



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

Καλλιθέα, 09/12/2016

Αριθμός απόφασης: 4201

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 επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος προστίμου	Διαχειριστική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		30/05/2016	13/06/2016	Πρόστιμο άρ. 4 ν. 2523/1997	01/01/2010-31/12/2010	300,00 €
2		30/05/2016	13/06/2016	Πρόστιμο άρ. 4 ν. 2523/1997	01/01/2011-31/12/2011	300,00 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Της στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/1997 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 επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 300,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2010-31.12.2010.

2) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 300,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2011-31.12.2011.

Οι παραβάσεις αφορούν, για αμφότερες τις χρήσεις, σε υποβολή ανακριβούς δήλωσης φόρου ακίνητης περιουσίας (ΦΑΠ) και συγκεκριμένα σε μη συμπερίληψη ακινήτων, την ύπαρξη των οποίων διαπίστωσε ο έλεγχος.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως τη μεταρρύθμιση, των παραπάνω πράξεων επιβολής προστίμου 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 προσαλλόμενων 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.) Αναιτιολόγητες και ουσία αβάσιμες οι διαπιστώσεις του φορολογικού ελέγχου. Εσφαλμένος και πλημμελής ο καταλογισμός προστίμου σε βάρος της λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης ΦΑΠ. Ειδικότερα, νόμω αβάσιμη η αναδρομική επιβολή φόρων, προστίμων και τελών ως συνέπεια της νόμιμης υπαγωγής της στο ν. 4178/2013 περί αντιμετώπισης της αυθαίρετης δόμησης και της συνακόλουθης μη νόμιμης επιβολής φόρων, προστίμων κ.λπ.

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 (2010-2011) οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π., αφού δεν υπέπεσε σε καμία παράβαση των διατάξεων του ν. 3842/2010 ή/και του ν. 2523/1997 ούτε ανακριβή δήλωση φόρου ακίνητης περιουσίας υπέβαλε, 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 το άρθρο 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. Περαιτέρω, ο ιδιαίτερος ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η ένδειξη «λοιποί φόροι» στο ειδικότερο κεφάλαιο «αντικείμενο ελέγχου» της υπό κρίση από 30.5.2016 εντολής ελέγχου δεν πληροί την από το Σύνταγμα (άρθρο 78) και το Νόμο θεσπιζόμενη αρχή της βεβαιότητας του φόρου ούτε και καλύπτει τη μη αναφορά του φόρου ακίνητης περιουσίας (ΦΑΠ) ως ειδικού φορολογικού αντικειμένου του υπό κρίση ελέγχου, αφού με τον τρόπο αυτό δεν εξασφαλίζεται η πλήρης γνώση με τρόπο διακριτό και υπό καθεστώς δημοσιότητας του εκάστοτε ελεγχόμενου φορολογικού αντικειμένου, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, γιατί εύλογα μπορεί να αναμένεται από μία ελεγχόμενη εταιρεία και μάλιστα ιδιοκτησίας ακινήτου να αντιλαμβάνεται ότι η συμπερίληψη σε εντολή ελέγχου που την αφορά της ένδειξης «ΛΟΙΠΟΙ ΦΟΡΟΙ» στο πεδίο «αντικείμενο ελέγχου» και μάλιστα μετά από τις ενδείξεις «ΕΙΣΟΔΗΜΑ, ΦΠΑ, ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΠΔ 186/92 ΠΕΡΙ ΚΒΣ» αναφέρεται, προπαντός και κατεξοχήν, στις διάφορες ειδικές φορολογίες ακινήτων και συγκεκριμένα (πολύ περισσότερο στην υπό κρίση περίπτωση, όπου οι ελεγχόμενες χρήσεις εκτείνονται από το 2000 μέχρι και το 2011) τόσο στον ειδικό φόρο ακινήτων (ΕΦΑ), όσο και στο φόρο μεγάλης ακίνητης περιουσίας (ΦΜΑΠ), το ενιαίο τέλος ακινήτων (ΕΤΑΚ) και το φόρο ακίνητης περιουσίας (ΦΑΠ), χωρίς να είναι απαραίτητη η ρητή ειδική μνεία του εκάστοτε αντικειμένου φορολογίας που θα ελεγχθεί, με την έννοια της ακυρότητας της διαδικασίας (προδικασίας του ελέγχου), αν τυχόν λείπει αυτή η ρητή ειδική αναφορά. 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 τόπον 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 ακυρωτές, αφού έχουν εκδοθεί από καθ' ύλην αναρμοδίον 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 ένομο 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 ουσιωδώς 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.ΦΟ.ΜΕ.Π. παρανόμως δεν της συγκοινοποίησε, μαζί με την έκθεση ελέγχου, τα έγγραφα-στοιχεία που αναφέρονται ως συνημμένα στην έκθεση ελέγχου, 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./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 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 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 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 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 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 των επιδικων προστίμων από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. να παρίσταται μη νόμιμη. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο έκτος λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος.

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 επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος προστίμου	Διαχειριστική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		30/05/2016	13/06/2016	Πρόστιμο άρ. 4 ν. 2523/1997	01/01/2010-31/12/2010	300,00 €
2		30/05/2016	13/06/2016	Πρόστιμο άρ. 4 ν. 2523/1997	01/01/2011-31/12/2011	300,00 €

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:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2010-31/12/2010

Πρόστιμο του άρθρου 4 ν. 2523/1997: **0,00 €**

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2011-31/12/2011

Πρόστιμο του άρθρου 4 ν. 2523/1997: **0,00 €**

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).