



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

28/03/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης:

886

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604526
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022, ΦΕΚ Α΄ 206).

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

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β΄ 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β΄ 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 01.12.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Ρόδου, κατοίκου, οδός αριθμός, κατά της από 02.11.2023 απάντησης της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, με την οποία απορρίφθηκε το υπ' αριθμ. πρωτ. αίτημά της προς επιστροφή, ως «εκ παραδρομής» καταβληθέντος, του φόρου μεταβίβασης ακινήτων (ΦΜΑ) που κατέβαλε βάσει της υπ' αριθμ.

...../26.10.2021 δήλωσης ΦΜΑ για την αγορά ακινήτου το 2021, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 απάντηση της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, με την οποία απορρίφθηκε το υπ' αριθμ. πρωτ. αίτημα της προσφεύγουσας προς επιστροφή, ως «εκ παραδρομής» καταβληθέντος, του ΦΜΑ που κατέβαλε βάσει της υπ' αριθμ./26.10.2021 δήλωσης ΦΜΑ για την αγορά ακινήτου το 2021, της οποίας (απάντησης) ζητείται, καθ' ερμηνεία του διατυπωθέντος με την ως άνω ενδικοφανή προσφυγή αιτήματος, η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

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

* * * * *

Επί της από 01.12.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της συζύγου, 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:

Με το υπ' αριθμ. πρωτ. αίτημά της προς τη Δ.Ο.Υ. Ρόδου η προσφεύγουσα ζήτησε την επιστροφή, ως «εκ παραδρομής» καταβληθέντος, του φόρου μεταβίβασης ακινήτων (ΦΜΑ) που κατέβαλε βάσει της υπ' αριθμ./26.10.2021 δήλωσης ΦΜΑ για την αγορά ακινήτου το 2021 λόγω του ότι η σχετική πώληση υπαγόταν σε ΦΠΑ, τον οποίο μάλιστα κατέβαλε ο πωλητής στα πλαίσια σχετικού φορολογικού ελέγχου, πλην όμως το αίτημα αυτό απορρίφθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Ρόδου με την αιτιολογία ότι «...δεν εμπίπτει σε καμία από τις περιπτώσεις των διατάξεων του άρθρου 16 του Ν. 1521/1950, όπως κυρώθηκε με το Ν. 1587/1950 [...]».

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του η προσφεύγουσα ζητά, καθ' ερμηνεία του διατυπωθέντος με αυτήν αιτήματός της, την ακύρωση της ως άνω απάντησης της Δ.Ο.Υ. Ρόδου και την επιστροφή, ως «εκ παραδρομής» καταβληθέντος, του ΦΜΑ συνολικού ύψους 4.866,75 € που κατέβαλε βάσει της ως άνω υπ' αριθμ./26.10.2021 δήλωσής ΦΜΑ (σχετικό το υπ' αριθμ./11.11.2021 συμβόλαιο του Συμβολαιογράφου), προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι για το υπό κρίση ακίνητο δεν είχε κατατεθεί αίτηση για αναστολή εφαρμογής του ΦΠΑ κατά την πώληση των ακινήτων (άρθρο 6 παρ. 4α Κώδικα ΦΠΑ, ενώ η απόφαση για ένταξη στο καθεστώς αναστολής ΦΠΑ για τα αδιάθετα ακίνητα ίσχυε από 24.1.2020, τελικά δε η αίτηση αναστολής κατατέθηκε στις 05.04.2022 και εκδόθηκε η υπ' αριθμ./5.4.2022 απόφαση, που αφορούσε τα υπόλοιπα αδιάθετα ακίνητα που είχαν ανεγερθεί μεταξύ των οδών και επιπλέον δεν είχε ιδιοχρησιμοποιηθεί ή εκμισθωθεί και γενικά δεν είχε χρησιμοποιηθεί πριν την πώλησή του, για να θεωρηθεί ότι μεταβιβάστηκε μετά την πρώτη εγκατάσταση και η μεταβίβασή του να υπαχθεί στις διατάξεις του ΦΜΑ, συνεπώς εσφαλμένα υποβλήθηκε για τη μεταβίβαση του ακινήτου αυτού δήλωση ΦΜΑ και καταβλήθηκε φόρος από την ίδια, αντί να υποβληθεί ειδική δήλωση ΦΠΑ και να αποδοθεί ο αναλογών ΦΠΑ από την πωλήτρια, στα πλαίσια δε σχετικού ελέγχου της τελευταίας διαπιστώθηκε το σχετικό σφάλμα και η πωλήτρια, αποδεχόμενη τα πορίσματα του ελέγχου, απέδωσε τον σχετικό ΦΠΑ, ως εκ τούτου στην προκειμένη περίπτωση συντρέχει περίπτωση

(απαγορευόμενης) διπλής φορολόγησης, αφού αφενός καταβλήθηκε ΦΜΑ εκ μέρους της και αφετέρου ΦΠΑ εκ μέρους της πωλήτριας για την ίδια μεταβίβαση του ίδιου ακινήτου, ενώ δε θα έπρεπε να είχε καταβληθεί ο ΦΜΑ, αλλά μόνο ο ΦΠΑ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 4 Κώδικα ΦΠΑ (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2859/2000), όπως ίσχυαν για πράξεις (συναλλαγές) που διενεργήθηκαν εντός του 2021: «Ο υποκείμενος στα φόρο υποχρεούται επίσης: α) [...], γ) να υποβάλλει στον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ: i) **Ειδική δήλωση Φ.Π.Α., όταν ενεργεί πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 1 και της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 6. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 16.** Με την υποβολή της δήλωσης αυτής, καταβάλλεται εφάπαξ ο αναλογών στην παράδοση του ακινήτου φόρος, αφού συμψηφισθεί ο φόρος εισροών κατά το ποσοστό που βαρύνει τη μεταβιβαζόμενη ιδιοκτησία, όπως έχει διαμορφωθεί μέχρι τη χρονική στιγμή γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης. [...]. ii) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 16 παρ. 3 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε για πράξεις (συναλλαγές) που διενεργήθηκαν εντός του 2021: «**Ειδικά για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 περίπτωση α΄ του άρθρου 6 και της παραγράφου 2 περίπτωση γ΄ του άρθρου 7, η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο: α) υπογραφής του οριστικού συμβολαίου, β) [...].**»

Επειδή, όπως προκύπτει από τη συνδυαστική ερμηνεία των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 36 παρ. 4 και 16 παρ. 3 Κώδικα ΦΠΑ (όπως αυτές ίσχυαν για πράξεις (συναλλαγές) που διενεργήθηκαν εντός του 2021), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΠΑ επί παράδοσης ακινήτων κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ εντός του 2021 ήταν, καταρχήν, **η ημερομηνία υπογραφής του οριστικού μεταβιβαστικού συμβολαίου.**

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά την 11.11.2021, ημερομηνία υπογραφής του υπ' αριθμ./11.11.2021 συμβολαίου του Συμβολαιογράφου περί πώλησης και μεταβίβασης του υπό κρίση ακινήτου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ στην υπό κρίση περίπτωση): «**Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, β) [...].**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1 εδ. α΄ και 3 περ. α΄ Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την 11.11.2021, ημερομηνία υπογραφής του υπ' αριθμ./11.11.2021 συμβολαίου του Συμβολαιογράφου περί πώλησης και μεταβίβασης του υπό κρίση ακινήτου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ στην υπό κρίση περίπτωση): «**1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη, με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. [...]. 2. [...]. 3. Ως παράδοση λογίζεται επίσης: α) η πώληση αγαθών με τον όρο της παρακράτησης της κυριότητας μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος, β) [...].**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1-4α Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την 11.11.2021, ημερομηνία υπογραφής του υπ' αριθμ./11.11.2021 συμβολαίου του Συμβολαιογράφου περί πώλησης και μεταβίβασης του υπό κρίση ακινήτου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ στην υπό κρίση περίπτωση): «**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 [...] που κυρώθηκε με το ν. 1587/1950 [...], 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 [...]. 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. [...].»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 5 α.ν. 1521/1950 (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 1587/1950), όπως ίσχυαν για το έτος 2021 (έτος υπογραφής του υπ' αριθμ. /11.11.2021 συμβολαίου του Συμβολαιογράφου περί πώλησης και μεταβίβασης του υπό κρίση ακινήτου): «**1. Εφ' εκάστης εξ επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεως** ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου δικαιώματος [...] επιβάλλεται φόρος επί αξίας αυτών. 2. [...]. 5. Ως αξία λογίζεται η αγοραία αξία, την οποία έχει το ακίνητον ή το πραγματικόν επί του ακινήτου δικαίωμα [...] **κατά την ημέραν της μεταβιβάσεως των.**»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 3 παρ. 1 περ. ε' α.ν. 1521/1950, όπως ίσχυε για το έτος 2021 (έτος υπογραφής του υπ' αριθμ. /11.11.2021 συμβολαίου του Συμβολαιογράφου περί πώλησης και μεταβίβασης του υπό κρίση ακινήτου): «**Διά τον καθορισμόν της αξίας του ακινήτου ή του πραγματικού δικαιώματος επί του ακινήτου [...]**

λαμβάνεται υπ' όψει: α) [...], ε) **η ημέρα της υπογραφής του οριστικού συμβολαίου** εις τας λοιπές περιπτώσεις.»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 5 και του άρθρου 3 παρ. 1 περ. ε' α.ν. 1521/1950 (όπως ίσχυαν για το έτος 2021 (έτος υπογραφής του υπ' αριθμ./11.11.2021 συμβολαίου του Συμβολαιογράφου περί πώλησης και μεταβίβασης του υπό κρίση ακινήτου)), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΜΑ είναι, καταρχήν, ο **χρόνος υπογραφής του οριστικού μεταβιβαστικού συμβολαίου**.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία καταβολής του ως άνω αιτηθέντος προς επιστροφή ποσού ΦΜΑ (12.10.2021): «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία καταβολής του ως άνω αιτηθέντος προς επιστροφή ποσού ΦΜΑ (12.10.2021): «1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρους με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς. 2. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογουμένου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας. [...]. 3. [...]. 5. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα μπορούν να ορίζονται οι λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην υπ' αριθμ. πρωτ./8.12.2023 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (σελ. 4): «...με το υπ' αριθ./2022 δελτίο πληροφοριών του τμήματος ΦΠΑ της υπηρεσίας μας αναφέρεται ότι κατόπιν του με αριθμό πρωτοκόλλου/01.04.2022 αιτήματος της πωλήτριας εταιρείας Α.Ε. να υπαχθούν τα αδιάθετα ακίνητα, που είχε μέχρι εκείνη τη στιγμή, στο καθεστώς αναστολής ΦΠΑ του άρθρου 6 του ν. 2859/2000, σύμφωνα με τις διατάξεις της απόφασης Α.1012/2020 διαπιστώθηκε ότι για το υποκατάστημα 4, το οποίο βρίσκεται μεταξύ της οδού, στο οποίο είχαν ανεγερθεί διαμερίσματα με την άδεια οικοδομής/15-06-2020 (αναθεώρηση αδείας/2021) το προαναφερόμενο ακίνητο της προσφεύγουσας είχε πουληθεί, χωρίς η πωλήτρια εταιρεία να αποδώσει ΦΠΑ με ειδική δήλωση ως όφειλε. Από τον έλεγχο ΦΠΑ που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι για το παραπάνω ακίνητο **δεν είχε κατατεθεί αίτηση για αναστολή εφαρμογής του ΦΠΑ κατά την πώληση του ακινήτου**, όπως αυτό ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 6 §4α του ν. 2859/2000, ενώ η απόφαση για ένταξη στο καθεστώς αναστολής ΦΠΑ για τα αδιάθετα ακίνητα ίσχυε από 24/01/2020 (σχετική απόφαση Α.1012/2020). Η αίτηση αναστολής από την πωλήτρια εταιρεία κατατέθηκε στις 05/04/2022, εκδόθηκε η απόφαση 11/05.04.2022 και αφορούσε τα υπόλοιπα αδιάθετα ακίνητα που είχαν ανεγερθεί μεταξύ των οδών Επίσης, τα ακίνητα αυτά δεν είχαν ιδιοχρησιμοποιηθεί ή εκμισθωθεί ή γενικά δεν είχαν χρησιμοποιηθεί πριν την πώλησή τους για να θεωρηθεί ότι μεταβιβάστηκαν μετά την πρώτη εγκατάσταση και η μεταβίβασή τους να υπαχθεί στις διατάξεις του ΦΜΑ. Στη συνέχεια, ο έλεγχος **υπολόγισε τον ΦΠΑ που αναλογεί και που θα έπρεπε η πωλήτρια εταιρεία να αποδώσει ως όφειλε για τη μεταβίβαση του υπό κρίση ακινήτου** και αναφερόταν στο δελτίο πληροφοριών/2022 του τμήματος ΦΠΑ της υπηρεσίας μας.»

Επειδή, με μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του η προσφεύγουσα προβάλλει ότι για το υπό κρίση ακίνητο δεν είχε κατατεθεί αίτηση για αναστολή εφαρμογής του ΦΠΑ κατά την πώληση των ακινήτων (άρθρο 6 παρ. 4α Κώδικα ΦΠΑ, ενώ η απόφαση για ένταξη στο καθεστώς αναστολής ΦΠΑ για τα αδιάθετα ακίνητα ίσχυε από 24.1.2020, τελικά δε η αίτηση αναστολής κατατέθηκε στις 05.04.2022 και εκδόθηκε η υπ' αριθμ. /5.4.2022 απόφαση, που αφορούσε τα υπόλοιπα αδιάθετα ακίνητα που είχαν ανεγερθεί μεταξύ των οδών) και επιπλέον δεν είχε ιδιοχρησιμοποιηθεί ή εκμισθωθεί και γενικά δεν είχε χρησιμοποιηθεί πριν την πώλησή του, για να θεωρηθεί ότι μεταβίβαστηκε μετά την πρώτη εγκατάσταση και η μεταβίβασή του να υπαχθεί στις διατάξεις του ΦΜΑ, συνεπώς εσφαλμένα υποβλήθηκε για τη μεταβίβαση του ακινήτου αυτού δήλωση ΦΜΑ και καταβλήθηκε φόρος από την ίδια, αντί να υποβληθεί ειδική δήλωση ΦΠΑ και να αποδοθεί ο αναλογών ΦΠΑ από την πωλήτρια, στα πλαίσια δε σχετικού ελέγχου της τελευταίας διαπιστώθηκε το σχετικό σφάλμα και η πωλήτρια, αποδεχόμενη τα πορίσματα του ελέγχου, απέδωσε τον σχετικό ΦΠΑ, ως εκ τούτου στην προκειμένη περίπτωση συντρέχει περίπτωση (απαγορευόμενης) διπλής φορολόγησης, αφού αφενός καταβλήθηκε ΦΜΑ εκ μέρους της και αφετέρου ΦΠΑ εκ μέρους της πωλήτριας για την ίδια μεταβίβαση του ίδιου ακινήτου, ενώ δε θα έπρεπε να είχε καταβληθεί ο ΦΜΑ, αλλά μόνο ο ΦΠΑ.

Επειδή η Φορολογική αρχή απέρριψε το αίτημα της προσφεύγουσας περί επιστροφής του καταβληθέντος Φ.Μ.Α. επικαλούμενη το άρθρο 16 του νόμου περί μεταβίβασης ακινήτων ν. 1587/1950. Ωστόσο, το γεγονός ότι στο άρθρο 16 του ως άνω νόμου προβλέπεται ένα σύνολο περιπτώσεων επιστροφής του καταβληθέντος Φ.Μ.Α. στις οποίες δεν περιλαμβάνεται η περίπτωση της λανθασμένης επιβολής του φόρου λόγω υπαγωγής της μεταβίβασης σε άλλη φορολογία (αυτή του Φ.Π.Α.), δεν αφαιρεί από τον υπόχρεο το δικαίωμα της αξίωσης για επιστροφή του φόρου βάσει των διατάξεων του άρθρου 42 του Κ.Φ.Δ..

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος, δεδομένου ότι:

α) Όπως προκύπτει σαφώς από την ερμηνεία της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία καταβολής του ως άνω αιτηθέντος προς επιστροφή ποσού ΦΜΑ (12.10.2021)), απαγορεύεται η διπλή φορολόγηση του ίδιου φορολογικού αντικειμένου.

Από αυτό συνάγεται ότι η φορολόγηση με ΦΠΑ και ΦΜΑ της ίδιας μεταβίβασης του ίδιου ακινήτου (όπως εν προκειμένω) είναι αντίθετη στο Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος) και συνεπώς, επί καταβολής και των δύο (2) φόρων, πρέπει ο ένας από τους δύο να επιστραφεί ως αχρεωστήτως (αδικαιολογήτως ευθύς εξαρχής, κατά την καταβολή του) καταβληθείς.

β) Κατά την κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ στην υπό κρίση περίπτωση, ήτοι κατά την 11.11.2021 (ημερομηνία υπογραφής του υπ' αριθμ. /11.11.2021 συμβολαίου του Συμβολαιογράφου περί πώλησης και μεταβίβασης του υπό κρίση ακινήτου) -κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, και για την επιβολή του ΦΜΑ στην υπό κρίση περίπτωση-, ο μοναδικός οφειλόμενος για τη μεταβίβαση του εν λόγω ακινήτου φόρος ήταν ο ΦΠΑ, όπως προκύπτει σαφώς από τη συνδυαστική ερμηνεία των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 2 παρ. 1, του άρθρου 5 παρ. 1 εδ. α' και 3 περ. α' και του άρθρου 6 παρ. 1-4α Κώδικα ΦΠΑ (όπως ίσχυαν κατά την ίδια αυτή ημερομηνία), λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι μέχρι την ημερομηνία αυτή η πωλήτρια επιχείρηση (με ΑΦΜ) δεν είχε υποβάλει αίτηση αναστολής του ΦΠΑ για το ακίνητο αυτό.

Ως εκ τούτου, ο (κατά την ημερομηνία αυτή ήδη καταβληθείς, από τις 12.10.2021) ΦΜΑ είχε καταβληθεί αχρεωστήτως, όπως συνάγεται σαφώς από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 5 παρ. 3 περ. α' Κώδικα ΦΠΑ (όπως ίσχυε κατά την ίδια αυτή ημερομηνία (11.11.2021)), και συνεπώς η προσφεύγουσα είχε, δυνάμει της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος (όπως ίσχυε κατά την ίδια αυτή ημερομηνία), αξίωση έναντι του Δημοσίου για επιστροφή του.

Για τους λόγους αυτούς, ο μοναδικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος.

Επειδή, εξάλλου, όπως προκύπτει από τις καρτέλες που τηρούνται στα πληροφοριακά συστήματα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), εκτυπώσεις των οποίων (καρτελών) περιλαμβάνονται στο φυσικό φάκελο της υπόθεσης ως ουσιώδη στοιχεία του, σε συνδυασμό με την έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου για τις περιόδους 01.01.2020-31.12.2021 και 01.01.2022-28.02.2022 που αφορά στην ως άνω πωλήτρια επιχείρηση (με ΑΦΜ), ο οφειλόμενος ΦΠΑ για την υπό κρίση μεταβίβαση του ως άνω ακινήτου εξοφλήθηκε ολοσχερώς στις 05.12.2022, από τα πληροφοριακά δε συστήματα της ΑΑΔΕ δεν προκύπτει η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής από την πωλήτρια επιχείρηση (με ΑΦΜ) προς αμφισβήτηση των πορισμάτων του εν λόγω ελέγχου ΦΠΑ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της από 01.12.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, **την ακύρωση** της από 02.11.2023 απάντησης της Δ.Ο.Υ. Ρόδου επί του υπ' αριθμ. πρωτ. αιτήματός της **και την επιστροφή** του ως άνω αιτηθέντος ποσού ΦΜΑ συνολικού ύψους 4.866,75 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 ΚΦΔ.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

ΤΕΡΖΑΚΟΥ ΕΥΑΓΓΕΛΙΑ

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.