



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

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ.: 176 71, Καλλιθέα

Τηλ.: 213 1604...

Fax: 213 1604567

**Καλλιθέα, 26/7/2016
Αριθμός απόφασης: 121**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Των παραγράφων 5, 6 και 7 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. 170/Α'/26.7.2013), όπως ίσχυαν πριν τη δημοσίευση του ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17.10.2015), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 22 της από 24.12.2015 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου σχετικά με την επιβολή προληπτικών ή διασφαλιστικών του δημοσίου συμφέροντος μέτρων.

γ. Του Π.Δ. 111/14 (ΦΕΚ Α' 178/29.8.2014).

2. Τις διατάξεις της με αρ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ 3367/31.12.2013, Τεύχος Β') «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

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 1/1/2014.

4. Τις διατάξεις της Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1282/31.12.2013 (Φ.Ε.Κ. 54/Β'/16.1.2014), που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση της παραγράφου 6 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, όπως αυτή τροποποιήθηκε και ισχύει με την ΠΟΛ. 1038/30.1.2015 (Φ.Ε.Κ. 239/Β'/17.2.2015) Απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων.

6. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
7. Την υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ 975/τ. Β'/17.4.2014) απόφαση για «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
8. Την ΠΟΛ 1081/06.04.2015 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων «Διαδικασία υποβολής και εξέτασης ενδικοφανών προσφυγών από τα Αυτοτελή Τμήματα της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών που εδρεύουν στην Περιφερειακή Ενότητα Θεσσαλονίκης».
9. Την υπ' αριθ. ... πράξη της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης για τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, που εφαρμόστηκαν σε βάρος της κοινοπραξίας με την επωνυμία «...», καθώς και σε βάρος του ..., ως μέλους και διαχειριστής αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.4172/2013, όπως ισχύουν.
10. Την από ... Ειδική Έκθεση Ελέγχου της Ειδικής Γραμματείας Σ.Δ.Ο.Ε. - Περιφερειακής Διεύθυνσης Κεντρικής & Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης, σχετικά με την ως άνω κοινοπραξία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.4172/2013, όπως ισχύουν.
11. Τις από ... ενδικοφανείς προσφυγές της ως άνω κοινοπραξίας και του ..., με τα συνημμένα σε αυτές, που μας διαβίβασε η Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης με τα υπ' αριθ. ... και ... διαβιβαστικά, αντίστοιχα, κατά της υπ' αριθ. ... πράξης της ως άνω ελεγκτικής αρχής για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου.
12. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Β2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί των από ... και με αριθμούς πρωτοκόλλου ... και ... ενδικοφανών προσφυγών, τις οποίες μας διαβίβασε η Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της αίτησης, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Οι αιτούντες, με τις υπό κρίση προσφυγές, ζητούν την ακύρωση της υπ' αριθ. ... πράξης της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης για την εφαρμογή των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου σε βάρος της, που επιβλήθηκαν βάσει της από ... Ειδικής Έκθεσης Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε.- Π.Δ. Κεντρικής & Ανατολικής Μακεδονίας - Θράκης, επικαλούμενη τους εξής λόγους:

α) Πλάνη περί τα πράγματα με την έννοια ότι το αρμόδιο όργανο που συνέταξε την έκθεση ελέγχου πλημμελώς εκτίμησε τα πράγματα και ειδικότερα δεν έλαβε υπόψη του το σύνολο των αναφερθέντων και προσκομισθέντων εγγράφων, καταλήγοντας, εσφαλμένα, στο συμπέρασμα της εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων.

β) Έλλειψη αιτιολογίας της εκθέσεως και της πράξεως επιβολής των διασφαλιστικών μέτρων.

Σε βάρος της κοινοπραξίας με την επωνυμία «...» με ΑΦΜ: ..., έδρα: ..., αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, αντικείμενο εργασιών: ..., καθώς και σε βάρος, μεταξύ άλλων, του ..., ως μέλους και διαχειριστή αυτής, εφαρμόστηκαν με την υπ' αριθ. ... πράξη της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, τα μέτρα για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, λόγω της διαπίστωσης - ύστερα από τη διενέργεια ελέγχου σε αυτή - της λήψης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας που υπερβαίνει τα όρια που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, όπως ισχύουν, κατά τις χρήσεις ..., σύμφωνα με την από ... Ειδική Έκθεση Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε.- Π.Δ. Κεντρικής & Ανατολικής Μακεδονίας - Θράκης.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) εμπροθέσμως και παραδεκτώς ασκείται η παρούσα προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν πριν την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ 129 Α'/17.10.2015) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 22 της από 24.12.2015 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου σχετικά με την επιβολή προληπτικών ή διασφαλιστικών του δημοσίου συμφέροντος μέτρων, οριζόταν ότι σε περιπτώσεις που η Φορολογική Διοίκηση διαπιστώνει παραβάσεις φοροδιαφυγής ... ή κατά την έννοια των περιπτώσεων δ' και ε' της παρ.1 του άρθρου 55 του Κώδικα εφόσον η αξία των συναλλαγών των φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει αθροιστικά το ποσό των 300.000 ευρώ, μπορεί, βάσει Ειδικής Έκθεσης Ελέγχου να επιβάλλει προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα, άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 6 του ως άνω άρθρου και νόμου όπως ίσχυαν πριν την δημοσίευση των διατάξεων του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ 129 Α'/17.10.2015) ορίζεται ότι τα ως άνω μέτρα επιβάλλονται σε βάρος των προσώπων που αναφέρονται σε αυτές ... κατά την τέλεση αυτής στην περίπτωση οποιασδήποτε παράβασης φοροδιαφυγής των περιπτώσεων δ' και ε' της παρ.1 του άρθρου 55 του Κώδικα.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 (μεταβατικές διατάξεις για τον ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των παρ. 5 και 6 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν πριν τη δημοσίευση του παρόντος, εφαρμόζονται για τις υποθέσεις για τις οποίες έχουν διαπιστωθεί παραβάσεις των περιπτώσεων β', γ', δ' και ε' της παρ. 1 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 και έχουν συνταχθεί ειδικές εκθέσεις ελέγχου μέχρι την 1.12.2015».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθ. 22 της από 24.12.2015 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου ορίζεται ότι στην παρ. 7 του άρθ. 7 του ν. 4337/2015 οι λέξεις «μέχρι την 1.12.2015» αντικαθίστανται με τις λέξεις «μέχρι την 1.2.2016».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 2 παρ. 1 της ΠΟΛ 1282/2013, όπως αυτή τροποποιήθηκε και ισχύει με την ΠΟΛ. 1038/2015 Απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, ορίζεται ότι: «1. Τα μέτρα της παρ. 5 του άρθ. 46 του ν.4174/2013, επιβάλλονται σωρευτικά σε βάρος των παραβατών νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων και σε βάρος νομικών ή φυσικών προσώπων ή οντοτήτων που έχουν ή είχαν μία από τις παρακάτω ιδιότητες από την τέλεση οποιασδήποτε παράβασης φοροδιαφυγής των περιπτώσεων β' και γ' της παρ. 55 του ν.4174/2013, όπως ισχύει και μέχρι την επιβολή των μέτρων, ανεξάρτητα εάν κατά την επιβολή των μέτρων έχουν αποβάλλει την ιδιότητα αυτή με οποιαδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία, και προκειμένου:

ε) Για νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες εκτός των παραπάνω περιπτώσεων, στους εκπροσώπους αυτών ως και εν γένει σε κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτών.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 όπως ισχύουν, ορίζεται ότι για πράξεις που εκδίδονται από 1.1.2014: «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, ο πρώτος ισχυρισμός των προσφευγόντων τυγχάνει αφενός αβάσιμος δεδομένου ότι, σύμφωνα με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου δεν επιτρέπεται η ανάκληση των πράξεων της φορολογικής αρχής - εξάλλου δεν υφίσταται σχετική διάταξη προς τούτο - και αφετέρου δεν εμπίπτει στα πλαίσια εξέτασης της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 46 του ν. 4174/2013 και αλυσιτελώς προβάλλεται.

Επειδή, ο δεύτερος ισχυρισμός των προσφευγόντων, περί ελλιπούς αιτιολογίας αφού δεν εμπεριέχεται στην αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου και της πράξης επιβολής των διασφαλιστικών μέτρων ενδελεχής αντίκρουση εκάστου εγγράφου που προσκομίστηκε από αυτούς προκειμένου να αποδείξουν ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, αυτός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, καθ' όσον δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της απόφασης επιβολής των ενδίκων μέτρων ως τυπικό στοιχείο του κύρους της αλλά, η αιτιολογία της πράξης αυτής νομίμως αναπληρώνεται από τη συνοδεύουσα αυτήν ειδική έκθεση ελέγχου του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, που κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με την οικεία των μέτρων πράξη. Εξάλλου, από την έκθεση ελέγχου σαφώς προκύπτουν η αποδιδόμενη περίπτωση φοροδιαφυγής, ήτοι αυτή της λήψης

εικονικών φορολογικών στοιχείων, ο χρόνος τέλεσης της παράβασης καθώς και το ποσό για το οποίο επιβλήθηκαν τα εν λόγω μέτρα.

Προς επίρρωση των ανωτέρω αναφέρουμε ότι, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, στις περιπτώσεις που εξετάζεται η ορθή εφαρμογή των μέτρων αυτών, δεν διερευνώνται ζητήματα σχετικά με την τέλεση ή μη των παραβάσεων, αλλά εξετάζεται μόνον εάν βάσει των κατ' αρχήν και καθ' υπόνοια διαπιστώσεων του ελέγχου περί της τελέσεως, καθ' υποκείμενο και κατά αντικείμενο, των παραβάσεων, όπως αυτές παρατίθενται στην «ειδική έκθεση ελέγχου», συντρέχουν οι νόμιμες προϋποθέσεις, λόγω διακινδυνεύσεως των συμφερόντων του Δημοσίου, για την επιβολή των σχετικών περιορισμών.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, κατ' αρχήν οι λόγοι για τους οποίους εφαρμόστηκαν τα μέτρα για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου με την με αριθ. ... πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, σε βάρος της κοινοπραξίας με την επωνυμία «...», καθώς και σε βάρος των νομίμων εκπροσώπων αυτής, εξακολουθούν να υφίστανται, δεδομένου και ότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 3 και 6 της ΠΟΛ 1282/2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την ΠΟΛ 1038/2015 Απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπου ορίζονται αντίστοιχα οι περιπτώσεις μη εφαρμογής καθώς και οι περιπτώσεις ολικής ή μερικής άρσης των διασφαλιστικών μέτρων.

Επειδή όμως, με τις διατάξεις του άρθ. 2 υποπαρ. Δ.7 παρ.1 ε' του ν.4336/2015 (ΦΕΚ 94/Α/14.08.2015) ορίστηκε ότι: «[...]. Οι παράγραφοι 1 και 3 του άρθρου 25 του ν.4321/2015 καταργούνται από τότε που ίσχυσαν και οι εκθέσεις της Ειδικής Γραμματείας Σ.Δ.Ο.Ε., που έχουν συνταχθεί, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν.4321/2015 (για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί καταλογιστικές πράξεις στη Φορολογική και Τελωνειακή Διοίκηση, θεωρούνται δελτία πληροφοριών).».

Επομένως, κατ' εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων συνάγεται ότι στην προκειμένη περίπτωση έπρεπε να εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου από την Φορολογική Αρχή, να συνταχθεί από αυτή νέα Ειδική Έκθεση Ελέγχου, εφόσον διαπιστώθηκε φοροδιαφυγή κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθ. 46 παρ. 5 του ν.4174/2013, προκειμένου να ακολουθήσει νομίμως η έκδοση της πράξης διασφάλισης.

Επειδή εξάλλου, με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθ. 63 του ν.4174/2013, όπως ισχύουν, ορίζεται ότι: «Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.»

Αποφασίζουμε

Την ακύρωση της με αριθ. ... πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, 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 ίσχυαν πριν τη δημοσίευση του ν.4337/2015, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1282/2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την ΠΟΛ 1038/2015 Απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, σε βάρος της κοινοπραξίας με την επωνυμία «...», με ΑΦΜ: ..., έδρα: ..., αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, αντικείμενο εργασιών: ..., καθώς και σε βάρος των νομίμων εκπροσώπων αυτής, μεταξύ των οποίων είναι και ο έτερος εκ των προσφευγόντων, ..., μέλος και διαχειριστής της κοινοπραξίας με Α.Φ.Μ.: ...και διεύθυνση κατοικίας: ...

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ

Γ. ΓΙΑΝΝΑΚΟΥΛΙΑΣ

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 την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (αρθρ. 126, ν. 2717/1999).