



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΝΟΜΙΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ
ΤΜΗΜΑ Β2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604502
ΦΑΞ : 2131604567
e-mail : yee.ny@mofadm.gr

Καλλιθέα, 16/09/2016

Αριθμός απόφασης: 130

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθ. 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ 170/Α'/26.07.2013), όπως ισχύουν.

β.Τις διατάξεις των παραγράφων 5, 6 και 7 του άρθρου 46 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ 170/Α'/26.07.2013), όπως ισχύουν.

γ. Του Π.Δ. 111/14 (ΦΕΚ 178 Α'/29.08.2014).

2. Τις διατάξεις του άρθρου 6 της αριθ. 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.

3. Τις διατάξεις του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/2013 (ΦΕΚ Β'55/16.1.2014) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων περί εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1.01.2014.

4.Τις διατάξεις της ΠΟΛ 1282/2013 (ΦΕΚ 54/Β'/16.01.2014) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση της παραγράφου 6 του άρθρου 46 του ν.4174/2013, όπως αυτή τροποποιήθηκε και ισχύει με την ΠΟΛ 1038/2015 Απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 239/17-02-2015).

- 5.Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- 6.Την με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/01-09-2016) απόφαση για «παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
7. Την ΠΟΛ 1144/03-07-2015 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών για την «Επιμήκυνση των προθεσμιών για την έκδοση αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».
8. Την υπ' αρ. ΠΟΛ 1192/12.8.2014 με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις της υποπαραγράφου 1β' του άρθρου 232 του ν.4281/2014 (ΦΕΚ 160Α'/8.8.2014) «Μέτρα στήριξης ανάπτυξης της ελληνικής οικονομίας, οργανωτικά θέματα Υπουργείου Οικονομικών και άλλες διατάξεις», αναφορικά με την αναστολή της προθεσμίας για την άσκηση της προβλεπόμενης από το άρθρο 63 του ν. 4174/2013 ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη μετονομασθείσας σε Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών), καθώς και της προθεσμίας για την έκδοση αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών από την ως άνω Υπηρεσία, κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.
9. Την με αρ. πρωτ. ... πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... για τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, που εφαρμόστηκαν σε βάρος της εταιρίας ... (ΑΦΜ ...), με έδρα στο ..., στην οδό ... και αντικείμενο εργασιών ..., β) της ... (ΑΦΜ ...), κατοίκου ..., στην οδό ..., ως Διαχειρίστριας και ομόρρυθμου μέλους της ανωτέρω εταιρίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.4174/2013, όπως ισχύουν.
- 10.Την από ... Ειδική Έκθεση Ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., σχετικά με την ανωτέρω εταιρία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 46 του ν.4174/2013, όπως ισχύουν.
11. Την με αρ. πρωτοκόλλου ..., κατατεθείσα στη Δ.Ο.Υ. ..., ενδικοφανή προσφυγή **α) ... (ΑΦΜ ...), όπως εκπροσωπείται νόμιμα και β) της ... (ΑΦΜ ...).**
12. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επί της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
13. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Β2 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της με αρ. πρωτ. ... ενδικοφανούς προσφυγής **α) ..., όπως εκπροσωπείται νόμιμα και β) της ... (ΑΦΜ ...)**, για την ακύρωση και εξαφάνιση της με αρ. ... πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., με την οποία εφαρμόστηκαν τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου σε βάρος τους, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.4174/2013, όπως ισχύουν, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σε βάρος της ανωτέρω εταιρίας εφαρμόσθηκαν με την με αρ. ... πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., τα μέτρα για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 46 του Ν. 4174/2013, όπως ισχύουν, λόγω της διαπίστωσης – ύστερα από τη διενέργεια ελέγχου– ότι η συγκεκριμένη εταιρία κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις 2008 και 2009 απέδωσε ανακριβώς στο Δημόσιο ΦΠΑ σε ύψος που υπερβαίνει τα όρια του παραπάνω άρθρου και νόμου, σύμφωνα με την από ... Ειδική Έκθεση Ελέγχου της ανωτέρω Υπηρεσίας, που συντάχθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του Ν. 4174/2013, όπως ισχύουν.

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τους, κατατεθείσα στη Δ.Ο.Υ. ..., η οποία μας διαβιβάστηκε με το με αρ. πρωτ. ... έγγραφο της εν λόγω υπηρεσίας, αιτούνται την ακύρωση της υπ' αρ. ... πράξης του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας ισχυριζόμενοι ότι:

1) Η διάταξη νόμου που επιβάλλει τη δέσμευση των λογαριασμών είναι αντισυνταγματική και παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας, διότι δεν θεσπίζεται ανώτατο όριο στο ποσοστό δέσμευσης των λογαριασμών, έτσι ώστε αυτό να είναι ανάλογο με το οφειλόμενο ποσό.

2) Η εν λόγω πράξη είναι ακυρωτέα, καθώς έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει πρόστιμο φόρου ανακρίβειας Φ.Π.Α. για τις χρήσεις 2008 και 2009.

3) Η συνολική αξία Φ.Π.Α. των επίμαχων φορολογικών στοιχείων δεν υπερβαίνει το ποσό των 150.000 ευρώ, το οποίο προσδιορίζεται στο άρθρο 46 του Ν. 4174/2013 και, επομένως, η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα.

4) Η υπό κρίση πράξη είναι ακυρωτέα και παράνομη, καθώς για τα ίδια φορολογικά στοιχεία (που αφορούν συναλλαγές με την εταιρία ...) υπάρχει και προγενέστερη πράξη διασφάλισης.

5) Η Φορολογική Αρχή δεν απέδειξε με ειδικό, σαφή και εμπεριστατωμένο τρόπο ότι τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν για ανύπαρκτη συναλλαγή, με αποτέλεσμα η προσβαλλόμενη πράξη να καθίσταται αβάσιμη και ακυρωτέα.

6) Επικουρικά δε ζητούν να χαρακτηριστεί η παράβασή τους ως «εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη των φορολογικών στοιχείων» και όχι ως «εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή», ώστε να τύχει εφαρμογής η διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 3 της ΠΟΛ 1282/2013 και να μην επιβληθούν τα μέτρα διασφάλισης στους ίδιους.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, όπως ισχύουν, ορίζεται ότι: «5. Εφόσον η Φορολογική Διοίκηση διαπιστώνει μη απόδοση, ανακριβή απόδοση, συμψηφισμό, έκπτωση ή διακράτηση Φ.Π.Α., Φ.Κ.Ε., φόρου ασφαλιστρων, παρακρατούμενων, επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών με σκοπό τη μη πληρωμή συνολικά στο Δημόσιο ποσού πάνω από εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ, καθώς και είσπραξη επιστροφής των παραπάνω φόρων κατόπιν παραπλάνησης της Φορολογικής Διοίκησης με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων, μπορεί, βάσει ειδικής έκθεσης ελέγχου, να επιβάλλει σε βάρος του υπόχρεου παραβάτη προληπτικά ή

διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα. Ειδικότερα η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να μην παραλαμβάνει και να μην χορηγεί έγγραφα που απαιτούνται για τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή δεσμεύεται το πενήντα τοις εκατό (50%) των καταθέσεων, των πάσης φύσεως λογαριασμών και παρακαταθηκών και του περιεχομένου των θυρίδων του υπόχρεου παραβάτη. Το μη χρηματικό περιεχόμενο θυρίδων και οι μη χρηματικές παρακαταθήκες, δεσμεύονται στο σύνολό τους».

Επειδή, στην ΠΟΛ 1255/2015 Εγκύκλιο του Αναπληρωτή Γενικού Γραμματέα, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των ν.4337/15 και 4342/2015 σχετικά με την επιβολή μέτρων για τη διασφάλιση του δημοσίου συμφέροντος, ορίζεται ότι: «Τέλος, σε σχέση με τα προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα επισημαίνεται ότι έχει εκδοθεί η αριθ. ΠΟΛ 1282/31.12.2013 [...] Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε., όπως αυτή τροποποιήθηκε με την αριθ. ΠΟΛ 1038/30.01.2015 [...] Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε., οι διατάξεις της οποίας συνεχίζουν και ισχύουν κατά το μέρος που τυγχάνουν εφαρμογής κατόπιν των ανωτέρω τροποποιήσεων.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013: «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 επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης ...».

Επειδή, όσον αφορά την με αρ. πρωτ. ... προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., για την εφαρμογή των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτή εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας.

Επειδή, σχετικά με τον πρώτο ισχυρισμό των προσφευγόντων περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας, λεκτέον καταρχήν ότι η «αναλογικότητα» μεταξύ της διοικητικής κύρωσης και των διαπραχθεισών παραβάσεων, είναι προφανώς αβάσιμη διότι τέτοια σχέση «αναλογικότητας» δεν καθορίζεται από τις διατάξεις. Είναι γνωστό δε ότι στο φορολογικό δίκαιο οι διατάξεις ερμηνεύονται «γραμματικά» και όχι «αναλογικά», τα επίμαχα δε διασφαλιστικά μέτρα των παρ. 5 και 6 του άρθ. 46 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει, λαμβάνονται από την Διοίκηση, προληπτικά και όχι κατασταλτικά, και είναι κατάλληλα και αποτελεσματικά για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού, ο οποίος έγκειται στην εξασφάλιση της διατήρησης των περιουσιακών στοιχείων του παραβάτη, ώστε να καταστεί δυνατή η ικανοποίηση των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου κατ' αυτού, προτού αυτός προλάβει να μεταβιβάσει τα περιουσιακά του στοιχεία και να αποσύρει τις καταθέσεις του, χωρίς τα επερχόμενα μειονεκτήματα να υπερσκελίζουν τα πλεονεκτήματα (σχετ. ΣτΕ 1149/88, ΣτΕ 4050/90, ΣτΕ 3112/90, ΣτΕ 2775/89, ΣτΕ 2297/2015). Επομένως, οι συγκεκριμένοι ισχυρισμοί καθίστανται απορριπτέοι ως νόμω αβάσιμοι.

Επειδή, όσον αφορά τον δεύτερο ισχυρισμό των προσφευγόντων περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει πρόστιμο φόρου ανακρίβειας Φ.Π.Α. για τις χρήσεις 2008

και 2009, επισημαίνουμε ότι αυτός δεν εμπίπτει στα πλαίσια εξέτασης της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 46 παρ. 5 και 6 του ν. 4174/2013, όπως ισχύουν, και αλυσιτελώς προβάλλεται, καθόσον δεν αποτελεί στοιχείο κρίσης της παρούσας προσφυγής, αφού δεν θίγει το κύρος των διασφαλιστικών μέτρων, αλλά το κύρος των πράξεων επιβολής προστίμου και καταλογισμού του φόρου. Σημειώνουμε δε ότι κατά των σχετικών καταλογιστικών πράξεων έχει ασκηθεί ενώπιον της Υπηρεσίας μας ενδικοφανής προσφυγή, η εξέταση της οποίας εκκρεμεί.

Επειδή, και σε σχέση με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι η συνολική αξία των φορολογικών στοιχείων δεν υπερβαίνει το ποσό των 150.000 ευρώ αναφερόμαστε στην αναλυτική και επαρκώς αιτιολογημένη από ... ειδική έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... (που αποτελεί και την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης), σύμφωνα με την οποία ο έλεγχος συμπέρανε ότι η ελεγχόμενη εταιρία οφείλει υπόλοιπο Φ.Π.Α. για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2008 και 2009 ύψους που υπερβαίνει τα όρια των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του Ν. 4174/2013, όπως ισχύουν.

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη διασφάλισης εκδόθηκε στα πλαίσια της με αρ. ... εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και μετά τη σύνταξη της από ... ειδικής έκθεσης ελέγχου και αφορά τη διαπίστωση της παράβασης της ανακριβούς δήλωσης ΦΠΑ για τις χρήσεις 2008 και 2009, ενώ η προγενέστερη με αρ. πρωτ. ... πράξη διασφάλισης εκδόθηκε βάσει της από ... Ειδικής Έκθεσης Ελέγχου του ΣΔΟΕ, σε εκτέλεση της με αρ. ... εντολής ελέγχου και αφορά τη διαπίστωση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για τη χρήση 2008, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί δεύτερης πράξης διασφάλισης για την ίδια πραγματική αιτία καθίσταται απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, σε σχέση με τους δύο τελευταίους ισχυρισμούς των προσφευγόντων επισημαίνουμε ότι η διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 3 της ΠΟΛ 1282/2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δεν έχει, εν προκειμένω, πεδίο εφαρμογής, καθώς αφορά τη διαπίστωση της τέλεσης παράβασης λήψης εικονικών τιμολογίων και όχι την παράβαση της μη απόδοσης ΦΠΑ, η οποία αποτελεί τη διαπίστωση της ειδικής έκθεσης ελέγχου, βάσει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη διασφάλισης. Επομένως, οι συγκεκριμένοι ισχυρισμοί είναι απορριπτέοι ως νόμω αβάσιμοι.

Επειδή, σύμφωνα με τα προεκτεθέντα, οι λόγοι για τους οποίους εφαρμόστηκαν τα μέτρα για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου με την υπ' αρ. ... πράξη διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.4174/2013, όπως ισχύουν, σε βάρος των προσφευγόντων, εξακολουθούν να υφίστανται.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με αρ. πρωτ. ... ενδικοφανούς προσφυγής για την ακύρωση της υπ' αρ. ... πράξης με την οποία γνωστοποιήθηκε η εφαρμογή των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, όπως ισχύουν, σε βάρος α) της εταιρίας ... (ΑΦΜ ...), όπως εκπροσωπείται νόμιμα και β) της ... (ΑΦΜ ...).

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΝΟΜΙΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ
Γ. ΓΙΑΝΝΑΚΟΥΛΙΑΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Σημείωση: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμοδίων 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).