπέδου επί των οποίων εφαρμόζεται το αμάχητο τεκμήριο της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του αναγκαστικού νόμου 1521/1950 που κυρώθηκε με το Ν. 1587/1950 περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων, εφόσον η μεταβίβαση ενεργείται πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά. Το αμάχητο τεκμήριο αποπερατωμένου διαμερίσματος εφαρμόζεται σε κάθε περίπτωση μεταβίβασης ιδανικού μεριδίου οικοπέδου στο οποίο ανεγείρεται ή πρόκειται να ανεγερθεί πολυκατοικία, από εργολάβο με σχέδιο εγκεκριμένο από την πολεοδομική υπηρεσία πριν από την μεταβίβαση. Στην περίπτωση αυτή θεωρείται κατά αμάχητο τεκμήριο ότι μαζί με το ιδανικό μερίδιο του οικοπέδου μεταβιβάζεται αποπερατωμένο διαμέρισμα της πολυκατοικίας που αντιστοιχεί σε αυτό. Η μεταβίβαση ιδανικών μεριδίων οικοπέδου επί των οποίων εφαρμόζεται το αμάχητο τεκμήριο της παραγράφου 1

του άρθρου 2 του αν. Ν. 1521/1950 που κυρώθηκε με το Ν. 1587/1950, αποτελεί την περίπτωση που είναι γνωστή ως πώληση διαμερίσματος, καταστήματος κ.λ.π. από τα σχέδια ή σε ημιτελή κατάσταση αλλά πρόκειται να παραδοθεί περατωμένο.

Αναλύοντας τα πιο πάνω, διαπιστώνουμε ότι για να υπάρξει υπαγόμενη σε Φ.Π.Α. παράδοση ακινήτων θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι παρακάτω προϋποθέσεις :

α) Η μεταβίβαση να ενεργείται από πρόσωπο του οποίου η οικονομική δραστηριότητα προσδίδει σ' αυτόν την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο, δηλαδή του εργολάβου ο οποίος κατασκευάζει οικοδομές προς πώληση.

β) Η μεταβίβαση να γίνεται με αντάλλαγμα.

γ) Το μεταβιβαζόμενο ακίνητο να αποτελεί κτίριο.

Ως κτίρια νοούνται τα κτίσματα γενικά και όλες οι κατασκευές που συνδέονται με τα κτίσματα ή με το έδαφος κατά τρόπο σταθερό και μόνιμο, ανεξάρτητα αν είναι αποπερατωμένα ή ημιτελή. Επομένως δε συνιστά φορολογητέα παράδοση η ξεχωριστή μεταβίβαση γηπέδων (δηλαδή οικοπέδων και αγροτεμαχίων) ή ιδανικών μεριδίων αυτών.

δ) Να πρόκειται για κτίριο του οποίου η οικοδομική άδεια εκδίδεται από 1/1/2006 και μετά ή αναθεωρείται από 1/1/2006 και μετά, εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής και εφόσον δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εξαιρέσεως της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1038/2006.

ε) Η μεταβίβαση να γίνει πριν από την πρώτη εγκατάσταση σ' αυτό. Αυτό σημαίνει ότι το ακίνητο πρέπει να είναι «καινούργιο».

Δε θεωρείται ως καινούργιο αυτό που έχει με οποιοδήποτε τρόπο χρησιμοποιηθεί από τον υποκείμενο στο φόρο, όπως για ιδιοκατοίκηση, ιδιόχρηση, μίσθωση ή άλλη χρήση.

Επίσης θεωρείται ότι έχει πραγματοποιηθεί η πρώτη εγκατάσταση και συνεπώς το ακίνητο παύει να θεωρείται καινούργιο κατά το χρόνο που συμπληρώνεται πενταετία από την ημερομηνία έκδοσης της οικοδομικής αδείας. Η μεταβίβαση του ακινήτου σε χρόνο μεταγενέστερο από την συμπλήρωση της πενταετίας δεν συνιστά πράξη υπαγόμενη στο Φ.Π.Α. (αλλά υπάγεται σε Φ.Μ.Α.).

Περαιτέρω, με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του εν λόγω άρθρου 6 ορίζεται ότι αποτελούν υπαγόμενες στο φόρο παραδόσεις και οι παρακάτω πράξεις :

α) μεταβίβαση ψιλής κυριότητας,

β) σύσταση ή παραίτηση από το δικαίωμα προσωπικής δουλείας,

γ) μεταβίβαση του δικαιώματος άσκησης της επικαρπίας.

Οι ανωτέρω πράξεις συνιστούν φορολογητέα παράδοση ακινήτων εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις που προαναφέρθηκαν, οι οποίες αφορούν στον υποκείμενο στο φόρο, στο χαρακτηρισμό του ακινήτου ως νεόδμητου, στη μεταβίβαση πριν από την πρώτη εγκατάσταση κ.λ.π.

Αυτονόητο είναι ότι οι παραδόσεις ακινήτων οι οποίες υπάγονται σε Φ.Π.Α. δεν υπάγονται ταυτόχρονα και σε φόρο μεταβίβασης (Φ.Μ.Α.).

Σε περιπτώσεις κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, εξακολουθεί να επιβάλλεται ο οικείος φόρος και συνεπώς δεν θεωρείται ότι συντελείται παράδοση υπαγόμενη σε Φ.Π.Α., γιατί αφ' ενός δεν μπορεί η ίδια πράξη να υπόκειται σε δύο φορολογίες και αφετέρου ελλείπει το στοιχείο της επαχθούς αιτίας. Θα πρέπει όμως να γίνεται στις περιπτώσεις αυτές διακανονισμός του Φ.Π.Α. των εισροών σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α. (μέσω της περιοδικής δήλωσης - αφαιρούμενα ποσά).

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 1 του Ν. 3427/2005 αντικαθίσταται η παράγραφος 4 του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α. ορίζεται ότι στο Φ.Π.Α. υπάγονται τα ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται από την 1^η Ιανουαρίου 2006 καθώς και τα ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής έχει εκδοθεί πριν την ανωτέρω ημερομηνία, αλλά αναθεωρείται από την 1^η Ιανουαρίου 2006, εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής.

Είναι σαφές ότι, εφόσον η άδεια οικοδομής έχει εκδοθεί ή αναθεωρηθεί μέχρι και 31/12/2005, το ακίνητο δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α., ανεξαρτήτως χρόνου έναρξης των εργασιών κατασκευής ή υπογραφής του εργολαβικού προσυμφώνου (σε περίπτωση αντιπαροχής). Επίσης είναι σαφές ότι δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α. το ακίνητο του οποίου η άδεια αναθεωρείται από 1/1/2006 και μετά και μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της αναθεωρημένης άδειας έχουν ξεκινήσει εργασίες κατασκευής (σύμφωνα με άδεια εκδοθείσα μέχρι και 31/12/2005).

Για τα ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται ή αναθεωρείται από 1/1/2006 και μετά (και μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει εργασίες κατασκευής) μπορεί με αίτηση των ενδιαφερομένων να χορηγηθεί εξαίρεση από την υπαγωγή στο Φ.Π.Α. εφ' όσον έχει κατατεθεί πλήρης φακέλος στην πολεοδομία και έχει υπογραφεί προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής μέχρι και τις 25/11/2005 (επί αντιπαροχής). Σε περίπτωση που η οικοδομή ανεγείρεται σε ιδιόκτητο από την κατασκευαστική επιχείρηση οικόπεδο, αρκεί η κατάθεση πλήρους φακέλου στην πολεοδομία μέχρι και τις 25/11/2005.

Η εξαίρεση εξακολουθεί να ισχύει στην περίπτωση αναγκαστικής αλλαγής των προσώπων των συμβαλλομένων στο προσύμφωνο και εργολαβικό κατασκευής μερών λόγω θανάτου και συνέχισης της ίδιας σύμβασης από τους κληρονόμους του θανόντος (π.χ. οικοπεδούχος που έχει υπογράψει με εργολάβο κατασκευαστή προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής αποβιώνει, το παιδί του αποδέχεται την κληρονομιά και συνεπώς και τα απορρέοντα από αυτήν δικαιώματα και συναινεί στην συνέχιση της οικοδομής).

Με την Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ΠΟΛ. 1038/9-3-2006 καθορίστηκε η διαδικασία και ο τρόπος χορήγησης της παραπάνω εξαίρεσης. Διευκρινίσεις και οδηγίες για την εφαρμογή της παραπάνω Α.Υ.Ο.Ο. δόθηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1066/2-5-2006.

4. Με την παράγραφο 4 του άρθρου 1 του Ν. 3427/2005 προστίθεται νέα παράγραφος 5 στο άρθρο 6 του Κώδικα Φ.Π.Α., με την οποία εξουσιοδοτείται ο Υπουργός Οικονομίας και Οικονομικών να ρυθμίζει με αποφάσεις του κάθε διαδικαστικό θέμα και λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παραπάνω άρθρου.

5. Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 1 του Ν. 3427/2005 αντικαταστάθηκε η περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 7 του Κώδικα Φ.Π.Α. και ορίστηκαν οι περιπτώσεις που συνιστούν αυτοπαράδοση ακινήτων. Όπως συμβαίνει και με κάθε άλλο αγαθό και υπηρεσία έτσι και στην περίπτωση των ακινήτων, εξομοιώνεται με παράδοση (αυτοπαράδοση) η ανάληψη του ακινήτου από τον υποκείμενο για κάλυψη προσωπικών του αναγκών ή της οικογενείας του ή γενικά για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση ή η διάθεση από τον υποκείμενο στο φόρο ακινήτου για το οποίο έχει ασκηθεί δικαίωμα έκπτωσης, σε άλλη μη φορολογητέα δραστηριότητα του ιδίου.

Τέτοιες περιπτώσεις είναι η ιδιοκατοίκηση, η ιδιόχρηση, η δωρεάν παραχώρηση της χρήσης, η μίσθωση, η χρησιμοποίηση ακινήτου ως παγίου το οποίο είχε κατασκευαστεί με σκοπό την πώλησή του (και έχει ήδη ασκηθεί ως προς αυτό το δικαίωμα έκπτωσης) σε δραστηριότητα του ιδίου υποκειμένου που δεν παρέχει δικαίωμα έκπτωσης (π.χ. επιχείρηση με δραστηριότητα κατασκευή και πώληση ακινήτων και ασφαλιστικές εργασίες, ιδιοχρησιμοποιεί γραφείο που είχε κατασκευάσει προς πώληση προκειμένου να στεγάσει τον κλάδο των ασφαλειών).

Διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση διάθεσης ακινήτου για χρήση του ως παγίου σε άλλη φορολογητέα δραστηριότητα του ιδίου υποκειμένου δεν συντρέχει λόγος αυτοπαράδοσης και εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 33 του Κώδικα Φ.Π.Α. περί διακανονισμού και παρακολούθησης του επί πενταετία. Ανεξάρτητα από την υποχρέωση για διακανονισμό του παγίου, μεταβίβαση αυτής της ιδιοκτησίας (παγίου) πριν ή μετά την πενταετία του διακανονισμού θα υπαχθεί σε Φ.Μ.Α.

Άλλη περίπτωση διάθεσης ακινήτου σε μη φορολογητέα δραστηριότητα η οποία εξομοιώνεται με παράδοση και οφείλεται γι' αυτήν Φ.Π.Α. αυτοπαράδοσης, είναι η περίπτωση κατά την οποία συμπληρώνεται πενταετία από την έκδοση της οικοδομικής αδείας, χωρίς να έχει πραγματοποιηθεί παράδοση του ακινήτου, οπότε το ακίνητο θεωρείται ότι διατίθεται πλέον σε μη φορολογητέα δραστηριότητα, εφ' όσον η πώλησή (παράδοση) του μετά τον χρόνο (παρέλευση πενταετίας) δεν θα υπόκειται σε Φ.Π.Α.

Απαραίτητη προϋπόθεση σε όλες τις παραπάνω περιπτώσεις για τις οποίες καταβάλλεται Φ.Π.Α., είναι οι πράξεις αυτές να γίνονται από κατασκευαστική επιχείρηση που λόγω της δραστηριότητάς της αυτής υπόκειται στο Φ.Π.Α. και βέβαια να πρόκειται για ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής έχει εκδοθεί από 1/1/2006 ή για ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής αναθεωρείται από 1/1/2006 εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής.

6. Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 1 του Ν. 3427/2005 αντικαθίσταται η παράγραφος 3 του άρθρου 16 και ορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και το απαιτητό του φόρου ειδικά για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 περίπτωση α' του άρθρου 6 και του άρθρου 7 παράγραφος 2 περίπτωση γ' του Κώδικα Φ.Π.Α..

Συνεπώς, προκειμένου για τις πράξεις αυτές η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά την ημέρα :

α) Υπογραφής του οριστικού συμβολαίου.

β) Σύνταξης της έκθεσης κατακύρωσης στην περίπτωση εκούσιου ή αναγκαστικού πλειστηριασμού. Όπως και στις λοιπές περιπτώσεις εκούσιου ή αναγκαστικού πλειστηριασμού κινητών, έτσι και στην περίπτωση των ακινήτων, υποκείμενος στον Φ.Π.Α. είναι ο καθ' ου η εκτέλεση, βαρυνόμενος με τον Φ.Π.Α. είναι ο υπερθεματιστής και υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης και την απόδοση του Φ.Π.Α. ο επί του πλειστηριασμού υπάλληλος (συμβολαιογράφος κ.λ.π.). Ο υπάλληλος του πλειστηριασμού υποβάλλει την ειδική δήλωση Φ.Π.Α. στο όνομα του καθ' ου και στην Δ.Ο.Υ. του ακινήτου κατά το χρόνο σύνταξης της έκθεσης κατακύρωσης . Κατά τα λοιπά ισχύει η εγκύκλιος Π.Ο.Λ. 1075/30-3-1990.

γ) Μεταγραφής στις λοιπές περιπτώσεις που δεν απαιτείται η κατάρτιση συμβολαιογραφικού εγγράφου. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι δεν απαιτείται σύνταξη συμβολαιογραφικού εγγράφου στην περίπτωση της επιδίκασης κυριότητας από το δικαστήριο.

δ) Πραγματοποίησης των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 7. Πρόκειται δηλαδή για τις περιπτώσεις της ιδιοκατοίκησης, ιδιόχρησης, δωρεάν παραχώρησης της χρήσης, μίσθωσης κ.λ.π. οι οποίες εξομοιώνονται με παράδοση (αυτοπαράδοση) και υπόκεινται σε Φ.Π.Α. Τέτοια είναι και η περίπτωση συμπλήρωσης της πενταετίας από την έκδοση οικοδομικής αδείας.

ε) Υπογραφής προσυμφώνου, με όρο της αυτοσύμβασης που προβλέπει το άρθρο 235 του Αστικού Κώδικα εφόσον καταβλήθηκε ολόκληρο το τίμημα και παραδόθηκε η νομή του ακινήτου. Στην περίπτωση αυτή απαιτείται για τη γένεση της φορολογικής υποχρέωσης να συντρέχουν σωρευτικά και οι τρεις προϋποθέσεις, δηλαδή να συμπεριλαμβάνεται στο προσύμφωνο ο όρος της αυτοσύμβασης που προβλέπει το άρθρο 235 του Αστικού Κώδικα και να ορίζεται ότι καταβλήθηκε ολόκληρο το τίμημα και παραδόθηκε η νομή του ακινήτου. Κατά συνέπεια, στην περίπτωση πίστωσης του τιμήματος ή εξόφλησης μέρους αυτού δεν γεννάται η φορολογική υποχρέωση.

Αναφορικά με την παράδοση κτισμάτων στον οικοπεδούχο η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 16 κατά το χρόνο που ολοκληρώνεται η παρεχόμενη εργολαβία και παραδίδονται τα κτίσματα στον οικοπεδούχο (Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1039/2006 και Εγκύκλιος ΠΟΛ. 1067/2006).

7. Με την παράγραφο 7 του άρθρου 1 του Ν. 3427/2005 προστίθεται νέα παράγραφος 4 στο άρθρο 16 του Κώδικα Φ.Π.Α., με την οποία εξουσιοδοτείται ο Υπουργός Οικονομίας και Οικονομικών να ρυθμίζει με αποφάσεις του κάθε διαδικαστικό θέμα και λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.

8. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 1 του Ν. 3427/2005 αντικαθίσταται η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του Κώδικα Φ.Π.Α. και ορίζεται η φορολογητέα αξία για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 περίπτωση α' του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α. Για τις παραδόσεις δηλαδή των νεόδμητων ακινήτων φορολογητέα αξία αποτελεί το τίμημα που έλαβε ή θεωρείται ότι έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο υποκείμενος στο φόρο (πωλητής) για τη συντελούμενη κάθε φορά παράδοση π.χ. μεταβίβαση πλήρους κυριότητας, ψιλής κυριότητας κ.λ.π. Για τον προσδιορισμό

της φορολογητέας αξίας θα ληφθεί υπόψη το αντάλλαγμα που θα αποτιμηθεί σε χρήμα κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και είναι αδιάφορο αν η πώληση γίνεται μετρητοίς (τίμημα που έλαβε) ή επί πιστώσει (τίμημα που πρόκειται να λάβει) όπως άλλωστε και σε όλες τις παραδόσεις αγαθών.

Επίσης για τις παραδόσεις ακινήτων στον κύριο του οικοπέδου που αναθέτει σε εργολάβο την ανέγερση οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αξία της παρεχόμενης εργολαβίας για την ανέγερση των κτισμάτων που παραδίδονται σε αυτόν, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η αξία του ιδανικού μεριδίου του οικοπέδου που αντιστοιχεί σε αυτά (παράγραφος 2 της Εγκυκλίου ΠΟΛ. 1067/2006).

Όπως προκύπτει από τις διατάξεις του Αστικού Δικαίου, η ανέγερση οικοδομής «επί αντιπαροχή» είναι μίσθωση έργου, για την οποία η αμοιβή παρέχεται σε είδος ή σε ορισμένες περιπτώσεις, εν μέρει σε είδος και εν μέρει σε χρήμα. Ο κύριος του οικοπέδου συμφωνεί με τον εργολάβο την ανέγερση πολυώροφου οικοδομής στο οικόπεδό του, η δε οικοδομή διέπεται από τις διατάξεις περί οριζοντίου ή κάθετης ιδιοκτησίας. Η αμοιβή του εργολάβου συνίσταται στην υποχρέωση του οικοπεδούχου – εργοδότη, όπως μεταβιβάσει σ' αυτόν ή σε τρίτα πρόσωπα που υποδεικνύονται από αυτόν τα συμπεφωνημένα ποσοστά του οικοπέδου. Η αξία της παρεχόμενης εργολαβίας, η οποία προκύπτει από το κόστος υλικών, εργασιών αμοιβών, μισθών και λοιπών επιβαρύνσεων καθώς και τυχόν εργολαβικό κέρδος όπου υπάρχει, δε μπορεί να είναι μικρότερη της αξίας των ποσοστών του οικοπέδου, που μεταβιβάζονται από τον κύριο του οικοπέδου στον εργολάβο κατασκευαστή ή στον από αυτόν υποδεικνυόμενο τρίτο. Μπορεί όμως η αξία της εργολαβίας να είναι μεγαλύτερη της αξίας των κατά τα παραπάνω ποσοστών οικοπέδου, εάν με το εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής έχει συμφωνηθεί και καταβολή ενός μέρους του τιμήματος σε χρήμα.

Για τις πράξεις παράδοσης ακινήτων που αναφέρονται στο άρθρο 7 παράγραφος 2 περίπτωση γ', δηλαδή τις αυτοπαραδόσεις ακινήτων, όπως αυτές αναλύθηκαν παραπάνω, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται σύμφωνα με το άρθρο 19 παράγραφος 2 περίπτωση α' η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών ή παρόμοιων αγαθών ή, αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος των αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσής τους. Επειδή στις περιπτώσεις αυτές ο εργολάβος κατασκευαστής δεν αγοράζει αλλά κατασκευάζει το ακίνητο, ως φορολογητέα αξία της αυτοπαραδόσης στην πράξη λαμβάνεται υπόψη το κόστος κατασκευής.

Η αξία αυτή αναγράφεται στην ειδική δήλωση που υποβάλλεται για τις αυτοπαραδόσεις ακινήτων και τα δεδομένα της μεταφέρονται στην περιοδική δήλωση της αντίστοιχης φορολογικής περιόδου (σύμφωνα με τις οδηγίες της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1070/2006).

Στην περίπτωση πλειστηριασμού ακινήτου ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται το εκπλειστηρίασμα που αναφέρεται στην κατακυρωτική έκθεση ανεξαρτήτως αν υπερβαίνει ή όχι την αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1054/2006.

9. Με τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 1 του Ν. 3427/2005 αντικαθίσταται η περίπτωση λα' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 και ορίζεται ότι απαλλάσσεται από το φόρο η παράδοση ακινήτων εκτός από την παράδοση που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6 και τις παραδόσεις που προβλέπουν οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 7, οι οποίες υπάγονται στο Φ.Π.Α.

Κατά συνέπεια απαλλάσσονται από το φόρο οι παραδόσεις όλων των άλλων ακινήτων, εκτός των παραδόσεων νεόδμητων ακινήτων όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 6.

Από τα παραπάνω γίνεται σαφές, ότι παραδόσεις οικοπέδων, αγροτεμαχίων κ.λ.π. επί των οποίων δεν υπάρχει κτίσμα δεν υπάγονται σε Φ.Π.Α.

Απαλλάσσονται επίσης από το Φ.Π.Α. οι παραδόσεις ακινήτων που δεν θεωρούνται νεόδμητα. Πρόκειται δηλαδή για ακίνητα των οποίων η άδεια οικοδομής εκδόθηκε πριν την 1/1/2006 και επομένως δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α. Αυτονόητο είναι ότι απαλλάσσεται από το φόρο η παράδοση ακινήτων των οποίων η άδεια εκδόθηκε από 1/1/2006 αλλά έχει χορηγηθεί η εξαίρεση της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α.

Περαιτέρω, απαλλάσσονται από το φόρο και οι περιπτώσεις παράδοσης νεόδμητων ακινήτων σε δικαιούχους απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης κατά την αγορά πρώτης κατοικίας.

Η απαλλαγή από το Φ.Π.Α. ισχύει για όλη την αξία της παράδοσης του μεταβιβαζόμενου ως πρώτη κατοικία ακινήτου. Συνεπώς, η μεταβίβαση αυτή εμπίπτει στις διατάξεις του Φ.Μ.Α. και για το τυχόν μεγαλύτερο του απαλλασσόμενου κατά περίπτωση ορίου καταβάλλεται ο αναλογών φόρος μεταβίβασης (Φ.Μ.Α.).

Η απαλλαγή αυτή κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο της παράδοσης, γι' αυτό και θα πρέπει να ερευνάται προσεκτικά η ύπαρξη των προϋποθέσεων για να θεωρηθεί κάποιος δικαιούχος απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης για πρώτη κατοικία, καθόσον στην περίπτωση αυτή έχουμε απαλλαγή της παράδοσης του ακινήτου από τον Φ.Π.Α. και υπαγωγής της πράξης αυτής στις διατάξεις του Φ.Μ.Α. και κατά συνέπεια διαφοροποίηση και του υπόχρεου προσώπου απέναντι στο δημόσιο.

Διευκρινίζεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων (άρθρο 1 του Ν. 1078/1980) μπορούν να απαλλάσσονται οι συμβάσεις αγοράς εξ' ολοκλήρου και κατά πλήρη κυριότητα ακινήτου υπό ορισμένες προϋποθέσεις. Κατά την ανοικοδόμηση συνεπώς κατοικίας είτε με το σύστημα της αυτεπιστασίας είτε της αντιπαροχής για τον οικοπεδούχο δεν συνάπτεται σύμβαση αγοράς και συνεπώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτουν οι διατάξεις του Φ.Μ.Α. προκειμένου να κριθεί ο οικοπεδούχος ως δικαιούχος απαλλαγής Α' κατοικίας. Για το λόγο αυτό δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι δικαιούται απαλλαγής από τον Φ.Π.Α. οποιοσδήποτε κατασκευάζει κατοικία σε ιδιόκτητο οικόπεδο με οποιοδήποτε τρόπο.

10. Με την παράγραφο 10 του Ν. 3427/2005 οι παράγραφοι 7 και 8 του άρθρου 31 του Κώδικα Φ.Π.Α. αναριθμούνται σε 8 και 9 αντίστοιχα και προστίθεται νέα παράγραφος 7 με την οποία καθορίζεται ο τρόπος άσκησης καθώς και το δικαιούμενο ποσοστό έκπτωσης του φόρου. Προϋπόθεση για την έκπτωση του Φ.Π.Α. με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι εισροές της επιχείρησης είναι, οι εισροές αυτές να χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων. Έτσι όταν μια κατασκευαστική επιχείρηση διενεργεί παραδόσεις ακινήτων υποκείμενες σε Φ.Π.Α., εκπίπτει ολόκληρο το φόρο των εισροών της. Σε περίπτωση όμως που διενεργεί πράξεις απαλλασσόμενες από το φόρο για τις οποίες δεν προβλέπεται από το νόμο δικαίωμα έκπτωσης (π.χ. μεταβίβαση πρώτης κατοικίας, δωρεά ακινήτου) δεν μπορεί να εκπέσει το φόρο που επιβάρυνε τις εισροές που χρησιμοποιήθηκαν για την κατασκευή αυτών των ιδιοκτησιών. Για το λόγο αυτό πρέπει να προσδιοριστεί σύμφωνα με τα ανωτέρω ο Φ.Π.Α. των εισροών που βάρυνε τις ιδιοκτησίες για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης καθώς και ο Φ.Π.Α. που βάρυνε τις ιδιοκτησίες για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης και να διακανονισθεί μέσω της περιοδικής δήλωσης στο πεδίο «αφαιρούμενα ποσά».

Το ποσό του εκπιπτόμενου φόρου προσδιορίζεται ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής κάθε ιδιοκτησίας στο συνολικό φόρο εισροών, με βάση την πραγματική διάθεση των αγαθών ή υπηρεσιών ανά οικοδομή, όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

Σημειώνεται ότι ο προσδιορισμός του εκπιπτόμενου ποσοστού Φ.Π.Α. που βαρύνει τις κοινές λειτουργικές δαπάνες π.χ. γραφική ύλη, έξοδα καθαριότητας κ.λ.π. βρίσκεται και για τις κατασκευαστικές επιχειρήσεις με βάση το κλάσμα που ορίζεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 31 του Κώδικα Φ.Π.Α.

11. Με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 1 του Ν. 3427/2005 αντικαθίσταται η περίπτωση γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36 του Κώδικα Φ.Π.Α. και ορίζεται η υποβολή ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. και ειδικών εντύπων απεικόνισης του συνολικού κόστους οικοδομής και κατανομής τους στις επιμέρους ιδιοκτησίες προϋπολογιστικά και απολογιστικά.

Για τον τύπο, περιεχόμενο, τρόπο, χρόνο και διαδικασία υποβολής της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. για τη μεταβίβαση ακινήτου εκδόθηκε η Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1053/27-3-2006. Διευκρινίσεις και οδηγίες για την εφαρμογή της παραπάνω Α.Υ.Ο. έχουν δοθεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1070/2006.

Για τον τύπο, περιεχόμενο, τρόπο, χρόνο και διαδικασία υποβολής του ειδικού εντύπου απεικόνισης προϋπολογιστικού κόστους της οικοδομής και κατανομής αυτού στις επιμέρους ιδιοκτησίες εκδόθηκε η Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1048/20-3-2006. Διευκρινίσεις και οδηγίες για την εφαρμογή της παραπάνω Α.Υ.Ο. έχουν δοθεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1065/2006

Για τον τύπο, περιεχόμενο, τρόπο, χρόνο και διαδικασία υποβολής του ειδικού εντύπου απεικόνισης απολογιστικού κόστους της οικοδομής και

κατανομής αυτού στις επιμέρους ιδιοκτησίες και σχετικές διευκρινίσεις και οδηγίες θα δοθούν με Α.Υ.Ο. και εγκύκλιο που θα ακολουθήσει.

12. Για τον έλεγχο της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. μεταβίβασης ακινήτων εκδόθηκε η Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1054/27-3-2006. Διευκρινίσεις και οδηγίες για την εφαρμογή της παραπάνω Α.Υ.Ο. έχουν δοθεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1071/2006.

13. Με την παραπάνω 13 του Ν. 3427/2005 προστίθεται νέο εδάφιο στην παράγραφο 1 του άρθρου 50, με το οποίο παρέχεται η δυνατότητα στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. να εκδίδει εντολή προσωρινού ελέγχου όχι μόνο ανά διαχειριστική ή φορολογική περίοδο αλλά και ανά ειδική δήλωση Φ.Π.Α.

14. Με την παράγραφο 14 του Ν. 3427/2005 καταργείται η παράγραφος 8 του άρθρου 62, του Κώδικα Φ.Π.Α. και η παράγραφος 9 του ίδιου άρθρου αναριθμείται σε 8.

Με την καταργούμενη παράγραφο υπάγονταν σε Φ.Π.Α. και τα εργολαβικά προσύμφωνα ανέγερσης οικοδομών με το σύστημα της αντιπαροχής, τα οποία με τις νέες ρυθμίσεις δεν θα υπάγονται σε Φ.Π.Α. δεδομένου ότι με το εργολαβικό προσύμφωνο δεν συντελείται παράδοση αγαθού ή παροχή υπηρεσίας προκειμένου να υπαχθεί στις διατάξεις του Φ.Π.Α.

Ν. 2859/2000 (Άρθρα 3, 6, 7, 16, 19, 22, 31, 36, 38, 48, 50, 62) Κώδικας Φ.Π.Α.

ΠΟΛ. 1001/2006: Κοινοποίηση διατάξεων του Ν. 3427/2005 (ΦΕΚ 312/Α΄) «Φόρος προστιθέμενης αξίας στις νέες οικοδομές, μεταβολές στη φορολογία κεφαλαίου και άλλες διατάξεις» που αφορούν θέματα φορολογίας κεφαλαίου.

ΠΟΛ. 1038/2006: Διαδικασία χορήγησης εξαίρεσης από την επιβολή ΦΠΑ στις παραδόσεις νεόδμητων ακινήτων, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 6 του Κώδικα ΦΠΑ.

ΠΟΛ. 1039/2006: Τήρηση βιβλίου κοστολογίου οικοδομών από τον επιτηδευματία που ασχολείται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών – Έκδοση ειδικού στοιχείου παράδοσης κτισμάτων στον οικοπεδούχο.

ΠΟΛ. 1048/2006: Τύπος, περιεχόμενο, τρόπος, χρόνος και διαδικασία υποβολής του ειδικού εντύπου απεικόνισης προϋπολογιστικού κόστους της οικοδομής και κατανομής αυτού στις επί μέρους ιδιοκτησίες.

ΠΟΛ. 1053/2006: Τύπος, περιεχόμενο, τρόπος, χρόνος και διαδικασία υποβολής της δήλωσης για τη μεταβίβαση ακινήτου.

ΠΟΛ. 1054/2006: Έλεγχος ειδικής δήλωσης ΦΠΑ μεταβίβασης ακινήτων.

ΠΟΛ. 1058/2006: Παράταση προθεσμίας για τη χορήγηση εξαίρεσης από την επιβολή ΦΠΑ στις παραδόσεις νεόδμητων ακινήτων, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 6 του Κώδικα ΦΠΑ.

ΠΟΛ. 1059/2006: Παράταση του χρόνου ενημέρωσης του βιβλίου κοστολογίου οικοδομών που αναφέρεται στην περίπτωση Δ΄ της παραγράφου 1 της Α.Υ.Ο.Ο.

1024754/187/ ΠΟΛ. 1039/9-3-2006 (ΦΕΚ 311 Β΄/15-3-2006) Τήρηση βιβλίου κοστολογίου οικοδομών από τον επιτηδευματία που ασχολείται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών – Έκδοση ειδικού στοιχείου παράδοσης κτισμάτων στον οικοπεδούχο.

ΠΟΛ. 1061/2006: Μη υπαγωγή σε τέλος χαρτοσήμου των εργολαβικών συμβάσεων για ανέγερση οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής.

ΠΟΛ. 1064/2006: Υποχρεώσεις επιτηδευματιών κατασκευαστών ακινήτων μετά την επιβολή ΦΠΑ στις παραδόσεις νεόδμητων ακινήτων.

ΠΟΛ. 1065/2006: Οδηγίες συμπλήρωσης και υποβολής του ειδικού εντύπου προϋπολογιστικού κόστους οικοδομής.

ΠΟΛ. 1066/2006: Διευκρινήσεις και οδηγίες για την εφαρμογή της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1038/9-3-2006 για την διαδικασία χορήγησης εξαιρέσης από την επιβολή ΦΠΑ στις παραδόσεις νεόδμητων ακινήτων.

ΠΟΛ. 1067/2006: Τήρηση βιβλίου κοστολογίου οικοδομών από τον επιτηδευματία που ασχολείται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών – Έκδοση στοιχείου παράδοσης κτισμάτων στον οικοπεδούχο.

ΠΟΛ. 1070/2006: Οδηγίες συμπλήρωσης και υποβολής της «δήλωσης μεταβίβασης ακινήτου».

ΠΟΛ. 1071/2006: Οδηγίες για την εφαρμογή της απόφασης 1031382/1116/ΔΕ-Α/ΠΟΛ. 1054/27-3-2006 «Έλεγχος ειδικής δήλωσης ΦΠΑ μεταβίβασης ακινήτων»

ΠΟΛ. 1083/2006: Διευκρινίσεις και οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 1 του Ν. 3427/27-12-2005 για το ΦΠΑ στις νεόδμητες οικοδομές.

ΠΟΛ. 1089/2006: Τροποποίησης 1031379/178/35/0014/ΠΟΛ. 1053/27-3-2006 (Φ.Ε.Κ. 385 Β'/29-3-2006) απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών με την οποία καθορίστηκε ο τύπος, το περιεχόμενο, ο τρόπος, ο χρόνος και η διαδικασία υποβολής της δήλωσης για την μεταβίβαση ακινήτου.

ΠΟΛ. 1093/2006: Παράταση της προθεσμίας για τη χρησιμοποίηση των παλαιών εντύπων Φ.Μ.Α.

ΠΟΛ. 1105/2006: Τύπος, περιεχόμενο, τρόπος, χρόνος και διαδικασία υποβολής του ειδικού εντύπου απεικόνισης απολογιστικού κόστους της οικοδομής και κατανομής αυτού στις επί μέρους ιδιοκτησίες.

ΠΟΛ. 1111/2006: Οδηγίες συμπλήρωσης και υποβολής του ειδικού εντύπου απολογιστικού κόστους οικοδομής.

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

- ◆ Φ.Π.Α. = Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
- ◆ Φ.Μ.Α. = Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτων
- ◆ Δ.Ο.Υ. = Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
- ◆ Ι.Κ.Α. = Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων
- ◆ Φ.Ε.Κ. = Φύλλο Εφημερίδας της Κυβέρνησης
- ◆ Α.Π.Υ. = Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών
- ◆ Κ.Β.Σ. = Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
- ◆ π.χ. = Παραδείγματος Χάριν
- ◆ § = Παράγραφος
- ◆ Σ.Ο.Ε. = Σώμα Ορκωτών Εκτιμητών
- ◆ Α.Φ.Μ. = Αριθμός Φορολογικού Μητρώου

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

☺ Ι. ΜΙΧΟΣ - Ι. ΚΟΥΤΚΟΥΔΑΚΗΣ - Π.ΝΤΙΝΟΥΔΗΣ - Β.ΚΑΜΠΑΝΗΣ,
2006, *Φ.Π.Α. ΣΤΑ ΑΚΙΝΗΤΑ – ΠΡΑΚΤΙΚΟΣ ΟΔΗΓΟΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ*,
ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ

☺ ΓΙΩΡΓΟΣ Α. ΚΟΡΟΜΗΛΑΣ – ΔΗΜΗΤΡΗΣ Γ. ΖΙΓΚΕΡΙΔΗΣ, 2007,
ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ, Φ.Π.Α. ΣΤΙΣ ΝΕΟΔΗΜΗΤΕΣ ΟΙΚΟΔΟΜΕΣ,
ΑΘΗΝΑ

☺ ΔΗΜΗΤΡΗΣ Θ. ΓΚΛΕΖΑΚΟΣ, 2007, *Φ.Π.Α. ΤΑ ΔΥΣΚΟΛΑ ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ*, ΑΘΗΝΑ

☺ ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΚΑΙ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ, 2006, *ΣΥΝΟΠΤΙΚΟΣ ΟΔΗΓΟΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟ Φ.Π.Α. ΣΤΑ ΑΚΙΝΗΤΑ*, ΑΘΗΝΑ

☺ <http://www.e-logistis.com/2007.htm>