

Εισαγωγή

Στις 3 Νοεμβρίου 2017 η Βουλή των Αντιπροσώπων ενέκρινε τροποποίηση του περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) Νόμου Ν.95 (Ι)/2000, που δημοσιεύθηκε στην Επίσημη Εφημερίδα της Δημοκρατίας στις 13 Νοεμβρίου 2017, σχετικά με την επιβολή ΦΠΑ με συντελεστή 19% στις ακόλουθες συναλλαγές:

- Πώληση μη ανεπτυγμένης οικοδομήσιμης γης από άτομα που ασκούν οικονομικές δραστηριότητες (ισχύει από 2 Ιανουαρίου 2018)
- Μίσθωση ή ενοικίαση ακίνητης ιδιοκτησίας στο πλαίσιο άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας (ισχύει από τις 13 Νοεμβρίου 2017)

Επιπρόσθετα, η χρήση του μηχανισμού αντίστροφης χρέωσης επεκτείνεται για τις μεταβιβάσεις γης και κτιρίων (πριν από την πρώτη χρήση) που πραγματοποιούνται στα πλαίσια αναδιάρθρωσεων δανείων ή αναγκαστικής μεταβίβασης.

1. Πώληση μη ανεπτυγμένης οικοδομήσιμης γης

Από τις 2 Ιανουαρίου 2018, η πώληση **μη ανεπτυγμένης οικοδομήσιμης γης** η οποία προορίζεται για την ανέγερση μίας ή περισσοτέρων κατασκευών υπόκειται σε ΦΠΑ με συντελεστή 19%, όταν η παράδοση πραγματοποιείται **στο πλαίσιο άσκησης οικονομικής δραστηριότητας**.

Μετά από την τροποποίηση της νομοθεσίας, ο Έφορος Φορολογίας εξέδωσε κανονισμούς με σκοπό να διευκρινίσει την ερμηνεία του όρου "**μη ανεπτυγμένη οικοδομήσιμη γη**". Σύμφωνα με τους κανονισμούς, ο ορισμός είναι ευρύς και ουσιαστικά καλύπτει την πλειοψηφία της γης, συμπεριλαμβανομένων των οικοπέδων, των τεμαχίων γης που προσομοιάζουν με οικόπεδα, των τεμαχίων γης που βρίσκονται εκτός ορίου περιοχής ανάπτυξης για τα οποία εξασφαλίστηκε πολεοδομική ή οικοδομική άδεια για μεγάλα ή ειδικά αναπτυξιακά έργα (π.χ. καζίνο, γήπεδα γκολφ), νέα τεμάχια γης που δύνανται να δημιουργηθούν λόγω επιχώσης της θάλασσας, κ.τ.λ. Ο όρος δεν περιλαμβάνει τεμάχια σε κτηνοτροφικές ζώνες, ή σε ζώνες / περιοχές που δεν προορίζονται για ανάπτυξη (π.χ. προστασίας του περιβάλλοντος, αρχαιολογική ή αγροτική).

Επιπρόσθετα, ο Έφορος Φορολογίας εξέδωσε Ερμηνευτική Εγκύκλιο με σκοπό να διευκρινίσει την ερμηνεία του όρου "**οικονομική δραστηριότητα**". Σύμφωνα με την Εγκύκλιο, αυτή θεωρείται κάθε οικονομική δραστηριότητα που ασκείται κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιοδήποτε τόπο, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής. Ο όρος περιλαμβάνει όλες τις δραστηριότητες των παραγωγών, εμπόρων, παρόχων υπηρεσιών, εξορύξεως, γεωργικές, δραστηριότητες ελεύθερων επαγγελματιών, καθώς και την εκμετάλλευση ενσώματων ή άυλων αγαθών με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.

Για να διαπιστωθεί κατά πόσο διεξάγεται οικονομική δραστηριότητα, θα πρέπει να εκτιμηθεί αν η δραστηριότητα είναι σοβαρή ενασχόληση ή επάγγελμα που ασκείται συστηματικά και επιδιώκεται ενεργά, κατά πόσο η δραστηριότητα έχει μετρήσιμο περιεχόμενο σε αξία και ποσότητα, κατά πόσο διενεργείται με βάση ορθές και αναγνωρίσιμες αρχές άσκησης επιχείρησης, κ.τ.λ.

Η εγκύκλιος διευκρινίζει περαιτέρω ότι μια **μεμονωμένη πράξη**, χωρίς να υπάρχουν ενδείξεις που να υποδηλώνουν πρόθεση άσκησης δραστηριότητας σε συνεχή βάση, δεν θεωρείται οικονομική δραστηριότητα. Παράδειγμα μεμονωμένης πράξης, σύμφωνα με την Εγκύκλιο, είναι η πώληση

κληρονομικού τεμαχίου μία φορά κάθε επτά με δέκα έτη.

Επιπλέον, το γεγονός ότι τα κέρδη από την πώληση τεμαχίων γης υπόκεινται σε Φόρο Εισοδήματος ή σε Φόρο Κεφαλαιουχικών Κερδών (ανάλογα με την περίπτωση) δεν αποτελεί κριτήριο για να προσδιοριστεί κατά πόσο ασκείται οικονομική δραστηριότητα.

Η εγκύκλιος διευκρινίζει επίσης ότι σε περίπτωση που ο **μεταβιβάζων είναι εταιρεία** και το τεμάχιο περιλαμβάνεται στα περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας, τότε η διάθεση του θα αποτελεί πάντοτε συναλλαγή υποκείμενη σε ΦΠΑ, ανεξαρτήτως της φύσης των δραστηριοτήτων της εταιρείας.

Τέλος, σημειώνεται ότι οι μεταβιβάσεις που έχουν γίνει πριν από τις 2 Ιανουαρίου 2018, ή για τις οποίες έχει κατατεθεί σύμβαση πώλησης στο Τμήμα Κτηματολογίου και Χωρομετρίας ή στον Έφορο Φορολογίας πριν από τις 2 Ιανουαρίου 2018, απαλλάσσονται από την επιβολή ΦΠΑ. Στις περιπτώσεις αυτές, οποιασδήποτε ποσά που πληρώνονται ως αντιπαροχή μετά τις 2 Ιανουαρίου 2018 απαλλάσσονται από την επιβολή ΦΠΑ.

2. Μίσθωση ακίνητης ιδιοκτησίας

Από τις 13 Νοεμβρίου 2017, η μίσθωση/ ενοικίαση ακίνητης ιδιοκτησίας σε **υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο** για σκοπούς άσκησης **φορολογητέας επιχειρηματικής δραστηριότητας** υπόκειται σε ΦΠΑ με συντελεστή 19%, με εξαίρεση τη μίσθωση κτιρίων που χρησιμοποιούνται ως κατοικία.

Ο Επίτροπος εξέδωσε Ερμηνευτική Εγκύκλιο με σκοπό να παρέχει διευκρινίσεις ως προς την εφαρμογή της νομοθεσίας. Σύμφωνα με την Εγκύκλιο, επιβάλλεται ΦΠΑ μόνο σε νέες συμβάσεις, όπου η έναρξη της μίσθωσης λαμβάνει χώρα κατά ή μετά τις 13 Νοεμβρίου 2017. Οι συμβάσεις που έχουν συναφθεί πριν από την ημερομηνία αυτή θα εξακολουθήσουν να απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ, εκτός αν ακυρώνονται και αντικαθίστανται από νέες. Οι συμβάσεις με ρήτρα αυτόματης ανανέωσης, ή που προνοούν αυτόματη αύξηση του ποσού της μίσθωσης, δεν θεωρούνται νέες συμβάσεις για το σκοπό αυτό και ως εκ τούτου θα συνεχίσουν να απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ.

Υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο

Ο μισθωτής θεωρείται υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο εφόσον οι φορολογητέες συναλλαγές του ανέρχονται σε τουλάχιστον 90% των συνολικών του εκροών. Σε αντίθετη περίπτωση, η μίσθωση/ ενοικίαση εξαιρείται του ΦΠΑ. Με την υπογραφή της σχετικής σύμβασης, ο εκμισθωτής υποχρεούται να λάβει τα απαραίτητα αποδεικτικά στοιχεία ή/ και βεβαίωση από τον μισθωτή αναφορικά με τη φύση των συναλλαγών που πραγματοποιεί. Η υποχρέωση του εκμισθωτή περιορίζεται μόνο στο χρόνο υπογραφής της σύμβασης και δεν έχει υποχρέωση να συνεχίσει να παρακολουθεί τις συναλλαγές του μισθωτή εκ των υστέρων.

Στις περιπτώσεις που ο μισθωτής είναι εταιρεία συμμετοχών (holding company), τότε η μίσθωση/ ενοικίαση δεν υπόκειται σε ΦΠΑ, καθότι οι εταιρείες αυτές δεν θεωρούνται ότι ασκούν φορολογητέες επιχειρηματικές δραστηριότητες και συνεπώς δεν έχουν δικαίωμα εγγραφής στον ΦΠΑ.

Δικαίωμα εξαίρεσης

Η υποχρέωση επιβολής ΦΠΑ υφίσταται μόνο για εκμισθωτές οι οποίοι είναι υποκείμενοι στον φόρο πρόσωπα και είναι εγγεγραμμένοι στο Μητρώο ΦΠΑ σύμφωνα με τους συνήθεις κανόνες που αφορούν την εγγραφή (όπου η αξία των φορολογητέων συναλλαγών υπερβαίνει τις €15,600).

Παρόλα αυτά, ο εκμισθωτής δύναται να επιλέξει εξαίρεση από την επιβολή ΦΠΑ σε μίσθωση συγκεκριμένου ακινήτου, με τη συμπλήρωση και την υποβολή του εντύπου ΤΦ1220 στον Έφορο Φορολογίας εντός 10 ημερών από την υπογραφή της σύμβασης μίσθωσης. Η επιλογή μπορεί να

ασκηθεί είτε για ολόκληρη την ιδιοκτησία, είτε για ένα λειτουργικό τμήμα της. Η επιλογή είναι αμετάκλητη και δεν μπορεί να διαφοροποιηθεί μεταγενέστερα. Εάν όμως επέλθει αλλαγή της ιδιοκτησίας του ακινήτου, ο νέος ιδιοκτήτης έχει το δικαίωμα να αποφασίσει εκ νέου εάν θα επιβάλει ΦΠΑ ή όχι.

Φορολογητέες επιχειρηματικές δραστηριότητες

Ο όρος “φορολογητέες επιχειρηματικές δραστηριότητες” δεν ερμηνεύεται στη περί ΦΠΑ νομοθεσία, αλλά αποτελείται από τις συναλλαγές οι οποίες δεν περιλαμβάνονται στις εξαιρούμενες ή στις εκτός αντικειμένου συναλλαγές, όπως αυτές παρατίθενται στην περί ΦΠΑ νομοθεσία.

Δικαίωμα εκμίσθωτή για έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών

Όταν η σύμβαση μίσθωσης υπόκειται σε ΦΠΑ, ο εκμίσθωτής έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί η κατασκευή/ αγορά και συντήρηση του εν λόγω ακινήτου. Στις περιπτώσεις αυτές, ο ΦΠΑ εισροών αναπροσαρμόζεται για περίοδο δέκα ετών, που αρχίζει είτε από την ημερομηνία κατασκευής / απόκτησης του κτιρίου, είτε από τη στιγμή που τέθηκε σε πρώτη χρήση (όποιο επέλθει πρώτο, και ανάλογα με το αν ο ιδιοκτήτης ήταν υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο τη δεδομένη στιγμή) και μπορεί να διεκδικηθεί σε αναλογική βάση για τα έτη που υπολείπονται για τη συμπλήρωση της δεκαετίας.

3. Μηχανισμός αντίστροφης χρέωσης

Από τις 2 Ιανουαρίου 2018 έως τις 31 Δεκεμβρίου 2019, εφαρμόζεται ο μηχανισμός αντίστροφης χρέωσης σε μεταβιβάσεις μη ανεπτυγμένης οικοδομήσιμης γης ή καινούργιων κτιρίων (πριν από την πρώτη χρήση), όταν οι μεταβιβάσεις αυτές πραγματοποιούνται από ένα υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο (τον πωλητή) σε άλλο υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο (τον λήπτη) στα πλαίσια αναδιαρθρώσεων δανείων ή αναγκαστικής μεταβίβασης.

Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο πωλητής του ακινήτου (δηλαδή ο δανειολήπτης) δεν είναι σε θέση να αποδώσει τον ΦΠΑ, για προφανείς λόγους. Επομένως, η νομοθεσία τροποποιήθηκε έτσι ώστε η υποχρέωση να μεταφέρεται στον λήπτη (δηλαδή τον δανειστή), ο οποίος θα αποδίδει τον ΦΠΑ μέσω της αντίστροφης χρέωσης. Ακολούθως, ο λήπτης (δανειστής) θα μπορεί να διεκδικεί επιστροφή του ΦΠΑ.

ΣΗΜΕΙΩΣΗ

Τα πιο πάνω αποτελούν μόνο ένα ενδεικτικό οδηγό. Να θεωρηθεί απαραίτητη η εξασφάλιση έμπειρης επαγγελματικής συμβουλής. Η Totalserve Management Ltd ευχαρίστως θα μπορούσε να σας συμβουλευτεί σε αυτό τον τομέα. Μην διστάσετε να επικοινωνήσετε μαζί μας.