



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 24.7.2025

Αριθμός απόφασης: 2613

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312348

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τis διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

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 από 8.4.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του υποκαταστήματος αλλοδαπής εταιρείας '....., ΑΦΜ, με έδρα στη, κατά της από 13.3.2025 απορριπτικής απάντησης του ΚΕΦΟΔΕ Αττικής επί του αρ./15.11.2024 αιτήματος περί αναδρομικής αναστολής εφαρμογής ΦΠΑ ακινήτων, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του ΚΕΦΟΔΕ Αττικής επί της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **8.4.2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του υποκαταστήματος αλλοδαπής εταιρείας '....., ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Το προσφεύγον υποκατάστημα αλλοδαπής, που δραστηριοποιείται στον τομέα των κατασκευαστικών εργασιών για οικιστικά και μη οικιστικά κτίρια, προέβη στην αγορά ενός οικοπέδου, άρτιου και οικοδομήσιμου, που βρίσκεται στον Δήμο (ΟΤ), επί της οδού αριθμ. με το υπ' αριθμ. /25.04.2023 συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου Στη συνέχεια, με σχετικές συμβολαιογραφικές πράξεις αγοραπωλησίας και τις αντίστοιχες δηλώσεις φόρου μεταβίβασης ακινήτων πώλησε και μεταβίβασε σε αλλοδαπά φυσικά πρόσωπα (προκειμένου να ζητήσουν άδεια πενταετούς παραμονής στην Ελλάδα), ποσοστά χιλιοστών εξ αδιαιρέτου επί του συγκεκριμένου οικοπέδου, ήτοι, εν προκειμένω τα εξής:

1) Δυνάμει του υπ' αριθμόν /11.8.2023 πωλητηρίου συμβολαίου, νόμιμα καταχωρημένου στο Κτηματολογικό γραφείο Αττικής με αριθμό και ημερομηνία καταχώρισης /31-08-2023, η άνω εταιρεία πώλησε, παρέδωσε και μεταβίβασε κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή ποσοστό σαράντα τριών χιλιοστών (43/1.000) εξ αδιαιρέτου στην εκ των συμβαλλομένων

2) Δυνάμει του υπ' αριθμόν /11.8.2023 πωλητηρίου συμβολαίου, νόμιμα καταχωρημένου στο Κτηματολογικό γραφείο Αττικής, με αριθμό και ημερομηνία καταχώρισης /31-08-2023, η άνω εταιρεία πώλησε, παρέδωσε και μεταβίβασε κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή ποσοστό σαράντα τριών χιλιοστών (43/1.000) εξ αδιαιρέτου στην εκ των συμβαλλομένων

3) Δυνάμει του υπ' αριθμόν /8.9.2023 πωλητηρίου συμβολαίου, νόμιμα καταχωρημένου στο Κτηματολογικό γραφείο Αττικής, με αριθμό και ημερομηνία καταχώρισης /25-09-2023, η άνω εταιρεία πώλησε, παρέδωσε και μεταβίβασε κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή ποσοστό σαράντα οκτώ χιλιοστών (48/1.000) εξ αδιαιρέτου στην εκ των συμβαλλομένων

4) Δυνάμει του υπ' αριθμόν /8.9.2023 πωλητηρίου συμβολαίου, νόμιμα καταχωρημένου στο Κτηματολογικό γραφείο Αττικής, με αριθμό και ημερομηνία καταχώρισης /25-09-2023, η άνω εταιρεία πώλησε, παρέδωσε και μεταβίβασε κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή ποσοστό σαράντα οκτώ χιλιοστών (48/1.000) εξ αδιαιρέτου στην εκ των συμβαλλομένων

5) Δυνάμει του υπ' αριθμόν /8.9.2023 πωλητηρίου συμβολαίου, νόμιμα καταχωρημένου στο Κτηματολογικό γραφείο Αττικής, με αριθμό και ημερομηνία καταχώρισης /25-09-2023, η άνω εταιρεία πώλησε, παρέδωσε και μεταβίβασε κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή ποσοστό σαράντα τριών χιλιοστών (43/1.000) εξ αδιαιρέτου στον εκ των συμβαλλομένων

6) Δυνάμει του υπ' αριθμόν /11.9.2023 πωλητηρίου συμβολαίου, νόμιμα καταχωρημένου στο Κτηματολογικό γραφείο Αττικής, με αριθμό και ημερομηνία καταχώρισης /25-09-2023, η άνω εταιρεία πώλησε, παρέδωσε και μεταβίβασε κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή ποσοστό πενήντα τριών χιλιοστών (53/1.000) εξ αδιαιρέτου στην εκ των συμβαλλομένων

7) Δυνάμει του υπ' αριθμόν/11.9.2023 πωλητηρίου συμβολαίου, νόμιμα καταχωρημένου στο Κτηματολογικό γραφείο Αττικής, με αριθμό και ημερομηνία καταχώρισης/25-09-2023, η άνω εταιρεία πώλησε, παρέδωσε και μεταβίβασε κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή ποσοστό σαράντα τριών χιλιοστών (43/1.000) εξ αδιαιρέτου στην εκ των συμβαλλομένων

8) Δυνάμει του υπ' αριθμόν/11.9.2023 πωλητηρίου συμβολαίου, νόμιμα καταχωρημένου στο Κτηματολογικό γραφείο Αττικής, με αριθμό και ημερομηνία καταχώρισης/25-09-2023, η άνω εταιρεία πώλησε, παρέδωσε και μεταβίβασε κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή ποσοστό σαράντα οκτώ χιλιοστών (48/1.000) εξ αδιαιρέτου στην εκ των συμβαλλομένων

9) Δυνάμει του υπ' αριθμόν/11.9.2023 πωλητηρίου συμβολαίου, νόμιμα καταχωρημένου στο Κτηματολογικό γραφείο Αττικής, με αριθμό και ημερομηνία καταχώρισης/25-09-2023, η άνω εταιρεία πώλησε, παρέδωσε και μεταβίβασε κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή ποσοστό σαράντα οκτώ χιλιοστών (48/1.000) εξ αδιαιρέτου στην εκ των συμβαλλομένων

10) Δυνάμει του υπ' αριθμόν/6-10-2023 πωλητηρίου συμβολαίου, νόμιμα καταχωρημένου στο Κτηματολογικό γραφείο Αττικής, με αριθμό και ημερομηνία καταχώρισης/23-10-2023, η άνω εταιρεία πώλησε, παρέδωσε και μεταβίβασε κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή ποσοστό σαράντα τριών χιλιοστών (43/1.000) εξ αδιαιρέτου στην εκ των συμβαλλομένων

11) Δυνάμει του υπ' αριθμόν/6-10-2023 πωλητηρίου συμβολαίου, νόμιμα καταχωρημένου στο Κτηματολογικό γραφείο Αττικής, με αριθμό και ημερομηνία καταχώρισης/23-10-2023, η άνω εταιρεία πώλησε, παρέδωσε και μεταβίβασε κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή ποσοστό πενήντα ενός χιλιοστών (51/1.000) εξ αδιαιρέτου στην εκ των συμβαλλομένων

12) Δυνάμει του υπ' αριθμόν/6-10-2023 πωλητηρίου συμβολαίου, νόμιμα καταχωρημένου στο Κτηματολογικό γραφείο Αττικής, με αριθμό και ημερομηνία καταχώρισης/23-10-2023, η άνω εταιρεία πώλησε, παρέδωσε και μεταβίβασε κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή ποσοστό σαράντα τριών χιλιοστών (43/1.000) εξ αδιαιρέτου στην εκ των συμβαλλομένων

13) Δυνάμει του υπ' αριθμόν/6-10-2023 πωλητηρίου συμβολαίου, νόμιμα καταχωρημένου στο Κτηματολογικό γραφείο Αττικής, με αριθμό και ημερομηνία καταχώρισης/23-10-2023, η άνω εταιρεία πώλησε, παρέδωσε και μεταβίβασε κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή ποσοστό σαράντα οκτώ χιλιοστών (48/1.000) εξ αδιαιρέτου στην εκ των συμβαλλομένων

14) Δυνάμει του υπ' αριθμόν/25-4-2024 πωλητηρίου συμβολαίου, νόμιμα καταχωρημένου στο Κτηματολογικό γραφείο Αττικής, με αριθμό και ημερομηνία καταχώρισης/30-04-2024, η άνω εταιρεία πώλησε, παρέδωσε και μεταβίβασε κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή ποσοστό σαράντα ενός χιλιοστών (41/1.000) εξ αδιαιρέτου στον εκ των συμβαλλομένων

Για τα υπό κρίση ακίνητα εκδόθηκε στο όνομα της προσφεύγουσας εταιρείας η με Α/Α/07.11.2023 οικοδομική άδεια, κατηγορίας 3, για την ανέγερση συγκροτήματος κατοικιών, στο συγκεκριμένο οικόπεδο.

Έπειτα η εταιρεία προέβη στην από 26.03.2024 δήλωση έναρξης εγκατάστασης του άρθρου 6 του Κώδικα ΦΠΑ (νυν άρθρο 8) στη δ/νση -

Κατόπιν των ανωτέρω, με το με αρ./15.11.2024 υπό κρίση αίτημα ενώπιον του Τμήματος Β4 της Υποδιεύθυνσης Έμμεσης Φορολογίας του Κέντρου Φορολογικών Διαδικασιών και Εξυπηρέτησης Αττικής, ζητήθηκε η αναδρομική αναστολή εφαρμογής ΦΠΑ στα προαναφερθέντα μεταβιβάσθέντα ακίνητα, σύμφωνα με το άρθρο 37 του ν. 5131/2024 και την υπ' αριθμ. Α.1156/31.10.2024 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Το ως άνω αίτημα απορρίφθηκε με την από 13.3.2025 προσβαλλόμενη απάντηση με την αιτιολογία ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις υπαγωγής των υπό κρίση ακινήτων στις διατάξεις των παρ. 1 και 2^α του άρθρου 8 του ν. 5144/2024.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή το προσφεύγον υποκατάστημα αλλοδαπής ζητάει την ακύρωση της προσβαλλόμενης αρνητικής απάντησης επί του αιτήματος χορήγησής αναστολής εφαρμογής ΦΠΑ, επικαλούμενο εσφαλμένη ερμηνεία του άρθρου 8 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 5144/2024) και της Α. 1156/2024, εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και πλημμελή αιτιολογία.

Επειδή, στο άρθρο 76 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με διατάξεις του άρθρου 8 του ν.5144/2024 (πρώην άρθρο 6 του ν.2859/2000),:

«Άρθρο 8 - Παράδοση ακινήτων

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 παρ. 1 του άρθρου 2 του α.ν. 1521/1950 (Α' 245) που κυρώθηκε με τον ν. 1587/1950 (Α' 294), εφόσον πραγματοποιείται από επαχθή αιτία πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά.

Για την εφαρμογή του παρόντος Κώδικα 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 παρ. 1,

β) η εκτέλεση εργασιών στα ακίνητα, με μίσθωση έργου, ανεξάρτητα από το 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.

3. Στις περιπτώσεις της παρ. 1 και στην περ. α) της παρ. 2, στις οποίες επιβάλλεται ο ΦΠΑ, δεν επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτων.

4. Η παρ. 1 και η περ. α) της παρ. 2 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 έχουν υπογραφεί προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής μέχρι την 25.11.2005, μπορεί να χορηγηθεί εξαίρεση από την εφαρμογή της παραγράφου αυτής, με αίτηση των ενδιαφερομένων.

5. Με απόφαση του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών, μετά από εισήγηση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, μπορεί να ορίζεται κάθε διαδικαστικό θέμα και λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 2 του Α.Ν.1521/1950, :

«1. Σε κάθε περίπτωση μεταβίβασης, οικοπέδου, στο οποίο πρόκειται να ανεγερθεί ή ανεγίρεται πολυκατοικία, με σχέδιο εγκεκριμένο από την πολεοδομική υπηρεσία πριν από τη μεταβίβαση, θεωρείται κατά αμάχητο τεκμήριο, ότι μαζί με το ιδανικό μερίδιο του οικοπέδου μεταβιβάζεται αποπερατωμένο διαμέρισμα της πολυκατοικίας που αντιστοιχεί σ' αυτό, εφ' όσον η πολυκατοικία πρόκειται να ανεγερθεί από αυτόν τον ίδιο τον πωλητή του ιδανικού μεριδίου του οικοπέδου ή από τον εργολάβο ο οποίος ανέλαβε με αντιτιπαροχή την ανέγερση της πολυκατοικίας ή από τρίτον που ενεργεί για λογαριασμό τους.

Το αυτό ισχύει και εις περιπτώσιν μεταβιβάσεως ιδανικού μεριδίου οικοπέδου, εάν εντός δύο ετών από της μεταβιβάσεως τούτου ήθελεν εγκριθή ή υποβληθή προς έγκρισιν εις την πολεοδομικήν υπηρεσίαν σχέδιον ανεγέρσεως πολυκατοικίας. Εν τη περιπτώσει ταύτη ο επί της αξίας των προβλεπομένων υπό του εγκριθησομένου σχεδίου κτισμάτων συμπληρωματικός φόρος καταβάλλεται υπό του αγοραστού βάσει δηλώσεως, υποβαλλομένης εντός έτους από της εγκρίσεως του σχεδίου της πολυκατοικίας.

Ως πολυκατοικία θεωρείται κάθε πολυώροφη οικοδομή η οποία αποτελείται από τρεις τουλάχιστον ορόφους χρήσης, στους οποίους συμπεριλαμβάνεται και το ισόγειο ή η οικοδομή που ανεξάρτητα από αριθμό ορόφων, έχει διαμερίσματα συνολικού εμβαδού πεντακοσίων τουλάχιστον τετραγωνικών μέτρων (500 μ²), οι οποίες προορίζονται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του Γενικού Οικοδομικού Κανονισμού, για πολύωρη σ' αυτές παραμονή ανθρώπων, για διημέρευση, συναναστροφή, εργασία ή ύπνο.

Το ανωτέρω αμάχητον τεκμήριον δεν έχει εφαρμογήν επί μεταβιβάσεως ιδανικού μεριδίου οικοπέδου προς πρόσωπα, αναλαμβάνοντα κατ' επάγγελμα την Ιδίαις δαπάναις ανέγερσιν ολοκλήρου της πολυκατοικίας.»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2082/31-12-2024 με θέμα «Κοινοποίηση της διοικητικής κωδικοποίησης του α.ν. 1521/1950 “περί φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων” (Α' 245), ο οποίος

κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν.1587/1950 «Περί κυρώσεως, τροποποιήσεως και συμπληρώσεως του υπ' αριθ. 1521/1950 Αναγκ. Νόμου «περί φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων»» (Α' 294)», :

«Άρθρο 2 - Ειδικές περιπτώσεις επιβολής φόρου

Τεκμήριο αποπερατωμένου κτίσματος

1. Σε κάθε περίπτωση μεταβίβασης ιδανικού μεριδίου οικοπέδου, στο οποίο ανεγείρεται ή πρόκειται να ανεγερθεί πολυκατοικία, με σχέδιο εγκεκριμένο από την πολεοδομική υπηρεσία πριν από τη μεταβίβαση, θεωρείται κατά αμάχητο τεκμήριο, ότι μαζί με το ιδανικό μερίδιο του οικοπέδου μεταβιβάζεται αποπερατωμένο διαμέρισμα της πολυκατοικίας που αντιστοιχεί σε αυτό, εφ' όσον η πολυκατοικία πρόκειται να ανεγερθεί απ' αυτόν τον ίδιο τον πωλητή του ιδανικού μεριδίου του οικοπέδου ή από τον εργολάβο ο οποίος ανέλαβε με αντιπαροχή την ανέγερση της πολυκατοικίας ή από τρίτον που ενεργεί για λογαριασμό τους.

Το ίδιο ισχύει και σε περίπτωση μεταβίβασης ιδανικού μεριδίου οικοπέδου, αν μέσα σε δύο χρόνια από τη μεταβίβασή του εγκριθεί ή υποβληθεί για έγκριση στην πολεοδομική υπηρεσία σχέδιο ανέγερσης πολυκατοικίας. Στην περίπτωση αυτή ο συμπληρωματικός φόρος στην αξία των προβλεπομένων κτισμάτων από το σχέδιο που εγκρίθηκε, καταβάλλεται από τον αγοραστή, βάσει δήλωσης, η οποία πρέπει να υποβληθεί μέσα σ' ένα χρόνο από την έγκριση του σχεδίου της πολυκατοικίας.

Το ανωτέρω αμάχητο τεκμήριο δεν έχει εφαρμογή σε μεταβίβαση ιδανικού μεριδίου οικοπέδου σε πρόσωπα που αναλαμβάνουν κατ' επάγγελμα την ανέγερση ολόκληρης της πολυκατοικίας με δικές τους δαπάνες.

Έννοια πολυκατοικίας

Ως πολυκατοικία θεωρείται κάθε πολυώροφη οικοδομή, η οποία αποτελείται από τρεις τουλάχιστον ορόφους κύριας χρήσης, στους οποίους συμπεριλαμβάνεται και το ισόγειο ή η οικοδομή που ανεξάρτητα από αριθμό ορόφων, έχει διαμερίσματα συνολικού εμβαδού πεντακοσίων τουλάχιστον τετραγωνικών μέτρων (500 μ²), οι οποίες προορίζονται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του Γενικού Οικοδομικού Κανονισμού, για πολύωρη σ' αυτές παραμονή ανθρώπων, για διημέρευση, συναναστροφή, εργασία ή ύπνο.

2. Αν κατά τη σύνταξη του οριστικού συμβολαίου μεταβίβασης συμβάλλεται ως αγοραστής πρόσωπο το οποίο δεν κατονομάζεται στο προσύμφωνο, θεωρείται για την εφαρμογή του παρόντος νόμου, ότι λαμβάνουν χώρα δύο μεταβιβάσεις, η μεν πρώτη εκ μέρους του αρχικού πωλητή προς τον συμβληθέντα με το προσύμφωνο ως αγοραστή, η δε δεύτερη εκ μέρους του τελευταίου προς το τρίτο πρόσωπο το οποίο υποδεικνύεται απ' αυτόν.

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και στις περιπτώσεις κατά τις οποίες μεταβιβάζονται από τον οικοπεδούχο σε τρίτο σε εκτέλεση συμβολαιογραφικού προσυμφώνου και καθ' υπόδειξη του εργολάβου, διηρημένες ιδιοκτησίες υπαγόμενες σε Φ.Π.Α. σύμφωνα με το άρθρο 6 του Κώδικα ΦΠΑ, ο οποίος κυρώθηκε με το ν. 2859/2000 (Α' 248).

Αν το προσύμφωνο αφορά τη μεταβίβαση οικοπέδου ή ιδανικού μεριδίου αυτού, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της προηγούμενης παραγράφου, τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή εφαρμόζονται μόνο ως προς τη δεύτερη μεταβίβαση, το τεκμήριο όμως μεταβίβασης αποπερατωμένης οικοδομής τυγχάνει αμάχητο. ».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρου 37 του Ν.5131/2024,:

1. Κατασκευαστής οικοδομών προς πώληση, υποκείμενος στον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), έχει το δικαίωμα να ζητήσει να υπαχθεί η μεταβίβαση ακινήτου που έχει παραδώσει μετά από την κατάρτιση αντίστοιχης συμβολαιογραφικής πράξης σε φόρο μεταβίβασης

ακινήτων αντί για Φ.Π.Α., ακόμη και αν δεν έχει ασκήσει, μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος, το δικαίωμα της παρ. 4α του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2020, Α' 248), υπό τις εξής προϋποθέσεις:

α) η συμβολαιογραφική πράξη συνοδεύεται από δήλωση Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων,

β) ο υποκείμενος στον φόρο υποβάλλει εντός προθεσμίας έξι (6) μηνών από τη δημοσίευση του παρόντος:

βα) αίτηση για την αναδρομική αναστολή εφαρμογής του Φ.Π.Α., η οποία συνοδεύεται από κατάσταση με τα ακίνητα που έχει παραδώσει από τη 12η Δεκεμβρίου 2019, μέχρι την υποβολή της αίτησης, χωρίς επιβολή Φ.Π.Α. και το ποσό του φόρου που αντιστοιχεί στο κάθε ακίνητο προς διακανονισμό κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης για τη μεταβίβαση του ακινήτου,

ββ) έκτακτη δήλωση Φ.Π.Α. για την απόδοση του προς διακανονισμό ποσού φόρου που αντιστοιχεί στο κάθε ακίνητο. Ως χρόνος διακανονισμού και αφετηρία για τον υπολογισμό του τόκου εκπρόθεσμης καταβολής του άρθρου 52 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024, Α' 58) θεωρείται ο χρόνος υποβολής της δήλωσης για τη μεταβίβαση του ακινήτου.

2. Για τα ακίνητα για τα οποία υποβάλλεται η αίτηση αναδρομικής αναστολής Φ.Π.Α. της παρ. 1, αναστέλλεται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παρ. 7 του άρθρου 31 του Κώδικα Φ.Π.Α. για το συγκεκριμένο ακίνητο από τον χρόνο υποβολής της δήλωσης για τη μεταβίβαση του ακινήτου.

3. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ορίζεται κάθε διαδικαστικό θέμα και λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος.»

Επειδή, σύμφωνα με την Α.1156/2024 με θέμα «Καθορισμός διαδικασίας χορήγησης αναδρομικής αναστολής εφαρμογής ΦΠΑ στα ακίνητα, σύμφωνα με το άρθρο 37 του ν. 5131/2024 «Αναδιάρθρωση της Ελληνικής Εταιρείας Συμμετοχών και Περιουσίας και των θυγατρικών της και λοιπές διατάξεις» (Α'128) και διακανονισμού έκπτωσης ΦΠΑ για αυτά»:

«Καθορίζουμε τη διαδικασία χορήγησης αναδρομικής αναστολής εφαρμογής ΦΠΑ στα ακίνητα και του διακανονισμού έκπτωσης ΦΠΑ για τα ακίνητα αυτά, σύμφωνα με το άρθρο 37 του ν. 5131/2024 (Α' 128), ως κάτωθι:

Άρθρο 1

Υποβολή αίτησης αναδρομικής αναστολής εφαρμογής ΦΠΑ στα ακίνητα

1. Με αίτηση του υποκειμένου στον φόρο κατασκευαστή οικοδομών προς πώληση, όπως το συνημμένο ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ Ι που αποτελεί αναπόσπαστο μέρος αυτής, η οποία υποβάλλεται στο Τμήμα Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους της ΔΟΥ/Τμήμα ΦΠΑ του ΚΕΦΟΔΕ, με αρμοδιότητα την παραλαβή της δήλωσης ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου που αφορά η αίτηση αναστολής, χορηγείται αναδρομικά αναστολή εφαρμογής ΦΠΑ στα ακίνητα της παρ. 1 και της περ. α της παρ. 2 του άρθρου 8 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 5144/2024). Η αίτηση υποβάλλεται ψηφιακά μέσω της εφαρμογής Ψηφιακής Υποδοχής και Διαχείρισης Αιτημάτων της ΑΑΔΕ «Τα αιτήματά μου», η οποία είναι διαθέσιμη μέσω της ψηφιακής πύλης «myAADE» (myaade.gov.gr).

2. Ο υποκείμενος στον φόρο υποβάλλει συνημμένα με την αίτησή του τα παρακάτω:

α) Κατάσταση, όπως το συνημμένο ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ Ι, που περιλαμβάνει όλα τα ακίνητα του υποκειμένου ανά οικοδομική άδεια, που παραδόθηκαν από 12.12.2019 μέχρι και την υποβολή της αίτησης και για τα οποία μέχρι τις 2.8.2024 (ημερομηνία κατά την οποία δημοσιεύθηκε ο ν. 5131/2024) είχε συνταχθεί συμβόλαιο μεταβίβασης και είχε καταβληθεί ο αναλογών φόρος μεταβίβασης ακινήτου αντί του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας. Στην κατάσταση, επίσης, αναγράφονται το ποσοστό σε χιλιοστά επί του οικοπέδου που αντιστοιχεί σε κάθε ακίνητο, το σύνολο του φόρου εισροών ανά οικοδομή, ο φόρος που αντιστοιχούσε στην κάθε ιδιοκτησία προς

διακανονισμό κατά τον χρόνο μεταβίβασής της, ο αριθμός δήλωσης φόρου μεταβίβασης, η ημερομηνία υποβολής της, η αρμόδια Δ.Ο.Υ ή ΚΕΦΟΚ, κατά περίπτωση, και στοιχεία του συμβολαίου μεταβίβασης (αριθμός - ημερομηνία -ονοματεπώνυμο συμβολαιογράφου),
β)αντίγραφο της συμβολαιογραφικής πράξης μεταβίβασης για κάθε ακίνητο που περιλαμβάνεται στην κατάσταση της περ. α. συνοδευόμενη από την αντίστοιχη δήλωση Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων,

γ)αντίγραφο των εγγραφών από το βιβλίο κοστολογίου, από όπου προκύπτει το σύνολο του φόρου εισροών, μέχρι το χρόνο που ανατρέχει αναδρομικά η αίτηση αναστολής,

δ) έκτακτη δήλωση, για την απόδοση του προς διακανονισμού ποσού του ΦΠΑ που αντιστοιχεί σε κάθε ακίνητο που περιλαμβάνεται στην κατάσταση της περ. α.

Για την υποβολή της έκτακτης δήλωσης χρησιμοποιείται το έντυπο της Δήλωσης ΦΠΑ Φ2 050 και υποβάλλεται μια δήλωση ανά ακίνητο. Το προς καταβολή ποσό αναγράφεται στον οικείο κωδικό της δήλωσης και στο πεδίο «Σημειώσεις» αυτής αναγράφεται η φράση «ΥΠΟΒΑΛΛΕΤΑΙ ΓΙΑ ΤΟΝ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟ ΦΟΡΟΥ ΠΟΥ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΕΙ ΣΤΟ ΑΚΙΝΗΤΟ.....ΠΟΥ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΤΗΚΕ ΜΕ ΤΟ ΥΠ. ΑΡ ... ΣΥΜΒΟΛΑΙΟ», με τη συμπλήρωση της φράσης με τη διεύθυνση, τα στοιχεία του ακινήτου και τα στοιχεία του συμβολαίου (αριθμός/ ημερομηνία/ονοματεπώνυμο συμβολαιογράφου) για το οποίο υποβάλλεται η δήλωση.

3. Ο υποκείμενος υποβάλλει την αίτηση αναδρομικής αναστολής εντός έξι (6) μηνών από την 2.8.2024 ήτοι έως και 3.2.2025.

Άρθρο 2

Παραλαβή δήλωσης ΦΠΑ για τον διακανονισμό της έκπτωσης και βεβαίωση εξόφλησης οφειλόμενου φόρου

1. Με την υποβολή της δήλωσης της περ. δ) της παρ. 2 του άρθρου 1 επιβεβαιώνεται η ορθότητα του προς διακανονισμό φόρου σύμφωνα με την κατάσταση ακινήτων της περ α της παρ. 2 του άρθρου 1, που έχει υποβληθεί, χωρίς περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις και η δήλωση παραλαμβάνεται.

2. Με την παραλαβή της δήλωσης βεβαιώνεται η οφειλή και χορηγείται ταυτότητα οφειλής.

3. Ως χρόνος διακανονισμού και αφετηρία για τον υπολογισμό του τόκου εκπρόθεσμης καταβολής του άρθρου 52 του ν. 5104/2024 (Α' 58) θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο υποβλήθηκε η δήλωση για την μεταβίβαση του ακινήτου.

4. Ο φόρος που οφείλεται λόγω διακανονισμού καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή της έκτακτης δήλωσης ΦΠΑ.

Άρθρο 3

Απόφαση χορήγησης αναστολής εφαρμογής ΦΠΑ στα ακίνητα

1. Ο προϊστάμενος της υπηρεσίας - ΔΟΥ ή ΚΕΦΟΔΕ στην οποία υποβάλλεται η αίτηση αναδρομικής αναστολής παραλαμβάνει την αίτηση, χορηγεί αριθμό πρωτοκόλλου και διαπιστώνει ότι αυτή υποβλήθηκε εμπρόθεσμα και συνοδεύεται από το σύνολο των στοιχείων που απαριθμούνται στην παρ. 2 του άρθρου 1. Περαιτέρω, διαπιστώνει ότι το ποσό του συνολικού φόρου εισροών από το αντίγραφο του βιβλίου κοστολογίου συμπίπτει με αυτό που αναγράφεται στην κατάσταση των ακινήτων και ότι έχει υπολογιστεί ορθά το ποσό προς διακανονισμό. Ο ανωτέρω υπολογισμός διενεργείται με βάση τα αρχεία/δικαιολογητικά που υποβάλλονται με την αίτηση αναδρομικής αναστολής χωρίς περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις.

2. Απαραίτητη προϋπόθεση για την χορήγηση της αναδρομικής αναστολής της παρ. 1 του άρθρου 70 του Κώδικα ΦΠΑ, είναι να διαπιστωθεί από το τμήμα Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους της ΔΟΥ/τμήμα ΦΠΑ του ΚΕΦΟΔΕ που υποβλήθηκε η έκτακτη δήλωση, ότι έχει εξοφληθεί η οφειλή (φόρος πλέον τόκος εκπρόθεσμης καταβολής) και επί του σώματος

αυτής αναγράφεται η φράση «Καταβλήθηκε ο προς διακανονισμό φόρος για το ακίνητοο οποίος βεβαιώθηκε με τον υπ' αρ .../ .../.../20.. Χρηματικό Κατάλογο της Υπηρεσίας μας, με γραμμή ΧΚ.....και ΑΤΒ /.../.. ./20..». Στον υποκείμενο στον φόρο επιστρέφεται αντίγραφο της δήλωσης Φ.Π.Α. για το αρχείο του με αναγραφή των ενδείξεων «ΓΙΑ ΑΡΧΕΙΟ - ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΗ ΑΝΑΣΤΟΛΗ».

Επιπλέον, επιμελεία του αρμόδιου για την παραλαβή της έκτακτης δήλωσης τμήματος Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους της ΔΟΥ/ΦΠΑ του ΚΕΦΟΔΕ, αποστέλλεται άμεσα με ηλεκτρονική αλληλογραφία φωτοαντίγραφο της δήλωσης αυτής στη ΔΟΥ/ στο ΚΕΦΟΔΕ στη χωρική αρμοδιότητα της/του οποίας/ οποίου βρίσκεται το ακίνητο για το οποίο καταβλήθηκε ο φόρος προκειμένου να συσχετιστεί με το φάκελο του ακινήτου, καθώς και στη ΔΟΥ/ΚΕΦΟΚ στην οποία έχει υποβληθεί η δήλωση ΦΜΑ, προκειμένου να συσχετιστεί με το φάκελό του αγοραστή του ακινήτου.

3. Εντός 10 ημερών από την παραλαβή της αίτησης και όλων των απαιτούμενων δικαιολογητικών ο προϊστάμενος της ΔΟΥ/ΚΕΦΟΔΕ εκδίδει ξεχωριστή απόφαση για κάθε ακίνητο που περιλαμβάνεται στην κατάσταση της περ. α. της παρ. 2 του άρθρου 1, όπως το συνημμένο στην παρούσα ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ II, σε δύο (2) αντίτυπα, εκ των οποίων ένα χορηγείται στον υποκείμενο και ένα παραμένει στη ΔΟΥ/ΚΕΦΟΔΕ. Η απόφαση αυτή ισχύει από την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης μεταβίβασης ακινήτου και επ' αυτής τίθεται ευκρινώς η σημείωση ότι αφορά αναδρομική αναστολή. Από το αντίτυπο που φυλάσσεται στη ΔΟΥ/ΚΕΦΟΔΕ, αποστέλλεται ακριβές αντίγραφο στη ΔΟΥ/στο ΚΕΦΟΔΕ στη χωρική αρμοδιότητα της/του οποίας/ου βρίσκεται το ακίνητο για το οποίο χορηγείται η αναστολή και στην ΔΟΥ/ΚΕΦΟΚ, που είναι αρμόδια/-ο για την παραλαβή της δήλωσης φόρου μεταβίβασης ακινήτων.

4. Η απόφαση αναστολής καταχωρίζεται στο ειδικό βιβλίο «Αποφάσεων χορήγησης αναστολής εφαρμογής ΦΠΑ σε ακίνητα», που τηρείται σύμφωνα με την Α.1012/2020 (Β' 87) απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών.

5. Για τα ακίνητα για τα οποία υποβάλλεται η αίτηση αναδρομικής αναστολής Φ.Π.Α. και χορηγείται απόφαση για την εφαρμογή αυτής κατά τα ανωτέρω, αναστέλλεται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παρ. 7 του άρθρου 36 του Κώδικα Φ.Π.Α. για κάθε ακίνητο ξεχωριστά από τον χρόνο υποβολής της δήλωσης για τη μεταβίβαση αυτού. Συνεπεία αυτού ο υποκείμενος στον φόρο κατασκευαστής οικοδομών προς πώληση έχει την υποχρέωση να τροποποιήσει αναλόγως τη δήλωση/τις δηλώσεις ΦΠΑ από τον χρόνο που ισχύει η αναστολή.

Άρθρο 4

Έναρξη ισχύος

1. Η παρούσα ισχύει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.»

Επειδή με το άρθρο 211 του Ν. 5193/2025 η ορισθείσα προθεσμία υποβολής του αιτήματος αναδρομικής αναστολής εφαρμογής ΦΠΑ σε ακίνητα, η παράδοση των οποίων έχει υπαχθεί στις διατάξεις περί ΦΜΑ, που έληγε στις 2-2-2025, παρατείνεται για επιπλέον έξι (6) μήνες, ήτοι η σχετική αίτηση του υποκειμένου στον ΦΠΑ (κατασκευαστή οικοδομών) πρέπει να υποβληθεί το αργότερο μέχρι στις 2-8-2025. Ειδικότερα το εν λόγω άρθρο ορίζει: «Η προθεσμία που προβλέπεται στην περ. β) της παρ. 1 του άρθρου 37 του ν. 5131/2024 (Α' 128), περί αναστολής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας σε ακίνητα η παράδοση των οποίων έχει υπαχθεί στις διατάξεις περί Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων, παρατείνεται για διάστημα έξι (6) μηνών από τη λήξη της ακόμη και αν δεν έχει ασκηθεί, μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος, το δικαίωμα που προβλεπόταν στην παρ. 4α του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000, Α' 248) ως ίσχυε.»

Επειδή, εν προκειμένω, το αρ./15.11.2024 αίτημα του προσφεύγοντος υποκαταστήματος αλλοδαπής εταιρείας περί αναδρομικής αναστολής εφαρμογής ΦΠΑ του άρθρου 37 του ν. 5131/2024 ακινήτων επί της οδού (.....) απορρίφθηκε με την αιτιολογία ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις υπαγωγής των υπό κρίση ακινήτων στις διατάξεις των παρ. 1 και 2^α του άρθρου 8 του ν. 5144/2024. Ειδικότερα, σύμφωνα με το από 15.5.2025 έγγραφο απόψεων του ΚΕΦΟΔΕ Αττικής επί της παρούσας προσφυγής, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής του τεκμηρίου αποπερατωμένου κτίσματος διότι στα συμβόλαια αγοραπωλησίας μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και των αλλοδαπών φυσικών προσώπων (προκειμένου οι αλλοδαποί αγοραστές να ζητήσουν άδεια πενταετούς διαμονής στην Ελλάδα) μεταβιβάζονται ποσοστά εξ αδιαιρέτου οικοπέδου και ο αντικειμενικός προσδιορισμός της αξίας έχει υπολογιστεί επ' αυτού του ποσοστού εξ αδιαιρέτου οικοπέδου. Στα υπό κρίση συμβόλαια αγοραπωλησίας δεν περιλαμβάνεται όρος παράδοσής συγκεκριμένων, αναλυτικά περιγραφόμενων κτισμάτων και δεν έχει υπολογιστεί αξία επί των κτισμάτων αυτών».

Επειδή, το προσφεύγον υποκατάστημα αλλοδαπής με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του επικαλείται την εσφαλμένη από την φορολογική αρχή ερμηνεία του άρθρου 8 παρ. 1 και 2 του ν.5144/2024 (Κώδικας ΦΠΑ), του άρθρου 37 του ν.5131/2024 και των διατάξεων της υπ' αριθ. Α.1156/31.10.2024 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 6175/08.11.2024), καθώς και την εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και την πλημμελή αιτιολογία απόρριψης του σχετικού αιτήματος.

Συγκεκριμένα προβάλλει ότι εν προκειμένω έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 2 παρ.1 του ν.1521/1950 (1587/1950) και συνεπώς οι υπό κρίση μεταβιβάσεις θεωρούνται παραδόσεις σύμφωνα με το άρθρο 8 του ΦΠΑ καθώς αποτελεί μεταβίβαση ιδανικού μεριδίου οικοπέδου, αν εντός δύο (2) ετών από τη μεταβίβαση οικοπέδου εγκριθεί ή υποβληθεί προς έγκριση στην αρμόδια πολεοδομική υπηρεσία σχέδιο ανέγερσης πολυκατοικίας, κατά το εδ. β' της παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 1587/1950. Και στην περίπτωση αυτή, παρόλο που μεταβιβάζεται ιδανικό μερίδιο επί οικοπέδου, εφόσον εκδοθεί η σχετική οικοδομική άδεια ή υποβληθεί ο φάκελος με τα απαιτούμενα για την έκδοση αυτής δικαιολογητικά στην αρμόδια πολεοδομική υπηρεσία, εντός δύο (2) ετών από τη μεταβίβαση του ιδανικού μεριδίου, θεωρείται, κατ' αμάρχητο τεκμήριο, ότι μαζί με το ιδανικό μερίδιο του οικοπέδου μεταβιβάζεται και το αποπερατωμένο διαμέρισμα της πολυκατοικίας που αντιστοιχεί σε αυτό.

Προς επίρρωση του ως άνω ισχυρισμού προσκομίστηκε:

α) το με αριθμό/25.4.223 συμβόλαιο αγοράς οικοπέδων της συμβολαιογράφου

β) τα με κάτωθι συμβόλαια αγοραπωλησίας χιλιοστών επί των ως άνω οικοπέδων της ανωτέρω συμβολαιογράφου:

Αριθ. Συμβολαίου	Τίμημα	Αντικειμενική Αξία
....../11.8.2023	278.000,00	14.294,98
....../11.8.2023	288.000,00	14.294,98
....../8.9.2023	270.000,00	15.957,18
...../8.9.2023	278.000,00	15.957,18
...../8.9.2023	278.000,00	14.294,98
...../11.9.2023	256.000,00	17.619,39
....../11.9.2023	278.000,00	14.294,98

...../11.9.2023	270.000,00	15.957,18
...../11.9.2023	278.000,00	15.957,18
...../6-10-2023	278.000,00	14.294,98
...../6-10-2023	270.000,00	16.954,51
...../6-10-2023	278.000,00	14.294,98
...../6-10-2023	278.000,00	15.957,18
...../25-4-2024	270.000,00	13.630,09

Στα εν λόγω συμβόλαια όμοιου περιεχομένου αναφέρονται μεταξύ άλλων τα εξής: «Η υποχρέωση για την κατασκευή των διαμερισμάτων και λοιπών χώρων της οικοδομής ως την πλήρη αποπεράτωση τους καθώς και των κοινοχρήστων και κοινοκλήτων χώρων, έργων, μερών πραγμάτων και εγκαταστάσεων της πολυκατοικίας βαρύνει αποκλειστικά την πωλήτρια... Η εκτέλεση των εργασιών ανέγερσης της οικοδομής θα γίνει με επιμέλεια δαπάνες ευθύνη και φροντίδα της πωλήτριας η οποία για το λόγο αυτό μπορεί να διορίσει και υπεργολάβους στους οποίους θα αναθέσει την εκτέλεση όλων ή μερικών εργασιών ...».

γ) τις σχετικές με αριθμό/2023 δηλώσεις φόρου μεταβίβασης ακινήτων που υποβλήθηκαν για τις ανωτέρω αγοραπωλησίες, από τις οποίες προκύπτει ότι πληρώθηκε ΦΜΑ επί του τιμήματος.

δ) Την με α/α πράξης/07.11.2023 οικοδομική άδεια, κατηγορίας 3, για την ανέγερση συγκροτήματος κατοικιών, στο συγκεκριμένο οικόπεδο.

ε) Την με αριθμό/31.12.2024 Πράξη σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας – διανομής κτισμάτων – κανονισμό σχέσεων συνιδιοκτητών της συμβολαιογράφου

Στην ανωτέρω πράξη γίνεται αναλυτική περιγραφή του κάθε διαμερίσματος/μεζονέτας, για το οποίο η προσφεύγουσα αιτήθηκε την αναστολή εφαρμογής ΦΠΑ, που θα ανεγερθεί και θα παραδοθεί από την προσφεύγουσα κατασκευάστρια εταιρεία στους αντισυμβαλλόμενους αλλοδαπούς αγοραστές, ήτοι τον αριθμό του διαμερίσματος/μεζονέτας (B1, B2, C1, C2, D2, E1, E2, F1, F2, G1, G2, H1, H2, I1), τον όροφο, την επιφάνεια σε τετραγωνικά μέτρα, οι χώροι του διαμερίσματος (υπνοδωμάτιο, κουζίνα, καθιστικό, λουτρό, αποθήκη, κλίμακα), καθώς και οι ημιυπαίθριοι χώροι, τα τμήματα του ακάλυπτου οικοπέδου και η θέση στάθμευσης που θα ανήκουν στο ιδιοκτήτη του κάθε διαμερίσματος. Περαιτέρω, με την ανωτέρω πράξη καθορίζεται το διαμέρισμα/μεζονέτα που θα λάβει ο κάθε αντισυμβαλλόμενος αλλοδαπός αγοραστής, ήτοι, εν προκειμένω:

1) η το με το κεφαλαίο λατινικό γράμμα -B- και τον αριθμό δύο [B2] διαμέρισμα – μεζονέτα του πρώτου (Α) ορόφου με Πατάρι του Κτιρίου 1, με ποσοστό συνιδιοκτησίας εξ αδιαιρέτου στο οικόπεδο 43/1000.

2) η), το με το κεφαλαίο λατινικό γράμμα -D- και τον αριθμό δύο [D2] διαμέρισμα – μεζονέτα του πρώτου (Α) ορόφου με Πατάρι του Κτιρίου 1, με ποσοστό συνιδιοκτησίας εξ αδιαιρέτου στο οικόπεδο 43/1000.

3) η το με το κεφαλαίο λατινικό γράμμα -B- και τον αριθμό ένα [B1] διαμέρισμα – μεζονέτα των Υπογείου και Ισογείου ορόφων του Κτιρίου 1, με ποσοστό συνιδιοκτησίας εξ αδιαιρέτου στο οικόπεδο 48/1000.

4) η το με το κεφαλαίο λατινικό γράμμα -G- και τον αριθμό ένα [G1] διαμέρισμα – μεζονέτα των Υπογείου και Ισογείου ορόφων του Κτιρίου 1, με ποσοστό συνιδιοκτησίας εξ αδιαιρέτου στο οικόπεδο 48/1000.

- 5) ο το με το κεφαλαίο λατινικό γράμμα -G και τον αριθμό δύο [G2] διαμέρισμα – μεζονέτα του πρώτου (Α) ορόφου με Πατάρι του Κτιρίου 1, με ποσοστό συνιδιοκτησίας εξ αδιαιρέτου στο οικόπεδο 43/1000.
- 6) η το με το κεφαλαίο λατινικό γράμμα -I και τον αριθμό ένα [I1] διαμέρισμα – μεζονέτα των Υπογείου και Ισογείου ορόφων του Κτιρίου 1, με ποσοστό συνιδιοκτησίας εξ αδιαιρέτου στο οικόπεδο 53/1000.
- 7) η το με το κεφαλαίο λατινικό γράμμα -C- και τον αριθμό δύο [C2] διαμέρισμα – μεζονέτα του πρώτου (Α) ορόφου με Πατάρι του Κτιρίου 1, με ποσοστό συνιδιοκτησίας εξ αδιαιρέτου στο οικόπεδο 43/1000.
- 8) η, το με το κεφαλαίο λατινικό γράμμα -E- και τον αριθμό ένα [E1] διαμέρισμα – μεζονέτα των Υπογείου και Ισογείου ορόφων του Κτιρίου 1, με ποσοστό συνιδιοκτησίας εξ αδιαιρέτου στο οικόπεδο 48/1000.
- 9) η), το με το κεφαλαίο λατινικό γράμμα -F- και τον αριθμό ένα [F1] διαμέρισμα – μεζονέτα των Υπογείου και Ισογείου ορόφων του Κτιρίου 1, με ποσοστό συνιδιοκτησίας εξ αδιαιρέτου στο οικόπεδο 48/1000.
- 10) η το με το κεφαλαίο λατινικό γράμμα -F και τον αριθμό δύο [F2] διαμέρισμα – μεζονέτα του πρώτου (Α) ορόφου με Πατάρι του Κτιρίου 1, με ποσοστό συνιδιοκτησίας εξ αδιαιρέτου στο οικόπεδο 43/1000.
- 11) η το με το κεφαλαίο λατινικό γράμμα -H και τον αριθμό ένα [H1] διαμέρισμα – μεζονέτα διαμέρισμα των Υπογείου και Ισογείου ορόφων του Κτιρίου 1, με ποσοστό συνιδιοκτησίας εξ αδιαιρέτου στο οικόπεδο 51/1000.
- 12) η το με το κεφαλαίο λατινικό γράμμα -E- και τον αριθμό δύο [E2] διαμέρισμα – μεζονέτα του πρώτου (Α) ορόφου με Πατάρι του Κτιρίου 1, με ποσοστό συνιδιοκτησίας εξ αδιαιρέτου στο οικόπεδο 43/1000.
- 13) η το με το κεφαλαίο λατινικό γράμμα -C- και τον αριθμό ένα [C1] διαμέρισμα – μεζονέτα των Υπογείου και Ισογείου ορόφων του Κτιρίου 1, με ποσοστό συνιδιοκτησίας εξ αδιαιρέτου στο οικόπεδο 48/1000.
- 14) ο το με το κεφαλαίο λατινικό γράμμα -H- και τον αριθμό δύο [H2] διαμέρισμα – μεζονέτα του πρώτου (Α) ορόφου με Πατάρι του Κτιρίου 1, με ποσοστό συνιδιοκτησίας εξ αδιαιρέτου στο οικόπεδο 41/100.
- στ) Την με αριθ. καταχ. /28.11.2024 και αριθ. δήλωσης /2024 Δήλωση φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων που υποβλήθηκε κατόπιν της ανωτέρω πράξης σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας στο ΚΕΦΟΚ, η οποία βάσει των δεδομένων της κρίθηκε αρνητική.
- ζ) Κατάσταση κοστολογίου καθώς και κατάσταση μερισμού του ΦΠΑ των εισροών και τις δηλώσεις ΦΠΑ για διακανονισμό του ΦΠΑ εισροών που αντιστοιχεί στις οριζόντιες ιδιοκτησίες που αναφέρονται στα ανωτέρω συμβόλαια αγοραπωλησίας και την πράξη σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου διαπιστώνεται ότι υφίσταται περίπτωση μεταβίβασης ιδανικού μεριδίου οικοπέδου της παρ.1 του άρθρου 2 του ν.1587/1950 από την προσφεύγουσα πωλήτρια κατασκευαστική εταιρεία προς τα ανωτέρω φυσικά πρόσωπα καθώς:

αφενός από τα αρχικά συμβόλαια αγοραπωλησίας προκύπτει περίπτωση μεταβίβασης οικοπέδου με σχετικό όρο την ανέγερση από την προσφεύγουσα πωλήτρια εταιρεία κτισμάτων και την μελλοντική σύσταση οριζοντίων ιδιοκτησιών καθώς σε αυτά αναφέρεται: «...Η εκτέλεση των εργασιών ανέγερσης της οικοδομής θα γίνει με επιμέλεια δαπάνες ευθύνη και φροντίδα της πωλήτριας».

αφετέρου και σε κάθε περίπτωση εκδόθηκε στην συνέχεια εντός δύο (2) ετών οικοδομική άδεια στο όνομα της προσφεύγουσας πωλήτριας εταιρείας και συντάχθηκε σχετική πράξη σύστασης οριζοντίου ιδιοκτησίας, κανονισμός πολυκατοικίας και διανομής οριζοντίων ιδιοκτησιών από τα οποία προκύπτουν σαφώς όλες οι απαραίτητες πληροφορίες των μελλοντικών κτισμάτων (όπως όροφος, επιφάνεια σε τετραγωνικά μέτρα, χώροι) για τον προσδιορισμό τόσο της φορολογητέας αξίας τους όσο και για τον διακανονισμό του ΦΠΑ εισροών, ενώ επισημαίνεται ότι κατόπιν της έκδοσης οικοδομικής άδειας και της πράξης σύστασης υποβλήθηκε και η σχετική δήλωση φόρου μεταβίβασης, η οποία κρίθηκε από το ΚΕΦΟΚ ως αρνητική.

Σημειώνεται σε κάθε περίπτωση ότι ως προς την ακριβή υποβολή των ως άνω δηλώσεων ΦΜΑ και την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ΦΜΑ, η φορολογική διοίκηση δύναται να προβεί σε έλεγχο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 27 και 37 του ΚΦΔ.

Δεδομένων των ανωτέρω, για τα ως άνω μεταβιβασθέντα ακίνητα για τα οποία η προσφεύγουσα κατασκευάστρια εταιρεία, υπαγόμενη στο ΦΠΑ, αιτήθηκε την υπαγωγή της στο άρθρο 37 του ν.5131/2024 (ήτοι Β1, Β2, C1, C2, D2, E1, E2, F1, F2, G1, G2, H1, H2, I1) και προέβη και στις σχετικές ανωτέρω ενέργειες (σύνταξη συμβολαίου αγοραπωλησίας ιδανικού μεριδίου οικοπέδου, υποβολή δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου, έκδοση οικοδομικής άδειας, σύνταξη πράξης σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας, υποβολή δήλωσης φόρου μεταβίβασης ακινήτου κατόπιν της πράξης σύστασης) εντός της προβλεπόμενης καταληκτικής προθεσμίας, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 8 του ΦΠΑ περί παράδοσης ακινήτων, ως εκ τούτου δύναται να έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις του άρθρου 37 του ν.5131/2024 περί αναδρομικής αναστολής εφαρμογής του ΦΠΑ, συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας βασίμως προβάλλονται και γίνονται δεκτοί και όπως ο Προϊστάμενός της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής, ασκήσει κατά νόμιμο τρόπο την εξουσία του σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 37 του ν. 5131/2024 και της υπ' αριθμ. Α.1156/31.10.2024 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων κατά το μέρος που αφορά στις διαδικασίες και στην φορολογική υποχρέωση για τον διακανονισμό του ΦΠΑ εισροών των ανωτέρω παραδοτέων ακινήτων για τα οποία έχει ζητηθεί αναστολή εφαρμογής ΦΠΑ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της από 8.4.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του υποκαταστήματος αλλοδαπής εταιρείας '....., ΑΦΜ προκειμένου ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής να ενεργήσει σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα και στον προσφεύγοντα.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.