



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 15-05-2017

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

Αριθμός Απόφασης: 65

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα
Τηλ. : 213 1604 502
FAX : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 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 Α.Α.Δ.Ε. «Περί εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή)».

3. 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 Γραμματεώς Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 239/17-02-2015).

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

5. Την με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/01-09-2016) απόφαση για «παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

6. Την με αρ. πρωτοκόλλου/2016 πράξη του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, που εφαρμόστηκαν σε βάρος της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» και τον διακριτικό τίτλο «.....» (Α.Φ.Μ.), καθώς και σε βάρος, μεταξύ άλλων, τουτου..... (Α.Φ.Μ.), κατοίκου Αττικής,, ως Αντιπροέδρου του ΔΣ αυτής από 11.07.2011 έως 25.01.2012, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 46 του ν.4174/2013, όπως ισχύουν.
7. Την από/2016 Ειδική Έκθεση Ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.4172/2013, όπως ισχύουν.
8. Την με αρ. πρωτοκόλλου/2017 ενδικοφανή προσφυγή τουτου..... (Α.Φ.Μ.), κατοίκου Αττικής,, με τα συνημμένα σε αυτή (που μας διαβίβασε το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., με το υπ' αρ. πρωτ./2017 έγγραφό του) κατά της υπ' αρ. πρωτ./2016 πράξης της ως άνω ελεγκτικής αρχής για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου.
9. Την από/2017 έκθεση απόψεων του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επί της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Β2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από/2017 και με αριθ. πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής, την οποία μας διαβίβασε το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων καθώς και των προβαλλόμενων λόγων της προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και τον διακριτικό τίτλο «.....» (Α.Φ.Μ.), καθώς και σε βάρος, μεταξύ άλλων, τουτου..... (Α.Φ.Μ.), κατοίκου Αττικής,, ως Αντιπροέδρου του ΔΣ αυτής από 11.07.2011 έως 25.01.2012 (ΦΕΚ, και (Τεύχος Α.Ε. - Ε.Π.Ε.)), εφαρμόστηκαν με την με αριθ. πρωτοκόλλου/2016 πράξη του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., τα μέτρα για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, λόγω της διαπίστωσης - ύστερα από τη διενέργεια ελέγχου - της μη απόδοσης στο Δημόσιο Φ.Π.Α., ποσού που υπερβαίνει τα όρια που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, όπως ισχύουν, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, σύμφωνα και με την από/2016 Ειδική Έκθεση Ελέγχου της ως άνω ελεγκτικής αρχής.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω της ως άνω προσβαλλόμενης με αριθ. πρωτοκόλλου/2016 πράξης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., ισχυριζόμενος ότι:

1) Η προσβαλλόμενη πράξη δεν είναι πλήρως και επαρκώς αιτιολογημένη και δεν ανταποκρίνεται στα στοιχεία του φακέλου. Επίσης, η από/2016 Ειδική Έκθεση Ελέγχου πάσχει αοριστίας και συνεπώς είναι άκυρη, καθώς τόσο σ' αυτήν όσο και στην πράξη διασφάλισης η πράξη

φοροδιαφυγής δεν αναλύεται επαρκώς, παρά μόνο γίνεται σύντομη μνεία του οφειλόμενου ποσού χωρίς ανάλυση κονδυλίων ώστε να μπορεί να αμυνθεί.

2) Δεν συντρέχουν στο πρόσωπό του οι προϋποθέσεις των άρθρων 46 και 50 του ν.4174/2013, καθώς δεν εκπροσωπούσε την ελεγχόμενη επιχείρηση, ούτε ποτέ τη διοίκηση, αλλά ήταν Αντιπρόεδρος- μη εκτελεστικό μέλος του Δ.Σ. αυτής.

3) Παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.

Επίσης, ο προσφεύγων αιτείται να κληθεί να παραστεί ενώπιον της Υπηρεσίας μας προς ανάπτυξη των ισχυρισμών του.

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 ισχύουν σχετικά με την επιβολή προληπτικών ή διασφαλιστικών του δημοσίου συμφέροντος μέτρων, ορίζεται ότι: *«Εφόσον η Φορολογική Διοίκηση διαπιστώνει μη απόδοση, ανακριβή απόδοση, συμψηφισμό, έκπτωση ή διακράτηση Φ.Π.Α., Φ.Κ.Ε., φόρου ασφαλιστρών, 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 ορίζεται: *«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 την 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. Η

προθεσμία και η άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του Κώδικα, δεν αναστέλλουν την εφαρμογή των μέτρων, εφαρμοζόμενων αναλογικά των οριζόμενων στην παρ. 4 του ιδίου άρθρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 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: «1. Τα μέτρα της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του Ν.4174/2013, επιβάλλονται σωρευτικά, εφόσον οι διαπιστούμενες παραβάσεις του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας υπερβαίνουν το τιθέμενο στις διατάξεις του α' εδαφίου της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του ν.4174/2013 ποσό, 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 παραγράφου 1 του άρθρου 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 οποιοδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία, και προκειμένου:

α) Για ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, στους προέδρους και αντιπροέδρους των Δ.Σ., στους διευθύνοντες, εντεταλμένους, συμπράττοντες συμβούλους, στους διοικητές, στους γενικούς διευθυντές, στους διευθυντές, ως και εν γένει σε κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από τον νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτών. Αν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, τα μέτρα επιβάλλονται στα μέλη των διοικητικών συμβουλίων των εταιριών αυτών.».

Επειδή, επιπροσθέτως, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 1 της ΠΟΛ 1038/2015 (ΦΕΚ Β' 239/17.02.2015) Απόφασης της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων με την οποία τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε η ΠΟΛ 1282/13, «1. Τα μέτρα της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του Ν. 4174/2013, όπως ισχύει, επιβάλλονται άμεσα σε βάρος του παραβάτη σε κάθε περίπτωση που η Φορολογική Διοίκηση διαπιστώνει, κατά το φορολογικό έλεγχο, παραβάσεις φοροδιαφυγής, κατά τα οριζόμενα στην ίδια ως άνω παράγραφο...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 5 της ως άνω ΠΟΛ 1282/2013 Απόφασης του ΓΓΔΕ ορίζεται ότι: «Κατά της πράξης διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου ο παραβάτης καθώς και τα πρόσωπα της παραγράφου 6 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, όπως εξειδικεύονται με το άρθρο 2 της παρούσας, μπορούν να υποβάλουν ενδικοφανή προσφυγή σύμφωνα με το άρθρο 63 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει ...».

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, τέλος, στην ΠΟΛ 1255/2015 Εγκύκλιο του Αναπληρωτή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, 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 ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι η προσβαλλόμενη πράξη δεν είναι πλήρως και επαρκώς αιτιολογημένη και δεν ανταποκρίνεται στα στοιχεία του φακέλου, καθώς και ότι η σχετική Ειδική Έκθεση Ελέγχου πάσχει αοριστίας, λεκτέον κατ' αρχήν ότι σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 17 του Ν. 2690/1999, «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 μιας διοικητικής πράξης πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης». Ειδικότερα, η πλήρης αιτιολογία των διοικητικών πράξεων περιέχει τρία στοιχεία: α) τη νομική βάση, δηλ. μνεία του εφαρμοζόμενου κανόνα δικαίου, β) την πραγματική βάση, δηλαδή ακριβή μνεία των πραγματικών στοιχείων, επί των οποίων βασίσθηκε η διοικητική πράξη και γ) τον σκοπό, δηλ. το επιδιωκόμενο με την πράξη αποτέλεσμα.

Εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 παρ. 5 του ν.4174/2013 και της ΠΟΛ 1282/13 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, τα επίμαχα προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα επιβάλλονται σε περιπτώσεις που η Φορολογική Διοίκηση διαπιστώνει μη απόδοση, ανακριβή απόδοση, συμψηφισμό, έκπτωση ή διακράτηση Φ.Π.Α., **και βασίζονται μόνο σε Ειδική Έκθεση Ελέγχου**, στην οποία αναφέρονται τα πραγματικά περιστατικά, οι διαπιστωθείσες παραβάσεις, τα ποσά φόρου που προκύπτουν από τις παραβάσεις του φορολογούμενου στην ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, το συμπέρασμα, στο οποίο ο έλεγχος κατέληξε, καθώς και οι διατάξεις σύμφωνα με τις οποίες διενεργήθηκε ο φορολογικός έλεγχος. Στα πλαίσια, λοιπόν, λήψης των επίμαχων διασφαλιστικών μέτρων, η φορολογική αρχή δεν υποχρεούται να έχει εκδώσει και τις πράξεις καταλογισμού του Φ.Π.Α., και των λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, η μη ή η ανακριβής απόδοση των οποίων οδηγεί στην επιβολή των μέτρων αυτών.

Εν προκειμένω, από το ίδιο το σώμα της προσβαλλόμενης πράξης προκύπτει ότι αυτή αιτιολογείται με σαφήνεια, ειδικώς και επαρκώς κατά τα ανωτέρω, καθώς αναφέρει τις πραγματικές και νομικές καταστάσεις ενόψει των οποίων επιβάλλεται η έκδοσή της και παρατίθενται οι κανόνες δικαίου που τη ρυθμίζουν. Επίσης, από την από/2016 Ειδική Έκθεση Ελέγχου, η οποία συμπληρώνει την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξεως, προκύπτουν σαφώς η αποδιδόμενη περίπτωση φοροδιαφυγής, ήτοι αυτή της μη απόδοσης ΦΠΑ, ο χρόνος τέλεσής της, δηλαδή η συγκεκριμένη φορολογική περίοδος, όπως και ο προσδιορισμός του συνολικού ύψους του μη αποδοθέντος φόρου. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την ως άνω Ειδική Έκθεση Ελέγχου, διαπιστώθηκαν πράξεις, παραλείψεις και παρατυπίες της ελεγχόμενης επιχείρησης, οι οποίες κατά την κρίση της ελεγκτικής αρχής συνεπάγονται την απόρριψη των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων του συνόλου της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου και το χαρακτηρισμό τους ως ανακριβών, με συνέπεια τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 παρ. 1 και 2 του ν. 2238/94. Έτσι, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι ο ΦΠΑ που δεν έχει αποδοθεί στο Δημόσιο υπερβαίνει αθροιστικά το τιθέμενο από το άρθρο 46 του ν.4174/2013 όριο των 150.000€ και συνεπώς, ορθώς λήφθηκαν τα διασφαλιστικά μέτρα σε βάρος της ελεγχόμενης εταιρείας και κατ' επέκταση σε βάρος του προσφεύγοντος, ως Αντιπροέδρου του Δ.Σ. αυτής, για την παράβαση που περιγράφεται στην σχετική Ειδική Έκθεση Ελέγχου, ήτοι αυτή της μη απόδοσης Φ.Π.Α. και όχι γι' αυτήν της μη επίδειξης των βιβλίων και στοιχείων, η οποία και προκάλεσε τον εξωλογιστικό έλεγχο, και ο σχετικός ισχυρισμός του περί μη επαρκούς αιτιολογίας της πράξης διασφάλισης και περί αοριστίας της οικείας Ειδικής Έκθεσης Ελέγχου πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή, αναφορικά με τον έτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι δεν συντρέχουν στο πρόσωπό του οι προϋποθέσεις των άρθρων 46 και 50 του ν.4174/2013, καθώς δεν εκπροσωπούσε την ελεγχόμενη επιχείρηση, ούτε ποτέ τη διοίκηση, αλλά ήταν Αντιπρόεδρος- μη εκτελεστικό μέλος του Δ.Σ. αυτής και πάντως μη υπόχρεος ή συνυπόχρεος για την καταβολή των οφειλών του νομικού προσώπου, κατ' αρχήν σημειώνεται ότι τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου δεν πρέπει να συγχέονται αλλά ούτε και να συνδέονται με οποιοδήποτε τρόπο με την προσωπική ευθύνη που ενδεχομένως φέρει κάποιος ως πρόσωπο συμμετέχον στη διοίκηση του νομικού προσώπου.

Επομένως, δεν υφίσταται σύνδεση της επιβολής των διασφαλιστικών μέτρων του άρθρου 46 του ν. 4174/2013 με τα πρόσωπα που ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την απόδοση των οφειλομένων φόρων, έτσι όπως αυτά ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4172/2013, όπως ισχύει. Αντιθέτως, εκ των ανωτέρω προκύπτει σαφώς ότι, τα ως άνω μέτρα επιβάλλονται στα πρόσωπα της παρ. 6 του άρθρου 46 του ν.4174/2013, έτσι όπως αυτά εξειδικεύονται στο άρθρο 2 της ΠΟΛ 1282/2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, εκ της ιδιότητας και μόνο, ανεξάρτητα εάν αυτά συμπίπτουν ή όχι με τα πρόσωπα του άρθρου 50 του ν. 4174/2013.

Ειδικότερα, από τον συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 46 του ν.4174/2013 και του άρθρου 2 περ. 1 της ΠΟΛ 1282/2013 Απόφασης του ΓΓΔΕ, όπως ισχύουν, προκύπτει ότι για παραβάσεις που προβλέπονται στο ως άνω άρθρο 46 του ν.4174/2013, και προκειμένου για νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, επιβάλλονται τα διασφαλιστικά μέτρα σε βάρος των παραβατών νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, καθώς και σε βάρος των νομικών ή φυσικών προσώπων ή οντοτήτων, που έχουν ή είχαν μία από τις ιδιότητες που αναφέρονται στις εν λόγω διατάξεις από την τέλεση οποιασδήποτε παράβασης και μέχρι την επιβολή των μέτρων, ανεξάρτητα αν έχουν αποβάλει την ιδιότητα αυτή κατά την επιβολή τους. Συγκεκριμένα, στην περίπτωση των ανωνύμων εταιρειών, τα διασφαλιστικά μέτρα εφαρμόζονται σε όσους έχουν ή είχαν μία από τις ιδιότητες που ορίζονται στην περίπτωση α΄ της παρ. 1 του άρθρου 2 της ΠΟΛ 1282/2013, ήτοι στους πρόεδρους και αντιπροέδρους των Δ.Σ., στους διευθύνοντες, εντεταλμένους, συμπράττοντες συμβούλους, στους διοικητές, στους γενικούς διευθυντές, στους διευθυντές, 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, από την τέλεση οποιασδήποτε παράβασης και μέχρι την επιβολή των μέτρων, ανεξάρτητα εάν έχουν αποβάλει την ιδιότητα αυτή κατά την επιβολή.

Εν προκειμένω, από την από/2016 Ειδική Έκθεση Ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και τα αναφερόμενα σε αυτή ΦΕΚ, και (Τεύχος Α.Ε. - Ε.Π.Ε.), προκύπτει ότι ο προσφεύγων ήταν Αντιπρόεδρος του Δ.Σ. της ελεγχόμενης επιχείρησης από 11.07.2011 έως 25.01.2012. Επομένως, ορθώς εφαρμόστηκαν τα διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα σε βάρος της ελεγχόμενης εταιρείας και κατ' επέκταση σε βάρος του προσφεύγοντος, βάσει των διατάξεων των παρ. 5 και 6 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013 και του άρθρου 2 της ΠΟΛ 1282/2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, καθώς αυτός είχε την ιδιότητα του Αντιπροέδρου του ΔΣ της ελεγχόμενης επιχείρησης μέσα στο χρονικό διάστημα που ορίζει η παρ. 6 του άρθρου 46 του Ν.4174/2013 (όπως αναπτύχθηκε), ήτοι αυτό από την γένεση της υποχρέωσης απόδοσης ή από το χρόνο της διάπραξης, και μέχρι την ενεργοποίηση των μέτρων.

Επειδή, ο τελευταίος ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, καθόσον σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999): *«Αν η λήψη του δυσμενούς μέτρου είναι αναγκαία για την αποτροπή κινδύνου ή λόγω επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος, είναι, κατ' εξαίρεση, δυνατή η, χωρίς προηγούμενη κλήση του ενδιαφερομένου, 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 ...».*

Με βάση τα προαναφερθέντα και με σκοπό την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των σχετικών διατάξεων, παρασχέθηκαν οδηγίες με την ΠΟΛ 1103/20.4.2012 Εγκύκλιο της Διεύθυνσης Παρακολούθησης Νομικών Υποθέσεων Ελέγχου και Αναγκαστικής Είσπραξης, σύμφωνα με την οποία: «... 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 ματαίωνα το σκοπό του νόμου, ο οποίος έχει αναχθεί από το νομοθέτη, επιτρεπώς 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 εφάρμοσε τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, κλήση προς επιγενόμενη ακρόαση για τις διαπιστώσεις που καταγράφηκαν στην Ειδική Έκθεση ελέγχου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την ημερομηνία εφαρμογής των μέτρων».

Στην προκειμένη περίπτωση, το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. ορθώς ακολούθησε την διαδικασία της επιγενόμενης ακρόασης όπως αποδεικνύεται από την με αριθ. πρωτ./2016 κλήση προς ακρόαση, η οποία επιδόθηκε στον προσφεύγοντα στις/2016, μαζί με την υπ' αριθ./2016 πράξη διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου και την από/2016 Ειδική Έκθεση Ελέγχου.

Επειδή εξάλλου, δεν κρίνεται απαραίτητη η κλήση του προσφεύγοντος σε ακρόαση, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 3 της ΠΟΛ 1064/2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., καθώς αυτός με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του δεν προσκομίζει νέα στοιχεία ούτε επικαλείται νέα πραγματικά περιστατικά.

Επειδή, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι οι λόγοι για τους οποίους εφαρμόστηκαν τα μέτρα για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου με την υπ' αριθ. πρωτοκόλλου/2016 πράξη του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.4174/2013, όπως ισχύουν, σχετικά με την επιβολή προληπτικών ή διασφαλιστικών του δημοσίου συμφέροντος μέτρων, σε βάρος του προσφεύγοντος, εξακολουθούν να υφίστανται.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτοκόλλου/2017 ενδικοφανούς προσφυγής τουτου.....
(Α.Φ.Μ.), κατοίκου Αττικής,, για την ακύρωση της υπ' αριθ.
πρωτοκόλλου/2016 πράξης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., με την οποία εφαρμόστηκαν
σε βάρος του τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου ως Αντιπροέδρου του Δ.Σ.
της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και τον διακριτικό τίτλο «.....» (Α.Φ.Μ.),
σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, όπως ισχύουν.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΝΟΜΙΚΩΝ
ΘΕΜΑΤΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΓΙΑΝΝΑΚΟΥΛΙΑΣ

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