



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

**ΑΑΔΕ**Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων ΕσόδωνΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ Α΄

ΕΞΑΙΡΕΤΙΚΩΣ ΕΠΕΙΓΟΝ

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

ΑΔΑ:
Αθήνα, 5/11/2018

ΠΟΛ. 1207

Ταχ. Δ/νση : Σίνα 2-4
 Ταχ. Κώδικας : 106 72 ΑΘΗΝΑ
 Τηλέφωνο : 213 212 2400
 Fax : 210-3645413
 E-Mail : dfpa.a1@1992.syzefxis.gov.gr

ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.

Θέμα: Αντιμετώπιση υποθέσεων μεταβίβασης ακινήτου με ΦΠΑ μετά την αναδρομική αναπροσαρμογή των τιμών του συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας ακινήτων.

Α. Με την με αρ. 4446/2015 απόφαση της Ολομέλειάς του, το Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣτΕ), ακύρωσε την παράλειψη της Διοίκησης να προβεί στην έκδοση απόφασης αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών των ακινήτων της Χώρας, κατά το άρθρο 41 παρ. 1 του ν. 1249/1982. Επιπλέον όρισε χρόνο έναρξης της ουσιαστικής ισχύος της απόφασης που υποχρεούται να εκδώσει η Διοίκηση την 21η Μαΐου 2015.

Συγκεκριμένα το ΣτΕ έκρινε ότι «Κατ' εξαίρεση, στοιχειοθετείται παράλειψη οφειλόμενης νόμιμης ενεργείας είτε όταν η νομοθετική εξουσιοδότηση επιβάλλει στη Διοίκηση την υποχρέωση να εκδώσει κανονιστική πράξη, εφ' όσον συντρέχουν ορισμένες αντικειμενικές προϋποθέσεις ή εφ' όσον τίθεται ορισμένη προθεσμία, είτε όταν η υποχρέωση της Διοίκησης να προβεί σε κανονιστική ρύθμιση προκύπτει ευθέως από το Σύνταγμα. Στις περιπτώσεις αυτές, η άσκηση της αρμοδιότητας προς κανονιστική ρύθμιση καθίσταται δέσμια, η παράλειψη δε της Διοίκησης να ασκήσει την κανονιστική αρμοδιότητά της δεν είναι νόμιμη (Σ.τ.Ε. 1849/2009 Ολομ., 3749/2013 Ολομ.).».

Το ΣτΕ έκρινε, επίσης, ότι η Διοίκηση όφειλε εντός της προθεσμίας που όριζε ο νόμος ή, πάντως, εντός εύλογου χρονικού διαστήματος από την πάροδο αυτής, να επανελέγξει τις υφιστάμενες αντικειμενικές αξίες, σύμφωνα με τα πορίσματα των κατά το άρθρο 41 παρ. 1 του ν. 1249/1982 επιτροπών, και να τις αναπροσαρμόζει, όπου συντρέχει λόγος. Σε διαφορετική περίπτωση, **παραλείπει οφειλόμενη νόμιμη ενέργεια** επιβαλλόμενη από το άρθρο 41 παρ. 1 του ν. 1249/1982. Η ως άνω υποχρέωση της Διοίκησης υφίσταται ανεξαρτήτως του δικαιώματος του φορολογουμένου να αμφισβητήσει δικαστικώς την αντικειμενική αξία συγκεκριμένου ακινήτου κατά το στάδιο επιβολής του φόρου, αν θεωρεί, είτε ότι εξ αρχής αυτή δεν καθορίστηκε ορθώς, είτε ότι η αγοραία αξία του ακινήτου μειώθηκε λόγω μεταβολής των συνθηκών της αγοράς.

Σε εκτέλεση της αριθμ. 4446/2015 ακυρωτικής απόφασης της Ολομέλειας του Σ.Τ.Ε., εξεδόθη η ΠΟΛ.1009/2016 (48 Β΄/20-1-2016) απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών, με την οποία αναπροσαρμόστηκαν **αναδρομικά από 21-5-2015** οι τιμές ζώνης και οι συντελεστές εμπορικότητας για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των εντός σχεδίου πόλης ή ορίου οικισμού ακινήτων που μεταβιβάζονται με επαχθή αιτία ή αιτία θανάτου, δωρεά ή γονική παροχή, σύμφωνα με τα οριζόμενα ειδικότερα στην απόφαση αυτή.

Β. Κατόπιν των ανωτέρω, προς συμμόρφωση με την ανωτέρω απόφαση του ΣΤΕ και για την ορθή αντιμετώπιση των υποθέσεων μεταβίβασης ακινήτων με ΦΠΑ και ειδικότερα για ειδικές δηλώσεις που παραλήφθηκαν και ο φόρος καταβλήθηκε από 21-5-15 και μέχρι τη συμμόρφωση της Διοίκησης με την έκδοση της ως άνω απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών, παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες:

1. Σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 6 και 16 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000) ο χρόνος κατά τον οποίο ο φόρος καθίσταται απαιτητός από τον υποκείμενο στο φόρο κατασκευαστή είναι κατά κανόνα ο χρόνος της υπογραφής του συμβολαίου. Κατά τον ίδιο χρόνο η δήλωση ελέγχεται βάσει των άρθρων 48, 36 και 49 του ίδιου ως άνω νόμου και καταβάλλεται ο βάσει δήλωσης και ο τυχόν βάσει ελέγχου φόρος. Στην περίπτωση που η αξία βάσει δήλωσης (τίμημα) υπολείπεται της αξίας που λαμβάνεται υπόψη στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και του δηλούμενου απολογιστικού ή προϋπολογιστικού κόστους, καταβάλλεται εφάπαξ, μετά τη σύνταξη της σχετικής πράξης, τόσο ο βάσει δήλωσης όσο και ο βάσει ελέγχου φόρος. Επομένως μια από τις αξίες που λαμβάνονται υπόψη για τον έλεγχο της ειδικής δήλωσης και τον προσδιορισμό του τυχόν βάσει ελέγχου φόρου είναι η αντικειμενική αξία του ακινήτου κατά το χρόνο αυτό.

2. Συγκεκριμένα, στην περίπτωση που έχει καταβληθεί φόρος βάσει ελέγχου επειδή η αντικειμενική αξία ήταν μεγαλύτερη του δηλούμενου τιμήματος ή του κόστους, τότε, σύμφωνα με την αναδρομική μείωση των τιμών, πρέπει να επιστραφεί το ποσό της διαφοράς μεταξύ της παλαιάς και της πλέον αναπροσαρμοσμένης αντικειμενικής αξίας (εφόσον βέβαια, η αναπροσαρμοσμένη αντικειμενική εξακολουθεί να είναι μεγαλύτερη του δηλούμενου τιμήματος ή του κόστους) και συνεπώς προκύπτει φόρος βάσει ελέγχου. Σε περίπτωση που η αναπροσαρμοσμένη αντικειμενική αξία είναι μικρότερη του τιμήματος ή του κόστους τότε στον υποκείμενο επιστρέφεται η διαφορά μεταξύ της παλαιάς αντικειμενικής αξίας και της μεγαλύτερης αξίας μεταξύ του κόστους ή του δηλούμενου τιμήματος, όπως παρατίθεται παρακάτω στο παράδειγμα της παραγράφου 3.

3. Για τον σκοπό αυτό υποβάλλεται **μέχρι 30/4/2019 από τον υποκείμενο στον φόρο κατασκευαστή**, καθώς αυτός είναι ο υπόχρεος στον ΦΠΑ, αίτηση στη ΔΟΥ του ακινήτου, που είχε υποβληθεί η ειδική δήλωση ΦΠΑ, με την οποία γνωστοποιείται η αναδρομική μείωση της αντικειμενικής αξίας του συγκεκριμένου ακινήτου σύμφωνα με την Απόφαση ΠΟΛ.1009/2016, το οποίο είχε φορολογηθεί στην αντικειμενική αξία ως μεγαλύτερη και ζητείται η επιστροφή του υπερβάλλοντος ποσού. Συνημμένα στην ανωτέρω αίτηση υποβάλλονται από τον υποκείμενο στον φόρο κατασκευαστή δύο υπεύθυνες δηλώσεις:

i) υπεύθυνη δήλωση στην οποία δηλώνει είτε α) ότι το υπερβάλλον ποσό του φόρου για το οποίο ζητάει την επιστροφή επιβάρυνε τον ίδιο είτε β) ότι το ποσό του φόρου για το οποίο ζητάει την επιστροφή επιβάρυνε τον αγοραστή στον οποίο και θα το καταβάλει όπως οφείλει.

Η παραπάνω υπό στοιχείο β' υπεύθυνη δήλωση υποβάλλεται γιατί στην περίπτωση που το ποσό αυτό, το οποίο έχει προκύψει βάσει ελέγχου, όπως περιγράφηκε παραπάνω στην παρ. 2, έχει επιβαρύνει τον αγοραστή, ο κατασκευαστής οφείλει να του το επιστρέψει, καθώς σε διαφορετική περίπτωση ο κατασκευαστής αποκτά αδικαιολόγητο πλουτισμό, ενώ δεν μπορεί να επιστραφεί απευθείας στον αγοραστή, ο οποίος τυχόν επιβαρύνθηκε με το φόρο, καθώς αυτός δεν έχει αυτοτελώς δικαίωμα έναντι του δημοσίου να επιδιώξει την επιστροφή του φόρου (ΣτΕ 10/1992).

ii) υπεύθυνη δήλωση με την οποία ο υποκείμενος/κατασκευαστής θα βεβαιώνει ότι δεν έχει ασκηθεί ενδικοφανής ή δικαστική προσφυγή. Ως προς την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων, ισχύουν τα ακόλουθα:

α) Αν έχει ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή που εκκρεμεί, η Δ.Ο.Υ. ακολουθεί την παραπάνω διαδικασία, εφόσον υποβληθεί από τον φορολογούμενο δήλωση παραίτησης από την ασκηθείσα ενδικοφανή προσφυγή.

β) Αν έχει ασκηθεί δικαστική προσφυγή που εκκρεμεί, η Δ.Ο.Υ. επίσης ακολουθεί την παραπάνω διαδικασία, εφόσον ο φορολογούμενος προσκομίσει δήλωση παραίτησης από το δικόγραφο και από το δικαίωμα της εκκρεμούς δικαστικής προσφυγής του ως προς όλα τα κεφάλαια και αιτήματά της, η οποία κατατέθηκε στο δικαστήριο.

4. Κατόπιν της ανωτέρω γνωστοποίησης, η φορολογική αρχή, συμμορφούμενη με την απόφαση του ΣτΕ, οφείλει να προβεί σε εκ νέου έλεγχο της ειδικής δήλωσης ΦΠΑ βάσει της ανωτέρω γνωστοποίησης και να εκδώσει συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ, λαμβάνοντας υπόψη πλέον ως βάση επιβολής του φόρου την μεγαλύτερη αξία μεταξύ του κόστους, της αναπροσαρμοσμένης αντικειμενικής ή του δηλούμενου τιμήματος. Δεδομένης της αναδρομικής μείωσης της αντικειμενικής αξίας που είχε ληφθεί υπόψη στην αρχική δήλωση, μπορεί να προκύπτει μείωση της φορολογητέας ύλης ως και του αντίστοιχου φόρου. Η διαφορά μεταξύ της παλαιάς αντικειμενικής αξίας και της μεγαλύτερης αξίας μεταξύ του κόστους, της αναπροσαρμοσμένης αντικειμενικής ή του δηλούμενου τιμήματος, επιστρέφεται στον υποκείμενο στο φόρο κατασκευαστή-πωλητή (είτε πρόκειται για πώληση από εργολαβικό αντάλλαγμα αντιπαροχής είτε από ιδιόκτητο ακίνητο) που είναι και ο υπόχρεος στο φόρο έναντι του Δημοσίου.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παρατίθεται το ακόλουθο παράδειγμα:

Παράδειγμα:

Πωλήθηκε ακίνητο στις 5/6/2015 με τίμημα 100.000 €, αντικειμενική 150.000 €, και κόστος 140.000 €. Έστω ότι ο φόρος εισροών προς έκπτωση ανέρχεται στα 5.000 €. Ο φόρος καταβλήθηκε με δύο διπλότυπα, βάσει δήλωσης [επί της αξίας των 100.000€ X23% = 23.000 – 5.000 (φόρος εισροών προς έκπτωση) = 18.000 €] και βάσει ελέγχου [επί της αξίας των 150.000 X23%=34.500 (αναλογών φόρος) – 23.000 (αναλογών φόρος βάσει δήλωσης) =11.500 €]. Η αντικειμενική αξία μειώθηκε αναδρομικά βάσει της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1009/2016 και διαμορφώθηκε για το εν λόγω ακίνητο στις 130.000 €. Ο υπόχρεος στο φόρο κατασκευαστής υποβάλλει αίτηση με την οποία γνωστοποιεί την αλλαγή της αντικειμενικής αξίας στη ΔΟΥ του ακινήτου και ζητά την επιστροφή του υπερβάλλοντος ποσού. Η ΔΟΥ ελέγχει εκ νέου την αρχική ειδική δήλωση λαμβάνοντας υπόψη α) την Απόφαση 4446/2015 του ΣτΕ, β) την αρχική ειδική δήλωση που έχει υποβληθεί για το ακίνητο, γ) την αίτηση του υποκείμενου/κατασκευαστή με την οποία γνωστοποιείται η

αναδρομική μείωση της αντικειμενικής αξίας και ζητείται η επιστροφή του υπερβάλλοντος ποσού. Βάσει των ανωτέρω, συντάσσει νέα έκθεση ελέγχου και εκδίδει πράξη υπολογίζοντας τη μείωση της φορολογητέας ύλης ως εξής:

Αξία βάσει ελέγχου ακινήτου αρχικής δήλωσης: 150.000 ΦΠΑ: 34.500

ΦΠΑ για καταβολή βάσει ελέγχου αρχικής δήλωσης:

[αναλογών βάσει ελέγχου φόρος: 34.500 – αναλογών βάσει δήλωσης φόρος: 23.000] ΦΠΑ: 11.500

Αξία βάσει εκ νέου ελέγχου (κατόπιν της αναδρομικής μείωσης)¹: 140.000 ΦΠΑ: 32.200

ΦΠΑ κατόπιν εκ νέου ελέγχου

[αναλογών βάσει ελέγχου φόρος 32.200 - αναλογών βάσει δήλωσης φόρος: 23.000] ΦΠΑ: 9.200

Διαφορά φόρου βάσει ελέγχου που πρέπει να επιστραφεί: 11.500 - 9.200 = 2.300

Επομένως, το ποσό που θα επιστραφεί στον κατασκευαστή δεν είναι το σύνολο της διαφοράς μεταξύ της παλαιάς και της αναδρομικά αναπροσαρμοσμένης αντικειμενικής αξίας, καθώς στη συγκεκριμένη περίπτωση η μεγαλύτερη αξία, η οποία πρέπει να υπολογιστεί ως αξία βάσει ελέγχου δεν είναι πλέον η αναπροσαρμοσμένη αντικειμενική αξία αλλά το κόστος. Συνεπώς το ποσό που θα επιστραφεί θα είναι η διαφορά μεταξύ της παλαιάς αντικειμενικής και του κόστους, ως βάσει ελέγχου αξίας (δηλ. 2.300 ΕΥΡΩ).

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ

ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Γ. ΠΙΤΣΙΛΗΣ

¹ Η αξία βάσει ελέγχου υπολογίζεται στο κόστος = 140.000, ως υψηλότερη αξία κατόπιν της αναδρομικής μείωσης της αντικειμενικής που διαμορφώθηκε στις 130.000.