



Έμμεση φορολογία – Πρόσφατες εξελίξεις

Νόμος 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12.12.2019) - "Φορολογική μεταρρύθμιση με αναπτυξιακή διάσταση για την Ελλάδα του αύριο" - Τροποποίηση διατάξεων του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000)

Αναστολή του Φ.Π.Α. στη μεταβίβαση ακινήτων

Με το άρθρο 39 του νέου Νόμου περί αναστολής του Φ.Π.Α., σε συνδυασμό με τις λοιπές διατάξεις του εν λόγω νόμου περί ακινήτων, επιχειρείται να δοθεί κίνητρο για την ανάκαμψη της αγοράς ακινήτων, λαμβάνοντας υπόψη ότι κατά τη διάρκεια της οικονομικής κρίσης, η αγορά αυτή επλήγη ουσιαστικά.

Στο πλαίσιο αυτό, στις σχετικές διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ – Ν.2859/2000, επήλθαν οι ακόλουθες αλλαγές:

- Άρθρο 6 του Κώδικα Φ.Π.Α. περί παράδοσης ακινήτων

Επικοινωνία

Ευτυχία Πηλιγκου

Tax Partner

epiligou@deloitte.gr

Τηλ.: 210 6781294

Κυριακή Δάφνη

Principal | VAT Leader

kdafni@deloitte.gr

Τηλ.: 210 6781293

Με την προσθήκη της νέας παραγράφου 4α, προβλέπεται η δυνατότητα, κατόπιν αίτησης του υποκειμένου στο φόρο κατασκευαστή οικοδομών προς πώληση, να επιλέξει να βρίσκεται σε καθεστώς αναστολής του φόρου υποχρεωτικά μέχρι τις 31.12.2022. Με αυτό τον τρόπο, η πώληση ακινήτων δε θα βαρύνεται με Φ.Π.Α., χωρίς αντίστοιχα να υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου για τις συγκεκριμένες πράξεις. Αντιθέτως, για τις εν λόγω πωλήσεις, θα επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτων.

Η αίτηση επιλογής υπαγωγής στο παραπάνω καθεστώς αναστολής εφαρμογής του Φ.Π.Α., υποβάλλεται εντός προθεσμίας έξι (6) μηνών από την έναρξη ισχύος των νέων διατάξεων, δηλαδή 12.12.2019, για τις ήδη εκδοθείσες άδειες, ενώ για άδειες που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος των νέων διατάξεων, δηλαδή 12.12.2019 και εφεξής, εφαρμόζεται εξαμηνιαία προθεσμία από την έκδοση της άδειας.

Η αναστολή εφαρμογής του Φ.Π.Α. αφορά το σύνολο των αδιάθετων ακινήτων του υποκειμένου. Επομένως, στην πράξη, ο υποκείμενος στο φόρο κατασκευαστής, με τη σχετική αίτηση, συνυποβάλλει κατάσταση με τα αδιάθετα ακίνητα και το ποσό του φόρου που αντιστοιχεί στο κάθε ακίνητο προς διακανονισμό.

Ειδικά για τις περιπτώσεις αντιπαροχής, προβλέπεται ότι η εργολαβία του υποκειμένου στο φόρο κατασκευαστή οικοδομών προς πώληση προς τον οικοπεδούχο, δεν υπάγεται στο φόρο, όταν ο υποκείμενος κατασκευαστής έχει υπαχθεί σε καθεστώς αναστολής εφαρμογής του φόρου.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, δύναται να ορίζεται κάθε σχετικό διαδικαστικό θέμα και λεπτομέρεια για την παρακολούθηση της εφαρμογής

του προτεινομένου καθεστώτος, καθώς και να τροποποιούνται οι προϋποθέσεις υπαγωγής στο καθεστώς αναστολής του φόρου, εφόσον η άδεια οικοδομής έχει εκδοθεί από 1.1.2020 και η κατασκευή της οικοδομής έχει ολοκληρωθεί έως 31.12.2022.

Συγκεκριμένα, με την Απόφαση ΑΑΔΕ Α.1012/2020 (ΦΕΚ Β' 87/24-01-2019), παρασχέθηκαν οδηγίες σχετικά με τη διαδικασία υποβολής της αίτησης και την έκδοση της απόφασης για τη χορήγηση της αναστολής εφαρμογής ΦΠΑ στα ακίνητα και καθορίστηκαν τα σχετικά υποδείγματα.

- *Άρθρο 30 παρ. 1 του Κώδικα Φ.Π.Α. περί του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου*

Για τα ακίνητα που έχουν υπαχθεί σε καθεστώς αναστολής του Φ.Π.Α., προβλέπεται ότι το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, αναστέλλεται καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου εφαρμογής του προαναφερόμενου καθεστώτος.

- *Άρθρο 33 παρ. 1 του Κώδικα Φ.Π.Α. περί διακανονισμού των εκπτώσεων*

Ο εκπεσθείς, πριν την έναρξη της αναστολής φόρος, που προσδιορίζεται με βάση το ποσοστό συμμετοχής της κάθε ιδιοκτησίας στο συνολικό φόρο εισροών, ο οποίος διαμορφώνεται με βάση την πραγματική διάθεση των αγαθών και των υπηρεσιών ανά οικοδομή (σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ. 7 του Κώδικα ΦΠΑ - Ν.2859/2000), διακανονίζεται κατά το χρόνο παράδοσης του κάθε ακινήτου.

Περαιτέρω, όπως ορίζει το άρθρο 39 παρ. 8 του Ν. 4646/2019, το ποσό αυτό του Φ.Π.Α. που διακανονίζεται, εκπίπτει σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα φορολογίας εισοδήματος (άρθρο 22 του Ν.4172/2013), κατά το φορολογικό έτος του διακανονισμού.

- Άρθρο 36 (παράγραφος 4 περ. α) του Κώδικα Φ.Π.Α. περί υποχρεώσεων των υποκειμένων στο φόρο

Ο υποκείμενος στον φόρο που παραδίδει ακίνητα, υποχρεούται, ακόμη και αν βρίσκεται σε καθεστώς αναστολής εφαρμογής του φόρου, να τηρεί ειδικό βιβλίο κοστολογίου οικοδομών, στο οποίο ή σε ιδιαίτερη μερίδα του οποίου, παρακολουθεί αναλυτικά το κόστος κάθε οικοδομής.

- Άρθρο 38 (νέα παράγραφος 11α) του Κώδικα Φ.Π.Α. περί δηλώσεων και συναφών υποχρεώσεων

Ο υποκείμενος στο φόρο κατασκευαστής οικοδομών προς πώληση, που παραδίδει ακίνητο υπαγόμενο στο καθεστώς αναστολής του Φ.Π.Α., καταβάλλει με έκτακτη δήλωση το φόρο που πρέπει να διακανονιστεί, κατά το χρόνο της παράδοσης του ακινήτου και σε κάθε περίπτωση, πριν την υποβολή της δήλωσης φόρου μεταβίβασης, γονικής παροχής ή δωρεάς.

Οι παραπάνω αλλαγές ισχύουν από την ημερομηνία δημοσίευσης του νέου Νόμου, δηλαδή **12.12.2019**.

Επισημαίνεται ότι με την απόφαση ΑΑΔΕ Α.1013/2020 (ΦΕΚ Β' 87/24-01-2019), καθορίστηκε περαιτέρω η διαδικασία διακανονισμού έκπτωσης ΦΠΑ για ακίνητα που έχουν υπαχθεί σε καθεστώς αναστολής εφαρμογής ΦΠΑ, μέσω της υποβολής έκτακτης δήλωσης ΦΠΑ για το διακανονισμό της έκπτωσης και βεβαίωσης εξόφλησης του οφειλόμενου φόρου.

Επιπλέον, ορίστηκαν οι προϋποθέσεις και η διαδικασία επιστροφής σε περίπτωση ματαίωσης παράδοσης ακινήτου, μέσω της υποβολής τροποποιητικής έκτακτης δήλωσης, (με την οποία δημιουργείται, κατά περίπτωση, αίτημα επιστροφής ή αίτημα

διαγραφής της οφειλής) και έκδοση σχετικού ΑΦΕΚ για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου.

Ρυθμίσεις των διατάξεων του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) για την υπαγωγή/μετάταξη συγκεκριμένων αγαθών σε μειωμένους συντελεστές Φ.Π.Α.

Σύμφωνα με τα άρθρα 40 και 79 του νέου Νόμου 4646/2019, τροποποιούνται ορισμένες διατάξεις του Παραρτήματος ΙΙΙ «ΑΓΑΘΑ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΟΥ ΥΠΑΓΟΝΤΑΙ ΣΕ ΜΕΙΩΜΕΝΟ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ» του Κώδικα Φ.Π.Α. - Ν. 2859/2000.

Ειδικότερα, επήλθαν οι κατωτέρω αλλαγές:

- Προς άρση οποιωνδήποτε αμφιβολιών, επανέρχεται η προϊσχύουσα διάταξη για εφαρμογή μειωμένου συντελεστή Φ.Π.Α. (13%) στα είδη βρεφικής και παιδικής διατροφής των δασμολογικών κλάσεων της Συνδυασμένης Ονοματολογίας Δ.Κ. 1901, 1902, 1903, 1904, 1905 (αντικατάσταση της παραγράφου 26).

Αναλόγως, προς οικονομική ενίσχυση των οικογενειών, μετατάσσονται από τον κανονικό συντελεστή (24%) στο μειωμένο συντελεστή Φ.Π.Α. (13%), τα είδη για τη βρεφική ασφάλεια και προστασία, ήτοι απορροφητικές πάνες για βρέφη από κάθε ύλη (Δ.Κ. Ε.Χ. 9619), καθώς και τα παιδικά καθίσματα αυτοκινήτου και τα μέρη αυτών (Δ.Κ. Ε.Χ. 9401) (νέα παράγραφος 49).

Επιπλέον, στο πλαίσιο της προστασίας της οδικής ασφάλειας των πολιτών, μετατάσσονται από τον κανονικό συντελεστή (24%) στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ (13%), τα κράνη κεφαλής ασφαλείας των δικυκλιστών (Δ.Κ. Ε.Χ. 6506) (νέα παράγραφος 48).

Οι παραπάνω τροποποιήσεις στο Παράρτημα ΙΙΙ του κώδικα ΦΠΑ ισχύουν από **01.01.2020**.

- Επιπλέον, μετατάσσονται από **12.12.2019**, από το μειωμένο συντελεστή (13%) στον υπερμειωμένο συντελεστή Φ.Π.Α. (6%), τα ανοσολογικά προϊόντα της δασμολογικής κλάσης Δ.Κ. ΕΧ 3002, εφόσον χρησιμοποιούνται για την ιατρική του ανθρώπου. Η ρύθμιση αφορά σε φαρμακευτικά προϊόντα τα οποία χορηγούνται σε ασθενείς με δυσίατα νοσήματα όπως καρκίνος, διαβήτη, ρευματοειδής αρθρίτιδα και μυασθένεια (αντικατάσταση της παραγράφου 37).

Επισημαίνεται ότι τα εμβόλια για την ιατρική του ανθρώπου της δασμολογικής κλάσης Δ.Κ. ΕΧ 3002 υπάγονταν ήδη στον υπερμειωμένο συντελεστή Φ.Π.Α. (6%).

Παράταση εφαρμογής των ειδικών μειωμένων συντελεστών φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) σε συγκεκριμένα νησιά.

Σύμφωνα με την Υπουργική απόφαση Α.1470/2019 (ΦΕΚ Β' 4744/23.12.2019), παρατείνονται οι μειωμένοι κατά τριάντα τοις εκατό (30%) συντελεστές Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) (17%, 9% και 4%) για τα νησιά **Λέρο, Λέσβο, Κω, Σάμο και Χίο** για χρονικό διάστημα έξι (6) μηνών, δηλαδή από **1.1.2020** έως **30.6.2020**.

Επισημαίνεται ότι για την Ηπειρωτική Ελλάδα και όλα τα νησιά (πλην των ανωτέρω 5 νησιών), ισχύουν οι κανονικοί συντελεστές Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) (24%, 13% και 6%).

Οδηγίες ως προς την υποχρέωση διακανονισμού φόρου εισροών για επενδυτικό αγαθό που δεν ετέθη σε λειτουργία εντός πενταετίας από την απόκτησή του.

Σύμφωνα με σημαντική Απόφαση της ΑΑΔΕ Ε.2200/2019/20.12.2019, δεν υπάρχει υποχρέωση

διακανονισμού ΦΠΑ επενδυτικών αγαθών, σε περίπτωση που δεν έχει γίνει χρήση του παγίου εντός της πενταετίας από την απόκτησή του, όταν η καθυστέρηση οφείλεται σε (παράνομη) ενέργεια ή παράλειψη του Δημοσίου. Συγκεκριμένα, η Απόφαση αναφέρεται στα έργα που διενεργούνται βάσει επενδυτικών νόμων, για την ολοκλήρωση των οποίων έχει δοθεί παράταση με αποτέλεσμα την υπέρβαση της περιόδου διακανονισμού.

Αναλυτικότερα:

Καταρχήν, σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ. 3 του Κώδικα Φ.Π.Α. – Ν.2859/2000, εφόσον εντός πενταετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών, δεν έχει γίνει έναρξη χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι αυτά διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με βάση τις σχετικές διατάξεις.

Με την Απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας (Σ.τ.Ε.) 1862/2019, κρίθηκε ότι το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που επιβάρυνε επενδυτικό αγαθό εξακολουθεί κατ' αρχήν να υφίσταται, ακόμη και αν τελικώς ο υποκείμενος στο φόρο δεν το χρησιμοποιεί λόγω περιστάσεων ανεξάρτητων της βουλήσεώς του. Τέτοια δε περίπτωση που αποκλείει την υποχρέωση διακανονισμού είναι η μη χρησιμοποίηση του αγαθού για λόγους που ανάγονται αποκλειστικά σε κυριαρχικές πράξεις (πράξεις ή παραλείψεις) της Διοικήσεως, οι οποίες κατέστησαν αδύνατη τη χρήση του.

Σε συμμόρφωση με την ως άνω δικαστική απόφαση, με την Απόφαση ΑΑΔΕ Ε.2200/2019, παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες:

- Η υποχρέωση διακανονισμού του φόρου εισροών δε γεννάται, σε περιπτώσεις που προκύπτει με ασφάλεια, είτε από νόμο είτε από δικαστική απόφαση, ότι η μη χρησιμοποίηση του επενδυτικού αγαθού εντός πενταετίας οφείλεται σε περιστάσεις ανεξάρτητες της βουλήσεως του υποκειμένου.

Ενδεικτική τέτοια περίπτωση αποτελεί η μη ολοκλήρωση των επενδυτικών σχεδίων που έχουν ενταχθεί στους αναπτυξιακούς Νόμους 3299/2004, 3908/2011, 4399/2016 και τα οποία επενδυτικά σχέδια έχουν λάβει παράταση ολοκλήρωσης με συγκεκριμένους νόμους.

- Εφόσον οι υποκείμενοι στο φόρο, αποδεικνύουν ότι έχουν δικαίωμα παράτασης της ολοκλήρωσης του επενδυτικού σχεδίου, με βεβαίωση από την αρμόδια αρχή, ότι τα επενδυτικά σχέδια που είχαν ενταχθεί στους συγκεκριμένους αναπτυξιακούς νόμους έχουν λάβει παράταση ολοκλήρωσης, δεν έχουν υποχρέωση να προβούν σε διακανονισμό του φόρου εισροών που αντιστοιχεί σε αυτά τα επενδυτικά αγαθά για το χρόνο παράτασης της ολοκλήρωσής τους, παρά το γεγονός ότι τα επενδυτικά αυτά αγαθά δεν τέθηκαν σε λειτουργία εντός πενταετίας από την απόκτησή τους.
- Ορίζονται ειδικότερα τα δικαιολογητικά που οφείλουν να κατέχουν οι υποκείμενες στο φόρο επιχειρήσεις, ώστε να αποδεικνύεται το δικαίωμα παράτασης ολοκλήρωσης του επενδυτικού σχεδίου και συνεπώς, η μη υποχρέωση διακανονισμού του φόρου εισροών για όσο χρόνο διαρκεί η παράταση. Η κατηγοριοποίηση γίνεται ανάλογα με τον αναπτυξιακό νόμο (Ν. 3299/2004, Ν.3908/2011, Ν.4399/2016), στον οποίο εντάσσεται το κάθε επενδυτικό σχέδιο.

Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση εξατομικευμένης παράτασης, η οποία οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας, απαιτείται η σχετική απόφαση υπαγωγής στις διατάξεις του εκάστοτε αναπτυξιακού νόμου, καθώς και η σχετική βεβαίωση από τον αρμόδιο φορέα υποδοχής του επενδυτικού σχεδίου ότι το σχετικό επενδυτικό σχέδιο δικαιούται παράτασης.

- *Υπό το φως των ανωτέρω, προκύπτει ότι:*
 - Οι υποκείμενοι που δεν προέβησαν στους σχετικούς διακανονισμούς του φόρου εισροών λόγω παρόδου πενταετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης για το επενδυτικό αγαθό μέχρι τη θέση του σε λειτουργία, δεν οφείλουν να προβούν στους διακανονισμούς αυτούς για όσο χρόνο διαρκεί η παράταση ολοκλήρωσης, ενώ
 - όσοι υποκείμενοι στο φόρο προέβησαν στους σχετικούς διακανονισμούς του φόρου εισροών για επενδυτικά σχέδια που έχουν λάβει παράταση ολοκλήρωσης, μπορούν να ζητούν την επιστροφή των σχετικών ποσών, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων, τροποποιώντας τις αντίστοιχες δηλώσεις ΦΠΑ στις οποίες έχουν συμπεριληφθεί τα σχετικά προς διακανονισμό ποσά φόρου.
- Εφόσον η σχετική δήλωση Φ.Π.Α. τροποποιείται για το σκοπό αυτό, για το συγκεκριμένο ποσό, υποβάλλεται αίτηση επιστροφής και δε μεταφέρεται προς συμψηφισμό σε επόμενη περίοδο.
- Πράξεις προσδιορισμού του φόρου που έχουν οριστικοποιηθεί με οποιονδήποτε τρόπο, δεν ανατρέπονται, ενώ ποσά φόρου που έχουν καταβληθεί μέσω οριστικών πράξεων καταλογισμού, δεν αναζητούνται.



Get in touch

Για να μην λαμβάνετε emails σχετικά με αυτό το θέμα, παρακαλώ όπως αποστείλετε ένα απαντητικό email στον αποστολέα με τη λέξη "Unsubscribe" στο πεδίο του θέματος.



Deloitte Business Solutions Societe Anonyme of Business Consultants, a Greek company, registered in Greece with registered number 000665201000 and its registered office at Athens, 3a Fragkokklisias & Granikou str., 151 25, is an affiliate of Deloitte Central Mediterranean S.r.l., a company limited by guarantee registered in Italy with registered number 09599600963 and its registered office at Via Tortona no. 25, 20144, Milan, Italy.

Deloitte Central Mediterranean S.r.l. is the affiliate for the territories of Italy, Greece and Malta of Deloitte NSE LLP, a UK limited liability partnership and member firm of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL"). DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL, Deloitte NSE LLP and Deloitte Central Mediterranean S.r.l. do not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about to learn more about our global network of member firms.

© 2020 Deloitte Central Mediterranean. All rights reserved.