

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

ΠΡΟΣ : ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ Π.Δ.

ΘΕΜΑ : «Διευκρινίσεις και οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 1 του ν.3427/27.12.2005 για το Φ.Π.Α. στις νεόδμητες οικοδομές».

ΓΕΝΙΚΑ

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^η 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 ΑΥΟ ΠΟΛ.1038/2006, η κατασκευαστική επιχείρηση **εξακολουθεί να διενεργεί απαλλασσόμενες από ΦΠΑ πράξεις για τις συγκεκριμένες παραδόσεις ακινήτων.**

1. Σύμφωνα με το άρθρο 3 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), 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 ΦΠΑ 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 ΦΠΑ ως νεόδομητα 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 οικοπέδο 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 ΦΠΑ από άλλη αιτία (πχ 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 ΦΠΑ διότι λειτουργεί ως ιδιώτης ενώ η εργολήπτρια-κατασκευάστρια θα μεταβιβάσει τις ιδιοκτησίες που της αντιστοιχούν ως εργολαβικό αντάλλαγμα με ΦΠΑ.

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 ΦΠΑ (ν.2859/2000).

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 παρ.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 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 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 ΦΠΑ 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 εξαίρεσης της ΑΥΟΟ ΠΟΛ1038/2006.

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 ΦΠΑ (αλλά υπάγεται σε ΦΜΑ).

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.τ.λ.

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

Σε περιπτώσεις κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, εξακολουθεί να επιβάλλεται ο οικείος φόρος και συνεπώς δεν θεωρείται ότι συντελείται παράδοση υπαγόμενη σε ΦΠΑ, 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 ΦΠΑ των εισροών σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (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. και ορίζεται ότι στο ΦΠΑ 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 η αναθεωρηθεί μέχρι και 31/12/2005, το ακίνητο **δεν υπάγεται** σε ΦΠΑ, ανεξαρτήτως χρόνου έναρξης των εργασιών κατασκευής ή υπογραφής του εργολαβικού προσυμφώνου (σε περίπτωση αντιπαροχής). Επίσης είναι σαφές ότι **δεν υπάγεται** σε ΦΠΑ 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 ΦΠΑ εφ' όσον έχει κατατεθεί πλήρης φάκελος στη 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 ΑΥΟΟ 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 ΦΠΑ (ν.2859/2000), 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 ΦΠΑ (ν.2859/2000) 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 ιδιοχρήση, 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 ΦΠΑ 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 ΦΜΑ.

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

Απαραίτητη προϋπόθεση σε όλες τις παραπάνω περιπτώσεις για τις οποίες καταβάλλεται ΦΠΑ, είναι οι πράξεις αυτές να γίνονται από κατασκευαστική επιχείρηση που λόγω της δραστηριότητάς της αυτής υπόκειται στο ΦΠΑ 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 ΦΠΑ (ν.2859/2000).

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 ΦΠΑ είναι ο καθ' ου η εκτέλεση, βαρυνόμενος με τον ΦΠΑ είναι ο υπερθεματιστής και υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης και την απόδοση του ΦΠΑ ο επί του πλειστηριασμού υπάλληλος (συμβολαιογράφος κ.λ.π.). Ο υπάλληλος του πλειστηριασμού υποβάλει την ειδική δήλωση Φ.Π.Α στο όνομα του καθ' ου και στη **ΔΟΥ του ακινήτου κατά το χρόνο σύνταξης της έκθεσης κατακύρωσης**. Κατά τα λοιπά ισχύει η εγκύκλιος ΠΟΛ 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 ΦΠΑ. Τέτοια είναι και η περίπτωση συμπλήρωσης της πενταετίας από την έκδοση οικοδομικής αδείας.

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. 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 (ΑΥΟΟ 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 ΦΠΑ (ν.2859/2000), 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 ΦΠΑ και ορίζεται η φορολογητέα αξία για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 περίπτωση α' του άρθρου 6 του Κώδικα ΦΠΑ. 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 πχ 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 γέννησης 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 (παρ. 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 πολυωρόφου 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 ΑΥΟ 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 νεόδημιτα. 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. (για την οποία έγινε λόγος παραπάνω στην παράγραφο 3 της παρούσας).

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 υπαγωγή 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 ΦΠΑ 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 κλπ βρίσκεται και για τις κατασκευαστικές επιχειρήσεις με βάση το κλάσμα που ορίζεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 31 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000).

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 ΑΥΟ ΠΟΛ.1053/27-3-2006. Διευκρινίσεις και οδηγίες για την εφαρμογή της παραπάνω ΑΥΟ 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 ΑΥΟ ΠΟΛ. 1048/20-3-2006. Διευκρινίσεις και οδηγίες για την εφαρμογή της παραπάνω ΑΥΟ 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 ΑΥΟ και εγκύκλιο που θα ακολουθήσει.

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

13. Με την παράγραφο 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 έλεγχου 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.

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑΣ**

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ:

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Δ.Ο.Υ. όλης της χώρας
2. Τεχνικό Επιμελητήριο Ελλάδος
Καρ. Σερβίας 4 ΑΘΗΝΑ 10562
3. Υ.ΠΕ.ΧΩ.ΔΕ
4. Αποδέκτες Πίνακα ΙΖ΄
5. Δ/νση 30^η Εφαρμογών Η/Υ
6. Οικονομικές Επιθεωρήσεις

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Αποδέκτες Πίνακα Α΄
2. Αποδέκτες Πίνακα Β΄, εκτός του αριθμού 1
3. Αποδέκτες Πίνακα Δ΄
4. Αποδέκτες Πίνακα Η΄ εκτός των αριθμών 8,9 & 10
5. Αποδέκτες Πινάκων Ι, ΙΑ, ΙΒ εκτός των αριθμών από 8 μέχρι 16
6. Αποδέκτες Πίνακα ΚΑ΄ εκτός του αριθμού 4
7. ΜΕΤΑ Πανεπιστημίου 37 ΑΘΗΝΑ 101 65

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Υπουργού Γ. Αλογοσκούφη
2. Γραφείο κ. Υφυπουργού Αντ. Μπέζα
3. Γραφείο κ. Γεν. Γραμματέα Γ.Γ.Π.Σ. Δ. Αναγνωστόπουλου
4. Γραφείο Τύπου & Δημοσίων Σχέσεων
5. Γραφείο Επικοινωνίας & Πληροφόρησης Πολιτών
6. Τράπεζα Δημοσιονομικών Δεδομένων: Σίνα 2-4 Αθήνα
7. Δ/νση 14^η Φ.Π.Α. όλα τα Τμήματα (50)
8. Δ/νση ΜΗΤΡΩΟΥ (10)