



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Καλλιθέα, 09/12/2016

Αριθμός απόφασης: 4204

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536
Φαξ : 2131604567

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. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ. 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ. 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 13.7.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας (πρώην), ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, με έδρα κατά το καταστατικό σύστασης στη και ήδη, κατά δήλωσή της με την ενδικοφανή προσφυγή της, στη της (οδός,, όροφος, Τ.Κ.) και με διεύθυνση στην Ελλάδα στο (οδός, Τ.Κ.), νόμιμα εκπροσωπούμενης από τον του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Παλαιού Φαλήρου, κάτοικο, οδός αριθμός, κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		30/05/2016	13/06/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2000 - 31/12/2000	52.909,24 €
2		30/05/2016	13/06/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2001 - 31/12/2001	49.344,52 €
3		30/05/2016	13/06/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2002 - 31/12/2002	48.667,30 €
4		30/05/2016	13/06/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2003 - 31/12/2003	48.532,97 €
5		30/05/2016	13/06/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2004 - 31/12/2004	48.532,97 €
6		30/05/2016	13/06/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2005 - 31/12/2005	44.362,52 €
7		30/05/2016	13/06/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2006 - 31/12/2006	40.595,90 €
8		30/05/2016	13/06/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2007 - 31/12/2007	37.317,54 €
9		30/05/2016	13/06/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2008 - 31/12/2008	54.416,23 €
10		30/05/2016	13/06/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2009 - 31/12/2009	77.458,02 €
11		30/05/2016	13/06/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2010 - 31/12/2010	74.267,42 €
12		30/05/2016	13/06/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2011 - 31/12/2011	56.453,38 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Της στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 30.5.2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Της απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 13.7.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 8.194.920 δρχ., πλέον 9.833.904 δρχ. πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας.

2) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 7.642.794 δρχ., πλέον 9.171.353 δρχ. πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας.

3) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 22.121,50 €, πλέον 26.545,80 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας.

4) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 22.060,44 €, πλέον 26.472,53 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας.

5) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 22.060,44 €, πλέον 26.472,53 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας.

6) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 20.164,78 €, πλέον 24.197,74 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας.

7) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 18.452,68 €, πλέον 22.143,22 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας.

8) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 16.962,52 €, πλέον 20.355,02 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας.

9) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 24.734,65 €, πλέον 29.681,58 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας.

10) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 35.208,19 €, πλέον 42.249,83 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας.

11) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 33.757,92 €, πλέον 40.509,50 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας.

12) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 28.511,81 €, πλέον 27.941,57 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας.

Οι διαφορές φόρου προέκυψαν επί τη βάσει της από 30.5.2016 έκθεσης τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 1.1.2000-31.12.2000, 1.1.2001-31.12.2001, 1.1.2002-31.12.2002, 1.1.2003-31.12.2003, 1.1.2004-31.12.2004, 1.1.2005-31.12.2005, 1.1.2006-31.12.2006, 1.1.2007-31.12.2007, 1.1.2008-31.12.2008, 1.1.2009-31.12.2009, 1.1.2010-31.12.2010 και 1.1.2011-31.12.2011, όπως αυτά προέκυπταν από τα τηρηθέντα βιβλία της, με την προσθήκη εισοδήματος από ακίνητα και στη συνέχεια αναπροσαρμόστηκαν αντίστοιχα οι δαπάνες της (αποσβέσεις) και τελικά τα καθαρά της κέρδη, ως ακολούθως:

Διαχειριστικές χρήσεις	Ακαθάριστα έσοδα	Δαπάνες (αποσβέσεις)	Καθαρά κέρδη
2000	21.217.368 δρχ.	2.121.737 δρχ.	19.095.631 δρχ.
2001	21.042.718 δρχ.	2.104.272 δρχ.	18.938.446 δρχ.
2002	64.843,30 €	6.484,33 €	58.358,97 €
2003	64.843,30 €	6.484,33 €	58.358,97 €
2004	64.843,30 €	6.484,33 €	58.358,97 €
2005	64.311,27 €	6.431,13 €	57.880,14 €
2006	64.311,27 €	6.431,13 €	57.880,14 €
2007	64.311,27 €	3.215,56 €	61.095,71 €
2008	93.365,99 €	4.668,30 €	88.697,69 €
2009	132.519,40 €	6.625,97 €	125.893,43 €
2010	131.744,65 €	6.587,23 €	125.157,42 €
2011	130.749,14 €	6.537,46 €	124.211,68 €

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση εν όλω ή εν μέρει, άλλως τη μεταρρύθμιση, των παραπάνω πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προβάλλοντας, συνοπτικά, τους παρακάτω λόγους:

- 1.) Αντίθετος στο νόμο και το Σύνταγμα ο ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 ν. 4174/2013.
- 2.) Ανυπαρξία της παράβασης στην προκειμένη περίπτωση και, για το λόγο αυτό, νόμω και ουσία αβάσιμη η έκδοση των προσβαλλόμενων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πράξεων.
- 3.) Νόμω και ουσία αβάσιμη η κρίση του ελέγχου περί νόμιμης εντολής διενέργειας ελέγχου και νόμιμης προδικασίας του υπό κρίση ελέγχου. Έλλειψη ειδικής εντολής ελέγχου κατά παράβαση της προδικασίας διενέργειας ελέγχου.
- 4.) Αναρμοδιότητα του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
- 5.) Μη πρόσβαση στο διοικητικό φάκελο, μη κοινοποίηση όλων των επικαλουμένων από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. εγγράφων που αναφέρονται στη συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου και τα οποία έλαβε αυτό υπόψη του για την τεκμηρίωση του υπό κρίση καταλογισμού σε βάρος της. Στέρησή της από τη δυνατότητά της για ορθή άσκηση του συνταγματικού δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης για το λόγο αυτό.
- 6.) Παραγεγραμμένη η δυνατότητα του Δημοσίου να ελέγξει το μεγαλύτερο πλήθος των κρινόμενων φορολογικών περιόδων, και ιδίως τις φορολογικές περιόδους 2000 έως και 2007, και να καταλογίσει για αυτές φόρο εισοδήματος.
- 7.) Αनावαιτολόγητες και ουσία αβάσιμες οι διαπιστώσεις του φορολογικού ελέγχου. Εσφαλμένος και πλημμελής ο προσδιορισμός του φόρου και ο καταλογισμός του σε βάρος της.
- 7α.) Νόμω αβάσιμη η αναδρομική επιβολή φόρων, προστίμων και τελών, ενώ η ίδια έχει υπαχθεί στο ν. 4178/2013 (και προηγουμένως ν. 4014/2011) περί αντιμετώπισης της αυθαίρετης δόμησης, ο οποίος ρητά προβλέπει τη μη αναδρομική επιβολή οιοδήποτε φόρου ή προστίμου για τις αυθαίρετες κατασκευές που «νομιμοποιήθηκαν» και «τακτοποιήθηκαν» υπό το πρίσμα των διατάξεών του.
- 7β.) Επικουρικά, πλημμελής η αιτιολογία των πράξεων προσδιορισμού φόρου, λόγω μη προσκόμισης συγκριτικών στοιχείων που να θεμελιώνουν τον τεκμαρτό προσδιορισμό του ακαθάριστου εισοδήματος από την ιδιόχρηση του ακινήτου σε 5% επί της αντικειμενικής του αξίας (και όχι κατά το δηλωθέν από την ίδια ποσοστό 3,5%), κατά τα ειδικότερα οριζόμενα με τις διατάξεις του άρθρου 22 παρ. 3 ν. 2238/1994.
- 7γ.) Επικουρικά, ισχυρισμός ως προς την ιδιόχρηση και τον τρόπο υπολογισμού τεκμαρτού φορολογητέου εισοδήματος ιδιόχρησης οικοδομής.
- 7δ.) Επικουρικά, νόμω και ουσία αβάσιμος ο υπολογισμός από τη φορολογική αρχή της αντικειμενικής αξίας του υπό κρίση ακινήτου και ιδίως της υπολειπόμενης γαίας (ΑΑ-γης).
- 7ε.) Επικουρικά, ουσία αβάσιμος ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι η δεύτερη ομάδα αυθαίρετων κατασκευών είχε ολοκληρωθεί την 31.12.1999.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 1, 3 και 5-8 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης... [...] 3. Με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλεται η καταβολή ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού, υπό την προϋπόθεση ότι έχει καταβληθεί το υπόλοιπο πενήντα τοις εκατό (50%). [...] 5. Εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. [...] Αν, εντός της ανωτέρω προθεσμίας, δεν εκδοθεί απόφαση τότε θεωρείται ότι η ενδικοφανής προσφυγή έχει απορριφθεί από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης και ο υπόχρεος έχει λάβει γνώση αυτής της απόρριψης κατά την εκπνοή της προθεσμίας αυτής. [...] 6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. [...] 7. Η Φορολογική Διοίκηση δεν έχει δικαίωμα προσφυγής κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης. 8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. [...] Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος: «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις

οποίες αναφέρεται ο φόρος. [...] 4. Το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία και η απονομή των συντάξεων δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης...»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι η προβλεπόμενη με το άρθρο 63 ν. 4174/2013 δυνατότητα της φορολογικής αρχής να προβαίνει σε ιεραρχικό έλεγχο εκδοθείσας από την ίδια καταλογιστικής πράξης, κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής από τον φορολογούμενο, είναι αντίθετη με τις διατάξεις του άρθρου 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος, που, θεσπίζοντας τον κανόνα της νομιμότητας και βεβαιότητας του φόρου, επιβάλλουν την έκδοση καταλογιστικών πράξεων με οριστικό και εκτελεστό χαρακτήρα, ενώ ταυτόχρονα απαγορεύουν τον ιεραρχικό τους έλεγχο, π.χ. μέσω της θέσπισης ενδικοφανούς προσφυγής, όπως εν προκειμένω. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, γιατί από καμιά διάταξη δεν μπορεί να συναχθεί ότι οι καταλογιστικές πράξεις της φορολογικής διοίκησης δεν είναι οριστικές και εκτελεστές, αφού τα καταλογιζόμενα ποσά έχουν ήδη βεβαιωθεί (οριστικές) και μπορούν να εισπραχθούν αναγκαστικά (εκτελεστές), δεδομένου ότι οι καταλογιστικές πράξεις αποτελούν από μόνες τους εκτελεστό τίτλο, εκτός αν ο φορολογούμενος ασκήσει την προβλεπόμενη από το άρθρο 63 ν. 4174/2013 ενδικοφανή προσφυγή και καταβάλλει το 50% του αμφισβητούμενου και βεβαιωμένου ποσού, οπότε αναστέλλεται η καταβολή (αναγκαστική είσπραξη) του υπόλοιπου 50%. Αν δεν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, τα καταλογισθέντα με τις καταλογιστικές πράξεις της φορολογικής διοίκησης ποσά μπορούν να εισπραχθούν αναγκαστικά με τις εν λόγω πράξεις, οι οποίες, όπως προαναφέρθηκε, αποτελούν από μόνες τους εκτελεστό τίτλο, χωρίς να απαιτείται κάποια άλλη τυχόν διαδικασία «οριστικοποίησής» τους. Εξάλλου, από καμιά διάταξη δεν μπορεί να συναχθεί ότι οι καταλογιστικές πράξεις της φορολογικής διοίκησης απαγορεύεται να υπαχθούν σε ιεραρχικό έλεγχο ούτε ότι η υπαγωγή τους σε τέτοιο έλεγχο τις καθιστά καθ' οιονδήποτε τρόπο μη οριστικές, παραβιάζοντας τάχα τον κανόνα της βεβαιότητας του φόρου, αλλά ούτε και μη εκτελεστές, με εξαίρεση, κατά τούτο το τελευταίο, την προαναφερθείσα περίπτωση, κατά την οποία ο φορολογούμενος ασκεί ενδικοφανή προσφυγή, καταβάλλοντας ταυτόχρονα το 50% του αμφισβητούμενου και βεβαιωμένου ποσού, οπότε αναστέλλεται η καταβολή (αναγκαστική είσπραξη) του υπόλοιπου 50%, περίπτωση όμως κατά την οποία στην πραγματικότητα και κατ' ορθή ερμηνεία του νόμου η προσβαλλόμενη πράξη εξακολουθεί να αποτελεί εκτελεστό τίτλο και με αυτή την έννοια παραμένει εκτελεστή (με βάση αυτή άλλωστε καταβάλλεται και το μη αναστελλόμενο 50%) και απλώς αναστέλλεται η εκτελεστότητά της για το υπολειπόμενο 50% **και μόνο γι' αυτό, δηλαδή συγκεκριμένα και σαφώς προσδιορισμένα για το ποσό αυτό**. Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι πλανημένα και παράνομα εκδόθηκαν για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους (2000-2011) οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., αφού δεν υπέπεσε σε καμία παράβαση των διατάξεων του ν. 2238/1994, του ν. 4172/2013, του ν. 4174/2013 ή/και του ν. 2523/1997, αρνείται δε όλους τους περί του αντιθέτου ισχυρισμούς του ελέγχου και τους αντικρούει ως νόμω αβάσιμους και ουσία ανακριβείς και ως στερούμενους νόμιμης αιτιολογίας. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος, αφού η προσφεύγουσα δεν εξειδικεύει εν προκειμένω σε ποιους ισχυρισμούς του ελέγχου αντιτίθεται και για ποιους λόγους τους θεωρεί νόμω αβάσιμους, ουσία ανακριβείς και στερούμενους νόμιμης αιτιολογίας.

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 37 παρ. 5 ν. 4141/2013: «Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.»

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι η προδικασία του ελέγχου και κατ' επέκταση και οι προσβαλλόμενες πράξεις που εκδόθηκαν στα πλαίσιά του πάσχουν ακυρότητας λόγω α) μη νόμιμης επίδοσης (γνωστοποίησης) σε αυτήν όλων των οικείων εντολών ελέγχου, διαδοχικά και αδιάλειπτα μεταξύ της αρχικής εντολής, που εκδόθηκε από το ΔΕΚ Αθηνών (αριθμ./16.11.2012), μέχρι και την τελική, που εκδόθηκε από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (αριθμ./15.9.2015), δυνάμει της οποίας έλαβε χώρα ο έλεγχος, σε κάθε δε περίπτωση λόγω β) μη νόμιμης επίδοσης (γνωστοποίησης) σε αυτήν όλων των οικείων εντολών ελέγχου που εξέδωσε το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και συγκεκριμένα όλων των ενδιάμεσων εντολών μεταξύ της αρχικής (αριθμ./6.2.2014) και της τελικής εντολής (αριθμ./15.9.2015) που εκδόθηκαν από αυτό. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, γιατί, ενώ πράγματι κατά την έναρξη του ελέγχου, και συγκεκριμένα πριν τη διενέργεια της πρώτης ελεγκτικής ενέργειας, υφίσταται υποχρέωση του φορολογικού ελέγχου, προκειμένου ο ελεγχόμενος να μπορεί να ασκήσει όλα τα νόμιμα δικαιώματά του και να συνεργαστεί αποτελεσματικά μαζί του, να γνωστοποιήσει σε αυτόν το είδος του διενεργηθησόμενου ελέγχου, το ειδικότερο αντικείμενο του ελέγχου και το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα [υποχρέωση που εκπληρώθηκε στην υπό κρίση περίπτωση με τη συγκοινοποίηση (εν προκειμένω, **επίδοση** από τη Φορολογική Διοίκηση και όχι παραλαβή αντιγράφου με πρωτοβουλία της προσφεύγουσας) στην προσφεύγουσα, α) μαζί με την υπ' αριθμ./5.12.2012

πρόσκληση προς αυτήν να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα στοιχεία που αναφέρονται στην πρόσκληση αυτή με σκοπό τη διενέργεια τακτικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων με βάση την υπ' αριθμ./16.11.2012 σχετική εντολή ελέγχου, και της εν λόγω υπ' αριθμ./16.11.2012 εντολής την ίδια ημέρα (11.12.2012), και β) μαζί με το υπ' αριθμ./15.4.2014 αίτημα προς την προσφεύγουσα να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα στοιχεία που αναφέρονται στο αίτημα αυτό (αίτημα για παροχή πληροφοριών) σε συνέχεια της υπ' αριθμ./6.2.2014 εντολής ελέγχου, και της εν λόγω υπ' αριθμ./6.2.2014 εντολής την ίδια ημέρα (23.4.2014) κατόπιν κοινοποίησης (επίδοσης) σε αυτήν της υπ' αριθμ./27.5.2013 εντολής πριν την 31.12.2013, στα πλαίσια της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 37 παρ. 5 ν. 4141/2013, και συγκεκριμένα στις 5.12.2013], απεναντίας από καμιά διάταξη δεν μπορεί να συναχθεί ότι ο φορολογικός έλεγχος έχει υποχρέωση να γνωστοποιεί στον ελεγχόμενο ούτε ότι ο ελεγχόμενος έχει κάποιο τυχόν δικαίωμα να γνωρίζει τους εμπλεκόμενους στον εκάστοτε έλεγχο ελεγκτές, απορριπτομένου ως αβάσιμου του αντίθετου σχετικού ισχυρισμού της προσφεύγουσας, και συνεπώς στην υπό κρίση περίπτωση δεν υπήρχε υποχρέωση της φορολογικής διοίκησης να γνωστοποιήσει στην προσφεύγουσα (και) όλες τις ενδιάμεσες εντολές ελέγχου, με τις οποίες, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην έκθεση ελέγχου και μη αμφισβητούμενα από την προσφεύγουσα, απλώς αντικαθιστούνταν οι ελεγκτές που είχαν οριστεί να διενεργήσουν τον υπό κρίση έλεγχο της προσφεύγουσας και οι οποίες αποτελούν απλώς εσωτερικά έγγραφα της Διοίκησης. Με άλλα λόγια, από τις τρεις επιδοθείσες εντολές ελέγχου οι μεν 2 (υπ' αριθμ./16.11.2012 και υπ' αριθμ./6.2.2014) ήταν απαραίτητο κατά νόμον να κοινοποιηθούν στην προσφεύγουσα, αφού συναρτώνταν με πρόσκληση (στην πρώτη περίπτωση) και αίτημα (στη δεύτερη) για παροχή από την προσφεύγουσα στοιχείων, προκειμένου να καταστεί δυνατή η πραγματοποίηση του ελέγχου, η δε τρίτη (υπ' αριθμ./27.5.2013) ήταν εύλογο να της κοινοποιηθεί λόγω της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 37 παρ. 5 ν. 4141/2013, ενώ οι υπόλοιπες εντολές ελέγχου οι σχετικές με αντικατάσταση των ορισθέντων ελεγκτών δεν ήταν απαραίτητο κατά νόμον να της κοινοποιηθούν. Εξάλλου, και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι από τον κανόνα της τυπικότητας της φορολογίας και τη συνταγματική αρχή της δημοσιότητας, που διέπουν τη δράση της φορολογικής διοίκησης, προκύπτει υποχρέωσή της να γνωστοποιεί στον ελεγχόμενο (και μάλιστα με πλήρη απόδειξη) τυχόν αλλαγές στα πλαίσια του φορολογικού ελέγχου, επειδή η πλήρης δημοσιότητα στα στοιχεία και την προδικασία του φορολογικού καταλογισμού καθιστούν σαφή και διαυγή τη σπουδαιότητά του και διαφυλάττουν την αντικειμενική και μη καταχρηστική δράση της φορολογικής διοίκησης, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος **στο βαθμό και κατά το μέρος που** η προσφεύγουσα θεωρεί ότι η υποχρέωση αυτή γνωστοποίησης αφορά και στις τυχόν αντικαταστάσεις των ορισθέντων για τη διενέργεια του σχετικού ελέγχου ελεγκτών. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο τρίτος λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ. 1 ν. 4141/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: «1.α. Συνιστάται ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία φορολογικού ελέγχου επιπέδου Διεύθυνσης, με τίτλο «Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)», η οποία υπάγεται στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, έχει έδρα στο Δήμο Αθηναίων και η κατά τρόπον αρμοδιότητα του εκτείνεται σε όλη την Επικράτεια. [...] Στο Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου μεταφέρονται οι κατωτέρω αρμοδιότητες για τους φορολογουμένους μεγάλου πλούτου όλης της Επικράτειας: αα) Οι αρμοδιότητες που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν. 2343/1995 (Α' 211), όπως ισχύει, και της παρ. 4 του άρθρου 1 του π.δ. 280/1997 (Α' 203), όπως ισχύουν. **Κατά την έναρξη λειτουργίας του το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. είναι αρμόδιο για τον έλεγχο των υποθέσεων [...], καθώς και των αλλοδαπών εταιρειών εκμετάλλευσης ακινήτων, για τις οποίες δεν προκύπτει το φυσικό πρόσωπο ή των ημεδαπών εταιρειών εκμετάλλευσης ακινήτων, στις οποίες συμμετέχει αλλοδαπή εταιρεία χωρίς να εμφανίζεται το φυσικό πρόσωπο.** ββ) Οι αρμοδιότητες που αφορούν στη βεβαίωση και στην αναγκαστική είσπραξη για τα έσοδα που προέρχονται από ενέργειες του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για τους φορολογουμένους μεγάλου πλούτου. [...] γ. Οι υφιστάμενες, κατά την έναρξη λειτουργίας του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., εκκρεμείς υποθέσεις φορολογουμένων μεγάλου πλούτου του Διαπεριφερειακού Ελεγκτικού Κέντρου Αθηνών ολοκληρώνονται από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., στο οποίο μεταφέρονται οι αρμοδιότητες της υποπαραγράφου α' της παρούσας παραγράφου γι' αυτές, μαζί με το σχετικό αρχείο. Ο έλεγχος των υποθέσεων αυτών θα συνεχιστεί και θα ολοκληρωθεί, χωρίς να απαιτείται η έκδοση νέας εντολής, από τον ίδιο ή τους ίδιους ελεγκτές, στους οποίους έχει ανατεθεί, οι οποίοι μετακινούνται για αυτόν το σκοπό στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. είναι αρμόδιο για την έκδοση των φύλλων ελέγχου των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και των λοιπών καταλογιστικών πράξεων που αφορούν τις εν λόγω εκκρεμείς υποθέσεις, καθώς και για την περαιτέρω διαδικασία επίλυσης των φορολογικών διαφορών και βεβαίωσης των καταλογιζόμενων διαφορών φόρων, πρόσθετων φόρων, προσαυξήσεων, τελών, εισφορών και προστίμων κατά τις ισχύουσες διατάξεις.»

Επειδή, με τον τέταρτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι εν προκειμένω το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αναρμοδίως προέβη στη διενέργεια ελέγχου σε βάρος της, γιατί αφενός ο έλεγχος έλαβε χώρα σε βάρος αλλοδαπής εταιρείας, και δη αναφορικά με ακίνητα αυτής, και όχι σε βάρος των φυσικών προσώπων-φορέων της και αφετέρου το Διαπεριφερειακό Ελεγκτικό Κέντρο (Δ.Ε.Κ.) είναι αρμόδιο για τη διενέργεια ελέγχου σε βάρος συνδεδεμένων επιχειρήσεων, ενώ και σε κάθε περίπτωση η αρμοδιότητα του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. εξαντλείται στον έλεγχο μόνο φυσικών προσώπων και με αυτή την έννοια η μεταβίβαση της αρμοδιότητας ελέγχου επιχειρήσεων στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. είναι δυνατή, μόνο εφόσον ο έλεγχος εξαντλείται στα φυσικά πρόσωπα των επιχειρήσεων αυτών, σε καμία όμως περίπτωση στα ακίνητα των εταιρειών, όπως εν προκειμένω, καθότι για τις περιπτώσεις αυτές αρμόδιες είναι άλλες φορολογικές αρχές (επιμέρους Δ.Ο.Υ. ή Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), συνεπώς οι

προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτέες, αφού έχουν εκδοθεί από καθ' ύλην αναρμόδιο όργανο. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, γιατί σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 34 παρ. 1 περ. α' υποπερ. αα' εδ. β' ν. 4141/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων, το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. είναι ρητά αρμόδιο (και) για τον έλεγχο των αλλοδαπών εταιρειών εκμετάλλευσης ακινήτων, για τις οποίες δεν προκύπτουν τα φυσικά πρόσωπα-μέτοχοι/εταίροι τους, όπως στην υπό κρίση περίπτωση, και όχι μόνο φυσικών προσώπων ή έστω των φυσικών προσώπων-φορέων τους, όπως εσφαλμένα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, και πράγματι με την υπ' αριθμ. ΔΕΣ Α 1120302 ΕΞ 2013/29.7.2013 (ΦΕΚ Β' 1926/8.8.2013) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων μεταφέρθηκε ο έλεγχος της προσφεύγουσας από το Διαπεριφερειακό Ελεγκτικό Κέντρο (Δ.Ε.Κ.) Αθηνών, στο οποίο είχε ανατεθεί αρχικά με την υπ' αριθμ. ΔΕΣ Α 1122871 ΕΞ 2012/5.9.2012 (ΦΕΚ Β' 2604/25.9.2012) απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών, στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Για το λόγο αυτό ο τέταρτος λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής της πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 3 Συντάγματος: «*Η αρμόδια υπηρεσία ή αρχή υποχρεούται να απαντά στα αιτήματα για παροχή πληροφοριών και χορήγηση εγγράφων, ιδίως πιστοποιητικών, δικαιολογητικών και βεβαιώσεων μέσα σε ορισμένη προθεσμία, όχι μεγαλύτερη των 60 ημερών, όπως νόμος ορίζει. Σε περίπτωση παρόδου άπρακτης της προθεσμίας αυτής ή παράνομης άρνησης, πέραν των άλλων τυχόν κυρώσεων και ένομων συνεπειών, καταβάλλεται και ειδική χρηματική ικανοποίηση στον αιτούντα, όπως νόμος ορίζει.*», σύμφωνα δε με το άρθρο 20 Συντάγματος: «*1. Καθένας έχει δικαίωμα στην παροχή ένομης προστασίας από τα δικαστήρια και μπορεί να αναπτύξει σ' αυτά τις απόψεις του για τα δικαιώματα ή συμφέροντα του, όπως νόμος ορίζει. 2. Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του.*» Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 5 ν. 2690/1999, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: «*1. Κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις. 2. Όποιος έχει ειδικό έννομο συμφέρον δικαιούται, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των ιδιωτικών εγγράφων που φυλάσσονται στις δημόσιες υπηρεσίες και είναι σχετικά με υπόθεσή του η οποία εκκρεμεί σε αυτές ή έχει διεκπεραιωθεί από αυτές. 3. Το κατά τις προηγούμενες παραγράφους δικαίωμα δεν υφίσταται στις περιπτώσεις που το έγγραφο αφορά την ιδιωτική ή οικογενειακή ζωή τρίτου, ή αν παραβλάπτεται απόρρητο το οποίο προβλέπεται από ειδικές διατάξεις. Η αρμόδια διοικητική αρχή μπορεί να αρνηθεί την ικανοποίηση του δικαιώματος τούτου αν το έγγραφο αναφέρεται στις συζητήσεις του Υπουργικού Συμβουλίου, ή αν η ικανοποίηση*

του δικαιώματος αυτού είναι δυνατόν να δυσχεράνει ουσιαστικά την έρευνα δικαστικών, διοικητικών, αστυνομικών ή στρατιωτικών αρχών σχετικώς με την τέλεση εγκλήματος ή διοικητικής παράβασης.

4. Το δικαίωμα των παρ. 1 και 2 ασκείται: α) με μελέτη του εγγράφου στο κατάστημα της υπηρεσίας, ή β) με χορήγηση αντιγράφου, εκτός αν η αναπαραγωγή τούτου μπορεί να βλάψει το πρωτότυπο. [...]

5. Η άσκηση του κατά τις παρ. 1 και 2 δικαιώματος γίνεται με την επιφύλαξη της ύπαρξης τυχόν δικαιωμάτων πνευματικής ή βιομηχανικής ιδιοκτησίας.

6. Η χρονική προθεσμία για τη χορήγηση εγγράφων κατά τις παραγράφους 1 και 2 ή την αιτιολογημένη απόρριψη της σχετικής αίτησης του πολίτη είναι είκοσι (20) ημέρες.», σύμφωνα δε με το άρθρο 6 του ίδιου ν. 2690/1999, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, [...], προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος **έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση** των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. [...]

4. Οι διατάξεις των παρ. 1 και 2 εφαρμόζονται και όταν οι σχετικές με τη δυσμενή διοικητική πράξη διατάξεις προβλέπουν δυνατότητα άσκησης διοικητικής προσφυγής.»

Εξάλλου, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 1 εδ. β' και γ' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: «Ο φορολογούμενος **δύνатаι να ζητά** να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.»

Επειδή, με τον πέμπτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι το Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π. παρανόμως δεν της συγκοινοποίησε, μαζί με την έκθεση ελέγχου, τα έγγραφα-στοιχεία που αναφέρονται ως συνημμένα στην έκθεση ελέγχου (και ενδεικτικά τα συγκριτικά στοιχεία α) ΦΜΑ: 127/2.4.1996 και β) ΦΜΑ: 439/27.9.1996), γιατί έτσι δεν έλαβε γνώση τους, όπως είχε δικαίωμα (άρθρο 5 ν. 2690/1999, ερμηνευόμενο υπό το φως του άρθρου 10 παρ. 3 Συντάγματος), ώστε να μπορέσει να ασκήσει πλήρως τα συνταγματικά κατοχυρωμένα δικαιώματά της για προηγούμενη ακρόαση (άρθρο 20 παρ. 2 Συντάγματος, ατομικό δικαίωμα και κατά τούτο θεμελιώδης κανόνας στη διοικητική διαδικασία) και για αποτελεσματική δικαστική προστασία (άρθρο 20 παρ. 1 Συντάγματος, ατομικό δικαίωμα και κατά τούτο θεμελιώδης δικονομικός κανόνας, δεδομένου μάλιστα ότι χωρίς λήψη αντιγράφων ο διοικούμενος-προσφεύγων δεν μπορεί να κάνει ουσιαστικά χρήση των αναφερόμενων ως συνημμένων εγγράφων στις περιπτώσεις εκείνες, όπου φέρει δικονομικά το βάρος να αποδείξει με έγγραφα έναν ισχυρισμό του). Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, γιατί η

πλήρης άσκηση του δικαιώματος αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας και προηγούμενης ακρόασης κατά τις διατάξεις του άρθρου 20 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος αντίστοιχα προϋποθέτουν πλήρη, σαφή και ειδική αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, που στις φορολογικές υποθέσεις εξυπηρετείται από τη συντασσόμενη έκθεση ελέγχου, η οποία ακριβώς γι' αυτό το λόγο συγκοινοποιείται στον ελεγχόμενο με τις προσβαλλόμενες πράξεις, για να μπορεί δηλαδή αυτός να ασκήσει πλήρως τα συνταγματικά κατοχυρωμένα δικαιώματά του για προηγούμενη ακρόαση και αποτελεσματική δικαστική προστασία. Η έκθεση ελέγχου περιέχει, μεταξύ άλλων, όλες τις διαπιστώσεις-ευρήματα και τα πορίσματα του ελέγχου, καθώς και τις νομικές και πραγματικές βάσεις, επί των οποίων ο έλεγχος στήριξε τα συμπεράσματά του και τελικά τις καταλογιστικές πράξεις, και, ανάλογα με την περίπτωση, αναφορά σε άλλα υποστηρικτικά στοιχεία και έγγραφα, όπως εν προκειμένω. Η συγκοινοποίηση, μαζί με την έκθεση ελέγχου, και όλων των τυχόν υποστηρικτικών εγγράφων και στοιχείων δε θα εξυπηρετούσε την οικονομία της διαδικασίας, πόσω μάλλον όταν το ουσιώδες, από τη σκοπιά της αποτελεσματικής άσκησης των προαναφερθέντων δύο συνταγματικών δικαιωμάτων του ελεγχόμενου, είναι η έκθεση ελέγχου, που περιέχει το συμπέρασμα-κρίση του ελέγχου από τη συνεκτίμηση όλων των υποστηρικτικών-αποδεικτικών στοιχείων (μέσων) που είχε στη διάθεσή του. Υπό αυτό το πρίσμα, η μη συγκοινοποίηση των τυχόν αναφερόμενων στην έκθεση ελέγχου ως συνημμένων λοιπών υποστηρικτικών στοιχείων και εγγράφων δε συνιστά, από μόνη της, παραβίαση της υποχρέωσης του ελέγχου για πλήρη, σαφή και ειδική αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, απορριπτομένου του σχετικού αντίθετου ισχυρισμού της προσφεύγουσας. Αν ο ελεγχόμενος θεωρεί ότι κάποιο από τα εν λόγω υποστηρικτικά-αποδεικτικά στοιχεία-έγγραφα, τα οποία αναφέρονται ως συνημμένα στην έκθεση ελέγχου, είναι σημαντικό για την αντίκρουση των ισχυρισμών και των συμπερασμάτων του ελέγχου και για υποστήριξη των δικών του αντίθετων ισχυρισμών, έχει δικαίωμα να λάβει γνώση του, υποβάλλοντας όμως σχετική αίτηση, όπως προκύπτει ρητά από όλες τις προαναφερθείσες διατάξεις των άρθρων 10 παρ. 3 Συντάγματος, 28 παρ. 1 εδ. β' ν. 4174/2013 και 5 ν. 2690/1999 και κατά τα ειδικότερα οριζόμενα σε αυτές. Στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου και δεν αμφισβητείται από την προσφεύγουσα, το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επέδωσε στην προσφεύγουσα στις 28.3.2016 σημείωμα διαπιστώσεων (υπ' αριθμ. 60/21.3.2016), στο οποίο αναφερόταν η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογούσε τη διαφοροποίηση της εν λόγω οφειλής, μαζί με προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. Με το σημείωμα αυτό κλήθηκε η προσφεύγουσα να διατυπώσει τις απόψεις της αναφορικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου και τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή τους. Εντούτοις, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην κλήση αυτή εντός του χρονικού διαστήματος των είκοσι (20) ημερών ούτε και προκύπτει από κανένα στοιχείο ότι ζήτησε να λάβει αντίγραφο οποιουδήποτε εγγράφου, επί του οποίου βασίστηκαν οι προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, αλλά το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. απάντησε τυχόν αρνητικά ή δεν ανταποκρίθηκε καθόλου στο αίτημα, με

αποτέλεσμα η προσφεύγουσα να μην μπορέσει να ασκήσει πλήρως το δικαίωμά της για προηγούμενη ακρόαση. Ομοίως δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο ότι η προσφεύγουσα ζήτησε να λάβει αντίγραφο οποιουδήποτε εγγράφου, επί του οποίου βασίστηκε ο οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, αλλά το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. απάντησε τυχόν αρνητικά ή δεν ανταποκρίθηκε καθόλου στο αίτημα, με αποτέλεσμα η προσφεύγουσα να μην μπορέσει να ασκήσει πλήρως το δικαίωμά της για αποτελεσματική έννομη προστασία, με την κατάθεση ενδικοφανούς προσφυγής. Συνεπώς, δεν προκύπτει καμία προσβολή του δικαιώματός της για πρόσβαση σε διοικητικά έγγραφα, αφού η ίδια δε θέλησε σε καμιά περίπτωση να κάνει χρήση του, ούτε πολύ περισσότερο προσβολή του δικαιώματός της για προηγούμενη ακρόαση, αφού, αν και κλήθηκε προς το σκοπό αυτό, δε θέλησε να το ασκήσει, όπως προκύπτει σαφώς από τη μη ανταπόκρισή της στην πρόσκληση αυτή, ούτε ακόμη περισσότερο προσβολή του δικαιώματός της για αποτελεσματική έννομη προστασία, αφού δεν προβάλλει με την ενδικοφανή προσφυγή της ότι αιτήθηκε πρόσβασης σε κάποιο ή κάποια συγκεκριμένα ή όλα εκ των αναφερόμενων ως συνημμένων στην έκθεση ελέγχου εγγράφων, αλλά το αίτημά της απορρίφθηκε ή δεν εξετάστηκε καθόλου. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο πέμπτος λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής της πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τον έκτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: *«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.»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 113 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2000-2011: *«Οι διατάξεις των άρθρων 65 έως 72 [...], 83 έως 85, εφαρμόζονται αναλόγως και στη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων τα οποία αναφέρονται στο άρθρο 101.»* Περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 1 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2000-2011: *«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»*, σύμφωνα δε με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 4 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2000-2011: *«Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) [...], β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68.»*. Εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 68 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες

χρήσεις 2000-2011: «1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει φύλλα ελέγχου προσδιορισμού του φόρου, τόσο γι' αυτούς που έχουν επιδώσει δηλώσεις, όσο και γι' αυτούς που παρέλειψαν να επιδώσουν δήλωση. [...] 2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. [...] 6. Η περαίωση των δηλώσεων που κρίνονται ειλικρινείς ενεργείται με περιληπτικό φύλλο ελέγχου.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 101 παρ. 1 περ. δ' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2000-2011: «Στο φόρο υπόκεινται: α) [...], δ) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας...». Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 107 παρ. 1 και 2 περ. α' εδ. α' του ίδιου νόμου, όπως ίσχυαν κατά το οικονομικό έτος 2001: «1. Κάθε νομικό πρόσωπο του άρθρου 101 υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση φόρου εισοδήματος... 2. Η δήλωση της προηγούμενης παραγράφου υποβάλλεται: α) Από τα νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101, **μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15^η) ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου**, για τα εισοδήματα που απόκτησαν μέσα σε αυτή.», σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 107 παρ. 1 και 2 περ. α' εδ. α' του ίδιου νόμου, όπως ίσχυαν κατά τα οικονομικά έτη 2002-2012: «1. Κάθε νομικό πρόσωπο του άρθρου 101 υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση φόρου εισοδήματος... Επίσης σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος υποχρεούνται και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που έχουν στην κυριότητά τους ακίνητο στην Ελλάδα, ανεξάρτητα αν προκύπτει ή όχι εισόδημα από αυτό. 2. Η δήλωση της προηγούμενης παραγράφου υποβάλλεται: α) Από τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 και του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, **μέχρι τη δέκατη (10^η) ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου**, για τα εισοδήματα που απόκτησαν μέσα σε αυτήν.»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, για τις διαφορές φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων που καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα με τις προσβαλλόμενες πράξεις και δεδομένου ότι αυτές οφείλονται σε ανακρίβεια, που προκύπτει από την παράλειψη δήλωσης μέρους των υπό κρίση ακινήτων της και συγκεκριμένα αυτών που νομιμοποιήθηκαν / τακτοποιήθηκαν μεταγενέστερα, ισχύει 10ετής παραγραφή, που αρχίζει από το τέλος του έτους, εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για υποβολή της σχετικής δήλωσης φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων. Συνεπώς:

για τη χρήση

2000

2001

η παραγραφή λήγει, καταρχήν, στις

31.12.2011

31.12.2012

2002	31.12.2013
2003	31.12.2014
2004	31.12.2015
2005	31.12.2016
2006	31.12.2017
2007	31.12.2018
2008	31.12.2019
2009	31.12.2020
2010	31.12.2021
2011	31.12.2022

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 18 παρ. 2 ν. 4002/2011: «*Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012.*», στη δε Αιτιολογική Έκθεση του ν. 4002/2011 αναφέρεται σχετικά ότι: «*Με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού προτείνεται η παράταση της προθεσμίας παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011 μέχρι 31.12.2012, λόγω του μεγάλου αριθμού παραγραφόμενων υποθέσεων. Η προτεινόμενη παράταση του χρόνου παραγραφής κρίνεται αναγκαία λόγω αντικειμενικής δυσχέρειας ελέγχου των υποθέσεων των παραγραφόμενων χρήσεων μέχρι 31.12.2011, εξαιτίας και της ενασχόλησης των Δ.Ο.Υ. και των ελεγκτικών κέντρων κυρίως με τη διενέργεια προσωρινών ελέγχων (Φ.Π.Α. κ.λπ.) στο πλαίσιο της εντατικοποίησης των προσωρινών και προληπτικών ελέγχων, αλλά και των διασταυρώσεων που βρίσκονται σε εξέλιξη.*»

Περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου δεύτερου παρ. 1 ν. 4098/2012: «*Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013.*», στη δε Αιτιολογική Έκθεση του ν. 4098/2012 αναφέρεται σχετικά ότι: «*Η παράταση αυτή κρίνεται αναγκαία λόγω αντικειμενικής δυσχέρειας ελέγχου των υποθέσεων των παραγραφόμενων χρήσεων μέχρι τις 31.12.2012 η οποία οφείλεται: 1. Στην οργανωτική αναδιάρθρωση των Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών το μεγαλύτερο μέρος της οποίας πραγματοποιήθηκε εντός του έτους 2012, και συνίσταται στην ενοποίηση Τμημάτων Ελέγχου και Δικαστικού, στις συνενώσεις Δ.Ο.Υ., στην αναστολή λειτουργίας δικαστικών τμημάτων και τμημάτων Ελέγχου και στη μεταφορά αρμοδιοτήτων τους σε άλλες Δ.Ο.Υ. 2. Στην τεράστια έλλειψη προσωπικού που προκάλεσε η εφαρμογή του ν.4024/2011 (εφεδρεία κ.λπ.) στη λειτουργία των υπηρεσιών. 3. Στη μη πλήρη μέχρι σήμερα επιχειρησιακή λειτουργία και εφαρμογή του συστήματος ELENXIS.*»

Εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 37 παρ. 5 ν. 4141/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: «*Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για*

δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.», στη δε Αιτιολογική Έκθεση του ν. 4141/2013 αναφέρεται σχετικά ότι: «Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η δυνατότητα του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου ή πράξεις επιβολής του φόρου και λοιπές καταλογιστικές πράξεις με σχετική χρονική άνεση με αποτέλεσμα την αύξηση της βεβαίωσης και είσπραξης των εσόδων και τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, την ιδιαίτερη, για τα δημοσιονομικά δεδομένα της χώρας, χρονική αυτή περίοδο.» Τέλος, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 ν. 4337/2015, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 **παρατείνονται κατά ένα (1) έτος** από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας [...]», στη δε Αιτιολογική Έκθεση του ν. 4337/2015 αναφέρεται σχετικά ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού δίνεται η δυνατότητα στη Φορολογική Διοίκηση να ολοκληρώσει (με τον πλέον αποτελεσματικό τρόπο για την εφαρμογή της Φορολογικής Δικαιοσύνης), σημαντικές υποθέσεις φορολογίας σε πολλά φορολογικά αντικείμενα (εισόδημα, ΦΠΑ, κεφάλαιο, ακίνητη περιουσία κ.λ.π.), καθώς και υποθέσεις διαφθοράς, οι οποίες πρέπει να ελεγχθούν φορολογικά για να τεκμηριωθούν τα ανάλογα αδικήματα. Στις υποθέσεις αυτές συμπεριλαμβάνονται: -Περιπτώσεις για τις οποίες έχουν ξεκινήσει ελεγκτικές διασταυρώσεις και έρευνες, με βάση δεδομένα τα οποία χορήγησαν υπηρεσίες άλλων χωρών στο πλαίσιο διεθνών συμβάσεων. Πολλές από αυτές τις υποθέσεις έχουν απασχολήσει σημαντικά την κοινή γνώμη και πρέπει να ολοκληρωθούν για προφανείς λόγους και με δεδομένο το τεκμήριο αθωότητας για τους εμπλεκόμενους. -Σημαντικές υποθέσεις για τις οποίες έχουν ήδη ξεκινήσει οι ελεγκτικές ενέργειες, έχουν ζητηθεί στοιχεία από τράπεζες και άλλες υπηρεσίες και αναμένουμε τις απαντήσεις για να ολοκληρωθούν οι έλεγχοι.»

Επειδή, όπως κρίθηκε με την υπ' αριθμ. 519/2015 απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Λάρισας (σκέψη 28 της απόφασης), «...η διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής των φορολογικών υποχρεώσεων των ιδιωτών, που καθίσταται μακρύτερος σε σχέση με το χρόνο της παραγραφής των αξιώσεών τους έναντι του Δημοσίου, εισάγει επιτρεπτή υπέρ του Δημοσίου προνομιακή μεταχείριση, διότι αποβλέπει τόσο στην πάταξη της φοροδιαφυγής, παρέχοντας τη χρονική ευχέρεια στη φορολογική αρχή να προβαίνει σε ολοκληρωμένους και ενδεδειγμένους ελέγχους, εκτεινόμενους σε περισσότερα οικονομικά έτη, όσο και στην ορθή άσκηση της δημόσιας εξουσίας, μέσω της διαφυλάξεως της δημοσιονομικής ισορροπίας και της περιουσίας του Κράτους, προς τον σκοπό εκπληρώσεως των κατά το Σύνταγμα και τους νόμους υποχρεώσεών του έναντι των πολιτών και, ως εκ τούτου, δεν αντίκειται στο άρθρο 4 παρ.1 του Συντάγματος (πρβλ. ΑΕΔ 1, 25/2012, ΣτΕ 21, 1254/2015, κ.ά.). Η διαφοροποίηση αυτή δικαιολογείται, επίσης, από το γεγονός ότι το Ελληνικό Κράτος έχει διέλθει από διαδοχικές, σοβαρές δημοσιονομικές κρίσεις, οι οποίες

έχουν διαρκέσει για μεγάλα χρονικά διαστήματα και των οποίων οι επιπτώσεις επεκτείνονται σε περιόδους κατά τις οποίες η οικονομική κατάσταση βελτιώνεται και οι συγκυρίες είναι ευνοϊκές για την ανάπτυξη της Χώρας (πρβλ. ΑΕΔ 25/2012). Ενόψει τούτου, η διαδοχική παράταση του χρόνου παραγραφής των φορολογικών οφειλών των ιδιωτών υπαγορεύεται και από την ανάγκη προστασίας της δημοσιονομικής ευταξίας, στη δημιουργία της οποίας συμβάλλουν με την καταβολή φόρων οι φορολογούμενοι πολίτες (πρβλ. ΣτΕ 440/2015). Ενόψει τούτων, από την εφαρμογή των ως άνω διατάξεων δεν προκαλείται παραβίαση ούτε του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της Ε.Σ.Δ.Α., διότι οι ως άνω ρυθμίσεις αποβλέπουν, υπό τις συγκεκριμένες συνθήκες, στην εξυπηρέτηση του προαναφερόμενου σκοπού επιτακτικού δημόσιου συμφέροντος, η ζημία δε που υφίστανται οι φορολογούμενοι δεν είναι τέτοιας εκτάσεως, ώστε να θίγεται ο πυρήνας της αξιώσεώς τους για παροχή αποτελεσματικής έννομης προστασίας (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 2114/2014). Ακολούθως, οι προαναφερόμενες διατάξεις είναι σαφείς, καθόσον η διατύπωσή τους επιτρέπει στον ερμηνευτή, ήτοι τόσο τον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο και τη φορολογική αρχή όσο και το Δικαστήριο, να κατανοήσει τον ρυθμιστικό σκοπό τους, που είναι, εν προκειμένω, η μετατόπιση κατά ένα έτος της λήξεως του χρόνου παραγραφής των αξιώσεων του Δημοσίου, σε ορισμένες κατηγορίες φορολογικών υποθέσεων. Άλλωστε, η διατύπωση των διατάξεων αυτών είναι πανομοιότυπη κατ' έτος και επαναλήφθηκε αυτούσια στην επόμενη χρονικά ρύθμιση του δεύτερου άρθρου του ν. 4098/2012 (Α' 249). Περαιτέρω, οι εν λόγω διατάξεις δεν καθίστανται ασαφείς και ατελείς, εκ μόνου του λόγου ότι σε αυτές δεν γίνεται διαφοροποίηση μεταξύ των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου που παραγράφονται το πρώτον εντός του κρίσιμου έτους (π.χ. έως τις 31.12.2008) και αυτών για τις οποίες ήδη δόθηκε παράταση της παραγραφής έως π.χ. τις 31.12.2008. Ως εκ τούτου, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η διατύπωσή τους είναι διφορούμενη και δεν «επιτρέπει στους ενδιαφερόμενους να γνωρίζουν τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τους με τρόπο σαφή και ακριβή», όπως απαιτείται από τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (βλ. ΔΕΚ 30.1.1985, Επιτροπή κατά Δανίας, υποθ. 143/1983, Συλ. 1985.427 κ.ά.) και, επομένως, δεν συντρέχει περίπτωση παραβίασης των αρχών της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου (ανεξαρτήτως του ότι η τελευταία αυτή αρχή έχει διαφορετικό περιεχόμενο). Επομένως, όλοι οι περί του αντιθέτου λόγοι της προσφυγής είναι απορριπτέοι ως νόμω αβάσιμοι. Ακολούθως, το άρθρο 281 ΑΚ δεν έχει εφαρμογή στο δημόσιο δίκαιο (ΣτΕ 596/2007, 564/2006 κ.ά.), άρα δεν τίθεται θέμα παραβιάσεώς του, όπως άλλωστε ούτε των άρθρων 247 και 275 ΑΚ, τα οποία, επίσης, δεν έχουν εν προκειμένω έδαφος εφαρμογής, καθόσον αφενός ισχύουν οι ειδικές διατάξεις των φορολογικών νόμων, αφετέρου δεν τίθεται ζήτημα μεταβολής των προϋποθέσεων της παραγραφής με δικαιοπραξία. Συνεπώς, ο περί του αντιθέτου λόγος της προσφυγής είναι απορριπτέος ως ερειδόμενος επί εσφαλμένης νομικής προϋποθέσεως. Τέλος, ο λόγος ότι οι διαδοχικές παρατάσεις της παραγραφής αντιστρατεύονται τους μνημονιακούς στόχους είναι απορριπτέος ως απaráδεκτος, καθόσον από τη συνταγματική αρχή της διακρίσεως των εξουσιών συνάγεται ότι η ουσιαστική εκτίμηση του δημόσιου συμφέροντος ανήκει στη νομοθετική ή, κατά περίπτωση, στην εκτελεστική εξουσία και μόνον η υπέρβαση των ακραίων ορίων της

«διακριτικής τους εξουσίας» εμπίπτει στο πεδίο του ελέγχου νομιμότητας, τον οποίο ασκεί ο δικαστής (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 2151/2015 σκ. 16).» Τα ως άνω κριθέντα με την υπ' αριθμ. 519/2015 απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Λάρισας δε θα πρέπει να θεωρηθεί ότι είναι αντίθετα με τη μεταγενέστερη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας και συγκεκριμένα με τα διαλαμβανόμενα στη σκέψη 13 (περί μη επιτρεπτού, καταρχήν, της (περαιτέρω) παρατάσης ήδη παραταθεισών προθεσμιών παραγραφής) της υπ' αριθμ. 888/2016 (5μ.) απόφασης του Β' Τμήματος αυτού, παραπεμπτικής στην 7μελή σύνθεση του ίδιου Τμήματος, δεδομένου ότι η σκέψη αυτή δεν επαναλήφθηκε στην υπ' αριθμ. 1623/2016 της 7μελούς σύνθεσης.

Επειδή, όπως προκύπτει από την εφαρμογή των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 2 ν. 4002/2011, του άρθρου δεύτερου παρ. 1 ν. 4098/2012, του άρθρου 37 παρ. 5 ν. 4141/2013 και του άρθρου 22 ν. 4337/2015, όπως και οι τέσσερις ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων, α) η 10ετής παραγραφή για τη χρήση 2000, που έληγε καταρχήν στις 31.12.2011, παρατάθηκε διαδοχικά με τις τέσσερις ως άνω διατάξεις μέχρι τις 31.12.2016, β) η 10ετής παραγραφή για τη χρήση 2001, που έληγε καταρχήν στις 31.12.2012, παρατάθηκε διαδοχικά με τις τρεις τελευταίες ως άνω διατάξεις μέχρι τις 31.12.2016, γ) η 10ετής παραγραφή για τη χρήση 2002, που έληγε καταρχήν στις 31.12.2013, παρατάθηκε διαδοχικά με τις δύο τελευταίες ως άνω διατάξεις μέχρι τις 31.12.2016, δ) η 10ετής παραγραφή για τη χρήση 2003, που έληγε καταρχήν στις 31.12.2014, παρατάθηκε με την τρίτη εκ των ως άνω διατάξεων (του άρθρου 37 παρ. 5 ν. 4141/2013) μέχρι τις 31.12.2016 και ε) η 10ετής παραγραφή για τη χρήση 2004, που έληγε καταρχήν στις 31.12.2015, παρατάθηκε με την τελευταία εκ των ως άνω διατάξεων (του άρθρου 22 ν. 4337/2015) μέχρι τις 31.12.2016.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση και δεδομένου ότι, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες σχετικές Αιτιολογικές Εκθέσεις των νόμων, με τους οποίους παρατάθηκαν οι προθεσμίες παραγραφής ορισμένων φορολογικών υποθέσεων, οι σχετικές παρατάσεις ήταν αναγκαίες είτε λόγω αντικειμενικής δυσχέρειας ελέγχου των υποθέσεων των παραγραφόμενων χρήσεων μέχρι 31.12.2011 και 31.12.2012 είτε λόγω της ιδιαίτερης δημοσιονομικής κατάστασης της χώρας είτε λόγω της ιδιαίτερης σημασίας ορισμένων φορολογικών υποθέσεων, πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι ως άνω παρατάσεις της παραγραφής για τις χρήσεις 2000, 2001, 2002, 2003 και 2004 τελούν σε συμφωνία με το γενικότερο πλαίσιο για τις παρατάσεις παραγραφών που διαγράφηκε με την απόφαση 1623/2016 (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, με την οποία κρίθηκε ότι: *«...η αρχή της ασφάλειας του δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α του Συντάγματος [...] και ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελεί η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου [...], επιβάλλει, ιδίως, τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των διατάξεων [...] και πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους [...]. Ειδικότερα, η ως άνω θεμελιώδης αρχή απαιτεί η κατάσταση του φορολογουμένου, όσον αφορά την εκ μέρους του τήρηση των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας, να μην μπορεί να τίθεται επ' αόριστον εν*

αμφιβάλλω. Συνακόλουθα, για τον καταλογισμό παραβάσεων των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας και, περαιτέρω, για την επιβολή στον παραβάτη σχετικών κυρώσεων, όπως τα πρόστιμα για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ., απαιτείται να εφαρμόζεται προθεσμία παραγραφής, η οποία, προκειμένου να εκπληρώνει τη συνιστάμενη στη διασφάλιση της ως άνω αρχής λειτουργία της, πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων και να είναι επαρκώς προβλέψιμη από τον ενδιαφερόμενο, **δύναται, δε, κατ' εξαίρεση - υπό τον όρο της συνδρομής ειδικώς τεκμηριωμένων περιστάσεων -, η οποία είναι στενώς ερμηνευτέα, να παραταθεί.** Η παραγραφή αυτή **πρέπει επίσης, να έχει, συνολικά, εύλογη διάρκεια**, δηλαδή να συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας, ώστε, αφενός, να επιτρέπει τον αποτελεσματικό έλεγχο της εκ μέρους των φορολογουμένων τήρησης των φορολογικών τους υποχρεώσεων, χωρίς όμως να ενθαρρύνει απραξία των φορολογικών αρχών, και αφετέρου να μην αφήνει τους μεν φορολογουμένους έκθετους σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου -που αποτελεί παράγοντα αποτρεπτικό για την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων με δυσμενείς επιπτώσεις στην ανάπτυξη, γενικότερα, και τηςς οικονομίας- και στον κίνδυνο να μην είναι πλέον σε θέση, μετά την παρέλευση μακρού χρόνου από το γεγονός που γεννά τη φορολογική υποχρέωση και την κτήση του διαφυγόντος τη φορολογία περιουσιακού οφέλους, να αμυνθούν προσηκόντως έναντι σχετικού ελέγχου, το δε Δημόσιο έκθετο στον κίνδυνο αδυναμίας είσπραξης τυχόν βεβαιουμένων ποσών προστίμων [...].»

Επειδή, με τον έκτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι κατά το χρόνο κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων (13.6.2016) το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων επιβολής φόρου για τις χρήσεις 2000-2007 είχε παραγραφεί και συνεπώς οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν και να εξαφανιστούν. Ο ισχυρισμός της όμως αυτός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως προκύπτει από την από 30.5.2016 έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα αντίγραφα των δηλώσεων της φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων, η προσφεύγουσα υπέβαλε εμπρόθεσμα, για όλες τις κρίσιμες ελεγχόμενες χρήσεις (2000-2007), δηλώσεις φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων, οι οποίες παραλήφθηκαν κανονικά, πλην όμως αποδείχθηκαν, κατόπιν των διαπιστώσεων του ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., ανακριβείς λόγω παράλειψης δήλωσης μέρους των υπό κρίση ακινήτων της και συγκεκριμένα αυτών που νομιμοποιήθηκαν / τακτοποιήθηκαν μεταγενέστερα. Συνεπώς, και ανεξαρτήτως του ζητήματος της τυχόν εφαρμογής στην υπό κρίση περίπτωση της διάταξης του άρθρου 36 παρ. 3 ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. β' ν. 4174/2013, ως προς το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος (εξουσίας) του Δημοσίου για τη (δι)ενέργεια φορολογικής εγγραφής και την κοινοποίηση πράξεων επιβολής φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και πρόσθετων φόρων για τις χρήσεις 2000-2007 εφαρμοστέα είναι η δεκαετής (10ετής) παραγραφή που προβλέπεται από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 84 παρ. 4 περ. β' ν. 2238/1994 (στην οποία παραπέμπει ρητά η διάταξη του άρθρου 113 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2000-2011) σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περ. β' ν. 2238/1994, όπως αμφότερες ίσχυαν κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2000-2011, όπως η παραγραφή αυτή παρατάθηκε με τις

προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 18 παρ. 2 ν. 4002/2011, δεύτερου παρ. 1 ν. 4098/2012, 37 παρ. 5 ν. 4141/2013 και 22 ν. 4337/2015, όπως και οι τέσσερις αυτές διατάξεις ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων, κατά τις ειδικότερες ως άνω αναλύσεις και κατά περίπτωση. Υπό αυτό το πρίσμα, τόσο κατά την ημερομηνία έκδοσης των σχετικών προσβαλλόμενων πράξεων (30.5.2016) όσο και κατά την ημερομηνία κοινοποίησής τους (13.6.2016) το δικαίωμα (εξουσία) του Δημοσίου για τη διενέργεια φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και πρόσθετων φόρων, καθώς και την κοινοποίηση των σχετικών πράξεων επιβολής φόρου, δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή για καμία από τις υπό κρίση ελεγχθείσες χρήσεις (2000-2007), αφού η εφαρμοστέα στις υπό κρίση περιπτώσεις 10ετής παραγραφή λήγει, κατόπιν παράτασης / παρατάσεων, στις 31.12.2016 ή αργότερα, όπως προκύπτει από τον ακόλουθο πίνακα:

Ελεγχθείσα χρήση	Έναρξη παραγραφής	Λήξη παραγραφής
2000	1.1.2002	31.12.2016
2001	1.1.2003	31.12.2016
2002	1.1.2004	31.12.2016
2003	1.1.2005	31.12.2016
2004	1.1.2006	31.12.2016
2005	1.1.2007	31.12.2016
2006	1.1.2008	31.12.2017
2007	1.1.2009	31.12.2018

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο έκτος λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τον έβδομο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής και ειδικότερα ως προς τον κύριο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 παρ. 6, 8, 11 και 22 ν. 4014/2011, όπως ίσχυαν μετά την τροποποίησή τους με τους ν. 4030/2011 (ΦΕΚ Α΄ 249/25.11.2011) και 4042/2012 (ΦΕΚ Α΄ 24/13.2.2012) και προτού κριθούν αντισυνταγματικές και συνεπώς ανίσχυρες με τις υπ' αριθμ. 3341/2013, 1118/2014 και 1119/2014 αποφάσεις της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας: «6. α. Ο φερόμενος ιδιοκτήτης της αυθαίρετης κατασκευής ή χρήσης που δηλώνεται σύμφωνα με τις προηγούμενες παραγράφους καταβάλλει ενιαίο ειδικό πρόστιμο [...] 8. α. [...] β. Το πρόστιμο καταβάλλεται εντός σαράντα οκτώ (48) μηνών από την έναρξη ισχύος του νόμου, τμηματικά σε ισόποσες δόσεις, ο αριθμός των οποίων καθορίζεται με απόφαση του Υπουργού Περιβάλλοντος, Ενέργειας και Κλιματικής Αλλαγής, εκ των οποίων η πρώτη δόση καταβάλλεται εντός προθεσμίας τριών (3) μηνών από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου. Σε περίπτωση εφάπαξ καταβολής εντός της προθεσμίας καταβολής της πρώτης δόσης παρέχεται έκπτωση 20% [...] 11. Για τις κατασκευές ή τις χρήσεις για τις οποίες υποβάλλεται δήλωση υπαγωγής στις ρυθμίσεις του παρόντος άρθρου, δεν επιβάλλονται πρόστιμα ανέγερσης και διατήρησης ούτε άλλες

κυρώσεις, εφόσον εξοφληθούν εμπροθέσμως όλες οι δόσεις καταβολής του ενιαίου ειδικού προστίμου και για όσο χρονικό διάστημα ορίζεται στον παρόντα νόμο, που υπολογίζεται από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου. [...] 22. Για τις αυθαίρετες κατασκευές και αλλαγές χρήσης που εξαιρούνται της επιβολής κυρώσεων με βάση τις διατάξεις του παρόντος νόμου δεν οφείλονται αναδρομικά [...] οποιοσδήποτε φόρος, καθώς και οποιασδήποτε μορφής πρόστιμα και τέλη...». Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 4 παρ. 1 περ. γ' εδ. α' της από 31.12.2011 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 268/31.12.2011), η οποία κυρώθηκε και έχει ισχύ από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως με το άρθρο δεύτερο ν. 4047/2012: «Η προθεσμία καταβολής της πρώτης δόσης του ενιαίου ειδικού προστίμου του άρθρου 24 του ν. 4014/2011 για όλες τις υποβαλλόμενες μετά τις 31.12.2011 αιτήσεις είναι ένας μήνας από την υποβολή τους...»

Επειδή, με την υπ' αριθμ. 1118/2014 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι οι ρυθμίσεις του άρθρου 24 ν. 4014/2011 έρχονται σε αντίθεση με τις επιταγές που απορρέουν από το άρθρο 24 του Συντάγματος, γιατί έχουν ως συνέπεια να ανατρέπεται, και σε κάθε περίπτωση να νοθεύεται, ο επιβαλλόμενος από το άρθρο αυτό του Συντάγματος ορθολογικός πολεοδομικός σχεδιασμός, και να επέρχεται αλλοίωση της λειτουργικότητας των οικισμών και επιδείνωση των όρων διαβιώσεως των κατοίκων, δεδομένου ότι η προβλεπόμενη από τις ρυθμίσεις αυτές αναστολή επιβολής των κυρώσεων που προβλέπονται από τις παγίως ισχύουσες γενικές διατάξεις για την αυθαίρετη δόμηση επέρχεται με μόνη την υποβολή αίτησης του ενδιαφερομένου και των σχετικών δικαιολογητικών και την καταβολή του οριζόμενου στο νόμο ποσού ειδικού προστίμου, χωρίς ειδική για κάθε αυθαίρετο κρίση αρμόδιου οργάνου της διοίκησης, ύστερα από εκτίμηση πολεοδομικών και κτιριολογικών κριτηρίων, που σχετίζονται με το μέγεθος, τη χρήση, το είδος και τη σημασία της αυθαίρετης κατασκευής, καθώς και με τις επιπτώσεις της στο χώρο που την περιβάλλει, τη συνολική δηλαδή επιβάρυνση της περιοχής (σκέψη 15 της απόφασης). Τα παραπάνω επαναλήφθηκαν κατά λέξη και στην υπ' αριθμ. 1119/2014 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 14 της απόφασης), επί της ουσίας δε είχαν ήδη νομολογηθεί με την υπ' αριθμ. 3341/2013 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 18 της απόφασης).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 18 παρ. 1 ν. 4178/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: «Για την υπαγωγή αυθαίρετης κατασκευής ή χρήσης στην παρούσα ρύθμιση καταβάλλεται ενιαίο ειδικό πρόστιμο...» Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 παρ. 4 και 8 ν. 4178/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: «4. Για τις κατασκευές ή τις χρήσεις για τις οποίες υποβάλλεται δήλωση υπαγωγής στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου, δεν επιβάλλονται πρόστιμα ανέγερσης και διατήρησης ούτε άλλες κυρώσεις, εφόσον εξοφληθούν εμπροθέσμως όλες οι δόσεις καταβολής του ενιαίου ειδικού προστίμου και για όσο χρονικό διάστημα ορίζεται στον παρόντα νόμο, που υπολογίζεται από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου. [...] 8. Για τις αυθαίρετες κατασκευές και αλλαγές χρήσης προ της 28.7.2011, που

εξαιρούνται της επιβολής κυρώσεων με βάση τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή εξαιρέθηκαν της επιβολής κυρώσεων με βάση τις διατάξεις του ν. 4014/2011 (Α' 209), δεν οφείλονται αναδρομικά [...] οποιοσδήποτε φόρος, καθώς και οποιασδήποτε μορφής πρόστιμα και τέλη...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 ν. 4178/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: «1. Από τη δημοσίευση του παρόντος κάθε διάταξη που ρυθμίζει ζητήματα του παρόντος νόμου καταργείται αυτοδικαίως με την επιφύλαξη των οριζόμενων στον παρόντα νόμο. 2. Για τις ολοκληρωμένες πράξεις υπαγωγής για τις οποίες έχει καταβληθεί το σύνολο του προστίμου και έχει περαιωθεί η διαδικασία αυτομάτως ή μετά από αίτηση του ενδιαφερόμενου εκδίδεται πράξη ολοκλήρωσης της υπαγωγής κατά τις διατάξεις του παρόντος. 3. Εκκρεμείς υποθέσεις διεκπεραιώνονται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος. [...] 9. Με υπουργική απόφαση του Υπουργού Περιβάλλοντος, Ενέργειας και Κλιματικής Αλλαγής καθορίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για τη διεκπεραίωση των υπαγωγών που έχουν πραγματοποιηθεί με προγενέστερες του παρόντος διατάξεις...» Κατ' εξουσιοδότηση της τελευταίας αυτής διάταξης του άρθρου 30 παρ. 9 ν. 4178/2013 εκδόθηκε η υπ' αριθμ. 2254/30.8.2013 (ΦΕΚ Β' 2184/5.9.2013) απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Περιβάλλοντος, Ενέργειας και Κλιματικής Αλλαγής, με το άρθρο 4 της οποίας («Διεκπεραίωση των υπαγωγών που έχουν πραγματοποιηθεί με προγενέστερες του παρόντος διατάξεις»), όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων, ορίστηκαν τα εξής: «1. Οι δηλώσεις του Ν. 4014/2011 δεν τροποποιούνται μετά την έναρξη ισχύος της παρούσας απόφασης. 2. Δηλώσεις που έχουν υπαχθεί και ολοκληρωθεί κατά τις διατάξεις του Ν. 4014/2011 υπάγονται μετά από αίτηση του ενδιαφερόμενου στις διατάξεις του Ν. 4178/2013 μέχρι και την καταληκτική ημερομηνία που προβλέπεται. Η αίτηση υποβάλλεται ηλεκτρονικά από τον εξουσιοδοτημένο μηχανικό στο πληροφοριακό σύστημα του ΤΕΕ. Τα στοιχεία της δήλωσης, οι πληρωμές καθώς και τα ήδη υποβληθέντα σχέδια μεταφέρονται σε νέα δήλωση τα στοιχεία της οποίας συμπληρώνονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4178/2013, όπου απαιτείται. Από το πληροφοριακό σύστημα του ΤΕΕ εκδίδεται νέα πράξη ολοκλήρωσης της υπαγωγής κατά τις διατάξεις του Ν. 4178/2013 μετά την καταβολή του ποσοστού ανταπόδοσης κατά τα οριζόμενα στην παρ. 8 του άρθρου 10 του Ν. 4178/2013. 3. Δηλώσεις που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του Ν. 4014/2011 και δεν έχουν ολοκληρωθεί υπάγονται στις διατάξεις του Ν. 4178/4013 προκειμένου να ολοκληρωθούν. Για την μεταφορά των στοιχείων και την έκδοση των σχετικών πράξεων υπαγωγής και βεβαιώσεων απαιτείται αίτηση του ενδιαφερομένου μέσω του εξουσιοδοτημένου μηχανικού στο ηλεκτρονικό σύστημα του ΤΕΕ. Τα στοιχεία της δήλωσης οι πληρωμές καθώς και τα ήδη υποβληθέντα σχέδια μεταφέρονται αυτομάτως σε νέα δήλωση η οποία συμπληρώνεται, όπου απαιτείται, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4178/2013. Μετά την πληρωμή του ποσοστού ανταπόδοσης, η καταβολή του υπολοίπου του ενιαίου ειδικού προστίμου καθώς και η ολοκλήρωση της διαδικασίας υπόκειται στις διατάξεις του Ν. 4178/2013 και της παρούσας. [...] 5. Η διαδικασία ηλεκτρονικής μεταφοράς των στοιχείων των δηλώσεων που υποβλήθηκαν κατά τις διατάξεις του Ν. 4014/2011 στις διατάξεις του Ν. 4178/2013

άρχεται ηλεκτρονικά με διαπιστωτική πράξη του φορέα διαχείρισης του πληροφοριακού συστήματος. Σε κάθε περίπτωση η διαδικασία ηλεκτρονικής μεταφοράς άρχεται εντός προθεσμίας 30 ημερών από τη δημοσίευση της παρούσας απόφασης. [...] 9. **Με βάση τις ανωτέρω παραγράφους οι πραγματοποιηθείσες πληρωμές βάσει των διατάξεων του Ν. 4014/2011 μεταφέρονται αυτόματα ως έχουν κατά την υπαγωγή τους στις διατάξεις του Ν. 4178/2013. Ως εκ τούτου απαγορεύεται η εισαγωγή τους προς συμψηφισμό στο πεδίο που προορίζεται αποκλειστικά για την εισαγωγή ποσών που καταβλήθηκαν πριν την έναρξη ισχύος του Ν. 4014/2011.** 10. **Ως ημερομηνία υπαγωγής κατά την παρ. 1 του άρθρου 21 του Ν. 4178/2013 των υπαρχουσών δηλώσεων του Ν. 4014/2011 λογίζεται η ημερομηνία ολοκλήρωσης της σχετικής ηλεκτρονικής αίτησης...»**

Επειδή, όπως κρίθηκε με την υπ' αριθμ. 1858/2015 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 25 της απόφασης), ο ν. 4178/2013, με τον οποίο επιχειρείται εκ νέου η ρύθμιση της αυθαίρετης δόμησης, με την πρόβλεψη του μέτρου της αναστολής επιβολής των προβλεπόμενων από τις παγίως ισχύουσες διατάξεις κυρώσεων ή και της οριστικής εξαίρεσης από την κατεδάφιση, διαλαμβάνει ειδικές ρυθμίσεις για τις αυθαίρετες κατασκευές που είχαν ήδη υπαχθεί στις -κριθείσες στο μεταξύ αντισυνταγματικές- διατάξεις του ν. 4014/2011. Προβλέπεται, ειδικότερα, ότι αυθαίρετες κατασκευές για τις οποίες **έχει ολοκληρωθεί η διαδικασία υπαγωγής στις διατάξεις του ν. 4014/2011, υπό την έννοια ότι έχουν υποβληθεί όλα τα απαιτούμενα δικαιολογητικά και έχει καταβληθεί το σύνολο του οφειλόμενου ενιαίου ειδικού προστίμου,** εντάσσονται πλέον στη ρύθμιση του ν. 4178/2013, εφόσον εκδοθεί πράξη ολοκλήρωσης της υπαγωγής κατά τις διατάξεις του τελευταίου αυτού νόμου (30 παρ. 2), κατά τα δε οριζόμενα στην προαναφερθείσα υπ' αριθμ. 2254/30.8.2013 (ΦΕΚ Β' 2184/5.9.2013) απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Περιβάλλοντος, Ενέργειας και Κλιματικής Αλλαγής (άρθρο 4 παρ. 2), για την ολοκλήρωση της υπαγωγής κατά τις διατάξεις του ν. 4178/2013, τα στοιχεία της δήλωσης του ν. 4014/2011 μεταφέρονται, κατόπιν σχετικής αίτησης, σε νέα δήλωση, η οποία συμπληρώνεται, όπου απαιτείται, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4178/2013. Όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, με τις διατάξεις του ν. 4178/2013 παρέχεται η δυνατότητα, αυθαίρετες κατασκευές οι οποίες είχαν υπαχθεί στη ρύθμιση του ν. 4014/2011, που κρίθηκε εν συνεχεία αντισυνταγματική, να υπαχθούν στη νέα ρύθμιση μέσω μιας διαδικασίας ηλεκτρονικής μεταφοράς των στοιχείων της δήλωσης του ν. 4014/2011 σε νέα δήλωση, η οποία συμπληρώνεται με τα τυχόν πρόσθετα δικαιολογητικά και στοιχεία που απαιτούνται από τις διατάξεις του ν. 4178/2013. **Κατά τα λοιπά, και για τις ανωτέρω αυθαίρετες κατασκευές, οι συνέπειες της υπαγωγής ρυθμίζονται αποκλειστικά από τον ν. 4178/2013 και δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν. 4014/2011 που κρίθηκαν αντισυνταγματικές.**

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση και όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και τα προσκομιζόμενα από την προσφεύγουσα έγγραφα και ειδικότερα από α) το αντίγραφο της υπ' αριθμ./15.6.2012 «Δήλωσης ένταξης Ν.4014/2011» (με αριθμό πρωτ.), β) το αντίγραφο της υπ' αριθμ./30.10.2013 «Δήλωσης ένταξης Ν.4178/2013» και γ) τα

υπ' αριθμ./11.7.2012,/17.6.2013 και/4.11.2014 αποδεικτικά καταβολής του τέλους υπαγωγής (παραβόλου), του ενιαίου ειδικού προστίμου και του ποσοστού ανταπόδοσης, αντίστοιχα, στην Τράπεζα, η προσφεύγουσα υπέβαλε αίτηση υπαγωγής των κρίσιμων ακινήτων της στις διατάξεις του ν. 4014/2011 στις 15.6.2012 και κατέβαλε το σχετικό τέλος υπαγωγής (παραβόλο) στις 11.7.2012. Το ύψος του ενιαίου ειδικού προστίμου που είχε υποχρέωση να καταβάλει καθορίστηκε, με έκπτωση 20% λόγω εφάπαξ πληρωμής, στις 31.7.2012 στο ποσό € 137.561,44, ποσό το οποίο έπρεπε, κατ' εφαρμογή της προαναφερθείσας διάταξης του άρθρου 4 παρ. 1 περ. γ' εδ. α' της από 31.12.2011 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου, να καταβληθεί εντός μηνός, δηλαδή μέχρι τις 30.8.2012. Μέχρι τις 13.6.2013 η προσφεύγουσα δεν είχε προβεί στην εξόφληση του εν λόγω ποσού, εξόφληση στην οποία τελικά προέβη στις 17.6.2013, οπότε και ολοκληρώθηκε η υπαγωγή στο ν. 4014/2011, σύμφωνα και με τα ως άνω κριθέντα με την υπ' αριθμ. 1858/2015 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 25 της απόφασης). Εν συνεχεία, στις 30.10.2013 η προσφεύγουσα υπέβαλε αίτηση υπαγωγής των κρίσιμων ακινήτων της στις διατάξεις του ν. 4178/2013, οπότε και μεταφέρθηκαν όλα τα δεδομένα, τα στοιχεία, οι πληρωμές και τα ήδη υποβληθέντα σχέδια που αφορούσαν στη δήλωση ένταξης στο ν. 4014/2011 σε νέα δήλωση ένταξης στο ν. 4178/2013. Τέλος, με την καταβολή του προβλεπόμενου ποσοστού ανταπόδοσης για τη λειτουργία και τη διαχείριση του πληροφοριακού συστήματος του Τεχνικού Επιμελητηρίου της Ελλάδος (ΤΕΕ) στις 4.11.2014 ολοκληρώθηκε η διαδικασία υπαγωγής των ακινήτων στο ν. 4178/2013.

Επειδή, με τον έβδομο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της, και ειδικότερα με τον κύριο λόγο, η προσφεύγουσα προβάλλει ότι το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με τις προσβαλλόμενες πράξεις κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου επέβαλε για τις διαχειριστικές χρήσεις 2000-2011, δηλαδή «αναδρομικά» (κατά την έννοια του άρθρου 24 παρ. 8 ν. 4178/2013), φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων λόγω ιδιοχρήσης των αυθαίρετων και εκ των υστέρων νομιμοποιηθέντων τετραγωνικών μέτρων, γιατί κατά το άρθρο 24 παρ. 8 ν. 4178/2013 δεν οφείλεται αναδρομικά κανένας φόρος ή/και πρόστιμο αναφορικά με αυθαίρετες κατασκευές που υπήχθησαν στο ν. 4178/2013 και μάλιστα ανεξαρτήτως της τυχόν έκδοσης και κοινοποίησης εντολής ελέγχου από τη φορολογική αρχή πριν την υπαγωγή των αυθαίρετων κατασκευών στο ν. 4178/2013 (εν προκειμένω, της υπ' αριθμ./16.11.2012 αρχικής εντολής ελέγχου που εκδόθηκε από το ΔΕΚ Αθηνών και της υπ' αριθμ./6.2.2014 αρχικής εντολής ελέγχου που εκδόθηκε από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., που εκδόθηκαν αμφότερες πριν τις 4.11.2014, ημερομηνία ολοκλήρωσης της υπαγωγής των κρίσιμων ακινήτων/αυθαίρετων κατασκευών της στο ν. 4178/2013). Ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος, γιατί προϋπόθεση του πραγματικού της εφαρμοστέας, κατά τα ως άνω κριθέντα με την υπ' αριθμ. 1858/2015 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, διάταξης του άρθρου 24 παρ. 8 ν. 4178/2013, προκειμένου να επέλθει η έννομη συνέπεια (μη οφειλή αναδρομικά οποιουδήποτε φόρου και προστίμου), είναι η εξαίρεση των αυθαίρετων κατασκευών και αλλαγών χρήσεων προ της 28.7.2011 από την επιβολή κυρώσεων με βάση τις διατάξεις είτε του ν.

4178/2013 είτε του ν. 4014/2011, με άλλα λόγια και κατά την ταυτόσημη διατύπωση των διατάξεων του άρθρου 24 παρ. 11 ν. 4014/2011 και του άρθρου 24 παρ. 4 ν. 4178/2013 η μη επιβολή προστίμων ανέγερσης και διατήρησης ούτε άλλων κυρώσεων, η οποία (μη επιβολή) με τη σειρά της προϋποθέτει, κατά το ταυτόσημο πραγματικό της διάταξης του άρθρου 24 παρ. 11 ν. 4014/2011 και του άρθρου 24 παρ. 4 ν. 4178/2013, την εμπρόθεσμη εξόφληση όλων των δόσεων καταβολής του ενιαίου ειδικού προστίμου που προβλέπεται από το άρθρο 18 παρ. 1 ν. 4178/2013 ή προβλεπόταν από το άρθρο 24 παρ. 6 ν. 4014/2011. Στην προκειμένη περίπτωση και όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και τα προσκομιζόμενα από την προσφεύγουσα έγγραφα και ειδικότερα από α) το αντίγραφο της υπ' αριθμ./15.6.2012 «Δήλωσης ένταξης Ν.4014/2011» (με αριθμό πρωτ.), β) το αντίγραφο της υπ' αριθμ./30.10.2013 «Δήλωσης ένταξης Ν.4178/2013» και γ) τα υπ' αριθμ./11.7.2012,/17.6.2013 και/4.11.2014 αποδεικτικά καταβολής του τέλους υπαγωγής (παραβόλου), του ενιαίου ειδικού προστίμου και του ποσοστού ανταπόδοσης, αντίστοιχα, στην Τράπεζα, η προσφεύγουσα δεν εξόφλησε μεν εμπροθέσμως, **υπό το πρίσμα του ν. 4014/2011**, το συνολικό ποσό του ενιαίου ειδικού προστίμου, δεδομένου ότι αυτό έπρεπε, κατ' εφαρμογή της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 4 παρ. 1 περ. γ' εδ. α' της από 31.12.2011 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου, να καταβληθεί μέχρι τις 30.8.2012, ενώ η προσφεύγουσα προέβη τελικά στην εξόφλησή του στις 17.6.2013. Η εξόφληση όμως αυτή, **τελικά και υπό το πρίσμα του ν. 4178/2013**, θα πρέπει να θεωρηθεί **εμπρόθεσμη**, αφού, κατά την υπ' αριθμ. 1858/2015 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, για τις αυθαίρετες κατασκευές, για τις οποίες έχει ολοκληρωθεί η διαδικασία υπαγωγής στις διατάξεις του ν. 4014/2011, υπό την έννοια ότι έχουν υποβληθεί όλα τα απαιτούμενα δικαιολογητικά και έχει καταβληθεί το σύνολο του οφειλόμενου ενιαίου ειδικού προστίμου, όπως στην προκειμένη περίπτωση, και οι οποίες εντάσσονται στη ρύθμιση του ν. 4178/2013, όπως επίσης συμβαίνει στην προκειμένη περίπτωση, οι συνέπειες της υπαγωγής ρυθμίζονται αποκλειστικά από τον ν. 4178/2013 και δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν. 4014/2011 που κρίθηκαν αντισυνταγματικές (σκέψη 25 της απόφασης), και συνεπώς, αφού κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης ένταξης στο ν. 4178/2013 (30.10.2013) η προσφεύγουσα είχε ήδη εξοφλήσει (και επομένως εμπρόθεσμα, υπό το καθεστώς του ν. 4178/2013) το σύνολο του ενιαίου ειδικού προστίμου, τα κρίσιμα υπαχθέντα στο ν. 4178/2013 ακίνητα/αυθαίρετες κατασκευές της εξαιρέθηκαν της επιβολής κυρώσεων με βάση τις εφαρμοστέες, κατά την ως άνω υπ' αριθμ. 1858/2015 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, διατάξεις του ν. 4178/2013 (άρθρο 24 παρ. 4 ν. 4178/2013) λόγω ακριβώς αυτής της εμπρόθεσμης εξόφλησης του ενιαίου ειδικού προστίμου, με αποτέλεσμα, αφού πληρούνται οι όροι του πραγματικού της εφαρμοστέας, κατά την υπ' αριθμ. 1858/2015 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, διάταξης του άρθρου 24 παρ. 8 ν. 4178/2013, να επέρχεται η έννομη συνέπεια της διάταξης αυτής, δηλαδή η μη οφειλή αναδρομικά οποιουδήποτε φόρου και προστίμου, και συνεπώς η επιβολή (καταλογισμός) των επίδικων ποσών φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και πρόσθετων φόρων λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσων δηλώσεων για

τις χρήσεις 2000-2011 από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. να παρίσταται μη νόμιμη. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο έβδομος λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, και ειδικότερα ο κύριος λόγος, πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος.

Ως προς τον έβδομο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής και ειδικότερα ως προς τον πρώτο επικουρικό λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 101 παρ. 1 περ. δ' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2000-2011: «Στο φόρο υπόκεινται: α) [...], δ) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας...». Περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 105 παρ. 9 του ίδιου νόμου, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2000-2011: «Για τον προσδιορισμό των τυχόν εισοδημάτων που αποκτούν από πηγές που υπάρχουν στην Ελλάδα, αλλοδαπές επιχειρήσεις ή οργανισμοί που δεν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα κατά την έννοια του άρθρου 100, εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου μέρους του πρώτου τμήματος του παρόντος, που αναφέρονται στον προσδιορισμό του εισοδήματος των φυσικών προσώπων.» Σύμφωνα δε με τη διάταξη του άρθρου 22 παρ. 3 εδ. α' 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2000-2011: «Σε περίπτωση που η οικοδομή χρησιμοποιήθηκε με άλλον τρόπο από τον ιδιοκτήτη [...] ή με τη συγκατάθεση αυτού κατοικήθηκε ή χρησιμοποιήθηκε με άλλον τρόπο από τρίτο, χωρίς αντάλλαγμα, το ακαθάριστο εισόδημα βρίσκεται ύστερα από τη σύγκρισή της με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται, **πάντως το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα που καθορίζεται με αυτόν τον τρόπο δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το πέντε τοις εκατό (5%) ούτε μικρότερο από το τριάντισι τοις εκατό (3,5%) της αξίας του ακινήτου, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982.**» Εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 41 παρ. 1 ν. 1249/1982, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2000-2011: «Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή προίκας, λαβαίνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου [...]. Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων [...]. Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομειώσής τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση Επιτροπών...»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. Ε.16494/ΠΟΛ.347/17.12.1986 εγκύκλιο: «...κατά την πιο πάνω σύγκριση, λαμβάνονται υπόψη οι μισθωτικές συνθήκες που επικρατούν στην περιοχή που βρίσκεται η οικοδομή, η χρήση της (ως κατοικία, κατάστημα κλπ.), η θέση της, (ισόγειο, όροφος κλπ.), η συνολική της επιφάνεια, οι εγκαταστάσεις που αυτή διαθέτει, η κατασκευή της (πολυτελής, συνηθισμένη κλπ.), το έτος κατασκευής της, η κατάσταση στην οποία βρίσκεται αυτή κατά το χρόνο της φορολογίας και γενικά κάθε άλλη χαρακτηριστική ιδιότητα ή στοιχείο που επιδρά στο σχηματισμό κρίσης για τη μισθωτική αξία της. [...] Βέβαια, αν στην περιοχή που βρίσκεται ή κρινόμενη οικοδομή δεν υπάρχουν παρόμοιες εκμισθούμενες οικοδομές (π.χ.

περιοχές ιδιοκατοικούμενων ή ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων), ο έλεγχος θα λαμβάνει υπόψη κάθε άλλο πρόσφορο μέσο, ως π.χ. εκμίσθωση παρόμοιων κατοικιών ή οικοδομών, γενικά, σε άλλες παρόμοιες περιοχές ανεξάρτητα από το αν αυτές βρίσκονται πλησιέστερα ή μακρύτερα από την κρινόμενη οικοδομή, που μπορεί να μας δώσουν στοιχεία (ενόψει των πλεονεκτημάτων ή μειονεκτημάτων που διαπιστώνονται και τεκμηριώνονται πλήρως) για τον προσδιορισμό της μισθωτικής αξίας της κρινόμενης οικοδομής.»

Επειδή, με τον έβδομο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της, και ειδικότερα με τον πρώτο επικουρικό λόγο, η προσφεύγουσα προβάλλει ότι το Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π. δε συγκεκριμενοποιεί με την επίκληση και προσκόμιση ειδικών και συγκεκριμένων συγκριτικών στοιχείων τους λόγους, για τους οποίους προσδιόρισε τεκμαρτά τα ακαθάριστα εισοδήματά της από ιδιόχρηση οικοδομής για όλες τις ελεγχθείσες χρήσεις με συντελεστή 5% επί της αντικειμενικής αξίας των υπό κρίση οικοδομών, και για το λόγο αυτό θα πρέπει να εφαρμοστεί ο κατώτατος συντελεστής που προβλέπει το άρθρο 22 παρ. 3 ν. 2238/1994, δηλαδή το 3,5%. Ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας είναι νόμω βάσιμος, γιατί στην υπό κρίση περίπτωση το Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π. κατά τον προσδιορισμό του τεκμαρτού ακαθάριστου εισοδήματος από ιδιοκατοίκηση ή ιδιοχρησιμοποίηση δεν προέβη στην προβλεπόμενη από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 22 παρ. 3 εδ. α' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2000-2011, σύγκριση των υπό κρίση οικοδομών με άλλες παρόμοιες οικοδομές που εκμισθώνονται στην ίδια ή σε άλλες παρόμοιες περιοχές. Αντ' αυτού, προσδιόρισε το εν λόγω ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα, υπολογίζοντας συντελεστή 5% επί της αντικειμενικής τους αξίας ανά ελεγχόμενη χρήση και αιτιολογώντας την επιλογή του ανώτατου συντελεστή με το επιχείρημα ότι ελήφθησαν υπόψη α) η περιοχή που βρίσκονται οι υπό κρίση οικοδομές (Πόρτο Χέλι) και την προνομιακή θέση τους (παραθαλάσσιες), καθώς και την περίοδο χρησιμοποίησης με οποιοδήποτε τρόπο κατά περίπτωση. Η αιτιολόγηση όμως αυτή από τη μεριά του ελέγχου δεν μπορεί να θεωρηθεί επαρκής, καθώς ναι μεν η περιοχή που βρίσκονται οι υπό κρίση οικοδομές και η προνομιακή θέση τους στην προκειμένη περίπτωση αποτελούν ισχυρά στοιχεία για την επιλογή του ανώτατου συντελεστή, πλην όμως ο έλεγχος δε συμπληρώνει την αιτιολογία του και με άλλα στοιχεία, όπως π.χ. με τη μορφολογία του ακινήτου (αγροτεμαχίου), επί του οποίου βρίσκονται οι υπό κρίση οικοδομές, με την παλαιότητα και την εν γένει κατάσταση των υπό κρίση οικοδομών κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις, καθώς και το γιατί δεν προέβη σε σύγκριση τους με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται στην περιοχή, παρότι είχε, καταρχήν, τέτοια υποχρέωση από το νόμο. Συνεπώς και ενόψει αυτού, θα πρέπει να επιλεγεί ο κατώτατος συντελεστής που προβλέπει η εφαρμοστέα διάταξη του άρθρου 22 παρ. 3 εδ. α' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2000-2011, και συγκεκριμένα ο συντελεστής 3,5%, αφού, δεδομένης της μη συμπλήρωσης της αιτιολογίας του ελέγχου με τα ανωτέρω, ενδεικτικά αναφερόμενα, στοιχεία, δεν μπορεί να τεκμηριωθεί επαρκώς η επιλογή οποιουδήποτε άλλου συντελεστή ανώτερου του 3,5% και μέχρι του 5% ή ακόμα και του 5%. Για τους λόγους αυτούς, ο έβδομος λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, και ειδικότερα ο πρώτος επικουρικός λόγος, πρέπει να γίνει δεκτός ως βάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 101 παρ. 1 περ. δ' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2000-2011: «*Στο φόρο υπόκεινται: α) [...], δ) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας...*». Περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 105 παρ. 9 του ίδιου νόμου, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2000-2011: «*Για τον προσδιορισμό των τυχόν εισοδημάτων που αποκτούν από πηγές που υπάρχουν στην Ελλάδα, αλλοδαπές επιχειρήσεις ή οργανισμοί που δεν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα κατά την έννοια του άρθρου 100, εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου μέρους του πρώτου τμήματος του παρόντος, που αναφέρονται στον προσδιορισμό του εισοδήματος των φυσικών προσώπων.*» Σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 20 παρ. 1 εδ. α' και β' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2000-2011: «*Εισόδημα από ακίνητα είναι αυτό που προκύπτει κάθε οικονομικό [...] έτος, είτε από [...] ή έμμεσα από ιδιοκατοίκηση ή ιδιοχρησιμοποίηση ή από παραχώρηση της χρήσης σε τρίτο χωρίς αντάλλαγμα, μιας ή περισσότερων οικοδομών [...]. Το εισόδημα αυτό αποκτάται από κάθε πρόσωπο στο οποίο έχει νόμιμα μεταβιβασθεί με οριστικό συμβόλαιο [...] το δικαίωμα πλήρους κυριότητας...*», ενώ σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 παρ. 3 εδ. α' 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2000-2011: «*Σε περίπτωση που η οικοδομή χρησιμοποιήθηκε με άλλον τρόπο από τον ιδιοκτήτη [...] ή με τη συγκατάθεση αυτού κατοικήθηκε ή χρησιμοποιήθηκε με άλλον τρόπο από τρίτο, χωρίς αντάλλαγμα, το ακαθάριστο εισόδημα βρίσκεται ύστερα από τη σύγκρισή της με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται, πάντως το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα που καθορίζεται με αυτόν τον τρόπο δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το πέντε τοις εκατό (5%) ούτε μικρότερο από το τριάντισι τοις εκατό (3,5%) της αξίας του ακινήτου, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982.*» Εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 41 παρ. 1 ν. 1249/1982, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2000-2011: «*Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή προίκας, λαβαίνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου [...]. Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων [...]. Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομείωσής τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση Επιτροπών...*»

Επειδή, με τον έβδομο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της, και ειδικότερα με τον πρώτο επικουρικό λόγο, η προσφεύγουσα προβάλλει ότι το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. νόμω και ουσία αβάσιμα υπολογίζει τεκμαρτό εισόδημα ιδιοχρησίας οικοδομής επί της αντικειμενικής αξίας του συνόλου του επίμαχου ακινήτου (οικοδομή και λοιπή γη), περιλαμβάνοντας τόσο τις οικοδομές όσο και το γήπεδο (μέρος του αγροτεμαχίου) που δεν έχει οικοδομηθεί, αφού κατά τη γραμματική διατύπωση των εφαρμοστέων διατάξεων (20 και 22 ν. 2238/1994) το τεκμαρτό εισόδημα

περιορίζεται στην ιδιόχρηση της οικοδομής, ενώ δεν προβλέπεται φορολογητέα ιδιόχρηση γαίας. Ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας είναι νόμω βάσιμος, γιατί από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 22 παρ. 3 εδ. α' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2000-2011, προκύπτει σαφώς ότι ο νομοθέτης, αναφερόμενος σε «οικοδομή» / «οικοδομές», εννοεί μόνο τα κτίσματα (κατοικίες) μαζί με τα παρακολουθήματά τους (π.χ. αποθήκη, θέση στάθμευσης, υδατοδεξαμενή κ.λπ.), με τα οποία τελούν σε λειτουργική ενότητα, συμπεριλαμβανομένων των τμημάτων του αγροτεμαχίου που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των κατοικιών (π.χ. υπαίθριες αθλητικές εγκαταστάσεις), και επί της αξίας αυτών μόνο υπολογίζει τεκμαρτό μίσθωμα από ιδιοκατοίκηση ή ιδιοχρησιμοποίηση. Συνεπώς, ο τυχόν υπολογισμός τεκμαρτού μισθώματος από ιδιοκατοίκηση ή ιδιοχρησιμοποίηση και επί του οικοπέδου ή και επί των τμημάτων του αγροτεμαχίου που δε χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των κατοικιών είναι αντίθετος στο νόμο. Ενόψει αυτών, το τεκμαρτό μίσθωμα από ιδιοκατοίκηση ή ιδιοχρησιμοποίηση στην υπό κρίση περίπτωση θα πρέπει να υπολογιστεί μόνο επί των οικοδομών/κτισμάτων που βρίσκονται επί των υπό κρίση ακινήτων, συμπεριλαμβανομένων των τμημάτων του αγροτεμαχίου που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των κατοικιών (π.χ. υπαίθριες αθλητικές εγκαταστάσεις), και όχι και επί των τμημάτων του αγροτεμαχίου, επί των οποίων δεν υφίστανται κτίσματα ή που δε χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των κατοικιών. Για τους λόγους αυτούς, ο έβδομος λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, και ειδικότερα ο δεύτερος επικουρικός λόγος, πρέπει να γίνει δεκτός ως βάσιμος.

Επειδή, ενόψει όλων των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τον έβδομο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, και ειδικότερα ως προς τον πρώτο και το δεύτερο επικουρικό λόγο, το τεκμαρτό εισοδήμα της από ιδιοκατοίκηση ή ιδιοχρησιμοποίηση πρέπει να υπολογιστεί α) μόνο επί της αξίας των οικοδομών και των τμημάτων του αγροτεμαχίου που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των κατοικιών και β) με συντελεστή 3,5%.

Ως προς τον έβδομο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής και ειδικότερα ως προς τον τρίτο επικουρικό λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 101 παρ. 1 περ. δ' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2000-2011: «Στο φόρο υπόκεινται: α) [...], δ) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας...». Περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 105 παρ. 9 του ίδιου νόμου, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2000-2011: «Για τον προσδιορισμό των τυχόν εισοδημάτων που αποκτούν από πηγές που υπάρχουν στην Ελλάδα, αλλοδαπές επιχειρήσεις ή οργανισμοί που δεν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα κατά την έννοια του άρθρου 100, εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου μέρους του πρώτου τμήματος του παρόντος, που αναφέρονται στον προσδιορισμό του εισοδήματος των φυσικών προσώπων.» Εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 παρ. 3 εδ. α' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2000-2011: «Σε περίπτωση που η οικοδομή χρησιμοποιήθηκε με άλλον τρόπο από τον ιδιοκτήτη, το νομέα, τον επιφανειούχο, τον επικαρπωτή

κ.λπ. ή με τη συγκατάθεση αυτού κατοικήθηκε ή χρησιμοποιήθηκε με άλλον τρόπο από τρίτο, χωρίς αντάλλαγμα, το ακαθάριστο εισόδημα βρίσκεται ύστερα από τη σύγκρισή της με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται, πάντως το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα που καθορίζεται με αυτόν τον τρόπο δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το πέντε τοις εκατό (5%) ούτε μικρότερο από το τριάντισι τοις εκατό (3,5%) της αξίας του ακινήτου, **όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982.**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 παρ. 1 και 2 ν. 1249/1982, όπως ίσχυαν κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2000-2011: «1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή προίκας, λαβαίνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου [...]. Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων [...]. Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομειώσής τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση Επιτροπών [...]. 2. Με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών καθορίζονται: α) [...], β) [...], γ) **Η εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου και για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων εκτός σχεδίου ακινήτων...**» Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 εδ. α' και εδ. β' περ. Γ' της υπ' αριθμ. 1144814/26361/ΠΟΛ.1310/30.12.1998 (ΦΕΚ Β' 1328/31.12.1998) Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυαν κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2000-2011: «Για τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας της γης που βρίσκεται εκτός σχεδίου πόλης και οικισμών και δεν έχει ειδικούς όρους δόμησης, συμπληρώνεται ειδικό έντυπο ΑΑ-ΓΗΣ. Με το έντυπο αυτό υπολογίζεται η Συνολική Αντικειμενική Αξία της Γης ως άθροισμα τριών συστατικών: Α) [...]. Β) [...]. Γ) Της Αξίας Δυνατότητας περαιτέρω αξιοποίησης (ΑΔ), που υπολογίζεται μόνο για όσες εκτάσεις βρίσκονται: Γ1) Μέσα σε Γενικά Πολεοδομικά Σχέδια (ΓΠΣ) και Οικισμούς για τους οποίους δεν έχουν ορισθεί όροι δόμησης και Γ2) Εκτός Γενικών Πολεοδομικών Σχεδίων (Γ.Π.Σ.) και οικισμών για τους οποίους δεν έχουν ορισθεί όροι δόμησης αλλά έχουν πρόσωπο είτε σε ή Επαρχιακή οδό, είτε σε άλλη οδό για την οποία έχει ορισθεί Ε.Β.Α. ή είναι σε ζώνη πλάτους μέχρι και 800μ. από τη θάλασσα, εκτός αν στις πιο πάνω περιπτώσεις δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί η προβλεπόμενη από τις πολεοδομικές διατάξεις δόμηση εν όλω ή εν μέρει, λόγω απαγόρευσης οποιασδήποτε δόμησης σε ολόκληρη την εδαφική έκταση ή σε τμήμα της, οπότε η Αξία Δυνατότητας περαιτέρω αξιοποίησης υπολογίζεται για επιφάνεια εδαφικής έκτασης ανάλογης με το ποσοστό της δόμησης που μπορεί να πραγματοποιηθεί. **Η αδυναμία δόμησης εν όλω ή εν μέρει καθώς και το σχετικό ποσοστό δόμησης που μπορεί να πραγματοποιηθεί αποδεικνύεται με βεβαίωση μηχανικού, θεωρημένη από την αρμόδια Πολεοδομική Υπηρεσία.**»

Επειδή, με τον έβδομο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της, και ειδικότερα με τον τρίτο επικουρικό λόγο, η προσφεύγουσα προβάλλει ότι το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. νόμω και ουσία αβάσιμα έχει προσμετρήσει για τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας του υπό κρίση αγροτεμαχίου και την αξία δυνατότητας περαιτέρω αξιοποίησής του, αφού ρητά βεβαιώνεται από

ιδιώτη μηχανικό ότι για το εν λόγω αγροτεμάχιο έχει εξαντληθεί ο συντελεστής δόμησης και συνεπώς η αντικειμενική αξία του θα πρέπει να επανυπολογισθεί, χωρίς να ληφθεί υπόψη η αξία δυνατότητας περαιτέρω αξιοποίησής του. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, γιατί, όπως προκύπτει από την προαναφερθείσα υπ' αριθμ. 1144814/26361/ΠΟΛ.1310/30.12.1998 (ΦΕΚ Β΄ 1328/31.12.1998) Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών, η τυχόν εξάντληση του συντελεστή δόμησης θα πρέπει να τεκμηριώνεται από βεβαίωση ιδιώτη μηχανικού, η οποία θα πρέπει υποχρεωτικά να είναι θεωρημένη από την αρμόδια Πολεοδομική Υπηρεσία. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα πράγματι προσκομίζει την από 12.7.2016 βεβαίωση του ιδιώτη μηχανικού, με την οποία ο τελευταίος βεβαιώνει ότι «*επί του αγροτεμαχίου επιφάνειας 191.939,00 τ.μ. που βρίσκεται στη θέση «.....» της κτηματικής περιφέρειας του νομού, όπως αναλυτικά αυτό περιγράφεται στο με αρ./16.06.1994 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Πειραιώς, ιδιοκτησίας των αλλοδαπών εταιρειών «.....» (νυν «.....» με ΑΜ: ΗΕ), «.....» (νυν «.....» με ΑΜ: ΗΕ), «.....» (νυν «.....» με ΑΜ: ΗΕ), «.....» (νυν «.....» με ΑΜ: ΗΕ), «.....» (νυν «.....» με ΑΜ: ΗΕ)* δεν δύναται να πραγματοποιηθεί με βάση τις ισχύουσες πολεοδομικές διατάξεις, νέα δόμηση (εν ή εν μέρει), καθότι ο προβλεπόμενος στην περίπτωση αυτή συντελεστής δόμησης έχει εξαντληθεί στα τετραγωνικά μέτρα (επιφάνεια) της ήδη κείμενης επί του ως άνω αγροτεμαχίου οικοδομής, όπως αυτή νομιμοποιήθηκε με βάση τις διατάξεις του ν. 4178/2013.» Πλην όμως η βεβαίωση αυτή δεν είναι θεωρημένη από την αρμόδια Πολεοδομική Υπηρεσία, όπως ρητά απαιτείται από την προαναφερθείσα υπ' αριθμ. 1144814/26361/ΠΟΛ.1310/30.12.1998 (ΦΕΚ Β΄ 1328/31.12.1998) Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών, και συνεπώς δεν μπορεί να γίνει δεκτή προς απόδειξη της εξάντλησης του συντελεστή δόμησης για το υπό κρίση ακίνητο. Για το λόγο αυτό, ο έβδομος λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής της, και ειδικότερα ο τρίτος επικουρικός λόγος, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 3 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: «Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, **εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. Ως έναρξη του ελέγχου για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία. Ως έναρξη ελέγχου κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού**

ελέγχου. Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 101 παρ. 1 περ. δ' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2000-2011: «Στο φόρο υπόκεινται: α) [...], δ) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας...». Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 113 του ίδιου νόμου, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2000-2011: «Οι διατάξεις των άρθρων 65 έως 72 [...] εφαρμόζονται αναλόγως και στη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων τα οποία αναφέρονται στο άρθρο 101.» Εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 1 εδ. α', εδ. β' περ. α' και παρ. 6 του ίδιου νόμου, όπως ίσχυε κατά τη χρονική περίοδο ορισμού και διενέργειας του ελέγχου: «Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας **ελέγχει την ακρίβεια** των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υποχρεών που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. **Για το σκοπό αυτό δικαιούται: α) Να καλεί εγγράφως τον υπόχρεο,** ανεξάρτητα αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, **να δώσει μέσα σε τακτή και σύντομη προθεσμία,** είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που ορίζεται με δήλωση του προς την ελεγκτική υπηρεσία, **τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος.** [...] 6. Όσοι, καλούμενοι σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος, αρνούνται ή παραλείπουν αναιτιολογήτως να δώσουν πληροφορίες για την εξακρίβωση του εισοδήματος και να διευκολύνουν το ελεγκτικό έργο του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, υπόκεινται στο πρόστιμο που ορίζεται από το άρθρο 87.» Παράλληλα, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 2 ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά τη χρονική περίοδο ορισμού και διενέργειας του ελέγχου: «**Στους υπόχρεους που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις που ορίζονται από τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1 του άρθρου 66 [...]** του Κ.Φ.Ε., επιβάλλεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών **διοικητικό πρόστιμο** από χίλια (1.000) έως πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και την ενδεχόμενη υποτροπή.» Τέλος, σύμφωνα με το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος: «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους.»

Επειδή, όπως μπορεί να συναχθεί και από την πρόσφατη υπ' αριθμ. 884/2016 (7μ.) απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 7 της απόφασης), η φορολογική νομοθεσία και, εν προκειμένω, ο ν. 2238/1994 (άρθρο 66 παρ. 1 εδ. α' και εδ. β' περ. α', όπως ίσχυε κατά τη χρονική περίοδο ορισμού και διενέργειας του ελέγχου, που εφαρμόζεται στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 72 παρ. 3 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων), παρέχει στη φορολογική αρχή εξουσία ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, με διάφορα μέσα. Σε υπόθεση, όπως η παρούσα, στην οποία είναι κρίσιμο να διαπιστωθεί το χρονικό σημείο ολοκλήρωσης των εργασιών κατασκευής των υπό κρίση

οικοδομών, μεταξύ των μέσων αυτών συγκαταλέγεται, μεταξύ άλλων, και η κλήση του φορολογούμενου για παροχή πληροφοριών και αποδεικτικών στοιχείων. Το τελευταίο τούτο μέσο ενδέχεται να έχει μεγάλη σημασία και βαρύτητα: σε ορισμένες περιπτώσεις, όπως και στην υπό κρίση περίπτωση, στην οποία οι οικοδομές ήταν, αρχικά και πριν τη νομιμοποίησή τους (τακτοποίησή τους), αυθαίρετες, είναι πρακτικά αδύνατο (και πάντως εξαιρετικά δυσχερές) να διαγνωσθεί με άλλους τρόπους από τον έλεγχο το χρονικό σημείο ολοκλήρωσης των εργασιών κατασκευής των υπό κρίση οικοδομών, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες επισημάνσεις του ελέγχου. Εξάλλου, σε υπόθεση όπως η κρινόμενη, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει το χρονικό αυτό σημείο ολοκλήρωσης των εργασιών κατασκευής των υπό κρίση οικοδομών. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται καταρχήν να υποδείξει στη φορολογική αρχή το εν λόγω χρονικό σημείο, σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 εδ. α' και εδ. β' περ. α' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τη χρονική περίοδο ορισμού και διενέργειας του ελέγχου, δεδομένου άλλωστε ότι πρόκειται για μη χρήζον αυξημένης προστασίας επιχειρηματικό απόρρητο. Επομένως, οφείλει καταρχήν, όπως προκύπτει τόσο από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, όσο και από τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 66 παρ. 6 ν. 2238/1994 και 4 παρ. 2 ν. 2523/1997, όπως αμφότερες ίσχυαν κατά τη χρονική περίοδο ορισμού και διενέργειας του ελέγχου, που προβλέπουν την επιβολή προστίμου σε περίπτωση ανατιολόγητης μη χορήγησης των αναγκαίων διευκρινίσεων και πληροφοριών για την εξακρίβωση του εισοδήματος, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του, αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει, λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του και **επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων** (με άλλα λόγια, **μαχητών τεκμηρίων**) **προς θεμελίωση τυχόν ανακρίβειας της δήλωσής του** και συνακόλουθα στην αντιστροφή του βάρους απόδειξης.

Επειδή, όπως μπορεί περαιτέρω να συναχθεί και από την πρόσφατη υπ' αριθμ. 884/2016 (7μ.) απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης), η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του κράτους δικαίου (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. α' του

Συντάγματος) και της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος), το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει καταρχήν το κράτος, ήτοι η Φορολογική Διοίκηση. Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η υπό κρίση, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος (ως εκ της μη δήλωσης της αληθούς έκτασης των υπό κρίση οικοδομών), και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση, όπως η υπό κρίση, στην οποία από κανένα στοιχείο, που είτε επικαλείται η προσφεύγουσα, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης της από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 εδ. α' και εδ. β' περ. α' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τη χρονική περίοδο ορισμού και διενέργειας του ελέγχου) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο, δεν προκύπτει το χρονικό σημείο ολοκλήρωσης των εργασιών κατασκευής των υπό κρίση οικοδομών, καθόσον τα παραπάνω στοιχεία (έμμεσης απόδειξης), συνολικώς ορώμενα, είναι καταρχήν ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι πάντως κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης, κατά την εντολή ελέγχου, χρήσης οι υπό κρίση οικοδομές ήταν αποπερατωμένες.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στην από 30.5.2016 έκθεση τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και συγκεκριμένα στη σελ. 37 αναφέρονται τα εξής: «Για τα κτίσματα, τα

οποία δηλώνονται στη δήλωση ένταξης στο Ν.4178/2013 από 1983 έως 2003, δεδομένου ότι: α. Δεν αναγράφονται στο οικείο συμβόλαιο αγοράς, οπότε άρχισαν να κατασκευάζονται μετά το έτος 1994. β. Προσδιορίζεται σαφέστατα από την Υπηρεσία Δόμησης του Δήμου ως διάστημα, κατά το οποίο ανεγέρθηκαν τα εν λόγω κτίρια, η χρονική περίοδος μεταξύ 01^η/01/1983 και 31^η/12/2003. γ. Δεν μας προσκομίστηκαν επίσημα έγγραφα (π.χ. τιμολόγια αγοράς οικοδομικών υλικών, ένσημα ΙΚΑ κ.λπ.), αν και ζητήθηκαν από τον έλεγχο, από τα οποία θα προσδιορίζονταν, πέρα πάσης αμφιβολίας η ακριβής ημερομηνία ανέγερσης-κατασκευής εκάστου κτίσματος. δ. Η εντολή ελέγχου, βάσει της οποίας διενεργείται ο παρών έλεγχος, περιλαμβάνει τις διαχειριστικές περιόδους 01.01.2000 – 31.12.2011. ο έλεγχος θεωρεί ότι οι εργασίες κατασκευής τους είχαν ολοκληρωθεί μέσα στο έτος 1999, οπότε τα συγκεκριμένα κτίσματα την 01^η/01/2000 ήταν ολοκληρωμένα.» Περαιτέρω, στο από 25.7.2016 Σημείωμα Αιτιολογημένων Απόψεων του και συγκεκριμένα στις σελ. 19-21 το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αναφέρει ότι: «Σχετικά με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας εταιρείας περί νόμου και ουσία αβάσιμο και αναιτιολόγητο ισχυρισμό της ελεγκτικής φορολογικής [αρχής] ότι οι εργασίες κατασκευής των κτισμάτων, τα οποία δηλώνονται στην δήλωση ένταξης στο Ν. 4178/2013, είχαν ολοκληρωθεί μέσα στο έτος 1999, ο έλεγχος αναφέρει τα παρακάτω: 1. Τα εν λόγω κτίσματα δεν αναγράφονται στο οικείο συμβόλαιο αγοράς, οπότε η κατασκευή τους άρχισε μετά το έτος 1994. 2. Όπως προκύπτει από το με αριθμό/25.06.2014 έγγραφο της Υπηρεσίας Δόμησης του Δήμου, για την κατασκευή των πιο πάνω αναφερόμενων κτισμάτων, δεν έχει εκδοθεί καμία οικοδομική άδεια, βάσει της οποίας να προσδιορίζεται η έναρξη των εργασιών ανοικοδόμησης των εν λόγω κτισμάτων. 3. Από το υπ' αριθ./16.01.2015 έγγραφο της Υπηρεσίας Δόμησης του Δήμου, καθώς και από την δήλωση ένταξης στο Ν.4178/2013, που υπέβαλε η ελεγχόμενη εταιρεία την 01^η/12/2014, από κοινού με τις άλλες τρεις (3) συνιδιοκτήτριες εταιρείες των ανωτέρω ακινήτων (....., και), αντίγραφο της οποίας μας απεστάλλει, προκύπτουν τα κατωτέρω χωρίς άδεια ανεγερθέντα ακίνητα, με ευρύ προσδιορισμό του χρόνου κατασκευής τους: [αναφέρονται κτίσματα οικοδομηθέντα επί του αγροτεμαχίου 1 προ του 1982 και κτίσματα οικοδομηθέντα επί του αγροτεμαχίου 1 από 1983 έως 31/12/2003] Συνεπώς, προσδιορίζεται σαφέστατα από την Υπηρεσία Δόμησης του Δήμου ως διάστημα, κατά το οποίο ανεγέρθηκαν τα εν λόγω κτίρια, η χρονική περίοδος μεταξύ 01^η/01/1983 και 31^η/12/2003. 4. Το Ι.Κ.Α. Κρανιδίου μας γνωστοποίησε ότι δεν υφίσταται απογραφή για ανέγερση οικοδομικών έργων από την ελεγχόμενη εταιρεία. 5. Δεν μας προσκομίστηκαν επίσημα έγγραφα (π.χ. τιμολόγια αγοράς οικοδομικών υλικών, ένσημα ΙΚΑ κ.λπ.), αν και ζητήθηκαν από τον έλεγχο με τη με αριθμό πρωτ./05.12.2012 Πρόσκληση Παροχής Πληροφοριών, καθώς και με αριθμό πρωτ./15.04.2014 Αίτημα για Παροχή Πληροφοριών, από τα οποία θα προσδιορίζονταν, πέρα πάσης αμφιβολίας η ακριβής ημερομηνία ανέγερσης-κατασκευής εκάστου κτίσματος. 6. Από τα στοιχεία της Γ.Γ.Δ.Ε. (Δ.ΗΛΕ.Δ. – Τμήμα Δ') σχετικά με τις διενεργηθείσες διασταυρώσεις των υποβληθεισών συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων άρθρου 20 Κ.Β.Σ. Πελατών – Προμηθευτών για τις χρήσεις 2000-2011 διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη εταιρεία δεν υπέβαλε δηλώσεις για τα έτη αυτά, ως επίσης, δεν δηλώθηκε ως πελάτης από καμία επιχείρηση. Το ίδιο

ισχύει και για τις συνιδιοκτήτριες εταιρείες των ανωτέρω ακινήτων και Όσον αφορά την συνιδιοκτήτρια εταιρεία των ανωτέρω ακινήτων, από τον έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων, που υπέβαλαν οι προμηθευτές της κατά τα έτη 2000, 2001 και 2002, δεν προκύπτει η προμήθεια οικοδομικών υλικών και η ανέγερση οικοδομής, από το αντικείμενο της δραστηριότητας προμηθευτών της, σε επαρκείς ποσότητες που να δικαιολογούν την ανοικοδόμηση κτισμάτων. 7. Το χρονικό διάστημα από 16.06.1994 έως και 31.12.1999 αποτελεί ένα εύλογο χρονικό διάστημα, μέσα στο οποίο δύναται να ολοκληρωθεί η ανέγερση των εν λόγω κτισμάτων. 8. Η προσφεύγουσα εταιρεία στην εν λόγω προσφυγή αναφέρει ότι τα κτίσματα σε κάθε περίπτωση ολοκληρώθηκαν έως το έτος 2003, χωρίς να παρέχει περαιτέρω διευκρινήσεις και στοιχεία για την ακριβή ημερομηνία ολοκλήρωσης των εργασιών.»

Επειδή, με τον έβδομο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της, και ειδικότερα με τον τέταρτο επικουρικό λόγο, η προσφεύγουσα προβάλλει ότι το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κατά παράβαση του Συντάγματος και κατά κακή ερμηνεία του νόμου και των συντρεχόντων πραγματικών περιστατικών, γενικά και αόριστα και, σε κάθε περίπτωση, χωρίς να τεκμηριώνει και αποδεικνύει τον από αυτή ισχυρισμό του, λαμβάνει όλως αόριστα ως έτος ολοκλήρωσης των εργασιών κατασκευής των κτισμάτων που δηλώθηκαν στη δήλωση ένταξης του Ν.4178/2013 το έτος 1999, έχοντας παραβιάσει έτσι την υποχρέωση αιτιολογίας και εξατομίκευσης του φορολογικού περιστατικού. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, γιατί εν προκειμένω και δεδομένου ότι, α) επειδή οι υπό κρίση οικοδομές ήταν, αρχικά και πριν τη νομιμοποίησή τους (τακτοποίησή τους), αυθαίρετες, ήταν πρακτικά αδύνατο (και πάντως εξαιρετικά δυσχερές) να διαγνωσθεί με άλλους τρόπους το χρονικό σημείο ολοκλήρωσης των εργασιών κατασκευής τους, όπως προκύπτει και από τις προπαρατεθείσες επισημάνσεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. στο από 25.7.2016 Σημείωμα Αιτιολογημένων Απόψεων του (σελ. 19-21), β) η προσφεύγουσα τεκμαίρεται ότι γνωρίζει και πάντως όφειλε να γνωρίζει το χρονικό αυτό σημείο και συνεπώς μπορούσε ευχερώς και υποχρεούνταν καταρχήν να υποδείξει στη φορολογική αρχή το εν λόγω χρονικό σημείο (με άλλα λόγια, να ανταποκριθεί στην κλήση του ελέγχου και να του χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά / διευκρινιστικά στοιχεία) και γ) δεν παρείχε τελικά την παραπάνω πληροφορία, **ήταν επιτρεπτό στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. να συναγάγει συμπέρασμα (με άλλα λόγια: μαχητό τεκμήριο)** προς διαπίστωση του χρονικού σημείου ολοκλήρωσης των εργασιών κατασκευής των υπό κρίση οικοδομών και συνακόλουθα θεμελίωση της ύπαρξης αντίστοιχης φορολογητέας ύλης, όπως επαρκώς αιτιολογημένα προκύπτει από το προαναφερθέν τμήμα της από 30.5.2016 έκθεσης τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 37) και από τις σελ. 19-21 του από 25.7.2016 Σημειώματος Αιτιολογημένων Απόψεων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., που περιέχουν **έμμεσες αποδείξεις** (άλλως, «**τεκμήρια**»), ήτοι αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από την προσφεύγουσα, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί του χρονικού σημείου ολοκλήρωσης των εργασιών κατασκευής των υπό κρίση κτισμάτων και

συνακόλουθα της ύπαρξης αντίστοιχης φορολογητέας ύλης. Τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης πράγματι συντρέχουν στην υπό κρίση περίπτωση, στην οποία από κανένα στοιχείο, που είτε επικαλείται η προσφεύγουσα, κατόπιν των προαναφερθεισών υπ' αριθμ./05.12.2012 και/15.04.2014 προσκλήσεων του ελέγχου για παροχή στοιχείων και διευκρινίσεων (σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 εδ. α' και εδ. β' περ. α' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τη χρονική περίοδο ορισμού και διενέργειας του ελέγχου) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντόπισε ο έλεγχος, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο, δεν προκύπτει το χρονικό σημείο ολοκλήρωσης των εργασιών κατασκευής των υπό κρίση οικοδομών, καθόσον τα παραπάνω στοιχεία (έμμεσης απόδειξης), συνολικώς ορώμενα, είναι καταρχήν ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι πάντως κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης, κατά την εντολή ελέγχου, χρήσης (1.1.2000) οι υπό κρίση οικοδομές ήταν αποπερατωμένες. Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν ανατρέπει το αιτιολογημένα συναχθέν, κατά τα ως άνω, τεκμήριο περί του χρονικού σημείου ολοκλήρωσης των εργασιών κατασκευής των υπό κρίση οικοδομών (όπως έχει δικαίωμα, δεδομένου ότι το τεκμήριο είναι μαχητό), αφού δεν προσκομίζει ούτε έστω επικαλείται επαρκή αποδεικτικά μέσα που να αποδεικνύουν τον αντίθετο ισχυρισμό της, ο έβδομος λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής της, και ειδικότερα ο τέταρτος επικουρικός λόγος, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 13.7.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας **και την ακύρωση** των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		30/05/2016	13/06/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2000 - 31/12/2000	52.909,24 €
2		30/05/2016	13/06/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2001 - 31/12/2001	49.344,52 €
3		30/05/2016	13/06/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2002 - 31/12/2002	48.667,30 €
4		30/05/2016	13/06/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2003 - 31/12/2003	48.532,97 €

5		30/05/2016	13/06/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2004 - 31/12/2004	48.532,97 €
6		30/05/2016	13/06/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2005 - 31/12/2005	44.362,52 €
7		30/05/2016	13/06/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2006 - 31/12/2006	40.595,90 €
8		30/05/2016	13/06/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2007 - 31/12/2007	37.317,54 €
9		30/05/2016	13/06/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2008 - 31/12/2008	54.416,23 €
10		30/05/2016	13/06/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2009 - 31/12/2009	77.458,02 €
11		30/05/2016	13/06/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2010 - 31/12/2010	74.267,42 €
12		30/05/2016	13/06/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2011 - 31/12/2011	56.453,38 €

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

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2001

	Ποσά βάσει δήλωσης (δρχ.)	Ποσά βάσει ελέγχου (δρχ.)	Ποσά βάσει απόφασης ΔΕΔ (δρχ.)	Διαφορά (δρχ.)
Ακαθάριστα έσοδα	204.750	21.217.368	204.750	0
Φορολογητέο εισόδημα	184.275	19.095.631	184.275	0
Φόρος που αναλογεί 40% (α)	73.710	7.638.252	73.710	0
Συμπληρωματικός φόρος 3% (β)	6.143	636.521	6.143	0
Άθροισμα α + β	79.853	8.274.773	79.853	0
Φόρος που προκαταβλήθηκε (55%)	- 43.919	- 43.919	- 43.919	0
Προκαταβολή τρέχουσας χρήσης (55%)	+ 43.919	+ 43.919	+ 43.919	0
Συνολικός φόρος	79.853	8.274.773	79.853	0
Διαφορά φόρου		8.194.920		
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%		9.833.904		
Σύνολο οφειλής φόρου & προσαύξησης		18.028.824 = 52.909,24 €		

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2002

	Ποσά βάσει δήλωσης (δρχ.)	Ποσά βάσει ελέγχου (δρχ.)	Ποσά βάσει απόφασης ΔΕΔ (δρχ.)	Διαφορά (δρχ.)
Ακαθάριστα έσοδα	246.000	21.042.718	246.000	0
Φορολογητέο εισόδημα	221.400	18.938.446	221.400	0
Φόρος που αναλογεί 40% (α)	83.025	7.101.917	83.025	0
Συμπληρωματικός φόρος 3% (β)	7.380	631.282	7.380	0
Άθροισμα α + β	90.405	7.733.199	90.405	0
Φόρος που προκαταβλήθηκε (55%)	- 43.919	- 43.919	- 43.919	0
Προκαταβολή τρέχουσας χρήσης (55%)	+ 49.723	+ 49.723	+ 49.723	0
Συνολικός φόρος	96.209	7.739.003	96.209	0

Διαφορά φόρου		7.642.794		
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%		9.171.353		
Σύνολο οφειλής φόρου & προσαύξησης		16.814.147 = 49.344,52 €		

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2003

	Ποσά βάσει δήλωσης (€)	Ποσά βάσει ελέγχου (€)	Ποσά βάσει απόφασης ΔΕΔ (€)	Διαφορά (€)
Ακαθάριστα έσοδα	723,00	64.843,30	723,00	0,00
Φορολογητέο εισόδημα	650,70	58.358,97	650,70	0,00
Φόρος που αναλογεί 40% (α)	227,75	20.425,64	227,75	0,00
Συμπληρωματικός φόρος 3% (β)	21,69	1.945,30	21,69	0,00
Άθροισμα α + β	249,44	22.370,94	249,44	0,00
Φόρος που προκαταβλήθηκε (55%)	- 145,92	- 145,92	- 145,92	0,00
Προκαταβολή τρέχουσας χρήσης (55%)	+ 137,20	+ 137,20	+ 137,20	0,00
Συνολικός φόρος	240,72	22.362,22	240,72	0,00
Διαφορά φόρου		22.121,50		
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%		26.545,80		
Σύνολο οφειλής φόρου & προσαύξησης		48.667,30		

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2004

	Ποσά βάσει δήλωσης (€)	Ποσά βάσει ελέγχου (€)	Ποσά βάσει απόφασης ΔΕΔ (€)	Διαφορά (€)
Ακαθάριστα έσοδα	900,00	64.843,30	900,00	0,00
Φορολογητέο εισόδημα	810,00	58.358,97	810,00	0,00
Φόρος που αναλογεί 40% (α)	283,50	20.425,64	283,50	0,00
Συμπληρωματικός φόρος 3% (β)	27,00	1.945,30	27,00	0,00
Άθροισμα α + β	310,50	22.370,94	310,50	0,00
Φόρος που προκαταβλήθηκε (55%)	- 137,20	- 137,20	- 137,20	0,00
Προκαταβολή τρέχουσας χρήσης (55%)	+ 170,77	+ 170,77	+ 170,77	0,00

Συνολικός φόρος	344,07	22.404,51	344,07	0,00
Διαφορά φόρου		22.060,44		
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%		26.472,53		
Σύνολο οφειλής φόρου & προσαύξησης		48.532,97		

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2005

	Ποσά βάσει δήλωσης (€)	Ποσά βάσει ελέγχου (€)	Ποσά βάσει απόφασης ΔΕΔ (€)	Διαφορά (€)
Ακαθάριστα έσοδα	900,00	64.843,30	900,00	0,00
Φορολογητέο εισόδημα	810,00	58.358,97	810,00	0,00
Φόρος που αναλογεί 40% (α)	283,50	20.425,64	283,50	0,00
Συμπληρωματικός φόρος 3% (β)	27,00	1.945,30	27,00	0,00
Άθροισμα α + β	310,50	22.370,94	310,50	0,00
Φόρος που προκαταβλήθηκε (55%)	- 170,77	- 170,77	- 170,77	0,00
Προκαταβολή τρέχουσας χρήσης (55%)	+ 170,77	+ 170,77	+ 170,77	0,00
Συνολικός φόρος	310,50	22.370,94	310,50	0,00
Διαφορά φόρου		22.060,44		
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%		26.472,53		
Σύνολο οφειλής φόρου & προσαύξησης		48.532,97		

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2006

	Ποσά βάσει δήλωσης (€)	Ποσά βάσει ελέγχου (€)	Ποσά βάσει απόφασης ΔΕΔ (€)	Διαφορά (€)
Ακαθάριστα έσοδα	900,00	64.311,27	900,00	0,00
Φορολογητέο εισόδημα	810,00	57.880,14	810,00	0,00
Φόρος που αναλογεί 40% (α)	259,20	18.521,64	259,20	0,00
Συμπληρωματικός φόρος 3% (β)	27,00	1.929,34	27,00	0,00
Άθροισμα α + β	286,20	20.450,98	286,20	0,00
Φόρος που προκαταβλήθηκε (55%)	- 170,77	- 170,77	- 170,77	0,00

Προκαταβολή τρέχουσας χρήσης (55%)	+186,03	+186,03	+186,03	0,00
Συνολικός φόρος	301,46	20.466,24	301,46	0,00
Διαφορά φόρου		20.164,78		
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%		24.197,74		
Σύνολο οφειλής φόρου & προσαύξησης		44.362,52		

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2007

	Ποσά βάσει δήλωσης (€)	Ποσά βάσει ελέγχου (€)	Ποσά βάσει απόφασης ΔΕΔ (€)	Διαφορά (€)
Ακαθάριστα έσοδα	900,00	64.311,27	900,00	0,00
Φορολογητέο εισόδημα	810,00	57.880,14	810,00	0,00
Φόρος που αναλογεί 40% (α)	234,90	16.785,24	234,90	0,00
Συμπληρωματικός φόρος 3% (β)	27,00	1.929,34	27,00	0,00
Άθροισμα α + β	261,90	18.714,58	261,90	0,00
Φόρος που προκαταβλήθηκε (55%)	- 186,03	- 186,03	- 186,03	0,00
Προκαταβολή τρέχουσας χρήσης (55%)	+ 170,23	+ 170,23	+ 170,23	0,00
Συνολικός φόρος	246,10	18.698,78	246,10	0,00
Διαφορά φόρου		18.452,68		
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%		22.143,22		
Σύνολο οφειλής φόρου & προσαύξησης		40.595,90		

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2008

	Ποσά βάσει δήλωσης (€)	Ποσά βάσει ελέγχου (€)	Ποσά βάσει απόφασης ΔΕΔ (€)	Διαφορά (€)
Ακαθάριστα έσοδα	900,00	64.311,27	900,00	0,00
Φορολογητέο εισόδημα	855,00	61.095,71	855,00	0,00
Φόρος που αναλογεί 40% (α)	213,75	15.273,93	213,75	0,00
Συμπληρωματικός φόρος 3% (β)	27,00	1.929,34	27,00	0,00
Άθροισμα α + β	240,75	17.203,27	240,75	0,00

Φόρος που προκαταβλήθηκε (55%)	- 170,23	- 170,23	- 170,23	0,00
Προκαταβολή τρέχουσας χρήσης (55%)	+ 156,49	+ 156,49	+ 156,49	0,00
Συνολικός φόρος	227,01	17.189,53	227,01	0,00
Διαφορά φόρου		16.962,52		
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%		20.355,02		
Σύνολο οφειλής φόρου & προσαύξησης		37.317,54		

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2009

	Ποσά βάσει δήλωσης (€)	Ποσά βάσει ελέγχου (€)	Ποσά βάσει απόφασης ΔΕΔ (€)	Διαφορά (€)
Ακαθάριστα έσοδα	900,00	93.365,99	900,00	0,00
Φορολογητέο εισόδημα	855,00	88.697,69	855,00	0,00
Φόρος που αναλογεί 40% (α)	213,75	22.174,42	213,75	0,00
Συμπληρωματικός φόρος 3% (β)	27,00	2.800,98	27,00	0,00
Άθροισμα α + β	240,75	24.975,40	240,75	0,00
Φόρος που προκαταβλήθηκε (55%)	- 156,49	- 156,49	- 156,49	0,00
Προκαταβολή τρέχουσας χρήσης (55%)	+ 192,60	+192,60	+ 192,60	0,00
Συνολικός φόρος	276,86	25.011,51	276,86	0,00
Διαφορά φόρου		24.734,65		
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%		29.681,58		
Σύνολο οφειλής φόρου & προσαύξησης		54.416,23		

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2010

	Ποσά βάσει δήλωσης (€)	Ποσά βάσει ελέγχου (€)	Ποσά βάσει απόφασης ΔΕΔ (€)	Διαφορά (€)
Ακαθάριστα έσοδα	900,00	132.519,40	900,00	0,00
Φορολογητέο εισόδημα	855,00	125.893,43	855,00	0,00
Φόρος που αναλογεί 40% (α)	213,75	31.473,36	213,75	0,00
Συμπληρωματικός φόρος 3% (β)	27,00	3.975,58	27,00	0,00

Άθροισμα α + β	240,75	35.448,94	240,75	0,00
Φόρος που προκαταβλήθηκε (55%)	- 192,60	- 192,60	- 192,60	0,00
Προκαταβολή τρέχουσας χρήσης (55%)	+ 192,60	+ 192,60	+ 192,60	0,00
Συνολικός φόρος	240,75	35.448,94	240,75	0,00
Διαφορά φόρου		35.208,19		
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%		42.249,83		
Σύνολο οφειλής φόρου & προσαύξησης		77.458,02		

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2011

	Ποσά βάσει δήλωσης (€)	Ποσά βάσει ελέγχου (€)	Ποσά βάσει απόφασης ΔΕΔ (€)	Διαφορά (€)
Ακαθάριστα έσοδα	900,00	131.744,65	900,00	0,00
Φορολογητέο εισόδημα	855,00	125.157,42	855,00	0,00
Φόρος που αναλογεί 40% (α)	205,20	30.037,78	205,20	0,00
Συμπληρωματικός φόρος 3% (β)	27,00	3.952,34	27,00	0,00
Άθροισμα α + β	232,20	33.990,12	232,20	0,00
Φόρος που προκαταβλήθηκε (55%)	-192,60	-192,60	-192,60	0,00
Προκαταβολή τρέχουσας χρήσης (55%)	+ 185,76	+ 185,76	+ 185,76	0,00
Συνολικός φόρος	225,36	33.983,28	225,36	0,00
Διαφορά φόρου		33.757,92		
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%		40.509,50		
Σύνολο οφειλής φόρου & προσαύξησης		74.267,42		

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2012

	Ποσά βάσει δήλωσης (€)	Ποσά βάσει ελέγχου (€)	Ποσά βάσει απόφασης ΔΕΔ (€)	Διαφορά (€)
Ακαθάριστα έσοδα	1.150,00	130.749,14	1.150,00	0,00
Φορολογητέο εισόδημα	1.092,50	124.211,68	1.092,50	0,00
Φόρος που αναλογεί 40% (α)	218,50	24.842,34	218,50	0,00

Συμπληρωματικός φόρος 3% (β)	34,50	3.922,47	34,50	0,00
Άθροισμα α + β	253,00	28.764,81	253,00	0,00
Φόρος που προκαταβλήθηκε (55%)	- 185,76	- 185,76	- 185,76	0,00
Προκαταβολή τρέχουσας χρήσης (55%)	+ 202,40	+ 202,40	+ 202,40	0,00
Συνολικός φόρος	269,64	28.781,45	269,64	0,00
Διαφορά φόρου		28.511,81		
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%		27.941,57		
Σύνολο οφειλής φόρου & προσαύξησης		56.453,38 €		

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).