



Φορολόγηση της Μίσθωσης ή/και Ενοικίασης Ακίνητης Ιδιοκτησίας

Σύμφωνα με τον Τροποποιητικό Νόμο περί ΦΠΑ (Ν. 157(Ι)/2017) και την ερμηνευτική Εγκύκλιο (220 – ΦΠΑ) καθίσταται υποχρεωτική η φορολόγηση της μίσθωσης ή / και ενοικίασης ακίνητης περιουσίας εφόσον αυτή πραγματοποιείται για σκοπούς άσκησης φορολογητέας επιχειρηματικής δραστηριότητας (εξαιρείται η περίπτωση μίσθωσης κτιρίου το οποίο χρησιμοποιείται ως κατοικία).

Νέες / Υφιστάμενες Συμβάσεις Μίσθωσης

Από την πιο πάνω τροποποίηση της νομοθεσίας επηρεάζονται όλες οι μισθώσεις ή / και ενοικιάσεις ακίνητης ιδιοκτησίας για τις οποίες η **έναρξη της μίσθωσης λαμβάνει χώρα κατά ή μετά την ημερομηνία έναρξης ισχύος του Ν. 157(Ι)/2017** και πραγματοποιούνται από εκμισθωτή¹ σε άλλο πρόσωπο για την άσκηση της εμπορικής τους δραστηριότητας (παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών) η οποία αφορά φορολογητέες συναλλαγές.

Ως εκ τούτου, οι **υφιστάμενες συμβάσεις μίσθωσης** σε πρόσωπα που πραγματοποιούν φορολογητέες συναλλαγές, δεν επηρεάζονται από την εν λόγω τροποποίηση, εκτός αν ακυρωθούν και συναφθεί νέα σύμβαση μετά την έναρξη ισχύος του Τροποποιητικού Νόμου. Στην περίπτωση που στις **υφιστάμενες συμβάσεις μίσθωσης υπάρχει η δυνατότητα αυτόματης ανανέωσης**, τότε αυτός ο όρος από μόνος του **δεν** δημιουργεί νέα σύμβαση για σκοπούς υπαγωγής στο ΦΠΑ και οπότε οι συμβάσεις αυτές δεν επηρεάζονται από την εν λόγω τροποποίηση του Νόμου. Η εν λόγω μεταχείριση ισχύει ακόμα και στην περίπτωση που προνοείται αυτόματη αύξηση στο μίσθωμα.

TAX

Δικαίωμα έκπτωσης από τον Φόρο Εισροών

- 1) Ο μισθωτής έχει το δικαίωμα έκπτωσης ολόκληρου του ποσού του φόρου εισροών που αφορά την μίσθωση όταν πραγματοποιεί εξ ολοκλήρου φορολογητέες συναλλαγέςⁱⁱ. Ωστόσο, σε περίπτωση που αυτός πραγματοποιεί τόσο φορολογητέες όσο και εξαιρούμενες συναλλαγές, τότε οφείλει να προβαίνει σε επιμερισμό με βάση την φορολογική του κατάσταση, δηλαδή ποσοστό φορολογητέων και εξαιρούμενων συναλλαγών του.
- 2) Το υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών με το οποίο έχει επιβαρυνθεί η κατασκευή ή συντήρηση του εν λόγω ακινήτου, για το οποίο η μίσθωση ή / και ενοικίαση του υπόκειται σε ΦΠΑⁱⁱⁱ.
- 3) Για ακίνητο το οποίο, μέχρι την ημερομηνία έναρξης ισχύος του Τροποποιητικού Νόμου, τύγχανε μίσθωσης ή / και ενοικίασης ως εξαιρούμενη συναλλαγή, και εφόσον:
 - a. Δεν έχουν παρέλθει 10 έτη από την ημερομηνία ανέγερσης / αγοράς του, και
 - b. Ο εκμισθωτής έχει συνάψει νέα σύμβαση για μίσθωση ή / και ενοικίαση του μετά την έναρξη ισχύος του Τροποποιητικού Νόμου, θα εφαρμόζονται οι κανονισμοί 75 μέχρι 79 της Κ.Δ.Π. 314/2001 σύμφωνα με τους οποίους:

Σύμφωνα με τους σχετικούς κανονισμούς για τα ακίνητα για τα οποία δημιουργείται η υποχρέωση φορολόγησης, ο φόρος που επιβλήθηκε κατά την ανέγερση/ αγορά του διακανονίζεται για τα έτη που υπολείπονται για τη συμπλήρωση της δεκαετίας από την έναρξη χρησιμοποίησής τους. Η έναρξη χρησιμοποίησής τους είναι ο χρόνος που επήλθε η απόκτηση ή η πρώτη χρήση και ανάλογα αν ο ιδιοκτήτης ήταν εγγεγραμμένο πρόσωπο ή όχι. Ο φόρος που εκπίπτει στην περίπτωση αυτή παρακολουθείται και διακανονίζεται για τα υπόλοιπα έτη που υπολείπονται για την συμπλήρωση της δεκαετίας, από την έναρξη χρησιμοποίησής τους.



Δικαίωμα εξαίρεσης από την επιβολή Φ.Π.Α.

1. Η υπαγωγή ή όχι μίσθωσης ή / και ενοικίασης ακίνητης ιδιοκτησίας στο Φ.Π.Α. δεν αποτελεί επιλογή του εκμισθωτή του ακινήτου, αλλά υφίσταται αυτόματα εφόσον αυτός είναι υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο και αφορά το σύνολο ενός ακινήτου ή οικοδομικού συγκροτήματος. (Αυτή είναι η αυτόματη διαδικασία η οποία τηρείται στην περίπτωση μη ενημέρωσης του Έφορου Φορολογίας σε σχέση με την επιλογή εξαίρεσης από την υποβολή ΦΠΑ)
 - a. Ο μισθωτής του ακινήτου θα πρέπει να είναι υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο που πραγματοποιεί φορολογητέες συναλλαγές για σκοπούς ΦΠΑ. Για σκοπούς εφαρμογής της παρούσας διάταξης το Τμήμα Φορολογίας αποδέχεται ως φορολογητέα συναλλαγή τη μίσθωση ακίνητης ιδιοκτησίας όταν οι φορολογητέες συναλλαγές του μισθωτή ανέρχονται **τουλάχιστον σε 90%** των συνολικών του εκροών.
 - b. Ο εκμισθωτής **έχει την υποχρέωση** να λάβει όλα τα απαραίτητα στοιχεία ή / και βεβαίωση από τον μισθωτή αναφορικά με την φύση των συναλλαγών που πραγματοποιεί. Στην περίπτωση που αυτές περιλαμβάνουν **και** εξαιρούμενες συναλλαγές θα πρέπει να εξασφαλίσει στοιχεία αναφορικά με το ύψος τους. Ο έλεγχος από την πλευρά του εκμισθωτή θα πρέπει να γίνει κατά τον χρόνο της υπογραφής της σύμβασης και δεν έχει **καμία υποχρέωση** να παρακολουθεί τις συναλλαγές του μισθωτή εκ των υστέρων για να διαπιστώσει ότι κυμαίνονται εντός της αναλογίας 90 – 10.
2. Ο εκμισθωτής δύναται να επιλέξει εξαίρεση από την επιβολή Φ.Π.Α. **εφόσον ενημερώσει τον Έφορο Φορολογίας** ότι δεν επιθυμεί η μίσθωση ή / και ενοικίαση συγκεκριμένου ακινήτου να υπαχθεί στο ΦΠΑ. Σε τέτοια περίπτωση ο εκμισθωτής δεν οφείλει ή / και δεν έχει δικαίωμα – ανάλογα της περίπτωσης – για εγγραφή στο μητρώο ΦΠΑ έχοντας πάντα ως δεδομένο ότι δεν κάνει άλλες συναλλαγές που εμπίπτουν στο ΦΠΑ.

Παρακαλώ προσέξτε: Εφόσον ασκηθεί η επιλογή υπαγωγής ή όχι μίσθωσης ή / και ενοικίασης ακίνητης ιδιοκτησίας στο Φ.Π.Α. δεν μπορεί να διαφοροποιηθεί μεταγενέστερα, ως εκ τούτου αυτή θα αφορά και οποιαδήποτε νέα συμφωνία μίσθωσης ή / και ενοικίασης σε σχέση με το εν λόγω ακίνητο. Η υπεύθυνη δήλωση παύει να ισχύει όταν επέρχεται αλλαγή στην κυριότητα της ακίνητης ιδιοκτησίας και οπότε ο νέος ιδιοκτήτης έχει το δικαίωμα να αποφασίσει εκ νέου αν θα υποβάλλει νέα δήλωση για μη υποβολή ΦΠΑ σε συμβόλαιο μίσθωση



Δικαίωμα εξαίρεσης από την επιβολή Φ.Π.Α.

- 3) Η υποχρέωση φορολόγησης αφορά μόνο υποκείμενο στο φόρο που επάγεται στο **κανονικό καθεστώς ΦΠΑ**. Κατά συνέπεια υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο που είναι εγγεγραμμένο σε ειδικό καθεστώς (π.χ. αγροτών, ταξί) εφόσον μισθώνει ή / και ενοικιάζει ακίνητο, οφείλει να υποβάλλει αίτηση για εγγραφή στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ σε σχέση με την φορολόγηση του εν λόγω ακινήτου, εκτός αν ασκήσει την επιλογή για μη φορολόγηση του.
- 4) Η υποχρέωση για εγγραφή στο Μητρώο Φ.Π.Α. ακολουθεί τους συνήθεις κανόνες που αφορούν την εγγραφή, δηλαδή η αξία των φορολογητέων συναλλαγών του θα πρέπει να υπερβαίνει το ποσό των € 15.600 κατά την διάρκεια ενός έτους. Για να διαπιστωθεί η υποχρέωση εγγραφής κάποιου προσώπου στο Μητρώο ΦΠΑ θα πρέπει απαραίτητως να προσκομίσει την σύμβαση μίσθωσης η οποία δημιουργεί την υποχρέωση για εγγραφή.
- 5) Η υπαγωγή φορολόγησης μπορεί να αφορά το σύνολο ή μέρος του ακινήτου ή του οικοδομικού συγκροτήματος^{iv}. Για την απόφαση του να μην φορολογήσει μέρος του ακινήτου ή του οικοδομικού συγκροτήματος, ο εκμισθωτής θα πρέπει να ενημερώσει τον Έφορο Φορολογίας.

Παραχώρηση Δικαιώματος Εκμετάλλευσης Ακινήτου

- 1) Σε περίπτωση που ο ιδιοκτήτης ή εκμεταλλευτής ακινήτου παραχωρεί το δικαίωμα εκμετάλλευσης σε άλλο πρόσωπο (είτε μέσω απλής σύμβασης είτε στην περίπτωση παραχώρησης επικαρπίας του ακινήτου), η υποχρέωση για φορολόγηση υφίσταται και για τα δύο πρόσωπα. Η κάθε πράξη είναι ανεξάρτητη και υπόκειται στους όρους και προϋποθέσεις της νομοθεσίας.
- 2) Σε περίπτωση συγκυριότητας του ακινήτου, η φορολόγηση απαιτείται να ασκηθεί από κοινού. Παρόλα αυτά για σκοπούς εφαρμογής του ΦΠΑ θα γίνεται μόνο μία εγγραφή σαν συνεταιρισμός.

Χρονικό Περιθώριο Απόδοσης ΦΠΑ

Η μίσθωση ή / και ενοικίαση αποτελεί συνεχή παροχή υπηρεσίας και ο φόρος θα πρέπει να αποδίδεται επί του μισθώματος που λαμβάνεται. Επομένως, αν η συμφωνία προνοεί καταβολή των μισθωμάτων από καιρό εις καιρό, ο ΦΠΑ αποδίδεται το νωρίτερο από την έκδοση τιμολογίου ΦΠΑ ή πληρωμής των μισθωμάτων.

Endnotes

ⁱ Εκμισθωτής θεωρείται, εκτός από τον ιδιοκτήτη του ακινήτου, και κάθε πρόσωπο το οποίο είτε διαθέτει κυριότητα επί του ακινήτου ή με οποιοδήποτε τρόπο δικαίωμα εκμετάλλευσης του (π.χ. υπεκμίσθωση, επικαρπία κλπ).

ⁱⁱ **Φορολογητέες Συναλλαγές:** Όλες οι συναλλαγές οι οποίες δεν περιλαμβάνονται στις εξαιρούμενες ή στις εκτός αντικειμένου συναλλαγές όπως αυτές παρατίθενται στην περί Φ.Π.Α νομοθεσία. Για σκοπούς καθορισμού των φορολογητέων συναλλαγών περιλαμβάνονται επίσης οι συναλλαγές που πραγματοποιεί το υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο οι οποίες είναι εκτός αντικειμένου αλλά παρέχουν το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών.

ⁱⁱⁱ Είναι υποχρεωτική ή ύπαρξη τιμολογίου Φ.Π.Α. ή άλλου αποδεικτικού στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου, σύμφωνα με τους σχετικούς κανονισμούς, το Φ.Π.Α. που έχει επιβληθεί και να αποδεικνύεται ότι οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών έγιναν σε σχέση με το συγκεκριμένο ακίνητο.

^{iv} Με τον όρο μέρος του ακινήτου ή του οικοδομικού συγκροτήματος εννοείται ένας ή περισσότεροι χώροι, λειτουργικά ανεξάρτητοι. Αν υπάρχει τέτοια περίπτωση θα πρέπει να τηρούνται τέτοια στοιχεία από το φορολογούμενο, που να προσδιορίζονται οι χώροι οι οποίοι υπάγονται σε φορολόγηση.