



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Καλλιθέα, 02/05/2017

Αριθ. απόφασης: 51

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, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρ. 22 της από 24/12/2015 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου.

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), όπως ισχύει.

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 Γραμματέως 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. 1144/3.7.2015 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».
7. 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».
8. Την υπ' αριθ./2016 πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, για την εφαρμογή των μέτρων διασφάλισης, σε βάρος της επιχείρησης με την επωνυμία «..... », καθώς και σε βάρος τωντου..... ,του..... ,του..... καιτου..... , σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, όπως ισχύουν.
9. Την από/2016 Ειδική Έκθεση Ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.
10. Την από/2016 και με αριθ. πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή, της επιχείρησης με την επωνυμία «..... », καθώς και τωντου..... ,του..... ,του..... καιτου..... , με τα συνημμένα σε αυτή.
11. Την από/2017 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας επί της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
12. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Β2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από/2016 και με αριθ. πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής, η οποία κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, 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: - Βέροιας , αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και αντικείμενο εργασιών: , καθώς και σε βάρος τωντου..... , με Α.Φ.Μ.: , κατοίκου: - Γιαννιτσά,

αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών, ως Προέδρου και Δ/ντος Συμβούλου αυτής από 09/03/2001 έως 29/06/2007,του....., με Α.Φ.Μ.:, κατοίκου: – Γιαννιτσά, αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών, ως Αντιπροέδρου αυτής από 09/03/2001 έως 29/06/2007,του....., με Α.Φ.Μ.:, κατοίκου: – Γιαννιτσά, αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών, ως Προέδρου και Δ/ντος Συμβούλου αυτής από 29/06/2007 έως σήμερα, καιτου....., με Α.Φ.Μ.:, κατοίκου:N. Ημαθίας, αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, ως Αντιπροέδρου αυτής από 29/06/2007 έως σήμερα, εφαρμόστηκαν με την με αριθ./2016 πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, 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 στο Δημόσιο Φ.Π.Α., κατά τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2007 – 31/12/2007, 01/01/2008 – 31/12/2008 και 01/01/2009 – 31/12/2009, σε ύψος που υπερβαίνει το όριο που ορίζεται στις ανωτέρω διατάξεις, σύμφωνα με την από/2016 Ειδική Έκθεση Ελέγχου της ανωτέρω Υπηρεσίας.

Οι προσφεύγοντες, στην με αριθ./30.12.2016 ενδικοφανή προσφυγή τους, αιτούνται την ακύρωση της με αριθ./2016 πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, με την οποία εφαρμόσθηκαν σε βάρος τους 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, επικαλούμενοι τα κάτωθι:

- α) Μη σύννομη η κρίση του ελέγχου περί οφειλής Φ.Π.Α.
- β) Μη σύννομη εφαρμογή των μέτρων και σε βάρος των φυσικών προσώπων. Μη σύννομη η εφαρμογή δυσμενέστερης μεταγενέστερης διάταξης.
- γ) Πλημμελής αιτιολογία.
- δ) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.
- ε) Παραβίαση Συνταγματικών δικαιωμάτων (άρθ. 5, 17 και 20 του Συντάγματος).

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 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 αποβάλλει την ιδιότητα αυτή με οποιαδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία, και προκειμένου:

α) Για ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, 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 το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτών.».

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, αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό των προσφευγόντων, σημειώνουμε ότι αυτός δεν εμπίπτει στα πλαίσια εξέτασης της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 46 του ν. 4174/2013 και αλυσιτελώς προβάλλεται, καθόσον δεν αποτελεί στοιχείο κρίσης της παρούσας προσφυγής, αφού δεν θίγει το κύρος των διασφαλιστικών μέτρων, αλλά το κύρος των πράξεων επιβολής προστίμου και καταλογισμού του φόρου, τις οποίες εξάλλου η επιχείρηση έχει προσβάλλει με την με αριθ./2017 ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης Θεσσαλονίκης, η εξέταση της οποίας εκκρεμεί.

Επειδή, σχετικά με τον δεύτερο ισχυρισμό των προσφευγόντων, λεκτέον ότι, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις προαναφερόμενες διατάξεις του άρθ. 46 παρ. 5, τα μέτρα εφαρμόζονται βάσει ειδικής έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάσσεται σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες, κατά τη διαπίστωση της φοροδιαφυγής, διατάξεις και στην προκειμένη περίπτωση με αυτές του ν.4174/2013, όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους από αυτές του ν.4337/2015.

Τούτο δε καθίσταται σαφές και με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 23 του άρθ. 72 (πρώην άρθρου 66) του ν.4174/2013, όπου ορίζεται ότι: «*23. Οι διατάξεις των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 46 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας καταλαμβάνουν και τις υποθέσεις για τις οποίες έχουν συνταχθεί ειδικές εκθέσεις ελέγχου της παρ. 1 του άρθρου 14 του ν. 2523/1997 μέχρι την 31.12.2013, αλλά δεν έχουν ληφθεί τα προβλεπόμενα μέτρα μέχρι την ημερομηνία αυτή.*».

Σημειώνουμε δε, ότι με τις διατάξεις του άρθ. 46 παρ. 5 και 6 του ν.4174/2013, αφενός ενσωματώθηκαν και αφετέρου καταργήθηκαν σιωπηρώς οι διατάξεις του άρθ. 14 του ν. 2523/97, και επιπλέον, τόσο στην ΠΟΛ. 1282/2013 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα της Γ.Γ.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 46 ν.4174/13 (ΚΦΔ), όσο και στην αιτιολογική έκθεση του ίδιου άρθρου και νόμου, αναφέρεται η ανάγκη ενσωμάτωσης στο σύστημα του Κ.Φ.Δ. των ήδη προβλεπομένων στο άρθ. 14 του Ν.2523/97 διασφαλιστικών μέτρων, με άλλες όμως προϋποθέσεις.

Από τις προπαρατεθείσες διατάξεις συνάγεται ότι 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.

Επιπλέον, στην περίπτωση των συγκεκριμένων παραβάσεων φοροδιαφυγής, όπως συνάγεται και από τις προαναφερόμενες διατάξεις της παρ. 6 του άρθ. 46 του ν. 4174/2013, δεν χωρεί η έννοια του επιμερισμού των ποσών αλλά και της ευθύνης, που αντιστοιχούν στον χρόνο της θητείας εκάστου προσώπου, αφού κάθε πρόσωπο, που σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις είναι εντεταλμένο από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση οποιουδήποτε νομικού προσώπου, ευθύνεται για την τέλεση της παράβασης, η οποία δεν είναι απαραίτητο να ταυτίζεται χρονικά με την έναρξη της θητείας εκάστου προσώπου, αλλά είναι δυνατόν να προηγείται αυτής, και πάντως να έχει τελεσθεί μέχρι του χρονικού σημείου της λήξης της θητείας αυτού και μέχρι την ενεργοποίηση των μέτρων, χωρίς να προκύπτει υποχρέωση της φορολογικής αρχής να διερευνήσει και να αποδείξει ότι προέβει σε συγκεκριμένες πράξεις διοίκησης, διαχείρισης, ή εκπροσώπησης, καθόσον το ποσό της φοροδιαφυγής, βάσει του οποίου λαμβάνονται τα διασφαλιστικά μέτρα, αφορά την παράβαση του νομικού προσώπου, χωρίς οπουδήποτε στις διατάξεις να γίνεται αναφορά σε επιμερισμό του ποσού στα φυσικά πρόσωπα σε βάρος των οποίων επιβάλλονται τα εν λόγω μέτρα.

Περαιτέρω, σημειώνουμε ότι δεν υφίσταται σύνδεση της επιβολής των επίμαχων διασφαλιστικών μέτρων, με τα πρόσωπα που ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την απόδοση των οφειλομένων φόρων, έτσι όπως αυτά ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 115 του ήδη καταργηθέντος ν. 2238/1994, και πλέον του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, όπως

ισχύει, ούτε με τα πρόσωπα της διάταξης του άρθ. 20 του ν. 2523/1997 περί αυτουργών και συνεργών.

Τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημόσιου της παρ. 5 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, επιβάλλονται αποκλειστικά και μόνο στα πρόσωπα της παρ. 6 του ιδίου άρθρου και νόμου, έτσι όπως αυτά εξειδικεύονται στο άρθρο 2 της ΠΟΛ 1282/2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ανεξάρτητα εάν αυτά συμπίπτουν ή όχι με τα πρόσωπα των ως άνω διατάξεων.

Εν προκειμένω, σύμφωνα και με τα αναφερόμενα στην προσβαλλόμενη πράξη διασφάλισης και στην σχετική στους 2^ο και 3^η εκ των προσφευγόντων επιβλήθηκαν τα επίμαχα μέτρα για τη χρονική περίοδο από 09/03/2001 έως 29/06/2007, κατά την οποία έφεραν εκ των κατονομαζόμενων στην σχετική ΠΟΛ 1282/2013 Απόφαση του ΓΓΔΕ ιδιοτήτων, ήτοι αυτές του Προέδρου και Δ/ντος Συμβούλου και του Αντιπροέδρου αντίστοιχα, ενώ στους 4^ο και 5^ο εκ των προσφευγόντων επιβλήθηκαν τα επίμαχα μέτρα για τη χρονική περίοδο από 29/06/2007 και μετά, κατά την οποία έφεραν αντιστοίχως τις ανωτέρω ιδιότητες.

Επειδή, αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό των προσφευγόντων, σημειώνουμε ότι 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.».

Περαιτέρω, λεκτέον ότι, στα πλαίσια της διαφοράς, η οποία γεννάται από την έκδοση πράξεως της φορολογικής αρχής περί επιβολής των μέτρων διασφάλισης δεν διερευνώνται ζητήματα σχετικά με την τέλεση ή μη των παραβάσεων, αλλά εξετάζεται μόνον εάν βάσει των κατ' αρχήν και καθ' υπόνοια διαπιστώσεων του ελέγχου περί της τελέσεως, καθ' υποκείμενο και κατά αντικείμενο, των παραβάσεων, όπως αυτές παρατίθενται στην ειδική έκθεση ελέγχου, συντρέχουν οι νόμιμες προϋποθέσεις, λόγω διακινδυνεύσεως των συμφερόντων του Δημοσίου, για την επιβολή των σχετικών περιορισμών.

Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την από/2016 Ειδική Έκθεση Ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, 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 σε βάρος των οποίων λαμβάνονται τα μέτρα, καθώς και οι ισχύουσες νομικές διατάξεις.

Επειδή, αναφορικά με τους δύο τελευταίους ισχυρισμούς των προσφευγόντων, λεκτέον ότι, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις της παρ. 5 του άρθ. 46 του ν.4174/2013, τα εν λόγω μέτρα έχουν άμεσο και επείγοντα χαρακτήρα και μπορούν να εφαρμοστούν βάσει ειδικής έκθεσης ελέγχου, με την διαπίστωση των παραβάσεων της φοροδιαφυγής, ακόμη και αν δεν έχει ολοκληρωθεί η διαδικασία του ελέγχου και δεν έχουν εκδοθεί καταλογιστικές πράξεις.

Επιπροσθέτως, η επικαλούμενη εκ μέρους τους «αναλογικότητα» μεταξύ της διοικητικής κύρωσης και των διαπραχθεισών παραβάσεων, είναι προφανώς αβάσιμη διότι τέτοια σχέση «αναλογικότητας» δεν καθορίζεται από τις διατάξεις. Είναι γνωστό δε ότι στο φορολογικό δίκαιο οι διατάξεις ερμηνεύονται «γραμματικά» και όχι «αναλογικά». 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. Είναι προφανές δε ότι με βάση τα προαναφερθέντα, τα μέτρα που λαμβάνονται από την Διοίκηση, προληπτικά και όχι κατασταλτικά, 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 (σχετ. ΣτΕ 1149/88, ΣτΕ 4050/90, ΣτΕ 3112/90, ΣτΕ 2775/89, ΣτΕ 2297/2015).

Επίσης, από το κείμενο της διάταξης προκύπτει αδιαμφισβήτητα ότι οι προσφεύγοντες έχουν κάθε δυνατότητα πίστωσης και χρήσης των τραπεζικών καταθέσεων και λογαριασμών τους, οι οποίοι δεν δεσμεύονται εξ ολοκλήρου, ενώ μεταξύ των πιστοποιητικών που απαγορεύεται να χορηγούνται στους φορολογούμενους – παραβάτες, σε περίπτωση λήψης των ανωτέρω μέτρων σε βάρος τους, περιλαμβάνονται περιοριστικά και μόνο αυτά που απαιτούνται για την κατάρτιση συμβολαιογραφικών πράξεων μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων και τα οποία με κανέναν τρόπο δεν οδηγούν στην

οικονομική εξόντωση αυτών, αφού τα στοιχεία αυτά δεν προσημειώνονται, κατάσχονται ή εκπλειστηριάζονται και έχουν τη δυνατότητα να τα διαχειριστούν με κάθε τρόπο.

Περαιτέρω, σημειώνουμε ότι η κρίση περί της συνταγματικότητας ή μη των νόμων δεν εμπίπτει στη δικαιοδοτική αρμοδιότητα της Υπηρεσίας μας, αλλά σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθ. 93 του Συντάγματος ανήκει στη δικαιοδοσία των δικαστηρίων της Επικράτειας.

Αναφορικά δε, με το σκέλος του ισχυρισμού περί παραβίασης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, λεκτέον ότι, με σκοπό την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των σχετικών διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), παρασχέθηκαν οδηγίες με την ΠΟΛ 1103/20.4.2012 Εγκύκλιο της Διεύθυνσης Παρακολούθησης Νομικών Υποθέσεων Ελέγχου και Αναγκαστικής Είσπραξης, σύμφωνα με τις οποίες: «...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 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».

Επομένως, στην προκειμένη περίπτωση η Δ.Ο.Υ. Έδεσσας ορθώς ακολούθησε την διαδικασία της επιγενόμενης ακρόασης, όπως αποδεικνύεται από τις συνημμένες κλήσεις προς ακρόαση.

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 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας σε βάρος της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», καθώς και σε βάρος τωντου.....,του..... καιτου....., 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.

Επειδή ωστόσο, όπως προκύπτει από τα ΦΕΚ/τ. ΑΕ – ΕΠΕ με αριθ. και, η 3^η εκ των προσφευγόντων,, διετέλεσε Αντιπρόεδρος ΔΣ από 09/03/2001 έως 27/11/2002 (και όχι έως 29/06/2007 όπως εκ παραδρομής αναφέρεται στην προσβαλλόμενη πράξη διασφάλισης και την σχετική ειδική έκθεση ελέγχου), ήτοι είχε αποχωρήσει από το ΔΣ της ελεγχόμενης επιχείρησης σε χρόνο προγενέστερο από αυτό των ελεγχόμενων χρήσεων και δεν συμμετείχε ξανά σ' αυτό κατά το χρονικό διάστημα που μεσολάβησε μέχρι την εφαρμογή των μέτρων, κι επομένως στην περίπτωση της δεν μπορούν να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ. 6 του άρθ. 46 του ν.4174/2013 και του άρθ. 2 της ΠΟΛ 1282/2013.

Αποφασίζουμε

α) Την απόρριψη της με αριθ./2016 ενδικοφανούς προσφυγής για την ακύρωση της αριθ./2016 πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, κατά το μέρος που αφορά την επιχείρηση με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ.:, έδρα: - Βέροιας, αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και αντικείμενο εργασιών:, καθώς και τουςτου, με Α.Φ.Μ.:, κάτοικο: - Γιαννισά, αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Γιαννισών, του, με Α.Φ.Μ.:, κάτοικο: – Γιαννισά, αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Γιαννισών, καιτου....., με

Α.Φ.Μ.:, κάτοικο:Ν. Ημαθίας, καθόσον οι λόγοι για τους οποίους εφαρμόστηκαν τα ως άνω διασφαλιστικά μέτρα εξακολουθούν να υφίστανται,

β) την ακύρωση της με αριθ./2016 πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, κατά το μέρος που αφορά την του, με Α.Φ.Μ.:, κάτοικο: – Γιαννιτσά, αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών, ως Αντιπροέδρου της ανωτέρω επιχείρησης από 09/03/2001 έως 27/11/2002, καθόσον στην περίπτωση της δεν μπορούν να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ. 6 του άρθ. 46 του ν.4174/2013 και του άρθ. 2 της ΠΟΛ 1282/2013.

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.