



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 24/04/2017

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

Αριθμός Απόφασης: 47

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, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθ. 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 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 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 ΠΟΛ 1144/03-07-2015 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».
7. Την με αριθ. πρωτοκόλλου/2016 πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά για τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, που εφαρμόστηκαν σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και τον διακριτικό τίτλο «.....» (Α.Φ.Μ.), καθώς και σε βάρος μεταξύ άλλων της , κατοίκου Περιστερίου Αττικής, οδός αριθ., με Α.Φ.Μ., ως Αντιπροέδρου αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 46 του ν.4174/2013, όπως ισχύουν.
8. Την από/2016 Ειδική Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.4172/2013, όπως ισχύουν.
9. Την με αριθ. πρωτοκόλλου 96959/23.12.016 ενδικοφανή προσφυγή της , κατοίκου Περιστερίου Αττικής, οδός αριθ., με τα συνημμένα σε αυτή, που μας διαβίβασε η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά, με το υπ' αριθ./2016 έγγραφό της κατά της υπ' αριθ./2016 πράξης της ως άνω ελεγκτικής αρχής για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου.
10. Την με αριθ. πρωτ./2016 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά επί της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
11. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Β2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από...../2016 και με αριθ. πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής, την οποία μας διαβίβασε η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά 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 της , κατοίκου Περιστερίου Αττικής, οδός αριθ., με Α.Φ.Μ., ως Αντιπροέδρου αυτής, εφαρμόστηκαν με την υπ' αριθ./2016 πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, τα μέτρα για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, λόγω της διαπίστωσης - ύστερα από τη διενέργεια ελέγχου σε αυτή - 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 τις διαχειριστικές περιόδους 27/03/2001 – 31/12/2002, 01/01/2003-01/09/2003 και 02/09/2003 – 30/06/2004, σύμφωνα και με την από/2016 Ειδική Έκθεση Ελέγχου της ως άνω ελεγκτικής αρχής.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, ζητά την ανάκληση της υπ' αριθ./2016 πράξης διασφάλισης συμφερόντων του Δημοσίου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, επικαλούμενη, μεταξύ άλλων, ότι:

1) Έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρων για τις επίμαχες χρήσεις 2001, 2002, 2003 και 2004, οι οποίες έχουν υποπέσει τόσο στην κανονική πενταετή παραγραφή κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του ν.2238/1994 όσο και στην κατ' εξαίρεση δεκαετή παραγραφή, η οποία προβλέπεται από την παράγραφο 4 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου. Επιπλέον, στην υπό κρίση περίπτωση δεν συντρέχουν οι απαιτούμενες από την ως άνω διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 προϋποθέσεις, που συνιστούν αναγκαίους όρους για την θέση σε εφαρμογή της εξαιρετικής δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή οποιουδήποτε φορολογικού καταλογισμού. Τέλος, για τις αποδιδόμενες παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και το προβλεπόμενο από τις διατάξεις του ν.2523/1997 πρόστιμο Φ.Π.Α., δεν χωρεί ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων των ν.3888/2010, 4002/2011 και 4098/2012, με τις οποίες επιμηκύνθηκε ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή φόρων.

2) Η ίδια δεν είναι προσωπικώς και αλληλεγγύως συνυπόχρεη για την καταβολή οποιουδήποτε φορολογικού καταλογισμού εις βάρος της ελεγχόμενης επιχείρησης, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 115 του ν.2238/1994, διότι κατά το χρόνο λύσης της ελεγχόμενης επιχείρησης αλλά και ουδέποτε είχε κάποια από τις προβλεπόμενες στην ως άνω διάταξη ιδιότητες, καθώς ήταν Αντιπρόεδρος της εταιρείας για το χρονικό διάστημα από 27.03.2001 έως 31.03.2003, χωρίς μάλιστα να ασκήσει οποιαδήποτε πράξη διοίκησης, διαχείρισης ή εκπροσώπησης αυτής.

3) Οι διατάξεις της κατ' εξουσιοδότηση εκδοθείσας ΠΟΛ 1282/31-12-2013, στις οποίες στηρίζεται η προσβαλλόμενη πράξη είναι ανεφάρμοστες και μη δυνάμενες να αποτελέσουν νόμιμο έρεισμα για την επιβολή των επίμαχων μέτρων, καθώς η διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013 με την οποία παρασχέθηκε στη διοίκηση η εξουσιοδότηση για τον καθορισμό των προσώπων εις βάρος των οποίων επιβάλλονται τα εν λόγω μέτρα είναι αντισυνταγματική. Επιπλέον, η συμπερίληψη και της ιδιότητας του Αντιπροέδρου μεταξύ των προσώπων σε βάρος των οποίων επιβάλλονται τα διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα υπερβαίνει το περιεχόμενο της εξουσιοδοτικής διάταξης του άρθρου 46 παρ. 6 του ν.4174/2013, και ως εκ τούτου η ΠΟΛ 1282/31-12-2013 δεν μπορεί να αποτελέσει νόμιμο έρεισμα της προσβαλλόμενης πράξης, ενώ η ίδια ως άνω διάταξη της παρ. 1 περ. α' του άρθρου 2 της ως άνω ΠΟΛ 1282/31-12-2013 ως προς τους Αντιπροέδρους Δ.Σ. καθίσταται επίσης παράνομη και μη εφαρμοστέα, κατά το μέρος που ισχύει αναδρομικά, ως αντίθετη στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος.

4) Ο διενεργούμενος φορολογικός έλεγχος και η έκδοση καταλογιστικών πράξεων συνιστούν παραβίαση της αρχής της ιδιαίτερης σταθερότητας και της αυξημένης οριστικότητας (ή βεβαιότητας) των φορολογικών εγγραφών, καθώς η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά προέβη στην ανάκληση φορολογικού συμβιβασμού χωρίς την ύπαρξη νέων και συμπληρωματικών στοιχείων.

5) Τόσο η Ειδική Έκθεση Ελέγχου όσο και το σχετικό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου είναι παντελώς αναιτιολόγητα, διότι δεν διαλαμβάνεται ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία ως προς τις πλημμέλειες της από απαλλακτικής Έκθεσης Επανελέγχου της Διεύθυνσης Οικονομικής Επιθεώρησης Πειραιά, που αποτέλεσε έρεισμα για την επίτευξη του ευμενούς για την ελεγχόμενη επιχείρηση φορολογικού συμβιβασμού.

6) Ο διενεργούμενος φορολογικός έλεγχος και η έκδοση των σχετικών καταλογιστικών πράξεων παραβιάζουν την αρχή *ne bis in idem*, που απορρέει από το άρθρο 4 παρ. 1 του 7^{ου} Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, καθώς παρά την ύπαρξη αμετάκλητης αθωωτικής απόφασης από ποινικό δικαστήριο, επαπειλείται η έκδοση χρηματικών κυρώσεων ιδιαίτερης βαρύτητας, η μη καταβολή των οποίων μάλιστα συνεπάγεται την επιβολή ποινής στερητικής της ελευθερίας. Επίσης παραβιάζουν και το άρθρο 50 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς παρά την ύπαρξη αμετάκλητης αθωωτικής απόφασης, επαπειλείται η έκδοση χρηματικών κυρώσεων, οι οποίες έχουν τον χαρακτήρα ποινής, αλλά και το τεκμήριο αθωότητας, όπως αυτό κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ.

7) Τα διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα επιβλήθηκαν παρανόμως σε τραπεζικό της λογαριασμό, ο οποίος είναι λογαριασμός μισθοδοσίας.

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 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 ιδίου 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, 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 τους πρώτο, τέταρτο, πέμπτο και έκτο εκ των ισχυρισμών της προσφεύγουσας, όπως αυτοί αναλύθηκαν ανωτέρω, σημειώνεται ότι στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1282/13 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, σύμφωνα με τις οποίες συντάσσεται η Ειδική Έκθεση Ελέγχου και εκδίδεται η πράξη διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, αλλά και στα πλαίσια επίλυσης της διαφοράς που ανέκυψε από την επιβολή των εν λόγω μέτρων, δεν ερευνώνται λόγοι σχετικοί με την τέλεση των παραβάσεων, άλλα εξετάζεται μόνον αν, ενόψει των διαπιστώσεων του ελέγχου και των πιθανολογούμενων παραβάσεων, όπως απαριθμούνται στις σχετικές διατάξεις, δικαιολογείται η επιβολή τους. Συνεπώς, οι ανωτέρω ισχυρισμοί δεν αποτελούν στοιχείο κρίσης της παρούσας προσφυγής και αλυσιτελώς προβάλλονται, αφού δεν θίγουν το κύρος των διασφαλιστικών μέτρων, αλλά το κύρος των πράξεων καταλογισμού του φόρου, κατά των οποίων μπορεί να ασκηθεί χωριστή ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας.

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραβίασης της αρχής *ne bis in idem*, σημειώνεται ότι για την ενεργοποίηση της εν λόγω αρχής, απαιτείται να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις: α)πρέπει να υπάρχουν περισσότερες της μιας διακεκριμένες διαδικασίες επιβολής κύρωσης, οι οποίες δεν συνδέονται στενά μεταξύ τους, β)οι διαδικασίες αυτές πρέπει να είναι «ποινικές» κατά την αυτόνομη έννοια της ΕΣΔΑ, ήτοι, βάσει των κριτηρίων Engel, κατ' εφαρμογή των οποίων μπορούν να θεωρηθούν ως «ποινικές» και κυρώσεις που επιβάλλονται από διοικητικά όργανα, ενόψει της φύσης των σχετικών παραβάσεων ή/και του είδους και της βαρύτητας των προβλεπόμενων γι' αυτές διοικητικών κυρώσεων, γ)η μία από τις διαδικασίες

πρέπει να έχει περατωθεί με αμετάκλητη απόφαση και δ)οι διαδικασίες πρέπει να στρέφονται κατά του ίδιου προσώπου και να αφορούν στην ίδια κατ' ουσίαν παραβατική συμπεριφορά (ΣτΕ 1992/2016, ΣτΕ 167/2017). Όμως, τα διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα λαμβάνονται προληπτικά και είναι προσωρινού και επείγοντος χαρακτήρα, απαγορεύουν δε στο φορολογούμενο να εκποιήσει περιουσιακά στοιχεία και να αποσύρει μέρος των τραπεζικών καταθέσεών του. Ως εκ τούτου έχουν ως σκοπό να εξασφαλιστεί η διατήρηση των περιουσιακών στοιχείων του παραβάτη, ώστε να είναι δυνατή η ικανοποίηση των αξιώσεων του Δημοσίου κατ' αυτού από τις σχετικές καταλογιστικές πράξεις επιβολής φόρων κ.λπ., προσαυξήσεων και προστίμων. Ως τέτοια εξάλλου τα μέτρα, παρά το νομοθετικό τους χαρακτηρισμό και ως κυρώσεων, δεν έχουν γνήσιο κυρωτικό χαρακτήρα ούτε, άλλωστε, προσλαμβάνουν τέτοιο χαρακτήρα λόγω του ότι ενδέχεται να κατατείνουν και στη συμμόρφωση των παραβατών προς τις σχετικές καταλογιστικές πράξεις που εκδίδονται εις βάρος τους. Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι, στην προκειμένη περίπτωση, δεν έχει έδαφος εφαρμογής η εν λόγω αρχή, διότι δεν συντρέχουν οι προεκτεθείσες προϋποθέσεις ενεργοποίησής της και, ειδικότερα, τα εν λόγω μέτρα δεν συνιστούν κύρωση αλλά διοικητικό μέτρο προσωρινού και επείγοντος χαρακτήρα.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η ίδια δεν είναι προσωπικώς και αλληλεγγύως συνυπόχρεη για την καταβολή οποιουδήποτε φορολογικού καταλογισμού εις βάρος της ελεγχόμενης επιχείρησης, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 115 του ν.2238/1994, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, διότι 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 115 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε και πλέον του άρθρου 50 του ν. 4172/2013, όπως ισχύει, καθώς και στις διατάξεις του άρθρου 55 του Κώδικα ΦΠΑ.

Αντιθέτως, 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 (ανεξάρτητα εάν αυτά συμπίπτουν ή όχι με τα πρόσωπα του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 50 του ν. 4172/2013, ή τα πρόσωπα του άρθρου 55 του Κώδικα ΦΠΑ.) από την τέλεση οποιασδήποτε παράβασης και μέχρι την επιβολή των μέτρων. 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, 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 Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά και τα αναφερόμενα σε αυτή ΦΕΚ, και (Τεύχος Α.Ε. - Ε.Π.Ε.) προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ήταν Αντιπρόεδρος της ελεγχόμενης επιχείρησης από 27.03.2001 έως 02.01.2003. Επομένως, ορθώς εφαρμόστηκαν τα διασφαλιστικά μέτρα σε βάρος της, καθώς ήταν Αντιπρόεδρος μέσα στο χρονικό διάστημα που ορίζει ο νόμος, ήτοι αυτό από την γένεση της υποχρέωσης απόδοσης ή από το χρόνο της διάπραξης, και μέχρι την ενεργοποίηση των μέτρων.

Επειδή, αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι οι διατάξεις της κατ' εξουσιοδότηση εκδοθείσας ΠΟΛ 1282/31-12-2013, στις οποίες στηρίζεται η προσβαλλόμενη πράξη είναι ανεφάρμοστες και μη δυνάμενες να αποτελέσουν νόμιμο έρεισμα για την επιβολή των επίμαχων μέτρων, καθώς η διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013 με την οποία παρασχέθηκε στη διοίκηση η εξουσιοδότηση για τον καθορισμό των προσώπων εις βάρος των οποίων επιβάλλονται τα εν λόγω μέτρα είναι αντισυνταγματική, λεκτέον ότι η κρίση περί της συνταγματικότητας ή μη των νόμων και των αποφάσεων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση νόμου, 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.

Επειδή, ο επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η συμπερίληψη και της ιδιότητας του Αντιπροέδρου μεταξύ των προσώπων σε βάρος των οποίων επιβάλλονται τα διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα υπερβαίνει το περιεχόμενο της εξουσιοδοτικής διάταξης του άρθρου 46 παρ. 6 του ν.4174/2013, και ως εκ τούτου η ΠΟΛ 1282/31-12-2013 δεν μπορεί να αποτελέσει νόμιμο έρεισμα της προσβαλλόμενης πράξης, πρέπει να απορριφθεί, καθώς στο άρθρο 43 παρ. 2 του Συντάγματος ορίζεται ότι: *«Ύστερα από πρόταση του αρμοδίου Υπουργού επιτρέπεται η έκδοση κανονιστικών διαταγμάτων, με ειδική εξουσιοδότηση νόμου και μέσα στα όριά της. Εξουσιοδότηση για έκδοση κανονιστικών πράξεων από άλλα όργανα της διοίκησης επιτρέπεται προκειμένου να ρυθμιστούν ειδικότερα θέματα ή θέματα με τοπικό ενδιαφέρον ή με χαρακτήρα τεχνικό ή λεπτομερειακό»*. Όπως δε γίνεται παγίως δεκτό (ΣτΕ Ολομ. 2186/2013, 1210/2010, 2815/2004) ως «ειδικότερα θέματα», για τη ρύθμιση των οποίων επιτρέπεται η παροχή νομοθετικής εξουσιοδότησης στα όργανα της Διοίκησης, νοούνται εκείνα τα οποία αποτελούν, κατά το περιεχόμενό τους και σε σχέση με την ουσιαστική ρύθμιση που περιέχεται στο νομοθετικό κείμενο, μερικότερη περίπτωση ορισμένου θέματος που αποτελεί το αντικείμενο της νομοθετικής ρυθμίσεως. Περαιτέρω, στο εδάφιο β' της παραγράφου 6 του άρθρου 46 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: *«..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. ...»*. Σύμφωνα δε και με την υπ' αρ. 90/2015 απόφαση του Διοικητικού

Πρωτοδικείου Κομοτηνής (Προεδρική Διαδικασία), σε σχέση με τη νομιμότητα της παρεχομένης εξουσιοδότησεως «...η ως άνω εξουσιοδότηση δεν αντίκειται στο άρθρο 43, παρ. 2 του Συντάγματος, διότι είναι ειδική, προσδιορίζουσα συγκεκριμένα το αντικείμενο της κανονιστικής ρύθμισης, όπως απαιτεί το εδ. α΄ της ανωτέρω συνταγματικής διατάξεως, το δε αντικείμενό της ανάγεται πράγματι σε θέματα ειδικότερα, κατά την έννοια του εδ. β΄, της παρ. 2 του άρθρου 43 του Συντάγματος. Περαιτέρω δε η συμπερίληψη και των αντιπροέδρων των Δ.Σ. των ημεδαπών ανωνύμων εταιριών μεταξύ των ανωτέρω προσώπων δεν κείται εκτός της εν λόγω εξουσιοδότησης, καθόσον αφενός μεν με την εν λόγω εξουσιοδοτική διάταξη καταλείπεται στη Διοίκηση έδαφος προς ειδικότερη ρύθμιση των εν λόγω προσώπων, αφετέρου δε μεταξύ των προσώπων τα οποία είναι εντεταλμένα από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση οποιουδήποτε νομικού προσώπου δύναται να είναι και ο αντιπρόεδρος ανωνύμου εταιρίας. Τα δε περί του αντιθέτου προβαλλόμενα από τον προσφεύγοντα είναι αβάσιμα.».

Επειδή, ως προς τον ειδικότερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι η διάταξη της παρ. 1 περ. α΄ του άρθρου 2 της ως άνω ΠΟΛ 1282/31-12-2013 ως προς τους Αντιπροέδρους Δ.Σ. καθίσταται επίσης παράνομη και μη εφαρμοστέα, κατά το μέρος που ισχύει αναδρομικά, ως αντίθετη στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος, λεκτέον ότι ενόψει του χαρακτήρα των επίμαχων μέτρων ως διοικητικών μέτρων διασφαλιστικού χαρακτήρα χωρίς να στοχεύουν στην πρόληψη του αδικήματος ή στην τιμωρία του παραβάτη ώστε να έχουν χαρακτήρα ποινικών ή φορολογικών κυρώσεων stricto sensu, είναι επιτρεπτή η αναδρομικότητά τους χωρίς να παραβιάζονται οι αρχές της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου (2450/2006 Δ.Ε.Α., 5060/2006 Δ.Π.Α.. 2905/97 ΣτΕ, 15343/2007 Δ.Π.Α.). Ειδικά όσον αφορά την τελευταία, τονίζεται ότι η αρχή αυτή δεν μπορεί, καταρχήν, να απαγορεύσει την αναδρομική εφαρμογή ενός νόμου, θεσπισθέντος μάλιστα για λόγους δημοσίας ωφέλειας και χωρίς να προσκρούει σε συγκεκριμένους συνταγματικούς ή υπερνομοθετικούς φραγμούς, καθόσον ένας τέτοιος περιορισμός θα οδηγούσε στην παράλυση της δράσεως του νομοθέτη και στη ματαίωση της κατά το Σύνταγμα αποστολής του να ρυθμίζει τις έννομες σχέσεις σύμφωνα με τις επιταγές του δημοσίου συμφέροντος, όπως αυτές διαμορφώνονται από τις διαρκώς μεταβαλλόμενες συνθήκες.

Επειδή, σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι τα διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα επιβλήθηκαν παρανόμως σε τραπεζικό της λογαριασμό, ο οποίος είναι λογαριασμός μισθοδοσίας, λεκτέον ότι με την διάταξη της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 3 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: «Οι δεσμεύσεις του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του ν.4174/2013, όπως ισχύει, δεν εφαρμόζονται α)για ποσά μισθών ή συντάξεων, για ποσά αποζημιώσεων απολυομένων που καταβάλλονται σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία.....». Επομένως, η εν λόγω διάταξη κάνει λόγο για ποσά μισθών ή συντάξεων, και όχι για το σύνολο του οικείου λογαριασμού.

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./2016 πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά, 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 της προσφεύγουσας, εξακολουθούν να υφίστανται.

Αποφασίζουμε

Απορρίπτουμε την ενδικοφανή προσφυγή της , κατοίκου Περιστερίου Αττικής, οδός αριθ., με Α.Φ.Μ., για την ακύρωση της υπ' αριθ./2016 πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά, με την οποία εφαρμόστηκαν σε βάρος της τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, ως Αντιπροέδρου 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
α.α.**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΔΙΟΝΥΣΙΑ ΠΑΝΔΗ

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