



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 18/10/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 3232

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

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

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **15/10/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της υπ' αριθμ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ διαχειριστικής περιόδου 2013.

5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελαχίστου Κόστους Κατασκευής άρθ. 35 και 36 Ν.2238/1994 (Επανάληψη Διαδικασίας).

6. Την υπ' αριθμ./2022 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (τμήμα 3ο Μονομελές).

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 15/10/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία μετά την υπ' αριθμ./2022 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (τμήμα 3ο Μονομελές), λογίζεται ως κατατεθείσα **εμπροθέσμως** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, φορολογικού έτους 2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας:

- Με βάση το άρθρο 36, παρ. 2 του Ν.2238/1994 αυτοτελές πρόστιμο ισόποσο με την διαπιστούμενη διαφορά του φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού $47.451,77 \text{ €} * 13\% = 6.198,73 \text{ €}$,
- Με βάση το άρθρο 35, παρ. 3 του Ν.2238/1994 πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) της διαφοράς του φόρου προστιθέμενης αξίας που προκύπτει από την ανακρίβεια των δηλωθέντων φορολογικών στοιχείων: $6.198,73 \text{ €} * 50\% = 3.084,36 \text{ €}$,
ήτοι συνολικό ποσό **9.283,09 €**.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 04/06/2020 Έκθεσης Ελαχίστου Κόστους Κατασκευής άρθ. 35 και 36 Ν.2238/1994 (Επανάληψη Διαδικασίας) της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ. Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση, με την υπ' αριθμόν/2007 οικοδομική άδεια της Δ/νσης Πολεοδομίας και Περιβάλλοντος, έγινε ανέγερση οικοδομής από την προσφεύγουσα σε συγκρότημα τριών κατοικιών συνολικής επιφάνειας 254,74 τ.μ. στη και συγκεκριμένα, στην περιοχή-..... Η προσφεύγουσα είχε υποβάλει αρχικό και τελικό πίνακα με ανάλυση του κόστους κατασκευής στις επιμέρους εργασίες του παραπάνω συγκροτήματος και έλαβε την υπ' αριθμόν/2009 Βεβαίωση της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας προκειμένου να τη χρησιμοποιήσει για τη σύνδεση του παραπάνω ακινήτου με τη ΔΕΗ. Με την υπ' αριθμόν/2012 πρόσκληση ο έλεγχος ζήτησε από την προσφεύγουσα να θέσει στη διάθεσή του τα πρωτότυπα παραστατικά που αφορούν την ηλεκτροδότηση του ακινήτου στην τοποθεσία, τα οποία και προσκόμισε.

Τα αποτελέσματα του ελέγχου (η έκθεση και η πράξη επιβολής προστίμου) θυροκολλήθηκαν στις 08/07/2013 στην προσφεύγουσα από τον επιμελητή της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας κ. με μάρτυρα την κ. Από την προσφεύγουσα υποβλήθηκε εμπρόθεσμα η υπ' αριθμόν/2013 προσφυγή κατά της υπ' αριθμόν/2013 Πράξης Επιβολής Προστίμου.

Μετά την έκδοση της υπ' αριθμόν/2019 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου, η οποία ακυρώνει την υπ' αριθμόν/2013 Πράξη Επιβολής Προστίμου για τυπικούς λόγους, εκδόθηκε από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας εκ νέου εντολή ελέγχου σύμφωνα με το άρθρο 49, παρ.5 του Ν.4223/2013 για επανάληψη της διαδικασίας. Ο έλεγχος, για τη θεραπεία των τυπικών λόγων, απέστειλε με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας της προσφεύγουσας, την υπ' αριθμόν/2020 Γνωστοποίηση και 1^η πρόσκληση παροχής στοιχείων του άρθρου 14 του Ν.4174/2013, για την προσκόμιση των παραστατικών για την κατασκευή του συγκροτήματος τριών κατοικιών στην περιοχή-..... στη Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση του ελέγχου, η Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας προέβη στη διενέργεια ελέγχου με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο και πληροφορία που συνέλεξε από τα αρχεία την υπηρεσίας.

Με βάση το πόρισμα του ελέγχου, επειδή τα παραστατικά που προσκομίστηκαν δεν καλύπτουν το κόστος των επιμέρους εργασιών όπως προσδιορίστηκε στον τελικό πίνακα (μη ισοσκελισμένος τελικός πίνακας για χρηματοδότηση) και η διαφορά ανέρχεται σε 47.451,77 €, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα αυτοτελές πρόστιμο ισόποσο με τη διαπιστούμενη διαφορά του φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως ορίζουν τα άρθρα 35 και 36 του Ν.2238/1994, καθώς και πρόστιμο ίσο με το 50% της διαφοράς του φόρου προστιθέμενης αξίας, που προκύπτει από την ανακρίβεια των δηλωθέντων φορολογικών στοιχείων.

Κατά της ανωτέρω πράξης η προσφεύγουσα άσκησε ενώπιον της Υπηρεσίας μας, την από 15/10/2020 και αριθμό ενδικοφανή προσφυγή, η οποία με την από 27/01/2021

και αριθμό Απόφαση της Υπηρεσίας μας, **απερρίφθη ως απαράδεκτη** δεδομένου ότι ασκήθηκε **εκπρόθεσμα**, ήτοι μετά την πάροδο της 30/ήμερης προθεσμίας από την επίδοση της προαναφερθείσας πράξης.

Κατά της ανωτέρω Απόφασης της Υπηρεσίας μας ασκήθηκε δικαστική προσφυγή και εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2022 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (τμήμα 3ο Μονομελές), με την οποία **αναπέμφθηκε** η υπόθεση στην Υπηρεσία μας, **προκειμένου η ενδικοφανής προσφυγή να εξεταστεί επί της ουσίας**.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας του κάτωθι ισχυρισμούς:

1^{ος} λόγος: Κατά την αρχική υποβολή του αρχικού και τελικού πίνακα με την ανάλυση του κόστους κατασκευής, η προσφεύγουσα είχε συμπεροσκομίσει και τα πρωτότυπα παραστατικά, τα οποία και επεδείχθησαν στους αρμόδιους υπαλλήλους, οι οποίοι προέβησαν σε έλεγχο των ανωτέρω υποβληθέντων εγγράφων, χωρίς να διαπιστώσουν καμία απόκλιση, ανακρίβεια και εν γένει χωρίς να διατυπώσουν οποιοδήποτε παράπονο σε σχέση με την ορθότητα και πληρότητα των εν λόγω στοιχείων και ως εκ τούτου, εκδόθηκε η υπ' αριθμόν/2009 Βεβαίωση της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ. Εντούτοις, περί τα τέλη του 2012, η προσφεύγουσα ενημερώθηκε από τους αρμόδιους υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ ότι οι ίδιοι είχαν απωλέσει το σχετικό φάκελο στον οποίο περιλαμβανόταν η δήλωση Κ.Κ.Ο, ο τελικός πίνακας και τα σχετικά παραστατικά δαπανών που είχαν υποβληθεί. Προς τον σκοπό αυτόν, ζητήθηκε από την προσφεύγουσα να υποβάλει εκ νέου ό,τι στοιχεία είχε στη διάθεσή της, καθώς και τα παραστατικά που είχε αναφορικά με οικοδομικές εργασίες που έλαβαν χώρα στην επίμαχη οικοδομή. Μεταξύ των στοιχείων που προσκόμισε η προσφεύγουσα, ενεργούσα σε καθεστώς βιασύνης και ανησυχίας, ήταν και ένα **ενδεικτικό και ανυπόγραφο σχέδιο** Πίνακα Τελικού Κόστους Οικοδομικών Εργασιών, το οποίο συντάχθηκε όχι από κάποιον μηχανικό αλλά από την ίδια, έχοντας υπόψη μόνο τα παραστατικά που μπόρεσε να εξεύρει άμεσα. Η φορολογική αρχή, εκμεταλλευόμενη την όλη κατάσταση αποδιοργάνωσης που είχε προκληθεί από ευθύνη των οργάνων της διοίκησης, εξετάζοντας το Κ.Κ.Ο των οικοδομών, το ανυπόγραφο σχέδιο Τελικού Πίνακα και αντιπαραβάλλοντάς τον με τα παραστατικά που είχαν προσκομισθεί, κατέληξε ότι το ύψος των φορολογικών αυτών παραστατικών υπολειπόταν σε σχέση με το ποσό του συνολικού ελαχίστου κόστους (ΚΚΟ) των τριών (3) οικοδομών.

2^{ος} λόγος: Ακυρότητα της προσβαλλόμενης πράξης λόγω κατάργησης των νομικών διατάξεων των άρθρων 35, παρ. 3 και 36, παρ. 2 του Ν.2238/1994 με την θέση σε ισχύ του Ν.4172/2013 - εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής διάταξης.

3^{ος} λόγος: Ακυρότητα της προσβαλλόμενης πράξης, καθόσον έλαβε υπόψη της ανυπόγραφο τελικό πίνακα.

4^{ος} λόγος: Υπάρχουν επιπλέον δικαιολογητικά που αφορούν την κατασκευή της επίδικης οικοδομής, τα οποία εκ παραδρομής δεν συνυποβλήθηκαν από δικαιολογημένη αιτία κατά την υποβολή του τελικού πίνακα στη φορολογική αρχή, μολοντί είχαν ήδη υποβληθεί κατά το έτος 2009, οπότε και εκδόθηκε η σχετική υπ' αριθμόν/2009 Βεβαίωση της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ.

Ως προς τους 1^ο και 3^ο ως άνω ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 35 του Ν.2238/1994:

«1. Για τις οικοδομές που ανεγείρονται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα με εξαίρεση τις οικοδομές που κατασκευάζονται από πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 34 και οι οποίες υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α., που έχει κυρωθεί με το ν.2859/2000 (ΦΕΚ 248 Α΄), καθιερώνεται σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού του ελάχιστου συνολικού κόστους κατασκευής της οικοδομής και των ελάχιστων ποσοστών συμμετοχής των επί μέρους εργασιών στο συνολικό κόστος αυτής.

Ως «κόστος» λαμβάνεται το καθαρό κατασκευαστικό κόστος, το οποίο περιλαμβάνει την αξία αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών, με το φόρο προστιθέμενης αξίας που αναλογεί στην αξία αυτών. Οι ασφαλιστικές εισφορές δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του πιο πάνω κόστους.

Εξαιρετικά, επί μέρους εργασίες που γίνονται χωρίς την ανάθεσή τους σε εργολάβο ή υπεργολάβο, αλλά με τη χρησιμοποίηση ημερομισθίων τεχνιτών και εργατών, ποσοστό μέχρι το είκοσι τοις εκατό (20%) του ελάχιστου συνολικού κόστους, μπορεί να καλύπτεται από τις αμοιβές των προσώπων αυτών.

2.Για τον προσδιορισμό του ελάχιστου κόστους των οικοδομών και των ποσοστών συμμετοχής των επί μέρους εργασιών λαμβάνονται υπόψη:

α) οι τιμές εκκίνησης κόστους κατά τετραγωνικό μέτρο, οι οποίες αναπροσαρμόζονται με βάση τη μεταβολή του δείκτη κόστους κατασκευής κτιρίων της Εθνικής Στατιστικής Υπηρεσίας της Ελλάδος,

β) οι συντελεστές αναγωγής των βοηθητικών χώρων των διαφόρων κατηγοριών οικοδομών σε κύριους χώρους αυτών,

γ) οι συντελεστές αυξομείωσης των τιμών εκκίνησης, για τον προσδιορισμό του συνολικού κόστους, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του συγκεκριμένου κτιρίου, όπως μέγεθος, ποιότητα, αριθμός όψεων και

δ) οι πίνακες των ελάχιστων ποσοστών συμμετοχής των επί μέρους εργασιών στο συνολικό κόστος. Σε επί μέρους εργασίες ή σε κτίρια με ιδιαιτερότητες, όπου δεν ορίζονται ελάχιστα ποσοστά συμμετοχής, αυτά καθορίζονται από το μηχανικό μελετητή της οικοδομής πριν από την έκδοση της οικοδομικής άδειας.

Μετά το πέρας των εργασιών, τα πρόσωπα της παραγράφου 1 υποχρεούνται να υποβάλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τελικό πίνακα με τα τελικά ποσά κόστους των επί μέρους εργασιών, τα πλήρη στοιχεία των εργολάβων, υπεργολάβων και προμηθευτών, το συνολικό αριθμό των εκδοθέντων στοιχείων και τη συνολική αξία τους.

Εάν κατά την εκτέλεση των εργασιών υπάρξουν μεταβολές στα ποσοστά συμμετοχής του αρχικού πίνακα, ο υπόχρεος συμπληρώνει στον τελικό πίνακα τα αναθεωρημένα ποσοστά συμμετοχής με αιτιολόγηση των μεταβολών αυτών.

Η προσκόμιση βεβαίωσης της αρμόδιας για τη φορολογία εισοδήματος δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας του ιδιοκτήτη ή της επιχείρησης κατασκευής και πώλησης οικοδομών, για τις οικοδομές που δεν υπάγονται σε φόρο προστιθέμενης αξίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α., από την οποία προκύπτει η υποβολή των πινάκων που προβλέπονται από την παράγραφο αυτή, αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για την τελική ηλεκτροδότηση της οικοδομής.

3.Στην περίπτωση που υποβάλλεται τελικός πίνακας ο οποίος περιέχει ανακριβή στοιχεία ως προς τα μεγέθη του έργου, τα στοιχεία των εργολάβων, υπεργολάβων και προμηθευτών, καθώς και ως προς την αξία των δηλωθέντων φορολογικών στοιχείων, επιβάλλεται σε βάρος του υπόχρεου πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) της διαφοράς φόρου προστιθέμενης αξίας που προκύπτει από την ανακρίβεια. Ειδικώς για ανακρίβεια που αναφέρεται στα στοιχεία των εργολάβων, υπεργολάβων και προμηθευτών, από την οποία δεν προκύπτει διαφορά φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο μέχρι τριακόσια (300) Ευρώ. Για τη διαδικασία επιβολής, βεβαίωσης και είσπραξης του προστίμου αυτού, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις αυτού του νόμου.

4.Τα οριζόμενα από τις διατάξεις της παραγράφου 2 στοιχεία, για τον προσδιορισμό του ελάχιστου κόστους, καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών και του κατά περίπτωση καθ' ύλην αρμόδιου Υπουργού, μετά από εισήγηση της επιτροπής που θα αποτελείται από: τρεις (3) οικονομικούς υπαλλήλους, τον προϊστάμενο του τμήματος αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων της Διεύθυνσης Φορολογίας Κεφαλαίου του Υπουργείου

Οικονομικών, ένα (1) μηχανικό, μόνιμο υπάλληλο του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων, έναν (1) εκπρόσωπο του Τεχνικού Επιμελητηρίου της Ελλάδας, έναν (1) εκπρόσωπο της Ελληνικής Ομοσπονδίας Κατασκευαστών και Οικοδομικών Επιχειρήσεων (Ε.Ο.Κ.Ο.Ε.) και μέχρι δύο (2) ακόμη πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιάζουσα εμπειρία.

5.Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται:

- α) Οι λεπτομέρειες και η διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων αυτού του άρθρου.
- β) Η συγκρότηση της επιτροπής που προβλέπουν οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, καθώς και κάθε αναγκαία δαπάνη για την εφαρμογή των διατάξεων αυτού του άρθρου.
- γ) Ο τύπος, το περιεχόμενο, η διαδικασία και ο χρόνος υποβολής των δηλώσεων, που απαιτούνται για την εφαρμογή των διατάξεων αυτού του άρθρου.
- δ) Οι υποχρεώσεις των προσώπων της παραγράφου 1 αυτού του άρθρου

6.Για υποθέσεις που εμπίπτουν στις διατάξεις αυτού του άρθρου, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 8 του ν.1882/1990 (ΦΕΚ 43 Α')».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 36 του Ν.2238/1994:

«1. Τα ακαθάριστα έσοδα που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των εργολάβων, υπεργολάβων και γενικά επιτηδευματιών που ανεγείρουν οικοδομές ή εκτελούν οποιαδήποτε επί μέρους εργασία σε ανεγειρόμενη οικοδομή των προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 35, δεν μπορεί να είναι κατώτερα από εκείνα που προκύπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού.

Τυχόν προκύπτοντα επιπλέον ακαθάριστα έσοδα, με βάση τις διατάξεις του παρόντος, θεωρούνται ως ακαθάριστα έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία υποβλήθηκε ο τελικός πίνακας της παραγράφου 2 του άρθρου 35.

2. Στην περίπτωση κατά την οποία το συνολικό κόστος, όπως προσδιορίζεται στον τελικό πίνακα, είναι κατώτερο του ελάχιστου συνολικού κατασκευαστικού κόστους, όπως προκύπτει κατ' εφαρμογή του άρθρου 35, οι υπόχρεοι καταβάλλουν αυτοτελές πρόστιμο ισόποσο με τη διαπιστούμενη διαφορά του φόρου προστιθέμενης αξίας.

3.Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται:

- α) Οι λεπτομέρειες και η διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων αυτού του άρθρου.
- β) Ο τύπος, το περιεχόμενο, η διαδικασία και ο χρόνος υποβολής των δηλώσεων που απαιτούνται για την υλοποίηση της εφαρμογής των διατάξεων αυτού του άρθρου.
- γ) Οι υποχρεώσεις των προσώπων των παραγράφων 1, 2 και 3 αυτού του άρθρου.

4.Για υποθέσεις που εμπίπτουν στις διατάξεις του παρόντος δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 53 του ν.2065/1992 (ΦΕΚ 113 Α')».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει παράνομη, δεδομένου ότι η καταλογισθείσα διαφορά υπολογίστηκε βάσει **ανυπόγραφου σχεδίου Πίνακα Τελικού Κόστους Οικοδομικών Εργασιών**, το οποίο συντάχθηκε όχι από κάποιον μηχανικό αλλά από την ίδια.

Επειδή ωστόσο, όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 33) ο τελικός πίνακας με τον οποίο συγκρίθηκαν τα προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία ήταν αυτός που είχε κατατεθεί με το πέρας των εργασιών της οικοδομής, προκειμένου για την ηλεκτροδότηση αυτής από τη ΔΕΗ και ο οποίος ήταν υπογεγραμμένος από τον μηχανικό κ. και νομίμως θεωρημένος από τη Νομαρχία Παράλληλα, από έτερο σημείο της οικείας Έκθεσης Ελέγχου (σελ. 2) προκύπτει πως ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, με την υπ' αριθμόν/2012 πρόσκλησή του, ζήτησε από την προσφεύγουσα την προσκόμιση των πρωτότυπων παραστατικών και όχι ξανά του τελικού πίνακα.

Επειδή με το άρθρο 171 του Ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας), ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. Την ίδια ισχύ έχουν και τα ηλεκτρονικά δημόσια έγγραφα των παρ. 3 και 6 του άρθρου 13 του νόμου για την Ψηφιακή Διακυβέρνηση.

....

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.

....».

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 2^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει ακυρωτέα, βάσει της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι διατάξεις αντίστοιχες με αυτές των άρθρων 35 και 36 του προγενέστερου ΚΦΕ (Ν.2238/1994) δεν υφίστανται στον ισχύοντα από 01/01/2014 (Ν.4172/2013).

Επειδή η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης (και, γενικότερα, του ευμενέστερου για τον φορολογούμενο νόμου περί επιβολής διοικητικών κυρώσεων) για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας αποτελεί γενική αρχή του ημεδαπού φορολογικού δικαίου με δικαιολογητικό έρεισμα τις συνταγματικές διατάξεις περί ισότητας (άρθρο 4 παρ. 1) και -όταν πρόκειται για χρηματική κύρωση- περί αναλογικότητας των περιορισμών του δικαιώματος επί της περιουσίας (άρθρο 25 παρ. 1 εδαφ. δ'), οι οποίες δεσμεύουν τον νομοθέτη όσον αφορά τη ρύθμιση, με διατάξεις μεταβατικού δικαίου, των υποθέσεων επιβολής διοικητικών κυρώσεων που εκκρεμούν ενώπιον της Διοίκησης ή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, όταν αυτός κρίνει ότι η αποτελεσματική πρόληψη και καταστολή των οικείων παραβάσεων μπορεί να επιτευχθεί μέσω της θέσπισης διοικητικών κυρώσεων ηπιότερων σε σχέση με τις ήδη προβλεπόμενες στον νόμο. Σύμφωνα με την εν λόγω αρχή, η οποία έχει τον χαρακτήρα κανόνα διαχρονικού δικαίου, ο ευμενέστερος ή μη για τους φορολογούμενους χαρακτήρας του νεότερου νόμου που προβλέπει κύρωση για ορισμένη φορολογική παράβαση δεν κρίνεται γενικώς αλλά ενόψει της συγκεκριμένης περίπτωσης κατόπιν σύγκρισης όλων των σχετικών νομοθετικών ρυθμίσεων διοικητικού δικαίου που αφορούν στο χρονικό διάστημα από τη διάπραξη της διοικητικής παράβασης έως και την εκδίκαση της υπόθεσης από το διοικητικό δικαστήριο και εξέτασης ποια από τις ρυθμίσεις αυτές, εφαρμοζόμενη στο σύνολό της, άγει, κατ' εκτίμηση των συνθηκών της υπόθεσης, στην ελαφρύτερη διοικητική κύρωση. Πάντως, η ανωτέρω αρχή δεν έχει πεδίο εφαρμογής, όταν ο νεότερος νόμος περί επιβολής διοικητικών κυρώσεων είτε δεν είναι συγκρίσιμος με τον προηγούμενο όσον αφορά την προβλεπόμενη διοικητική παράβαση ή κύρωση (λ.χ. σε περίπτωση μεταβολής της φύσης των προβλεπόμενων κυρώσεων) είτε συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιαδώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου ουσιαστικών ή διαδικαστικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου (λ.χ. σε περίπτωση κατάργησης για το μέλλον της οικείας ουσιαστικής ή διαδικαστικής υποχρέωσης, πρβλ. Ολομ. ΣτΕ 459/2013), ώστε να μην απηχεί διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη ως προς τον πρόσφορο και αναγκαίο χαρακτήρα των διοικητικών κυρώσεων που προβλέπονταν υπό το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς. Εξάλλου, ο ανωτέρω κανόνας δεν είναι απόλυτος, αλλά μπορεί να καμφθεί από σαφή, αντίθετη νομοθετική διάταξη, η οποία είτε αποκλείει την αναδρομική εφαρμογή της νεότερης, ευμενέστερης για τον φορολογούμενο ρύθμισης είτε την προβλέπει, όχι όμως άνευ ετέρου, αλλά υπό προϋποθέσεις που θίγουν ουσιαδώς τα έννομα συμφέροντα του

φορολογούμενου. Ωστόσο, τέτοια νομοθετική διάταξη, ως θεσπίζουσα απόκλιση από την ως άνω θεμελιώδη αρχή, πρέπει να δικαιολογείται επαρκώς (ενόψει και των αναφερόμενων στις προπαρασκευαστικές εργασίες της θέσπισής της), ώστε να συνάδει προς τις συνταγματικές αρχές της ισότητας και της αναλογικότητας (πρβλ. ΣτΕ 1438/2018, 351, 352, 1389, ΣτΕ 2691/2019, ΣτΕ 2221/2018, ΣτΕ 2734/2020, πρβλ. ΣτΕ 1582/2020).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, τα καταλογισθέντα ποσά εδράζονται σε ρητές και σαφείς διατάξεις που ήταν σε ισχύ κατά την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 2013.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 4^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι υπάρχουν επιπλέον δικαιολογητικά που αφορούν την κατασκευή της επίδικης οικοδομής, τα οποία εάν ληφθούν υπόψη, δεν προκύπτει διαφορά με τον τελικό πίνακα και κατ' επέκταση ποσά προς καταλογισμό.

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν υποβλήθηκε κάποιο πρόσθετο δικαιολογητικό, ήτοι όλα τα δικαιολογητικά που συνυποβλήθηκαν στην Υπηρεσία μας είχαν ήδη τεθεί στη διάθεση του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ και ληφθεί υπόψη από αυτόν, κατά τον υπολογισμό των καταλογισθέντων ποσών.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **15/10/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜκαι την **επικύρωση** της υπ' αριθμ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ διαχειριστικής περιόδου 2013.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο: **Συνολικού ποσού 9.283,09 €**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**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.