



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

Καλλιθέα 9-12-2016

Αριθμός απόφασης:4192

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 Λευκωσία της Κύπρου και με δηλωθείσα διεύθυνση αλληλογραφίας στην Ελλάδα επί της οδού, Π. Φάληρο, με Α.Φ.Μ. και αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, όπως νόμιμα εκπροσωπείται από τον κ., κάτοικο Αλίμου Αττικής επί της οδού, κατά:

Α. Της με αριθμό/30.05.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.), του ως άνω Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), για τα ακίνητα της 01^{ης}/01/1997 (προσωρινή πράξη/21.03.2016), με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία ποσό φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας δρχ. 75.080, ήτοι ποσό ευρώ 220,34, πλέον ποσό πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας (120%) δρχ. 90.096, ήτοι καταλογίστηκε συνολικά σε βάρος της ποσό κύριου και πρόσθετου φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας δρχ. 165.176, ήτοι ποσό ευρώ 484,74.

Β. Της με αριθμό/30.05.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.), του ως άνω Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), για τα ακίνητα της 01^{ης}/01/1998 (προσωρινή πράξη/21.03.2016), με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία ποσό φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας δρχ. 1.479.452, ήτοι ποσό ευρώ 4.341,75, πλέον ποσό πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας (120%) δρχ. 1.775.342, ήτοι καταλογίστηκε συνολικά σε βάρος της ποσό κύριου και πρόσθετου φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας δρχ. 3.254.794, ήτοι ποσό ευρώ 9.551,85.

Γ. Της με αριθμό/30.05.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.), του ως άνω Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), για τα ακίνητα της 01^{ης}/01/1999 (προσωρινή πράξη/21.03.2016), με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία ποσό φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας δρχ. 1.693.424, ήτοι ποσό ευρώ 4.969,70, πλέον ποσό πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας (120%) δρχ. 2.032.109, ήτοι καταλογίστηκε συνολικά σε βάρος της ποσό κύριου και πρόσθετου φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας δρχ. 3.725.533, ήτοι ποσό ευρώ 10.933,33.

Δ. Της με αριθμό/30.05.2016 οριστικής πράξης επιβολής αυτοτελούς προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/97 (άρθρο 62 ν. 4174/2013), του ως άνω Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), για τη

φορολογική περίοδο (χρήση) 1.1.2000 – 31.12.2000 (προσωρινή πράξη/21.03.2016), με την οποία πράξη καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία αυτοτελές πρόστιμο ύψους 102.225 δρχ., το οποίο αντιστοιχεί σε ποσό 300,00 ευρώ.

Ε. Της με αριθμό/30.05.2016 οριστικής πράξης επιβολής αυτοτελούς προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/97 (άρθρο 62 ν. 4174/2013), του ως άνω Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), για τη φορολογική περίοδο (χρήση) 1.1.2001 – 31.12.2001 (προσωρινή πράξη/21.03.2016), με την οποία πράξη καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία αυτοτελές πρόστιμο ύψους 102.225 δρχ., το οποίο αντιστοιχεί σε ποσό 300,00 ευρώ.

Στ. Της με αριθμό/30.05.2016 οριστικής πράξης επιβολής αυτοτελούς προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/97 (άρθρο 62 ν. 4174/2013), του ως άνω Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), για τη φορολογική περίοδο (χρήση) 1.1.2002 – 31.12.2002 (προσωρινή πράξη/21.03.2016), με την οποία πράξη καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία αυτοτελές πρόστιμο ύψους 300,00 ευρώ.

Ζ. Της με αριθμό/30.05.2016 οριστικής πράξης επιβολής αυτοτελούς προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/97 (άρθρο 62 ν. 4174/2013), του ως άνω Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), για τη φορολογική περίοδο (χρήση) 1.1.2003 – 31.12.2003 (προσωρινή πράξη/21.03.2016), με την οποία πράξη καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία αυτοτελές πρόστιμο ύψους 300,00 ευρώ.

Η. Της με αριθμό/30.05.2016 οριστικής πράξης επιβολής αυτοτελούς προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/97 (άρθρο 62 ν. 4174/2013), του ως άνω Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), για τη φορολογική περίοδο (χρήση) 1.1.2004 – 31.12.2004 (προσωρινή πράξη/21.03.2016), με την οποία πράξη καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία αυτοτελές πρόστιμο ύψους 300,00 ευρώ.

Θ. Της με αριθμό/30.05.2016 οριστικής πράξης επιβολής αυτοτελούς προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/97 (άρθρο 62 ν. 4174/2013), του ως άνω Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), για τη φορολογική περίοδο (χρήση) 1.1.2005 – 31.12.2005 (προσωρινή πράξη/21.03.2016), με την οποία πράξη καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα

εταιρεία αυτοτελές πρόστιμο ύψους 300,00 ευρώ.

I. Της με αριθμό/30.05.2016 οριστικής πράξης επιβολής αυτοτελούς προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/97 (άρθρο 62 ν. 4174/2013), του ως άνω Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), για τη φορολογική περίοδο (χρήση) 1.1.2006 – 31.12.2006 (προσωρινή πράξη/21.03.2016), με την οποία πράξη καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία αυτοτελές πρόστιμο ύψους 300,00 ευρώ.

ΙΑ. Της με αριθμό/30.05.2016 οριστικής πράξης επιβολής αυτοτελούς προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/97 (άρθρο 62 ν. 4174/2013), του ως άνω Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), για τη φορολογική περίοδο (χρήση) 1.1.2007 – 31.12.2007 (προσωρινή πράξη/21.03.2016), με την οποία πράξη καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία αυτοτελές πρόστιμο ύψους 300,00 ευρώ.

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 Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας 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 Λευκωσία της Κύπρου και με δηλωθείσα διεύθυνση αλληλογραφίας στην Ελλάδα επί της οδού, Π. Φάληρο, 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 νόμοι 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: «Η προηγούμενη περαίωση από την προσφεύγουσα πλήθους των ελεγχόμενων χρήσεων καθιστά τον υπό κρίση έλεγχο νόμοι και ουσία αβάσιμο και για το λόγο αυτό ακυρωτέο, καθώς στην υπό κρίση περίπτωση δεν υφίστανται συμπληρωματικά – νέα (οψιγενή) στοιχεία, που θα δικαιολογούσαν τον επανέλεγχο των χρήσεων αυτών».

7^{ος} Λόγος: «Παραγραμμένη δυνατότητα του Ελληνικού Δημοσίου να ελέγξει τις υπό κρίση χρήσεις και να καταλογίσει για αυτές Φόρο Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας».

8ος Λόγος: «Το αναιτιολόγητο και ουσία αβάσιμο των διαπιστώσεων του φορολογικού ελέγχου. Εσφαλμένος και πλημμελής ο προσδιορισμός φόρου και ο καταλογισμός του σε βάρος της προσφεύγουσας».

(8α) Το νόμοι και ουσία αβάσιμο της επιβολής φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας σε βάρος απαλλασσόμενης εταιρείας, δυνάμει ρητής και ειδικής διάταξης του Ν. 2459/1997.

(8β) Το νόμοι αβάσιμο της αναδρομικής επιβολής φόρων και προστίμων, 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 «τακτοποιήθηκαν» υπό το πρίσμα των διατάξεων του.

(8γ) Ο νόμοι και ουσία αβάσιμος υπολογισμός της αξίας του ακινήτου 1, βάσει συγκριτικών στοιχείων από την ελεγκτική φορολογική υπηρεσία (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), ιδίως για τις χρήσεις 1997 – 1999. Απρόσφορα τα επικαλούμενα από την εν λόγω υπηρεσία συγκριτικά στοιχεία.

9ος Λόγος: «Νόμοι και ουσία αβάσιμη η επιβολή των με αριθμούς/30.05.2016 οριστικών πράξεων επιβολής παρακολουθηματικού προστίμου Φ.Μ.Α.Π. του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, λόγω δήθεν υποβολής ανακριβούς δήλωσης Φ.Μ.Α.Π.».

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 Έτος 2008 (Ακίνητα την 01^η/01/2008), .../...../21.03.2016 για το Έτος 2009 (Ακίνητα την 01^η/01/2009) Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Ενιαίου Τέλους Ακινήτων, 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., νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας εταιρείας, στα γραφεία αυτής, επί της οδού, Π. Φάληρο 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 διενέργησαν 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 επαρκώς καθώς οι φόροι περιουσίας περιγράφονται ως «λοιποί φόροι» στις ως άνω εντολές και υπό το καθεστώς δημοσιότητας.

Περαιτέρω όμως οι υπάλληλοι του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διενεργώντας έλεγχο με την με αρ.15-9-2015 εντολή, είχαν **ρητή** αρμοδιότητα ελέγχου των διαχειριστικών περιόδων από 1-1-2000 έως 31-12-2011 στις οποίες δεν

περιλαμβάνονται οι δηλώσεις Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας 01-01-1997, 01-01-1998 και 1-1-1999. Κατά συνέπεια οι εκδοθείσες πράξεις για τις περιόδους αυτές πρέπει να ακυρωθούν, λόγω μη ύπαρξης σχετικής εντολής ελέγχου που να αφορά τις περιόδους αυτές.

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 τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 4 εδ. α' ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2003-2007: «Με την επιφύλαξη των διατάξεων του παρόντος νόμου που ορίζουν διαφορετικά **για τη** διοικητική επίλυση της διαφοράς, **βεβαίωση** και καταβολή **των προστίμων εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της κύριας φορολογίας.**» Εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου

28 παρ. 1 ν. 2459/1997, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2003-2007: «Για την καταχώρηση των δηλώσεων, που υποβάλλονται, **την έκδοση των πράξεων επιβολής του φόρου**, την επίδοση των προσκλήσεων, των πράξεων και των υπόλοιπων εγγράφων, την εξώδικη λύση των διαφορών, το απόρρητο των φορολογικών στοιχείων και **γενικά τη διαδικασία βεβαίωσης του φόρου** εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις για την επιβολή του **φόρου εισοδήματος** φυσικών και **νομικών προσώπων**, όπως ισχύουν, εκτός από τις περιπτώσεις που με τα άρθρα 21 έως 35 του παρόντος ορίζεται διαφορετικά.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 101 παρ. 1 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2003-2007: «Στο φόρο υπόκεινται: α) [...], δ) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας...». Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 113 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2003-2007: «Οι διατάξεις των άρθρων 65 έως 72 [...], εφαρμόζονται αναλόγως και στη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων τα οποία αναφέρονται στο άρθρο 101.» Εξάλλου, σύμφωνα με το άρθρο 68 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2003-2007: «1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει φύλλα ελέγχου προσδιορισμού του φόρου, τόσο γι' αυτούς που έχουν επιδώσει δηλώσεις, όσο και γι' αυτούς που παρέλειψαν να επιδώσουν δήλωση. [...] 2. **Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου...**» [Η φράση «με οποιονδήποτε τρόπο» απαλείφθηκε με το άρθρο 13 παρ. 1 ν. 3522/2006. Ισχύς για φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευσή του, στις 22.12.2006, και μετά]

Επειδή, με τον έκτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι νόμω αβάσιμα διενεργήθηκε επανέλεγχος ΦΜΑΠ από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για τις χρήσεις 2003-2007 και καταλογίστηκαν σε βάρος της τα προσβαλλόμενα πρόστιμα για υποβολή ανακριβών δηλώσεων ΦΜΑΠ, δεδομένου ότι είχε περαιώσει τις ελεγχόμενες χρήσεις 2003-2007 και δεν υφίστανται συμπληρωματικά-νέα (οψιγενή) στοιχεία που θα δικαιολογούσαν τον επανέλεγχο των χρήσεων αυτών ούτε άλλωστε υφίσταται ειδικότερη διάταξη για δυνατότητα επανελέγχου λόγω οψιγενών στοιχείων. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, γιατί, όπως γίνεται παγίως δεκτό από τη νομολογία (ενδεικτικά οι υπ' αριθμ. 1426/2000 (5μ.), 877/2002 (5μ.), 304/2003 (5μ.), 572-574/2007 (5μ.), 465/2008 (5μ.), 3293-3294/2008 (5μ.), 495/2009 (5μ.), 3705-3706/2011 (5μ.), 3951-3953/2011 (5μ.), 2122-2123/2012 (5μ.), 402/2014 (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας), στις περιπτώσεις

περαίωσης, όπου τα εκδοθέντα εκκαθαριστικά σημειώματα περαίωσης είναι εκ φύσεως οριστικά και εξομοιώνονται από άποψη συνεπειών με τα οριστικά φύλλα ελέγχου, δεν απαγορεύεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου, αν **από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την έκδοση και κοινοποίηση των αρχικών φύλλων ελέγχου** (εν προκειμένω, εκκαθαριστικών σημειωμάτων περαίωσης), εξακριβώνεται υψηλότερη φορολογητέα ύλη ή παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας που επισύρουν την επιβολή προστίμων, όπως στην υπό κρίση περίπτωση τα υπ' αριθμ./2.12.2014 και/16.1.2015, με βάση τα οποία κρίθηκαν ανακριβείς οι υποβληθείσες δηλώσεις της ΦΜΑΠ και καταλογίστηκαν τα προσβαλλόμενα πρόστιμα και τα οποία αυτονόητα περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής το πρώτον μετά την έκδοση και κοινοποίηση του υπ' αριθμ./26.5.2010 Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαιώσης Υπόθεσης ΦΜΑΠ χρήσεων 2003-2007. Εξάλλου, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, υφίσταται ειδική διάταξη για έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου λόγω συμπληρωματικών στοιχείων στο πεδίο του ΦΜΑΠ και καταβολή σχετικών προστίμων κατ' εφαρμογή του άρθρου 4 ν. 2523/1997, και αυτή είναι ακριβώς η διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 εδ. α' περ. α' ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 113 ν. 2238/1994, 101 παρ. 1 ν. 2238/1994, 28 παρ. 1 ν. 2459/1997 και 9 παρ. 4 εδ. α' ν. 2523/1997, όπως όλες αυτές οι διατάξεις ίσχυαν κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2003-2007, είναι δε αδιάφορο για την εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 εδ. α' περ. α' ν. 2238/1994 το αν τα κρίσιμα συμπληρωματικά προϋπήρχαν ή/και είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής πριν την ημερομηνία έκδοσης ή/και κοινοποίησης της (δεύτερης/μεταγενέστερης) εντολής ελέγχου, όπως αβασίμως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, καθώς τέτοια προϋπόθεση δεν περιέχεται στο πραγματικό της εν λόγω εφαρμοστέας διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 εδ. α' περ. α' ν. 2238/1994. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο έκτος λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, ως προς την ισχυριζόμενη στον 7^ο λόγο παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προκύπτουν τα εξής:

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 28 παρ. 2 ν. 2459/1997, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2000-2007: **«Για την έκπτωση του Δημοσίου από το δικαίωμα του να κοινοποιήσει πράξη επιβολής φόρου και προστίμου εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 102 του ν.δ. 118/1973.»** Περαιτέρω, σύμφωνα δε με το άρθρο 102 παρ. 1 ν.δ. 118/1973 (Κώδιξ Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Προικίων και Κερδών εκ Λαχείων), όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις **2000-2001**: **«Το Δημόσιον εκπίπτει του δικαιώματος αυτού δια την κοινοποίησιν πράξεως επιβολής φόρου και προστίμου: α) προκειμένου για ανακριβή δήλωση, μετά από την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση, β) προκειμένου περί παραλείψεως δηλώσεως ολοκλήρου ή μέρους της κτηθείσης περιουσίας [...], μετά δεκαπενταετίαν, από το τέλος του έτους, εντός του οποίου έληξεν η προς υποβολήν της δηλώσεως προθεσμία...»**, σύμφωνα δε με τη διάταξη του άρθρου 102 παρ. 1 ν. 2961/2001 (Κώδικας Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικίων και Κερδών από Λαχεία, ο οποίος ισχύει, πλην των διατάξεων, για τις οποίες ορίζεται διαφορετικά, από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή από τις 22.11.2001), όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις **2002-2007**: **«Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου: α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση, β) για παράλειψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε [...], μετά δεκαπενταετία από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης...»**. Εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου δεύτερου παρ. 1 ν. 2961/2001, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2002-2007: **«Κάθε γενική διάταξη που είναι αντίθετη με τον παρόντα Κώδικα ή ρυθμίζει θέματα που διέπονται από αυτόν καταργείται.»**

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 παρ. 1 εδ. α' ν. 2459/1997, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2000-2007: **«Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια, κατοικία ή την έδρα του, φορολογείται για την ακίνητη περιουσία του, που βρίσκεται στην Ελλάδα την πρώτη Ιανουαρίου του έτους φορολογίας.»** Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ. 1 εδ. α' και 5 περ. β' ν. 2459/1997, όπως ίσχυαν κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2000-2007: **«1. Ο υπόχρεος σε φόρο [...] είναι υποχρεωμένος να δηλώσει την ακίνητη περιουσία που του ανήκει και φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. [...] 5. Υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης είναι: α) [...], β) Όλα τα νομικά πρόσωπα...»** Εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 2 ν. 2459/1997, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2000-2003: **«Η δήλωση υποβάλλεται [...] μέσα στις προθεσμίες που προβλέπονται από τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος»**, ενώ σύμφωνα με την ίδια διάταξη, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2004-2007: **«Η δήλωση υποβάλλεται [...] μέσα στις παρακάτω προθεσμίες: α) Για τα νομικά πρόσωπα μέχρι και τις 3 Μαρτίου του οικείου οικονομικού έτους. Η**

υποβολή της δήλωσης πραγματοποιείται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του Α.Φ.Μ. του φορολογουμένου, με αρχή το ψηφίο 1 και ολοκληρώνεται μέσα σε 11 εργάσιμες ημέρες.»

Επειδή, με τον έβδομο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑΠ για τις χρήσεις 1997-1999 εκδόθηκαν σε χρόνους, κατά τους οποίους η δυνατότητα του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων επιβολής φόρου είχε ήδη παραγραφεί. Η εξέταση όμως αυτού του ισχυρισμού παρέλκει, γιατί κατόπιν της αποδοχής του τρίτου λόγου της ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, κατά το μέρος που αφορά στην επέκταση του ελέγχου και στα έτη 1997-1999, χωρίς να υπάρχει σχετικό έρεισμα στην οικεία εντολή ελέγχου ή σε κάποια από τις τροποποιήσεις της, και της ακύρωσης των σχετικών τριών προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑΠ για τα έτη αυτά παρέλκει η εξέταση των ουσιαστικών λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής κατά των τριών αυτών προσβαλλόμενων πράξεων, όπως ο εν λόγω προβαλλόμενος.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 5 εδ. α' και β' ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2000-2007: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. **Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση.**»

Επειδή, όπως προκύπτει από όλες τις προπαρατεθείσες διατάξεις, για τα πρόστιμα του άρθρου 4 ν. 2523/1997 λόγω ανακρίβειας των υποβληθεισών δηλώσεων ΦΜΑΠ που καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα με τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/1997 και δεδομένου ότι αυτά οφείλονται σε παράλειψη δήλωσης μέρους των υπό κρίση ακινήτων της, ισχύει 15ετής παραγραφή, που αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Συνεπώς:

για τη χρήση	η παραγραφή λήγει, καταρχήν, στις
2000	31.12.2016
2001	31.12.2017
2002	31.12.2018
2003	31.12.2019
2004	31.12.2020
2005	31.12.2021
2006	31.12.2022
2007	31.12.2023

Επειδή, με τον έβδομο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/1997 για υποβολή ανακριβούς δήλωσης ΦΜΑΠ για τις χρήσεις 2000-2004 εκδόθηκαν σε χρόνους, κατά τους οποίους η δυνατότητα του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων επιβολής προστίμου είχε ήδη παραγραφεί. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί η προσφεύγουσα, όπως προκύπτει από την από 30.5.2016 έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα αντίγραφα των δηλώσεων της ΦΜΑΠ, υπέβαλε εμπρόθεσμα όλα τα έτη (λαμβανομένων υπόψη των παρατάσεων των προθεσμιών υποβολής δηλώσεων ΦΜΑΠ που χορηγήθηκαν για τις δηλώσεις ΦΜΑΠ των ετών 2004, 2006 και 2007 με τις υπ' αριθμ. 1010150/28/0013/3.2.2004 (ΦΕΚ Β' 250/9.2.2004), 1017534/80/0013/ΠΟΛ.1026/17.2.2006 (ΦΕΚ Β' 247/27.2.2006) και 1019349/38/0013/ΠΟΛ.1028/23.2.2007 (ΦΕΚ Β' 312/7.3.2007) Υπουργικές Αποφάσεις αντίστοιχα) δηλώσεις ΦΜΑΠ για την ελεγχθείσες χρήσεις 2000-2007, πλην όμως οι δηλώσεις αυτές αποδείχθηκαν, κατόπιν των διαπιστώσεων του ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., ανακριβείς λόγω παράλειψης δήλωσης μέρους των υπό κρίση ακινήτων της. Συνεπώς, ως προς το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος (εξουσίας) του Δημοσίου για την κοινοποίηση πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/1997 και την επιβολή του εν λόγω προστίμου για τις χρήσεις 2000-2004 εφαρμοστέα είναι η δεκαπενταετής (15ετής) παραγραφή που προβλέπεται από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 102 παρ. 1 ν.δ. 118/1973, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2000-2001, και του άρθρου 102 παρ. 1 ν. 2961/2001, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2002-2004, στις οποίες παραπέμπει ρητά η διάταξη του άρθρου 28 παρ. 2 ν. 2459/1997, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2000-2004, σε συνδυασμό με (ή κατά παραπομπή από) τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 5 εδ. α' και β' ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2000-2004, κατά τις ειδικότερες ως άνω αναλύσεις. Υπό αυτό το πρίσμα, το δικαίωμα (εξουσία) του Δημοσίου για την κοινοποίηση πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/1997 και την επιβολή του εν λόγω προστίμου για τις χρήσεις 2000-2004 δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά την ημερομηνία έκδοσης της σχετικής προσβαλλόμενης πράξης (30.5.2016), αφού η εφαρμοστέα στις υπό κρίση περιπτώσεις 15ετής παραγραφή λήγει στις 31.12.2016, 31.12.2017, 31.12.2018, 31.12.2019 και 31.12.2020 αντίστοιχα για την καθεμιά από τις χρήσεις 2000-2004. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο έβδομος λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, κατά το μέρος που αφορά στην παραγραφή των χρήσεων 2000-2004 αναφορικά με την επιβολή προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/1997, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τον 8^ο και 9^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής, αποφαινόμαστε τα ακόλουθα:

Επειδή το σύνολο των οικοδομηθέντων στο αγροτεμάχιο 1 ήταν αυθαίρετες κατασκευές στο σύνολό τους οι οποίες υπήχθησαν στις διατάξεις του ν.4178/2013 και επειδή τα υπό κρίση πρόστιμα επεβλήθησαν με την αιτιολογία ότι στην υποβληθείσα δήλωση δεν περιλαμβάνεται το σύνολο των νομιμοποιηθέντων με τις διατάξεις του ν.4178/2013 ακινήτων.

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 εξαίρονται 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 εξαίρεθηκαν 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 ενδιαφερομένου 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 ενδιαφερομένου 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. 4178/2013 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 όγδοο και ένατο 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 01-01-1997 έως και 01-01-2007, δηλαδή «αναδρομικά» (κατά την έννοια του άρθρου 24 παρ. 8 ν. 4178/2013), Φ.Μ.Α.Π. και πρόστιμα του άρθρου 4 ν. 2523/1997 λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης ΦΜΑΠ (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 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.

Επειδή παρέλκει η εξέταση των υπολοίπων ισχυρισμών της προσφεύγουσας.
Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 13.07.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας ιδιοκτησίας ακινήτων με την επωνυμία «.....» (πρώην «.....»), με έδρα στη Λευκωσία της Κύπρου και με δηλωθείσα διεύθυνση αλληλογραφίας στην Ελλάδα επί της οδού, Π. Φάληρο, με Α.Φ.Μ. και την ακύρωση των προσβαλλομένων πράξεων του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:

ΕΤΟΣ	ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ (βάσει δήλωση ς)	ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ (βάσει ελέγχου)	ΦΟΡΟΣ (βάσει δήλωσης)	ΦΟΡΟΣ (βάσει ελέγχου)	ΠΡΟΣΤΙ ΜΑ ΑΡ. 4 Ν. 2523/19 97 ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟ Υ	ΦΟΡΟ Σ (βάσει απόφα σης ΔΕΔ)	ΔΙΑΦΟ ΡΑ ΦΟΡΟΥ	ΠΡΟΣΘΕ ΤΟΙ ΦΟΡΟΙ ΑΡ. 1 & 2 Ν. 2523/19 97	ΠΡΟΣΤΙ ΜΑ ΑΡ. 4 Ν. 2523/1 997 ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑ ΣΗΣ ΔΕΔ	ΣΥΝΟΛ Ο ΠΡΟΣ ΒΕΒΑΙΩ ΣΗ
1997	588.087. 000 δρχ.	598.812.75 0 δρχ.	3.696.60 9 δρχ.	3.771.6 89 δρχ.		3.696. 609 δρχ.	0			0
1998	416.574. 250 δρχ.	627.924.60 0 δρχ.	2.433.02 0 δρχ.	3.912.4 72 δρχ.		2.433. 020 δρχ.	0			0
1999	416.574. 250 δρχ.	658.492.04 2 δρχ.	2.433.02 0 δρχ.	4.126.4 44 δρχ.		2.433. 020 δρχ.	0			0
2000	469.601. 770 δρχ.	424.347.35 8 δρχ.	2.804.21 2 δρχ.	2.487.4 32 δρχ.	300	2.804. 212 δρχ.	0		0	0
2001	498.352. 161 δρχ.	441.392.21 6 δρχ.	3.005.46 6 δρχ.	2.606.7 46 δρχ.	300	3.005. 466 δρχ.	0		0	0

2002	1.466.92 0,18 ευρώ	1.357.072,1 3 ευρώ	8.563,24 ευρώ	7.794,3 0 ευρώ	300	8.563, 24 ευρώ	0	0	0
2003	1.466.92 0,18 ευρώ	1.357.072,1 3 ευρώ	8.563,24 ευρώ	-	300	8.563, 24 ευρώ	0	0	0
2004	1.718.18 7,62 ευρώ	1.529.335,0 7 ευρώ	8.563,24 ευρώ	-	300	8.563, 24 ευρώ	0	0	0
2005	1.718.18 7,62 ευρώ	1.518.694,5 3 ευρώ	8.563,24 ευρώ	-	300	8.563, 24 ευρώ	0	0	0
2006	1.718.18 7,62 ευρώ	1.518.694,5 3 ευρώ	8.563,24 ευρώ	-	300	8.563, 24 ευρώ	0	0	0
2007	1.718.18 7,62 ευρώ	1.518.694,5 3 ευρώ	8.563,24 ευρώ	-	300	8.563, 24 ευρώ	0	0	0

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).