



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΝΟΜΙΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ
ΤΜΗΜΑ Β2**

Καλλιθέα, 15/05/2017

Αριθ. απόφασης: 68

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα

Πληροφορίες : Ι. Τσολάκη

Τηλέφωνο : 213 1604 548

Fax : 213 1604 567

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 και 6 του άρθρου 46 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ 170/Α΄/26.07.2013), όπως ισχύουν μετά τη δημοσίευση του ν. 4337/2015.

γ. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β΄/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

2. Τις διατάξεις της ΠΟΛ 1064/2017 (ΦΕΚ Β΄ 1440/27.04.2017) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων περί εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής Προσφυγή).

3. 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 Γραμματεώς Δημοσίων Εσόδων.

4. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

5. Την υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
6. 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».
7. Την υπ' αριθ./2016 πράξη (ορθή επανάληψη) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, για την εφαρμογή των μέτρων διασφάλισης, σε βάρος της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, όπως ισχύουν.
8. Την από/2016 Ειδική Έκθεση Ελέγχου (ορθή επανάληψη) του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου.
9. Την από/2017 και με αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», με τα συνημμένα σε αυτή.
10. Την από/2017 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Καβάλας επί της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
11. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Β2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από/2017 και με αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ. Καβάλας, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ.:, έδρα: - Καβάλα, αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και αντικείμενο εργασιών:, εφαρμόστηκαν με την με αριθ./2016 πράξη (ορθή επανάληψη) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, τα μέτρα για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 5 και 6 του άρθ. 46 του ν.4174/2013, όπως ισχύουν, λόγω διαπίστωσης - ύστερα από τη διενέργεια ελέγχου σε αυτήν - της μη απόδοσης ή της ανακριβούς απόδοσης στο Δημόσιο Φ.Π.Α. και Φόρου ελευθέρων επαγγελματιών, για τις διαχειριστικές περιόδους 09/10/2001 – 31/12/2014, σε ύψος που υπερβαίνει το όριο που ορίζεται στις ανωτέρω διατάξεις, σύμφωνα με την από/2016 Ειδική Έκθεση Ελέγχου του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου.

Η προσφεύγουσα, νομίμως εκπροσωπούμενη, στην με αριθ./2017 ενδικοφανή προσφυγή της, αιτείται την ακύρωση της με αριθ./2016 πράξης (ορθή επανάληψη) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, με την οποία εφαρμόσθηκαν σε βάρος της τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 5 και 6 του άρθ. 46 του ν.4174/2013, όπως ισχύουν, επικαλούμενη τα κάτωθι:

- α) Η προσβαλλόμενη πράξη στερείται επαρκούς αιτιολογίας. Στην ειδική έκθεση ελέγχου καμία αναφορά δεν γίνεται σε συγκεκριμένα στοιχεία από τα οποία να προκύπτουν οι διαπιστώσεις της, γεγονός που οδηγεί σε παραβίαση την αρχή της φανεράς δράσης της διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής διοίκησης.
- β) Η λήψη διασφαλιστικών μέτρων κατ' άρθ. 46 ΚΦΔ αποτελεί πράξη που ανήκει στη διακριτική ευχέρεια της Διοίκησης.

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, με τις διατάξεις της παρ. 6 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου, όπως ισχύουν, ορίζεται ότι :*«6. Τα μέτρα της παραγράφου 5 επιβάλλονται σωρευτικά σε βάρος των ομορρύθμων εταίρων 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 τη γένεση της υποχρέωσης*

απόδοσης ή από το χρόνο της διάπραξης, κατά περίπτωση, και μέχρι την ενεργοποίηση των μέτρων, ανεξάρτητα αν έχουν αποβάλει την ιδιότητα αυτή με οποιονδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία.

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. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 2 παρ. 1 περ. γ' 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 αποβάλει την ιδιότητα αυτή με οποιαδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία, και προκειμένου:

γ) Για περιορισμένης ευθύνης και ιδιωτικές καφαλαιουχικές εταιρείες, στους διαχειριστές 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, και όταν ελλείπουν ή απουσιάζουν αυτοί, σε κάθε εταίρο.».

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, σχετικά με τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, λεκτέον ότι, όπως συνάγεται από τις προπαρατεθείσες διατάξεις τα μέτρα διασφάλισης αποτελούν μέτρα προληπτικού χαρακτήρα που επιβάλλονται άμεσα, κάθε φορά που διαπιστώνεται κατόπιν

φορολογικού ελέγχου φοροδιαφυγή εκ μέρους του παραβάτη, ακόμη και πριν την έκδοση των οριστικών πράξεων καταλογισμού φόρων και προστίμων, με βάση και μόνο την ειδική έκθεση ελέγχου η οποία συντάσσεται σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες, κατά τη διαπίστωση της φοροδιαφυγής, διατάξεις και όχι με αυτές που ίσχυαν κατά τη συντέλεση αυτής. Όστε ουδόλως είναι δυνατό να παραβιάζεται η χρηστή διοίκηση, όταν απλώς η φορολογική αρχή προβαίνει, ως οφείλει, σε έκδοση πράξεων κατ' εφαρμογή του νόμου.

Επειδή εξάλλου, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει Αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.».

Ωστόσο, η έλλειψη αιτιολογίας από το σώμα της ειδικής έκθεσης ελέγχου και της προσβαλλόμενης πράξης δεν αποτελεί λόγο ακύρωσης αυτής, αφού δεν είναι ανάγκη να εμπεριέχεται στο σώμα αυτής αλλά να προκύπτει και από το σχετικό φάκελο.

Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την από/2016 Ειδική Έκθεση Ελέγχου του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, η οποία αποτελεί την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης διασφάλισης, αποδεικνύονται πλήρως οι σχετικές παραβάσεις διότι αναφέρονται αναλυτικά, αιτιολογημένα και επαρκώς όλα τα απαραίτητα στοιχεία. Πιο συγκεκριμένα, αναφέρονται λεπτομερώς τα αίτια του διενεργηθέντος ελέγχου, οι διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου, τα πρόσωπα (νομικό και φυσικά) σε βάρος των οποίων λαμβάνονται τα μέτρα, καθώς και οι ισχύουσες νομικές διατάξεις.

Επειδή, αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί διακριτικής ευχέρειας της Φορολογικής Διοίκησης στα πλαίσια εφαρμογής των διασφαλιστικών μέτρων, λεκτέον ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 46 του Κ.Φ.Δ., σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 1 της ΠΟΛ 1282/2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 54/16.01.2014), όπως αυτή τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με την ΠΟΛ 1038/2015 Απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, τα μέτρα της παρ. 5 του άρθ. 46 του ν.4174/2013 επιβάλλονται άμεσα σε βάρος του παραβάτη **σε κάθε περίπτωση** που η Φορολογική Διοίκηση διαπιστώνει, κατά τον

φορολογικό έλεγχο, παραβάσεις φοροδιαφυγής, κατά τα οριζόμενα στην ως άνω παράγραφο, κατόπιν σύνταξης σχετικής Ειδικής Έκθεσης Ελέγχου.

Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι η Φορολογική Διοίκηση, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του νόμου, επιβάλλει σε βάρος του παραβάτη τα προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα, χωρίς τούτο να εναπόκειται στην διακριτική της ευχέρεια σε συνδυασμό πάντως και με τις λοιπές δυνατότητες δράσης της Φορολογικής Διοίκησης που προβλέπονται από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013. Τα δε επιβαλλόμενα μέτρα έχουν απολύτως αυστηρό χαρακτήρα και η Διοίκηση απλώς προβαίνει σε διαπιστωτικού χαρακτήρα αποτίμηση των πραγματικών περιστατικών και υπαγωγή τους στον κανόνα δικαίου.

Στην προκειμένη περίπτωση, και όπως προκύπτει από το σώμα της από/2016 Ειδικής Έκθεσης Ελέγχου, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η ελεγχόμενη εταιρία για τις διαχειριστικές περιόδους 09/10/2001 – 31/12/2014, δεν απέδωσε ή απέδωσε ανακριβώς στο Δημόσιο Φ.Π.Α. και Φόρο ελευθέρων επαγγελματιών σε ύψος που υπερβαίνει τα όρια που προβλέπονται από τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του Ν. 4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013, εμπροθέσμως και παραδεκτώς ασκείται η παρούσα προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω προεκτεθέντα, οι λόγοι για τους οποίους εφαρμόστηκαν τα μέτρα για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου με την με αριθ./2016 πράξη (ορθή επανάληψη) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας σε βάρος της επιχείρησης με την επωνυμία «..... », εξακολουθούν να υφίστανται, και δεδομένου ότι εν προκειμένω 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.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθ./2017 , κατατεθείσας στη Δ.Ο.Υ. Καβάλας, ενδικοφανούς προσφυγής, της εταιρείας με την επωνυμία «..... », με Α.Φ.Μ.:, έδρα: - Καβάλα, αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και αντικείμενο εργασιών:, για την ακύρωση της με αριθ./2016 πράξης (ορθή επανάληψη) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, με την οποία εφαρμόστηκαν σε βάρος της τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 5 και 6 του άρθ. 46 του ν.4174/2013, όπως ισχύουν.

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΓΙΑΝΝΑΚΟΥΛΙΑΣ

Σημείωση: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμοδίων διοικητικών δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.