



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 16-1-2017

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

Αριθμός Απόφασης: 2

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του 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. Τις διατάξεις 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 1.01.2014.

4. Τις διατάξεις της Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1282/2013 (ΦΕΚ 54/Β'/16.01.2014), 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 Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 239/17-02-2015).

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

6. Την με αριθ. 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 Δ/σης Επίλυσης Διαφορών.

7. 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».

8. Την υπ' αριθ. ΠΟΛ 1192/12.8.2014 με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις της υποπαραγράφου 1β' του άρθρου 232 του ν.4281/2014 (ΦΕΚ 160Α΄/8.8.2014) «Μέτρα στήριξης ανάπτυξης της ελληνικής οικονομίας, οργανωτικά θέματα Υπουργείου Οικονομικών και άλλες διατάξεις», αναφορικά με την αναστολή της προθεσμίας για την άσκηση της προβλεπόμενης από το άρθρο 63 του ν. 4174/2013 ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη μετονομασθείσας σε Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών), καθώς και της προθεσμίας για την έκδοση αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών από την ως άνω Υπηρεσία, κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.

9. Την με αριθ. πρωτοκόλλου πράξη του Προϊσταμένου για τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, που εφαρμόστηκαν σε βάρος της εταιρίας με την επωνυμία «.....» (Α.Φ.Μ.), καθώς και σε βάρος, μεταξύ άλλων, του (Α.Φ.Μ.....), ως Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου αυτής από έως....., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 46 του ν.4174/2013, όπως ισχύουν.

10. Την από Ειδική Έκθεση Ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.4174/2013, όπως ισχύουν.

11. Την με αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του (ΑΦ.Μ.), κατοίκου, οδός αριθ. .., με τα συνημμένα σε αυτή, που μας διαβίβασε, με το υπ' αριθ..... διαβιβαστικό κατά της υπ' αριθ. πρωτοκόλλου πράξης της ως άνω ελεγκτικής αρχής για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου.

12. Τις από απόψεις επί της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

13. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Β2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από..... και με αριθ. πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής, την οποία μας διαβίβασεκαι 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 εταιρίας με την επωνυμία «.....» (Α.Φ.Μ.), καθώς και σε βάρος, μεταξύ άλλων, του (Α.Φ.Μ.), ως Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου αυτής από έως (ΦΕΚ (Τεύχος Α.Ε. - Ε.Π.Ε.)), εφαρμόστηκαν με την με αριθ. πρωτοκόλλουπράξη του Προϊσταμένου, 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 τις διαχειριστικές περιόδους –, σύμφωνα και με την από Ειδική Έκθεση Ελέγχου της ως άνω ελεγκτικής αρχής.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου και την άρση των επιβληθέντων με αυτήν μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου σε βάρος του, ισχυριζόμενος ότι:

1) Τα επίμαχα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου επιβλήθηκαν κατά παράβαση των αρχών της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, καθώς ακόμη κι αν υπάρχει σήμερα οφειλή της εταιρίας, αυτή δεν αφορά τον ίδιο, αφού όταν ήταν μέλος του ΔΣ της εταιρίας η οφειλή δεν υπήρχε.

2) Όταν ο καταλογισμός του ποσού του οφειλόμενου Φ.Π.Α. χωρήσει με βάση εξωλογιστικό προσδιορισμό, τότε πρόκειται ουσιαστικά για πλασματικό υπολογισμό μη αποδοθέντος ποσού Φ.Π.Α., ώστε στην περίπτωση αυτή δεν στοιχειοθετείται το αδίκημα της φοροδιαφυγής με τη μη καταβολή Φ.Π.Α., και άρα δεν συντρέχει η βασικότερη προϋπόθεση για την επιβολή των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου. Ο φόρος, η μη απόδοση του οποίου συνιστά ποινικό αδίκημα, είναι εκείνος που προκύπτει από τις πραγματικές πωλήσεις του επιτηδευματία και όχι εκείνος που προσδιορίζεται εξωλογιστικά, ο οποίος μάλιστα δεν αποτελεί στην κυριολεξία Φ.Π.Α., αλλά στην πραγματικότητα οικονομική κύρωση που επιβάλλουν τα αρμόδια φορολογικά όργανα.

3) Παραβίαση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής του ευνοϊκότερου για τον διοικούμενο νόμου περί φορολογικών κυρώσεων, καθώς με το ν.4172/2013 καταργήθηκε ο εξωλογιστικός προσδιορισμός και προβλέφθηκε η εξεύρεση του εισοδήματος με λογιστικό-αντικειμενικό τρόπο. Επικουρικά, ακόμη και σε περίπτωση εφαρμογής του παλαιού ν. 2238/1994, ο εξωλογιστικός προσδιορισμός είναι μη νόμιμος.

4) Αίτημα παραπομπής του θέματος προς κρίση σε ιεραρχικά ανώτερο όργανο, αίτημα αναβολής-αναστολής κάθε διοικητικής διαδικασίας έως και την έκδοση αμετάκλητης απόφασης, από το ποινικά δικαστήρια, σχετικά με την πυρκαγιά στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης, αίτημα παραπομπής του θέματος προς γνωμοδότηση στο Νομικό Συμβούλιο του Κράτους.

5) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων για τις χρήσεις 2007-2009.

Επειδή, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως προστέθηκε με το άρθρο 232 παρ. 1β του ν.4281/2014, 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 ασφαλίσεων, 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, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 5 του άρθρου 55 του ανωτέρω νόμου: «1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται: ...β) η μη απόδοση, ανακριβής απόδοση, συμψηφισμός, έκπτωση ή διακράτηση φόρου προστιθέμενης αξίας και παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, καθώς και η μη υποβολή δήλωσης ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης με σκοπό τη μη πληρωμή των παραπάνω φόρων τελών ή εισφορών....».

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, ο πρώτος ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί παράβασης των αρχών της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης από μέρους της Διοίκησης, διότι τα μέτρα εφαρμόστηκαν σε βάρος του μετά από πολλά χρόνια και για οφειλή που δεν υπήρχε την περίοδο που ήταν στο διοικητικό συμβούλιο της εταιρείας, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος, καθόσον, ναι μεν, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δεν σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης.

Εν προκειμένω, τα διασφαλιστικά μέτρα εφαρμόστηκαν σε βάρος της εταιρίας και κατ' επέκταση σε βάρος του αιτούντος, ως Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου αυτής, 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 για αυτήν της μη επίδειξης των βιβλίων και στοιχείων, η οποία και προκάλεσε τον εξωλογιστικό έλεγχο. Εξάλλου, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι για παραβάσεις που προβλέπονται στις διατάξεις αυτές, επιβάλλονται τα διασφαλιστικά μέτρα σε βάρος του υπόχρεου παραβάτη, καθώς και σε βάρος των νομικών ή φυσικών προσώπων ή οντοτήτων, που έχουν ή είχαν μία από τις ιδιότητες που αναφέρονται στις εν λόγω διατάξεις, από την τέλεση οποιασδήποτε παράβασης και μέχρι την επιβολή των μέτρων, ανεξάρτητα εάν έχουν αποβάλλει την ιδιότητα αυτή κατά την επιβολή και συνεπώς, ορθώς επιβλήθηκαν τα επίμαχα διασφαλιστικά μέτρα εις βάρος του προσφεύγοντος και ο σχετικός ισχυρισμός του πρέπει να απορριφθεί.

Όσον αφορά δε την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, δεδομένου ότι τα εν λόγω μέτρα σκοπούν στην εξασφάλιση της διατήρησης των περιουσιακών στοιχείων του παραβάτη, έτσι ώστε να είναι δυνατή η ικανοποίηση των αξιώσεων του Δημοσίου κατ' αυτού, έχει κριθεί ότι αυτά περιορίζουν θεμιτά την οικονομική και επαγγελματική ελευθερία του καθ' ου και επιτρεπτώς επιβάλλονται αναδρομικά, δηλαδή σε σχέση με αποδιδόμενες παραβάσεις που ανάγονται σε χρόνο προγενέστερο της θέσπισης της πιο πάνω ρύθμισης, χωρίς να παραβιάζεται γι' αυτό το

λόγο η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, η οποία δεν προστατεύει τους παραβάτες της φορολογικής νομοθεσίας από τη λήψη τέτοιων μέτρων εξασφάλισης της πληρωμής των οφειλών τους και του δημοσίου συμφέροντος (ΣτΕ 1159/2012, 2024/2010).

Επειδή, αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι, στην περίπτωση που ο καταλογισμός του ποσού του οφειλόμενου Φ.Π.Α. χωρήσει με βάση εξωλογιστικό προσδιορισμό, δεν στοιχειοθετείται το αδίκημα της φοροδιαφυγής, η οποία έχει αποκλειστικά ποινικό περιεχόμενο σύμφωνα με τα άρθρα 66 επ. του ν.4174/2013, και άρα δεν συντρέχει η βασικότερη προϋπόθεση για την επιβολή των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, 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 διοικητικού μέτρου 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 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν. 2523/1997 και είχε γίνει αποδεκτή από τον αρμόδιο υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών με την ΠΟΛ 1084/200, τα διασφαλιστικά μέτρα για τα συμφέροντα του Δημοσίου 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.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 παρ. 5 του ν.4174/2013 και της ΠΟΛ 1282/13 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, τα επίμαχα προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα εφαρμόζονται 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. Στα πλαίσια, λοιπόν, λήψης των επίμαχων διασφαλιστικών μέτρων, η φορολογική αρχή δεν δύναται να ελέγξει τη διαδικασία καταλογισμού του Φ.Π.Α., και των λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, η μη ή η ανακριβής απόδοση των οποίων οδηγεί στην επιβολή των μέτρων αυτών. Εν προκειμένω και σύμφωνα με την απόΕιδική Έκθεση Ελέγχου, δεδομένης της μη επίδειξης των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης, τα βιβλία και στοιχεία των ελεγχόμενων χρήσεων – κρίθηκαν ανακριβή και τα οικονομικά αποτελέσματα προσδιορίσθηκαν εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 παρ. 2γ 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 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, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί παραβίασης της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής του ευνοϊκότερου για τον διοικούμενο νόμου περί φορολογικών κυρώσεων, και ότι ακόμη και σε περίπτωση εφαρμογής του παλαιού ν. 2238/1994, ο εξωλογιστικός προσδιορισμός είναι μη νόμιμος, αλλά και περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων για τις χρήσεις, αυτοί αφορούν θέματα ουσίας του ελέγχου, δεν εμπίπτουν στα πλαίσια εξέτασης της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 46 του ν. 4174/2013 και αλυσιτελώς προβάλλονται, καθ' όσον για την επίλυση της διαφοράς που ανέκυψε από την επιβολή των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου δεν ερευνώνται λόγοι σχετικοί με την τέλεση των παραβάσεων, άλλα εξετάζεται μόνον αν, ενόψει των διαπιστώσεων του ελέγχου και των πιθανολογούμενων παραβάσεων, όπως απαριθμούνται στην σχετική διάταξη, δικαιολογείται η επιβολή τους. Συνεπώς, οι ανωτέρω ισχυρισμοί δεν αποτελούν στοιχείο κρίσης της παρούσας προσφυγής, αφού δεν θίγουν το κύρος των διασφαλιστικών μέτρων, αλλά το κύρος των πράξεων καταλογισμού του φόρου, κατά των οποίων έχουν ασκηθεί από την εταιρία ενδικοφανείς προσφυγές ενώπιον της Υπηρεσίας μας, για τις οποίες εκκρεμεί η έκδοση σχετικής απόφασης.

Επειδή, τα αιτήματα του αιτούντος για παραπομπή του θέματος προς κρίση σε ιεραρχικά ανώτερο όργανο, για αναβολή-αναστολή κάθε διοικητικής διαδικασίας έως και την έκδοση αμετάκλητης απόφασης από το ποινικά δικαστήριο και για παραπομπή του θέματος προς γνωμοδότηση στο Νομικό Συμβούλιο του Κράτους, στερούνται νομικής βάσης, καθόσον δεν υφίστανται σχετικές προβλέψεις στο ισχύον νομικό πλαίσιο, ενώ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, όπως ισχύουν, σε περίπτωση αμφισβήτησης οποιασδήποτε πράξης που έχει εκδοθεί σε βάρος του υπόχρεου από τη Φορολογική Διοίκηση, αυτός οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στην Υπηρεσία μας και δεν υφίσταται καμία άλλη δυνατότητα άσκησης ιεραρχικής προσφυγής, αίτηση θεραπείας ή αίτηση ερμηνείας των σχετικών διατάξεων από το ΝΣΚ, παρά μόνο εφόσον πληρούνται οι υπό του νόμου 3086/2002 τιθέμενες διατάξεις.

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 πράξη του Προϊσταμένου του., 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 ενδικοφανούς προσφυγής του (Α.Φ.Μ.) για την ακύρωση της υπ' αριθ. πρωτοκόλλου πράξης του Προϊσταμένου, με την οποία εφαρμόστηκαν σε βάρος του τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου ως Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου της εταιρίας με την επωνυμία «.....» (Α.Φ.Μ.) από έως, 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.