ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
14η Δ/ΝΣΗ ΦΠΑ
ΤΜΗΜΑΤΑ Α΄ και Β΄
Δ/ΝΣΗ ΤΕΛΩΝ ΚΑΙ ΕΙΔΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΩΝ
ΤΜΗΜΑ Α΄

Ταχ. Δ/νση : Σίνα 2-4
Ταχ. Κώδικας: 106 72 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες : Φ. Αθανασάκη, Σ. Κουρβετάρη
Αικ. Καρύδα, Α Γιαννακούλη
Τηλέφωνο : 210- 3645848, 378
Fax : 210- 3645413

Αθήνα, *18.7.2013*

ΠΟΛ: 1180

Προς : Ως Π.Δ.

Θέμα: Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 17 του ν. 4110/23.1.2013 (ΦΕΚ 17Α), σχετικά με τη χορήγηση δυνατότητας επιλογής φορολόγησης των επαγγελματικών μισθώσεων και παροχή οδηγιών για την εφαρμογή τους.

Κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 4110/23.1.2013 (ΦΕΚ 17Α) «Ρυθμίσεις στη φορολογία εισοδήματος, ρυθμίσεις θεμάτων αρμοδιότητος Υπουργείου Οικονομικών και λοιπές διατάξεις» και παρέχουμε οδηγίες για την ορθή εφαρμογή τους.

1. Με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου άρθρου 17 τροποποιούνται οι διατάξεις της περίπτωσης δ) της παραγράφου 2 και της παραγράφου 5 του άρθρου 8, καθώς και της παραγράφου 3 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ, προβλέποντας τη δυνατότητα επιλογής υπαγωγής στο ΦΠΑ των επαγγελματικών μισθώσεων ακινήτων με παράλληλη έκπτωση του φόρου εισροών που επιβαρύνει την κατασκευή και τη συντήρηση των εν λόγω ακινήτων.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 αντικαθίσταται η περίπτωση δ) της παραγράφου 2 του άρθρου 8 του Κώδικα ΦΠΑ.

Το σημείο (i) της περίπτωσης αυτής επαναλαμβάνει την υποχρεωτική επιβολή ΦΠΑ στην εκμίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων.

Με το σημείο (ii) της περίπτωσης αυτής παρέχεται η δυνατότητα υπαγωγής στο ΦΠΑ όλων των επαγγελματικών μισθώσεων ακινήτων, σε αντίθεση με την προηγούμενη διάταξη με την οποία η επιλογή φορολόγησης ίσχυε μόνο για τα εμπορικά κέντρα και τα εμπορευματικά κέντρα, υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις.

Ως «επαγγελματική μίσθωση» θεωρείται κάθε μίσθωση ακινήτου για την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας από μισθωτή υποκείμενο στο φόρο.

3. Η υπαγωγή στο Φ.Π.Α. γίνεται κατόπιν επιλογής του εκμισθωτή-εκμεταλλευτή του ακινήτου, που πραγματοποιείται με την υποβολή αίτησης επιλογής φορολόγησης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Η επιλογή φορολόγησης μπορεί να αφορά το σύνολο ή μέρος ενός ακινήτου ή οικοδομικού συγκροτήματος. Με την αίτηση προσδιορίζονται επακριβώς και οι χώροι για τους οποίους γίνεται η επιλογή φορολόγησης. Επισημαίνεται ότι η επιλογή αφορά και μισθώσεις που είχαν συναφθεί πριν την 1.1.2013, εφόσον υποβληθεί αίτηση επιλογής φορολόγησης η οποία ισχύει από την υποβολή της.

Δικαίωμα επιλογής φορολόγησης έχουν οι εκμεταλλευτές ακινήτων που τα εκμισθώνουν σε άλλες επιχειρήσεις για την άσκηση της εμπορικής τους δραστηριότητας παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών. Εκμεταλλευτής ακινήτου είναι τόσο το πρόσωπο που διαθέτει κυριότητα επί του ακινήτου, όσο και κάθε πρόσωπο που διαθέτει με οποιονδήποτε τρόπο δικαίωμα εκμετάλλευσής του (π.χ. υπεκμίσθωση, επικαρπία κλπ.).

Για τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης εμπορικών κέντρων, οι οποίες είχαν υποβάλλει αίτηση επιλογής φορολόγησης και είχαν λάβει σχετική βεβαίωση υπαγωγής στο φόρο από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2012, ακόμη και στην περίπτωση που δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις που προβλέπονταν από την ΑΥΟ ΠΟΛ 1112/5.10.2007 όπως τροποποιήθηκε με την ΑΥΟ ΠΟΛ 1056/16.4.2009, η εν λόγω αίτηση θεωρείται ως αίτηση επιλογής φορολόγησης με τις κοινοποιούμενες διατάξεις και κατά συνέπεια δεν απαιτείται υποβολή νέας αίτησης. Η επιλογή φορολόγησης στην περίπτωση αυτή ισχύει από το χρόνο που είχε υποβληθεί η αίτηση.

Παρότι η επιλογή ασκείται από τον εκμισθωτή – εκμεταλλευτή του ακινήτου, σε κάθε περίπτωση είναι αυτονόητο ότι για την τυχόν επιβολή ΦΠΑ σε μίσθωση ακινήτου και για την επιλογή φορολόγησης απαιτείται η σύμφωνη γνώμη του αντισυμβαλλομένου (μισθωτή), προκειμένου να αποφεύγονται διενέξεις, ειδικά σε συμβάσεις που έχουν υπογραφεί πριν την επιλογή φορολόγησης, οι οποίες προφανώς πρέπει να τροποποιηθούν.

Σε περίπτωση που ο κύριος ή εκμεταλλευτής ακινήτου παραχωρεί το δικαίωμα εκμετάλλευσης σε άλλο πρόσωπο, δικαίωμα επιλογής φορολόγησης μπορεί να έχουν και οι δύο, η δε επιλογή φορολόγησης του ενός είναι ανεξάρτητη από την επιλογή ή όχι του άλλου.

Σε περίπτωση συγκυριότητας ακινήτου, η αίτηση επιλογής φορολόγησης δεν απαιτείται να ασκηθεί από κοινού εφόσον δεν επιθυμούν όλοι οι συγκύριοι τη φορολόγηση με ΦΠΑ. Μπορεί το ποσοστό του ενός να επιβαρύνεται με χαρτόσημο ενώ το ποσοστό του άλλου, που υποβάλει αίτηση επιλογής φορολόγησης, να επιβαρύνεται με ΦΠΑ.

4. Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, αναφέρονται ενδεικτικά οι κατωτέρω περιπτώσεις, περί ύπαρξης ή μη δικαιώματος επιλογής:

α) Εταιρία (Α) ανεγείρει ακίνητο σε ιδιόκτητο οικόπεδο και επειδή δεν επιθυμεί την απ' ευθείας εκμετάλλευσή του, εκμισθώνει το κτήριο με δικαίωμα υπεκμίσθωσης όλου ή μέρους αυτού. Δικαίωμα επιλογής φορολόγησης έχουν και οι δύο επιχειρήσεις. Είναι αυτονόητο ότι το δικαίωμα επιλογής φορολόγησης ασκείται

ανεξάρτητα από τις εν λόγω επιχειρήσεις και δεν είναι απαραίτητο το δικαίωμα αυτό να ασκηθεί και από τις δύο επιχειρήσεις.

β) Επιχείρηση (Α) παραχωρεί δωρεάν ακίνητο σε άλλη επιχείρηση (Β) η οποία έχει, βάσει συμφωνητικού, δικαίωμα εκμετάλλευσης του ακινήτου**.** Δικαίωμα επιλογής φορολόγησης έχει μόνο ο Β γιατί ο Α δεν ασκεί φορολογητέα πράξη για να έχει τέτοιο δικαίωμα.

γ) Φυσικό ή νομικό πρόσωπο (Α) εκμισθώνει οικόπεδο ιδιοκτησίας του σε άλλο φυσικό ή νομικό πρόσωπο (Β), το οποίο (Β) θα ανεγείρει ακίνητο και θα το εκμεταλλεύεται με εκμίσθωση. Τα δύο πρόσωπα έχουν δικαίωμα επιλογής φορολόγησης, το οποίο θα ασκήσουν προκειμένου να εκπέσουν, ο Β τις δαπάνες κατασκευής και ο Α τις τυχόν λοιπές δαπάνες για το οικόπεδο. Το ίδιο ισχύει για συμβάσεις παραχώρησης οικοπέδου έναντι ανταλλάγματος για την ανέγερση κτηρίου για εγκατάσταση της επιχείρησης του μισθωτή.

δ) Φυσικό πρόσωπο (Α) και νομικό πρόσωπο (Β) είναι εξ αδιαιρέτου ιδιοκτήτες ενός ακινήτου το οποίο εκμισθώνεται. Η αίτηση επιλογής φορολόγησης δεν απαιτείται να ασκηθεί από κοινού εφόσον δεν επιθυμούν και οι δύο τη φορολόγηση με ΦΠΑ. Μπορεί το ποσοστό του Α να επιβαρύνεται με χαρτόσημο ενώ το ποσοστό του Β που υποβάλει αίτηση επιλογής φορολόγησης να επιβαρύνεται με ΦΠΑ.

5. Επισημαίνεται ότι με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου δίνεται δικαίωμα επιλογής φορολόγησης πράξεων οι οποίες χαρακτηρίζονται ως «μίσθωση ακινήτου» και δεν θίγονται περιπτώσεις πράξεων οι οποίες υπάγονται υποχρεωτικά στο φόρο, καθώς δεν συνιστούν «μίσθωση ακινήτου», όπως π.χ. η παραχώρηση χώρου με παράλληλη παροχή υπηρεσιών. Είναι ευνόητο ότι σε περιπτώσεις που υφίστανται αμφισβητήσεις όσον αφορά το χαρακτηρισμό των πράξεων ως «μίσθωση ακινήτου» ή άλλου είδους υπηρεσία και εφόσον ο εκμισθωτής επιθυμεί τη φορολόγηση, είναι προτιμότερο να υποβληθεί αίτηση επιλογής φορολόγησης, ώστε να εξαλειφθεί οποιαδήποτε αμφισβήτηση περί υπαγωγής ή μη στο φόρο των πράξεων αυτών κατά το φορολογικό έλεγχο.

6. Το δικαίωμα επιλογής φορολόγησης ασκείται με σχετική αίτηση που υποβάλλεται από τον εκμεταλλευτή στην αρμόδια για τη φορολογία του Δ.Ο.Υ.. Η αίτηση υποβάλλεται με απλό έγγραφο, περιγράφοντας το συγκεκριμένο ακίνητο και δηλώνοντας ότι επιθυμεί τη φορολόγηση, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ) της παραγράφου 2 του άρθρου 8 του Κώδικα ΦΠΑ.

Επισημαίνεται ότι αίτηση επιλογής φορολόγησης μπορεί να υποβληθεί **μόνο από υποκείμενο στο φόρο που υπάγεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ**, κατά συνέπεια με την αίτηση επιλογής φορολόγησης συνυποβάλλεται δήλωση έναρξης ή δήλωση μεταβολής, κατά περίπτωση, προκειμένου να πληρούται η ανωτέρω προϋπόθεση, εφόσον η προϋπόθεση αυτή δεν πληρούται ήδη.

Η αίτηση επιλογής φορολόγησης μπορεί να υποβληθεί είτε σε οποιοδήποτε χρόνο πριν την έναρξη χρησιμοποίησης του ακινήτου, είτε εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου που ισχύει από την έναρξη αυτής εάν η επιλογή φορολόγησης πραγματοποιείται σε χρόνο μεταγενέστερο της έναρξης χρησιμοποίησης του ακινήτου.

Ειδικά για το έτος 2013, η αίτηση μπορεί να υποβληθεί μέχρι την **30η Ιουνίου 2013** και αρχίζει να εφαρμόζεται από 1.1.2013, εφόσον ο φόρος που οφείλεται για

το διάστημα από 1.1.2013 μέχρι και τις 30.6.2013 καταβληθεί μέχρι τις 31.7.2013. Για το σκοπό αυτό εκδίδεται τιμολόγιο για την επιβολή ΦΠΑ και καταβάλλεται ο αναλογών φόρος μέχρι **31.7.13**, με υποβολή έκτακτης δήλωσης, εκτός και εάν ο φόρος αυτός έχει ήδη συμπεριληφθεί στην περιοδική δήλωση του Ιουνίου ή του δεύτερου τριμήνου του 2013 ή σε προηγούμενη φορολογική περίοδο. Στην περιοδική δήλωση της επόμενης φορολογικής περιόδου, εφόσον τα στοιχεία αυτά δεν έχουν περιληφθεί σε προηγούμενη φορολογική περίοδο, περιλαμβάνονται και οι φορολογητέες εκροές από 1.1.2013 μέχρι 30.6.13 και οι αντίστοιχες εισροές, και ο φόρος που έχει καταβληθεί με την έκτακτη δήλωση περιλαμβάνεται στα προστιθέμενα στο φόρο εισροών ποσά.

7. Στην περίπτωση που υποβληθεί αίτηση επιλογής φορολόγησης, ο υποκείμενος έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί η κατασκευή ή συντήρηση του ακινήτου για το οποίο έχει ασκηθεί επιλογή φορολόγησης καθώς και οποιαδήποτε εισροή σχετική με το εν λόγω ακίνητο, σύμφωνα με τα άρθρα 30, 31, 32 και 33 του Κώδικα ΦΠΑ.

Για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης, απαραίτητη προϋπόθεση είναι η ύπαρξη των οριζομένων από το άρθρο 32 παρ. 1 β΄ του Κώδικα ΦΠΑ, νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν.

Σύμφωνα με το άρθρο 33, παρ. 2 για τα ακίνητα για τα οποία γίνεται επιλογή φορολόγησης, ο φόρος που εκπέστηκε διακανονίζεται για **δέκα** έτη από την ημερομηνία έναρξης χρησιμοποίησης του ακινήτου και για το 1/10 του φόρου αυτού, για κάθε έτος, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. Εάν η επιλογή φορολόγησης πραγματοποιηθεί μετά την έναρξη χρησιμοποίησης του ακινήτου, δικαίωμα έκπτωσης υπάρχει μόνο για τα έτη που υπολείπονται για τη συμπλήρωση της **πενταετίας** από την έναρξη χρησιμοποίησής του. Ο φόρος που εκπίπτεται στην περίπτωση αυτή παρακολουθείται και διακανονίζεται για τα υπόλοιπα έτη που υπολείπονται για τη συμπλήρωση της δεκαετίας, από την έναρξη χρησιμοποίησης.

Επισημαίνεται ότι, ως έναρξη χρησιμοποίησης του ακινήτου θεωρείται ο χρόνος της πραγματικής έναρξης της μισθωτικής σχέσης. Κατά συνέπεια η δεκαετής περίοδος διακανονισμού ξεκινά από το έτος που έγινε η μίσθωση, δηλαδή από την ημερομηνία που ορίζεται με το μισθωτήριο ως ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης ανεξάρτητα από το εάν το μισθωτήριο έχει υπογραφεί σε προγενέστερη ημερομηνία.

Με την αίτηση επιλογής φορολόγησης συνυποβάλλονται στοιχεία από τα οποία προκύπτει ο προς έκπτωση φόρος, λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων περί παραγραφής.

Παραδείγματα:

Α. Επιχείρηση το 2010 κατασκευάζει 4 καταστήματα με σκοπό να τα μισθώσει. Ο ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνθηκαν είναι 20.000€. Η επιχείρηση μίσθωσε τα εν λόγω καταστήματα το 2011 χωρίς ΦΠΑ. Το 2012 συνέχισε να τα έχει μισθωμένα. Η επιχείρηση το 2013 κάνει αίτηση επιλογής φορολόγησης και η μίσθωση πλέον υπάγεται σε ΦΠΑ. Στην περίπτωση αυτή η επιχείρηση δεν έχει

δικαίωμα έκπτωσης για τα δύο πέμπτα που αντιστοιχούν στα έτη 2011 και 2012, καθώς για τα έτη αυτά το ακίνητο χρησιμοποιήθηκε για πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης (20.000:5=4.000Χ2=8000), έχει όμως δικαίωμα να εκπέσει το ΦΠΑ που αντιστοιχεί στα τρία εναπομείναντα πέμπτα ήτοι 12.000 (4.000Χ3). Το φόρο των 12.000 τον οποίο η επιχείρηση θα εκπέσει έχει υποχρέωση να τον διακανονίσει για τα υπόλοιπα οκτώ χρόνια, που απομένουν για τη συμπλήρωση της δεκαετίας από τη χρησιμοποίηση σε φορολογητέα πράξη, ένα όγδοο για κάθε έτος (2013 έως 2020).

Β. Επιχείρηση αγοράζει το 2013 νεόδμητο ακίνητο με Φ.Π.Α. 40.000€. Το μισθώνει το 2013 σε πρακτορείο προ-πο χωρίς να κάνει επιλογή φορολόγησης. Το 2015 ο μισθωτής αφήνει το μίσθιο και η επιχείρηση υποβάλει αίτηση επιλογής φορολόγησης και μισθώνει το ακίνητο από 1.1.2016 με Φ.Π.Α. Δεδομένου ότι η έναρξη χρησιμοποίησης άρα και διακανονισμού είναι το 2013, για τα πρώτα τρία χρόνια της χρησιμοποίησης δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης (40.000:5Χ3=24.000) και η επιχείρηση έχει δικαίωμα να εκπέσει τον Φ.Π.Α. μόνο των δύο εναπομεινάντων πέμπτων (40.000:5Χ2=16.000) τον οποίο θα διακανονίσει στα επτά επόμενα έτη (1/7 για κάθε έτος).

Γ. Επιχείρηση αγόρασε το 2011 νεόδμητο κατάστημα με Φ.Π.Α. 50.000€. Χρησιμοποίησε το κατάστημα το 2011 και 2012 ως «ψιλικατζίδικο» (πράξεις με και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης) διενεργώντας για τα έτη αυτά τους προβλεπόμενους διακανονισμούς. Το 2013 αποφασίζει να μεταφέρει την δραστηριότητά της αλλού, υποβάλει αίτηση επιλογής φορολόγησης και μισθώνει το κατάστημα με Φ.Π.Α.. Η επιχείρηση έχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των 30.000 ευρώ (50.000:5Χ3=30.000) τον οποίο είναι υποχρεωμένη να διακανονίσει στα υπόλοιπα οκτώ έτη (ένα όγδοο για κάθε έτος).

Δ. Επιχείρηση αγόρασε το 2013 μεταχειρισμένο κατάστημα με φόρο μεταβίβασης για το οποίο έκανε επιλογή φορολόγησης και το μίσθωσε από τον Ιούλιο του 2013 με Φ.Π.Α.. Είναι αυτονόητο ότι εφόσον το ακίνητο έχει επιβαρυνθεί με ΦΜΑ και όχι με ΦΠΑ, τίθεται μόνο θέμα έκπτωσης για τον Φ.Π.Α. με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τυχόν δαπάνες για την ανακαίνισή του.

8. Η επιλογή φορολόγησης μπορεί να αφορά το σύνολο ή μέρος του ακινήτου ή του οικοδομικού συγκροτήματος. Με τον όρο μέρος του ακινήτου ή του οικοδομικού συγκροτήματος εννοείται ένας ή περισσότεροι χώροι, λειτουργικά ανεξάρτητοι. Με την αίτηση προσδιορίζονται οι χώροι για τους οποίους γίνεται επιλογή φορολόγησης. Αυτό σημαίνει ότι ο εκμεταλλευτής του κτηρίου μπορεί να επιλέξει τη φορολόγηση συγκεκριμένων χώρων αυτού, με την προϋπόθεση ότι οι συγκεκριμένοι χώροι είναι λειτουργικά ανεξάρτητοι. Για παράδειγμα σε κτήριο που διαθέτει δέκα (10) ανεξάρτητα καταστήματα, σύμφωνα με την άδεια κατασκευής του, ο εκμεταλλευτής του μπορεί να επιλέξει τη φορολόγηση ενός, δύο, ή περισσότερων καταστημάτων, χωρίς να είναι υποχρεωμένος να επιλέξει τη φορολόγηση όλων των καταστημάτων. Σημειώνεται ότι η επιλογή φορολόγησης μπορεί να γίνει και σε διαφορετικούς χρόνους για τα επί μέρους καταστήματα. Σε κάθε περίπτωση το δικαίωμα έκπτωσης προσδιορίζεται ανάλογα με το χρόνο της επιλογής και το ποσοστό συνιδιοκτησίας στο οικόπεδο (χιλιοστά), εφόσον πρόκειται για κατασκευαστικές επιχειρήσεις που κατασκεύασαν ακίνητο του άρθρου 6 και το μισθώνουν, ή ανάλογα με την επιφάνεια του ακινήτου για το οποίο επιλέγεται η φορολόγηση στις λοιπές περιπτώσεις.

Παράδειγμα:

Ομόρρυθμη κατασκευαστική επιχείρηση κατασκεύασε πολυκατοικία 6 ορόφων με άδεια που εκδόθηκε το 2008 την οποία αποπεράτωσε τον Οκτώβριο του 2011 με σκοπό να πουλήσει τις οριζόντιες ιδιοκτησίες. Ο ΦΠΑ των εισροών ήταν 250.000€, τον οποίο και εξέπεσε. Πούλησε τις οριζόντιες ιδιοκτησίες των ορόφων ως δεύτερη κατοικία με ΦΠΑ και έμειναν απούλητα τα 3 καταστήματα του ισογείου (Κ1,Κ2,Κ3). Ο φόρος εισροών που αφορά τα συγκεκριμένα καταστήματα με βάση τα χιλιοστά ανέρχεται στις 25.000€ για το Κ1 στις 15.000€ για το Κ2 και στις 10.000€ για το Κ3. Η επιχείρηση το 2013 υποβάλλει αίτηση επιλογής φορολόγησης για τα καταστήματα Κ1 και Κ2 (προβαίνει στις προβλεπόμενες ενέργειες και εγγραφές στα βιβλία της) και μισθώνει με ΦΠΑ το κατάστημα Κ1 τον Αύγουστο του 2013. Για το κατάστημα Κ2 βρίσκει μισθωτή και το μισθώνει με ΦΠΑ τον Μάρτιο του 2014. Η επιχείρηση έχει υποχρέωση δεκαετούς διακανονισμού (ενός δεκάτου για κάθε έτος) για το Κ1 κατάστημα των 25.000 και του Κ2 των 15.000€ με πρώτο έτος διακανονισμού (χρησιμοποίησης) το 2013 και 2014 αντίστοιχα.

9. Η επιλογή φορολόγησης μπορεί να ανακληθεί με σχετική αίτηση ανάκλησης του εκμεταλλευτή του ακινήτου για το σύνολο του ακινήτου ή μέρος αυτού, το οποίο θα πρέπει να προσδιορίζεται με σαφήνεια στην εν λόγω αίτηση. Η αίτηση ανάκλησης υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. εντός 30 ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου και ισχύει από την έναρξη αυτής. Με την εκκαθαριστική δήλωση της χρήσης εντός της οποίας έγινε η ανάκληση διακανονίζεται εφάπαξ ο φόρος που εκπέστηκε και αντιστοιχεί στα εναπομείναντα δέκατα έως τη συμπλήρωση της δεκαετίας του διακανονισμού.

Παραδείγματα:

Α. Επιχείρηση κατασκευάζει ακίνητο το 2013 με Φ.Π.Α. 100.000€. Υποβάλλει αίτηση επιλογής φορολόγησης το 2013 και μισθώνει το ακίνητο με Φ.Π.Α. Εκπίπτει το σύνολο του φόρου εισροών, 100.000€. Στη συνέχεια υποβάλει αίτηση ανάκλησης της επιλογής φορολόγησης στις 15.1.2019.
Η επιχείρηση έχει υποχρέωση να διακανονίσει εφάπαξ το Φ.Π.Α. των τεσσάρων ετών που απομένουν (2019-2022), ήτοι 4 Χ 10.000 = 40.000€ με την εκκαθαριστική δήλωση της χρήσης 2019.

Β. Επιχείρηση το 2009 κατασκεύασε εμπορικό κέντρο συνολικής επιφάνειας 10.000 τ.μ., πληρούσε τις προϋποθέσεις που είχαν τεθεί με τις υπουργικές αποφάσεις για την υπαγωγή σε ΦΠΑ, υπέβαλε αίτηση επιλογής φορολόγησης και επιβάρυνε όλα τα μισθώματα με ΦΠΑ εκπίπτοντας όλο το φόρο της κατασκευής. Στις 17.1.2014 υποβάλει αίτηση ανάκλησης για 1.000 τ.μ. τα οποία πρόκειται να μισθώσει σε επιχείρηση φροντιστηρίου. Με την εκκαθαριστική δήλωση του 2014 η επιχείρηση έχει υποχρέωση να διακανονίσει πέντε δέκατα (5/10) του 10% (1.000/10.000 τ.μ.) του συνολικού φόρου εισροών της κατασκευής του.

10. Το Τμήμα ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. οφείλει να καταχωρεί τις αιτήσεις επιλογής φορολόγησης και ανάκλησης σε **κατάσταση** στην οποία θα αναγράφεται η επωνυμία της επιχείρησης, ο ΑΦΜ, η ημερομηνία υποβολής της αίτησης επιλογής ή ανάκλησης, καθώς επίσης εάν πρόκειται για επιλογή που γίνεται πριν από την έναρξη χρησιμοποίησης του ακινήτου ή μετά από αυτήν.

11. Με το τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης δ) ii της παραγράφου 2 του άρθρου 8 προβλέπεται ότι οι ανωτέρω διατάξεις ισχύουν γενικά και για επιχειρήσεις εκμίσθωσης ακινήτων που έχουν επιβάλει ΦΠΑ στις μισθώσεις χώρων που πραγματοποιήθηκαν μέχρι 31.12.2012, με την προϋπόθεση ότι θα υποβάλλουν αίτηση επιλογής φορολόγησης μέχρι **30 Ιουνίου 2013**. Οι εν λόγω επιχειρήσεις έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που επιβάρυνε την κατασκευή των ακινήτων και όσον αφορά τις προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους, με την προϋπόθεση ότι δεν έχουν εκδοθεί πράξεις καταλογισμού του φόρου οι οποίες έχουν καταστεί με οποιονδήποτε τρόπο οριστικές, ήτοι έχει επιτευχθεί διοικητική επίλυση της διαφοράς ή έχει παρέλθει ο χρόνος για την άσκηση της προσφυγής ή έχει εκδοθεί δικαστική απόφαση κλπ..

Εφόσον ισχύουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, η έκπτωση που έχει πραγματοποιηθεί με τις υποβληθείσες δηλώσεις, θεωρείται νόμιμη και η επιχείρηση έχει δικαίωμα επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου.

Παράδειγμα:

Επιχείρηση το 2009 έχτισε εμπορικό κέντρο 4.500 τ.μ. με 12 καταστήματα λιανικής πώλησης (τα 5 από τα οποία έχουν μισθωθεί στην ίδια επιχείρηση), 3 κινηματογράφους και 2 εστιατόρια. Υπέβαλε αίτηση επιλογής φορολόγησης στη Δ.Ο.Υ. το 2010 από την οποία δεν έλαβε έγκριση. Εντούτοις η επιχείρηση εξέπεσε ολόκληρο το φόρο της κατασκευής και επιβάρυνε όλα τα μισθώματα με Φ.Π.Α. τον οποίο και απέδωσε. Η επιχείρηση καλώς εξέπεσε το φόρο και υποχρεούται να παρακολουθεί την έκπτωση του φόρου αυτού για δέκα έτη από τη χρησιμοποίηση του εν λόγω εμπορικού κέντρου.

12. Επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β) του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως αυτές έχουν ερμηνευτεί από τη διοίκηση, δεν οφείλεται χαρτόσημο στις μισθώσεις ακινήτων, οι οποίες υπάγονται στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας. Κατά συνέπεια, οι επιχειρήσεις εκμετάλλευσης ακινήτων που επιλέγουν την επιβολή ΦΠΑ στις μισθώσεις χώρων σε εμπορικές επιχειρήσεις, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παρούσα, δεν έχουν υποχρέωση καταβολής χαρτοσήμου για τις μισθώσεις αυτές.

Εκμισθωτές οι οποίοι έχουν επιρρίψει χαρτόσημο στους αντισυμβαλλομένους (μισθωτές) κατά το χρονικό διάστημα από 1.1.2013 μέχρι την έκδοση της παρούσας και επιλέξουν τη φορολόγηση, δεν υποχρεούνται στην απόδοση του χαρτοσήμου στο δημόσιο. Αυτονόητο είναι ότι στην περίπτωση αυτή, ο εκμισθωτής θα πρέπει να επιστρέψει στο μισθωτή το ποσό των τελών χαρτοσήμου που έχει ήδη καταβάλλει για τη χρονική αυτή περίοδο.

13. Με την παράγραφο 3 του κοινοποιούμενου άρθρου, αντικαθίσταται η παρ. 3 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ, προβλέποντας ότι για τα ακίνητα για τα οποία γίνεται επιλογή φορολόγησης:

α) Διενεργείται εφάπαξ διακανονισμός στην περίπτωση παράδοσης ή οριστικής παύσης χρησιμοποίησης του ακινήτου σε φορολογητέες πράξεις εντός **δεκαετίας** από την έναρξη χρησιμοποίησής του.

β) Υπάρχει υποχρέωση διακανονισμού του φόρου που έχει εκπεστεί κατά την επιλογή φορολόγησης, στην περίπτωση που το ακίνητο δεν χρησιμοποιηθεί εντός **δεκαετίας** από την πραγματοποίηση της δαπάνης.

Στην ουσία προβλέπεται διαφοροποίηση της περιόδου διακανονισμού για τα ακίνητα που υπάγονται στο φόρο, τα οποία παρακολουθούνται για **δέκα έτη**, σε αντίθεση με τα υπόλοιπα επενδυτικά αγαθά, τα οποία παρακολουθούνται για **πέντε έτη**.

Έτσι στην περίπτωση μίσθωσης ακινήτου που υπάγεται στο φόρο κατόπιν επιλογής φορολόγησης σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 2 περιπτ. δ΄ (ii), εφόσον το ακίνητο παραδοθεί ή παύσει οριστικά η χρησιμοποίησή του σε φορολογητέες πράξεις εντός δεκαετίας, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος και θεωρείται ότι χρησιμοποιήθηκε σε φορολογητέες ή αφορολόγητες δραστηριότητες, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή του άρθρου 33, και τις οδηγίες που έχουν δοθεί.

Τα παραπάνω αφορούν το διακανονισμό σε περίπτωση παράδοσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης του επενδυτικού αγαθού σε φορολογητέες δραστηριότητες. Όταν πρόκειται για μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης, ισχύουν τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 33 περί διακανονισμού της έκπτωσης κάθε έτος για το ένα δέκατο (1/10) του φόρου στην περίπτωση ακινήτων που υπάγονται στο φόρο ή για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου για τα υπόλοιπα επενδυτικά αγαθά.

14. Η περίπτωση α) γγ) της παραγράφου 3 του άρθρου 33 επαναδιατυπώθηκε προκειμένου να προκύπτει απευθείας από το λεκτικό της διάταξης ότι η περίπτωση αυτή αφορά παράδοση ακινήτων με σύμβαση πώλησης και επαναμίσθωσης (sale and lease back).

15. Περαιτέρω, τροποποιήθηκε το προτελευταίο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 33 προκειμένου να συμφωνεί με την παραπάνω διάκριση πενταετίας και δεκαετίας για την παρακολούθηση της έκπτωσης στην περίπτωση μη έναρξης της χρησιμοποίησης του επενδυτικού αγαθού από την πραγματοποίηση της δαπάνης.

Για τον προβλεπόμενο διακανονισμό σε περίπτωση που το ακίνητο δεν αρχίσει να χρησιμοποιείται εντός δεκαετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης, λαμβάνεται υπόψη το πραγματικό γεγονός, ήτοι ο χρόνος πραγματικής χρησιμοποίησής του, ανεξάρτητα από το χρόνο υποβολής της αίτησης επιλογής φορολόγησης. Ειδικότερα, στις περιπτώσεις, των ακινήτων, η μίσθωση των οποίων υπάγεται στο φόρο δημιουργείται υποχρέωση προς διακανονισμό του φόρου με την πάροδο δεκαετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης μέχρι την έναρξη χρησιμοποίησης. Προκειμένου να κριθεί η χρησιμοποίηση του ακινήτου ελέγχεται το πραγματικό γεγονός της χρησιμοποίησης (μίσθωσης) και όχι μόνο η υποβολή αίτησης επιλογής φορολόγησης**.**

Συγκεκριμένα, στις περιπτώσεις που το ακίνητο δεν έχει ακόμη χρησιμοποιηθεί, το δικαίωμα έκπτωσης ασκείται οποτεδήποτε μέσα στη δεκαετία (πριν τη χρησιμοποίηση) από την πραγματοποίηση της δαπάνης, εφόσον πραγματοποιηθεί η επιλογή φορολόγησης. Η έκπτωση αποτυπώνεται στην πρώτη περιοδική δήλωση που θα υποβληθεί μετά την αίτηση επιλογής φορολόγησης. Η υποβολή της αίτησης επιλογής φορολόγησης μπορεί να γίνει ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη μισθωτικής σχέσης.

Ωστόσο εάν το ακίνητο δεν χρησιμοποιηθεί πράγματι μέσα στη δεκαετία, ημερολογιακά, από την πραγματοποίηση της δαπάνης, υπάρχει υποχρέωση διακανονισμού σε κάθε έτος για το σύνολο του φόρου των εισροών για το οποίο παρήλθε η δεκαετία από την πραγματοποίησή τους, χωρίς χρησιμοποίηση του ακινήτου. Ο φόρος που προκύπτει από το διακανονισμό αυτό καταβάλλεται με την εκκαθαριστική δήλωση της συγκεκριμένης χρήσης.

Παραδείγματα:

Α. Εμπορική επιχείρηση αγοράζει ακίνητο στις 20.2.2013 με ΦΠΑ εισροών 15.000€. Η επιχείρηση έχει υποβάλει αίτηση επιλογής φορολόγησης και έχει ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών. Μέχρι τις 20.2.2023 η επιχείρηση δεν έχει μισθώσει το εν λόγω ακίνητο, κατά συνέπεια με την εκκαθαριστική δήλωση του 2023 είναι υποχρεωμένη να διακανονίσει και να αποδώσει το ποσό του φόρου που εξέπεσε το 2013 δηλαδή τα 15.000€.

Β. Ακίνητο εμπορικής επιχείρησης κατασκευάστηκε το 2013 με φόρο εισροών 30.000€ για το οποίο έχει υποβληθεί αίτηση επιλογής φορολόγησης και έχει ασκηθεί το δικαίωμα έκπτωσης. Τον Αύγουστο του 2015 η επιχείρηση το μισθώνει με ΦΠΑ. Καθώς το ακίνητο τέθηκε σε χρησιμοποίηση εντός της δεκαετίας, δεν τίθεται θέμα διενέργειας του ανωτέρω διακανονισμού για το φόρο που εκπέστηκε πριν την έναρξη χρησιμοποίησης. Από το έτος αυτό της χρησιμοποίησης (2015), για το οποίο θεωρείται ότι ολόκληρο το έτος το ακίνητο έχει χρησιμοποιηθεί σε φορολογητέες πράξεις, αρχίζει ο διακανονισμός που προβλέπεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 33 για τα επόμενα **δέκα** έτη, ήτοι μέχρι το έτος 2024 και παρακολουθείται η ενδεχόμενη μεταβολή του δικαιώματος έκπτωσης.

Τον Οκτώβριο του 2020 ο μισθωτής φεύγει και το ακίνητο μένει κενό μέχρι τον Νοέμβριο του 2023 που μισθώνεται από άλλο μισθωτή επίσης με ΦΠΑ.

Για τα έτη 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 (5/10) ορθά έχει ασκηθεί το δικαίωμα έκπτωσης και δεν υπάρχει λόγος διακανονισμού. Για το έτος 2020 αν και το ακίνητο χρησιμοποιήθηκε σε φορολογητέες πράξεις μέχρι τον Οκτώβριο, επειδή μέσα στο έτος αυτό έπαψε να χρησιμοποιείται, θεωρείται ότι για το έτος αυτό χρησιμοποιήθηκε σε αφορολόγητες πράξεις. Κατά συνέπεια η επιχείρηση, με τις εκκαθαριστικές δηλώσεις των ετών 2020, 2021 και 2022 θα πρέπει να διενεργήσει διακανονισμό για το 1/10 (3.000) του φόρου για κάθε έτος. Περαιτέρω εάν το ακίνητο παραμείνει μισθωμένο με ΦΠΑ για τα έτη 2023 και 2024, δεν απαιτείται διακανονισμός.

Γ. Επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών μισθώσεις ακινήτων, κατασκεύασε το 2009 ακίνητο με φόρο εισροών 45.000€. Τον εν λόγω φόρο δεν τον εξέπεσε και το ακίνητο μέχρι την 31.12.2012 δεν το είχε χρησιμοποιήσει. Το 2013 υποβάλει αίτηση επιλογής και μισθώνει το ακίνητο με ΦΠΑ. Στην περίπτωση αυτή η επιχείρηση έχει δικαίωμα να εκπέσει το ΦΠΑ που επιβάρυνε την κατασκευή του ακινήτου και έχει υποχρέωση να διακανονίσει το φόρο αυτό ανά ένα δέκατο κάθε έτος από το 2013 και μέχρι το έτος 2022.

Δ. Επιχείρηση κατασκεύασε αποθήκη το 2000 με σκοπό να την μισθώσει. Ο φόρος εισροών με τον οποίο επιβαρύνθηκε ήταν 8.000€ τον οποίο δεν εξέπεσε. Το 2013 η επιχείρηση υποβάλει αίτηση επιλογής φορολόγησης και μισθώνει το εν λόγω ακίνητο με ΦΠΑ. Η επιχείρηση δεν έχει δυνατότητα να εκπέσει το ποσό του

ΦΠΑ των 8.000€ δεδομένου ότι παρήλθε η δεκαετία (2000-2013) χωρίς να έχει χρησιμοποιηθεί το ακίνητο.

Ο Γεν. Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων

Θ. Θεοχάρης

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες Πίνακα Β΄, αριθ. 1 και 3.
2. Αποδέκτες Πίνακα ΣΤ΄, μόνο οι αριθ. 1 και 3.
3. 30η Δ/νση Γ.Γ.Π.Σ.
4. Υπηρεσία TAXISnet για καταχώρηση στο INTERNET.

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Αποδέκτες Πίνακα Α΄ εκτός του αριθ. 4.
2. » » ΣΤ΄ μόνο οι αριθ. 2 και 6.
3. » » Ζ΄ μόνο οι αριθ. 1 και 2.
4. » » Η΄.
5. » » Θ΄ μόνο οι αριθ. 3 και 14.
6. » » ΙΑ΄ εκτός έμμισθα υποθηκοφυλακεία και κτηματολογικά γραφεία.
7. » » ΙΒ΄.
8. » » ΙΓ΄.
9. » » ΙΕ΄.
10. » » ΙΣΤ΄.
11. » » ΙΖ΄.
12. » » ΙΗ΄.
13. » » ΙΘ΄ εκτός των αριθ. 20, 21, 22, 26, 28, 29, 31, 32, 33, 37, 40.
14. » » Κ΄.
15. » » ΚΑ΄.
16. » » ΚΒ΄.
17. » » ΚΓ΄.
18. Περιοδικό «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ».

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο Υπουργού Οικονομικών.
2. Γραφείο Υφυπουργού Οικονομικών.
3. Γραφείο Γεν. Γραμματέα Υπουργείου Οικονομικών
4. Γραφείο Γεν. Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων
5. Γραφείο Γενικού Γραμματέα Γ.Γ.Π.Σ.
6. Γραφείο Αν. Γενικού Δ/ντή Φορολογίας.
7. Γραφεία κ. κ. Γενικών Διευθυντών.
8. Γραφείο Τύπου και Δημοσίων Σχέσεων.
9. Γραφείο Επικοινωνίας και Πληροφόρησης Πολιτών.
10. 30η Δ/νση Η/Υ (5).
11. Δ/νση Πολιτικής Εισπράξεων (5).
12. 14η Δ/νση ΦΠΑ - Γραφείο Προϊσταμένης της Δ/νσης, Τμήματα Α΄(10), Β΄(10), Γ΄(2), Ε΄(2).
13. Δ/νση Τελών και Ειδικών Φορολογιών (5)
14. Δ/νση Εισοδήματος, Τμήματα Α΄(5), Β΄(5)