



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΝΟΜΙΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ
ΤΜΗΜΑ Β2 ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 502
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 28/11/2016

Αριθμός απόφασης: 186

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθ. 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 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 Γραμματέως 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 της Δ.Ο.Υ. για τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, που εφαρμόστηκαν σε βάρος της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας με την επωνυμία, με ΑΦΜ, καθώς και σε βάρος μεταξύ άλλων της, κατοίκου, οδός αριθ. .., με ΑΦΜ ως νομίμου εκπροσώπου αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 46 του ν.4174/2013, όπως ισχύουν.

10. Την από/.../... Ειδική Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.4172/2013, όπως ισχύουν.

11. Την με αριθ. πρωτοκόλλου/.../.../... ενδικοφανή προσφυγή της, με τα συνημμένα σε αυτή, που μας διαβίβασε η Δ.Ο.Υ., με το υπ' αριθ./.../.../... διαβιβαστικό κατά της υπ' αριθ./.../.../... πράξης της ως άνω ελεγκτικής αρχής για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου.

12. Τις με αριθ. πρωτ./.../.../... απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

13. Την με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ/.../.../... αίτηση της ως άνω προσφεύγουσας προς την Υπηρεσία μας για την κατά προτεραιότητα εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής της.

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

Επί της από/.../... και με αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, την οποία μας διαβίβασε η Δ.Ο.Υ. 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 αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, καθώς και σε βάρος μεταξύ άλλων, κατοίκου, αριθ. .., με ΑΦΜ, ως νομίμου εκπροσώπου αυτής κατά τα έτη και σύμφωνα με το α.α. δημοσιευμένο καταστατικό στο Πρωτοδικείο Ι....., εφαρμόστηκαν με την υπ' αριθ./.../.../... πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., τα μέτρα για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, λόγω της διαπίστωσης - ύστερα από τη διενέργεια ελέγχου σε αυτή και εξωλογιστικού

προσδιορισμού - 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 χρήσεις, σύμφωνα και με την από.../.../.... Ειδική Έκθεση Ελέγχου της ως άνω ελεγκτικής αρχής.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, η οποία εξετάζεται κατά προτεραιότητα, κατόπιν της σχετικής με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ/.../.../.... αίτησής της, η οποία έγινε δεκτή από τον Προϊστάμενο της Υπηρεσίας μας, ζητά την ακύρωση της ως άνω υπ' αριθ./.../.../.... πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για την εφαρμογή των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου σε βάρος της, επικαλούμενη, μεταξύ άλλων, ότι:

1) Η από .../.../.... Ειδική Έκθεση Ελέγχου βάσει της οποίας εκδόθηκε η/.../.../.... πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, πάσχει απόλυτης ακυρότητας, διότι α) εσφαλμένως εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 30&4 του π.δ. 186/1992, σε συνδυασμό με το άρθρο 32 ν. 2238/1994 αντί του κεφαλαίου 7 του ΚΦΔ, β) δεν έλαβε υπόψη τον μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα της εταιρείας και τις εντεύθεν απορρέουσες συνέπειες ως προς την δέουσα φορολογική μεταχείριση των εισοδημάτων της, γ) μη νόμιμα η φορολογική αρχή εφάρμοσε το άρθρο 32 του ν. 2238/1994 αντί του άρθρου 99&1 στοιχείο ε του ίδιου νόμου και με πρόθεση αγνόησε την από .../.../.... βεβαίωση της Δ.Ο.Υ. για την απαλλαγή της εταιρείας από τον Φ.Π.Α., δ) εσφαλμένως παραπέμπει στο έγγραφο με αριθμό Δ14Β1106601 ΕΞ 3-7-2013 της Διεύθυνσης Φ.Π.Α. του Υπουργείου Οικονομικών, σύμφωνα με το οποίο οι επιχορηγήσεις υπάγονται σε Φ.Π.Α., ε) εσφαλμένως σωρεύονται σ' αυτήν διαπιστώσεις τόσο για το φόρο εισοδήματος όσο και για το Φ.Π.Α.

2) Δεδομένης της φύσης της εταιρείας ως νομικού προσώπου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, δεν είναι εφαρμοστέος ο ΚΦΕ, ο ΚΒΣ και η νομοθεσία για Φ.Π.Α., και σε κάθε περίπτωση το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση καταλογιστικών πράξεων έχει υποπέσει στην πενταετή παραγραφή,

3) Η λήψη των μέτρων διασφάλισης του Δημοσίου σε βάρος της της προκαλεί ανεπανόρθωτη βλάβη, υπερβαίνει το πρόσφορο και αναγκαίο μέτρο και παραβιάζει τη συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας.

Τέλος, η προσφεύγουσα αιτείται την κλήση της σε ακρόαση ενώπιον της Υπηρεσίας μας, ισχυριζόμενη ότι επικαλείται ουσιώδη και κρίσιμα στοιχεία, τα οποία προσκομίζει, και συγκεκριμένα α) την από .../.../.... Βεβαίωση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., από την οποία προκύπτει η απαλλαγή της μη κερδοσκοπικής εταιρείας από το Φ.Π.Α., β) την υπ' αριθ. ΟΙΚ181542/26.07.2002 Κοινή Υπουργική Απόφαση που αφορά το Πρόγραμμα Equal, γ) την υπ' αριθ. ΟΙΚ 181374/01.04.2003 Κοινή Υπουργική Απόφαση και δ) την από .../.../.../.... εξώδικη δήλωσή της προς τον λογιστή, με την οποία τον καλεί να προσκομίσει στη Δ.Ο.Υ. τα επίμαχα βιβλία και στοιχεία και να αναδεχτεί εγγράφως την αποκλειστική ευθύνη για την καθυστερημένη περιέλευσή τους στη διάθεση του ελέγχου.

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 ασφαλιστρών, παρακρατούμενων, επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών με σκοπό τη μη πληρωμή συνολικά στο Δημόσιο ποσού πάνω από εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ, καθώς και είσπραξη επιστροφής των παραπάνω φόρων κατόπιν παραπλάνησης της Φορολογικής Διοίκησης με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων, μπορεί, βάσει ειδικής έκθεσης ελέγχου, να επιβάλλει σε βάρος του υπόχρεου παραβάτη προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα. Ειδικότερα η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να μην παραλαμβάνει και να μην χορηγεί έγγραφα που απαιτούνται για τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή δεσμεύεται το πενήντα τοις εκατό (50%) των καταθέσεων, των πάσης φύσεως λογαριασμών και παρακαταθηκών και του περιεχομένου των θυρίδων του υπόχρεου παραβάτη. Το μη χρηματικό περιεχόμενο θυρίδων και οι μη χρηματικές παρακαταθήκες, δεσμεύονται στο σύνολό τους».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 6 του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται: «Τα μέτρα της παραγράφου 5 επιβάλλονται σωρευτικά σε βάρος των ομορρύθμων 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 :

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, στο άρθρο 3 του ν. 4174/2013 και ειδικότερα στην περίπτωση δ' ορίζεται: «ως «νομική οντότητα νοείται κάθε μόρφωμα εταιρικής ή μη οργάνωσης [ανεξαρτήτως νομικής προσωπικότητας] και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα....».

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, περαιτέρω, στην παράγραφο 2 του ιδίου ως άνω άρθρου της ίδιας ΠΟΛ ορίζεται ότι: «Ειδικότερα... δεσμεύεται το πενήντα τοις εκατό (50%) των καταθέσεων, των πάσης φύσεως λογαριασμών, όπως ιδίως των κοινών, υφιστάμενων ή νέων, των χρηματικών παρακαταθηκών κι του χρηματικού περιεχομένου των θυρίδων του παραβάτη στα λειτουργούντα στην Ελλάδα πιστωτικά ιδρύματα και στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων...».

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, 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, οι λόγοι που επικαλείται η προσφεύγουσα, όπως αυτοί αναλυτικά αναπτύχθηκαν ανωτέρω, σχετικά με τον ισχυρισμό της περί απόλυτης ακυρότητας της από .../.../.... Ειδικής Έκθεσης Ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καθώς και οι ισχυρισμοί της περί μη εφαρμογής του ΚΦΕ, του ΚΒΣ και της νομοθεσίας για τον Φ.Π.Α., δεδομένης της φύσης της εταιρείας ως νομικού προσώπου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, καθώς και περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση καταλογιστικών πράξεων, αυτοί 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, οι οποίες μπορούν να προσβληθούν με χωριστή ενδικοφανή προσφυγή μετά την έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών οριστικών πράξεων.

Επειδή, αναφορικά με τον επιμέρους ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι η Ειδική Έκθεση Ελέγχου πάσχει απόλυτης ακυρότητας, διότι εσφαλμένως σωρεύονται σ' αυτήν διαπιστώσεις τόσο για το φόρο εισοδήματος όσο και για το Φ.Π.Α, λεκτέον ότι αυτή κατ' αρχήν δεν είναι Έκθεση Ελέγχου που προβλέπεται από τις οικείες φορολογίες και κατά δεύτερον δεν εμπεριέχει αυτές, αλλά συντάχθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του Κ.Φ.Δ., 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. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις η Ειδική Έκθεση Ελέγχου συντάσσεται από την Φορολογική Αρχή κάθε φορά που αυτή διαπιστώνει, κατόπιν φορολογικού ελέγχου, παραβάσεις φοροδιαφυγής, κατά την έννοια του άρθρου 55 του ίδιου ως άνω νόμου (Κ.Φ.Δ.) και βάσει αυτής επιβάλλονται σε βάρος των παραβατών τα ως άνω

προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα. Η Ειδική Έκθεση Ελέγχου βασίζεται στις διαπιστώσεις του ελέγχου και πάνω στο σώμα αυτής αναφέρονται τα πραγματικά περιστατικά, οι διαπιστωθείσες παραβάσεις, το συμπέρασμα, στο οποίο ο έλεγχος κατέληξε καθώς και οι διατάξεις σύμφωνα με τις οποίες διενεργήθηκε ο φορολογικός έλεγχος. Στην συγκεκριμένη περίπτωση, στην από .../.../.... Ειδική Έκθεση Ελέγχου, αναπτύσσονται τα αίτια του διενεργηθέντος ελέγχου, οι διαπιστώσεις και πόρισμά του καθώς και οι ισχύουσες διατάξεις, που αφορούν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διασφάλισης. Επομένως, καθίσταται αβάσιμος ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η ανωτέρω Ειδική Έκθεση Ελέγχου είναι παράνομη και πάσχει απόλυτης ακυρότητας, εκ μόνου του λόγου ότι σωρεύονται σ' αυτήν διαπιστώσεις τόσο για το φόρο εισοδήματος όσο και για το Φ.Π.Α.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η λήψη των μέτρων διασφάλισης του Δημοσίου σε βάρος της της προκαλεί ανεπανόρθωτη βλάβη, ενόψει του γεγονότος ότι επέρχεται παράλυση της επαγγελματικής της δραστηριότητας ως, υπερβαίνει το πρόσφορο και αναγκαίο μέτρο και παραβιάζει τη συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας, λεκτέον καταρχήν ότι η «αναλογικότητα» μεταξύ της διοικητικής κύρωσης και των διαπραχθεισών παραβάσεων, είναι προφανώς αβάσιμη διότι τέτοια σχέση «αναλογικότητας» δεν καθορίζεται από τις διατάξεις. Είναι γνωστό, ότι στο φορολογικό δίκαιο οι διατάξεις ερμηνεύονται «γραμματικά» και όχι «αναλογικά», τα επίμαχα δε διασφαλιστικά μέτρα των παρ. 5 και 6 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει, λαμβάνονται από την Διοίκηση, προληπτικά και όχι κατασταλτικά, και είναι κατάλληλα και αποτελεσματικά για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού, ο οποίος έγκειται στην εξασφάλιση της διατήρησης των περιουσιακών στοιχείων του παραβάτη, ώστε να καταστεί δυνατή η ικανοποίηση των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου κατ' αυτού, προτού αυτός προλάβει να μεταβιβάσει τα περιουσιακά του στοιχεία και να αποσύρει τις καταθέσεις του, χωρίς τα επερχόμενα μειονεκτήματα να υπερσκελίζουν τα πλεονεκτήματα (σχετ. ΣτΕ 1149/88, ΣτΕ 4050/90, ΣτΕ 3112/90, ΣτΕ 2775/89, ΣτΕ 2297/2015). Επιπλέον, όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι η επιβολή των υπό κρίση μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου της προκαλεί ανεπανόρθωτη βλάβη, σημειώνουμε πως ουδεμία βλάβη επέρχεται σε βάρος της, αφού εξακολουθεί να υπάρχει η δυνατότητα πίστωσης και χρήσης των τραπεζικών καταθέσεων και λογαριασμών της, οι οποίοι δεν δεσμεύονται εξ ολοκλήρου και, επομένως, οι συγκεκριμένοι ισχυρισμοί καθίστανται απορριπτέοι ως νόμω αβάσιμοι. Εξάλλου, οι σχετικές διατάξεις και ειδικότερα η ΠΟΛ 1282/2013 Απόφαση του ΓΓΔΕ παρέχουν δυνατότητες μερικής ή ολικής άρσης των διασφαλιστικών μέτρων. Επομένως δεν παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας.

Επειδή, αναφορικά με το αίτημα της προσφεύγουσας να κληθεί ενώπιον της Υπηρεσίας μας, λεκτέον ότι τα στοιχεία, τα οποία επικαλείται και προσκομίζει η προσφεύγουσα, δεν κρίνονται νέα, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης 3 του άρθρου 4 της ΠΟΛ 1002/2013 (ΦΕΚ Β'55/16.1.2014) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, σύμφωνα με το οποίο «....Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της

προσβαλλόμενης πράξης.». Σε κάθε περίπτωση δε, τα στοιχεία αυτά δεν αφορούν την διαφορά που ανέκυψε από την επιβολή των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, αλλά την ουσία του ελέγχου. Επομένως, δεν κρίνεται αναγκαία η κλήση της προσφεύγουσας προς ακρόαση.

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./.../.../.... πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., 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, οδός αριθ. .., με ΑΦΜ, για την ακύρωση της υπ' αριθ./.../.../.... πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία εφαρμόστηκαν σε βάρος της τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, ως νομίμου εκπροσώπου της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας με την επωνυμία 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, με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (αρθρ. 126, ν. 2717/1999).