



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Καλλιθέα 9-12-2016

Αριθμός απόφασης: 4189

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604553
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), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. 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 13.07.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας ιδιοκτησίας ακινήτων με την επωνυμία «.....» (πρώην «.....»), με έδρα στη της και με δηλωθείσα διεύθυνση αλληλογραφίας στην Ελλάδα επί της οδού, με Α.Φ.Μ. και αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, όπως νόμιμα εκπροσωπείται από τον κ. του, κάτοικο Αττικής επί της οδού, κατά:

1. Της με αριθμό/30.05.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων του ως άνω Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) για το οικονομικό έτος 2001, φορολογική περίοδος (χρήση) 01.01.2000 – 31.12.2000 (προσωρινή πράξη/21.03.2016), με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία ποσό κύριου Φόρου Εισοδήματος 8.194.920 δρχ., το οποίο αντιστοιχεί σε ποσό ευρώ 24.049,65, πλέον ποσό πρόσθετου Φόρου Εισοδήματος λόγω ανακρίβειας (120%) 9.833.904 δρχ., ήτοι καταλογίστηκε συνολικά σε βάρος της ποσό κύριου και πρόσθετου φόρου 18.028.824 δρχ., ήτοι συνολικά ευρώ 52.909,24.
2. Της με αριθμό/30.05.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων του ως άνω Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) για το οικονομικό έτος 2002, φορολογική περίοδος (χρήση) 01.01.2001 – 31.12.2001 (προσωρινή πράξη/21.03.2016), με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία ποσό κύριου Φόρου Εισοδήματος 7.642.794 δρχ., το οποίο αντιστοιχεί σε ποσό ευρώ 22.429,33, πλέον ποσό πρόσθετου Φόρου Εισοδήματος λόγω ανακρίβειας (120%) 9.171.353 δρχ., ήτοι καταλογίστηκε συνολικά σε βάρος της ποσό κύριου και πρόσθετου φόρου 16.814.147 δρχ., ήτοι συνολικά ευρώ 49.344,52.
3. Της με αριθμό/30.05.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων του ως άνω Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) για το οικονομικό έτος 2003, φορολογική περίοδος (χρήση) 01.01.2002 – 31.12.2002 (προσωρινή πράξη/21.03.2016), με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία ποσό κύριου Φόρου Εισοδήματος ευρώ 22.121,50, πλέον ποσό πρόσθετου Φόρου Εισοδήματος λόγω ανακρίβειας (120%) ευρώ 26.545,80, ήτοι καταλογίστηκε συνολικά σε βάρος της ποσό κύριου και πρόσθετου φόρου ευρώ 48.667,30.
4. Της με αριθμό/30.05.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων του ως άνω Προϊσταμένου του

Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) για το οικονομικό έτος 2004, φορολογική περίοδος (χρήση) 01.01.2003 – 31.12.2003 (προσωρινή πράξη/21.03.2016), με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία ποσό κύριου Φόρου Εισοδήματος ευρώ 22.060,44, πλέον ποσό πρόσθετου Φόρου Εισοδήματος λόγω ανακρίβειας (120%) ευρώ 26.472,53, ήτοι καταλογίστηκε συνολικά σε βάρος της ποσό κύριου και πρόσθετου φόρου ευρώ 48.532,97.

5. Της με αριθμό/30.05.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων του ως άνω Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) για το οικονομικό έτος 2005, φορολογική περίοδος (χρήση) 01.01.2004 – 31.12.2004 (προσωρινή πράξη/21.03.2016), με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία ποσό κύριου Φόρου Εισοδήματος ευρώ 22.060,44, πλέον ποσό πρόσθετου Φόρου Εισοδήματος λόγω ανακρίβειας (120%) ευρώ 26.472,53, ήτοι καταλογίστηκε συνολικά σε βάρος της ποσό κύριου και πρόσθετου φόρου ευρώ 48.532,97.
6. Της με αριθμό/30.05.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων του ως άνω Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) για το οικονομικό έτος 2006, φορολογική περίοδος (χρήση) 01.01.2005 – 31.12.2005 (προσωρινή πράξη/21.03.2016), με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία ποσό κύριου Φόρου Εισοδήματος ευρώ 20.164,78, πλέον ποσό πρόσθετου Φόρου Εισοδήματος λόγω ανακρίβειας (120%) ευρώ 24.197,74, ήτοι καταλογίστηκε συνολικά σε βάρος της ποσό κύριου και πρόσθετου φόρου ευρώ 44.362,52.
7. Της με αριθμό/30.05.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων του ως άνω Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) για το οικονομικό έτος 2007, φορολογική περίοδος (χρήση) 01.01.2006 – 31.12.2006 (προσωρινή πράξη .../...../21.03.2016), με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία ποσό κύριου Φόρου Εισοδήματος ευρώ 18.452,68, πλέον ποσό πρόσθετου Φόρου Εισοδήματος λόγω ανακρίβειας (120%) ευρώ 22.143,22, ήτοι καταλογίστηκε συνολικά σε βάρος της ποσό κύριου και πρόσθετου φόρου ευρώ 40.595,90.
8. Της με αριθμό/30.05.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων του ως άνω Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου

(Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) για το οικονομικό έτος 2008, φορολογική περίοδος (χρήση) 01.01.2007 – 31.12.2007 (προσωρινή πράξη/21.03.2016), με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία ποσό κύριου Φόρου Εισοδήματος ευρώ 16.962,52, πλέον ποσό πρόσθετου Φόρου Εισοδήματος λόγω ανακρίβειας (120%) ευρώ 20.355,02, ήτοι καταλογίστηκε συνολικά σε βάρος της ποσό κύριου και πρόσθετου φόρου ευρώ 37.317,54.

9. Της με αριθμό/30.05.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων του ως άνω Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) για το οικονομικό έτος 2009, φορολογική περίοδος (χρήση) 01.01.2008 – 31.12.2008 (προσωρινή πράξη/21.03.2016), με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία ποσό κύριου Φόρου Εισοδήματος ευρώ 24.734,65, πλέον ποσό πρόσθετου Φόρου Εισοδήματος λόγω ανακρίβειας (120%) ευρώ 29.681,58, ήτοι καταλογίστηκε συνολικά σε βάρος της ποσό κύριου και πρόσθετου φόρου ευρώ 54.416,23.
10. Της με αριθμό/30.05.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων του ως άνω Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) για το οικονομικό έτος 2010, φορολογική περίοδος (χρήση) 01.01.2009 – 31.12.2009 (προσωρινή πράξη/21.03.2016), με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία ποσό κύριου Φόρου Εισοδήματος ευρώ 35.208,19, πλέον ποσό πρόσθετου Φόρου Εισοδήματος λόγω ανακρίβειας (120%) ευρώ 42.249,83, ήτοι καταλογίστηκε συνολικά σε βάρος της ποσό κύριου και πρόσθετου φόρου ευρώ 77.458,02.
11. Της με αριθμό/30.05.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων του ως άνω Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) για το οικονομικό έτος 2011, φορολογική περίοδος (χρήση) 01.01.2010 – 31.12.2010 (προσωρινή πράξη/21.03.2016), με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία ποσό κύριου Φόρου Εισοδήματος ευρώ 33.757,92, πλέον ποσό πρόσθετου Φόρου Εισοδήματος λόγω ανακρίβειας (120%) ευρώ 40.509,50, ήτοι καταλογίστηκε συνολικά σε βάρος της ποσό κύριου και πρόσθετου φόρου ευρώ 74.267,42.
12. Της με αριθμό/30.05.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων του ως άνω Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) για το οικονομικό έτος 2012, φορολογική περίοδος (χρήση)

01.01.2011 – 31.12.2011 (προσωρινή πράξη/21.03.2016), με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία ποσό κύριου Φόρου Εισοδήματος ευρώ 28.511,81, πλέον ποσό πρόσθετου Φόρου Εισοδήματος λόγω ανακρίβειας (120%) ευρώ 27.941,57, ήτοι καταλογίστηκε συνολικά σε βάρος της ποσό κύριου και πρόσθετου φόρου ευρώ 56.453,38.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την συμπροσβαλλόμενη σχετική από 30.05.2016 έκθεση πλήρους ελέγχου φόρου εισοδήματος του ίδιου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του 5^{ου} τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 13.07.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας ιδιοκτησίας ακινήτων με την επωνυμία «..... » (πρώην «.....»), με έδρα τη της και με δηλωθείσα διεύθυνση αλληλογραφίας στην Ελλάδα επί της οδού, , με Α.Φ.Μ. και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1^{ος} Λόγος: «Ο αντίθετος στο Νόμο και το Σύνταγμα ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του ν. 4174/2013».

2^{ος} Λόγος: «Η ανυπαρξία της παράβασης στην προκειμένη περίπτωση και η για το λόγο αυτό η νόμω και ουσία αβάσιμη έκδοση των προσβαλλόμενων με την παρούσα προσφυγή πράξεων της φορολογικής διοίκησης».

3^{ος} Λόγος: «Οι νόμω και ουσία αβάσιμη κρίση του ελέγχου περί νόμιμης εντολής διενέργειας ελέγχου και νόμιμης προδικασίας του υπό κρίση φορολογικού ελέγχου».

4^{ος} Λόγος: «Ως προς την αναρμοδιότητα του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)».

5^{ος} Λόγος: «Πρόσβαση στο διοικητικό φάκελο, μη κοινοποίηση στην προσφεύγουσα όλων των επικαλούμενων από την ελεγκτική φορολογική υπηρεσία (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) εγγράφων, που αναφέρονται στην συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου και τα οποία έλαβε υπόψη της για την τεκμηρίωση του υπό κρίση καταλογισμού σε βάρος της προσφεύγουσας. Στέρηση της προσφεύγουσας από τη δυνατότητά της για ορθή άσκηση του συνταγματικού δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης για το λόγο αυτό».

6^{ος} Λόγος: «Παραγραμμένη δυνατότητα του Ελληνικού Δημοσίου να ελέγξει τις υπό κρίση χρήσεις και να καταλογίσει για αυτές φόρο εισοδήματος».

7^{ος} Λόγος: «Το αναιτιολόγητο και ουσία αβάσιμο των διαπιστώσεων του φορολογικού ελέγχου. Εσφαλμένος και πλημμελής ο προσδιορισμός του φόρου και ο καταλογισμός του σε βάρος της προσφεύγουσας».

(7α) Το νόμω αβάσιμο της αναδρομικής επιβολής φόρων, προστίμων και τελών, ενώ η προσφεύγουσα έχει υπαχθεί στον 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» 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 ποσοστό 5% επί της αντικειμενικής του αξίας (και όχι κατά το δηλωθέν από την προσφεύγουσα ποσοστό 3,5%), κατά τα ειδικότερα οριζόμενα με τις διατάξεις του άρθρου 22 παρ. 3 του Ν. 2238/1994.

(7γ) Επικουρικά: Ως προς την ιδιόχρηση και τον τρόπο υπολογισμού τεκμαρτού φορολογητέου εισοδήματος ιδιόχρησης οικοδομής.

(7δ) Επικουρικά: Νόμω και ουσία αβάσιμος υπολογισμός από τη φορολογική αρχή της αντικειμενικής αξίας του υπό κρίση ακινήτου και κυρίως της υπολειπόμενης γαίας (ΑΑ-γης).

(7ε) Επικουρικά: Ο νόμω και ουσία αβάσιμος και αναιτιολόγητος ισχυρισμός της ελεγκτικής φορολογικής ότι οι εργασίες κατασκευής των κτισμάτων, τα οποία δηλώνονται στην δήλωση ένταξης στο Ν. 4178/2013, είχαν ολοκληρωθεί μέσα στο έτος 1999.

Η προσφεύγουσα με **τον 1^ο λόγο** της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι είναι αντίθετος στο νόμο και το Σύνταγμα ο ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του ν. 4174/2013,

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 63 § 3 του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται και ισχύουν όπως έχουν δημοσιευθεί στο Φύλλο Εφημερίδας της Κυβέρνησης, ενώ μέχρι σήμερα δεν έχει εκδοθεί Δικαστική Απόφαση η οποία να κρίνει αντισυνταγματική την διάταξη του εν λόγω άρθρου,

Επειδή οι υπό κρίση πράξεις είναι οριστικές και με βάση τις πράξεις αυτές είναι απαιτητός ο φόρος, οι εισφορές και οι πρόσθετοι φόροι που προκύπτουν από αυτές.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Η προσφεύγουσα με **τον 2^ο λόγο** της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι οι παραβάσεις που της αποδόθηκαν είναι ανύπαρκτες. Επειδή από την 30/06/2016 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ που συνέταξε η αρμόδια φορολογική Αρχή, η οποία αποτελεί την αιτιολογία των προσβαλλομένων πράξεων (βλ. κεφ: διαπιστώσεις ελέγχου και πόρισμα ελέγχου), επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, προκύπτει ότι ο έλεγχος με συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, διαπιστώσεις και εδραιωμένα στις ισχύουσες διατάξεις συμπεράσματα κατέληξε στις διαπιστωθείσες παραβάσεις, και επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι αόριστος, κατά συνέπεια πρέπει να απορριφθεί.

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται με **τον 5^ο λόγο** της ενδικοφανούς προσφυγής ότι δεν της δόθηκε το δικαίωμα της πρόσβασης στα στοιχεία του φακέλου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 1 του ν. 4174/2013, η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Εν συνεχεία, **ο φορολογούμενος δύναται να ζητά και να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων**, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.

Επειδή, καταρχήν ο ισχυρισμός αυτός είναι αόριστος, καθώς τα στοιχεία τα οποία επικαλείται ο έλεγχος αναφέρονται όλα στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου (τελευταίες σελίδες), ενώ η προσφεύγουσα δεν αναφέρει κανένα στοιχείο το οποίο δεν ήταν στην διάθεσή της διότι αρνήθηκε ο έλεγχος να της παραδώσει, δηλαδή, στοιχείο που δεν της δόθηκε από τον έλεγχο κατόπιν αίτησής της και όχι στοιχεία που δεν ζήτησε η ίδια και δεν έλαβε αντίγραφα ενώ ήταν στην διάθεσή της.

Επιπλέον ο ισχυρισμός περί αποστέρησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης τυγχάνει εξίσου αόριστος και απορριπτέος καθώς προκύπτει ότι ο έλεγχος συνέταξε το υπ' αριθμόν .../21.03.2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, καθώς και τους υπ' αριθμόν .../...../21.03.2016 για το Οικονομικό Έτος 2001, .../...../21.03.2016 για το Οικονομικό Έτος 2002, .../...../21.03.2016 για το Οικονομικό Έτος 2003, .../...../21.03.2016 για το Οικονομικό Έτος 2004, .../...../21.03.2016 για το Οικονομικό Έτος 2005,/21.03.2016 για το Οικονομικό Έτος 2006, .../...../21.03.2016 για το Οικονομικό Έτος 2007,/21.03.2016 για το Οικονομικό Έτος 2008,/21.03.2016 για το Οικονομικό Έτος 2009,/21.03.2016 για το Οικονομικό Έτος 2010,/21.03.2016 για το Οικονομικό Έτος 2011 και/21.03.2016 για το Οικονομικό Έτος 2012 Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φόρου Εισοδήματος, προκειμένου η προσφεύγουσα εταιρεία να ενημερωθεί εγγράφως για τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και να υποβάλει τυχόν αντιρρήσεις, καθώς και κάθε στοιχείο ή πληροφορία που αφορά την υπόθεσή της. Το ανωτέρω Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, καθώς και οι ανωτέρω Προσωρινές Πράξεις

κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία νομότυπα την 28/03/2016 και συγκεκριμένα, επιδόθηκαν στον κ. του, νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας εταιρείας, στα γραφεία αυτής, επί της οδού, Αττικής, από τον εφοριακό υπάλληλο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Κατόπιν των ανωτέρω επιδοθέντων εγγράφων, η προσφεύγουσα εταιρεία είχε τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 παρ. 1 του ν. 4174/2013. Προκύπτει ακόμα ότι επί των διαπιστώσεων του έλεγχου και σε απάντηση του κοινοποιηθέντος Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε εντός του προβλεπόμενου από το νόμο χρονικού διαστήματος. Περαιτέρω έως την ημερομηνία συντάξεως της εκθέσεως ελέγχου και των οριστικών πράξεων, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν κατέθεσε εγγράφως απόψεις, αλλά και ούτε ζήτησε, είτε προφορικά, είτε εγγράφως, να ενημερωθεί για την πορεία του ελέγχου, καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου. Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Η προσφεύγουσα **στον 3^ο λόγο** της ισχυρίζεται ότι ήταν νόμω και ουσία αβάσιμη κρίση του ελέγχου περί νόμιμης εντολής διενέργειας ελέγχου και νόμιμης διαδικασίας του υπό κρίση φορολογικού ελέγχου.

Επειδή αρχικά εκδόθηκε από το Δ.Ε.Κ. Αθηνών η υπ' αριθμόν/16.11.2012 εντολή ελέγχου για τις ελεγχόμενες χρήσεις 01/01/2000 – 31/12/2011, αντίγραφο της οποίας παραδόθηκε την 11^η/12/2012 στα γραφεία της ελέγχουσας Υπηρεσίας στον κ., ο οποίος ενεργούσε για λογαριασμό του νομίμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας εταιρείας κ., σύμφωνα με την από 08/12/2012 εξουσιοδότησή του. Η αρχική εντολή ελέγχου αντικαταστάθηκε, λόγω αλλαγής ελεγκτών, με τις υπ' αριθμό/27.05.2013 εντολές ελέγχου, οι οποίες εκδόθηκαν από το Δ.Ε.Κ. Αθηνών.

Στη συνέχεια, λόγω αλλαγής ελεγκτών και μεταβίβασης αρμοδιοτήτων από το ΔΕΚ Αθηνών στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., εκδόθηκε η υπ' αριθμό/06.02.2014 εντολή ελέγχου από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., αντίγραφο της οποίας παρελήφθη την 07/05/2014 από την κα., ενεργούσα για λογαριασμό του νομίμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας εταιρείας κ., σύμφωνα με την από 30/04/2014 εξουσιοδότησή του. Εν συνεχεία, η τελευταία εντολή ελέγχου αντικαταστάθηκε, λόγω αλλαγής ελεγκτών, με τις υπ' αριθμό/15.09.2015 εντολές ελέγχου. Αντίγραφο της τελευταίας παρελήφθη την 27/11/2015 από τον κ., που ενεργούσε για λογαριασμό του νομίμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας εταιρείας κ.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι στην προσφεύγουσα εταιρεία **κοινοποιήθηκε τουλάχιστον η αρχική εντολή ελέγχου και η τελευταία βάσει των οποίων διενεργήθηκε ο έλεγχος**. Οι εντολές που δεν κοινοποιήθηκαν τροποποιούσαν μόνο τους ελεγκτές, **οι οποίοι τελικά δεν διενέργησαν τον έλεγχο**, ο οποίος

διενεργήθηκε από τους ελεγκτές που αναφέρονται στην τελευταία εκδοθείσα εντολή που κοινοποιήθηκε.

Συνεπώς, η προσφεύγουσα αποδεδειγμένα έλαβε γνώση του ελέγχου, αρχικά με την κοινοποίηση της αρχικής εντολής και μεταγενέστερα για την αλλαγή των προσώπων που τελικά διενήργησαν τον έλεγχο και επομένως η μη κοινοποίηση των τροποποιημένων εντολών δεν επισύρει σε καμία περίπτωση ακυρότητα των πράξεων, δοθέντος ότι στην προσφεύγουσα δεν προκλήθηκε, άλλωστε δεν ισχυρίζεται ότι της προκλήθηκε οιαδήποτε βλάβη κατά το άρθρο 79 παρ. 5 περ. β' Κ.Δ.Δ., από τη μη κοινοποίηση των ενδιαμέσων, τροποποιημένων λόγω αλλαγής ελεγκτών, εντολών ελέγχου οι οποίες άλλωστε ως στοιχεία του φακέλου ήταν και αυτές στην διάθεση της προσφεύγουσας.

Ακόμα προκύπτει ότι οι εντολές ελέγχου εκδόθηκαν έχοντας υπόψη τις διατάξεις :

- α) Των άρθρων 66, 67 και 113 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151Α), όπως ίσχυε.
- β) Των άρθρων 23, 24, 25 και 66 του Κώδικα φορολογικής Διαδικασίας Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170Α), όπως ισχύουν.
- γ) Του άρθρου 48 του Κώδικα Φ.Π.Α. Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248Α).
- δ) Του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν. 3296/2004 (ΦΕΚ 253Α).
- ε) Του άρθρου 9Α του Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179Α).

Ως Αντικείμενο Ελέγχου αναγράφεται : Εισόδημα, ΦΠΑ, Έλεγχος Εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 περί ΚΒΣ, Λοιποί Φόροι και Εισφορές.

Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, το αντικείμενο του φορολογικού ελέγχου καθορίζεται με σαφήνεια, διακριτά και υπό το καθεστώς δημοσιότητας.

Η προσφεύγουσα με τον 4^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι το Κέντρο Φορολογούμενων Μεγάλου Πλούτου είναι αναρμόδιο για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

Επειδή, η αρμοδιότητα προς έλεγχο του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου καθορίζεται ή ανακαθορίζεται, με αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 παράγραφος 1 περίπτωση α υποπερίπτωση αα Ν. 4141/2013 (Α' 81), όπου ορίζεται ότι « ...το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. είναι αρμόδιο για τον έλεγχο των υποθέσεων που προβλέπονται από την απόφαση 1039/2012 (Β' 342) του Υπουργού Οικονομικών, όπως ισχύει μετά από την τροποποίησή της με την όμοια απόφαση 1202/2012 (Β' 3007), των υποθέσεων ... 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».

Με τη με αριθ. Δ6Α 1067875/2014 (Β' 1076) απόφασης του Γενικού Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων έγινε μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότησης υπογραφής « ... γ) τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες ιδιοκτησίας ακινήτων, εφόσον δεν πραγματοποιούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα...».

Στην προκειμένη περίπτωση, καθ' ύλην αρμόδιο όργανο για τον έλεγχο και την κοινοποίηση των αποτελεσμάτων αυτού, που αφορούν την προσφεύγουσα εταιρεία, ήταν και παραμένει, σύμφωνα με τα ανωτέρω, το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. .

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απορριπτέος ως αβάσιμος, δεδομένου ότι πρόκειται για αλλοδαπή εταιρεία, της οποίας τα μέλη – φυσικά πρόσωπα δεν εμφανίζονται και δεν έχει καμία άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα πέραν της εκμετάλλευσης ακινήτων.

Επειδή, ως προς την ισχυριζόμενη **στον 6^ο λόγο** παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προκύπτουν τα εξής.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 ν.2238/1994 που εν προκειμένω εφαρμόζονται « ... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή [κύριων] φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο ΔΕΚΑΕΤΙΑΣ, εφόσον η μη ενάσκηση αυτού, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται :

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι , αρχικό φύλλο ελέγχου (η περίπτωση Β της παρ. 4 τέθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του ν.3522/2006)

Επειδή στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. προβλέπεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου αν «από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου” ή όταν “**η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή**”.

Επειδή με το άρθρο 11 του ν. 3513/2006 (Φ.Ε.Κ. Α'265) που αναφέρεται στην παράταση των προθεσμιών παραγραφής, προβλέπεται ότι οι προθεσμίες παραγραφής για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών που λήγουν στις 31/12/2006 και 31/12/2007 παρατείνονται μέχρι

31/12/2008, δηλαδή για δύο και ένα έτη αντίστοιχα από την λήξη τους, επειδή ακολούθως με το άρθρο 29 Ν. 3697/2008 (Φ.Ε.Κ. Α'194) η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2009, επειδή ακόμα με το άρθρο 10 Ν. 3790/2009 (Φ.Ε.Κ. Α'143) παρατάθηκαν μέχρι 30/6/2010 οι προθεσμίες παραγραφής που έληγαν την 31/12/2009. Έτσι, μεταξύ άλλων, παρατάθηκε η παραγραφή των χρήσεων 2000, 2001 και 2002, καθώς και της χρήσης 2003, για έξι μήνες και πλέον όλες αυτές οι χρήσεις παραγράφονται την 30/6/2010 (σχετ. εγκ. ΠΟΛ. 1114/09) και με το άρθρο 82 Ν. 3842/2010 (Φ.Ε.Κ. 58/2010) η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30/6/2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2010. Επειδή εν συνεχεία με τη διάταξη του άρθρου 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175/30.9.2010) ορίζονται τα εξής: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται μέχρι 31.12.2011...», ακολούθως, με τη διάταξη του άρθρου 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011 ορίζονται τα εξής: «2. 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....» ακολούθως, με τη διάταξη του Δεύτερου Άρθρου του Ν.4098/2012 (ΦΕΚ Α 249/20.12.2012) ορίζονται τα εξής: «1. 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.» και με τη διάταξη του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013 ορίζονται τα εξής: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές

Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 37 παρ. 5. Ν 4141/2013 (ΦΕΚ Α' 81) ορίζεται ότι « 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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 87 Ν 4316/2014 ορίζεται ότι «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεων διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών, η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης. ».

Ακόμα, **επειδή** σύμφωνα με παρ. 3 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 που ορίστηκε ότι: «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. ... 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 την παρ. 3 του άρθρου 36 του ν.4174/2013 «Παραγραφή» «3. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 «Μεταβατικές διατάξεις (Πρώην άρθρο 66)» «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» «1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη,...»

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 Ν 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129) ορίζεται ότι «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 ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.».

Ακόμα, **επειδή** σύμφωνα με παρ. 3 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 που ορίστηκε ότι: «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. ... 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 την παρ. 1 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» «1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη,...»

Επειδή εν προκειμένω από πλειάδα στοιχείων προκύπτει ότι οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών που υπέβαλλε η προσφεύγουσα, ήταν ανακριβείς καθώς δεν δήλωσε την ιδιοκτησία και χρήση υφισταμένων ιδιόκτητων οικοδομών (βλ. σελ.35 έκθεσης φ. εισοδήματος) σε όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις και κατά συνέπεια δήλωσε ανακριβώς εισόδημα από ακίνητα της παρ. 3 του άρθρου 22 του ν.2238/1994 καθώς και τους προκύπτοντες φόρους περιουσίας βάσει των αδήλωτων ακινήτων, συνεπώς για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις υφίσταται δεκαετής παραγραφή.

Επειδή για τις χρήσεις 2000, 2001, 2002,2003, 2004 και 2005 που ήταν εκκρεμείς για έλεγχο με την ψήφιση της παρ. 6 του άρθρου 13 του ν.3522/2006 που αντικατέστησε την παρ. 4β του άρθρου 84 του ν.2238/1994, δεν απαιτείται η διενέργεια η ύπαρξη αρχικού φύλλου ελέγχου προκειμένου τα στοιχεία να χαρακτηριστούν ως συμπληρωματικά και να υφίσταται δεκαετής παραγραφή για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ήτοι έως 31-12-2011, 31-12-2012, 31-12-2013, 31-12-2014, 31-12-2015 και 31-12-2016 αντίστοιχα.

Επειδή όσον αφορά και τις εκδοθείσες και κοινοποιηθείσες οριστικές πράξεις επιβολής φόρου εισοδήματος χρήσεων 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 και 2010 αντίστοιχα, αφενός στην προκειμένη περίπτωση από τις διατάξεις προβλέπεται δεκαετής παραγραφή, ενώ αφετέρου για τις χρήσεις 2000, 2001, 2002, 2003 και 2004 έχει επέλθει διαδοχική παράταση παραγραφής με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011, του Δεύτερου Άρθρου του Ν.4098/2012 (ΦΕΚ Α 249/20.12.2012), του άρθρου 37 παρ. 5. Ν 4141/2013, του άρθρου 22 Ν 4203/2013, του άρθρου 87 Ν 4316/2014 καθώς και του άρθρου 22 Ν 4337/2015, συνεπεία της έκδοσης των εντολών ελέγχου αναφερομένων αναλυτικά στην παρ. 4 της παρούσης. Ακόμα, επειδή για τις παραπάνω χρήσεις για τις οποίες δεν είχε επέλθει παραγραφή του δικαιώματος κοινοποίησης πράξεων του Δημοσίου την 1-1-2014 (θέσης σε ισχύ του ν.4174/2013), εφόσον διαπιστώνεται φοροδιαφυγή κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 66 του ν.4174/2013, κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 36 σε συνδυασμό με την παρ. 11 του άρθρου 72 (πρώην 66) του ν.4174/2013, υφίσταται εικοσαετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου.

Κατά συνέπεια νόμω αβάσιμα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση των προσβαλλομένων πράξεων φόρου εισοδήματος για τις διαχειριστικές περιόδους από 01-01-2000 και έκτοτε.

Ως προς **τον 7^ο λόγο** της ενδικοφανούς προσφυγής, αποφαινόμεστε τα ακόλουθα:

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 διαβίωσης 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 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 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 προσκομισθέντα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης 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 Εθνική 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 έκτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της 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 2010 και 2011, δηλαδή «αναδρομικά» (κατά την έννοια του άρθρου 24 παρ. 8 ν. 4178/2013), πρόστιμα του άρθρου 4 ν. 2523/1997 λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης ΦΑΠ (μη συμπερίληψη στη δήλωση των υπαχθέντων στο ν. 4178/2013 ακινήτων/αυθαίρετων κατασκευών της), 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, που εκδόθηκε 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 προσκομισθέντα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης 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 Εθνική 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 των επίδικων επιπλέον (για πέρα της δηλωθείσας αξίας) φόρων της παρ. 3 του άρθρου 22 του ν.2238/1994 από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. να παρίσταται μη νόμιμη. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο λόγος αυτός της ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος και η αξία κατ' έλεγχο πρέπει να περιορισθεί στην δηλωθείσα.

Περαιτέρω, επειδή από άρθρο 22 Ν. 2238/94 «Ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα» προβλέπεται ότι: «1. Ακαθάριστο εισόδημα, προκειμένου για οικοδομή που εκμισθώνεται, είναι το μίσθωμα που έχει συμφωνηθεί. Σε περίπτωση που δεν προσάγεται το συμφωνητικό ή άλλο στοιχείο που μπορεί να αποδείξει τη συμφωνία ή αν τα συμφωνητικά ή τα αποδεικτικά στοιχεία που προσάγονται εμφανίζουν μίσθωμα που είναι δυσαναλόγως κατώτερο σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, ο προσδιορισμός του εισοδήματος που προκύπτει από αυτή γίνεται αφού αυτή συγκριθεί με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες. Θεωρείται ότι υπάρχει περίπτωση δυσανάλογου μισθώματος, σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, όταν η μισθωτική αξία της είναι ανώτερη από το μίσθωμα που δηλώνεται σε ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) τουλάχιστον του μισθώματος αυτού. Ειδικώς, το εισόδημα αυτό δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το 3,5% (τριάμισι τοις εκατό) της αξίας του ακινήτου, που εκμισθώνεται και χρησιμοποιείται ως κατοικία, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 41 του Ν. 1249/1982](#), για τις περιοχές που ισχύει κάθε φορά το σύστημα αυτό. Ο φορολογούμενος μπορεί να αμφισβητήσει τον καθορισμό της μισθωτικής αξίας αυτού του ακινήτου, εφόσον από εξαιρετικούς λόγους, που ανάγονται αποκλειστικά στους παράγοντες που επηρεάζουν τη μισθωτική αξία του, αυτή είναι μικρότερη από το τριάμισι τοις εκατό (3,5%) της πιο πάνω αξίας του. Η επίκληση των λόγων αυτών, καθώς και η προσαγωγή των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων γίνεται με την προσφυγή, η οποία ασκείται από το φορολογούμενο, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους.

3. Σε περίπτωση που η οικοδομή χρησιμοποιήθηκε με άλλον τρόπο από τον ιδιοκτήτη, το νομέα, τον επιφανειούχο, τον επικαρπωτή κ.λ.π. ή με τη συγκατάθεση αυτού κατοικήθηκε ή χρησιμοποιήθηκε με άλλο 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](#). Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το τέσσερα τοις εκατό (4%) της πραγματικής αξίας της οικοδομής κατά το χρόνο της φορολογίας. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των τεσσάρων τελευταίων εδαφίων της παρ. 1.».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 «**η φορολογική διοίκηση** έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για την νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου».

Από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα είχε στην ιδιοκτησία και χρήση της για όλες τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους τα κάτωθι ακίνητα:

ΑΚΙΝΗΤΟ 1 : Κατά ποσοστό εξ αδιαιρέτου 25% ενός αγροτεμαχίου επιφανείας 191.939,00 τ.μ. και ενός αγροτεμαχίου επιφανείας 2.142,00 τ.μ. που βρίσκονται στη θέση «.....» της κτηματικής περιφέρειας του νομού Αργολίδος. Αποκτήθηκαν από την ελεγχόμενη επιχείρηση με το υπ' αριθμόν/16.06.1994 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου Πειραιώς, αντί συνολικού τιμήματος 900.000.000 δραχμών, ήτοι 2.641.232,57 ευρώ (εκτίμηση Δ.Ο.Υ. 1.519.223.000 δραχμές, ήτοι 4.458.468,08 ευρώ).

Επί του πρώτου αγροτεμαχίου βρίσκονται τα παρακάτω ακίνητα: μία εξοχική κατοικία συνολικής επιφανείας 200,00 τ.μ.(100,00 τ.μ. ισόγειο και 100,00 τ.μ. πρώτος όροφος), ένας ισόγειος οικίσκος 100,00 τ.μ., δύο ισόγειοι οικίσκοι 50,00 τ.μ. έκαστος.

Σύμφωνα με την υπ' αριθμόν/02.11.1999 Πράξη Χαρακτηρισμού Έκτασης της Διεύθυνσης Δασών Αργολίδας, η ανωτέρω έκταση, η οποία απεικονίζεται στο από Μάιο 1999 τοπογραφικό διάγραμμα του μηχανικού με κλίμακα 1:1000, έπειτα από νέα καταμέτρηση έχει συνολική έκταση εμβαδού 199.246,70 τ.μ. και χαρακτηρίζεται ως ακολούθως:

α)Ως ιδιωτικό Δάσος (χαλεπίου πεύκης) και ως Αναδασωτέο τμήμα συνολικής επιφανείας 11.102,00 τ.μ.

β)Ως ιδιωτικό Δάσος (χαλεπίου πεύκης) τμήμα συνολικής επιφανείας 22.808,00 τ.μ.

γ)Ως Μη Δασικού Χαρακτήρα (γεωργικώς καλλιεργούμενη) τμήμα συνολικής επιφανείας 165.336,70 τ.μ.

Συνεπώς, σύμφωνα με την προαναφερθείσα Πράξη Χαρακτηρισμού Έκτασης, η χαρακτηριζόμενη ως δασική έκταση έχει συνολική επιφάνεια 33.910,00 τ.μ., ενώ το υπόλοιπο αγροτεμάχιο έχει συνολική επιφάνεια 165.336,70 τ.μ. .

ΑΚΙΝΗΤΟ 2 : Κατά ποσοστό εξ αδιαιρέτου 25% ενός αγροτεμαχίου επιφανείας 21.050,00 τ.μ. που βρίσκεται στη θέση «.....» ή «.....» της κτηματικής περιφέρειας του νομού Αργολίδος. Αποκτήθηκε από την ελεγχόμενη επιχείρηση με το υπ' αριθμόν/31.05.2000 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου, αντί συνολικού τιμήματος 57.000.000 δραχμών, ήτοι 167.278,06 ευρώ (αντικειμενική αξία Δ.Ο.Υ. 57.020.307 δραχμές, ήτοι 167.337,66 ευρώ).

Σύμφωνα με την υπ' αριθμόν/14.04.2000 Πράξη Χαρακτηρισμού Έκτασης της Διεύθυνσης Δασών Αργολίδας, η ανωτέρω έκταση εμβαδού 21.050,00 τ.μ. χαρακτηρίζεται ως ακολούθως:

α)Ως Δάσος (χαλεπίου πεύκης) και ως Αναδασωτέο τμήμα συνολικής επιφανείας 14.580,00 τ.μ.

β)Ως Μη Δασικού Χαρακτήρα (γεωργικά καλλιεργούμενη) τμήμα συνολικής επιφανείας 6.470,00 τ.μ.

Συνεπώς, σύμφωνα με την προαναφερθείσα Πράξη Χαρακτηρισμού Έκτασης, η χαρακτηριζόμενη ως δασική έκταση έχει συνολική επιφάνεια 14.580,00 τ.μ., ενώ το υπόλοιπο αγροτεμάχιο έχει συνολική επιφάνεια 6.470,00 τ.μ. .

ΑΚΙΝΗΤΟ 3 : Κατά ποσοστό εξ αδιαιρέτου 25% ενός αγροτεμαχίου επιφανείας 19.054,00 τ.μ. που βρίσκεται στη θέση «.....» ή «.....» της κτηματικής περιφέρειας του νομού Αργολίδος. Αποκτήθηκε από την ελεγχόμενη επιχείρηση με το υπ' αριθμό/31.05.2000 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου, αντί συνολικού τιμήματος 59.000.000 δραχμών, ήτοι 173.157,47 ευρώ (αντικειμενική αξία Δ.Ο.Υ. 59.317.920 δραχμές, ήτοι 174.080,47 ευρώ).

Σύμφωνα με την υπ' αριθμόν/14.04.2000 Πράξη Χαρακτηρισμού Έκτασης της Διεύθυνσης Δασών Αργολίδας, η ανωτέρω έκταση εμβαδού 19.054,00 τ.μ. χαρακτηρίζεται ως ακολούθως:

α) Ως Δάσος (χαλεπίου πεύκης) και ως Αναδασωτέο τμήμα συνολικής επιφανείας 1.574,00 τ.μ.

β) Ως Μη Δασικού Χαρακτήρα (γεωργικά καλλιεργούμενη) τμήμα συνολικής επιφανείας 17.480,00 τ.μ.

Συνεπώς, σύμφωνα με την προαναφερθείσα Πράξη Χαρακτηρισμού Έκτασης, η χαρακτηριζόμενη ως δασική έκταση έχει συνολική επιφάνεια 1.574,00 τ.μ., ενώ το υπόλοιπο αγροτεμάχιο έχει συνολική επιφάνεια 17.480,00 τ.μ. .

Κατά την 1^η Ιανουαρίου 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011, η ελεγχόμενη εταιρεία είχε στην κυριότητά της κατά άμεση, αποκλειστική και αδιαφιλονίκητη συγκυριότητα, κοινά αδιαίρετα και κατά ποσοστό ενός τετάρτου 1/4 των ως άνω ακινήτων, με τις παρακάτω αλλοδαπές εταιρείες ιδιοκτησίας ακινήτων:

ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΥΡΙΟΤΗΤΑ	Α.Φ.Μ.	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ
	1/4		
	1/4		
	1/4		

Εκτός από τα ως άνω ακίνητα, η ελεγχόμενη εταιρεία απέκτησε κατά το έτος 2003 τα παρακάτω ακίνητα, των οποίων είχε την πλήρη, άμεση και αποκλειστική κυριότητα:

ΑΚΙΝΗΤΟ 4 : Κατά ποσοστό 100% εννέα (9) αγροτεμαχίων έκτασης 282,85 τ.μ., 4.336,21 τ.μ., 238,00 τ.μ., 444,74 τ.μ., 884,00 τ.μ., 663,00 τ.μ., 1.547,00 τ.μ., 2.549,00 τ.μ. και 279,50 τ.μ., τα οποία βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και εκτός ζώνης οικισμού, στη θέση «.....» της κτηματικής περιφέρειας της , του Δήμου , του νομού Αργολίδος. Αποκτήθηκαν από την ελεγχόμενη επιχείρηση με το υπ' αριθμόν/09.05.2003 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου , αντί συνολικού τιμήματος 132.610,33 ευρώ (αντικειμενική αξία Δ.Ο.Υ. 132.610,33 ευρώ).

ΑΚΙΝΗΤΟ 5 : Κατά ποσοστό 100% δύο (2) αγροτεμαχίων έκτασης 615,44 τ.μ. και 221,00 τ.μ., τα οποία βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και εκτός ζώνης οικισμού, στη θέση «.....» της κτηματικής περιφέρειας της , του

Δήμου , του νομού Αργολίδος. Αποκτήθηκαν από την ελεγχόμενη επιχείρηση με το υπ' αριθμόν/09.05.2003 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου Πειραιά, αντί συνολικού τιμήματος 9.900,00 ευρώ (αντικειμενική αξία Δ.Ο.Υ. 9.881,86 ευρώ).

Επειδή επί του αγροτεμαχίου Νο 1 σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου την 1-1-2000 (πλήν της πισίνας η οποία φορολογείται από τον έλεγχο την 1-1-2012) υπήρχαν ή είχαν κατασκευαστεί οι παρακάτω οικοδομές, όπως αυτές προέκυψαν από τα υπ' αριθμόν πρωτ./02.12.2014,/16.01.2015 και/16.02.2015 έγγραφα της Υπηρεσίας Δόμησης του Δήμου , με τα οποία γνωρίζουν στο έλεγχο ότι κατόπιν αυτοψίας που διενήργησε η υπηρεσία τους σε ιδιοκτησία της ελεγχόμενης εταιρείας στις 11/11/2014 και σύμφωνα με την Α/Α Δήλωσης ένταξης στο Ν.4178/2013, η οποία υποβλήθηκε με τη με αρ./01.12.2014 αίτηση του κου αρχιτέκτονα μηχανικού, διαπιστώθηκαν τα εξής:

1. Κατοικία
 - α). κύριοι χώροι 822,05 τ.μ.
 - β). βοηθητικοί χώροι 111,25 τ.μ.
2. Αποθήκες
 - Βοηθητικοί χώροι 219,11 τ.μ.
3. Αθλητικές εγκαταστάσεις
 - α). ιδιωτικό γυμναστήριο 413,77 τ.μ. (κύριοι χώροι)
 - β). κλειστό γήπεδο τένις 691,92 τ.μ. (βοηθητικοί χώροι)
 - γ). αποδυτήρια 11,96 τ.μ. (βοηθητικοί χώροι)
 - δ). πισίνα 247,00 τ.μ. (395,20 κ.μ.)
4. Γκαράζ
 - Βοηθητικοί χώροι 1.012,32 τ.μ.

Τα ακίνητα αυτά είχαν κατασκευαστεί στο σύνολό τους επί του αγροτεμαχίου Νο 1 ως εξής:

<u>ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΤΙΣΜΑΤΩΝ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΓΡΟΤΕΜΑΧΙΟΥ 1</u>	
<u>ΠΡΟ ΤΟΥ 1982</u>	<u>ΟΛΟΚΛΗΡΩΜΕΝΑ ΤΟ ΑΡΓΟΤΕΡΟ ΤΗΝ 1-1-2000 (πλήν της πισίνας)</u>
<u>ΚΑΤΟΙΚΙΑ 1</u>	<u>ΚΑΤΟΙΚΙΑ 1</u>

Υπόγειο Β.Χ.	78,07 τ.μ.	Υπόγειο Β.Χ.	33,18 τ.μ.
Ισόγειο Κ.Χ.	159,93 τ.μ.	Ισόγειο Κ.Χ.	100,38 τ.μ.
Α' όροφος Κ.Χ.	105,54 τ.μ.	Ισόγειο Κ.Χ.	105,11 τ.μ.
<u>ΑΠΟΘΗΚΕΣ</u>		<u>Α' όροφος Κ.Χ.</u>	<u>18,52 τ.μ.</u>
Ισόγεια Αποθήκη Β.Χ.	14,50 τ.μ.	Συνολική επιφάνεια Κ.Χ.: 224,01 τ.μ.	
Ισόγεια Αποθήκη Β.Χ.	204,61 τ.μ.	Συνολική επιφάνεια Β.Χ.: 33,18 τ.μ.	
<u>ΧΩΡΟΙ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ</u>		<u>ΑΘΛΗΤΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ</u>	
Υπόγειο Γκαράζ Β.Χ.	320,40 τ.μ.	Ισόγειο Γυμναστήριο Κ.Χ.	413,77 τ.μ.
<u>Υπόγειο Γκαράζ Β.Χ.</u>	<u>691,92 τ.μ.</u>	Αποδυτήρια Β.Χ.	11,96 τ.μ.
Συνολική επιφάνεια Κ.Χ.: 265,47 τ.μ.		Γήπεδο Τένις Β.Χ.	691,92 τ.μ.
Συνολική επιφάνεια Β.Χ.: 1.309,50 τ.μ.		Πισίνα (ΟΛΟΚΛΗΡΩΜΕΝΗ ΤΟ ΑΡΧΟΤΕΡΟ ΤΗΝ 1-1-2012)	247,00 τ.μ.
<u>ΚΑΤΟΙΚΙΑ 10</u>		<u>ΚΑΤΟΙΚΙΑ 10</u>	
Κατοικία Κ.Χ.	53,53 τ.μ.	Κατοικία Κ.Χ.	42,81 τ.μ.
<u>ΚΑΤΟΙΚΙΑ 11</u>		<u>ΚΑΤΟΙΚΙΑ 11</u>	
Κατοικία Κ.Χ.	57,36 τ.μ.	Κατοικία	14,70 τ.μ.
<u>ΚΑΤΟΙΚΙΑ 13</u>			
Ισόγεια Κατοικία Κ.Χ.	84,96 τ.μ.		
<u>ΚΑΤΟΙΚΙΑ 14</u>			
Ισόγεια Κατοικία Κ.Χ.	79,21 τ.μ.		

Επειδή το σύνολο των οικοδομηθέντων στο αγροτεμάχιο 1 ήταν αυθαίρετες κατασκευές στο σύνολό τους οι οποίες υπήχθησαν στις διατάξεις του ν.4178/2013.

Επειδή από την παρ. 1 του άρθρου 22 του ν. 2238/94 προβλέπεται ότι «ακαθάριστο εισόδημα, προκειμένου για οικοδομή που εκμισθώνεται, είναι το μίσθωμα που έχει συμφωνηθεί. Σε περίπτωση που δεν προσάγεται το συμφωνητικό ή άλλο στοιχείο που μπορεί να αποδείξει τη συμφωνία ή αν τα συμφωνητικά ή τα αποδεικτικά στοιχεία που προσάγονται εμφανίζουν μίσθωμα που είναι δυσαναλόγως κατώτερο σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, ο προσδιορισμός του εισοδήματος που προκύπτει από αυτή γίνεται αφού αυτή συγκριθεί με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες.... Ειδικώς, το εισόδημα αυτό δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το 3,5% (τριάμισι τοις εκατό) της αξίας του ακινήτου, που εκμισθώνεται και χρησιμοποιείται ως κατοικία,

όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 41 του Ν. 1249/1982](#), για τις περιοχές που ισχύει κάθε φορά το σύστημα αυτό.» Από την **γραμματική ερμηνεία** των παραπάνω φορολογικών διατάξεων, οι οποίες είναι ειδικές και δεν μπορούν να ερμηνευτούν παραλλήλως με την χρήση άλλων νομοθετημάτων, παρά μόνον με την ετυμολογική ερμηνεία των λέξεων, προκύπτει σαφώς ότι ο νομοθέτης αναφερόμενος σε «οικοδομή (ο όρος οικοδομή όπως αυτός αναφέρεται στο λεξικό νέας Ελληνικής γλώσσας Β' Έκδοση, 2006 Γ. Μπαμπινιώτης, εκδότης κέντρο Λεξικολογίας Ε.Π.Ε. 2002 «1. Η οικοδόμηση, το χτίσιμο οικήματος: εργολάβος οικοδομής, 2. Το υπό ανέγερση κτίριο, 3. Το οικοδόμημα, το κτίριο») που εκμισθώνεται» και παρακάτω ως τον προσδιορισμό της μισθωτικής αξίας «του ακινήτου, που εκμισθώνεται και χρησιμοποιείται ως κατοικία», χωρίς καμία αμφιβολία αναφέρεται σε οικοδόμημα με τα οικοδομήματα παρακολουθήματά του (αποθήκη, θέση στάθμευσης, υδατοδεξαμενή κλπ) που αποτελούν λειτουργική ενότητα μαζί με το ακίνητο που χρησιμοποιείται ως κατοικία, των οποίων η αξία υπολογίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982. Τα παραπάνω ισχύουν και για τον προσδιορισμό του ελαχίστου τεκμαρτού μισθώματος της παρ. 3 του άρθρου 22. Του ν.2238/1994 όπου αντιστοίχως προβλέπεται «Σε περίπτωση που η **οικοδομή** χρησιμοποιήθηκε με άλλον τρόπο από τον ιδιοκτήτη..... το ακαθάριστο εισόδημα βρίσκεται ύστερα από τη σύγκρισή της με άλλες **οικοδομές** που εκμισθώνονται ... ούτε μικρότερο από το τριάνμισι 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 με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ. 347/17.12.1986 εγκύκλιο, με την οποία ερμηνεύτηκαν οι διατάξεις του ν. 1591/1986 έγιναν δεκτά από τη Διοίκηση τα ακόλουθα: ***«Για την εφαρμογή της διάταξης αυτής (άρθρου 19 §1 ν. 3323/1955, οι οποίες κωδικοποιήθηκαν στο άρθρο 22 §1 του ν.2238/1994) 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.***

Τονίζεται ιδιαίτερα ότι, σε καμία περίπτωση δε θα λαμβάνεται υπόψη, ως συγκριτικό στοιχείο, το τεκμαρτό μίσθωμα που προκύπτει από ιδιοκατοίκηση ή ιδιοχρησιμοποίηση άλλων οικοδομών, έστω και παρόμοιων με την κρινόμενη οικοδομή, γιατί αυτό προβλέπεται από το νόμο. 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 για περιγραφόμενες οικοδομές από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα χρησιμοποίησε με άλλο τρόπο τα ιδιόκτητα ακίνητα ακίνητά της, καθώς δεν δηλώθηκαν στις υποβληθείσες δηλώσεις της και δεν απεδείχθησαν στον έλεγχο κενά ή μισθωμένα. Ακόμα, επειδή ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα δεν ιδιοχρησιμοποίησε τα υπό κρίση ακίνητα σε εμπορική δραστηριότητά της.

Επειδή όμως όπως προαναφέρθηκε για τους καταλογισθέντες φόρους των ακινήτων, πληρούνταν οι προϋποθέσεις απαλλαγής των φόρων, προστίμων κλπ όπως αυτές καθορίστηκαν με τις διατάξεις του ν.4178/2013, κατά συνέπεια μη νομίμως καταλογίστηκε από τον έλεγχο για τις οικοδομές αυτές εισόδημα των παρ. 1 και 3 του άρθρου 22 του ν.2238/1994.

Ακόμα επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 22 παρ. 1 & 3 του ΚΦΕ (ν.2238/94) κατά τον προσδιορισμό του ελάχιστου εισοδήματος από οικοδομές, δεν προβλέπεται η συνάθροιση στην αντικειμενική αξία της οικοδομής της αξίας του οικοπέδου ή του αγροτεμαχίου, εάν δεν αποδειχθεί από τον έλεγχο, ο οποίος βάσει του άρθρου 64 του ν.4174/2013 φέρει το βάρος της απόδειξης, ότι αυτό χρησιμοποιείται για τις ανάγκες της κατοικίας και κατά συνέπεια **πρέπει να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός της προσφυγής και ως προς τον μη υπολογισμό της αξίας του αγροτεμαχίου στον προσδιορισμό του εισοδήματος της παρ. 3 του άρθρου 22 του ν.2238/1994.**

Επειδή παρέλκει ως προς τα ακίνητα αυτά η εξέταση των υπολοίπων ισχυρισμών του 7^{ου} ισχυρισμού.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Να γίνει δεκτή η από 13.07.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανής προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας ιδιοκτησίας ακινήτων με την επωνυμία «.....» (πρώην «.....»), με έδρα στη της και με δηλωθείσα διεύθυνση αλληλογραφίας στην Ελλάδα επί της οδού, , με Α.Φ.Μ., ως προς την διαγραφή του καταλογισμού φόρων και προστίμων για τα νομιμοποιηθέντα με τις διατάξεις του ν.4178/2013 ακίνητα (σύνολο) και την διαγραφή του φόρου της παρ. 3 του άρθρου 22 του ν.2238/1994 που υπολογίστηκε επί της αξίας των αγροτεμαχίων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:

Ο Ι Κ Ο Ν . Ε Τ Ο Σ	ΑΚΑ ΘΑΡΙ ΣΤΟ ΕΙΣΟ ΔΗΜ Α ΒΑΣ ΕΙ ΔΗΛ ΩΣΗ Σ	ΦΟΡ/ΤΕ Ο ΕΙΣΟΔΗ ΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗ Σ	ΦΟΡ/ΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜ Α ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΚΑΘΑΡΙ ΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗ ΜΑ ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΦΟΡ/ΤΕ Ο ΕΙΣΟΔΗ ΜΑ ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΑΝΑΛ ΟΓΟΥ Ν ΦΟΡΟ Σ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩ ΣΗΣ	ΑΝΑΛΟ ΓΟΥΝ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑ ΦΟΡ Α ΦΟΡ ΟΥ	ΔΙΑΦΟ ΡΑ ΠΡΟΚΑ ΤΑΒΛΗ ΘΕΝΤΩ Ν, ΠΑΡΑΚ ΡΑΤΟΥ ΜΕΝΩ Ν ΦΟΡΩ Ν	ΠΡΟΣΘ ΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ ΑΡ.1 & 2 Ν.2523 /1997 (ΑΝΩΤ ΑΤΟ 120% ΩΣ ΕΛΕΓΧ ΟΣ)	ΣΥΝΟΛ Ο ΠΡΟΣ ΒΕΒΑΙΩ ΣΗ – ΚΑΤΑΛ ΟΓΙΣΜ ΟΥ ΜΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥ ΣΑ
2 0 0 1 Δ Ρ Χ	204. 750	184.275	19.095.63 1	204.750	184.275	79.85 3	79.853	0	0	0	0 0,00 €
2 0 0 2 Δ Ρ Χ	246. 000	221.400	18.938.44 6	246.000	221.400	90.40 5	90.405	0	0	0	0 0,00 €
2 0 0	723, 00	650,7	58.358,97	723,00	650,70	249,4 4	249,44	0,00	0,00	0,00	0,00 €

03											
2004	900,00	810	58.358,97	900,00	810,00	310,5	310,50	0,00	0,00	0,00	0,00 €
2005	900,00	810	58.358,97	900,00	810,00	310,5	310,50	0,00	0,00	0,00	0,00 €
2006	900,00	810	57.880,14	900,00	810,00	286,2	286,20	0,00	0,00	0,00	0,00 €
2007	900,00	810	57.880,14	900,00	810,00	261,9	261,90	0,00	0,00	0,00	0,00 €
2008	900,00	855	61.095,71	900,00	855,00	240,75	240,75	0,00	0,00	0,00	0,00 €
2009	900,00	855	88.697,69	900,00	855,00	240,75	240,75	0,00	0,00	0,00	0,00 €
2010	900,00	855	125.893,43	900,00	855,00	240,75	240,75	0,00	0,00	0,00	0,00 €
2011	900,00	855	125.157,42	900,00	855,00	232,2	232,20	0,00	0,00	0,00	0,00 €
2012	1.150,00	1.092,50	124.211,68	1.150,00	1.092,50	253	253,00	0,00	0,00	0,00	0,00 €
					ΣΥΝΟΛΑ			0,00	0,00	0,00	0,00 €

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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).