



**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 : 2131604...
ΦΑΞ : 2131604567
e-mail : yee.ny@mofadm.gr

Καλλιθέα, 23/06/2016

Αριθμός απόφασης: 84

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρ. 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 ίσχυαν πριν τη δημοσίευση του ν. 4337/2015, σε συνδυασμό και με τις διατάξεις του άρθρου 22 της από 24/12/2015 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου.

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. 0012895 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ/τ. Β'/17-04-2014) 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 με αρ. ... πράξη του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, που εφαρμόστηκαν σε βάρος α) της εταιρίας ..., με έδρα στον ..., στην ... και αντικείμενο εργασιών ..., β) του ... (ΑΦΜ ...), κατοίκου ..., επί της οδού ..., ως διαχειριστή της ανωτέρω εταιρίας κατά την ελεγχόμενη περίοδο, γ) της ... (ΑΦΜ ...), κατοίκου ..., επί της οδού ..., ως διαχειρίστρια της ανωτέρω εταιρίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 46 του ν.4174/2013, όπως ίσχυαν πριν τη δημοσίευση του ν. 4337/2015 σε συνδυασμό με αυτές της ΠΟΛ. 1282/2013 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε.

9. Την από ... Ειδική Έκθεση Ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., σχετικά με την ανωτέρω εταιρία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 46 του ν.4174/2013, όπως ίσχυαν πριν τη δημοσίευση του ν. 4337/2015, σε συνδυασμό με αυτές της ΠΟΛ. 1282/2013 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε.

10. Την με αρ. πρωτοκόλλου ..., κατατεθείσα στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας «...» (ΑΦΜ ...), του ... (ΑΦΜ ...) και της ... (ΑΦΜ ...).

11. Την με αρ. πρωτοκόλλου ... κατατεθείσα στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., ενδικοφανή προσφυγή της ... (ΑΦΜ ...).

12. Την με αρ. πρωτοκόλλου ... κατατεθείσα στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., ενδικοφανή προσφυγή του ... (ΑΦΜ ...).

13. Τις απόψεις του αρμόδιου Υπαλλήλου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επί των ανωτέρω ενδικοφανών προσφυγών.

14. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Β2 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί των με αρ. πρωτ. ... ενδικοφανών προσφυγών α) της εταιρίας με την επωνυμία ..., όπως εκπροσωπείται από την ..., β) της ... και γ) του ..., αντίστοιχα, για την ακύρωση και εξαφάνιση της με αρ. ... πράξης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., με την οποία εφαρμόστηκαν τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου ατομικά σε βάρος τους, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.4174/2013, όπως ίσχυαν πριν τη δημοσίευση του ν. 4337/2015 και σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 22 της από 24/12/2015 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Οι προσφεύγοντες με τις ανωτέρω ενδικοφανείς προσφυγές τους, κατατεθείσες στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., οι οποίες μας διαβιβάστηκαν με τα με αρ. πρωτ. ... έγγραφα της εν λόγω υπηρεσίας, αιτούνται την ακύρωση της υπ' αρ. ... πράξης του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας ισχυριζόμενοι ότι:

- 1) Η με αρ. πρωτ. ... Πράξη Διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου είναι πλημμελής και, ως εκ τούτου ακυρωτέα, διότι οι επίμαχες συναλλαγές δεν είναι εικονικές, αλλά πραγματικές, ενώ η Φορολογική Διοίκηση, ως έχουσα το βάρος απόδειξης, δεν απέδειξε το αντίθετο.
- 2) Έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 3 της ΠΟΛ 1282/2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και, συνεπώς, τα μέτρα για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου δεν πρέπει να εφαρμοστούν εις βάρος τους, καθώς η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη των εικονικών τιμολογίων. Επιπλέον, ισχυρίζονται ότι προέβησαν στις συγκεκριμένες συναλλαγές τελώντας σε καλή πίστη ως προς τη νόμιμη φορολογική υπόσταση της εκδότριας των τιμολογίων εταιρίας.
- 3) Η προσβαλλόμενη πράξη είναι πλημμελής και ακυρωτέα, ως εκδοθείσα κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, λόγω μη τήρησης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.

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 ...», οπότε εμπροθέσμως και παραδεκτώς ασκούνται οι τρεις υπό κρίση προσφυγές και οι οποίες συνεξετάζονται.

Επειδή, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 5 του άρθρου 55 του ανωτέρω νόμου: «1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται: ...β) η μη απόδοση, ανακριβής απόδοση, συμψηφισμός, έκπτωση ή διακράτηση φόρου προστιθέμενης αξίας και παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, καθώς και η μη υποβολή δήλωσης ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης με σκοπό τη μη πληρωμή των παραπάνω φόρων τελών ή εισφορών....

5. Εφόσον η Φορολογική Διοίκηση διαπιστώνει παραβάσεις φοροδιαφυγής κατά την έννοια των περιπτώσεων β' και γ' της παρ. 1 του άρθρου 55 αθροιστικά άνω του ποσού των εκατό πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ 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 τριακοσίων χιλιάδων (300.000) ευρώ, μπορεί βάσει ειδικής έκθεσης ελέγχου, να επιβάλλει σε βάρος του παραβάτη προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα. Στην περίπτωση αυτή δεσμεύεται το πενήντα τοις εκατό (50%) των καταθέσεων, των πάσης φύσεως λογαριασμών και παρακαταθηκών και του περιεχομένου των θυρίδων του παραβάτη. Το μη χρηματικό περιεχόμενο θυρίδων και οι μη χρηματικές παρακαταθήκες, δεσμεύονται στο σύνολό τους.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 3, παρ. 1 της ΠΟΛ 1282/2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως αυτή τροποποιήθηκε και ισχύει με την ΠΟΛ 1038/2015 Απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, ορίζεται ότι « Τα μέτρα της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του Ν. 4174/2013, δεν επιβάλλονται στους παραβάτες λήψης εικονικών

φορολογικών στοιχείων εφόσον η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, εκτός εάν από τα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύεται η γνώση του λήπτη περί της εικονικότητας των στοιχείων.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999) ορίζεται ότι «Αν η λήψη του δυσμενούς μέτρου είναι αναγκαία για την αποτροπή του κινδύνου ή λόγω επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος, είναι κατ' εξαίρεση, δυνατή η, χωρίς προηγούμενη κλήση του ενδιαφερόμενου, ρύθμιση. Αν η κατάσταση που ρυθμίστηκε είναι δυνατόν να μεταβληθεί, η διοικητική αρχή, μέσα σε χρονικό διάστημα δεκαπέντε (15) ημερών, καλεί τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, σύμφωνα με τις προηγούμενες παραγράφους, οπότε προβαίνει σε τυχόν νέα ρύθμιση. Αν η πιο πάνω προθεσμία παρέλθει άπρακτη, το μέτρο παύει αυτοδικαίως, και χωρίς άλλη ενέργεια, να ισχύει.».

Επειδή, αναφορικά με τους πρώτους δύο ισχυρισμούς των προσφευγόντων, επισημαίνουμε, καταρχήν, ότι, αυτοί δεν εμπίπτουν στα πλαίσια εξέτασης της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 46 του ν.4174/2013, καθώς επιχειρούν να πλήξουν το κύρος των σχετικών καταλογιστικών πράξεων, και δεν αποτελούν αίτημα της υπό εξέταση ενδικοφανούς προσφυγής, μοναδικό αίτημα της οποίας είναι η ακύρωση της με αρ. πρωτ. ... πράξης επιβολής μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.. Σημειώνεται ότι κατά των σχετικών καταλογιστικών πράξεων έχουν ασκηθεί οι σχετικές ενδικοφανείς προσφυγές ενώπιον της Υπηρεσίας μας, η εξέταση των οποίων εκκρεμεί.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την από ... Ειδική Έκθεση Ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία αποτελεί την αιτιολογία της με αρ. πρωτ. ... προσβαλλόμενης πράξης διασφάλισης, διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη εταιρία δεν απέδωσε στο Δημόσιο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού που υπερβαίνει τα όρια που τίθενται στην παρ. 5 του άρθρου 46 του Ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν πριν τη δημοσίευση του ν. 4337/2015, σε συνδυασμό με αυτές της ΠΟΛ. 1282/2013 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. και συνεπώς έχει τελεστεί η παράβαση της φοροδιαφυγής της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013.

Επειδή, συνακόλουθα, η διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 3 της ΠΟΛ 1282/2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δεν μπορεί, εν προκειμένω, να εφαρμοστεί, καθώς, αφορά τη διαπίστωση της τέλεσης παράβασης λήψης εικονικών τιμολογίων και όχι την παράβαση της μη απόδοσης ΦΠΑ, η οποία αποτελεί τη διαπίστωση της προαναφερθείσας ειδικής έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, σε σχέση με τον τρίτο ισχυρισμό των προσφευγόντων περί μη προηγούμενης κλήσης τους προς ακρόαση, σύμφωνα με τις σχετικές οδηγίες που παρασχέθηκαν (με σκοπό την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1103/20.4.2012: «...Σε περίπτωση εφαρμογής των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, τα εν λόγω μέτρα λαμβάνονται εξαιρετικά και έχουν προληπτικό και επείγοντα χαρακτήρα, ως εκ τούτου, εξαιρούνται της τήρησης του τύπου της προηγούμενης ακρόασης των φορολογουμένων, ενόψει του σκοπού της εν λόγω διάταξης, ο

οποίος συνίσταται στη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, ούτως ώστε να δεσμευθούν οι λογαριασμοί και οι καταθέσεις καθώς και εν γένει τα περιουσιακά στοιχεία του υπόχρεου μέχρι εκδόσεως των σχετικών τίτλων βεβαίωσης. Η προηγούμενη κλήση των προσώπων αυτών, θα ματαίωνε το σκοπό του νόμου, ο οποίος έχει αναχθεί από το νομοθέτη, επιτρεπτός κατά το Σύνταγμα, σε σκοπό επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος και θα έθετε σε κίνδυνο τα συμφέροντα του Δημοσίου. Στις ανωτέρω περιπτώσεις...η αρμόδια για την εφαρμογή των μέτρων φορολογική αρχή οφείλει να επιδίδει με απόδειξη στον υπόχρεο, σε βάρος του οποίου εφαρμόσε τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, κλήση προς επιγενόμενη ακρόαση για τις διαπιστώσεις που καταγράφηκαν στην Ειδική Έκθεση ελέγχου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας δεκαπέντε ημερών από την ημερομηνία εφαρμογής των μέτρων».

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. ακολούθησε την οδό της επιγενόμενης ακρόασης, όπως αποδεικνύεται από τις σχετικές εκθέσεις επίδοσης του αρμοδίου υπαλλήλου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. προς τους προσφεύγοντες, ο σχετικός ισχυρισμός τους πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

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 του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.4174/2013, όπως ίσχυε πριν τη δημοσίευση του ν. 4337/2015, σε βάρος των προσφευγόντων, εξακολουθούν να υφίστανται.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη των με αρ. πρωτ. ... ενδικοφανών προσφυγών 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 ίσχυε πριν τη δημοσίευση του ν. 4337/2015, σε βάρος α) της εταιρίας με την επωνυμία «...» (ΑΦΜ ...), β) της ... (ΑΦΜ ...), και γ) του ... (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).