



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

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

Καλλιθέα, 21/03/2017

Αριθ. απόφασης: 34

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. Του άρθρου 17 § 1 του Ν.4389/2016 (ΦΕΚ Α΄ 94/27-5-2016).

γ. 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.

δ. Του Π.Δ. 111/14 (ΦΕΚ 178 Α΄/29.08.2014).

**2.** Του άρθρου 6 της αριθ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

**3.** 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 1/1/2014.

4. 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.
5. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
6. Την υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
7. 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».
8. 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».
9. Την με αριθ. ..../2016 πράξη της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, για την εφαρμογή των μέτρων διασφάλισης, σε βάρος της δημοτικής επιχείρησης με την επωνυμία «.....», ως καθολικής διαδόχου της δημοτικής επιχείρησης με την επωνυμία «.....», καθώς και σε βάρος, μεταξύ άλλων, του .....του....., ως Προέδρου και εκπροσώπου της δεύτερης εκ των ανωτέρω επιχειρήσεων από 09/04/2008 έως 27/08/2008, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, όπως ισχύουν.
10. Την από ...../2016 Ειδική Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.
11. Την από ...../2016 και με αριθ. πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή, του .....του....., με τα συνημμένα σε αυτή.
12. Την έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων επί της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
13. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Β2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...../2016 και με αριθ. πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, 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 δημοτικής επιχείρησης με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ.: ....., έδρα: ....., αντικείμενο εργασιών: ....., αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Ηγουμενίτσας, ως καθολικής διαδόχου της δημοτικής επιχείρησης με την επωνυμία «.....» (Α.Φ.Μ.: .....), με την οποία συγχωνεύθηκε στις .....με την υπ' αριθ. .... απόφαση ΔΣ κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του ν.3852/2010 (Καλλικράτης) (ΦΕΚ 1262/Β'/16.06.2011) καθώς και σε βάρος, μεταξύ άλλων, του .....του....., με Α.Φ.Μ.: ....., κατοίκου: ..... , αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Ηγουμενίτσας, ως Προέδρου και εκπροσώπου της δεύτερης εκ των ανωτέρω επιχειρήσεων από 09/04/2008 έως 27/08/2008, γνωστοποιήθηκε με την με αριθ. ..../2016 πράξη της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, η εφαρμογή των μέτρων για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 5, 6 και 7 του άρθρου 46 του ν.4174/2013 και της ΠΟΛ 1282/2013, λόγω της διαπίστωσης – ύστερα από τη διενέργεια ελέγχου στη δεύτερη εκ των ανωτέρω επιχειρήσεων – της μη απόδοσης στο Δημόσιο Φ.Π.Α., για τις χρήσεις 2000 - 2007, συνολικού ποσού που υπερβαίνει τα όρια του παραπάνω άρθρου και νόμου, σύμφωνα με την από ...../2016 Ειδική Έκθεση Ελέγχου της ανωτέρω Υπηρεσίας.

Ο προσφεύγων, στην με αριθ. ..../2016 ενδικοφανή προσφυγή του, αιτείται την ακύρωση της με αριθ. ..../2016 πράξης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων κατά το μέρος που τον αφορά, με την οποία εφαρμόσθηκαν σε βάρος του 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, επικαλούμενος τα κάτωθι:

1) Α. Παραβίαση της αρχής περί εφαρμογής του ευνοϊκότερου για τον διοικούμενο νόμου περί διοικητικών κυρώσεων, καθόσον οι διατάξεις του άρθ. 46 του ν.4174/2013 είναι δυσμενέστερες σε σχέση με αυτές των άρθ. 14 και 20 του ν.2523/1997 - οι οποίες και θα έπρεπε να εφαρμοσθούν εν προκειμένω - αφού διευρύνουν τον κύκλο των προσώπων που μετέχουν στη διοίκηση του νομικού προσώπου και είναι συνυπεύθυνα για την καταβολή των φορολογικών οφειλών αυτού. Επιπλέον, παρανόμως ελήφθησαν σε βάρος του τα επίμαχα μέτρα, καθόσον κατά τον χρόνο που γεννήθηκε η υποχρέωση απόδοσης Φ.Π.Α. δεν είχε καμία ιδιότητα που απαιτείτο από τον ισχύοντα κατά περίπτωση νόμο (ν. 2523/1997, αρ. 14 και 20) για όλη την ελεγχόμενη περίοδο, ενώ και στις δύο περιόδους 2000 – 2004 και 2005 - 2007 το ποσό της φοροδιαφυγής υπολείπεται του ισχύοντος ορίου για τη λήψη των μέτρων.

Β. Παραβίαση των συνταγματικά κατοχυρωμένων αρχών της ισότητας και της αναλογικότητας καθόσον η Φορολογική Αρχή προέβη στη λήψη των επίμαχων μέτρων εναντίον του προσμετρώντας σε βάρος του το σύνολο της καταλογισθείσας φορολογικής οφειλής για ολόκληρη την ελεγχόμενη περίοδο, ενώ ο ίδιος διετέλεσε Πρόεδρος για πολύ μικρότερο διάστημα και μάλιστα μετά το πέρας αυτής.

Γ. Έχει κριθεί παγίως ότι τα μέτρα του άρθ. 14 περιορίζουν την οικονομική ελευθερία των υποκειμένων σ' αυτά, γεγονός που δεν δικαιολογεί διασταλτική ερμηνεία, ούτε αναλογική εφαρμογή των διατάξεων του άρθ. 20 του ν. 2523/1997, αναφορικά με τα πρόσωπα σε βάρος των οποίων επιβάλλονται τα ανωτέρω διασφαλιστικά μέτρα (ΝΣΚ 293/2007 και 277/2012, Απόφαση ΥπΟικ. 1009441/10190/ΔΕ – Γ'/27.01.2009).

2) Τα επίμαχα μέτρα των παρ. 5 και 6 του άρθ. 46 του ν.4174/2013 παραβιάζουν ευθέως τις συνταγματικά κατοχυρωμένες αρχές της ισότητας και της αναλογικότητας.

3) Έχει κριθεί νομολογιακά ότι φοροδιαφυγή θεμελιώνεται μόνο στην περίπτωση πραγματικού φορολογικού ελέγχου, κατά τον οποίο διαπιστώνεται η ύπαρξη πωλήσεων και η μη απόδοση του αντίστοιχου ποσού ΦΠΑ. Αντιθέτως όταν καταλογίζεται ποσό ΦΠΑ με βάση εξωλογιστικό προσδιορισμό, τότε ο προσδιορισμός αυτός είναι πλασματικός και ώστε δεν συγκροτείται το αδίκημα της φοροδιαφυγής δια μη καταβολής ΦΠΑ, καθώς η επιβολή ποσού ΦΠΑ κατά τρόπο εξωλογιστικό συνιστά οικονομική κύρωση και ως εκ τούτου δεν μπορούν να επιβληθούν τα διασφαλιστικά μέτρα σε βάρος του.

4) Έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή Φ.Π.Α. για τις ελεγχόμενες χρήσεις.

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 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, 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:

ε) Για νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες εκτός των παραπάνω περιπτώσεων, στους εκπροσώπους αυτών ως και εν γένει σε κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτών.».

Επειδή, στην ΠΟΛ 1255/2015 Εγκύκλιο του Αναπληρωτή Γενικού Γραμματέα, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των ν.4337/15 και 4342/2015 σχετικά με την επιβολή μέτρων για τη διασφάλιση του δημοσίου συμφέροντος, ορίζεται ότι: «Τέλος, σε σχέση με τα

*προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα επισημαίνεται ότι έχει εκδοθεί η αριθ. ΠΟΛ 1282/31.12.2013 [...] Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε., όπως αυτή τροποποιήθηκε με την αριθ. ΠΟΛ 1038/30.01.2015 [...] Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε., οι διατάξεις της οποίας συνεχίζουν και ισχύουν κατά το μέρος που τυγχάνουν εφαρμογής κατόπιν των ανωτέρω τροποποιήσεων.».*

Επειδή, σχετικά με το πρώτο σκέλος του πρώτου ισχυρισμού του προσφεύγοντος, 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 αυτοργών 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, και δεν σχετίζονται με τα πρόσωπα που αναφέρονται σε άλλες διατάξεις και αφορούν τους συνεργούς και αυτοεργούς καθώς και τα αλληλεγγύως, με το νομικό πρόσωπο, υπεύθυνα πρόσωπα για την καταβολή των οφειλόμενων φόρων και προστίμων.

Εν προκειμένω, στον προσφεύγοντα επιβλήθηκαν τα επίμαχα μέτρα για τη χρονική περίοδο από 09/04/2008 έως 27/08/2008, κατά την οποία έφερε εκ των κατονομαζόμενων στην σχετική ΠΟΛ 1282/2013 Απόφαση του ΓΓΔΕ ιδιοτήτων, ήτοι αυτή του εκπροσώπου (ως Προέδρου) της δημοτικής επιχείρησης με την επωνυμία «.....».

Επειδή, αναφορικά με το δεύτερο σκέλος του πρώτου ισχυρισμού του προσφεύγοντος, το οποίο ουσιαστικά ταυτίζεται με τον δεύτερο ισχυρισμό του, σημειώνουμε 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 «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 διαπιστωτικούς 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 ο προσφεύγων έχει κάθε δυνατότητα πίστωσης και χρήσης των τραπεζικών καταθέσεων και λογαριασμών του, 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 του, 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.

Επειδή, σχετικά με το τρίτο σκέλος του πρώτου ισχυρισμού του προσφεύγοντος, λεκτέον ότι τόσο οι συγκεκριμένες γνωμοδοτήσεις του ΝΣΚ όσο και η αναφερόμενη Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, αφορούν στην εφαρμογή των διασφαλιστικών μέτρων του άρθ. 14 του ν.2523/1997 σε βάρος των προσώπων του άρθ. 20

του ίδιου νόμου, ήτοι αναφέρονται στο προϊσχύον νομικό καθεστώς περί διασφαλιστικών μέτρων.

Ωστόσο, η προσβαλλόμενη πράξη, όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω, ορθώς εκδόθηκε βάσει των ισχυουσών, κατά τη σύνταξη της προβλεπόμενης σχετικής ειδικής έκθεσης ελέγχου, διατάξεων των παρ. 5 και 6 του άρθ. 46 του ν.4174/2013, που προβλέπουν αδιακρίτως την επιβολή των διασφαλιστικών μέτρων σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες μη εξαιρουμένων σαφώς των δημοτικών επιχειρήσεων, καθώς και αυτών του άρθ. 2 της ΠΟΛ 1282/2013 Απόφασης ΓΓΔΕ, όπως ισχύει, όπου εξειδικεύονται, κατά περίπτωση, τα πρόσωπα της παρ. 6 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου.

Επειδή, αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος, λεκτέον καταρχήν ότι η εφαρμογή των διασφαλιστικών μέτρων σε βάρος κάποιου προσώπου γίνεται αποκλειστικά και μόνο όταν πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζουν οι σχετικές διατάξεις του άρθρου 46 του ν.4174/2013 και της ΠΟΛ 1282/2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και δεν συνδέεται με την ενδεχόμενη ποινική ευθύνη των προσώπων αυτών, τα εν λόγω μέτρα δε, έχουν άμεσο και επείγοντα χαρακτήρα και μπορούν να εφαρμοστούν και μόνο 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 οι οικείες καταλογιστικές πράξεις.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 477/2006 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. που αφορούσε την εφαρμογή των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημόσιου κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 14 του ν. 2523/1997 και είχε γίνει αποδεκτή από τον αρμόδιο υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών με την ΠΟΛ 1084/2007, τα διασφαλιστικά των συμφερόντων του Δημοσίου μέτρα δεν αποκλείεται κατ' αρχήν να επιβληθούν και σε περιπτώσεις εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της επιχείρησης αρκεί οι ενέργειες της Διοίκησης να στηρίζονται σε αιτιολογημένη Ειδική Έκθεση Ελέγχου.

Εν προκειμένω και σύμφωνα με την από ...../2016 Ειδική Έκθεση Ελέγχου, δεδομένης της μη επίδειξης των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης – ανεξάρτητα από την αιτία - για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2000 - 2007, κρίθηκαν ανακριβή και τα οικονομικά αποτελέσματα προσδιορίσθηκαν εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 του Π.Δ. 186/92 και 32, 34, 41 και 50 του ν. 2238/94. Έτσι, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι ο ΦΠΑ που δεν έχει αποδοθεί στο Δημόσιο υπερβαίνει το τιθέμενο από το άρθρο 46 του ν.4174/2013 όριο των 150.000€. Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι ορθώς

λήφθηκαν τα διασφαλιστικά μέτρα εις βάρος του προσφεύγοντος και ο σχετικός ισχυρισμός του πρέπει να απορριφθεί.

Σημειώνεται τέλος ότι ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των φορολογικών υποχρεώσεων δεν αποτελεί οικονομική κύρωση, όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, αλλά μέθοδο προσδιορισμού τους, λόγω του αδυνάτου της διενέργειας των σχετικών απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων, συνεπεία της μη διαφύλαξης και μη επίδειξης των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων εκ μέρους του ελεγχόμενου (ΣΤΕ 1165/2009, 1163/2012).

Επειδή, αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος, 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. .../2016 ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης Θεσσαλονίκης, η εξέταση της οποίας εκκρεμεί.

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 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, σε βάρος του .....του....., εξακολουθούν να υφίστανται, και δεδομένου ότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 3 και 6 της ΠΟΛ. 1282/2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την ΠΟΛ 1038/2015 Απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπου ορίζονται αντίστοιχα οι περιπτώσεις μη εφαρμογής καθώς και οι περιπτώσεις ολικής ή μερικής άρσης των διασφαλιστικών μέτρων.

### **Αποφασίζουμε**

Την απόρριψη της με αριθ. ..../2016, κατατεθείσας στη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, ενδικοφανούς προσφυγής, του .....του....., με Α.Φ.Μ.: ....., κατοίκου:

.....αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Ηγουμενίτσας, για την ακύρωση της με αριθ. ..../2016 πράξης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, με την οποία εφαρμόσθηκαν σε βάρος του 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, ως Προέδρου και εκπροσώπου από 09/04/2008 έως 27/08/2008, της δημοτικής επιχείρησης με την επωνυμία «.....» (Α.Φ.Μ.: .....), η οποία συγχωνεύθηκε με την δημοτική επιχείρηση με την επωνυμία «.....» (Α.Φ.Μ.: .....).

**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.