



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 28/05/2019



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **1369**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες :
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 με ημερομηνία κατάθεσης **28-01-2019** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Ομόρρυθμης Εταιρίας με την επωνυμία «.....**ΟΕ**» – **Α.Φ.Μ.**, με κύρια δραστηριότητα τις κατασκευαστικές εργασίες κτιρίων για κατοικίες, και διεύθυνση έδρας στη, επί της οδού, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά: **α)** της με αριθμό/...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, **β)** της με αριθμό/...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 και **γ)** της με αριθμό/...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής

περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της από 28-01-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρίας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ./...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης κύριος φόρος ύψους 89.279,21 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ύψους 83.743,90 € ήτοι συνολικό ποσό ύψους 173.023,11 €.

-Με την υπ' αριθμ./...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης κύριος φόρος ύψους 16.959,02 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ύψους 15.907,56 € ήτοι συνολικό ποσό ύψους 32.866,58 €.

-Με την υπ' αριθμ./...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης κύριος φόρος ύψους 31.076,82 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 ύψους 15.538,41 € ήτοι συνολικό ποσό ύψους 46.615,23 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου γραφείου στα έτη 2012-2014 από την Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, με βάση τα άρθρα 6, 7 και 48^Α του ν. 2859/2000, το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./2018 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το από 19/11/2018 Υπηρεσιακό Σημείωμα του τμήματος συμμόρφωσης και σχέσεων με τους φορολογουμένους (γραφείο Φ.Π.Α.), προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης. Βάσει του ως άνω Υπηρεσιακού Σημειώματος η προσφεύγουσα επιχείρηση προσήλθε κατά την 19/05/2017 στη φορολογική αρχή και υπέβαλλε εκπρόθεσμα τις με

αριθ. καταχώρησης,,,,,,, και Ειδικές Δηλώσεις Φ.Π.Α. για πράξεις που κατά άρθρο 7 παράγραφος 2 περίπτωση γ' του Ν. 2859/2000 (Κ.Φ.Π.Α.), θεωρούνται ως παραδόσεις αγαθών.

Από τα στοιχεία των ως άνω Ειδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. προέκυψε ότι η προσφεύγουσα οικοδομική επιχείρηση κατά τα έτη 2012, 2013 και 2014 εκμίσθωσε εννέα διαμερίσματα από το συγκρότημα κατοικιών που ανέγειρε με το σύστημα της αντιπαροχής σε οικόπεδο επί της οδού αριθ. στην, με βάση τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α.

Περαιτέρω, κατά την 24/05/2018 η προσφεύγουσα υπέβαλε στη φορολογική αρχή το με αριθ. καταχ., γ' τροποποιητικό Ειδικό Έντυπο Προϋπολογιστικού Κόστους Οικοδομής δεδομένου ότι η ανέγερση του συγκροτήματος δεν ολοκληρώθηκε, καθώς, σύμφωνα με την οικοδομική άδεια το Κτίριο Α δεν ανεγέρθηκε.

Από την σύγκριση των Ειδικών Δηλώσεων Φ.Π.Α., ως προς τις αξίες των διαμερισμάτων που παραδόθηκαν, με τις αντίστοιχες αξίες που απεικονίζονται στο Ειδικό Έντυπο Προϋπολογιστικού Κόστους Οικοδομής που υποβλήθηκε στη φορολογική αρχή, ο έλεγχος διαπίστωσε ανακρίβεια, καθώς οι αξίες των Ειδικών Δηλώσεων Φ.Π.Α. υπολείπονταν σημαντικά συγκριτικά με τις αντίστοιχες αξίες που απεικονίζονταν στο Ειδικό Έντυπο Προϋπολογιστικού Κόστους Οικοδομής για το κάθε διαμέρισμα ξεχωριστά.

Η φορολογική αρχή κάλεσε την προσφεύγουσα να υποβάλλει έκτακτες δηλώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις της ΑΥΟ ΠΟΛ 1054/27-3-2006, προκειμένου να αποδοθεί η διαφορά του Φ.Π.Α. και να αποφευχθεί ο πρόσθετος φόρος ανακρίβειας κατά τον έλεγχο. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην εν λόγω πρόσκληση και εκδόθηκε η ως άνω εντολή ελέγχου.

Τα δεδομένα των Ειδικών δηλώσεων που υπέβαλε η προσφεύγουσα κατασκευαστική επιχείρηση, και τα στοιχεία για το καθένα από τα εννέα διαμερίσματα που παραδόθηκαν προς εκμίσθωση, απεικονίζονται στον ακόλουθο πίνακα:

ΕΙΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ	ΘΕΣΗ ΑΚΙΝΗΤΟΥ			ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ ΑΚΙΝΗΤΟΥ / ΧΩΡΟΙ		ΦΟΡΟΛΟΓΗΤ ΕΑ ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΟΥ	ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΦΠΑ	ΗΜ/ΝΙΑ ΜΙΣΘΩΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ
	ΚΤΙΡΙΟ	ΟΡΟΦΟΣ	ΔΙΑ ΜΕΡ ΙΣΜ Α	ΚΥΡΙΟΙ	ΒΟΗΘ.			
...../2017	ΚΤΙΡΙΟ Δ	1ος ΟΡΟΦΟΣ	Δ1	72,01	9,28	36.231,99	8.333,36	1/3/2012
...../2017	ΚΤΙΡΙΟ Δ	2ος ΟΡΟΦΟΣ	Δ2	86,90	10,89	44.033,18	10.127,63	1/4/2012
...../2017	ΚΤΙΡΙΟ Δ	2ος ΟΡΟΦΟΣ	Δ1	72,01	10,50	36.479,56	8.390,30	1/5/2012
...../2017	ΚΤΙΡΙΟ Γ	1ος ΟΡΟΦΟΣ	Δ2	73,12	6,38	36.479,56	8.390,30	1/5/2012
...../2017	ΚΤΙΡΙΟ Γ	2ος ΟΡΟΦΟΣ	Δ1	88,72	10,79	44.159,47	10.156,68	1/5/2012
...../2017	ΚΤΙΡΙΟ Γ	2ος ΟΡΟΦΟΣ	Δ2	73,12	7,82	36.479,56	8.390,30	1/5/2012
...../2017	ΚΤΙΡΙΟ ΣΤ	2ος ΟΡΟΦΟΣ	Δ2	85,93	10,15	44.240,89	10.175,41	1/2/2013
...../2017	ΚΤΙΡΙΟ Β	2ος ΟΡΟΦΟΣ	Δ2	86,68	9,48	44.433,28	10.219,65	1/4/2014
...../2017	ΚΤΙΡΙΟ Β	2ος	Δ1	72,21	8,07		8.436,91	1/1/2014

		ΟΡΟΦΟΣ			36.682,24		
--	--	--------	--	--	-----------	--	--

Τα δεδομένα του Ειδικού Εντύπου Προϋπολογιστικού Κόστους Οικοδομής που υπέβαλε η προσφεύγουσα, ως προς τα στοιχεία για το καθένα από τα εννέα διαμερίσματα που παραδόθηκαν προς εκμίσθωση, το κόστος κατασκευής του, τη θέση, επιφάνεια και την συμμετοχή του στο κόστος κατασκευής της οικοδομής, απεικονίζονται στον ακόλουθο πίνακα:

ΘΕΣΗ ΑΚΙΝΗΤΟΥ			ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑΤΟΣ 0/00 του Οικοπέδου	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ	ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑΤΟΣ
ΚΤΙΡΙΟ	ΟΡΟΦΟΣ	ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ			
ΚΤΙΡΙΟ Δ	1ος ΟΡΟΦΟΣ	Δ1	19/375	1.936.440,53	98.112,99
ΚΤΙΡΙΟ Δ	2ος ΟΡΟΦΟΣ	Δ2	23/375	1.936.440,53	118.768,35
ΚΤΙΡΙΟ Δ	2ος ΟΡΟΦΟΣ	Δ1	19/375	1.936.440,53	98.112,99
ΚΤΙΡΙΟ Γ	1ος ΟΡΟΦΟΣ	Δ2	19/375	1.936.440,53	98.112,99
ΚΤΙΡΙΟ Γ	2ος ΟΡΟΦΟΣ	Δ1	23/375	1.936.440,53	118.768,35
ΚΤΙΡΙΟ Γ	2ος ΟΡΟΦΟΣ	Δ2	19/375	1.936.440,53	98.112,99
ΚΤΙΡΙΟ ΣΤ	2ος ΟΡΟΦΟΣ	Δ2	23/375	1.936.440,53	118.768,35
ΚΤΙΡΙΟ Β	2ος ΟΡΟΦΟΣ	Δ1	19/375	1.936.440,53	98.112,99
ΚΤΙΡΙΟ Β	2ος ΟΡΟΦΟΣ	Δ2	23/375	1.936.440,53	118.768,35

Περαιτέρω, από τη σύγκριση των δεδομένων των δύο ως άνω πινάκων, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η φορολογητέα αξία, με την οποία παραδόθηκαν τα εννέα διαμερίσματα υπολείπεται σημαντικά του αντίστοιχου κόστους κατασκευής αυτών. Σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 7, παρ 2 περ. γ', για τις πράξεις παράδοσης ακινήτων, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται, βάσει του άρθρου 19 παράγραφος 2 περίπτωση α', η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών ή παρόμοιων αγαθών ή, αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς το κόστος των αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσής τους.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα του Βιβλίου κοστολογίου Οικοδομών της προσφεύγουσας, υπολόγισε, το κόστος κατασκευής του κάθε διαμερίσματος κα κατ' επέκταση τη φορολογητέα αξία του, ως ακολούθως:

ΘΕΣΗ ΑΚΙΝΗΤΟΥ			ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑΤΟΣ 0/00 επί του Οικοπέδου	ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΒΙΒΛΙΟΥ ΟΙΚΟΔΟΜΗΣ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΠΑΡΑΔΟΣΗ	ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑΤΟΣ	ΗΜ/ΝΙΑ ΜΙΣΘΩΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ
ΚΤΙΡΙΟ	ΟΡΟΦΟΣ	ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ				
ΚΤΙΡΙΟ Δ	1ος ΟΡΟΦΟΣ	Δ1	23/375	1.909.593,04	117.121,71	1/3/2012
ΚΤΙΡΙΟ Δ	2ος ΟΡΟΦΟΣ	Δ2	19/375	1.914.485,96	97.000,62	1/4/2012
ΚΤΙΡΙΟ Δ	2ος ΟΡΟΦΟΣ	Δ1	19/375	1.909.733,04	96.759,81	1/5/2012
ΚΤΙΡΙΟ Γ	1ος ΟΡΟΦΟΣ	Δ2	23/375	1.919.976,36	117.758,55	1/5/2012
ΚΤΙΡΙΟ Γ	2ος ΟΡΟΦΟΣ	Δ1	19/375	1.919.976,36	97.278,80	1/5/2012
ΚΤΙΡΙΟ Γ	2ος ΟΡΟΦΟΣ	Δ2	19/375	1.919.976,36	97.278,80	1/5/2012
ΚΤΙΡΙΟ ΣΤ	2ος ΟΡΟΦΟΣ	Δ2	23/375	1.923.517,17	117.975,72	1/2/2013
ΚΤΙΡΙΟ Β	2ος ΟΡΟΦΟΣ	Δ2	19/375	1.930.644,12	118.412,84	1/4/2014
ΚΤΙΡΙΟ Β	2ος ΟΡΟΦΟΣ	Δ1	23/375	1.930.644,12	118.412,84	1/1/2014

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων ο έλεγχος καταλόγισε την προκύπτουσα διαφορά ΦΠΑ για τα υπό κρίση έτη και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, ως ακολούθως:

Φορολογική περίοδος 01/01/2012-31/12/2012

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	233.863,32	623.250,18	389.386,86
Αξία φορολογητέων εισροών	16.871,37	16.871,37	0,00
Φόρος εκροών	53.788,57	143.347,54	89.558,97
Υπόλοιπο φόρου εισροών	54.258,24	54.258,24	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	469,67	189,91	279,76
Χρεωστικό υπόλοιπο		89.279,21	89.279,21

Φορολογική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	44.240,89	117.975,72	73.734,83
Αξία φορολογητέων εισροών	10.514,20	10.514,20	0,00
Φόρος εκροών	10.175,40	27.134,42	16.959,02
Υπόλοιπο φόρου εισροών	11.503,92	11.503,92	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	1.328,52	1.328,52	0,0
Χρεωστικό υπόλοιπο		16.959,02	16.959,02

Φορολογική περίοδος 01/01/2014-31/12/2014

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	81.115,52	216.232,14	135.116,62
Αξία φορολογητέων εισροών	5.326,65	5.326,65	0,00
Φόρος εκροών	18.656,57	49.733,39	31.076,82
Υπόλοιπο φόρου εισροών	19.085,45	19.085,45	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	428,88	428,88	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		31.076,82	31.076,82

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/28-01-2019 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- 1) Άκυρη επίδοση των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τα έτη 2012, 2013 και 2014 και της αντίστοιχης έκθεσης ελέγχου, με αποτέλεσμα και παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων για το έτος 2012, εφόσον παρήλθε η 31^η/12/2018. Η επίδοση των καταλογιστικών πράξεων στον εκπρόσωπό της, που έλαβε χώρα, δια θυροκολλήσεως, στις 31.12.2018, δεν ήταν έγκυρη, καθόσον: α) Από κανένα από τα στοιχεία της έκθεσης επίδοσης δεν προκύπτει και δεν βεβαιώνεται ότι η φορολογική αρχή δεν μπόρεσε να επιδώσει τις επίδικες πράξεις με τους άλλους τρεις (3) τρόπους που προβλέπονται στην παρ 3 του άρθρου 5 του ν. 4174/2013. β) Ως θύρα διαμερίσματος θεωρείται μόνο η θύρα εισόδου σ' αυτό και όχι η θύρα εισόδου στην πολυκατοικία, το ίδιο ισχύει και για τη θύρα γραφείου ευρισκόμενου σε πολυκατοικία. γ) Ο επιδόσας υπάλληλος δεν αναζήτησε τους νόμιμους εκπροσώπους, που διαμένουν στην ίδια διεύθυνση όπου βρίσκεται και η έδρα της προσφεύγουσας, αλλά χωρίς δεύτερη σκέψη «θυροκόλλησε», όπως ισχυρίζεται, τις πράξεις. δ) Ο επιδόσας υπάλληλος τοποθέτησε το φάκελο μέσα στο γραμματοκιβώτιο ενός εκ των νομίμων εκπροσώπων της εταιρείας και συγκεκριμένα του, γεγονός που καθιστά την επίδοση μη σύννομη. ε) Η από 31/12/2018 έκθεση επίδοσης δεν αναγράφει τον αριθμό της έγγραφης παραγγελίας του Προϊστάμενου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, με την οποία παραγγέλθηκε ο επιδόσας υπάλληλος να προβεί στην επίδοση, καθώς και δεν προσδιορίζει επακριβώς τα επιδοτέα έγγραφα. Ειδικότερα, δεν αναφέρει τα ποσά των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α
- 2) Εσφαλμένα θεωρήθηκε ότι η μίσθωση ακινήτων από την προσφεύγουσα εμπίπτει στην έννοια της «αυτοπαράδοσης» κατ' άρθρο 7 παρ.2 περ. γ' του ΚΦΠΑ. Η προβλεπόμενη στο άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ι', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ απαλλαγή εντάσσεται στο

πεδίο εφαρμογής του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο α'. Επομένως, κατ' εφαρμογήν της εν λόγω παραπομπής, οι παραδόσεις κτιρίων απαλλάσσονται του φόρου, με εξαίρεση τις προβλεπόμενες στο ως άνω άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας. Η εν λόγω εξαίρεση ισχύει ανεξαρτήτως του εάν το κράτος μέλος έχει χρησιμοποιήσει τη δυνατότητα να συμπεριλάβει στους υποκείμενους στο φόρο τους ευκαιριακούς κατασκευαστές. Για την εναρμονισμένη εφαρμογή των άρθρων 135, παράγραφος 1, στοιχείο ι', και 12, παράγραφος 1, στοιχείο α', πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το αντικείμενο της πράξεως. Δηλαδή, θα πρέπει να εξεταστεί εάν η παράδοση του κτιρίου λαμβάνει χώρα πριν ή μετά από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτό. Επομένως, ακόμη και αν το κράτος μέλος δεν έχει προσδώσει την ιδιότητα του υποκείμενου στο φόρο και στον ευκαιριακό κατασκευαστή, αφ' ης στιγμής λαμβάνει χώρα η παράδοση και κατόπιν η πρώτη εγκατάσταση από υποκείμενο στον φόρο κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας, οι μεταγενέστερες παραδόσεις κατά κανόνα απαλλάσσονται από το φόρο. Το κέντρο βάρους της απαλλαγής εντοπίζεται στο ότι τα μεταβιβαζόμενα κτίρια στερούνται του χαρακτήρα του νεόδμητου. Η δεύτερη παράδοση και οι μεταγενέστερες παραδόσεις κτιρίων (που δεν είναι πλέον «νέα», αλλά «χρησιμοποιημένα») δεν υφίστανται φορολογική επιβάρυνση, κάτι το οποίο συνάδει προς το σύστημα του ΦΠΑ. Το άρθρο 12, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112 επιβεβαιώνει ότι ο χαρακτήρας του κτιρίου ως νεόδμητου είναι το ουσιώδες χαρακτηριστικό το οποίο καθορίζει την επιβολή ΦΠΑ, καθώς δίνει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να καθορίσουν τις λεπτομέρειες εφαρμογής του κριτηρίου της παραγράφου 1, στοιχείο α' (παράδοση προγενέστερη της πρώτης εγκαταστάσεως), στις μετατροπές ακινήτων. Υπό αυτό το πρίσμα, η δραστηριότητα μετατροπής ακινήτου επιτελεί την ίδια οικονομική λειτουργία (προσθήκη αξίας) που επιτέλεσε προγενέστερα και η αρχική κατασκευή. Κατ' εφαρμογή του εθνικού κανόνα του ΚΦΠΑ, όταν το κτίριο ιδιοχρησιμοποιείται από τον ιδιοκτήτη ή τον κατασκευαστή για ορισμένο χρονικό διάστημα – όπως συμβαίνει εν προκειμένω–, η μεταγενέστερη πώληση δεν απαλλάσσεται, δεδομένου ότι η ως άνω χρήση δεν πληροί τις προϋποθέσεις για να χαρακτηριστεί ως «πρώτη εγκατάσταση». Ειδικώς, περαιτέρω, βάσει της περίπτωσης γ' της παρ. 2 του άρθρου 7 του ΚΦΠΑ, η έννοια της αυτοπαράδοσης υφίσταται μόνο για τις ατομικές επιχειρήσεις και όχι για τα νομικά πρόσωπα διότι παραδείγματος χάριν όταν μια ατομική επιχείρηση διακόπτει τις εργασίες της, τότε γίνεται αυτοπαράδοση όλων των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης. Αντίθετα όταν κλείνει μία εταιρία δεν γίνεται αυτοπαράδοση, αλλά η εταιρία μπαίνει σε εκκαθάριση, και το προϊόν της εκκαθάρισης διανέμεται στους εταίρους – μετόχους. Στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος θεώρησε ότι η μίσθωση που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα αποτελεί στην πραγματικότητα παράδοση αγαθών, ενώ αντιθέτως, κατ' ορθή ερμηνεία των ανωτέρω διατάξεων, θα έπρεπε να θεωρηθεί ότι το εν

λόγω άρθρο περί αυτοπαράδοσης αφορά μόνο τις ατομικές επιχειρήσεις και όχι τα νομικά πρόσωπα, ήτοι τις Ανώνυμες Εταιρείες, ΕΠΕ, ΟΕ και ΕΕ, όπως τυγχάνει η προσφεύγουσα.

- 3) Εσφαλμένος ο υπολογισμός της φορολογητέας αξίας των διαμερισμάτων κατά τον έλεγχο αφού εσφαλμένως συναθροίστηκε σε αυτά η αξία του αναλογούντος οικοπέδου. Στο κόστος κατασκευής του κάθε ενός διαμερίσματος, ο έλεγχος έχει συμπεριλάβει και την αξία που έχει το κάθε διαμέρισμα και στο οικόπεδο και άρα το ληφθέν υπόψη κόστος δεν αποτελεί αμιγώς το κόστος κατασκευής. Σχετ. ΠΟΛ 1039/09-03-2006 (ΚΒΣ- τήρηση βιβλίου κοστολογίου οικοδομών) και ΠΟΛ 1083/2006 άρθρο 8 παρ 5.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, περί ακυρότητας της κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων και περί παραγραφής της χρήσης 2012

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 5 παρ. 1, 3 του Ν.4174/2013** «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. [3979/2011](#) ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή **δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο.** Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου.

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1249/1.12.2014** της ΓΓΔΕ με θέμα (Παροχή οδηγιών σχετικά με την τήρηση νομότυπων διαδικασιών κοινοποίησης των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των

λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου), μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι: «Δ. Όσον αφορά την κοινοποίηση των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης με επίδοση κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας διευκρινίζονται τα εξής:.. 5. Αν τα πρόσωπα προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας τους ή αρνούνται την παραλαβή του ή την υπογραφή της έκθεσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση η επίδοση γίνεται με Θυροκόλληση. 6. Η θυροκόλληση συνίσταται στην επικόλληση του επιδοτέου εγγράφου εντός σφραγισμένου και αδιαφανούς φακέλου, επί του οποίου αναγράφονται μόνο τα στοιχεία της επιδίδουσας υπηρεσίας και του προς η κοινοποίηση προσώπου από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, στη θύρα της κατοικίας ή του χώρου εργασίας ή του υπηρεσιακού καταστήματος όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου. ..13. Τονίζεται ιδιαίτερα ότι για κάθε επίδοση, το όργανο που τη διενεργεί συντάσσει έκθεση, η οποία πρέπει να μνημονεύει : τον τόπο και το χρόνο που διενεργήθηκε η πράξη (επίδοση ή θυροκόλληση), το ονοματεπώνυμο και την ιδιότητα του οργάνου που διενέργησε την πράξη καθώς και εκείνων που συνέπραξαν ή παραστάθηκαν κατά τη διενέργειά της, την παραγγελία προς επίδοση, σαφή προσδιορισμό, από απόψεως χρόνου εκδόσεως και περιεχομένου, του επιδοτέου εγγράφου και των προσώπων τα οποία αφορά, την ημέρα και την ώρα της επίδοσης, το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο και την ιδιότητα (π.χ. αντίκλητος) με την οποία το παρέλαβε, καθώς και τους λόγους που προκάλεσαν τη Θυροκόλληση».

Επειδή, στο άρθρο 48 παρ. 2 του ν. 2717/1999 (ΚΔΔ) ορίζεται ότι: «2. Οι επιδόσεις από μέρους του Δημοσίου και των άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου γίνονται είτε με δικαστικό επιμελητή είτε με υπάλληλο των υπηρεσιών τους. Όργανα της αστυνομίας ή της αγροφυλακής ή υπάλληλοι των δήμων ή κοινοτήτων μπορούν, μέσα στα όρια των εδαφικών τους περιφερειών, να διενεργούν τις επιδόσεις αυτές».

Επειδή, στο άρθρο 55 του ν. 2717/1999 (ΚΔΔ) ορίζεται ότι: «1. Η επίδοση γίνεται με θυροκόλληση: α) αν τα πρόσωπα προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας τους ή αρνούνται την παραλαβή του ή την υπογραφή της έκθεσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση, ή β) αν τα υπηρεσιακά όργανα, στα οποία παραδίδεται το έγγραφο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 49, 52, 53 και 54, αρνούνται την παραλαβή ή την υπογραφή της έκθεσης. 2. Η θυροκόλληση συνίσταται στην επικόλληση του επιδοτέου εγγράφου εντός σφραγισμένου και αδιαφανούς φακέλου, επί του οποίου αναγράφονται μόνο τα στοιχεία της επιδίδουσας υπηρεσίας και του προς η κοινοποίηση προσώπου από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, στη θύρα της κατοικίας ή του χώρου εργασίας ή του υπηρεσιακού καταστήματος όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου».

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 57 παρ 1 του ως άνω Κώδικα (ΚΔΔ) ορίζεται ότι: «1. Η επίδοση συντελείται, κατά περίπτωση, από το χρόνο της παράδοσης ή της θυροκόλλησης του επιδοτέου εγγράφου, ο οποίος και προκύπτει από την έκθεση».

Επειδή, η προσφεύγουσα, ισχυρίζεται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ότι το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του επίδικου φόρου έχει υποπέσει σε παραγραφή για τη χρήση 2012. Και τούτο διότι η επίδοση των καταλογιστικών πράξεων στον εκπρόσωπό της, που έλαβε χώρα, δια θυροκολλήσεως, στις 31.12.2018, δεν ήταν έγκυρη, καθόσον: α) Από κανένα από τα στοιχεία της έκθεσης επίδοσης δεν προκύπτει και δεν βεβαιώνεται ότι η φορολογική αρχή δεν μπόρεσε να επιδώσει τις επίδικες πράξεις με τους άλλους τρεις (3) τρόπους που προβλέπονται στην παρ 3 του άρθρου 5 του ν. 4174/2013. β) Ως θύρα διαμερίσματος θεωρείται μόνο η θύρα εισόδου σ' αυτό και όχι η θύρα εισόδου στην πολυκατοικία, το ίδιο ισχύει και για τη θύρα γραφείου ευρισκόμενου σε πολυκατοικία, γ) Ο επιδόσας υπάλληλος δεν αναζήτησε τους νόμιμους εκπροσώπους, που διαμένουν στην ίδια διεύθυνση όπου βρίσκεται και η έδρα της προσφεύγουσας, αλλά χωρίς δεύτερη σκέψη «θυροκόλλησε», όπως ισχυρίζεται, τις πράξεις. δ) Ο επιδόσας υπάλληλος τοποθέτησε το φάκελο μέσα στο γραμματοκιβώτιο ενός εκ των νομίμων εκπροσώπων της εταιρείας και συγκεκριμένα του Γρηγορίου Παπαδόπουλου, γεγονός που καθιστά την επίδοση μη σύννομη. ε) Η από 31/12/2018 έκθεση επίδοσης δεν αναγράφει τον αριθμό της έγγραφης παραγγελίας του Προϊστάμενου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, με την οποία παραγγέλθηκε ο επιδόσας υπάλληλος να προβεί στην επίδοση, καθώς και δεν προσδιορίζει επακριβώς τα επιδοτέα έγγραφα. Ειδικότερα, δεν αναφέρει τα ποσά των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α..

Επειδή σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν. 4174/13, με το άρθρο 5 σκοπείται η εξοικονόμηση ανθρωπίνων και οικονομικών πόρων, με αποτέλεσμα η προϋπόθεση της αδυναμίας επίδοσης με άλλο τρόπο του άρθρου 5 παρ 3 περ. δ' έχει τεθεί για την ενίσχυση της επιλογής των περιπτώσεων α'- γ' της επίδοσης, χωρίς να συνεπάγεται ότι η επιλογή της επίδοσης κατά τα οριζόμενα στον ΚΔΔ επιφέρει ακυρότητα της εν λόγω κοινοποίησης.

Επειδή, άλλωστε οι άλλοι τρεις τρόποι επίδοσης, ήτοι, η ηλεκτρονική κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων δεν έχει τεθεί ακόμα σε εφαρμογή, η παράδοση των προσβαλλόμενων με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής λόγω απουσίας εκπροσώπου ή υπαλλήλου δεν ήταν εφικτή και η αποστολή με συστημένη επιστολή κρίθηκε μη εφικτή από την ελεγκτική αρχή.

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 56 του ν. 2717/1999 (ΚΔΔ) ορίζεται ότι: «1. Για κάθε επίδοση, το όργανο που τη διενεργεί συντάσσει έκθεση. 2. Η έκθεση, εκτός από τα στοιχεία που ορίζονται στην παρ. 3 του άρθρου 44, πρέπει να μνημονεύει:

α. την παραγγελία προς επίδοση,

β. σαφή προσδιορισμό το επιδοτέου εγγράφου και των προσώπων τα οποία αφορά,

γ. την ημέρα και την ώρα της επίδοσης,

δ. το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο και την ιδιότητα με την οποία το παρέλαβε, καθώς και ε. τους λόγους που προκάλεσαν τη θυροκόλληση.

3. Η έκθεση υπογράφεται από το όργανο της επίδοσης, καθώς και από το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο. Σε περίπτωση θυροκόλλησης, η έκθεση υπογράφεται από το όργανο και το μάρτυρα

4. Το όργανο της επίδοσης οφείλει να σημειώνει, στο έγγραφο, και να βεβαιώνει την ημέρα και την ώρα της παράδοσης ή της θυροκόλλησης. Σε περίπτωση διαφοράς ανάμεσα στην έκθεση και στη σημείωση, επικρατεί η ημέρα και ώρα που μνημονεύονται στην έκθεση..».

Επίσης, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κ.Δ.Δ., όπως ισχύει: «Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης».

Επειδή, βάσει του από 20.12.2005 αποδεικτικού επιδόσεως- προκύπτει ότι ο εφοριακός υπάλληλος, μετά από έγγραφη παραγγελία του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, πήγε να επιδώσει στην επιχείρηση «.....», Α.Φ.Μ., με έδρα στην οδό αρ., α) την αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2012, β) την αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2013, γ) την αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2014 και τη σχετική έκθεση ελέγχου και αφού δεν την βρήκε κάποια επιγραφή της επιχείρησης, ούτε κάποιο εκπρόσωπό της στην πιο πάνω διεύθυνση, θυροκόλλησε τα παραπάνω, μέσα σε αδιαφανή, σφραγισμένο φάκελο, στο γραμματοκιβώτιο, στην κύρια είσοδο, του εκπροσώπου της επιχείρησης,, ο οποίος δηλώνει στην ίδια διεύθυνση έδρα, παρουσία του μάρτυρος, συναδέλφου, ο οποίος, επίσης, υπέγραψε μαζί με τον ως άνω υπάλληλο.

Επειδή, η εν λόγω επίδοση α) έγινε στη διεύθυνση έδρας της προσφεύγουσας, β) κάτω από το σχετικό κείμενο και τη σφραγίδα υπογράφουν και οι δύο αρμόδιοι εφοριακοί υπάλληλοι (όργανο της επίδοσης και μάρτυς), γ) μνημονεύονται τα επιδοτέα έγγραφα (πράξεις και έκθεση), δ) μνημονεύεται ο τόπος, ο χρόνος και η ώρα της επίδοσης ε) αναφέρεται στο αποδεικτικό ότι η επίδοση γίνεται κατόπιν έγγραφης παραγγελίας, καθώς και η ταυτότητα της αρχής που έδωσε την παραγγελία.

Επειδή περαιτέρω η αναλυτική περιγραφή της έγγραφης παραγγελίας του Προϊσταμένου δεν είναι προϋπόθεση του παραδεκτού της επίδοσης, καθώς και η αναγραφή του καταλογιστέου ποσού δυνάμει κάθε πράξης, δεν αποτελεί στοιχείο της εξατομίκευσής της, χωρίς περαιτέρω η προσφεύγουσα να αποδεικνύει, ή έστω να επικαλείται, δικονομική της βλάβη από την έλλειψη περιττής εξειδίκευσης.

Επειδή, στην παρ.1 του άρθρου 171 παρ. 4 του ΚΔΔ 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 ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.»

Επειδή, συνεπώς, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα δεν επικαλείται βλάβη που προκλήθηκε από τη θυροκόλληση, για την αποκατάσταση της οποίας απαιτείται η ακύρωση των ένδικων πράξεων της φορολογικής αρχής, καθόσον η προσφεύγουσα δεν στερήθηκε του δικαιώματος της και άσκησε εμπρόθεσμα ενδικοφανή προσφυγή. Επομένως καθίσταται σαφές ότι ο υπό κρίση λόγος που εδράζεται στην ακυρότητα της επίδοσης των επίδικων πράξεων απορρίπτεται ως αβάσιμος και καταχρηστικώς προβαλλόμενος.

Επειδή στο **άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013** (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 57 παρ 1 του ν. 2859/2000**, ως ίσχυε για το υπό κρίση έτος, ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του

άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, αβάσιμα προβάλλεται ο ισχυρισμός περί παραγραφής εφόσον πριν την εκπνοή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για καταλογισμό του φόρου προστιθέμενης αξίας για την εν λόγω χρήση, εκδόθηκε η υπ' αριθ./.../2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, η οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα κατά την 31/12/2018.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί της αξίας των παγίων που λαμβάνονται υπόψη στην αυτοπαράδοση, σύμφωνα με το άρθρο 19 του Ν. 2859/2000 και περί του ότι η αναπόσβεστη αξία είναι ένα μέγεθος το οποίο δεν ορίζεται στο άρθρο 19 του ΚΦΠΑ.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου»,

στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. 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,»

στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, ...»,

στο άρθρο 7 - Πράξεις θεωρούμενες ως παράδοση αγαθών ότι: « 1. Θεωρείται ως παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, η διάθεση από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για τις ανάγκες της, εφόσον πρόκειται για αγαθά που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30, για τα οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση απόκτησης τους από άλλον υποκείμενο στο φόρο. 2. **Επίσης, ως παράδοση αγαθών θεωρούνται οι ακόλουθες πράξεις, εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή κατά περίπτωση των υλικών ή των υπηρεσιών από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά παρέχει στον υποκείμενο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου:...** γ) η ιδιοκατοίκηση, η παράδοση σε μη φορολογητέα δραστηριότητα του ιδίου υποκειμένου, η μίσθωση, η δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ή η χρησιμοποίηση για οποιονδήποτε σκοπό ξένο προς την επιχείρηση, των ακινήτων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6,.....4. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού»,

στο άρθρο 16 παρ 3 περ δ' ότι: «3. 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:

δ) **πραγματοποίησης των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 7.**».

στο άρθρο 19 παρ 2^{α'} ότι: 2. Κατ' εξαίρεση, στις πιο κάτω περιπτώσεις, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται: α) Για τις πράξεις παράδοσης αγαθών, που αναφέρονται στο άρθρο 7, καθώς και για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, που αναφέρονται στην περίπτωση α' του άρθρου 12, η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών ή παρόμοιων αγαθών ή, **αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος των αγαθών, κατά το χρόνο πραγματοποίησης των πράξεων αυτών**».

στο δε άρθρο 22 ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: ...λα) α) η παράδοση ακινήτων, **εκτός από: -την παράδοση που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6, -τις παραδόσεις που προβλέπουν οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 7**»

στο άρθρο 48 Α παρ 1 του ιδίου νόμου ορίζεται ότι: «1. Αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου στο φόρο, τις ήδη διαπιστωμένες παραβάσεις και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου, τα **δελτία πληροφοριών**, τις εκθέσεις ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. και άλλων υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, τα στοιχεία και τις πληροφορίες των προσώπων που ορίζονται στο άρθρο 17 του ν. 3842/2010, καθώς και τα στοιχεία που προκύπτουν από τη μηχανογραφική επεξεργασία δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ., προκύπτει ότι ο υπόχρεος στο φόρο παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα αξία ή υπολόγισε εσφαλμένα τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις, ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει από το γραφείο μερική πράξη προσδιορισμού του φόρου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή και για ολόκληρη διαχειριστική περίοδο ακόμα και χωρίς έλεγχο όλων των βιβλίων και στοιχείων και χωρίς να είναι αναγκαία η διενέργεια ελέγχου σε άλλες φορολογίες». (Το άρθρο 48Α, τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 8 του ν. 3943/2011 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 31-03-2011).

Επειδή, στο άρθρο 6-Παράδοση ακινήτων του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «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 (ΦΕΚ 245 Α΄) που κυρώθηκε με το ν. 1587/1950 (ΦΕΚ 294 Α΄), 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.

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, εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής. Εφόσον έχει κατατεθεί πλήρης φάκελος στην πολεοδομία και έχει υπογραφεί προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής μέχρι την 25.11.2005, μπορεί να χορηγηθεί εξαίρεση από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, με αίτηση των ενδιαφερομένων.

5. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ορίζεται κάθε διαδικαστικό θέμα και λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού». Η παράγραφος 4 του άρθρου 6, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 3 του [άρθρου 1](#) του ν. [3427/2005](#) και ισχύει από 1-1-2006, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος 5 του άρθρου 6, τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 4 του [άρθρου 1](#) του ν. [3427/2005](#) και ισχύει από 1-1-2006, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ίδιου νόμου.

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1039/09.3.2006, του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα (Τήρηση βιβλίου κοστολογίου οικοδομών από τον επιτηδευματία που ασχολείται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών - Έκδοση ειδικού στοιχείου παράδοσης κτισμάτων στον οικοπεδούχο. (Αρ.Πρ...../.....), ορίζονται τα εξής: «Για την τήρηση του «βιβλίου κοστολογίου οικοδομών» ορίζονται τα ακόλουθα: Α) Ως κόστος «οικοδομής» θεωρείται κάθε δαπάνη αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών και κάθε άλλη επιβάρυνση που πραγματοποιείται για την κατασκευή και αποπεράτωσή της. Κόστος «οικοδομής» θεωρείται ακόμη και η αξία του οικοπέδου ανεξάρτητα από τον τρόπο απόκτησής του, οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται για την ανέγερσή της καθώς και κάθε άλλη δαπάνη που πραγματοποιείται για την ανέγερση της “οικοδομής”».

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1067/02.05.2006, του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα (Τήρηση βιβλίου κοστολογίου οικοδομών από τον επιτηδευματία που ασχολείται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών - Έκδοση στοιχείου Παράδοση κτισμάτων στον οικοπεδούχο. (Αρ. Πρ.), διευκρινίστηκε, ως προς το κόστος οικοδομής, ότι: «**1.5. Περιεχόμενο του βιβλίου (περίπτωση Α' της παραγράφου 1 της Α.Υ.Ο.Ο.)**

Στο βιβλίο κοστολογίου παρακολουθείται αναλυτικά το κόστος κάθε «οικοδομής». **Κόστος οικοδομής:** Για την τήρηση του βιβλίου αυτού ως κόστος «οικοδομής» θεωρείται: α) Κάθε δαπάνη αγοράς αγαθών, λήψης υπηρεσιών και γενικά κάθε άλλη επιβάρυνση (π.χ.

μισθοδοσία εργατών, εισφορές ΙΚΑ, δημοτικά τέλη κλπ.) που πραγματοποιείται για την ανέγερση και αποπεράτωσή της, ανεξάρτητα από τον χρόνο που πραγματοποιείται (πριν ή μετά από την έκδοση της αδείας ή την υποβολή της δήλωσης μεταβολής του υποκαταστήματος) ή εάν αφορά μία ή περισσότερες «οικοδομές» ή εάν υπάγεται ή όχι στο ΦΠΑ.

Στην περίπτωση που οι δαπάνες που πραγματοποιούνται αφορούν περισσότερες από μία «οικοδομές» και εμφανίζονται στο ίδιο φορολογικό στοιχείο του ΚΒΣ ή στο ίδιο δημόσιο έγγραφο ή σε άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, το μέρος της δαπάνης που αφορά κάθε «οικοδομή» βρίσκεται με βάση την πραγματική διάθεση των αγαθών ή των υπηρεσιών στην κάθε «οικοδομή», όταν αυτή προκύπτει από οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο, φορολογικό ή μη (π.χ. δελτίο αποστολής αγαθών του εργολάβου από την αποθήκη του στο χώρο της οικοδομής). Όταν η πραγματική διάθεση δεν μπορεί να προσδιοριστεί, τότε η αξία της δαπάνης που αφορά κάθε «οικοδομή» βρίσκεται με επιμερισμό της αξίας της με βάση την επιφάνεια κάθε «οικοδομής» και τη συνολική επιφάνεια των «οικοδομών» τις οποίες αφορά η δαπάνη που πραγματοποιήθηκε. Σημειώνεται ότι στον επιμερισμό της δαπάνης εκτός από την καθαρή (χωρίς ΦΠΑ) αξία της δαπάνης που επιμερίζεται, αναλόγως επιμερίζεται και ο ΦΠΑ αυτής.... Δεν θεωρείται κόστος οικοδομής τα έξοδα διοικητικής λειτουργίας (π.χ. ενοίκια γραφείων, ΔΕΗ γραφείων, μισθοί διοικητικού προσωπικού κ.λπ.). β) Η αξία του οικοπέδου επί του οποίου ανεγείρεται η οικοδομή ανεξάρτητα από τον τρόπο απόκτησής του (αγορά, δωρεά, κληρονομιά, διανομή κ.λπ.).

Ανέγερση οικοδομής σε ιδιόκτητο οικοπέδο Στην περίπτωση αυτή ως αξία του οικοπέδου αναγράφεται το κόστος κτήσης αυτού, όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία (Β΄ ή Γ΄ κατηγορίας) και επί μη καταχώρησής του σ' αυτά στο βιβλίο κοστολογίου αναγράφεται η αξία κτήσης του όπως προκύπτει από το συμβόλαιο ή άλλο τίτλο ιδιοκτησίας ο οποίος έχει μεταγραφεί. Εάν το κόστος κτήσης του οικοπέδου δεν προκύπτει σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, ως αξία κτήσης αναγράφεται:....

- Ανέγερση οικοδομής με αντιπαροχή

Στην περίπτωση αυτή ως αξία του οικοπέδου αναγράφεται η αξία των παραδιδόμενων κτισμάτων στον οικοπεδούχο, όπως αυτή προκύπτει από το στοιχείο «Παράδοση Κτισμάτων» (παράγραφος 2 της Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1039/2006). Εάν με βάση το προσύμφωνο και το εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής έχει συμφωνηθεί και η καταβολή ενός μέρους του τιμήματος σε χρήμα από τον οικοπεδούχο στον κατασκευαστή, ως αξία του οικοπέδου καταχωρείται η αξία του στοιχείου μειωμένη με το ποσό του χρηματικού τιμήματος.

Μετά την καταχώρηση της αξίας του οικοπέδου (15η ημέρα του επόμενου μήνα από την έκδοση του στοιχείου «Παράδοση Κτισμάτων») η αξία των δαπανών που έχει καταχωρηθεί στο βιβλίο, μειώνεται ισόποσα με τη συνολική αξία των δαπανών που βαρύνουν τα παραδιδόμενα κτίσματα, όπως προκύπτει από το στοιχείο «Παράδοση Κτισμάτων».

γ) Οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται για την ανέγερση της «οικοδομής» (μηχανήματα, φορτηγά Ι.Χ. κ.λπ.), όπως αυτές προσδιορίζονται στην φορολογία εισοδήματος.

Η καταχώρηση των αποσβέσεων αυτών μπορεί να γίνει συγκεντρωτικά για όλα τα πάγια που χρησιμοποιήθηκαν στην κάθε «οικοδομή» εφόσον ανάλυση αυτών και ανά οικοδομή προκύπτει από αθεώρητες καταστάσεις ή από το τηρούμενο μητρώο παγίων όταν τηρούνται βιβλία Γ' κατηγορίας.

Στην περίπτωση που το ίδιο πάγιο περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται σε πολλές «οικοδομές» στην ίδια διαχειριστική περίοδο, η ετήσια απόσβεσή του επιμερίζεται στις «οικοδομές» που χρησιμοποιήθηκε με βάση την πραγματική διάθεσή του και όταν αυτή δεν μπορεί να προσδιοριστεί, η ετήσια απόσβεση επιμερίζεται με βάση την επιφάνεια κάθε «οικοδομής» σε σχέση με τη συνολική επιφάνεια των «οικοδομών» που χρησιμοποιήθηκε[...].».

Επειδή ακολούθως, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ.1071/04.05.2006**, του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα (Οδηγίες για την εφαρμογή της απόφασης 1031382/1116/ΔΕ-Α'/ΠΟΛ. 1054/27.3.2006 «Έλεγχος ειδικής δήλωσης ΦΠΑ μεταβίβασης ακινήτων»), στο άρθρο 2, ορίζεται ότι: «**Επί του άρθρου 2** 1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι για τον έλεγχο των ειδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. που αφορούν πράξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 7 του Κώδικα Φ.Π.Α. παράγραφος 2 (αυτοπαραδόσεις), έχουν εφαρμογή οι ισχύουσες γενικές διατάξεις. Συνεπώς, εφόσον πρόκειται για ειδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. που αφορούν ιδιοκατοίκηση ή ιδιόχρηση ή παράδοση σε μη φορολογητέα δραστηριότητα του ίδιου υποκειμένου ή μίσθωση ή δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ή χρησιμοποίηση για οποιονδήποτε σκοπό ξένο προς την επιχείρηση, των ακινήτων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α., ο έλεγχος των δηλώσεων αυτών διενεργείται με βάση τις κατά περίπτωση γενικές διατάξεις και όχι κατά τα προαναφερόμενα στο προηγούμενο άρθρο 1.».

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ.1083/25.05.2006**, του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα (Διευκρινίσεις και οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 1 του Ν. 3427/27.12.2005 για το Φ.Π.Α. στις νεόδμητες οικοδομές), στις παρ 8 και 9 ορίζονται τα ακόλουθα: «8.Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 1 του ν.3427/2005 αντικαθίσταται η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του Κώδικα ΦΠΑ και ορίζεται η φορολογητέα αξία για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 περίπτωση α' του άρθρου 6 του Κώδικα ΦΠΑ. Για τις παραδόσεις δηλαδή των νεόδμητων ακινήτων φορολογητέα αξία αποτελεί το τίμημα που έλαβε ή θεωρείται ότι έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο υποκείμενος στο φόρο (πωλητής) για τη συντελούμενη κάθε φορά παράδοση πχ μεταβίβαση πλήρους κυριότητας, ψιλής κυριότητας κ.λπ. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας θα ληφθεί υπόψη το αντάλλαγμα που θα αποτιμηθεί σε χρήμα κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής

υποχρέωσης και είναι αδιάφορο αν η πώληση γίνεται μετρητοίς (τίμημα που έλαβε) ή επί πιστώσει (τίμημα που πρόκειται να λάβει) όπως άλλωστε και σε όλες τις παραδόσεις αγαθών. Επίσης για τις παραδόσεις ακινήτων στον κύριο του οικοπέδου που αναθέτει σε εργολάβο την ανέγερση οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αξία της παρεχόμενης εργολαβίας για την ανέγερση των κτισμάτων που παραδίδονται σε αυτόν, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η αξία του ιδανικού μεριδίου του οικοπέδου που αντιστοιχεί σε αυτά (παρ. 2 της Εγκυκλίου [ΠΟΛ.1067/2.5.2006](#)).

Όπως προκύπτει από τις διατάξεις του Αστικού Δικαίου, η ανέγερση οικοδομής «επί αντιπαροχή» είναι μίσθωση έργου, για την οποία η αμοιβή παρέχεται σε είδος ή σε ορισμένες περιπτώσεις εν μέρει σε είδος και εν μέρει σε χρήμα. Ο κύριος του οικοπέδου συμφωνεί με τον εργολάβο την ανέγερση πολυωρόφου οικοδομής στο οικοπέδο του, η δε οικοδομή διέπεται από τις διατάξεις περί οριζοντίου ή κάθετης ιδιοκτησίας. Η αμοιβή του εργολάβου συνίσταται στην υποχρέωση του οικοπεδούχου-εργοδότη, όπως μεταβιβάζει σ' αυτόν ή σε τρίτα πρόσωπα που υποδεικνύονται από αυτόν τα συμπεφωνημένα ποσοστά του οικοπέδου. Η αξία της παρεχόμενης εργολαβίας, η οποία προκύπτει από το κόστος υλικών, εργασιών, αμοιβών, μισθών και λοιπών επιβαρύνσεων καθώς και τυχόν εργολαβικό κέρδος όπου υπάρχει, δε μπορεί να είναι μικρότερη της αξίας των ποσοστών του οικοπέδου, που μεταβιβάζονται από τον κύριο του οικοπέδου στον εργολάβο κατασκευαστή ή στον από αυτόν υποδεικνυόμενο τρίτο. Μπορεί όμως η αξία της εργολαβίας να είναι μεγαλύτερη της αξίας των κατά τα παραπάνω ποσοστών οικοπέδου, εάν με το εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής έχει συμφωνηθεί και καταβολή ενός μέρους του τιμήματος σε χρήμα. **Για τις πράξεις παράδοσης ακινήτων που αναφέρονται στο άρθρο 7 παράγραφος 2 περίπτωση γ', δηλαδή τις αυτοπαραδόσεις ακινήτων, όπως αυτές αναλύθηκαν παραπάνω, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται σύμφωνα με το άρθρο 19 παράγραφος 2 περίπτωση α' η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών ή παρόμοιων αγαθών ή, αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος των αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσής τους. Επειδή στις περιπτώσεις αυτές ο εργολάβος κατασκευαστής δεν αγοράζει αλλά κατασκευάζει το ακίνητο, ως φορολογητέα αξία της αυτοπαραδόσης στην πράξη λαμβάνεται υπόψη το κόστος κατασκευής.....**

9. Με τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 1 του ν. [3427/2005](#) αντικαθίσταται η περίπτωση λ' της παραγράφου 1 του [άρθρου 22](#) και ορίζεται ότι απαλλάσσεται από το φόρο η παράδοση ακινήτων εκτός από την παράδοση που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6 και τις παραδόσεις που προβλέπουν οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 7, οι οποίες υπάγονται στο Φ.Π.Α.

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ.1049/15.3.2007**, του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα (Παροχή διευκρινίσεων για τις διατάξεις των άρθρων 20, 21 και 25 του ν. 3522/06 και λοιπές οδηγίες για την εφαρμογή του ΦΠΑ στις νεόδμητες οικοδομές), διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «Προβλέπεται επιπλέον η γνωστοποίηση για τη χρησιμοποίηση ακινήτου, που κατασκευάστηκε ως

εμπορεύσιμο στοιχείο επιχείρησης, ως παγίου σε φορολογητέα δραστηριότητα, καθώς και για ακίνητο το οποίο απαλλοτριώθηκε. Η γνωστοποίηση αυτή υποβάλλεται μαζί με την περιοδική δήλωση ΦΠΑ της οικείας φορολογικής περιόδου κατά την οποία άρχισε η χρησιμοποίηση ή πραγματοποιήθηκε η απαλλοτρίωση. Με τη γνωστοποίηση αυτή στη ΔΟΥ διευκολύνεται η υπαγωγή στην ορθή φορολογία, ήτοι σε ΦΜΑ σε περίπτωση μεταβίβασης του εν λόγω ακινήτου.[...]. 2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού, απαλείφεται ο όρος «ιδιόχρηση» από την περίπτωση γ' της [παραγράφου 2 του άρθρου 7](#) προς αποφυγή συγχύσεων. Η περίπτωση της ιδιόχρησης μπορεί να αντιμετωπίζεται αναλόγως, είτε ως παράδοση σε μη φορολογητέα δραστηριότητα του ιδίου υποκειμένου είτε ως χρησιμοποίηση για οποιονδήποτε σκοπό ξένο προς την επιχείρηση, οπότε συντρέχει λόγος αυτοπαράδοσης. Αντιθέτως στην περίπτωση χρησιμοποίησης του ακινήτου για φορολογητέες πράξεις του ιδίου υποκειμένου δεν συντρέχει λόγος αυτοπαράδοσης. 3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού, γίνεται νομοτεχνική αναδιατύπωση του άρθρου 16 παράγραφος 3 ως προς το πρώτο του εδάφιο, έτσι ώστε να απεικονίζει τις περιπτώσεις α, β, γ, δ, ε. Διευκρινίζεται ότι ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης αφορά τις περιπτώσεις των παραγράφων 1 και 2 α' του [άρθρου 6](#) -ήτοι τη μεταβίβαση της κυριότητας ακινήτων καθώς και τη μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας, τη σύσταση ή την παραίτηση από το δικαίωμα προσωπικής ή πραγματικής δουλείας, την παραχώρηση του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητων κύριων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινόκτητου τμήματος οικοπέδου καθώς και τη μεταβίβαση του δικαιώματος άσκησης της επικαρπίας- και την περίπτωση της παραγράφου 2 γ' του άρθρου 7 -ήτοι τις περιπτώσεις της αυτοπαράδοσης. 4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού, απαλείφεται η φράση «ή θεωρείται ότι έλαβε» από την περίπτωση δ' της [παραγράφου 2 του άρθρου 19](#) προς αποφυγή συγχύσεων διότι η περίπτωση αυτή (αυτοπαράδοση) καλύπτεται από το άρθρο 19 παράγραφος 2 περίπτωση α'.

Σημειώνεται ότι στην αυτοπαράδοση δεν υπάρχει παράδοση έναντι τιμήματος, αλλά «**θεωρείται ότι έλαβε χώρα παράδοση ακινήτου**» μόνο για σκοπούς ΦΠΑ, προκειμένου να καταβληθεί ο αναλογών φόρος[...].».

Επειδή, το άρθρο 1 παρ 2 της οδηγίας **2006/112/ΕΚ** του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το **κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας**, ορίζει ότι: «**Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου. Σε κάθε συναλλαγή ο φόρος προστιθέμενης αξίας, υπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον εφαρμοστέο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός μετ' αφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθέμενης αξίας, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων**

στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή. Το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας εφαρμόζεται μέχρι και του σταδίου του λιανικού εμπορίου.».

Το άρθρο 2, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «Στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται: 1.οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητα του αυτήν».

Το άρθρο 9, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «1. Νοείται ως "υποκείμενος στον φόρο" οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής. Ως "οικονομική δραστηριότητα" θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελματιών. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα».

Το άρθρο 12, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «1. Τα κράτη μέλη μπορούν να θεωρούν υποκείμενο στον φόρο οποιονδήποτε πραγματοποιεί ευκαιριακά πράξη αναγόμενη στις δραστηριότητες που προβλέπονται στο άρθρο 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, και ιδίως μία από τις ακόλουθες πράξεις: α) παράδοση κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχόμενου με αυτά εδάφους, η οποία πραγματοποιείται πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά, β) παράδοση γηπέδων προς οικοδόμηση 2. Για την εφαρμογή της παραγράφου 1, στοιχείο α), ως "κτίριο" νοείται κάθε κατασκευή που συνδέεται άρρηκτα με το έδαφος. Τα κράτη μέλη μπορούν να καθορίσουν τις λεπτομέρειες εφαρμογής του κριτηρίου της παραγράφου 1, στοιχείο α) στις μετατροπές ακινήτων καθώς και την έννοια του "συνεχόμενου με αυτά εδάφους". Τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν άλλα κριτήρια, εκτός από το κριτήριο της πρώτης εγκατάστασης, όπως το κριτήριο του διαρρεύσαντος χρονικού διαστήματος μεταξύ του χρόνου αποπεράτωσης του ακινήτου και του χρόνου της πρώτης παράδοσης ή το κριτήριο του διαρρεύσαντος χρονικού διαστήματος μεταξύ του χρόνου της πρώτης εγκατάστασης και του χρόνου της μεταγενέστερης παράδοσης, εφόσον τα χρονικά αυτά διαστήματα δεν υπερβαίνουν τα πέντε και τα δύο έτη αντίστοιχα. 3. Για την εφαρμογή της παραγράφου 1, στοιχείο β), ως "γήπεδο προς οικοδόμηση" νοείται η ακάλυπτη ή διαρρυθμισμένη έκταση γης, όπως καθορίζεται από τα κράτη μέλη.».

Το άρθρο 14, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «1. Ως "παράδοση αγαθών" θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.2. Εκτός από την πράξη της παραγράφου 1, ως παράδοση αγαθών νοούνται οι κατωτέρω πράξεις:... β) η υλική παράδοση αγαθού με βάση σύμβαση, η οποία προβλέπει την εκμίσθωση αγαθού για ορισμένη περίοδο ή την πώληση αγαθού με δόσεις, με τον όρο της παρακράτησης της κυριότητας το αργότερο μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος,...

Κατά το άρθρο 16, της εν λόγω οδηγίας ορίζεται ότι: «Εξομοιώνεται με παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας η ανάληψη από τον υποκείμενο στον φόρο αγαθού της επιχείρησής του,

προκειμένου να το χρησιμοποιήσει για ίδιες ανάγκες ή για ανάγκες του προσωπικού του ή να το μεταβιβάσει δωρεάν ή, γενικότερα, να το χρησιμοποιήσει για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, όταν το αγαθό αυτό ή τα συστατικά του στοιχεία δημιούργησαν δικαίωμα ολικής ή μερικής έκπτωσης από τον ΦΠΑ...»

Κατά το άρθρο 18, της εν λόγω οδηγίας ορίζεται ότι: «**Τα κράτη μέλη μπορούν να εξομοιώνουν με παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας τις ακόλουθες πράξεις:** α) τη διάθεση για χρήση από την επιχείρηση από υποκείμενο στον φόρο, για τις ανάγκες της επιχείρησής του, αγαθού παραχθέντος, κατασκευασθέντος, εξορυχθέντος, μεταποιηθέντος, αγορασθέντος ή εισαχθέντος στο πλαίσιο της επιχείρησής του, στην περίπτωση που η απόκτηση ενός τέτοιου αγαθού από άλλον υποκείμενο στον φόρο δεν θα του δημιουργούσε δικαίωμα προς ολική έκπτωση του ΦΠΑ, β) τη **χρησιμοποίηση αγαθού από υποκείμενο στον φόρο, σε μη φορολογούμενο τομέα δραστηριότητας, όταν το αγαθό αυτό έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του ΦΠΑ κατά την απόκτηση ή τη διάθεσή του για χρήση από την επιχείρηση σύμφωνα με το στοιχείο α),** γ) με εξαίρεση τις περιπτώσεις του άρθρου 19, την περιέλευση αγαθών στον υποκείμενο στον φόρο ή διάδοχό του σε περίπτωση παύσης της υποκείμενης στον φόρο οικονομικής του δραστηριότητας, εφόσον, κατά το χρόνο απόκτησης ή χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών σύμφωνα με το στοιχείο α), είχε δημιουργηθεί δικαίωμα για ολική ή μερική έκπτωση του ΦΠΑ».

Το δε άρθρο 64, ορίζει: ««η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών».

Το δε άρθρο 74, ορίζει: «Για τις πράξεις ανάληψης ή χρησιμοποίησης από τον υποκείμενο στον φόρο αγαθών της επιχείρησής του ή κατά την περιέλευση αγαθών στον υποκείμενο στον φόρο ή στους διαδόχους του, σε περίπτωση παύσης της φορολογητέας οικονομικής του δραστηριότητας, που αναφέρονται στα άρθρα 16 και 18, η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην τιμή αγοράς των αγαθών αυτών ή παρόμοιων αγαθών ή, εάν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, στο κόστος των αγαθών, όπως προσδιορίζονται κατά τον χρόνο πραγματοποίησης των εν λόγω πράξεων».

Το άρθρο 135 ορίζει: «1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

- ι) τις παραδόσεις κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχόμενου με αυτά εδάφους, **εκτός αυτών που προβλέπονται στο άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο α),**
- ια) τις παραδόσεις μη οικοδομημένων γηπέδων, εκτός των γηπέδων που καθορίζονται στο άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο β),
- ιβ) τις πάσης φύσεως μισθώσεις ακινήτων.».

Επειδή «Από το άρθρο 7 ΦΠΑ προκύπτει ότι υπάρχουν περιπτώσεις που αν και δεν συγκεντρώνουν τα στοιχεία των φορολογητέων πράξεων π.χ. επαχθής αιτία ή μεταβίβαση της κυριότητας, παρόλα αυτά θεωρούνται οιονεί παραδόσεις αγαθών και πρέπει να αποδίδεται ΦΠΑ μέσω της έκδοσης στοιχείου αυτοπαράδοσης. Αυτό συμβαίνει για παράδειγμα, όταν ο υποκείμενος

(π.χ. έμπορος ηλεκτρικών ειδών) παίρνει αγαθά που εμπορεύεται στην επιχείρησή του (π.χ. ψυγείο) για να το χρησιμοποιήσει για ίδιες ανάγκες στο σπίτι του, οπότε πρέπει να αποδώσει το ΦΠΑ της αγοράς του ψυγείου που εξέπεσε, αφού το ψυγείο δεν θα πωληθεί τελικά ώστε να αποδοθεί ο ΦΠΑ της αγοράς του (ο υποκείμενος σε αυτή την περίπτωση λειτουργεί ως τελικός καταναλωτής και πρέπει να αποδώσει ΦΠΑ).

56.1. Τι συνιστά αυτοπαράδοση ακινήτων. Έκδοση στοιχείου αυτοπαράδοσης: Οι ίδιοι κανόνες για την αυτοπαράδοση και την απόδοση του ΦΠΑ, ισχύουν και για την παράδοση ακινήτων, όπου παρόλο που δεν μεταβιβάζεται η κυριότητα θεωρείται για το ΦΠΑ ότι συντελείται παράδοση υπαγόμενη σε ΦΠΑ, προκειμένου να μην στρεβλώνεται ο ανταγωνισμός και να τηρούνται ίσοι όροι μεταξύ των επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή παρόλο που υποβάλλεται ειδική δήλωση ΦΠΑ, όπως και στις άλλες υπαγόμενες σε ΦΠΑ μεταβιβάσεις ακινήτων, ο ΦΠΑ δεν καταβάλλεται με την ειδική δήλωση, αλλά με την σχετική δήλωση ΦΠΑ, όπως συμβαίνει γενικά με τις αυτοπαραδόσεις.

Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 1 του ν. 3427/2005 αντικαταστάθηκε η **περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 7 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000)** και ορίστηκαν οι περιπτώσεις που συνιστούν αυτοπαράδοση ακινήτων. Όπως συμβαίνει και με κάθε άλλο αγαθό και υπηρεσία έτσι και στην περίπτωση των ακινήτων, εξομοιώνεται με παράδοση (αυτοπαράδοση) η ανάληψη του ακινήτου από τον υποκείμενο για κάλυψη προσωπικών του αναγκών ή της οικογενείας του ή γενικά για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση ή η διάθεση από τον υποκείμενο στο φόρο ακινήτου για το οποίο έχει ασκηθεί δικαίωμα έκπτωσης, σε άλλη μη φορολογητέα δραστηριότητα του ιδίου.

Τέτοιες περιπτώσεις είναι η ιδιοκατοίκηση, η ιδιόχρηση, η δωρεάν παραχώρηση της χρήσης, η **μίσθωση**, η χρησιμοποίηση ακινήτου ως παγίου, το οποίο είχε κατασκευαστεί με σκοπό την πώλησή του (και έχει ήδη ασκηθεί ως προς αυτό το δικαίωμα έκπτωσης) σε δραστηριότητα του ιδίου υποκειμένου που δεν παρέχει δικαίωμα έκπτωσης (π.χ. επιχείρηση με δραστηριότητα κατασκευή και πώληση ακινήτων και ασφαλιστικές εργασίες, ιδιοχρησιμοποιεί γραφείο που είχε κατασκευάσει προς πώληση προκειμένου να στεγάσει τον κλάδο των ασφαλειών).

Διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση **διάθεσης ακινήτου για χρήση του ως παγίου σε άλλη φορολογητέα δραστηριότητα** του ιδίου υποκειμένου, δεν συντρέχει λόγος αυτοπαράδοσης και εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ, περί διακανονισμού και παρακολούθησης του κατά τη διάρκεια της οριζόμενης περιόδου διακανονισμού.

Σημειώνεται ότι η διάταξη που προέβλεπε την υποχρέωση αυτοπαράδοσης για την απόδοση του ΦΠΑ λόγω πραγματοποίησης της πρώτης εγκατάστασης (σημείο Β παρ. 1 άρθρ. 6) κατά το χρόνο που συμπληρώνεται τετραετία από την αποπεράτωση της οικοδομής παρόλο που τα ακίνητα δεν είχαν χρησιμοποιηθεί ούτε πουληθεί καταργήθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 92 του ν. 4316/2014, οπότε στην περίπτωση αυτή οι κατασκευαστικές επιχειρήσεις δεν υποχρεούνται πλέον να υποβάλλουν εξ αυτού του λόγου (πάροδος τετραετίας) ειδική δήλωση ΦΠΑ για την πράξη της

αυτοπαράδοσης (ΑΥΟ ΠΟΛ. 1053/2006) ούτε να καταβάλλοντα φόρο που αναλογεί επί του συνολικού κόστους κάθε αδιάθετης ιδιοκτησίας, με την δήλωση ΦΠΑ που υποβαλλόταν για την φορολογική περίοδο εντός της οποίας είχε υποβληθεί η ειδική δήλωση (Σχετ. εγκ. ΠΟΛ. 1150/2011). Βλέπε θέμα 57.

Απαραίτητη προϋπόθεση σε όλες τις παραπάνω περιπτώσεις, για τις οποίες καταβάλλεται ΦΠΑ, είναι οι πράξεις αυτές να γίνονται από κατασκευαστική επιχείρηση που λόγω της δραστηριότητάς της αυτής υπόκειται στο ΦΠΑ και βέβαια να πρόκειται για ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής έχει εκδοθεί από 1.1.2006 ή για ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής αναθεωρείται από 1.1.2006 εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής (Σχετ. Εγκ. ΠΟΛ. 1083/2006).

Σε όλες τις περιπτώσεις, που θεωρούνται ότι συνιστούν αυτοπαράδοση ακινήτων, κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους πρέπει να εκδίδεται, απόδειξη Αυτοπαράδοσης ή άλλο ανάλογου περιεχομένου φορολογικό στοιχείο (π.χ. τιμολόγιο), στο οποίο αναγράφεται ότι εκδίδεται ως «απόδειξη αυτοπαράδοσης». Στην απόδειξη αυτοπαράδοσης να αναγράφονται τα προσδιοριστικά στοιχεία του διαμερίσματος, καταστήματος ή άλλων κτιριακών εγκαταστάσεων και η αξία του παραδιδόμενου κτιρίου. **Ως φορολογητέα αξία της αυτοπαράδοσης λαμβάνεται υπόψη το κόστος κατασκευής (εννοείται μαζί με το οικόπεδο που αναλογεί).** (Άρθρο 19§2α'ΦΠΑ Εγκ. ΠΟΛ. 1083/2006.)...

Συνοπτικά πρέπει να εκδίδεται απόδειξη αυτοπαράδοσης στις εξής περιπτώσεις:

- Ιδιοκατοίκηση
- Ιδιόχρηση (όχι ως πάγιο σε δραστηριότητα εντός ΦΠΑ - Βλέπε προαναφερόμενα)
- Δωρεάν παραχώρηση
- Μίσθωση

Σημειώνεται ότι η υποχρέωση αυτοπαράδοσης λόγω παρέλευσης τετραετίας από την αποπεράτωση της οικοδομής χωρίς το ακίνητο να έχει πουληθεί καταργήθηκε με το ν. 4316/2014

Ως χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην περίπτωση αυτοπαράδοσης ακινήτου λόγω μίσθωσης θεωρείται ο χρόνος που αυτό τίθεται στην διάθεση του λήπτη.

56.4. Αυτοπαράδοση για διάθεση νεόδμητου ακινήτου σε μη υπαγόμενη σε ΦΠΑ δραστηριότητα (μίσθωση χωρίς ΦΠΑ, ιδιοχρησιμοποίηση για μη υπαγόμενη σε ΦΠΑ δραστηριότητα ή για κατοικία): Δεδομένου ότι οι κανόνες αυτοπαράδοσης ισχύουν και για τα ακίνητα που υπάγονται σε ΦΠΑ, **στην περίπτωση διάθεσης νεόδμητου ακινήτου για το οποίο έχει ασκηθεί δικαίωμα έκπτωσης σε άλλη μη υπαγόμενη σε ΦΠΑ δραστηριότητα π.χ. κατοικία, μίσθωση, δωρεάν παραχώρηση της χρήσης σε τέκνο του κατασκευαστή, λαμβάνει χώρα αυτοπαράδοση και υποβάλλεται ειδική δήλωση ΦΠΑ, αν και ο ΦΠΑ δεν καταβάλλεται με την ειδική δήλωση, αλλά μέσω της δήλωσης ΦΠΑ.** (σελ 170-171) (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία

Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000-Άρθρο 7. Πράξεις θεωρούμενες ως παράδοση αγαθών- έκδοση 2015, σελ. 168-169, 170).

Επειδή, «με τις διατάξεις της **παρ. 2 του άρθρου 19 ΦΠΑ**, ορίζεται ότι κατ' εξαίρεση του γενικού κανόνα (παρ. 1) για ορισμένες ειδικές περιπτώσεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται:

α) Για τις αυτοπαραδόσεις (άρθρο 7) και τις οιονεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις (άρθρο 12) αγαθών για υποκείμενους στο ΦΠΑ, που κατά το χρόνο αγοράς των αγαθών έχουν ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης, η φορολογητέα αξία είναι η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών, ή παρόμοιων αγαθών ή αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος των αγαθών κατά το χρόνο της παράδοσης (π.χ. κατά τη διάθεση ηλεκτρικής κουζίνας από έμπορο ηλεκτρικών ειδών για τις ανάγκες του σπιτιού του λαμβάνεται υπόψη η τιμή αγοράς): Η φορολογητέα αξία αναγράφεται στο ειδικό στοιχείο αυτοπαραδόσης που εκδίδεται από τον υποκείμενο (Π. 7475/1986) προκειμένου να αποδοθεί στη συνέχεια ο ΦΠΑ που κακώς έχει εκπεστεί. Σχετικά με τις έννοιες της τρέχουσας τιμής αγοράς, των παρόμοιων αγαθών και του κόστους των αγαθών, οι οποίες αναφέρονται στη σχετική διάταξη του νόμου διευκρινίζουμε ότι:...

•**Κόστος του αγαθού**: αφορά κυρίως περιπτώσεις αγαθών που έχουν παραχθεί ή μεταποιηθεί οπότε δεν υπάρχει τιμή αγοράς και πρέπει να ληφθούν υπόψη τα υλικά και οι υπηρεσίες που χρησιμοποιήθηκαν για την παραγωγή.

Ως προς τον τρόπο υπολογισμού της φορολογητέας αξίας στις περιπτώσεις ιδιοκατοίκησης ή μίσθωσης ακινήτων (άρθρο 7 παρ 2 περ γ), που υπάγονται σε ΦΠΑ ως νεόδομητα ακίνητα (άρθρο 6) ισχύουν όσα αναφέρονται στην ανάλυση των άρθρων 6 και 7.{...}. (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000 - Άρθρο 19. Φορολογητέα αξία- έκδοση 2015, σελ. 434).

Επειδή, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κ-μ οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν τμήμα της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ειδικότερα **οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης** (βλ., C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, C-384/04, C-271/06). Όσον αφορά, ειδικότερα, την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέτρα που τα κ-μ έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν κατά τα προεκτεθέντα δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των καταστρατηγήσεων (C-188/09, σκέψη 26).

Επειδή, «η **αρχή της αναλογικότητας**, κατά τη νομολογία του ΔΕΕ, επιτρέπει στα κ-μ να λαμβάνουν μέτρα ή να θέτουν προϋποθέσεις, -όταν το επιτρέπει η οδηγία-, που σκοπό έχουν την

καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ή την αντιμετώπιση της φορολογικής απάτης. Τα μέτρα αυτά κρίνονται ότι είναι συμβατά με το κοινοτικό δίκαιο όταν: **α)** δεν καθιστούν δυσχερή την άσκηση δικαιωμάτων, **β)** είναι αναγκαία για τη διασφάλιση των δημοσίων εσόδων και **γ)** δεν είναι δυσανάλογα σε σχέση με τις αρχές και τους σκοπούς του κοινού συστήματος ΦΠΑ (C-177/99 και 181/99).» (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000-Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου- έκδοση 2015, Νομολογία ΔΕΕ σελ. 819).

Επειδή, εισαγωγικά, πρέπει να υπομνησθεί ότι η οδηγία ΦΠΑ θεσπίζει κοινό σύστημα ΦΠΑ το οποίο στηρίζεται, ιδίως, σε ενιαίο ορισμό των φορολογητέων πράξεων (απόφαση της 11ης Μαΐου 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, σκέψη 25 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

Επειδή, «27 Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 43 των προτάσεών του, η οδηγία ΦΠΑ συνεκτιμά ως εκ τούτου τον επαγγελματικό χαρακτήρα και τη συχνότητα ασκήσεως οικονομικών δραστηριοτήτων ως γενικά κριτήρια για την αναγνώριση της ιδιότητας του υποκειμένου στον ΦΠΑ σε όσους ασκούν τις δραστηριότητες αυτές. Ωστόσο, τα εν λόγω κριτήρια μεταβάλλονται στην περίπτωση πράξεων επί ακινήτων, διότι, σύμφωνα με το άρθρο της 12, παράγραφος 1, στοιχείο α', η οδηγία ΦΠΑ παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να θεωρούν ως υποκείμενα στον φόρο και πρόσωπα που διενεργούν ευκαιριακά την παράδοση κτιρίου ή τμημάτων κτιρίου και του συνεχόμενου με αυτά εδάφους, πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτό. 28 Το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει ως «παράδοση αγαθών» τη μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό. 29 Το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ι', της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει απαλλαγή από τον ΦΠΑ για τις παραδόσεις κτιρίων, πλην αυτών που αφορά το άρθρο της 12, παράγραφος 1, στοιχείο α'. 30. Το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής αναφέρεται στην παράδοση κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχόμενου με αυτά εδάφους, η οποία πραγματοποιείται πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά. Επομένως, από τον συνδυασμό των διατάξεων αυτών προκύπτει ότι γίνεται διάκριση μεταξύ παλαιού και νέου κτιρίου, δεδομένου ότι η πώληση παλαιού κτιρίου δεν υπόκειται, κατ' αρχήν, σε ΦΠΑ (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 12ης Ιουλίου 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, σκέψη 21). 31. Η ratio legis των διατάξεων αυτών είναι η σχετική απουσία προστιθέμενης αξίας προερχόμενης από την πώληση παλαιού κτιρίου. Συγκεκριμένα, μολονότι εμπίπτει στην έννοια της «οικονομικής δραστηριότητας», όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 9 της οδηγίας ΦΠΑ, ωστόσο η πώληση κτιρίου που έπεται της πρώτης παραδόσεως στον τελικό καταναλωτή, η οποία σηματοδοτεί το πέρας της διαδικασίας παραγωγής, δεν γεννά σημαντική προστιθέμενη αξία και, ως εκ τούτου, πρέπει, κατ' αρχήν, να απαλλάσσεται (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 2001, «Goed Wonen», C-326/99, EU:C:2001:506, σκέψη 52). 32. Το άρθρο 12, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ επιβεβαιώνει

επίσης ότι καθοριστικό στοιχείο για την επιβολή ΦΠΑ επί της παραδόσεως ενός κτιρίου είναι η προστιθέμενη αξία, δεδομένου ότι το άρθρο αυτό παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να καθορίσουν τις λεπτομέρειες εφαρμογής του κριτηρίου της παραγράφου 1, στοιχείο α΄, του ίδιου άρθρου, δηλαδή του κριτηρίου της «πρώτης εγκαταστάσεως», στις μετατροπές ακινήτων. Κατ' αυτόν τον τρόπο, η οδηγία ΦΠΑ αφήνει περιθώριο φορολογήσεως και των παραδόσεων κτιρίων που υπέστησαν μετατροπή η οποία προσδίδει στο συγκεκριμένο κτίριο προστιθέμενη αξία, όπως και η αρχική κατασκευή του. 37.. Όσον αφορά, πρώτον, την έννοια της «πρώτης εγκαταστάσεως», επισημαίνεται ότι η έννοια αυτή περιλαμβάνεται στο άρθρο 12 της οδηγίας ΦΠΑ, χωρίς ωστόσο να δίδεται ο ορισμός της. 38. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, διατάξεις του δικαίου της Ένωσης που δεν περιέχουν ρητή παραπομπή στο δίκαιο των κρατών μελών πρέπει, κατά κανόνα, να ερμηνεύονται αυτοτελώς και ομοιόμορφα, με βάση το γενικό πλαίσιο στο οποίο εντάσσονται και τον σκοπό της οικείας ρυθμίσεως (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 13ης Οκτωβρίου 2016, *Mikołajczyk*, C- 294/15, EU:C:2016:772, σκέψη 44 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). 39. Πρέπει επίσης να υπομνησθεί ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των απαλλαγών του άρθρου 135, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύονται **συσταλτικά**, δεδομένου ότι συνιστούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή κατά την οποία ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο (απόφαση της 19ης Νοεμβρίου 2009, *Don Bosco Onroerend Goed*, C-461/08, EU:C:2009:722, σκέψη 25 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). 40. Εντούτοις, η ερμηνεία των εν λόγω όρων πρέπει να είναι σύμφωνη με τους επιδιωκόμενους από τις απαλλαγές αυτές σκοπούς και να τηρεί τις επιταγές που απορρέουν από την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του κοινού συστήματος ΦΠΑ. Συνεπώς, αυτός ο κανόνας συσταλτικής ερμηνείας δεν σημαίνει ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των απαλλαγών του εν λόγω άρθρου 132 πρέπει να ερμηνεύονται κατά τρόπο που θα καθιστούσε τις απαλλαγές αυτές άνευ αποτελέσματος (απόφαση της 19ης Νοεμβρίου 2009, *Don Bosco Onroerend Goed*, C-461/08, EU:C:2009:722, σκέψη 25 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). 41. Όπως προκύπτει, πρώτον, από τις προπαρασκευαστικές εργασίες της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών - Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), οι οποίες εξακολουθούν να είναι χρήσιμες για την ερμηνεία της οδηγίας ΦΠΑ, στο πλαίσιο των απαλλαγών του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ι΄, της οδηγίας αυτής, το κριτήριο της «πρώτης εγκαταστάσεως» σε κτίριο πρέπει να θεωρηθεί ότι αντιστοιχεί στο κριτήριο της πρώτης χρήσεως του αγαθού από τον κύριο ή τον μισθωτή του. Στις εν λόγω προπαρασκευαστικές εργασίες διευκρινίζεται ότι το κριτήριο αυτό χρησιμοποιήθηκε για τον καθορισμό της χρονικής στιγμής κατά την οποία το κτίριο εξέρχεται από τη διαδικασία παραγωγής και μετατρέπεται σε αντικείμενο καταναλώσεως. Από την ιστορική ανάλυση αυτή της οδηγίας δεν προκύπτει ωστόσο ότι η χρήση του κτιρίου από τον κύριό του πρέπει να λάβει

χώρα στο πλαίσιο φορολογητέας πράξεως. 42. Ακολουθως, όσον αφορά το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται η διάταξη αυτή, διαπιστώνεται ότι, όπως διαλαμβάνεται στην αιτιολογική σκέψη 7 της οδηγίας ΦΠΑ, το κοινό σύστημα ΦΠΑ θα πρέπει να καταλήξει σε ουδετερότητα ως προς τον ανταγωνισμό, ακόμη και αν οι συντελεστές και οι απαλλαγές δεν εναρμονίζονται πλήρως, υπό την έννοια ότι στο έδαφος κάθε κράτους μέλους παρόμοια αγαθά και υπηρεσίες υπόκεινται στην ίδια φορολογική επιβάρυνση, οποιαδήποτε και αν είναι η έκταση του δικτύου παραγωγής και διανομής. ...» (ΔΕΚ C-308/2016 σκέψεις 27-32, 37-40).

Επειδή, «το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι ως “τιμή αγοράς, η οποία καθορίζεται κατά τον χρόνο της αναλήψεως”, κατά την έννοια του άρθρου 74 της οδηγίας ΦΠΑ, νοείται η υπολειπόμενη αξία του αγαθού κατά τον χρόνο της αναλήψεως (βλ. απόφαση της 17ης Μαΐου 2001, C-322/99 και C-323/99, Fischer και Brandenstein, Συλλογή 2001, σ. I-4049, σκέψη 80). Σχετικά με περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης αγαθού κατά την έννοια του άρθρου αυτού, το Δικαστήριο έχει επίσης διευκρινίσει ότι η βάση επιβολής του φόρου είναι η αξία του συγκεκριμένου αγαθού κατά τον χρόνο της αναλήψεως προς ιδιοχρησιμοποίηση, αξία η οποία αντιστοιχεί στην τιμή αγοράς παρόμοιου αγαθού, συνυπολογιζομένων των δαπανών μετατροπής του εν λόγω αγαθού (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2012, C-299/11, Gemeente Vlaardingen, που δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή, σκέψη 30).». (ΔΕΕ υπόθεση C-142/2012 σκέψεις 32-33).

Επειδή, «το ως άνω άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', αφορούσε καταστάσεις στις οποίες δεν μπορούσε να έχει εφαρμογή ο μηχανισμός έκπτωσης τον οποίο προβλέπει, ως γενικό κανόνα, η έκτη οδηγία. Όταν αγαθά χρησιμοποιούνται για οικονομική δραστηριότητα στο πλαίσιο της οποίας επιβλήθηκε φόρος επί των εκροών των αγαθών αυτών, επιβάλλεται η έκπτωση του φόρου επί των εισροών των αγαθών αυτών προκειμένου να αποφεύγεται η διπλή φορολόγησή τους. Όταν, αντιθέτως, αγαθά που αποκτά ο υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιούνται για δραστηριότητες οι οποίες φοροαπαλλάσσονται, δεν είναι δυνατή η έκπτωση του φόρου επί των εισροών των αγαθών αυτών (βλ., ιδίως, αποφάσεις της 30ής Μαρτίου 2006, C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, Συλλογή 2006, σ. I-3039, σκέψη 24· της 12ης Φεβρουαρίου 2009, C-515/07, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, Συλλογή 2009, σ. I-839, σκέψη 28, και της 16ης Φεβρουαρίου 2012, C-118/11, Eon Aset Menidjunt, σκέψη 44). Όπως παρατηρούν η Ολλανδική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας αφορούσε ιδίως αυτήν την περίπτωση, στην οποία, προκειμένου περί των εκροών αγαθών, αποκλείεται η έκπτωση ΦΠΑ καταβληθέντος επί των εισροών, διότι η ασκηθείσα σε προηγούμενο στάδιο οικονομική δραστηριότητα απαλλασσόταν από τον ΦΠΑ.

26 Ειδικότερα, όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 45 των προτάσεών του, η εν λόγω διάταξη παρείχε τη δυνατότητα στα κράτη μέλη να διαρρυθμίζουν τη φορολογική τους νομοθεσία κατά τρόπον ώστε οι επιχειρήσεις οι οποίες, επειδή ασκούν απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ

δραστηριότητα, βρίσκονται σε αδυναμία να εκπέσουν τον ΦΠΑ που κατέβαλαν κατά την κτήση των αγαθών της επιχειρήσεως, να μην περιάγονται σε μειονεκτική θέση σε σχέση με τους ανταγωνιστές τους που ασκούν την ίδια δραστηριότητα με αγαθά που αποκτούν χωρίς καταβολή ΦΠΑ, παράγοντας τα αγαθά αυτά οι ίδιοι ή, γενικότερα, αποκτώντας τα «στο πλαίσιο της επιχειρήσεώς [τους]». Για να επιβάλλεται στους ανταγωνιστές αυτούς η ίδια φορολογική επιβάρυνση με εκείνη που φέρουν οι επιχειρήσεις που αποκτούν τα αγαθά τους από τρίτον, το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας παρείχε τη δυνατότητα στα κράτη μέλη να εξομοιώνουν τη χρησιμοποίηση, για τις ανάγκες της ασκήσεως φοροαπαλλασσόμενων δραστηριοτήτων επιχειρήσεως, αγαθών αποκτώμενων στο πλαίσιο της επιχειρήσεως προς παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας υπό την έννοια των άρθρων 2, παράγραφος 1, και 5, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, και να υπάγουν, επομένως, την εν λόγω χρησιμοποίηση στον ΦΠΑ.» (υπόθεση C-299/11, απόφαση πρώτου Τμήματος, σκέψεις 25-26)

Επειδή κατ' αρχάς, από το **άρθρο 18, στοιχείο β'**, της οδηγίας περί ΦΠΑ προκύπτει ότι η χρησιμοποίηση αγαθού από υποκείμενο στον φόρο, σε μη φορολογούμενο τομέα δραστηριότητας, όταν το αγαθό αυτό έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του ΦΠΑ κατά την απόκτηση ή τη διάθεσή του για χρήση από την επιχείρηση **μπορεί να εξομοιωθεί προς παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας, αν τα αγαθά αυτά έχουν παράσχει δικαίωμα σε μερική ή πλήρη έκπτωση του ΦΠΑ κατά την απόκτησή τους ή την κατασκευή τους**, Η φορολόγηση που προβλέπεται στο άρθρο 18, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ λαμβάνει υπόψη τις μεταβολές της αξίας των στοιχείων του ενεργητικού της επιχειρήσεως καθ' όλη της διάρκεια της χρησιμοποίησής τους για τις δραστηριότητες της επιχειρήσεως, δεδομένου ότι, σύμφωνα με το άρθρο 74 της οδηγίας περί ΦΠΑ, για πράξεις όπως αυτές τις οποίες αφορούν τα άρθρα 16 και 18 της οδηγίας ΦΠΑ, **η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην τιμή αγοράς των αγαθών ή παρεμφερών αγαθών ή, ελλείψει τιμής αγοράς, στο κόστος, προσδιοριζόμενο κατά την ημερομηνία διενεργίας των πράξεων αυτών**. Επομένως, σε περίπτωση παύσεως της φορολογητέας οικονομικής δραστηριότητας, η βάση επιβολής του φόρου επί της πράξεως είναι η προσδιοριζόμενη κατά τον χρόνο της παύσεως αυτής αξία των αγαθών, στην οποία λαμβάνεται υπόψη η εξέλιξη της αξίας τους από την απόκτησή τους έως την εν λόγω παύση (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 8ης Μαΐου 2013, Marinon, C-142/12, EU:C:2013:292, σκέψη 33).

Επειδή, «στο Φ.Π.Α. υπάγονται και ορισμένες πράξεις, οι οποίες δεν είναι στην πραγματικότητα παραδόσεις αλλά για σκοπούς Φ.Π.Α., "πλάσμα δικαίου", θεωρούνται ως παραδόσεις και επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. Δεν είναι πραγματικές παραδόσεις, αφού δεν υπάρχει επαχθής αιτία (αντάλλαγμα) ή δεν γίνεται μεταβίβαση κυριότητας. Πρόκειται για τις αποκαλούμενες πράξεις "αυτοπαραδόσης" αγαθού και προβλέπεται η υπαγωγή τους σε Φ.Π.Α., σύμφωνα με το άρθρο 7 του Κώδικα Φ.Π.Α., προκειμένου να διασφαλίζονται αφενός ίσοι όροι ανταγωνισμού και

αφετέρου η επιβολή του φόρου κατά τη διάθεση αγαθών στον τελικό καταναλωτή. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 θα πρέπει να γίνεται αυτοπαράδοση και κατ' επέκταση να επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. οι ακόλουθες πράξεις:[...]. (ΔΗΜΗΤΡΗΣ Θ. ΓΚΛΕΖΑΚΟΣ ΦΠΑ ΤΑ ΔΥΣΚΟΛΑ ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ σελ 51, Αθήνα 2007).

Επειδή «από το άρθρο 4, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας 77/388 που διακρίνει μεταξύ, αφενός, της παράδοσης γηπέδου προς οικοδόμηση, νοουμένου ως «η ακάλυπτη ή διαρρυθμισμένη έκταση γης όπως ορίζεται από τα κράτη μέλη», και, αφετέρου, της παράδοσης κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχόμενου εδάφους που πραγματοποιείται προ της πρώτης εγκαταστάσεως σε αυτά, ως κτίριο δε κατά τους όρους της διατάξεως αυτής νοείται κάθε κατασκευή που συνδέεται αρρήκτως με το έδαφος, καθώς και από τη διατύπωση του άρθρου 4, παράγραφος 3, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής, το οποίο αφορά «την παράδοση κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχόμενου εδάφους», **προκύπτει ότι, για τους σκοπούς του φόρου προστιθεμένης αξίας, τα κτίρια ή τα τμήματα κτιρίων και το συνεχόμενο έδαφος δεν μπορούν να διαχωριστούν.** Υπό τις συνθήκες αυτές, η φορολογική απαλλαγή και το δικαίωμα επιλογής που προβλέπει το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχεία β' και γ', της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με τα παραρτήματά της ΣΤ, σημείο 16, και Ζ, σημείο 1, στοιχείο β', τα οποία επιτρέπουν στα κράτη μέλη, κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου, να συνεχίσουν να απαλλάσσουν από τον φόρο την παράδοση κτιρίου ή τμήματος κτιρίου και του συνεχόμενου εδάφους που πραγματοποιείται προ της πρώτης εγκαταστάσεως σ' αυτό καθώς και να παρέχουν στους υποκειμένους στον φόρο την ευχέρεια επιλογής της φορολογήσεως της παραδόσεως αυτής **πρέπει να αφορούν, κατά τρόπο αδιαίρετο, τόσο τα κτίρια ή τα τμήματα κτιρίων όσο και το συνεχόμενο έδαφος**». (C-400/1998 σκέψη 48).

Επειδή, από το συνδυασμό των διατάξεων των [άρθρων 2, 3, 4, 5](#) και [6](#) του Κώδικα ΦΠΑ (ν. [2859/2000](#)), όπως ισχύει, προκύπτει, ότι επιβάλλεται ΦΠΑ στις παραδόσεις ακινήτων των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται από 1ης Ιανουαρίου 2006 (ή αναθεωρείται από 1ης Ιανουαρίου 2006, εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής) εφόσον γίνονται από υποκείμενο στο φόρο, με επαχθή αιτία πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, από την από 28.12.2018 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, προκύπτουν τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με το κεφάλαιο 5. 1 «ΙΣΤΟΡΙΚΟ-ΑΙΤΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ-ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ» της οικείας έκθεσης ελέγχου, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα οικοδομική επιχείρηση πραγματοποίησε πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις της περίπτ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 7 του Κώδικα Φ.Π.Α., δηλαδή προέβη σε μίσθωση εννέα (9) διαμερισμάτων η οποία

εξομοιώνεται με παράδοση (αυτοπαράδοση) και υπόκεινται σε Φ.Π.Α., η φορολογική δε υποχρέωση, γεννήθηκε κατά την ημέρα πραγματοποίησης των πράξεων αυτών (της μίσθωσης), κατά τα οριζόμενα στην περ. δ' της παρ. 3 του άρθρου 16 του Κώδικα Φ.Π.Α.. Για τις πράξεις αυτές, η προσφεύγουσα τεχνική εταιρεία υπέβαλε εκπρόθεσμα, κατά την 19/05/2017 τις με αριθ. κατ.,,,,,,, και «Ειδικές Δηλώσεις Φ.Π.Α.» κατά τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1070/04-05-2006. Περαιτέρω η προσφεύγουσα υπέβαλε στη φορολογική αρχή το με αριθ. καταχ./2018 τρίτο τροποποιητικό «Ειδικό Έντυπο Προϋπολογιστικού Κόστους Οικοδομής», δεδομένου ότι η ανέγερση του συγκροτήματος δεν ολοκληρώθηκε, καθώς, το Κτίριο Α δεν ανεγέρθηκε. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο των ως άνω «Ειδικών δηλώσεων» σε σχέση με τα δεδομένα του Προϋπολογιστικού Κόστους Οικοδομής, διαπιστώθηκε ότι η φορολογητέα αξία με την οποία παραδόθηκαν τα εννέα διαμερίσματα κατά τα υπό κρίση έτη, υπολείπονταν σημαντικά του αντίστοιχου κόστους κατασκευής αυτών. Κατά τα οριζόμενα στον ΚΦΠΑ και την Οδηγία, για τις πράξεις παράδοσης ακινήτων που αναφέρονται στις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 2 περίπτωση γ', του Κώδικα Φ.Π.Α., ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται σύμφωνα με το άρθρο 19 παράγραφος 2 περίπτωση α' η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών ή παρόμοιων αγαθών ή, αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς το κόστος των αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσής τους.

Ακολούθως ο έλεγχος προσδιόρισε το συνολικό κόστος ανέγερσης της οικοδομής στον χρόνο που παραδόθηκε για μίσθωση το κάθε διαμέρισμα, και το κόστος κάθε διαμερίσματος, με βάση τα δεδομένα του Βιβλίου κοστολογίου Οικοδομών που τηρούσε η προσφεύγουσα και τα χιλιοστά συμμετοχής του κάθε διαμερίσματος επί του οικοπέδου, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις της ΠΟΛ.1083/25.5.2006. Βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι οι υποβληθείσες δηλώσεις είναι ανακριβείς και καταλόγισε την προκύπτουσα διαφορά για τα υπό κρίση έτη.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι είναι εσφαλμένος ο υπολογισμός της φορολογητέας αξίας των διαμερισμάτων κατά τον έλεγχο, αφού εσφαλμένως συναθροίστηκε σε αυτά η αξία του αναλογούντος οικοπέδου προβάλλεται αβάσιμα, δεδομένου ότι ως φορολογητέα αξία στις περιπτώσεις αυτοπαράδοσης λαμβάνεται το κόστος κατασκευής της ιδιοκτησίας που αυτοπαραδίδεται (σχετ. [ΠΟΛ.1083/25.5.2006](#)), επειδή για την αυτοπαράδοση η φορολογητέα βάση είναι το κόστος της οικοδομής και δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη ως φορολογητέα βάση το προϋπολογιστικό κόστος. Έως την ολοκλήρωση όλης της οικοδομής, οι πληροφορίες (για την αυτοπαράδοση) αντλούνται από το "**Βιβλίο Κοστολογίου Οικοδομών**" και ως βάση λαμβάνεται **το κόστος κατασκευής**. Περαιτέρω, ορθά ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1039/09-03-2006, όπου ως «κόστος οικοδομής» θεωρείται κάθε δαπάνη αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών και κάθε άλλη επιβάρυνση που πραγματοποιείται για την κατασκευή και αποπεράτωση της. Κόστος «οικοδομής θεωρείται ακόμη και η αξία του οικοπέδου ανεξάρτητα από τον τρόπο απόκτησής του, οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται για την

ανέγερσή της καθώς και κάθε άλλη δαπάνη που πραγματοποιείται για την ανέγερση της «οικοδομής».

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η έννοια της αυτοπαράδοσης υφίσταται μόνο για τις ατομικές επιχειρήσεις, προβάλλεται αβάσιμα, δεδομένου ότι εν προκειμένω βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 3 παρ 1 του Ν. 2859/2000, υποκείμενος στο φόρο είναι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, άσχετα από τον επιδιωκόμενο σκοπό. Εν προκειμένω η αυτοπαράδοση γίνεται "πλάσμα δικαίου" για σκοπούς αποκλειστικά Φ.Π.Α.. Αντίστοιχα και στο άρθρο 9 της Οδηγίας, νοείται ως "υποκείμενος στο φόρο", οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τρόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής, χωρίς να αναφέρεται πουθενά ότι «υποκείμενος στο φόρο» είναι αποκλειστικά φυσικό πρόσωπο.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 28/12/2018 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **28/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Ομόρρυθμης Εταιρίας με την επωνυμία «.....» – **Α.Φ.Μ.**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογική Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	89.279,21
Πρόστιμο άρθρου 58Α και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013	83.743,90
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	173.023,11 €

Φορολογική 01/01/2013 – 31/12/2013	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	16.959,02
Πρόστιμο άρθρου 58Α και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013	15.907,56
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	32.866,58 €

Φορολογική 01/01/2014 – 31/12/2014	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	31.076,82
Πρόστιμο άρθρου 58Α και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013	15.538,41
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	46.615,23 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.