



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη 28/01/2021

Αριθμός απόφασης: **168**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333254
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την Α.1273/15-12-2020 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ.5 του άρθρου 63 του Ν 4174/2013 που δεν έχει συμπληρωθεί από τις 16-11-2020 έως και την 31-01-2021, παρατείνεται έως 31-03-2021.

5. Την από **08-09-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τ....
..... - **ΑΦΜ**, κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης της με αριθ. πρωτ. **/10-02-2020** αίτησή της για αναστολή εφαρμογής ΦΠΑ σε αδιάθετα ακίνητα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Την υπ' αριθ. πρωτ. **/10-02-2020** αίτηση αναστολής εφαρμογής ΦΠΑ στα ακίνητα.

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **08-09-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της - **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (σύμφωνα με τις διατάξεις του 1^{ου} εδαφίου της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30.03.2020 Π.Ν.Π. ΦΕΚ 75Α) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή της στη Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, απερρίφθη σιωπηρώς από τον Προϊστάμενό της η με αριθ. πρωτ./**10-02-2020** αίτηση της προσφεύγουσας για αναστολή εφαρμογής ΦΠΑ στα αδιάθετα ακίνητα ιδιοκτησίας της, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ 4^α του άρθρου 6 του Ν. 2859/2000.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης και την υπαγωγή της στην παρ.4^α του άρθρου 6 του Ν.2859/2000, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Ο αποβιώσας σύζυγός της προσφεύγουσας έπαυσε την επιχειρηματική του δραστηριότητα, ως εργολάβος οικοδομών και συνταξιοδοτήθηκε. Προϋπόθεση για την συνταξιοδότησή του ήταν η καθ' υπόδειξη της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. αυτοπαράδοση των έως τότε αδιάθετων ακινήτων και η επιβάρυνσή τους με τον Φ.Π.Α. που αναλογούσε σε αυτά, τα οποία δεν μπόρεσε, ενώ επιθυμούσε να πουλήσει, πράγμα που δεν θα συνέβαινε αν ήταν εταίρος σε κάποια εταιρεία/νομικό πρόσωπο.
- 2) Η σιωπηρή απόρριψη της αίτησης της από την διοίκηση, συνιστά παραβίαση της αρχής της ισότητας (άρθρο 4 του Συντάγματος) και του κράτους δικαίου της ίδιας και των τέκνων της ως κληρονόμων του συζύγου της.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα,

ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1α' του **N. 2859/2000**, (ΦΕΚ Α' 248), ορίζεται ότι: «1.Στον φόρο υπόκειται: α) **κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα**, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ 1, 2, 3 και 4 του **N. 2859/2000**, (ΦΕΚ Α' 248), ορίζεται ότι: «1.Παράδοση ακινήτων είναι η μεταβίβαση αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων τους και του οικοπέδου που μεταβιβάζεται μαζί με αυτά ως ενιαία ιδιοκτησία ή ιδανικών μεριδίων οικοπέδου επί των οποίων εφαρμόζεται το αμάχητο τεκμήριο της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του α.ν. 1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α') που κυρώθηκε με το ν. 1587/1950 (ΦΕΚ 294 Α'), εφόσον πραγματοποιείται από επαχθή αιτία πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά. Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται:

α) ως κτίρια, τα κτίσματα γενικά και οι κάθε είδους κατασκευές που συνδέονται με τα κτίσματα ή με το έδαφος κατά τρόπο σταθερό και μόνιμο,

β) ως πρώτη εγκατάσταση, η πρώτη χρησιμοποίηση με οποιονδήποτε τρόπο των κτιρίων ύστερα, από την ανέγερσή τους, όπως είναι η ιδιοκατοίκηση, η ιδιόχρηση, η μίσθωση ή άλλη χρήση.

2.Παράδοση ακινήτων θεωρείται επίσης:

α) η μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας, η σύσταση , η μεταβίβαση ή η παραίτηση από το δικαίωμα προσωπικής ή πραγματικής δουλείας, η παραχώρηση του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητων κυρίων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινόκτητου τμήματος οικοπέδου , καθώς και η μεταβίβαση του δικαιώματος άσκησης της επικαρπίας των ακινήτων της παραγράφου 1.

β) η εκτέλεση εργασιών στα ακίνητα, με μίσθωση έργου, ανεξάρτητα αν διαθέτει τα υλικά ο εργοδότης ή ο εργολάβος. Εργασίες κατά την πιο πάνω έννοια είναι και οι εκσκαφές, οι κατεδαφίσεις, η κατασκευή οικοδομών, οδών, γεφυρών, υδραγωγείων, υδραυλικών και αποχετευτικών έργων, ηλεκτρολογικών και μηχανολογικών εγκαταστάσεων και τεχνικών γενικά έργων, καθώς και οι συμπληρώσεις, επεκτάσεις, διαρρυθμίσεις και επισκευές, εκτός από τις εργασίες συνήθους συντήρησης των έργων αυτών.

Ειδικά για τις περιπτώσεις αντιπαροχής, 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 του φόρου, σύμφωνα με την παράγραφο 4α του παρόντος άρθρου.

3.Στις περιπτώσεις της παραγράφου 1 και στην περίπτωση α' της παραγράφου 2, στις οποίες επιβάλλεται ο φόρος του παρόντος νόμου, δεν επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτων.

4. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 και της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού εφαρμόζονται για ακίνητα, των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται ή αναθεωρείται από 1ης Ιανουαρίου 2006, εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής. Εφόσον έχει κατατεθεί πλήρης φάκελος στην πολεοδομία και έχει υπογραφεί προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής μέχρι την 25.11.2005, μπορεί να χορηγηθεί εξαίρεση από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, με αίτηση των ενδιαφερομένων.»

Επειδή, με τις διατάξεις της **παρ 4α του άρθρου 6 του Ν. 2859/2000**, που προστέθηκε με την παρ.1 του άρθρου 39 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) και σύμφωνα με το άρθρο 86 του ιδίου νόμου ισχύει από 12/12/2019 και μετά, ορίζεται ότι: «4α. Με αίτηση του υποκειμένου στον φόρο, κατασκευαστή οικοδομών προς πώληση, αναστέλλεται, υποχρεωτικά μέχρι τις 31.12.2022, η εφαρμογή του Φ.Π.Α. στα ακίνητα των παραγράφων 1 και 2α του παρόντος άρθρου και επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτων. Η αναστολή αφορά το σύνολο των αδιάθετων παραπάνω ακινήτων του υποκειμένου. Μαζί με την αίτηση ο υποκείμενος υποβάλλει κατάσταση με τα αδιάθετα ακίνητα και το ποσό του φόρου που αντιστοιχεί στο κάθε ακίνητο προς διακανονισμό. Η αίτηση υποβάλλεται εντός προθεσμίας έξι (6) μηνών από την έναρξη ισχύος των διατάξεων της παρούσας παραγράφου για τις ήδη εκδοθείσες άδειες, ενώ για άδειες που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος των διατάξεων αυτών και εφεξής εφαρμόζεται εξάμηνη προθεσμία από την έκδοση της άδειας.»

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της **παρ 5 του άρθρου 6 του Ν. 2859/2000**, όπως τροποποιήθηκε με την παρ.3 του άρθρου 39 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) και σύμφωνα με το άρθρο 86 του ιδίου νόμου ισχύει από 12/12/2019 και μετά, ορίζεται ότι: «5. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μετά από εισήγηση του Διοικητή της ΑΑΔΕ μπορεί: α) να ορίζεται κάθε διαδικαστικό θέμα και λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού, και β) να τροποποιούνται οι προϋποθέσεις υπαγωγής στο καθεστώς του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 4α, εφόσον η άδεια οικοδομής έχει εκδοθεί από 1.1.2020 και η κατασκευή της οικοδομής έχει ολοκληρωθεί έως τις 31.12.2022, καθώς και να ορίζεται κάθε σχετικό διαδικαστικό θέμα και λεπτομέρεια για την παρακολούθηση της εφαρμογής του καθεστώτος.»

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 7 παρ 2^ε και 4** του ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «2. Επίσης, ως παράδοση αγαθών θεωρούνται οι ακόλουθες πράξεις, εφόσον η απόκτηση των

αγαθών ή κατά περίπτωση των υλικών ή των υπηρεσιών από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά παρέχει στον υποκείμενο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου: [...]

ε) η περιέλευση στον υποκείμενο στο φόρο ή στους κληρονόμους του αγαθών της επιχείρησής του, κατά την παύση των εργασιών της ή κατά το θάνατο του υποκειμένου. [...]

4. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κατά περίπτωση η διαδικασία και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.»

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο **ΠΟΛ.1083/25.5.2006** του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «Διευκρινίσεις και οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 1 του ν.3427/2005 για το Φ.Π.Α. στις νεόδμητες οικοδομές», μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι:

«5.Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 1 του ν.[3427/2005](#) αντικαταστάθηκε η περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του [άρθρου 7](#) του Κώδικα ΦΠΑ (ν.[2859/2000](#)) και ορίστηκαν οι περιπτώσεις που συνιστούν αυτοπαράδοση ακινήτων. Όπως συμβαίνει και με κάθε άλλο αγαθό και υπηρεσία έτσι και στην περίπτωση των ακινήτων, εξομοιώνεται με παράδοση (αυτοπαράδοση) η ανάληψη του ακινήτου από τον υποκείμενο για κάλυψη προσωπικών του αναγκών ή της οικογενείας του ή γενικά για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση ή η διάθεση από τον υποκείμενο στο φόρο ακινήτου για το οποίο έχει ασκηθεί δικαίωμα έκπτωσης, σε άλλη μη φορολογητέα δραστηριότητα του ιδίου.

Τέτοιες περιπτώσεις είναι η ιδιοκατοίκηση, η ιδιόχρηση, η δωρεάν παραχώρηση της χρήσης, η μίσθωση, η χρησιμοποίηση ακινήτου ως παγίου το οποίο είχε κατασκευαστεί με σκοπό την πώλησή του (και έχει ήδη ασκηθεί ως προς αυτό το δικαίωμα έκπτωσης) σε δραστηριότητα του ιδίου υποκειμένου που δεν παρέχει δικαίωμα έκπτωσης (π.χ. επιχείρηση με δραστηριότητα κατασκευή και πώληση ακινήτων και ασφαλιστικές εργασίες, ιδιοχρησιμοποιεί γραφείο που είχε κατασκευάσει προς πώληση προκειμένου να στεγάσει τον κλάδο των ασφαλειών). [...]

Επειδή, με την απόφαση **Α 1012/23-01-2020** του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «Διαδικασία χορήγησης αναστολής εφαρμογής ΦΠΑ στα ακίνητα, σύμφωνα με την παρ. 4α του άρθρου 6 του Κώδικα ΦΠΑ.», (ΦΕΚ Β' 87/24-01-2019), ορίζεται ότι: «Άρθρο 1 Υποβολή αίτησης αναστολής εφαρμογής ΦΠΑ στα ακίνητα 1. Με αίτηση του υποκειμένου στο φόρο κατασκευαστή οικοδομών προς πώληση, όπως το συνημμένο ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ Ι, που υποβάλλεται στο Τμήμα Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους της ΔΟΥ που είναι αρμόδια για την παραλαβή της δήλωσης ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου που αφορά η αίτηση αναστολής, χορηγείται αναστολή εφαρμογής ΦΠΑ στα ακίνητα των παρ. 1 και 2α του άρθρου 6 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000).[...] Άρθρο 2 Απόφαση χορήγησης αναστολής εφαρμογής ΦΠΑ στα ακίνητα 1. Ο προϊστάμενος της ΔΟΥ στην οποία υποβάλλεται η αίτηση αναστολής παραλαμβάνει την αίτηση, χορηγεί αριθμό πρωτοκόλλου και διαπιστώνει ότι υπάρχουν συνημμένα η κατάσταση αδιάθετων ακινήτων καθώς και αντίγραφο από το βιβλίο κοστολογίου. Περαιτέρω, διαπιστώνει ότι το ποσό του

συνολικού φόρου εισροών από το αντίγραφο του βιβλίου κοστολογίου συμπίπτει με αυτό που αναγράφεται στην κατάσταση των αδιάθετων ακινήτων και ότι έχει υπολογιστεί ορθά το ποσό προς διακανονισμό. Ο ανωτέρω υπολογισμός διενεργείται με βάση τα αρχεία που υποβάλλονται με την αίτηση αναστολής χωρίς περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις. 2. Εντός 10 ημερών από την παραλαβή της αίτησης και όλων των απαιτούμενων δικαιολογητικών ο προϊστάμενος της ΔΟΥ εκδίδει απόφαση, όπως το συνημμένο ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΙΙΙ, σε δύο (2) αντίτυπα, εκ των οποίων ένα χορηγείται στον υποκείμενο και ένα παραμένει στη ΔΟΥ. Η απόφαση αυτή ισχύει από την ημερομηνία υποβολής της αίτησης αναστολής. Από το αντίτυπο που φυλάσσεται στη ΔΟΥ, αποστέλλεται ακριβές αντίγραφο στη ΔΟΥ του ακινήτου μαζί με αντίγραφο της κατάστασης αδιάθετων ακινήτων προκειμένου να συσχετιστεί με το φάκελο του υποκειμένου. Εφόσον στην κατάσταση περιλαμβάνονται ακίνητα χωρικής αρμοδιότητας παραπάνω της μιας ΔΟΥ, αποστέλλεται ακριβές αντίγραφο της απόφασης με συνημμένο αντίγραφο της κατάστασης σε κάθε ΔΟΥ. [...]»

Επειδή, με την εγκύκλιο Ε.2006/24-01-2020 της ΑΑΔΕ με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 39 του ν. 4646/12-12-19 περί αναστολής του ΦΠΑ στα ακίνητα», διευκρινίζεται ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α 201), τροποποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 6, 30, 33, 36, 38 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) εισάγοντας προαιρετικό καθεστώς αναστολής ΦΠΑ στα ακίνητα του άρθρου 6. 1. Συγκεκριμένα με την παρ. 1 του άρθρου 39 του ν. 4646/2019 προστέθηκε παρ. 4α στο άρθρο 6, σύμφωνα με την οποία, με αίτηση που υποβάλει ο υποκείμενος, δηλαδή η επιχείρηση κατασκευής και πώλησης οικοδομών, αναστέλλεται, υποχρεωτικά μέχρι 31.12.2022 η εφαρμογή του ΦΠΑ στα «νεόδομητα ακίνητα» κατά την έννοια των παρ. 1 και 2α του άρθρου 6 και επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτων. Επομένως, με την απόφαση του προϊστάμενου της ΔΟΥ που εκδίδεται επί της αιτήσεως αναστολής του υποκειμένου, σύμφωνα με την Α. 1012/2020 χορηγείται αναστολή, η οποία υποχρεωτικά διαρκεί έως 31.12.2022. Προκειμένου να γίνει δεκτή η αίτηση αναστολής του υποκειμένου πρέπει αυτός να συνυποβάλλει με την αίτησή του κατάσταση με τα «αδιάθετα» ακίνητα, δηλαδή τα ακίνητα που, έως το χρόνο της αίτησης αναστολής, δεν έχουν πωληθεί ή χρησιμοποιηθεί (ώστε να έχει προηγηθεί αυτοπαράδοσή τους κλπ.). Συνεπώς η αναστολή καταλαμβάνει όλα τα αδιάθετα ακίνητα του υποκειμένου, από όλες τις άδειες οικοδομής που έχουν εκδοθεί και αφορούν είτε ιδιόκτητα ακίνητά του είτε ακίνητα τα οποία ανεγείρει με το σύστημα της αντιπαροχής, μέχρι την αίτηση αναστολής. Επισημαίνεται ότι εφόσον προσκομιστεί από τον υποκείμενο κατάσταση με τα αδιάθετα ακίνητα, όπως ορίζεται στην σχετική ανωτέρω Α.1012/2020 ο προϊστάμενος είναι υποχρεωμένος να χορηγήσει την αναστολή.

Η προθεσμία της αίτησης αναστολής για άδειες εκδοθείσες μέχρι την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν. 4646/2019 είναι έξι (6) μήνες από την έναρξη ισχύος των διατάξεων αυτών, ήτοι έως και τις 12.6.2020. [...].

Σημειώνεται ότι οποιαδήποτε μεταβολή στην κατάσταση με τα αδιάθετα ακίνητα θα γίνεται δεκτή μέχρι την παράδοση εκάστοτε ακινήτου με την υποβολή των δικαιολογητικών που τεκμηριώνουν την μεταβολή. Επισημαίνεται ότι όλα τα παραπάνω ισχύουν για τις κατασκευαστικές επιχειρήσεις οικοδομών προς πώληση [...]

Επειδή από το άρθρο 7 ΦΠΑ προκύπτει ότι υπάρχουν περιπτώσεις που αν και δεν συγκεντρώνουν τα στοιχεία των φορολογητέων πράξεων π.χ. επαχθής αιτία ή μεταβίβαση της κυριότητας, παρόλα αυτά θεωρούνται οιονεί παραδόσεις αγαθών και πρέπει να αποδίδεται ΦΠΑ μέσω της έκδοσης στοιχείου αυτοπαράδοσης. Αυτό συμβαίνει για παράδειγμα, όταν ο υποκείμενος λειτουργεί ως τελικός καταναλωτής και πρέπει να αποδώσει ΦΠΑ. Οι ίδιοι κανόνες για την αυτοπαράδοση και την απόδοση του ΦΠΑ, ισχύουν και για την παράδοση ακινήτων, όπου παρόλο που δεν μεταβιβάζεται η κυριότητα θεωρείται για το ΦΠΑ ότι συντελείται παράδοση υπαγόμενη σε ΦΠΑ, προκειμένου να μην στρεβλώνεται ο ανταγωνισμός και να τηρούνται ίσοι όροι μεταξύ των επιχειρήσεων.

Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 1 του ν. 3427/2005 αντικαταστάθηκε η **περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 7** του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) και ορίστηκαν οι περιπτώσεις που συνιστούν αυτοπαράδοση ακινήτων. Όπως συμβαίνει και με κάθε άλλο αγαθό και υπηρεσία έτσι και στην περίπτωση των ακινήτων, εξομοιώνεται με παράδοση (αυτοπαράδοση) η ανάληψη του ακινήτου από τον υποκείμενο για κάλυψη προσωπικών του αναγκών ή της οικογενείας του ή γενικά για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση ή η διάθεση από τον υποκείμενο στο φόρο ακινήτου για το οποίο έχει ασκηθεί δικαίωμα έκπτωσης, σε άλλη μη φορολογητέα δραστηριότητα του ιδίου.

Απαραίτητη προϋπόθεση σε όλες τις παραπάνω περιπτώσεις, για τις οποίες καταβάλλεται ΦΠΑ, είναι οι πράξεις αυτές να γίνονται από κατασκευαστική επιχείρηση που λόγω της δραστηριότητάς της αυτής υπόκειται στο ΦΠΑ και βέβαια να πρόκειται για ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής έχει εκδοθεί από 1.1.2006 ή για ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής αναθεωρείται από 1.1.2006 εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής (Σχ.ΕΤ. Εγκ. ΠΟΛ. 1083/2006).

Σε όλες τις περιπτώσεις, που θεωρούνται ότι συνιστούν αυτοπαράδοση ακινήτων, κατά το χρόνο πραγματοποίησης τους πρέπει να εκδίδεται, απόδειξη αυτοπαράδοσης ή άλλο ανάλογου περιεχομένου φορολογικό στοιχείο (π.χ. τιμολόγιο), στο οποίο αναγράφεται ότι εκδίδεται ως «απόδειξη αυτοπαράδοσης». Στην απόδειξη αυτοπαράδοσης να αναγράφονται τα προσδιοριστικά στοιχεία του διαμερίσματος, καταστήματος ή άλλων κτιριακών εγκαταστάσεων και η αξία του παραδιδόμενου κτιρίου. Ως φορολογητέα αξία **της αυτοπαράδοσης λαμβάνεται υπόψη το κόστος κατασκευής** (εννοείται μαζί με το οικόπεδο που αναλογεί). (Άρθρο 19§2α'ΦΠΑ Εγκ. ΠΟΛ. 1083/2006.)...

Στην περίπτωση παύσης εργασιών κατασκευαστικής επιχείρησης για λόγους συνταξιοδότησης, θεωρείται ότι τα απούλητα διαμερίσματα αυτοπαραδίδονται και υπάρχει υποχρέωση απόδοσης του ΦΠΑ που εκπέστηκε για τα ακίνητα αυτά. (Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλωνή, ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία, έκδοση 2015, σελ. 168-171).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο αποβιώσας στις .../.../2018 σύζυγος της προσφεύγουσας, προέβη σε διακοπή των εργασιών της ατομικής επιχείρησής του με αντικείμενο την ανέγερση οικοδομών λόγω συνταξιοδότησης στις/.../2018. Με το υπ' αριθ.-...-2011 εργολαβικό προσύμφωνο της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης είχε αναλάβει την ανέγερση οικοδομής σε οικόπεδο τρίτων, κείμενο στην οδό στην Καλαμαριά Θεσσαλονίκης, λαμβάνοντας ως εργολαβικό αντάλλαγμα ποσοστό 500% εξ αδιαιρέτου, επί του ανωτέρω οικοπέδου. Ο εν λόγω εργολάβος εξέδωσε «στοιχείο αυτοπαράδοσης», ώστε να αποδώσει τον αναλογούντα ΦΠΑ για τα νεόδητα αδιάθετα διαμερίσματα επί του προαναφερθέντος οικοπέδου, που παρέμειναν απούλητα κατά το χρόνο συνταξιοδότησής του. Η πράξη αυτοπαράδοσης θεωρείται παράδοση ακινήτων υπαγόμενη σε ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, τα ακίνητα που βρίσκονται πλέον στην ιδιοκτησία της προσφεύγουσας, κατόπιν επαγωγής της κληρονομιάς του θανόντος συζύγου της εργολάβου, δεν μπορούν να θεωρηθούν «αδιάθετα» ώστε να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ.4^α του άρθρου 6 του ν.2859/2000 περί αναστολής εφαρμογής του ΦΠΑ σε αυτά.

Κατόπιν των ανωτέρω ορθώς από τη φορολογική αρχή απορρίφθηκε η σχετική αίτησή της προσφεύγουσας και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Με βάση τα παραπάνω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης της αρχής της ισότητας και του κράτους δικαίου προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της ημερομηνία κατάθεσης **08-09-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου
ενδικοφανούς προσφυγής τ.. - **ΑΦΜ**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.