



Αρ. Φακ.: 13.31.20
Αρ. Φαξ: 22660484
Αρ. Τηλ.: 22601794

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΤΕΛΩΝΕΙΩΝ
ΥΠΗΡΕΣΙΑ Φ.Π.Α.

Ερμηνευτική Εγκύκλιος 105

17 Μαρτίου 2006

Όλους τους Λειτουργούς

Αντιπαροχές στην Οικοδομική Βιομηχανία

Η ανάπτυξη γης με το σύστημα της αντιπαροχής συνεπάγεται συνήθως τη μεταβίβαση ολόκληρου ή μεριδίου της γης από τον ιδιοκτήτη της γης σε πρόσωπο που ασχολείται με την ανάπτυξη γης, ο οποίος αναλαμβάνει να ανεγείρει κτίρια στη γη αυτή.

Στην περίπτωση που ο ιδιοκτήτης της γης μεταβιβάζει ολόκληρο το ακίνητο σε πρόσωπο που ασχολείται με την ανάπτυξη γης και σε αντάλλαγμα ο επιχειρηματίας ανάπτυξης γης παραχωρεί στον ιδιοκτήτη της γης οικία ή διαμέρισμα που εγείρεται στο συγκεκριμένο ακίνητο, τότε για σκοπούς Φ.Π.Α. υπάρχουν δύο συναλλαγές:

- Η παράδοση του ακινήτου από τον ιδιοκτήτη της γης προς τον επιχειρηματία ανάπτυξης γης, η οποία είναι εξαιρούμενη συναλλαγή και
- Η παράδοση της οικίας, διαμερίσματος κλπ από τον επιχειρηματία ανάπτυξης γης προς τον ιδιοκτήτη της γης, η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις της περί Φ.Π.Α. Νομοθεσίας που ίσχυαν μέχρι τις 30/4/2004 είναι εξαιρούμενη συναλλαγή, ενώ με βάση τις διατάξεις της περί Φ.Π.Α. Νομοθεσίας που ισχύουν μετά την 1/5/2004, για τις παραδόσεις νέων κτιρίων, είναι φορολογητέα με τον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. συναλλαγή.

Στις περιπτώσεις που δεν μεταβιβάζεται εξολοκλήρου η γη, το κατά πόσο η ανέγερση της οικίας ή του διαμερίσματος αποτελεί φορολογητέα παροχή υπηρεσιών από τον επιχειρηματία ανάπτυξης γης ή παράδοση ακίνητης ιδιοκτησίας, εξαρτάται από τους όρους της συμφωνίας αντιπαροχής μεταξύ του ιδιοκτήτη της γης και του επιχειρηματία ανάπτυξης γης.

Αν από τους όρους της συμφωνίας μεταξύ ιδιοκτήτη της γης και επιχειρηματία ανάπτυξης γης προκύπτει ότι:

- Η επιχείρηση ανάπτυξης γης αναλαμβάνει να παραδώσει στον ιδιοκτήτη συγκεκριμένο ακίνητο σύμφωνα με σχέδια και προδιαγραφές που αποτελούν αποκλειστική αρμοδιότητα της επιχείρησης.
- Η απόφαση για διορισμό των αρχιτεκτόνων, μηχανικών και άλλων συμβούλων αφορά αποκλειστικά την επιχείρηση ανάπτυξης γης.

- Το ακίνητο που παραδίδεται στον ιδιοκτήτη ανεγείρεται στα πλαίσια της συνολικής ανάπτυξης της γης με αδιανέμητο (ακαθάριστο) μερίδιο στη γη και οριζόντιο διαχωρισμό.
- Ο ιδιοκτήτης διατηρεί την αναλογία της ιδιοκτησίας της γης απλά ως εγγύηση για την υλοποίηση της συμφωνίας και στη συνέχεια θα μεταβιβαστεί και το υπόλοιπο μερίδιο της γης.
- Η ευθύνη και ο επιχειρηματικός κίνδυνος για την ανάπτυξη αναλαμβάνεται εξολοκλήρου από την επιχείρηση ανάπτυξης,

τότε η συναλλαγή που πραγματοποιεί ο επιχειρηματίας ανάπτυξης γης είναι παράδοση οικίας ή διαμερίσματος, της οποίας η φορολογική μεταχείριση είναι όπως περιγράφεται πιο πάνω.

Παροχή Υπηρεσίας Ανέγερσης

Σε περίπτωση που δεν εφαρμόζεται οποιαδήποτε από τις πιο πάνω προϋποθέσεις και ιδιαίτερα αν ο ιδιοκτήτης δεν μεταβιβάζει τελικά ολόκληρο το ακίνητο, τότε ο επιχειρηματίας ανάπτυξης γης παρέχει υπηρεσίες ανέγερσης οικοδομής προς τον ιδιοκτήτη της γης.

Ουσιαστικά στην περίπτωση αυτή ο ιδιοκτήτης της γης μεταβιβάζει μόνο μερίδιο της γης του και όχι ολόκληρο το ακίνητο στο πρόσωπο που ασχολείται με την ανάπτυξη γης. Το μερίδιο της γης που μεταβιβάζεται μπορεί να αναφέρεται ως γενικό ποσοστό (π.χ. 70%) ή ως συγκεκριμένο μέρος της γης που καθορίζεται στα τοπογραφικά σχέδια που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της σχετικής συμφωνίας.

Σε αντάλλαγμα για τη μεταβίβαση μέρους της γης, ο επιχειρηματίας ανάπτυξης γης αναλαμβάνει την ανέγερση οικοδομής (πχ διαμέρισμα, οικίας κλπ) η οποία βρίσκεται ή αναλογεί στο μέρος της γης που δεν μεταβιβάζεται, το οποίο παραμένει στην ιδιοκτησία του ιδιοκτήτη της γης όπως και η οικοδομή που θα ανεγερθεί.

Συνεπώς και στην περίπτωση αυτή για σκοπούς Φ.Π.Α. πραγματοποιούνται δύο ξεχωριστές συναλλαγές:

- Η μεταβίβαση μέρους της γης (παράδοση ακίνητης ιδιοκτησίας) που αποτελεί εξαιρούμενη συναλλαγή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου (β) του Όγδου Παραρτήματος του Ν.95(Ι)/200-2005 και
- Η ανέγερση οικίας, διαμερίσματος κλπ στο μέρος της γης που δεν μεταβιβάζεται και παραμένει στην κατοχή του ιδιοκτήτη, που πραγματοποιεί ο επιχειρηματίας ανάπτυξης γης, ενεργώντας όμως ως εργολάβος έναντι του ιδιοκτήτη, η οποία αποτελεί φορολογητέα παροχή υπηρεσιών που επιβαρύνεται με τον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. (15%).

Αξία της Υπηρεσίας Ανέγερσης

Σύμφωνα με το άρθρο 14(3) του Ν.95(Ι)/2000-2005, αν η συναλλαγή πραγματοποιείται έναντι αντιπαροχής μη χρηματικής ή μη εξ ολοκλήρου χρηματικής, η αξία της λαμβάνεται ότι είναι τόσο χρηματικό ποσό όσο, με την πρόσθεση του επιβλητέου Φ.Π.Α., είναι αντίστοιχο προς την αντιπαροχή.

Συνεπώς και δεδομένου ότι οι εν λόγω συναλλαγές πραγματοποιούνται χωρίς χρηματική αντιπαροχή, η αντιπαροχή για την παροχή των υπηρεσιών ανέγερσης ισούται τουλάχιστον με την αξία του μεριδίου της γης που μεταβιβάζεται στον επιχειρηματία ανάπτυξης γης.

Στις περιπτώσεις που εκτός από τη μη χρηματική αντιπαροχή στο συμβόλαιο προβλέπεται ότι το ένα εκ των δύο μερών θα καταβάλει και χρηματική αντιπαροχή, τότε η αξία των εν λόγω συναλλαγών διαφοροποιείται ανάλογα.

Χρόνος της Συναλλαγής

Ενόψει του γεγονότος ότι στα συμβόλαια αντιπαροχής στην οικοδομική βιομηχανία η αντιπαροχή για την παροχή των υπηρεσιών ανέγερσης της οικοδομής είναι μη χρηματική, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του κανονισμού 48 (παροχές υπηρεσιών στην οικοδομική βιομηχανία) της ΚΔΠ 314/2001 μέχρι 2005 για τον καθορισμό του χρόνου παροχής της εν λόγω υπηρεσίας και συνεπώς εφαρμόζονται οι σχετικές διατάξεις του άρθρου 9 του Ν.95(Ι)/2000-2005. Σύμφωνα με τις διατάξεις του εν λόγω άρθρου 9, η παροχή υπηρεσιών θεωρείται ότι λαμβάνει χώρα κατά το χρόνο που εκτελούνται οι υπηρεσίες, εκτός αν πριν από τον χρόνο αυτό το πρόσωπο που πραγματοποιεί τη συναλλαγή εκδίδει τιμολόγιο Φ.Π.Α. σε σχέση με αυτή ή λαμβάνει πληρωμή σε σχέση με αυτή, οπότε η συναλλαγή, στην έκταση που καλύπτεται από το τιμολόγιο ή την πληρωμή, θεωρείται ότι λαμβάνει χώρα κατά το χρόνο που εκδίδεται το τιμολόγιο ή που λαμβάνεται η πληρωμή.

Συνεπώς στη συγκεκριμένη περίπτωση των συμβολαίων αντιπαροχής στην οικοδομική βιομηχανία, αν πριν από την εκτέλεση των εργασιών ο επιχειρηματίας ανάπτυξης γης για την παροχή των υπηρεσιών ανέγερσης οικοδομής λαμβάνει ως αντιπαροχή (πληρωμή) μερίδιο της γης, ο χρόνος παροχής των υπηρεσιών ανέγερσης οικοδομής είναι κάθε φορά που λαμβάνει χώρα μεταβίβαση της γης από τον ιδιοκτήτη της γης προς τον επιχειρηματία ανάπτυξης γης. Σε διαφορετική περίπτωση είναι ο χρόνος που εκτελούνται οι υπηρεσίες.

(Α. Κούτρας)
για Έφορο Φ.Π.Α.

Κοιν.: - Γενικό Ελεγκτή
- Γενικό Διευθυντή Υπουργείου Οικονομικών
- Αρχιτελωνείο
- ΚΕΒΕ
Τ.Θ. 21455
1509 Λευκωσία

- ΟΕΒ
Τ.Θ. 21657
1511 Λευκωσία
- Σύνδεσμο Εγκεκριμένων Λογιστών Κύπρου
Τ.Θ. 24935
1355 Λευκωσία
- Παγκύπριο Σύνδεσμο Εγκεκριμένων Λογιστών Αμερικής
Τ.Θ. 25584
1310 Λευκωσία
- Σύνδεσμο Πτυχιούχων Εγκεκριμένων Λογιστών-Ελεγκτών Κύπρου
Τ.Θ. 26540
1640 Λευκωσία
- Σύνδεσμο Ανεξαρτησίας Λογιστών Κύπρου
Τ.Θ. 53684
3317 Λεμεσός

Αντ.: 5.13.04