



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2109572566
ΦΑΞ : 2109531321

Καλλιθέα 02-07-2014

Αριθμός απόφασης: 2089

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 70B' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν.4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α'107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

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

γ. 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».

δ. 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».

ε. Της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371).

στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 12895 ΕΞ 2014/ 9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, νομίμως εκπροσωπούμενης από τον σύνδικο πτώχευσης, δικηγόρο, οδός, κατά των: 1) της υπ' αρ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - άρθ. 5 & 9 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 2007, 2) της υπ' αρ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - άρθ. 5 & 9 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 2008 και 3) της υπ' αρ. Απόφασης Επιβολής

Προστίμου Κ.Β.Σ. - άρθ. 5 & 9 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 2009, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Τις: 1) την υπ' αρ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - άρθ. 5 & 9 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., 2) την υπ' αρ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - άρθ. 5 & 9 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ΚΑΙ 3) την υπ' αρ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - άρθ. 5 & 9 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από εισήγηση του τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, νομίμως εκπροσωπούμενης από τον σύνδικο πτώχευσης, δικηγόρο, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθ. προσαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 805.900,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 2007 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 18 § 2 & 9 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 2 § 1 και 30 § 3, 4 του ίδιου Π.Δ. και του άρθρου 19 § 3 & 4 του Ν. 2523/1997.

Η παράβαση αφορά:

α. τη λήψη και αποδοχή δέκα πέντε (15) πλαστών και εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων (Δελτίων Αποστολής - Τιμολογίων), εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ, αξίας 181.950,00€ πλέον φπα 34.570,50 € ήτοι συνολικής αξίας 216.520,50 €, και

β. τη λήψη και αποδοχή δέκα εννέα (19) πλαστών και εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων παροχής υπηρεσιών), εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ, αξίας 221.000,00€ πλέον φπα 41.990,00 € ήτοι συνολικής αξίας 262.920,00 €.

2) Με την υπ' αριθ..... προσαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 2.944.918,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 2008 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 18 § 2 & 9 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 2 § 1 και 30 § 3, 4 του ίδιου Π.Δ. και του άρθρου 19 § 3 & 4 του Ν. 2523/1997.

Η παράβαση αφορά:

α. τη λήψη και αποδοχή τριάντα τεσσάρων (34) πλαστών και εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων (Δελτίων Αποστολής - Τιμολογίων), εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ, αξίας 382.879,00 € πλέον φπα 72.747,00 € ήτοι συνολικής αξίας 455.626,00 €, και

β. τη λήψη και αποδοχή ενενήντα τεσσάρων (94) πλαστών και εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων παροχής υπηρεσιών), εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ, αξίας 1.089.580,00 € πλέον φπα 207.019,00 € ήτοι συνολικής αξίας 1.296.601,00 €.

3) Με την υπ' αριθ. προσαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 116.812,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 2009 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 18 § 2 & 9 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 2 § 1 και 30 § 3, 4 του ίδιου Π.Δ. και του άρθρου 19 § 3 & 4 του Ν. 2523/1997.

Η παράβαση αφορά:

α. τη λήψη και αποδοχή πέντε (5) πλαστών και εικονικών στο σύνολό τους Φορολογικών στοιχείων (Τιμολογίων παροχής υπηρεσιών), εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ, αξίας 58.406,00 € πλέον φπα 11.096,00 € ήτοι συνολικής αξίας 69.500,00 €.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση/τροποποίηση των παραπάνω Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Οι επίμαχες συναλλαγές είναι πραγματικές .Δεν αποδείχθηκε από τους ελεγκτές του η ανυπαρξία των συναλλαγών μεταξύ αυτής και της εκδότριας επιχείρησης ή η πραγματοποίηση τους από άλλο υποκρυπτόμενο πρόσωπο, αλλά αυτή στηρίχθηκε στο γεγονός ότι η εκδότρια δεν άσκησε καμία επιχειρηματική δραστηριότητα, στη μη εκπλήρωση από αυτήν των φορολογικών της υποχρεώσεων, στη μη πραγματοποίηση από αυτήν αγορών ή εισαγωγών, στην έλλειψη υλικοτεχνικής υποδομής και προσωπικού.
- 2) Αποστέρηση του δικαιώματος της Ακρόασης ,καθόσον η υπ.αριθμ..... Κλήση προς Ακρόαση κοινοποιήθηκε στην εταιρία και όχι στο σύνδικο της πτώχευσης, ο οποίος εκπροσωπεί την εταιρία μετά τη δημοσίευση της υπ. αριθμ. Απόφασης πτώχευσης, με αποτέλεσμα τη μη προσκόμιση από την προσφεύγουσα στοιχείων, τα οποία θα μπορούσαν να διαφοροποιήσουν το περιεχόμενο της έκθεσης του
- 3) Η τυχόν εικονικότητα είναι ως προς το πρόσωπο του εκδότη καθώς διατυπώνεται από την προσφεύγουσα η μοναδική επιφύλαξη να υπάρχει άλλο υποκρυπτόμενο πρόσωπο, το οποίο εκτέλεσε τις παρασχεθείσες υπηρεσίες εκδίδοντας φορολογικά στοιχεία στο όνομα της εκδότριας επιχείρησης « - Α.Φ.Μ:.....».
- 4) Η προσφεύγουσα αιτείται υπαγωγής της στο ευνοϊκό καθεστώς των διατάξεων των άρθρων 55 και 66 του Ν. 4174/2013 σύμφωνα με το οποίο στην παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς την αξία επιβάλλεται πρόστιμο το οποίο ανέρχεται στο 50% της αξίας του στοιχείου.

Επειδή από την οικεία έκθεση ελέγχου συνάγεται πλήρης και βέβαια πεποίθηση ως προς την διάπραξη και την βαρύτητα των παραβάσεων περί λήψης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων. Η φορολογική αρχή κατά την έκδοση των αποφάσεων επιβολής προστίμων ΚΒΣ, τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγισε τα επίδικα ποσά φόρων σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, αποφεύγοντας παράλληλα κάθε ανεπιεική εκδοχή και άσκησε την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της.

Επειδή υπάρχει πραγματική διαπίστωση της; πλαστότητας; και εικονικότητας της αξίας των συναλλαγών, που περιγράφονται στα ληφθέντα Τιμολόγια, η φορολογική αρχή, όπως καταγράφεται στην από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του, με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, αφού εκθέτει σ' αυτήν, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία και συγκροτούν την αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση του συμπεράσματος περί λήψης των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 3 του ν. 2523/97 Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησης του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου .

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/97 Εικονικά είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του

επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Επειδή τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία δεν είναι μόνο πλαστά αλλά και εικονικά, η λήψη του κάθε εικονικού τιμολογίου αποτελεί αυτοτελή παράβαση για την οποία επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για το οποίο η φορολογική αρχή έχει εξουσία επιμετρήσεως, η δε καταχώρηση του ίδιου τιμολογίου στα βιβλία του λήπτη αποτελεί αυτοτελή παράβαση διαφορετική από την προηγούμενη, για την οποία επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για το οποίο επίσης η Φορολογική αρχή έχει εξουσία επιμετρήσεως (ΣτΕ 591/2013).

Επειδή η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής, πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/1995)

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/1992, το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί Φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.

Επειδή σύμφωνα με τη αριθμ. 506/08.02.2012 απόφαση του ΣτΕ, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο Φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή - (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο Φορολογικώς μεν υπαρκτό} αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (ΣτΕ 4039/2011 ΣτΕ 1498/2011, ΣτΕ 3528/2011} ΣτΕ 1184/2010} ΣτΕ 2079/2009, ΣτΕ 629/2008, ΣτΕ 1653/2008, ΣτΕ 552/2008, ΣτΕ 547/2008, ΣτΕ 347/2006, ΣτΕ 1219/2006, ΣτΕ 511/2005).

Ως εκ τούτου, συνάγεται ότι στην προκειμένη περίπτωση} που ο εκδότης των τιμολογίων είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, το βάρος της απόδειξης φέρει η λήπτρια, η οποία από τα στοιχεία που προσκόμισε δεν απέδειξε την ανυπαρξία εικονικότητας των στοιχείων.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν αποδεικνύει ούτε την περίπτωση, της λήψης εικονικών τιμολογίων ως προς το πρόσωπο του εκδότη ή την ύπαρξη υποκρυπτόμενου προσώπου, την οποία επικαλείται. Και τούτο, γιατί σε περίπτωση διενέργειας των συναλλαγών από άλλο πρόσωπο, δεν κατονομάστηκε το πρόσωπο με το οποίο έγιναν οι συναλλαγές, ούτε απέδειξε πως γινόνταν οι μεταφορές των διαφημιστικών ειδών, ο τόπος φόρτωσης αυτών, από ποιο πρόσωπο και πως γινόνταν η διανομή των διαφημιστικών εντύπων και η τοποθέτηση διαφημιστικών πινακίδων.

Το ύψος της αξίας, ο όγκος κάθε συναλλαγής και τα είδη των εμπορευμάτων που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, καθώς και το είδος των υπηρεσιών, προϋποθέτουν και δημιουργούν συνθήκες εμπορικών συναλλαγών, άμεση και επαναλαμβανόμενη προσωπική επαφή και σχέσεις εμπιστοσύνης μεταξύ αντισυμβαλλομένων, στα πλαίσια των οποίων είναι αδύνατο να μη δημιουργήθηκαν στην προσφεύγουσα υποψίες ή υπόνοιες για εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων. Η αποδοχή και

καταχώρηση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων στα βιβλία της προσφεύγουσας κρίνεται ότι δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη, αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση μεταξύ του εκδότη των φορολογικών στοιχείων και της λήπτριας-προσφεύγουσας.

Επειδή, τηρήθηκε η Συνταγματική διάταξη του άρθρου 20 § 2 και η διάταξη του άρθρου 6 του Κ.Δ.Δ., που επιτάσσουν την ακρόαση πριν τη λήψη δυσμενούς για τον διοικούμενο πράξεως, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν κλήθηκε προς ακρόαση πριν την έκδοση των επίδικων Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Π.Δ. 186/1992 είναι αβάσιμος, δεδομένου ότι κοινοποιήθηκε στις στην προσφεύγουσα από την αρμόδια φορολογική αρχή (.....), η με αριθμ. πρωτ. κλήση προς ακρόαση του άρθρου 6 ν.2690/99 και του άρθρου 20 του Συντάγματος προκειμένου να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις της ως προς τις διαπιστώσεις του ελέγχου προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρία τέθηκε σε πτώχευση την αλλά η σχετική δήλωση μεταβολής υπεβλήθη στη Δ.Ο.Υ την Επομένως ορθά η επίδοση της ανωτέρω αναφερόμενης κλήσης προς ακρόαση έγινε στην έδρα της ελεγχόμενης, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν ευσταθεί.

Επειδή ικανοποιήθηκαν όλες οι ανωτέρω αξιώσεις της προσφεύγουσας και εκπληρώθηκε η υποχρέωση της διοίκησης για προηγούμενη ακρόαση, οι τελικώς εκδοθείσες πράξεις δεν πάσχουν από ακυρότητα, καθώς η προηγούμενη ακρόαση της προσφεύγουσας συνιστά ουσιώδη τύπο της έκδοσης των διοικητικών πράξεων, και, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 48 του π.δ, 18/1989, η παράβαση ουσιώδους τύπου που έχει ταχθεί για την ενέργεια της πράξης δεν θεμελιώνει βάσιμο λόγο ακύρωσης. Εξάλλου, η διοίκηση δεν παρέλειψε να καλέσει εγγράφως τον διοικούμενο πριν την έκδοση των πράξεων, δεν οδηγεί στην ακυρότητα των τελευταίων, καθόσον η προσφεύγουσα είχε τη δυνατότητα να αναπτύξει τις απόψεις της σε υπόμνημα έχοντας λάβει γνώση των στοιχείων του φακέλου (ΣτΕ 2205/2004), ή να παραστεί ενώπιον της αρμόδιας διοικητικής αρχής και ασκήσει ανεπιφυλάκτως το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης (ΣτΕ 296/2006,53/2005,2661/2003).

Επειδή δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι ευνοϊκότερες ρυθμίσεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26-07-2013), καθόσον σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 4 και 5 του νόμου αυτού:

4. Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού (25-07-2013) και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 54 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων:

α. Για τις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π. .. Εξαιρετικά, για τις υποθέσεις της περίπτωσης αυτής οι σχετικές Α.Ε.Π. μπορεί να εκδοθούν απευθείας με βάση το νέο καθεστώς, εφόσον πριν την έκδοσή τους ο υπόχρεος υποβάλλει ανέκκλητη δήλωση επιλογής των διατάξεων που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π

β

§5. Στις παραπάνω περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 4, αρμόδιος για την έκδοση της πράξης επιβολής των προστίμων με το ευνοϊκότερο καθεστώς είναι ο Προϊστάμενος της Αρχής που εξέδωσε την πράξη. Κατά της πράξης αυτής που εκδίδεται στη βάση του ευνοϊκότερου καθεστώτος δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί δικαστικού και διοικητικού συμβιβασμού. Στην παραπάνω περίπτωση γ' της παραγράφου 4 το ευνοϊκότερο καθεστώς εφαρμόζεται στο πλαίσιο του διοικητικού συμβιβασμού ή ενδικοφανούς προσφυγής. Ο διοικητικός συμβιβασμός ή η αποδοχή της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής με βάση το ευνοϊκότερο καθεστώς δεν έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση των προστίμων σύμφωνα με την υφιστάμενη νομοθεσία. Το αίτημα για υπαγωγή στο ευνοϊκότερο καθεστώς υποβάλλεται στην αρμόδια Αρχή ή στην αρμόδια Επιτροπή των άρθρων 70Α και 70Β του ν. 2238/1994 κατά περίπτωση.

§9. Υποθέσεις που εμπίπτουν στις διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 5 του παρόντος άρθρου, για τις οποίες δεν υποβάλλεται αίτηση για την Ειδική Διαδικασία του άρθρου 63 του Κώδικα, κρίνονται με βάση τις διατάξεις που ίσχυαν, κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης.

Άρα βάσει των ανωτέρω διατάξεων, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι αβάσιμος και πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος, διότι απαραίτητη προϋπόθεση για την υπαγωγή στις συγκεκριμένες διατάξεις είναι η επιλογή από τον υπόχρεο του ευνοϊκότερου καθεστώτος, όπως ορίζεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 66 του Ν.4174/2013, επιλογή που στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν επιλέχθηκε από την προσφεύγουσα με υποβολή σχετικής δήλωσής της.

Επειδή δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν τις ανωτέρω πράξεις της φορολογικής αρχής άκυρες.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες αποφάσεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, **η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αρ. πρωτ, ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση:

1) της υπ' αριθμ. υπ' αριθ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο συνολικού ποσού 805.900,00 € .

2) της υπ' αριθμ. υπ' αριθ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο συνολικού ποσού 2.944.918,00 € .

3) της υπ' αριθμ. υπ' αριθ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο συνολικού ποσού 116.812,00 € .

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

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

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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).