



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 12-05-2017

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

Αριθμός Απόφασης: 62

Ταχ. Δ/ση : 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 Γραμματέως 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, του του..... (Α.Φ.Μ.), κατοίκου Παλαιού Φαλήρου Αττικής, στην οδόαρ., ως Αναπληρωτή Διευθύνοντος Συμβούλου αυτής από 01.07.2009 έως 01.06.2010, 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 του του..... (Α.Φ.Μ.), κατοίκου Παλαιού Φαλήρου Αττικής, στην οδόαρ., 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. πρωτοκόλλου ενδικοφανούς 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, του του..... (Α.Φ.Μ.), κατοίκου Παλαιού Φαλήρου Αττικής, στην οδόαρ., ως Αναπληρωτή Διευθύνοντος Συμβούλου αυτής από 01.07.2009 έως 01.06.2010 (ΦΕΚ (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 της ως άνω προσβαλλόμενης με αριθ. πρωτοκόλλου/2016 πράξης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., ισχυριζόμενος ότι:

1) Κατά τη διάρκεια της θητείας του ως Αναπληρωτή Διευθύνοντος Συμβούλου από 01.07.2009 (οπότε εκ των πραγμάτων η όποια συμμετοχή του ήταν περιορισμένη) εκπλήρωσε με συνέπεια τα καθήκοντά του, τα βιβλία και στοιχεία της εταιρείας ήταν πλήρη και μετά την αποχώρησή του παρέμεναν διαθέσιμα και προσβάσιμα για έλεγχο, ενώ οιοσδήποτε χαρακτηρισμός τους ως ανακριβών αφορά αποκλειστικά και μόνο τη νέα Διοίκηση της εταιρείας και όχι τον ίδιο.

2) Τα διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα λήφθηκαν εις βάρος του μη νομίμως, άλλως κατά παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και των άκρων ορίων της διακριτικής ευχέρειας της φορολογικής διοίκησης, αλλά και κατά παράβαση της αρχής της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, καθώς αιτία για την αποδιδόμενη φορολογική παράβαση είναι η μη επίδειξη – προσκόμιση στον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της εταιρείας, παράβαση η οποία οφείλεται σε παράλειψη άλλων προσώπων και όχι σε δική του παράλειψη και είναι μεταγενέστερη του χρόνου συμμετοχής του στη διοίκηση του νομικού προσώπου. Επίσης, παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας.

3) Η προσβαλλόμενη πράξη και η επιβολή εις βάρος του των επίμαχων μέτρων δεν είναι επαρκώς και νομίμως αιτιολογημένη, καθώς στην κοινοποιηθείσα σ' αυτόν Ειδική Έκθεση Ελέγχου δεν εξειδικεύεται ούτε προσδιορίζεται ποια είναι η επείγουσα περίπτωση ή ο επικείμενος κίνδυνος προς αποτροπή του οποίου λαμβάνονται εις βάρος του τα εν λόγω μέτρα. Επίσης, στην προσβαλλόμενη πράξη δεν προσδιορίζεται εάν και κατά πόσο άσκησε πραγματικά καθήκοντα διοικήσεως ή διαχειρίσεως της ελεγχόμενης ανώνυμης εταιρείας.

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 ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται: «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 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, αναφορικά με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος ότι κατά τον χρόνο της θητείας του ως Διευθύνοντος Συμβούλου της ελεγχόμενης επιχείρησης εκπλήρωσε με συνέπεια τα καθήκοντά του και οιοσδήποτε χαρακτηρισμός των βιβλίων και στοιχείων της εταιρείας ως ανακριβών αφορά αποκλειστικά και μόνο τη νέα Διοίκηση και όχι τον ίδιο, καθώς και ότι εξ αυτού του λόγου τα διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα λήφθηκαν εις βάρος του μη νομίμως, άλλως κατά παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και των άκρων ορίων της διακριτικής ευχέρειας της φορολογικής διοίκησης, αλλά και κατά παράβαση της αρχής της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, σημειώνεται ότι από τον συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 46 του ν. 4174/2013 και του άρθρου 2 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 τη γένεση της υποχρέωσης απόδοσης ή

από το χρόνο της διάπραξης, και μέχρι την ενεργοποίηση των μέτρων, ανεξάρτητα αν έχουν αποβάλει την ιδιότητα αυτή με οποιονδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία. 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, χωρίς να απαιτείται να διερευνηθεί και αποδειχθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή αν αυτοί άσκησαν πραγματικά καθήκοντα διοίκησης, διαχείρισης ή εκπροσώπησης της εταιρείας.

Εν προκειμένω, από την από/2016 Ειδική Έκθεση Ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και το αναφερόμενο σε αυτή ΦΕΚ(Τεύχος Α.Ε. - Ε.Π.Ε.) προκύπτει ότι ο προσφεύγων ήταν Αναπληρωτής Διευθύνων Σύμβουλος και εκτελεστικό μέλος του Δ.Σ. της ελεγχόμενης επιχείρησης με εξουσία εκπροσώπησης και δέσμευσής της από 01.07.2009 έως 01.06.2010. 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, 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, καθώς αυτός είχε την ιδιότητα του Αναπληρωτή Διευθύνοντος Συμβούλου και του εκτελεστικού μέλους του ΔΣ της ελεγχόμενης επιχείρησης με εξουσία εκπροσώπησης και δέσμευσής της 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, ανεξάρτητα αν απέβαλε την ιδιότητα αυτή πριν την εφαρμογή των μέτρων.

Επειδή περαιτέρω, ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας, λεκτέον καταρχήν ότι η «αναλογικότητα» μεταξύ της διοικητικής κύρωσης και των διαπραχθεισών παραβάσεων είναι προφανώς αβάσιμη, διότι τέτοια σχέση «αναλογικότητας» δεν καθορίζεται από τις διατάξεις. Είναι γνωστό ότι στο φορολογικό δίκαιο οι διατάξεις ερμηνεύονται «γραμματικά» και όχι «αναλογικά», τα επίμαχα δε διασφαλιστικά μέτρα των παρ. 5 και 6 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει, λαμβάνονται από την Διοίκηση, προληπτικά και όχι κατασταλτικά, και είναι κατάλληλα και αποτελεσματικά για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού, ο οποίος έγκειται στην εξασφάλιση της διατήρησης των περιουσιακών στοιχείων του παραβάτη, ώστε να καταστεί δυνατή η ικανοποίηση των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου κατ' αυτού, προτού αυτός προλάβει να μεταβιβάσει τα περιουσιακά του στοιχεία και να

αποσύρει τις καταθέσεις του, χωρίς τα επερχόμενα μειονεκτήματα να υπερσκελίζουν τα πλεονεκτήματα. Εξάλλου, οι σχετικές διατάξεις και ειδικότερα η ΠΟΛ 1282/2013 Απόφαση του ΓΓΔΕ παρέχουν δυνατότητες μερικής ή ολικής άρσης των διασφαλιστικών μέτρων, ενώ στην περ. γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 της ως άνω ΠΟΛ 1282/2013 ορίζεται ότι τα επίμαχα διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του ν.4174/2013 αίρονται υποχρεωτικά στο σύνολό τους, μετά την πάροδο 5 ετών από την έκδοση των οικείων των μέτρων πράξεων προσδιορισμού των φόρων. Επομένως δεν παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας. Επιπλέον, τα επίμαχα μέτρα, εφόσον δεν είναι δυσανάλογα προς τον προαναφερόμενο σκοπό τους και δεν επιφέρουν μόνιμη αλλαγή στην περιουσιακή κατάσταση του διοικούμενου, επιτρεπτώς επιβάλλονται αναδρομικά, χωρίς να παραβιάζεται η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, ενώ ουδεμία βλάβη επέρχεται σε βάρος του φορολογουμένου, αφού εξακολουθεί να υπάρχει η δυνατότητα πίστωσης και χρήσης των τραπεζικών καταθέσεων και λογαριασμών του, οι οποίοι δεν δεσμεύονται εξ ολοκλήρου.

Επειδή εξάλλου, σχετικά με τον επιμέρους ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παραβίασης των άκρων ορίων της διακριτικής ευχέρειας της διοίκησης, σημειώνεται ότι σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του Ν. 4174/2013, όπως ισχύουν, και σύμφωνα με την ΠΟΛ 1282/2013 Απόφαση του ΓΓΔΕ, 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. Τα επιβαλλόμενα μέτρα έχουν απολύτως αυστηρό χαρακτήρα και η Διοίκηση προβαίνει σε διαπιστωτικού χαρακτήρα αποτίμηση των πραγματικών περιστατικών και υπαγωγή τους στον κανόνα δικαίου πριν την εφαρμογή των διατάξεων. Η δέσμια αυτή αρμοδιότητα δίδεται σε συνδυασμό 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.

Επειδή, σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι η προσβαλλόμενη πράξη και η επιβολή εις βάρος του των επίμαχων μέτρων δεν είναι επαρκώς και νομίμως αιτιολογημένη, λεκτέον ότι 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 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.

Εν προκειμένω, από το ίδιο το σώμα της προσβαλλόμενης πράξης προκύπτει ότι αυτή αιτιολογείται με σαφήνεια, ειδικώς και επαρκώς, καθώς αναφέρει τις πραγματικές και νομικές

καταστάσεις ενόψει των οποίων επιβάλλεται η έκδοσή της και παρατίθενται οι κανόνες δικαίου που τη ρυθμίζουν. Εξάλλου, 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 εις βάρος του προσφεύγοντος, ως Αναπληρωτή Διευθύνοντος Συμβούλου και εκτελεστικού μέλους με εξουσία εκπροσώπησης της ελεγχόμενης επιχείρησης, και ο σχετικός ισχυρισμός του πρέπει να απορριφθεί.

Σημειώνεται τέλος ότι, σε κάθε περίπτωση, οι αιτιάσεις που αναφέρονται στο κείμενο της υπό κρίση προσφυγής και αφορούν τη διαδικασία του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, μπορούν να προβληθούν και να εξεταστούν στο πλαίσιο χωριστής ενδικοφανούς προσφυγής, που δύναται να ασκηθεί ενώπιον της Υπηρεσίας μας κατά των σχετικών καταλογιστικών πράξεων.

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 του του..... (Α.Φ.Μ.), κατοίκου Παλαιού Φαλήρου Αττικής, στην οδόαρ. ..., 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 Αναπληρωτή Διευθύνοντος Συμβούλου 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.