



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
**ΓΕΝ. ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΚΑΙ
ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ**
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
14η Δ/ΝΣΗ ΦΠΑ
ΤΜΗΜΑ Α΄

Ταχ. Δ/νση : Σίνα 2 - 4
Ταχ. Κώδικας : 10672 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες :
Τηλέφωνο : 210 36 47 203-5
Fax : 210 36 45 413

Αθήνα, 2/12/2008
Αρ. πρωτ. 1120496 /7934/1549/A0014

ΠΟΛ. 1160

ΠΡΟΣ : ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ Π.Δ.

ΘΕΜΑ: Κοινοποίηση διατάξεων, ρυθμίσεις και διευκρινίσεις για την επιβολή ΦΠΑ στα νεόδομητα ακίνητα.

Κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.3697/25-9-2008 (ΦΕΚ 194Α) «Ενίσχυση της διαφάνειας του Κρατικού προϋπολογισμού, έλεγχος των δημοσίων δαπανών και άλλες διατάξεις» και παρέχουμε οδηγίες και διευκρινίσεις για την ενιαία εφαρμογή τους.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ και την εγκύκλιο Π.4336/3162/Εγκ.10/10-7-1987 σε φόρο υπόκεινται εκτός των φυσικών και νομικών προσώπων, ημεδαπών ή αλλοδαπών, και οι ενώσεις αυτών (κοινωνίες αστικού δικαίου, κοινοπραξίες, συμπλοιοκτησίες κ.λ.π.), εφ' όσον ασκούν οικονομική δραστηριότητα.

Με την παραγρ. 1 του άρθρου 21 του ν. 3610/22-11-07, προστέθηκε περίπτωση δ στην παραγρ. 1 του άρθρου 3 του Κώδικα ΦΠΑ, με την οποία διευκρινίστηκε ότι θεωρείται ως υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο η κοινωνία που κατασκευάζει ακίνητο σε οικόπεδο ή αγροτεμάχιο που ανήκει στα μέλη της, για τις παραδόσεις και αυτοπαραδόσεις που διενεργούνται από τα μέλη της (συγκυρίους), σύμφωνα με τα άρθρα 6 και 7 του ιδίου Κώδικα, υπό την ανωτέρω φυσικά προϋπόθεση της άσκησης οικονομικής δραστηριότητας.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του κοινοποιούμενου νόμου (ν.3697/2008) διευκρινίζεται πότε η εν λόγω κοινωνία ασκεί οικονομική δραστηριότητα και συνεπώς σε συνδυασμό και με τα προαναφερόμενα καθίσταται υποκείμενη στον ΦΠΑ και πότε ασκεί ευκαιριακή πράξη και συνεπώς σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κώδικα ΦΠΑ δικαιούται να επιλέξει αν θα υπαχθεί ή όχι στον φόρο. Επίσης με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ιδίου άρθρου η έναρξη ισχύος των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου ορίζεται από 1/1/2007.

Με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου άρθρου και νόμου, η υφιστάμενη παράγραφος του άρθρου 4 του κώδικα ΦΠΑ αριθμείται σε 1 και προστίθεται νέα παράγραφος 2 ως εξής:

«2. Οικονομική δραστηριότητα ασκεί η κοινωνία επί ακινήτου που κατασκευάζει οικοδομή προς πώληση στο κοινόκτητο οικόπεδο ή αγροτεμάχιο εφόσον:

- α) οι κοινωνοί διενεργούν κατ' επάγγελμα κατασκευή οικοδομών προς πώληση,
- β) κάποιος ή κάποιοι εκ των κοινωνών διενεργούν κατ' επάγγελμα κατασκευή οικοδομών προς πώληση ενώ κάποιος ή κάποιοι δεν διενεργούν τέτοιες πράξεις κατά συνήθη δραστηριότητα,
- γ) όλοι ή κάποιοι εκ των κοινωνών διενεργούν κατά συνήθη δραστηριότητα κατασκευή οικοδομών προς πώληση έστω και εάν δεν έχουν υποβάλλει δήλωση έναρξης ή μεταβολών σύμφωνα με το άρθρο 36 για τη δραστηριότητά τους αυτή.

Τα αναφερόμενα στις παραπάνω περιπτώσεις β' και γ' δεν έχουν εφαρμογή εφόσον οι κοινωνοί, οι οποίοι δεν διενεργούν κατ' επάγγελμα ή κατά συνήθη δραστηριότητα κατασκευή οικοδομών προς πώληση, απέκτησαν με οποιοδήποτε τρόπο το εμπράγματο δικαίωμά τους πριν την 1/1/2006, ή στις περιπτώσεις που αυτό αποκτάται 1/1/2006 και μετά εφ' όσον προέρχεται από κληρονομιά ή γονική παροχή.»

Με τις παρούσες διατάξεις αποσαφηνίζονται οι περιπτώσεις κατά τις οποίες η κοινωνία θεωρείται ότι ασκεί οικονομική δραστηριότητα, καθόσον η πράξη ανέδειξε προβλήματα, εξ αιτίας των διαφορετικών ιδιοτήτων των συγκυρίων. Έτσι σύμφωνα με τα παραπάνω η κοινωνία συγκυρίων που αποφασίζει να εκμεταλλευτεί το κοινό ακίνητο ανεγείροντας οικοδομή προς πώληση θεωρείται ότι ασκεί οικονομική δραστηριότητα όταν:

- α) Όλοι οι συγκύριοι του ακινήτου διενεργούν κατ' επάγγελμα κατασκευή οικοδομών προς πώληση.

Παράδειγμα:

Ο Α, ο Β και ο Γ είναι συγκύριοι ενός οικοπέδου το οποίο αποφασίζουν να ανεγείρουν οικοδομή στο κοινό οικόπεδο με σκοπό την πώληση των ιδιοκτησιών που θα προκύψουν. Για το σκοπό αυτό εκδόθηκε οικοδομική άδεια τον Απρίλιο του 2008. Ο κάθε ένας από τους συγκυρίους διατηρεί ατομική επιχείρηση κατασκευής οικοδομών προς πώληση. Εφ' όσον όλοι οι συγκύριοι διενεργούν κατ' επάγγελμα

κατασκευή οικοδομών προς πώληση, η εν λόγω κοινωνία ασκεί οικονομική δραστηριότητα και υπάγεται στον ΦΠΑ.

β) Κάποιος ή κάποιοι εκ των κοινωνιών διενεργούν κατ' επάγγελμα κατασκευή οικοδομών προς πώληση ενώ κάποιος ή κάποιοι δεν διενεργούν τέτοιες πράξεις κατά συνήθη δραστηριότητα.

Η περίπτωση αυτή δηλαδή καταλαμβάνει τις κοινωνίες στις οποίες κάποιος ή κάποιοι από τους συγκύριους είναι επαγγελματίες κατασκευαστές και κάποιος ή κάποιοι άλλοι συγκύριοι μπορεί να είναι π.χ μισθωτοί, συνταξιούχοι, ανεπάγγελτοι, εισοδηματίες ή να ασκούν οποιοδήποτε άλλο επιτήδευμα ή επάγγελμα αλλά δεν έχουν ασχοληθεί με κατασκευή οικοδομών προς πώληση κατά συνήθη δραστηριότητα.

Παράδειγμα:

1) Ο Κ κατασκευαστής οικοδομών προς πώληση και ο Μ ιδιωτικός υπάλληλος είναι συγκύριοι ενός οικοπέδου, κατά 50% ο καθένας, το οποίο απέκτησαν ο Μεν Κ από κληρονομιά κατά το έτος 2004, ο δε Μ με αγορά κατά το έτος 2007. Ο Μ δεν έχει ασχοληθεί άλλη φορά με κατασκευή οικοδομών προς πώληση και συνεπώς δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι διενεργεί τέτοιες πράξεις κατά συνήθη δραστηριότητα. Οι δύο συγκύριοι αποφασίζουν την εκμετάλλευση του κοινού οικοπέδου και για το σκοπό αυτό τον Σεπτέμβριο του 2007 εκδόθηκε οικοδομική άδεια. Η κοινωνία των Κ και Μ ασκεί οικονομική δραστηριότητα σύμφωνα με τις κοινοποιούμενες διατάξεις και θα υπαχθεί σε ΦΠΑ.

Τα αναφερόμενα στην παραπάνω περίπτωση β' δεν έχουν εφαρμογή εφόσον οι κοινωνοί, οι οποίοι δεν διενεργούν κατ' επάγγελμα ή κατά συνήθη δραστηριότητα κατασκευή οικοδομών προς πώληση, απέκτησαν με οποιοδήποτε τρόπο το εμπράγματο δικαίωμά τους πριν την 1/1/2006 (χρόνος έναρξης επιβολής του ΦΠΑ στις παραδόσεις ακινήτων), ή στις περιπτώσεις που αυτό αποκτάται από την 1/1/2006 και μετά, εφ' όσον προέρχεται από κληρονομιά ή γονική παροχή.

Παραδείγματα:

1) Δύο αδέρφια ο Χ κατασκευαστής και ο Ψ συνταξιούχος αγόρασαν κατά το έτος 1985 ένα οικόπεδο με ποσοστό συνιδιοκτησίας 60% και 40% αντίστοιχα. Οι δύο συγκύριοι αποφάσισαν προκειμένου να εκμεταλλευτούν το κοινό οικόπεδο να ανεγείρουν σε αυτό κτήριο καταστημάτων-γραφείων και να μεταβιβάσουν τις ιδιοκτησίες που θα προκύψουν. Στην περίπτωση αυτή δεν θεωρείται ότι ασκείται οικονομική δραστηριότητα διότι ο Ψ ο οποίος δεν ασκεί κατ' επάγγελμα ή κατά συνήθη δραστηριότητα κατασκευή οικοδομών προς πώληση, απέκτησε το εμπράγματο δικαίωμά του πριν την 1/1/2006. Η ανέγερση της οικοδομής από τους συγκύριους θεωρείται ως ευκαιριακή πράξη και συνεπώς υπάρχει δικαίωμα επιλογής περί της υπαγωγής ή μη στον ΦΠΑ.

2) Οι Κ κατασκευαστής οικοδομών προς πώληση, ο Λ γιατρός και ο Μ φοιτητής είναι συγκύριοι ενός οικοπέδου κατά 50%, 40% και 10% αντίστοιχα. Ο Κ και ο Λ απέκτησαν το δικαίωμά τους το έτος 2007 με αγορά και ο Μ τον Φεβρουάριο του

2008 από κληρονομιά. Αποφασίζουν να ανεγείρουν οικοδομή στο κοινό οικόπεδο με σκοπό την πώληση των ιδιοκτησιών που θα προκύψουν. Δεδομένου ότι ο Μ ο οποίος δεν ασκεί κατ' επάγγελμα ή κατά συνήθη δραστηριότητα κατασκευή οικοδομών προς πώληση απέκτησε το δικαίωμά του από κληρονομιά, η ανέγερση της οικοδομής αυτής αποτελεί ευκαιριακή πράξη και συνεπώς υπάρχει δικαίωμα επιλογής περί της υπαγωγής ή μη στον ΦΠΑ.

3) Στο προηγούμενο παράδειγμα, ο Μ αποφασίζει να ασχοληθεί με την κατασκευή οικοδομών προς πώληση και προβαίνει γι' αυτό στην υποβολή δήλωσης έναρξης δραστηριότητας στην αρμόδια ΔΟΥ. Στην περίπτωση αυτή που ο Μ καθίσταται κατασκευαστής, η κοινωνία ασκεί οικονομική δραστηριότητα καθόσον ο Λ (γιατρός), ο μόνος πλέον που δεν ασκεί κατ' επάγγελμα ή κατά συνήθη δραστηριότητα κατασκευή οικοδομών προς πώληση, απέκτησε το δικαίωμά του μετά την 1/1/2006.

γ) Όλοι ή κάποιοι εκ των κοινωνιών διενεργούν κατά συνήθη δραστηριότητα κατασκευή οικοδομών προς πώληση έστω και εάν δεν έχουν υποβάλλει δήλωση έναρξης ή μεταβολών σύμφωνα με το άρθρο 36 για τη δραστηριότητά τους αυτή.

Έχει παρατηρηθεί στην συνήθη πρακτική, ότι πολλοί ενώ μπορεί να ασχολούνται και να δηλώνουν οποιοδήποτε άλλο επάγγελμα ως κύρια δραστηριότητα ή να είναι μισθωτοί ή συνταξιούχοι ή και άνευ επαγγέλματος, εν τούτοις ασχολούνται επαναλαμβανόμενα και με κατασκευές ακινήτων προς πώληση, παράλληλα με το τυχόν δηλούμενο επάγγελμά τους, χωρίς όμως να δηλώνουν την δραστηριότητα τους αυτή. Παρότι δηλαδή η ενασχόλησή τους με την κατασκευή οικοδομών προς πώληση γίνεται κατά συνήθη δραστηριότητα και με σκοπό την επίτευξη κέρδους, εν τούτοις παρουσιάζεται συνήθως ως αξιοποίηση της προσωπικής τους περιουσίας ενώ θα έπρεπε να υποβάλλεται δήλωση έναρξης ή μεταβολών σύμφωνα με το άρθρο 36 του Κώδικα ΦΠΑ προκειμένου να δηλωθεί η κατασκευή οικοδομών προς πώληση ως κύρια ή δευτερεύουσα δραστηριότητα.

Παράδειγμα:

Ο Σ εισοδηματίας και ο Τ φυσιοθεραπευτής αγόρασαν κατά το έτος 2004 ένα οικόπεδο με ποσοστό συνιδιοκτησίας 55% και 45% αντίστοιχα και με σκοπό την εκμετάλλευσή του, δηλαδή την ανέγερση σε αυτό οικοδομής και την πώληση των ιδιοκτησιών που θα προκύψουν. Το έτος 2008 εκδόθηκε οικοδομική άδεια για την ανέγερση δέκα ανεξάρτητων κατοικιών στο εν λόγω οικόπεδο. Οι ανωτέρω έχουν προηγούμενα ασχοληθεί με την κατασκευή οικοδομών, άλλοτε από κοινού και άλλοτε μεμονωμένα, και έχουν μεταβιβάσει τις περισσότερες από τις ιδιοκτησίες που προέκυψαν ανά οικοδομή, χωρίς όμως να έχουν δηλώσει την δραστηριότητά τους αυτή στην αρμόδια ΔΟΥ ως είχαν υποχρέωση. Η κοινωνία των ανωτέρω επί του συγκεκριμένου οικοπέδου είναι υποκείμενη σε ΦΠΑ για τις παραδόσεις των ιδιοκτησιών που θα προκύψουν, καθόσον τα μέλη της (συγκύριοι) διενεργούν κατά συνήθη δραστηριότητα κατασκευή οικοδομών προς πώληση και συνεπώς υποχρεούνται να δηλώσουν την δραστηριότητά τους αυτή στην ΔΟΥ τους. Συνεπώς

και η κοινωνία υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση έναρξης δραστηριότητας, να λάβει ΑΦΜ και να τηρεί όλες τις υποχρεώσεις των κατασκευαστικών επιχειρήσεων.

Τα αναφερόμενα στην παραπάνω περίπτωση γ' δεν έχουν εφαρμογή εφόσον οι κοινωνοί, οι οποίοι δεν διενεργούν κατ' επάγγελμα ή κατά συνήθη δραστηριότητα κατασκευή οικοδομών προς πώληση, απέκτησαν με οποιοδήποτε τρόπο το εμπράγματο δικαίωμά τους πριν την 1/1/2006 (χρόνος έναρξης επιβολής του ΦΠΑ στις παραδόσεις ακινήτων), ή στις περιπτώσεις που αυτό αποκτάται από την 1/1/2006 και μετά, εφ' όσον προέρχεται από κληρονομιά ή γονική παροχή.

Παράδειγμα:

Εάν στο προηγούμενο παράδειγμα υποτεθεί ότι ο Τ δεν έχει ασχοληθεί ξανά με κατασκευή οικοδομών προς πώληση τότε η ανέγερση της συγκεκριμένης οικοδομής θεωρείται ως ευκαιριακή πράξη και συνεπώς υπάρχει δικαίωμα επιλογής περί της υπαγωγής ή μη στον ΦΠΑ, διότι ο Τ ο οποίος δεν ασκεί στην προκειμένη περίπτωση κατ' επάγγελμα ή κατά συνήθη δραστηριότητα κατασκευή οικοδομών προς πώληση, απέκτησε το εμπράγματο δικαίωμά του πριν την 1/1/2006.

Επισημαίνεται ότι η αναφορά παραπάνω στην απόκτηση του εμπράγματος δικαιώματος από γονική παροχή ή κληρονομιά είναι περιοριστική και δεν καταλαμβάνει την περίπτωση απόκτησης δικαιώματος από άλλη χαριστική αιτία.

Σε περίπτωση που κοινωνία η οποία ασκεί ή θα ασκήσει ευκαιριακή πράξη επέλεξε ή επιλέξει την υπαγωγή της στον φόρο και υπέβαλε ή υποβάλλει προς τούτο την απαιτούμενη έναρξη εργασιών, η επιλογή αυτή δεν μπορεί να ανακληθεί εκ των υστέρων, όπως άλλωστε ισχύει και για κάθε άλλη κατασκευαστική επιχείρηση.

ΛΟΙΠΑ ΘΕΜΑΤΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Με αφορμή πολλά προφορικά και γραπτά ερωτήματα τόσο από πλευράς των φορολογουμένων όσο και εκ μέρους των ΔΟΥ παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες σε διάφορα επί μέρους θέματα, με βάση τη θέση της διοίκησης, σχετικά με την επιβολή του ΦΠΑ στα ακίνητα.

1) Μεταβίβαση ημιτελούς ακινήτου από κατασκευαστική επιχείρηση σε άλλη κατασκευαστική η οποία συνεχίζει τις εργασίες κατασκευής και στη συνέχεια παραδίδει αυτό.

Με την επιβολή του ΦΠΑ στις παραδόσεις των ακινήτων και την καθιέρωση του Τέλους Συναλλαγής Ακινήτων (ΤΣΑ), τίθενται στην υπηρεσία μας διάφορα ερωτήματα σχετικά με την φορολογική αντιμετώπιση μεταβίβασης νεόδμητων

ακινήτων από κατασκευαστικές επιχειρήσεις, οι οποίες αγόρασαν αυτά (από άλλες κατασκευαστικές επιχειρήσεις) ημιτελή, μετά την 1/1/2006, συνεχίζουν τις εργασίες κατασκευής και εν συνεχεία προχωρούν σε περαιτέρω παραδόσεις αυτών.

Διευκρινίζεται ότι οι παραδόσεις των ιδιοκτησιών και από την δεύτερη κατασκευαστική επιχείρηση υπάγονται σε ΦΠΑ και όχι σε Τέλος Συναλλαγής Ακινήτων, δεδομένου ότι **διενεργούνται από υποκείμενο στον Φόρο** και με την προϋπόθεση βέβαια ότι για την οικοδομή πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 6 του Κωδ. ΦΠΑ.

Για να υπάρξει, δηλαδή, υπαγόμενη σε ΦΠΑ παράδοση ακινήτων θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι παρακάτω προϋποθέσεις :

α) Η παράδοση να γίνεται από υποκείμενο στον φόρο σύμφωνα με τα ανωτέρω.

β) Το μεταβιβαζόμενο ακίνητο να αποτελεί κτήριο.

γ) Να πρόκειται για κτήριο 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 ΑΥΟΟ ΠΟΛ1038/2006.

δ) Η παράδοση να γίνεται πριν από την πρώτη εγκατάσταση σ' αυτό.

Επιπροσθέτως το Τέλος Συναλλαγής Ακινήτων επιβάλλεται (άρθρο 11 του ν.3427/2005) επί ακινήτου ή ιδανικού μεριδίου αυτού ή εμπραγμάτου δικαιώματος επί ακινήτου ή ιδανικού μεριδίου αυτού που αποκτάται με οποιαδήποτε αιτία μετά την 1.1.2006 και μετά την κτήση αυτή μεταβιβάζεται περαιτέρω με επαχθή αιτία, **αντί του φόρου μεταβίβασης ακινήτων**.

Συνεπώς η παράδοση ακινήτου από υποκείμενο στο φόρο (επιχείρηση κατασκευής ακινήτων προς πώληση) υπάγεται, σύμφωνα με τα ανωτέρω, πάντοτε σε ΦΠΑ και όχι σε τέλος συναλλαγής,

2) Έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους

Με αφορμή διάφορα ερωτήματα εκ μέρους κατασκευαστικών επιχειρήσεων σχετικά με την χορήγηση ή μη εντύπων προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους εκ μέρους των ΔΟΥ, διευκρινίζεται ότι ο τύπος και το περιεχόμενο των εντύπων αυτών έχουν καθορισθεί με τις ΑΥΟΟ ΠΟΛ. 1048/2006 και ΠΟΛ. 1105/2006 και **υποδείγματα των εντύπων αυτών** επισυνάπτονται στις ανωτέρω αποφάσεις ως αναπόσπαστο μέρος. Ως υποδείγματα, δεν εκτυπώνονται από την εκτυπωτική μονάδα του Υπουργείου, αλλά προς εξυπηρέτηση των υποκειμένων τα έντυπα αυτά γίνονται δεκτά αναπαραγόμενα με τον οποιονδήποτε τρόπο (φωτοτυπίες, εκτύπωση από υπολογιστή μετά από σάρωση, κ.λ.π.), με την προϋπόθεση ότι ο τύπος και το περιεχόμενο των αναπαραγομένων εντύπων είναι ο ίδιος με αυτόν που έχει καθορισθεί με τις ανωτέρω ΑΥΟΟ.

Παρακαλούνται οι ΔΟΥ όταν ζητούνται έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους από φορολογουμένους, λογιστές, κ.λ.π. να διευκολύνουν αυτούς με αναπαραγωγή των εντύπων με φωτοτυπίες από τα συνημμένα στις ΑΥΟΟ υποδείγματα.

Ακριβές αντίγραφο
Η προϊσταμένη της γραμματείας

Ο προϊστάμενος της Δ/σης
Δ. Γκλεζάκος