



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 02/01/2023

Αριθμός απόφασης: 4

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604552
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.

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 15.9.2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, κατοίκου, κατά α) της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		26.5.2015	22.6.2015	ΦΠΑ	01/01/2008 - 03/06/2008	20.748,18 €

β) της κάτωθι πράξης επιβολής προστίμου του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
2		25.5.2015	22.6.2015	Πρόστιμο άρ. 36 § 3 ν. 2238/1994	01/01/2008 - 03/06/2008	9.430,08 €

και γ) της υπ' αριθμ. πρωτ./28.8.2015 ατομικής ειδοποίησης καταβολής - υπερημερίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις α) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και β) επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την από 25.5.2015 οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

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

7. Την υπ' αριθμ...../2021 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών.

8. Την υπ' αριθμ./22.11.2022 πράξη αναπομπής της Υπηρεσίας μας, που εκδόθηκε σε εκτέλεση της αναφερθείσας στην ανωτέρω παράγραφο 7 υπ' αριθμ...../2021 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών.

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 15.9.2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία σύμφωνα με την υπ' αριθμ./2021 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών 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:

Ι.ΦΠΑ

1) Με την υπ' αριθμ./26.5.2015 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2008-03.06.2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 9.430,08€, πλέον 11.316,10 € πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης ΦΠΑ εντός δύο (2) μηνών από τις 03.06.2008, ήτοι συνολικό ποσό 20.746,18€ (εκ παραδρομής εσφαλμένη άθροιση κύριου και πρόσθετου φόρου)στην 1^η σελίδα της πράξης αναγράφεται εσφαλμένα ως συνολικό ποσό το ποσό 20.748,18 €).

Η εν λόγω διαφορά ΦΠΑ προέκυψε επί τη βάση της από 25.5.2015 οικείας έκθεσης ελέγχου άρθρου 35 παρ. 3 ν. 2238/1994 και ΠΟΛ.1277/1994 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων ως ιδιοκτήτης οικοδομής που ηλεκτροδοτήθηκε κατόπιν της υπ' αριθμ. πρωτ./3.6.2008 σχετικής βεβαίωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού δεν υπέβαλε δήλωση ΦΠΑ και δεν απέδωσε το σχετικό φόρο που αναλογούσε στο κόστος κατασκευής της κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 8 παρ. 2 ν. 1882/1990, όπως συναγόταν

από τη μη προσκόμιση στον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, παρά τη σχετική πρόσκληση (υπ' αριθμ. πρωτ.), των δικαιολογητικών που αφορούσαν στις δαπάνες κατασκευής της οικοδομής, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εκροές	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2008-03.06.2008	-	49.632,00 €

II.Πρόστιμο άρθρου 36 παρ. 3 ν. 2238/1994

2) Με την υπ' αριθμ. /25.5.2015 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ένα (1) πρόστιμο, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 3 ν. 2238/1994, ύψους 9.430,08 € (ισόποσο του μη αποδοθέντος κατά τα ανωτέρω ΦΠΑ) λόγω μη προσκόμισης στον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, παρά τη σχετική ως άνω πρόσκληση (υπ' αριθμ. πρωτ.), των δικαιολογητικών που αφορούσαν στην κατασκευή της υπό κρίση οικοδομής του και μη υποβολής ισοσκελισμένου τελικού πίνακα, κατά παράβαση του άρθρου 35 παρ. 3 ν. 2238/1994 και της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1230/1996 εγκυκλίου.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των ως άνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Μη γνώση της πρόσκλησης για προσκόμιση των δικαιολογητικών ανέγερσης της υπό κρίση οικοδομής λόγω ανωτέρας βίας.
- 2) Εσφαλμένος καταλογισμός φορολογητέων εκροών ΦΠΑ.

Επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής εκδόθηκε από την Υπηρεσία μας η υπ' αριθμ. 26/13.1.2016 απόφαση, με την οποία αυτή απορρίφθηκε ως εκπροθέσμως ασκηθείσα, συνεπώς ως απαράδεκτη.

Κατά της απόφασης αυτής ο προσφεύγων άσκησε προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, η οποία έγινε δεκτή με την υπ' αριθμ. /2021 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου (η οποία φέρεται ως κοινοποιηθείσα στη Φορολογική Διοίκηση στις 11.1.2022) με την αιτιολογία ότι (σκέψη 12 της απόφασης) η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή κατά των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού έπρεπε να θεωρηθεί εμπρόθεσμη, διότι, όπως προέκυπτε από την από 01.11.2019 εκτύπωση από το ηλεκτρονικό αρχείο της εταιρείας «Ελληνικά Ταχυδρομεία Α.Ε.», η συστημένη επιστολή με αριθμό αποστολής /2.6.2015 (με την οποία απεστάλησαν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις στον προσφεύγοντα) κοινοποιήθηκε στο φορολογικό εκπρόσωπο του προσφεύγοντος στις 22.6.2015, κατ' ακολουθίαν δε ακυρώθηκε η ως άνω υπ' αριθμ. /13.1.2016 απόφαση της Υπηρεσίας μας και αναπέμφθηκε η υπόθεση στη Διοίκηση, προκειμένου η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή να εξετασθεί ως εμπρόθεσμη από την Υπηρεσία μας.

Παράλληλα, με οριστική διάταξη της υπ' αριθμ. /2019 προδικαστικής απόφασης του ιδίου Δικαστηρίου κρίθηκε ότι απαράδεκτως προσβλήθηκε με την ίδια ως άνω δικαστική προσφυγή η, κατά τον προσφεύγοντα, απόρριψη από την Υπηρεσία μας της υπό κρίση

ενδικοφανούς προσφυγής του κατά το μέρος της εκείνο, με το οποίο αυτή στρεφόταν κατά της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./28.8.2015 ατομικής ειδοποίησης καταβολής - υπερημερίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, με την αιτιολογία ότι η Υπηρεσία μας ήταν αναρμόδια να αποφανθεί επ' αυτού του μέρους της ενδικοφανούς προσφυγής, δεδομένου ότι κατά το μέρος της αυτό στρεφόταν κατά πράξης υποκείμενης στο ένδικο βοήθημα της ανακοπής του άρθρου 217 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2717/1999) και όχι στην κατά το άρθρο 63 ν. 4174/2013 ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 2 ν. 1882/1990, όπως τροποποιήθηκαν με το άρθρο 53 ν. 2065/1992: «Για την τοποθέτηση μετρητών παροχής ηλεκτρικού ρεύματος από τη Δημόσια Επιχείρηση Ηλεκτρισμού απαιτείται υπεύθυνη δήλωση [...]. Η Δημόσια Επιχείρηση Ηλεκτρισμού δεν θα εγκρίνει την παροχή ηλεκτρικού ρεύματος, αν η βεβαίωση δεν είναι θεωρημένη από την αρμόδια για τη φορολογία του ηλεκτρολόγου δημόσια οικονομική υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.). Για να γίνει η θεώρηση της ανωτέρω βεβαίωσης από την αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία, θα πρέπει να επισυνάπτονται [...] ειδικά έντυπα που θα συμπληρώνονται από τον ιδιοκτήτη της οικοδομής με τα στοιχεία των επιτηδευματιών που εκτέλεσαν τις βασικές εργασίες της οικοδομής χωριστά για κάθε επιτηδευματία, καθώς και φωτοαντίγραφο της άδειας ανέγερσης της οικοδομής. Ο **ιδιοκτήτης** της οικοδομής **υποχρεούται**, μέσα σε δύο μήνες από την έγκριση παροχής του ηλεκτρικού ρεύματος, να υποβάλλει **δήλωση** στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και να **αποδώσει το φόρο προστιθέμενης αξίας** που αναλογεί στην αξία του κόστους κατασκευής της οικοδομής και δεν αποδόθηκε, λόγω έκδοσης ανακριβών στοιχείων. Ειδικότερα, ο ιδιοκτήτης της οικοδομής υποχρεούται να αποδώσει το φόρο προστιθέμενης αξίας που αναλογεί στη διαφορά μεταξύ της συνολικής αξίας του κόστους κατασκευής της οικοδομής, όπως αυτή προσδιορίζεται για την επιβολή του φόρου μεταβίβασης ακινήτων, μη υπολογιζομένου συντελεστή εμπορικότητας (ΣΕ) αφαιρουμένης της αξίας του οικοπέδου και ποσοστού είκοσι τοις εκατό (20%) ως εμπορικού κέρδους, στην περίπτωση που η οικοδομή ανεγείρεται από τον ιδιοκτήτη, και της συνολικής αξίας των υποβαλλόμενων στοιχείων ανέγερσης της οικοδομής. Ο ιδιοκτήτης της οικοδομής δεν υποχρεούται να αποδώσει φόρο, αν η ανωτέρω διαφορά είναι μικρότερη της συνολικής αξίας του κόστους κατασκευής κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) ή υποβάλλει δικαιολογητικά ότι η αξία κατασκευής της οικοδομής υπολείπεται της ανωτέρω αξίας, λόγω προσωπικής του απασχόλησης στην ανέγερση αυτής ή μη ολοκλήρωσης της κατασκευής της.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1232/1992 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών αναφορικά με το άρθρο 53 ν. 2065/1992, με το οποίο τροποποιήθηκαν οι ως άνω διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 2 ν. 1882/1990: «1. Όπως είναι γνωστό, με τις διατάξεις του άρθρου 8 του Ν. 1882/1990 λήφθηκαν ορισμένα μέτρα για την περιστολή της φοροδιαφυγής και καθιερώθηκε η υποχρέωση υποβολής στοιχείων από διάφορες υπηρεσίες και ορισμένα επαγγέλματα για την παρακολούθηση της δραστηριότητας τους, όπως είναι [...] οι ηλεκτρολόγοι, οι ιδιοκτήτες οικοδομής, οι εργολάβοι κατασκευής οικοδομής κ.λπ. 2. Ειδικότερα, για τους ιδιοκτήτες οικοδομής ή τους εργολάβους καθιερώθηκε η υποχρέωση να υποβάλουν δηλώσεις με τα στοιχεία των επιτηδευματιών που εκτέλεσαν τις βασικές εργασίες που έγιναν στην οικοδομή (εκσκαφές, μπετά, κτίσματα κ.λπ.), όπως αυτές περιγράφονται στις οδηγίες συμπλήρωσης του εντύπου Ε.283. [...]. 3. Στην πράξη διαπιστώθηκε ότι οι ιδιοκτήτες των οικοδομών, στα έντυπα Ε.283 που υποβάλλουν, δεν

ανέγραφαν τα πραγματικά ποσά που διέθεταν για κάθε οικοδομική εργασία, με αποτέλεσμα να αποκρύπτεται το πραγματικό κόστος της οικοδομής και να μην καταβάλλεται ο Φ.Π.Α. [...]. Για την αντιμετώπιση του φαινομένου αυτού κατέστη απαραίτητο να τροποποιηθούν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 8 του Ν. 1882/1990 και να καθοριστεί αντικειμενικός τρόπος προσδιορισμού του κόστους κατασκευής κάθε οικοδομής. 4. Ειδικότερα με τις διατάξεις του άρθρου 53 τροποποιούνται και συμπληρώνονται οι διατάξεις του του άρθρου 8 παράγραφος 2 του Ν. 1882/1990 και θεσπίζεται **υποχρέωση των ιδιοκτητών που ανεγείρουν οικοδομές να υποβάλουν στη φορολογική αρχή και φωτοαντίγραφο της αδείας ανέγερσης της οικοδομής, καθώς και στοιχεία απόδοσης του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναλογεί στην αξία του κόστους κατασκευής και δεν αποδόθηκε. Τα στοιχεία αυτά αναφέρονται στο άρθρο 8 του Ν. 1882/1990 [...]. 5. [...]. 7. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, το κόστος της οικοδομής που βρίσκεται στην περιοχή που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, θα προσδιορίζεται ως εξής: Το κόστος κατασκευής της οικοδομής που βρίσκεται στις περιοχές που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα θα προσδιορίζεται όπως και στις μεταβιβάσεις ακινήτων, χωρίς όμως να υπολογίζεται συντελεστής εμπορικότητας. Από την αξία που θα προσδιοριστεί θα αφαιρείται η αξία του οικοπέδου και ποσοστό 20% ως εμπορικό κέρδος στην περίπτωση που η οικοδομή ανεγείρεται από τον ιδιοκτήτη. Η αξία που θα προσδιοριστεί θα συγκριθεί με τα στοιχεία (τιμολόγια, δηλώσεις εντύπου Ε.283 κ.λπ.) που θα έχει υποβάλει ο ιδιοκτήτης και σε περίπτωση που υπάρχει διαφορά, τότε θα κληθεί ο **ιδιοκτήτης να καταβάλει το Φ.Π.Α. της αξίας αυτής. Ο ιδιοκτήτης της οικοδομής δεν υποχρεούται να αποδώσει Φ.Π.Α., αν η διαφορά που θα προκύψει μεταξύ του συνολικού κόστους κατασκευής και των στοιχείων είναι μικρότερη κατά ποσοστό είκοσι τα εκατό (20%). [...].»****

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία έκδοσης της οικοδομικής άδειας για την υπό κρίση οικοδομή (29.11.2005): «1. Για την εφαρμογή των ισχυουσών διατάξεων περί φορολογίας εισοδήματος και φόρου προστιθέμενης αξίας των εργολάβων, υπεργολάβων και γενικά επιτηδευματιών που εκτελούν οποιαδήποτε επί μέρους εργασία σε ανεγειρόμενη οικοδομή, καθώς και των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών, καθιερώνεται σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού του ελάχιστου συνολικού κόστους κατασκευής των οικοδομών και των ελάχιστων ποσοστών συμμετοχής των επί μέρους εργασιών στο συνολικό κόστος. Το προσδιοριζόμενο ελάχιστο συνολικό κόστος κατασκευής και τα ελάχιστα κόστη των επί μέρους εργασιών αποτελούν τη βάση προσδιορισμού των φορολογικών υποχρεώσεων των επιτηδευματιών της παραγράφου αυτής. [...]. 2. Για τον προσδιορισμό του ελάχιστου κόστους των οικοδομών και των ποσοστών συμμετοχής των επί μέρους εργασιών λαμβάνονται υπόψη: α) [...]. **Μετά το πέρας των εργασιών ο κύριος της οικοδομής [...] υποβάλλει 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 αυτών. [...]. Η προσκόμιση βεβαίωσης της αρμόδιας για τη φορολογία εισοδήματος δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας του ιδιοκτήτη [...], από την οποία θα προκύπτει ότι υποβλήθηκαν οι πίνακες που προβλέπονται από τη 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 υποχρέου πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) της διαφοράς φόρουπροστιθέμενης αξία που προκύπτει από την ανακρίβεια. [...]. 4. Τα οριζόμενα από τις διατάξεις της παραγράφου 2 στοιχεία, για τονπροσδιορισμό του ελάχιστου κόστους, καθορίζονται με αποφάσεις τουΥπουργού Οικονομικών και του κατά περίπτωση καθ' ύλην αρμόδιουΥπουργού, μετά από εισήγηση της επιτροπής [...].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 τηνεφαρμογή των διατάξεων αυτού του άρθρου.γ) Ο τύπος, το περιεχόμενο, η διαδικασία και ο χρόνος υποβολής τωνδηλώσεων, 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 δενέχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία έκδοσης της οικοδομικής άδειας για την υπό κρίση οικοδομή (29.11.2005): «1. Τα ακαθάριστα έσοδα που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμότου εισοδήματος των προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 35 δεν μπορεί ναείναι κατώτερα από εκείνα που προκύπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του άρθρου. Τυχόν προκύπτοντα επιπλέον ακαθάριστα έσοδα με βάση τις διατάξειςτου παρόντος θεωρούνται ως ακαθάριστα έσοδα:α) Της χρήσης, μέσα στην οποία υποβλήθηκε ο τελικός πίνακας της παρ. 2 του άρθρου 35 για τους εργολάβους, υπεργολάβους και γενικάεπιτηδευματίες που εκτελούν οποιαδήποτε εργασία σε ανεγειρόμενηοικοδομή.β) Της χρήσης που ορίζεται από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου34, για τις επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών.2. Το ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας που οφείλουν να έχουν καταβάλειτα πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 35 πρέπει να είναι τουλάχιστον ίσο μεαυτό που προκύπτει από το κόστος της αντίστοιχης επί μέρους εργασίας ήτο συνολικό κόστος, κατά περίπτωση, όπως αυτό προσδιορίζεται στην παρ.2 του άρθρου 35. Σε αντίθετη περίπτωση η διαφορά που προκύπτει, μετάτο τέλος των εργασιών, οφείλεται ως φόρος εκροών της φορολογικήςπεριόδου υποβολής του τελικού πίνακα.3. Στην περίπτωση, κατά την οποία το συνολικό κόστος, όπως προσδιορίζεται στον τελικό πίνακα, είναι κατώτερο του ελάχιστουσυνολικού κατασκευαστικού κόστους, όπως προκύπτει κατ' εφαρμογή του άρθρου 35, **ο ιδιώτης ιδιοκτήτης** καταβάλλει αυτοτελές **πρόστιμο ισόποσο** με τη διαπιστούμενη διαφορά του φόρου προστιθέμενης αξίας.4. 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 τωνδηλώσεων 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.5. Για υποθέσεις που εμπίπτουν στις διατάξεις του παρόντος δεν έχουνεφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 53 του ν. 2065/1992 [...].»

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 20 παρ. 1-4 ν. 3610/2007, με τις οποίες αντικαταστάθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 35 παρ. 1 και 2 και του άρθρου 36 παρ. 1, 2 και 3 ν. 2238/1994, δεν επέφεραν καμιά ουσιαστική μεταβολή σ' αυτές σ' ό,τι αφορά στην περίπτωση ανέγερσης οικοδομής από φυσικό πρόσωπο και όχι από επιχείρηση που ασχολείται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών. Αυτό επιβεβαιώνεται και από την Αιτιολογική Έκθεση επί των διατάξεων αυτών του άρθρου 20 ν. 3610/2007, σύμφωνα με την οποία: «1. Με τις διατάξεις της

παραγράφου 1 του άρθρου αυτού οι επιχειρήσεις που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρομένων οικοδομών δεν υποχρεούνται πλέον στον προσδιορισμό και την υποβολή πίνακα για το Ελάχιστο Κόστος Κατασκευής Οικοδομών για τις οικοδομές που υπάγονται στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α. Επίσης, στις περιπτώσεις αυτές καταργείται η υποχρέωση της υποβολής στη Δ.Ε.Η. βεβαίωσης της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., σχετικά με το ΕΚΚΟ της ανεγερθείσας οικοδομής και των επί μέρους εργασιών, προκειμένου να ηλεκτροδοτηθεί το ακίνητο. Με τον τρόπο αυτό απλουστεύεται η διαδικασία ηλεκτροδότησης των οικοδομών που ανεγείρονται από τις πιο πάνω επιχειρήσεις. Αντίθετα, ο προσδιορισμός του ΕΚΚΟ εξακολουθεί να ισχύει για οικοδομές που κατασκευάζονται από τις παραπάνω επιχειρήσεις, όταν αυτές δεν υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας σύμφωνα με το άρθρο 6 του Κώδικα Φ.Π.Α., καθώς επίσης και για οικοδομές που κατασκευάζονται από οποιοδήποτε άλλο φυσικό ή νομικό πρόσωπο. 2. Με τις παραγράφους 2, 3 και 4 του άρθρου αυτού γίνεται νομοτεχνική τακτοποίηση των παραγράφων 1, 2 και 3 του άρθρου 36 του Κ.Φ.Ε.». Συνεπώς, οι διατάξεις του άρθρου 35 παρ. 1 και 2 και του άρθρου 36 παρ. 1, 2 και 3 ν. 2238/1994 είχαν και κατά την ημερομηνία υποβολής από τον προσφεύγοντα της υπ' αριθμ. πρωτ./3.6.2008 αίτησής του προς τη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού για τη χορήγηση βεβαίωσης για την ηλεκτροδότηση της υπό κρίση οικοδομής (03.06.2008) το ίδιο επί της ουσίας περιεχόμενο, όπως και κατά την ημερομηνία έκδοσης της οικοδομικής άδειας για την υπό κρίση οικοδομή (29.11.2005), κατά τα προεκτεθέντα.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 3 περ. β' και 4 της υπ' αριθμ. 1137140/2439/Α0012/ΠΟΛ.1277/5.12.1994 (ΦΕΚ Β' 936/19.12.1994) κοινής απόφασης των Υπουργών Οικονομικών και Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημοσίων Έργων, όπως ίσχυαν για οικοδομικές άδειες που εκδόθηκαν πριν την ημερομηνία δημοσίευσης της υπ' αριθμ. 1039715/631/Α0012/ΠΟΛ.1067/3.4.2008 (ΦΕΚ Β' 587/4.4.2008) κοινής απόφασης των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημοσίων Έργων (04.04.2008), η οποία τροποποίησε τις διατάξεις αυτές, και συνεπώς ίσχυαν κατά την ημερομηνία έκδοσης της οικοδομικής άδειας για την υπό κρίση οικοδομή (29.11.2005): «3. Εάν το ελάχιστο κόστος οικοδομής (ΚΚΟ) δεν καλύπτεται από το άθροισμα των σχετικών παραστατικών: α. [...]. β. Για τον ιδιώτη ιδιοκτήτη τα δηλούμενα στοιχεία θεωρούνται ανακριβή και επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο ισόποσο με τον αναλογούντα επί της διαφοράς Φ.Π.Α., όπως αυτή προσδιορίζεται στην επόμενη παράγραφο. 4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου ο υπολογισμός της διαφοράς Φ.Π.Α. πραγματοποιείται ως εξής: Αθροίζονται τα ποσά των παραστατικών του υποβληθέντος μη ισοσκελισμένου Τελικού Πίνακα, που αφορούν σε αγορές υλικών, μεταφορές, παροχές υπηρεσιών, ελεύθερα εργατικά (μέχρι του προβλεπόμενου κατά περίπτωση ορίου) και τιμολόγια υπεργολάβων. Η διαφορά του συνολικού αυτού ποσού από το ΚΚΟ είναι το άνοιγμα του μη ισοσκελισμένου Τελικού Πίνακα και θεωρείται ότι όφειλε να καλύπτεται από τιμολόγια υπεργολάβων επί μέρους εργασιών. Συνεπώς, η διαφορά αυτή αποτελεί το ποσό, επί του οποίου υπολογίζεται ο οφειλόμενος για τιμολόγια υπεργολάβων Φ.Π.Α. Σημειώνεται ότι τα τιμολόγια επί μέρους εργασιών μπορεί να αφορούν μόνο εργασία (τιμολόγια φατούρας) ή εργασία με υλικά.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της υπ' αριθμ. 1044713/902/Α0012/ΠΟΛ.1163/22.5.2002 (ΦΕΚ Β' 702/10.6.2002) απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία έκδοσης της οικοδομικής άδειας για την υπό κρίση

οικοδομή (29.11.2005): «1. Κατά την αποπεράτωση της οικοδομής, της οποίας η οικοδομική άδεια εκδόθηκε μετά την 1.1.1995, οι υπόχρεοι φορολογούμενοι υποβάλλουν στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. αίτηση, με την οποία ζητούν τη βεβαίωση για την ηλεκτροδότηση αυτής, συνυποβάλλοντας και τα παραστατικά στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις της 1137140/2439/ΠΟΛ.1277/5.12.1994 απόφασης των Υπουργών Οικονομικών και ΠΕ.ΧΩ.Δ.Ε.2. [...]3. Η βεβαίωση ηλεκτροδότησης χορηγείται αμέσως χωρίς καμία άλλη διαδικασία από τη Δ.Ο.Υ., δηλαδή χωρίς να ελέγχονται τα υποβληθέντα στοιχεία.4. Οι υποθέσεις αυτές θα ελέγχονται με βάση συγκεκριμένο δείγμα που θα ορίζεται κάθε φορά.5. Η απόφαση αυτή ισχύει για υποθέσεις που η αίτηση για ηλεκτροδότηση υποβάλλεται από την έκδοσή της [...].»

Επειδή, οι προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 8 παρ.2 ν.1882/1990 και των άρθρων 35 και 36 ν.2238/1994 αναφορικά με την υποχρέωση του ιδιώτη ιδιοκτήτη σε απόδοση στην ουσία του ΦΠΑ επιτηδευματιών στο πλαίσιο περιστολής της φοροδιαφυγής καταργήθηκαν αντίστοιχα με τις διατάξεις των άρθρων 16 ν.4474/2017 και 72 παρ. 25 ν. 4172/2013 (σ' ό,τι αφορά στις διατάξεις των άρθρων 35 και 36 ν. 2238/1994 σχετικό το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ12Α 1015993 ΕΞ 2014 έγγραφο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών).

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι το πόρισμα του υπό κρίση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού ότι ο Τελικός Πίνακας Κόστους Κατασκευής, που καταρτίστηκε από τον έλεγχο, θεωρείται μη ισοσκελισμένος, ότι δηλαδή το Ελάχιστο Κόστος Οικοδομής δεν καλύπτεται από το σύνολο των εκδοθέντων παραστατικών, και καταλογίσθηκε ο ΦΠΑ της σχετικής διαφοράς ποσού 9.430,08 € και επίσης ισόποσο πρόστιμο ΦΠΑ, είναι εσφαλμένο και αβάσιμο, δεδομένου ότι τα παραστατικά δαπανών ανέγερσης της υπό κρίση οικοδομής ιδιοκτησίας του, τα οποία δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο από λόγους ανωτέρας βίας, όχι μόνο καλύπτουν το προϋπολογισθέν κόστος κατασκευής, αλλά το ξεπερνούν σε μεγάλο βαθμό, ενώ ο σχετικός ΦΠΑ έχει νομίμως και στο ακέραιο καταβληθεί, προσκομίζει δε αποδεικτικώς, το πρώτον στην Υπηρεσία μας, φωτοαντίγραφα των επικαλούμενων πενήντα επτά (57) παραστατικών που κατά τους ισχυρισμούς του τεκμηριώνουν τις εν λόγω δαπάνες και τον συναφώς αποδοθέντα ΦΠΑ και τα ομαδοποιεί σύμφωνα με σχετικό πίνακα που έχει περιλάβει στις σελ. 9-14 της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του.

Επειδή, κατόπιν αυτών και δεδομένου ότι με την υπ' αριθμ./2021 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών αναπέμφθηκε η υπόθεση στην Υπηρεσία μας, προκειμένου η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή να εξεταστεί στην ουσία της, λογιζόμενη ως εμπρόθεσμη, με την υπ' αριθμ./22.11.2022 πράξη αναπομπής της Υπηρεσίας μας, που εκδόθηκε σε εκτέλεση της εν λόγω δικαστικής απόφασης, κρίθηκε ότι απαιτούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις σχετικά με την υπό κρίση υπόθεση ως προς τα ως άνω νέα στοιχεία/έγγραφα, τα οποία δεν είχαν τεθεί υπόψη του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, αν και είχαν ζητηθεί με την υπ' αριθμ. πρωτ. πρόσκληση του Προϊσταμένου της περί προσκόμισης των δικαιολογητικών που αφορούν στην ανέγερση της υπό κρίση οικοδομής του προσφεύγοντος, και αναπέμφθηκε η υπόθεση στο 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, ως αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, προκειμένου να διενεργηθούν συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις ως προς τα στοιχεία αυτά, να επαναπροσδιοριστεί ο οικείος ΦΠΑ και το οικείο πρόστιμο, αν από τις επαληθεύσεις αυτές διαφοροποιηθεί το αρχικό πόρισμα του ελέγχου, και

να αποσταλεί στην Υπηρεσία μας το νέο, τελικό πόρισμα του ελέγχου (σχετικό το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2022 ΕΜΠ/22.11.2022 έγγραφο της Υπηρεσίας μας). Στο πλαίσιο αυτό ο προσφεύγων προσκόμισε ενώπιον του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα πρωτότυπα των επικαλούμενων παραστατικών.

Επειδή, ο Προϊστάμενος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ.1 ΕΜΠ/29.12.2022 έγγραφό του διαβίβασε στην Υπηρεσία μας την από 28.12.2022 οικεία έκθεσή του περί ελέγχου ΦΠΑ, σύμφωνα με την οποία: «...4.3 ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ. Το ελάχιστο κόστος κατασκευής της οικοδομής (ΕΚΚΟ) προσδιορίστηκε από τον αρμόδιο επιβλέποντα μηχανικό [...] στο ποσό των 49.632,00 ευρώ, με βάση το οποίο εκδόθηκε η σχετική βεβαίωση ηλεκτροδότησης (αριθμ. φακέλου/2008) από την Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού. Στην από 11/09/2015 Ενδικοφανή προσφυγή του ελεγχόμενου ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, σελ. 8-14, απεικονίζονται συγκεντρωτικά ανά στάδιο, αλλά και αναλυτικά (συμπεριλαμβανομένων των παραστατικών) ανά στάδιο, το ύψος των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν. **Με βάση τα πρωτότυπα παραστατικά** που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου **διεξήχθη αντιπαραβολικός έλεγχος** για κάθε ένα παραστατικό και **δεν διαπιστώθηκαν παραλείψεις**. Ως εκ τούτου **έχει προσκομιστεί το σύνολο των πρωτότυπων** παραστατικών, που αθροιστικά ανέρχονται σε 49.632,00 ευρώ. 5. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ. Με βάση τα όσα αναφέρθηκαν ως άνω και εφόσον προσκομίστηκε το σύνολο των πρωτότυπων παραστατικών των δαπανών που εμπεριέχονταν στο ΕΚΚΟ 49.632,00 ευρώ, ο παρόντας έλεγχος σε εκτέλεση της με αριθμ./2021 Απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, η οποία ανέπεμψε την υπόθεση στη Φορολογική Διοίκηση, προκειμένου να εξετασθεί κατ' ουσία η/15.09.2015 ενδικοφανής προσφυγή του ελεγχόμενου, δυνάμει της οποίας η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ανέπεμψε την υπόθεση στην Υπηρεσία μας για διενέργεια συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, **κρίνει ότι δεν τίθεται θέμα καταλογισμού Φ.Π.Α. ούτε προστίμου του άρθρου 35§3 Ν. 2238/94 και των διατάξεων της ΠΟΛ.1230/96.**»

Επειδή, όπως προκύπτει από το προπαρατεθέν απόσπασμα από την από 28.12.2022 οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, τα προσκομισθέντα παραστατικά, που υπερκαλύπτουν το προϋπολογισθέν κόστος κατασκευής της υπό κρίση οικοδομής, δεν αμφισβητήθηκαν από τη Φορολογική Διοίκηση. Για το λόγο αυτό, ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να γίνει δεκτός ως ουσία βάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 15.9.2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, **και την ακύρωση** α) της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
1		26.5.2015	22.6.2015	ΦΠΑ	01/01/2008 - 03/06/2008

και β) της κάτωθι πράξης επιβολής προστίμου του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
2	/2015	25.5.2015	22.6.2015	Πρόστιμο άρ. 36§ 3 ν. 2238/1994	01/01/2008 - 03/06/2008

Η συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

I. ΦΠΑ

Φορολογική περίοδος 01.01.2008-03.06.2008

Διαφορά κύριου φόρου	0,00 €
ΠΛΕΟΝ Πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης ΦΠΑ εντός δύο (2) μηνών από τις 03.06.2008	0,00 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>0,00€</u>

II. Πρόστιμα

Έτος φορολογίας 2015:

Πρόστιμο άρθρου 36 παρ. 3 περ. ν. 2238/1994 συνολικού ύψους 0,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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.