



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΝΟΜΙΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ
ΤΜΗΜΑ Β2 ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 502
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 29.12.2015

Αριθμός απόφασης: 98

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 2α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

β. Της αριθ. 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».

γ. Τις διατάξεις του Π.Δ. 111/14 (ΦΕΚ Α' 178/29.08.2014).

2. 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.

3. Τις διατάξεις των παραγράφων 5, 6 και 7 του άρθρου 46, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν από 17.10.2015 με τον ν.4337/2015 (Φ.Ε.Κ. 129/Α'/17.10.2015), του άρθρου 55 καθώς και του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ 170/Α'/26.07.2013), όπως ισχύουν.

4. Τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του ν.4337/15 (Φ.Ε.Κ. 129/Α'/17.10.2015) «Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

5. Τις διατάξεις της Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1282/31.12.2013 (Φ.Ε.Κ. 54/Β'/16.01.2014), που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση της

παραγράφου 6 του άρθρου 46 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1038/30.01.2015 (Φ.Ε.Κ. 239/Β'17.02.2015) Απόφασης της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων.

6. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
7. Την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ 975/τ. Β'17-04-2014) απόφαση για «παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» του Προϊσταμένου της Δ/σης Επίλυσης Διαφορών.
8. Την ΠΟΛ 1005/30.12.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών για την «Επιμήκυνση των προθεσμιών για την έκδοση αποφάσεων επί αιτήσεων αναστολών και επί ενδικοφανών προσφυγών ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».
9. Την ΠΟΛ. 1192/12.08.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών για την «Αναστολή της προθεσμίας για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης (Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών), καθώς και για την έκδοση αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών, κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου».
10. Την ΠΟΛ. 1144/3.07.2015 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».
11. Την με αριθμό πρωτ./ 08.07.2015 πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με την οποία γνωστοποιήθηκαν τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, σε βάρος του με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ., που εδρεύει στο, καθώς και σε βάρος, μεταξύ άλλων, του, με Α.Φ.Μ., χωρικής αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.4174/2013, όπως ίσχυαν πριν τη δημοσίευση του ν.4337/15.
12. Την από 09.07.2015 Ειδική Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., σχετικά με τον ανωτέρω αγροτικό συνεταιρισμό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.4174/2013, όπως ίσχυαν πριν τη δημοσίευση του ν.4337/15.
13. Την με αριθμό πρωτ. και ημερομηνία/19.08.2015, κατατεθείσα στη Δ.Ο.Υ., ενδικοφανή προσφυγή του, Λογιστή του ως άνω Αγροτικού Συνεταιρισμού, καθώς και τα συνημμένα σε αυτή, κατά της υπ' αριθ. πρωτ./ 08.07.2015 πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για την ακύρωση της ως άνω πράξης με την επιβλήθηκαν σε βάρος του διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.4174/2013, όπως ίσχυαν πριν τη δημοσίευση του ν.4337/15.

14. Την από 18.08.2015 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
15. Την από 22.12.2015 εικόνα φορολογούμενου, από το σύστημα TAXIS, του ως άνω συνεταιρισμού.
16. Την από 29.12.2015 εισήγηση του Β2 Τμήματος της Υποδιεύθυνσης Νομικών θεμάτων της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 12.08.2015 και με αριθ. πρωτ. κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής του, πρώην Λογιστή και νυν εκκαθαριστή του υπό εκκαθάριση με την επωνυμία «.....», και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων καθώς και των προβαλλόμενων λόγων της προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση προσφυγή του και για τους λόγους που επικαλείται σ' αυτή, αιτείται την ακύρωση της με αριθ. πρωτ./08.07.2015 πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για την σε βάρος του 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.4337/15.

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 όπως ισχύει: *«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 ...»*.

Ειδικότερα, όσον αφορά την με αριθ. πρωτ./ 08.07.2015 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 Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 5 έως 7 του άρθρου 46 του ίδιου νόμου, όπως ίσχυαν πριν τη δημοσίευση του ν.4337/15, σε περιπτώσεις διαπίστωσης σημαντικής φοροδιαφυγής επιβάλλονται προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα, άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του ίδιου ως άνω νόμου, όπως ίσχυαν πριν τη δημοσίευση του ν.4337/15: *«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, σύμφωνα με τις διατάξεις της επόμενης παραγράφου του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου, όπως ίσχυε πριν τη δημοσίευση του ν.4337/15: «6. Τα μέτρα της παραγράφου 5 επιβάλλονται σωρευτικά σε βάρος των ομορρύθμων εταιρών προσωπικών εταιριών, καθώς και σε βάρος κάθε προσώπου εντεταλμένου από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση οποιουδήποτε νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας από την τέλεση της παράβασης και εφεξής, ανεξάρτητα αν έχουν αποβάλει την ιδιότητα αυτή στην περίπτωση οποιασδήποτε παράβασης φοροδιαφυγής των περιπτώσεων β' και γ' της παρ. 1 του άρθρου 55 και κατά την τέλεση αυτής στην περίπτωση οποιασδήποτε παράβασης φοροδιαφυγής των περιπτώσεων δ' και ε' της παρ. 1 του άρθρου 55 του Κώδικα.

Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα εξειδικεύονται τα πρόσωπα της προηγούμενης παραγράφου, καθορίζονται οι περιπτώσεις κατά τις οποίες τα μέτρα αίρονται εν όλω ή εν μέρει και οι περιπτώσεις μη εφαρμογής τους, προσδιορίζεται ο χρόνος διατήρησης αυτών και κάθε άλλο ειδικότερο θέμα. Η προθεσμία και η άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του Κώδικα, δεν αναστέλλουν την εφαρμογή των μέτρων, εφαρμοζόμενων αναλογικά των οριζομένων στην παρ. 4 του ίδιου άρθρου.»

Επειδή, με την περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 2 της ΠΟΛ 1282/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, όπως αυτή τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με την ΠΟΛ 1038/30.01.2015 Απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, με την οποία εξειδικεύονται τα πρόσωπα σε βάρος των οποίων επιβάλλονται τα ως άνω μέτρα, ορίζεται ότι: «δ) Για συνεταιρισμούς και ενώσεις αυτών στους προέδρους, στους αντιπροέδρους, στους γραμματείς, στους ταμίες, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 46 του Κ.Φ.Δ., όπως ίσχυαν πριν τη δημοσίευση του ν.4337/15, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 4 της ΠΟΛ 1282/13 (ΦΕΚ Β' 54/16.01.2014), όπως αυτή τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με την ΠΟΛ 1038/2015, η Ειδική Έκθεση Ελέγχου συντάσσεται από την Φορολογική Αρχή κάθε φορά που αυτή διαπιστώνει, κατόπιν φορολογικού ελέγχου, παραβάσεις φοροδιαφυγής, κατά την έννοια

του άρθρου 55 του ίδιου ως άνω νόμου (Κ.Φ.Δ.) όπως ίσχυε πριν τη δημοσίευση του ν.4337/15, και δι' αυτής επιβάλλονται σε βάρος των παραβατών τα ως άνω προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα. Η Ειδική Έκθεση Ελέγχου βασίζεται στις διαπιστώσεις του ελέγχου και πάνω στο σώμα αυτής αναφέρονται και αναλύονται τα πραγματικά περιστατικά, η επεξεργασία των στοιχείων - οι διαπιστώσεις επ' αυτών, οι διαπιστωθείσες παραβάσεις, το συμπέρασμα που ο έλεγχος κατέληξε καθώς και οι διατάξεις σύμφωνα με τις οποίες διενεργήθηκε ο φορολογικός έλεγχος.

Στην προκειμένη περίπτωση, και όπως προκύπτει από το σώμα της από 9.07.2015 Ειδικής Έκθεσης Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο ως άνω για τις φορολογικές περιόδους 2002-2012, εξέδωσε πενήντα δύο (52) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία (.....), με μοναδικό σκοπό την παράνομη επιστροφή Φ.Π.Α. Επιπλέον στην ως άνω Ειδική Έκθεση Ελέγχου περιλαμβάνονται τα αίτια του ελέγχου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου καταγράφονται αναλυτικά, ανά έτος, τα εικονικά φορολογικά στοιχεία, οι αντισυμβαλλόμενοι, η αιτιολογία και το ποσό εκάστου στοιχείου και τέλος το πόρισμα του ελέγχου καθώς και τα φυσικά πρόσωπα στα οποία επιβάλλονται επίσης τα διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα, μεταξύ αυτών συμπεριλαμβάνεται και ο προσφεύγων. Η συνολική αξία των εν λόγω εικονικών φορολογικών στοιχείων ανέρχεται σε επτακόσιες δεκαεννιά χιλιάδες εκατόν ενενήντα επτά ευρώ και εξήντα έξι λεπτά (719.197,66 €), ήτοι ποσό που υπερβαίνει τα όρια που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.4174/2013, όπως ίσχυαν πριν τη δημοσίευση του ν.4337/15.

Επειδή, η Φορολογική Διοίκηση, κατόπιν της διαπίστωσης αυτής, μπορεί, βάσει ειδικής έκθεσης ελέγχου, να επιβάλλει σε βάρος του παραβάτη προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα, καθόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις επιβολής τους, σύμφωνα με τα ως άνω οριζόμενα.

Επειδή, τα διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα λαμβάνονται επίσης στα πρόσωπα του άρθρου 2 της ΠΟΛ. 1282/13, όπως ισχύει, Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ήτοι στους προέδρους, αντιπροέδρους, γραμματείς, ταμίες 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, διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτών. Σε περίπτωση αμφισβήτησης της ως άνω πράξης στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. Στην προκειμένη περίπτωση οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος τυγχάνουν απορρίπτει ως αναπόδεικτοι, αφού δεν προσκομίζει στοιχεία ικανά να τεκμηριώσουν τους περί του αντιθέτου ισχυρισμούς του, ότι δηλαδή δεν άσκησε διοίκηση ή διαχείριση. Επιπλέον, όσον αφορά τον ισχυρισμό του για την ιδιότητά του ως ελεύθερου επαγγελματία, την μη ύπαρξη εξαρτημένης σχέσης εργασίας και της περιστασιακής παρουσίας του στον εν λόγω, αυτός είναι

αβάσιμος, διότι η λήψη των εν λόγω μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου δεν συνδέεται με την ύπαρξη ή μη εξαρτημένης σχέσης εργασίας, ούτε και με την περιστασιακή ή μη παρουσία του στα γραφεία του

Επειδή, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος σχετικά με την εικονικότητα ή μη των επίμαχων συναλλαγών δεν εμπίπτει στα πλαίσια εξέτασης της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 46 του ν.4174/2013 και αλυσιτελώς προβάλλεται, καθ' όσον για την επίλυση της διαφοράς που ανέκυψε από την επιβολή των ανωτέρω μέτρων δεν ερευνώνται λόγοι σχετικοί με την τέλεση των παραβάσεων, αλλά εξετάζεται μόνο αν, ενόψει των διαπιστώσεων του ελέγχου και των πιθανολογούμενων παραβάσεων, όπως απαριθμούνται στη σχετική διάταξη, δικαιολογείται η επιβολή τους.

Επειδή, εκ των ανωτέρω, προκύπτει ότι οι λόγοι για τους οποίους εφαρμόστηκαν τα μέτρα για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου με την αριθ. πρωτ./08.07.2015 πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. σε βάρος του προσφεύγοντος, εξακολουθούν να υφίστανται,

Αποφασίζουμε

Απορρίπτουμε την με αριθ. πρωτ./12.08.2015, ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., χωρικής αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ., κατοίκου, επί της, αρ., για την ακύρωση της με αριθ. πρωτ./08.07.2015 πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία γνωστοποιήθηκε η σε βάρος του εφαρμογή των μέτρων για τη διασφάλιση των συμφερόντων του δημοσίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.4174/2013, όπως ίσχυαν πριν τη δημοσίευση του ν.4337/15.

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΝΟΜΙΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ**

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ**

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ 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 τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).