



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ
ΕΣΟΔΩΝ
Δ/ΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΝΟΜΙΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ
ΤΜΗΜΑ Β2**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ.: 176 71, Καλλιθέα

Τηλ.: 213 1604548

Fax: 213 1604567

Καλλιθέα, 21/10/2016

Αριθ. απόφασης.: 165

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθ. 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ 170/Α΄/26.07.2013), όπως ισχύουν.

β. Τις διατάξεις 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 Α΄ 178/29.8.2014).

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 για «παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

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 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 υπ' αριθ. πράξη του Προϊσταμένου για τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, που εφαρμόστηκαν σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία «.....», δ.τ. «.....» και με ΑΦΜ:, καθώς και σε βάρος, μεταξύ άλλων, του, ως Αναπληρωτή Δ/ντή Ανθρώπινου Δυναμικού από έως και Διευθυντή Οικονομικών και Διοικητικών με δικαίωμα δεύτερης υπογραφής από 26/09/2011 έως σήμερα της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και ΑΦΜ: και στη συνέχεια της καθολικής διαδόχου αυτής εταιρείας με την επωνυμία «.....» και ΑΦΜ:, κατόπιν της διασπάσεως της δικαιοπαρόχου με σύσταση δύο νέων επωφελούμενων ανωνύμων εταιρειών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.4172/2013, όπως ισχύουν.

10. Την από Ειδική Έκθεση Ελέγχου, σχετικά με την ως άνω εταιρεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.4172/2013, όπως ισχύουν, σχετικά με την ανωτέρω επιχείρηση.

11. Την από ενδικοφανή προσφυγή του, με τα συνημμένα σε αυτή.
12. Την έκθεση απόψεων του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. 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. πρωτοκόλλου κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής του, για την ακύρωση της με αριθ. πράξης του Προϊσταμένου με την οποία εφαρμόστηκαν 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, 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 ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», δ.τ. «.....», με Α.Φ.Μ.:, έδρα:, αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ., αντικείμενο εργασιών: καθώς και σε βάρος, μεταξύ άλλων, του, με Α.Φ.Μ.:, κατοίκου:, αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ., ως Αναπληρωτή Δ/ντή Ανθρώπινου Δυναμικού από έως και Διευθυντή Οικονομικών και Διοικητικών με δικαίωμα δεύτερης υπογραφής από έως σήμερα της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και ΑΦΜ: και στη συνέχεια της καθολικής διαδόχου αυτής εταιρείας με την επωνυμία «.....» και ΑΦΜ:, εφαρμόστηκαν με την υπ' αριθ. πράξη του Προϊσταμένου, 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.Μ.Υ. και Αποζημίωσης Αλλοδαπών, συνολικού ποσού που υπερβαίνει τα όρια που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, όπως ισχύουν, κατά τις φορολογικές περιόδους και, σύμφωνα με την από Ειδική Έκθεση Ελέγχου της ως άνω ελεγκτικής αρχής.

Σημειώνουμε ότι, τον με την υπ' αριθ. Απόφαση της εγκρίθηκε η διάσπαση της εταιρείας «.....» και δ.τ. «.....» με σκοπό την σύσταση δύο νέων ανωνύμων εταιρειών με επωνυμίες: α) «.....», με διακριτικό τίτλο «.....», (πρώτη Συνιστώμενη Επωφελούμενη) και β) «.....» (δεύτερη Συνιστώμενη Επωφελούμενη).

Ο προσφεύγων, εν προκειμένω, με την αριθ. ενδικοφανή προσφυγή του,

αιτείται την ακύρωση της με αριθ. πράξης του Προϊσταμένου, 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) Η προσβαλλόμενη πράξη διασφάλισης πάσχει από ακυρότητα καθόσον εσφαλμένα αναφέρεται η ιδιότητά του ως Αναπληρωτή Δ/ντή Οικονομικών και Διοικητικών αντί της ορθής ως Αναπληρωτή Δ/ντή Ανθρώπινου Δυναμικού.

2) Λόγω της ιδιότητάς του ως Αναπληρωτής Δ/ντής Ανθρώπινου Δυναμικού δεν άσκησε καμία πράξη διαχείρισης, γεγονός που ισχύει ακόμα και σήμερα που κατέχει την ιδιότητα του Δ/ντή Διοικητικών, κι επίσης, τόσο κατά το χρόνο βεβαίωσης του φόρου και γένεσης της υποχρέωσης απόδοσης αυτού, όσο και κατά το χρόνο διάπραξης των φερόμενων φορολογικών παραβάσεων δεν μετείχε στη διοίκηση της ελεγχόμενης εταιρείας. Επιπλέον, η δέσμευση της προσωπικής του περιουσίας δεν είναι δυνατό να νοείται ως αναγκαίο και πρόσφορο μέσο για την εξυπηρέτηση του επιδιωκόμενου σκοπού κι επομένως παραβιάζεται η αρχή της χρηστής διοίκησης.

3) Από τον συνδυασμό των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 31 του ν. 4141/2013 και του άρθρου 62 του ν. 4278/2014 προκύπτει σαφώς η απαλλαγή των μελών της διοίκησης και των στελεχών της εταιρείας «.....» από την άσκηση σε βάρος τους ποινικών διώξεων και πράξεων ή μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης κατά ΚΕΔΕ, για το διάστημα λειτουργίας της εταιρείας προ της διάσπασης.

Όλα τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται τόσο από το υπ' αριθ. έγγραφο της Προϊσταμένης του Δικαστικού Τμήματος της Δ.Ο.Υ., το οποίο εκδόθηκε για τον Πρόεδρο της κατόπιν σχετικού ερωτημάτων του, με το οποίο κρίθηκε ότι αυτός δεν υπέχει οποιαδήποτε ποινική ή αστική ευθύνη για τα χρέη της διασπασθείσας εταιρείας, δεδομένου ότι έχει ολοκληρωθεί η προβλεπόμενη από τα άρθρα 6 και 7 ν του ν. 4237/2014 διαδικασία για την διάσπαση της εταιρείας και τη σύσταση των δύο επωφελούμενων εταιρειών, όσο και από την υπ' αριθ. /30.9.2013 Γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του ΝΣΚ με την οποία έγινε δεκτό ότι οι διατάξεις που προαναφέρθηκαν έχουν εφαρμογή τόσο στην εταιρεία όσο και στα πρόσωπα που είχε, έχει ή πρόκειται να ανατεθεί η νόμιμη εκπροσώπησή της, καθ' όσον αφορά τα διασφαλιστικά μέτρα του άρθρου 14 του ν. 2523/1997 αυτά δεν μπορεί να ληφθούν και εφ' όσον έχουν ληφθεί αναστέλλονται.

4) Καταχρηστική η επιβολή των μέτρων καθόσον ο κύριος μέτοχος της εταιρείας, με ποσοστό συμμετοχής%, είναι το Ελληνικό Δημόσιο, επομένως, όπως ισχυρίζεται, δεν

είναι δυνατόν να επιβάλλονται διασφαλιστικά μέτρα σε εταιρεία που ανήκει ουσιαστικά στο Δημόσιο ενώ, επιπροσθέτως, τα εν λόγω μέτρα εφαρμόστηκαν σε βάρος ανύπαρκτου φορολογικά υποκείμενου προσώπου.

5) Με το άρθρο 105 του ν. 4387/2016 χορηγήθηκε έως ασφαλιστική και φορολογική ενημερότητα στην, ενώ παράλληλα με την ίδια διάταξη ανεστάλησαν οι πάσης φύσεως πράξεις διοικητικής και αναγκαστικής εκτέλεσης κατά τον ΚΠΔ ή κάθε άλλη διάταξη ειδικού νόμου, καθώς και η λήψη οποιουδήποτε ασφαλιστικού μέτρου κατά ΚΠΔ, ΚΔΔ, ή κάθε άλλης διάταξης ειδικού νόμου που επισπεύδονται ή ασκούνται από τους πάσης φύσεως πιστωτές για οποιαδήποτε αιτία.

6) Δεν μπορεί να πιστοποιηθεί με ασφάλεια η επιμεριζόμενη ευθύνη, και κατά συνέπεια και οφειλή, για κάθε ένα από τα δύο επωφελούμενα συνιστώμενα νομικά πρόσωπα. Επομένως, η παρούσα έκθεση ελέγχου δεν είναι επαρκώς αιτιολογημένη και δεν αποτυπώνει με ορθότητα τους επιβαλλόμενους φόρους και πρόστιμα στους εμπλεκόμενους (νομικά και φυσικά πρόσωπα).

7) Εσφαλμένως καταλογίσθηκε φόρος επί αμοιβών από αποζημιώσεις που καταβλήθηκαν σε αλλοδαπές επιχειρήσεις.

8) Για όποια λάθη ή παραλείψεις παρατηρήθηκαν κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις θα πρέπει να ληφθούν υπόψη και οι δύσκολες συνθήκες υπό τις οποίες λειτουργούσε η εταιρεία.

9) Έγινε δέσμευση τραπεζικού λογαριασμού στον οποίο είναι συνδικαιούχος με συγγενικό του πρόσωπο, μόνιμο κάτοικο εξωτερικού. Όφειλαν οι Ελεγκτικές Αρχές να εφαρμόσουν τον κανόνα του τραπεζικού δικαίου που επιτάσσει αμάχητο τεκμήριο περί ισομοιρίας ποσού καταθέσεων επί κοινών λογαριασμών και να μη δεσμεύσουν το ήμισυ των κοινών λογαριασμών, αλλά το ήμισυ του ποσού που αναλογεί σε αυτόν ως συνδικαιούχο, αφού προηγουμένως αφαιρέσουν τα ακατάσχετα – μη δυνάμενα να δεσμευτούν ποσά καθώς και το αναλογούν ποσοστό των λοιπών συνδικαιούχων.

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 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 ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου, όπως ισχύουν, ορίζεται ότι : «6. Τα μέτρα της παραγράφου 5 επιβάλλονται σωρευτικά σε βάρος των ομορρύθμων εταίρων προσωπικών εταιριών, καθώς και σε βάρος κάθε προσώπου εντεταλμένου από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση οποιουδήποτε νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας από τη γένεση της υποχρέωσης απόδοσης ή από το χρόνο της διάπραξης, κατά περίπτωση, και μέχρι την ενεργοποίηση των μέτρων, ανεξάρτητα αν έχουν αποβάλει την ιδιότητα αυτή με οποιονδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία.

Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα εξειδικεύονται τα πρόσωπα της προηγούμενης παραγράφου, καθορίζονται οι περιπτώσεις κατά τις οποίες τα μέτρα αίρονται εν όλω ή εν μέρει και οι περιπτώσεις μη εφαρμογής τους, προσδιορίζεται ο χρόνος διατήρησης αυτών και κάθε άλλο ειδικότερο θέμα. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 2 παρ. 1 της ΠΟΛ 1282/2013, όπως αυτή τροποποιήθηκε και ισχύει με την ΠΟΛ. 1038/2015 Απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, ορίζεται ότι: «1. Τα μέτρα της παρ. 5 του άρθ. 46 του ν.4174/2013, επιβάλλονται σωρευτικά σε βάρος των παραβατών νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων και σε βάρος νομικών ή φυσικών προσώπων ή οντοτήτων που έχουν ή είχαν μία από τις παρακάτω ιδιότητες από την τέλεση οποιασδήποτε παράβασης φοροδιαφυγής των περιπτώσεων β' και γ' της παρ. 55 του ν.4174/2013, όπως ισχύει και μέχρι την επιβολή των μέτρων, ανεξάρτητα εάν κατά την επιβολή των μέτρων έχουν αποβάλλει την ιδιότητα αυτή με οποιαδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία, και προκειμένου:

α) Για ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, στους προέδρους και αντιπροέδρους των Δ.Σ., στους διευθύνοντες, εντεταλμένους, συμπράττοντες συμβούλους, στους διοικητές, στους γενικούς διευθυντές, στους διευθυντές, ως και εν γένει σε κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε

άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτών. Αν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, τα μέτρα επιβάλλονται στα μέλη των διοικητικών συμβουλίων των εταιριών αυτών.».

Επειδή, στην ΠΟΛ 1255/2015 Εγκύκλιο του Αναπληρωτή Γενικού Γραμματέα, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των ν.4337/15 και 4342/2015 σχετικά με την επιβολή μέτρων για τη διασφάλιση του δημοσίου συμφέροντος, ορίζεται ότι: «Τέλος, σε σχέση με τα προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα επισημαίνεται ότι έχει εκδοθεί η αριθ. ΠΟΛ 1282/31.12.2013 [...] Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε., όπως αυτή τροποποιήθηκε με την αριθ. ΠΟΛ 1038/30.01.2015 [...] Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε., οι διατάξεις της οποίας συνεχίζουν και ισχύουν κατά το μέρος που τυγχάνουν εφαρμογής κατόπιν των ανωτέρω τροποποιήσεων.».

Επειδή, αναφορικά με τους δύο πρώτους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, σημειώνουμε ότι η εκ παραδρομής λανθασμένη αναφορά ως προς την ιδιότητα του προσφεύγοντος (ως Αναπληρωτή Δ/ντή Οικονομικών και Διοικητικών αντί του ορθού Αναπληρωτή Δ/ντή Ανθρώπινου Δυναμικού – ΦΕΚ τ.) στην εταιρεία δεν επηρεάζει την νομιμότητα και εγκυρότητα των επιβαλλόμενων διασφαλιστικών μέτρων. Σε σχέση δε με το ζήτημα της ύπαρξης ή μη ευθύνης στο πρόσωπό του, λεκτέον ότι, τα προβλεπόμενα στις ανωτέρω διατάξεις μέτρα εφαρμόζονται βάσει ειδικής έκθεσης ελέγχου και καταλαμβάνουν όλα τα πρόσωπα που έχουν μία από τις ιδιότητες που αναφέρονται στις προαναφερόμενες διατάξεις της περ. α της παρ. 1 του άρθρου 2 της ΠΟΛ 1282/2013 Απόφασης του ΓΓΔΕ καθώς επίσης και κάθε πρόσωπο που σύμφωνα με τα πρακτικά της Γ.Σ. ή του Δ.Σ., εκπροσωπεί ή δεσμεύει την επιχείρηση με μόνη την υπογραφή του ή με δεύτερη υπογραφή στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτής.

Εν προκειμένω, στον προσφεύγοντα επιβλήθηκαν τα επίμαχα μέτρα διότι ως Διευθυντής Οικονομικών και Διοικητικών, είχε δικαίωμα δεύτερης υπογραφής, η οποία μαζί με την υπογραφή του Προέδρου και Δ/ντος Συμβούλου δέσμευαν την εταιρεία (ΦΕΚ/τ.).

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 - την μη απόδοση, δηλαδή, του φόρου κατά τη γένεση της σχετικής υποχρέωσης, κι όχι για την καταβολή φόρων και προστίμων που έχουν βεβαιωθεί κατόπιν ελέγχου και καταστεί ληξιπρόθεσμα - , 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.

Περαιτέρω, η επικαλούμενη εκ μέρους του «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 δε 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.

Επιπλέον, τα μέτρα διασφάλισης, όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω, εφαρμόζονται με τη διαπίστωση από την φορολογική διοίκηση των παραβάσεων της φοροδιαφυγής και βασίζονται σε ειδική έκθεση ελέγχου στην οποία αναφέρονται τα ποσά φόρου που προκύπτουν από τις παραβάσεις του φορολογούμενου στην ελεγχόμενη φορολογική περίοδο. Όστε ουδόλως είναι δυνατό να παραβιάζεται η χρηστή διοίκηση, όταν απλώς η φορολογική αρχή προβαίνει, ως οφείλει, σε έκδοση πράξεων κατ' εφαρμογή του νόμου.

Επειδή, σε σχέση με τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος, σημειώνουμε ότι τα εν λόγω μέτρα εφαρμόζονται προληπτικά και είναι μέτρα προσωρινού και επείγοντος χαρακτήρα, λαμβάνονται δε 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.

Εκ των ως άνω αναφερομένων συνάγεται ότι, τα διασφαλιστικά μέτρα δεν αποτελούν μέτρα αναγκαστικής εκτέλεσης όπως τα μέτρα του ΚΕΔΕ, τα οποία αποσκοπούν στην ικανοποίηση της ανάγκης είσπραξης των δημοσίων εσόδων. Επιπροσθέτως, η εφαρμογή των τελευταίων απαιτεί την ύπαρξη νομίμου τίτλου και βεβαίωσης ληξιπροθέσμων χρεών, σε αντίθεση με τα διασφαλιστικά μέτρα που επιβάλλονται βάσει ειδικής εκθέσεως ελέγχου, πριν καν ολοκληρωθεί ο φορολογικός έλεγχος.

Επιπλέον, 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 ή αστική ευθύνη που ενδεχομένως φέρει κάποιος ως πρόσωπο συμμετέχον στη διοίκηση του νομικού προσώπου, η οποία πάντως ορίζεται με άλλες διατάξεις.

Περαιτέρω, η ως άνω αναφερόμενη Γνωμοδότηση δεν έχει γίνει αποδεκτή, συνεπώς δεν εφαρμόζεται από τις φορολογικές αρχές.

Επειδή, αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος λεκτέον ότι, δεν προβλέπεται από τις προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, όπως ισχύουν, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 (Προϋποθέσεις επιβολής των διασφαλιστικών μέτρων) και 3 (Περιπτώσεις μη εφαρμογής των μέτρων) της ΠΟΛ 1282/2013 Απόφασης του ΓΓΔΕ, η εξαίρεση, από την εφαρμογή των διασφαλιστικών μέτρων, των ανωνύμων εταιρειών που υπάγονται στους ν. 1892/90 και 3429/2005 (περί ΔΕΚΟ) λόγω της συμμετοχής του Ελληνικού Δημοσίου στο μετοχικό τους κεφάλαιο.

Επιπλέον, κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 46 του Κ.Φ.Δ., κρίσιμος χρόνος για την επιβολή προληπτικών ή διασφαλιστικών του Δημοσίου συμφέροντος μέτρων, είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή των μέτρων και όχι ο χρόνος έκδοσης της οικείας πράξης, συνεπώς επί ανώνυμης εταιρείας, εφόσον η γενεσιουργός αιτία του εν λόγω δικαιώματος του Δημοσίου, ανάγεται σε χρόνο που υπήρχε το νομικό πρόσωπο της εταιρείας αυτής, η οικεία πράξη εκδίδεται ορθώς στο όνομά της και μετά την λύση της με οποιοδήποτε τρόπο.

Εξάλλου, από το υποσύστημα Μητρώου του TAXIS προκύπτει ότι η διασπασθείσα εταιρεία παραμένει ενεργή και το ΑΦΜ της δεν έχει διαγραφεί.

Επειδή, σε σχέση με τον πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος, αναφέρουμε ότι η διάταξη του άρθρου 105 παρ. 1 και 2 του ν.4387/2016 καταργήθηκε με το άρθρο 234 παρ. 13 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α 94/27.5.2016).

Επειδή, αναφορικά με τον έκτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος σημειώνουμε ότι όπως προκύπτει από την από Ειδική Έκθεση Ελέγχου, αποδεικνύονται πλήρως οι σχετικές παραβάσεις διότι αναφέρονται αναλυτικά, αιτιολογημένα και επαρκώς όλα τα απαραίτητα στοιχεία. Πιο συγκεκριμένα, αναφέρονται λεπτομερώς τα αίτια του διενεργηθέντος ελέγχου, οι διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου, τα πρόσωπα (νομικό και φυσικά) σε βάρος των οποίων λαμβάνονται τα μέτρα, καθώς και οι ισχύουσες νομικές διατάξεις.

Επιπλέον, με την υπ' αριθ. πράξη, συμπληρωματική της προσβαλλόμενης, εφαρμόστηκαν τα εν λόγω μέτρα σε βάρος των δύο νέων επωφελούμενων εταιρειών που προέκυψαν από την διάσπαση της αρχικής εταιρείας, καθόσον σε αυτές μεταβιβάστηκε το σύνολο της περιουσίας της (ενεργητικό - παθητικό). Η δε μεταβίβαση του συνόλου της περιουσίας της διασπώμενης εταιρείας στις επωφελούμενες εταιρείες, οι οποίες υποκαθίστανται σε όλα γενικά τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της διασπώμενης εταιρείας, συνιστά καθολική διαδοχή.

Επειδή, αναφορικά με τον έβδομο και όγδοο ισχυρισμό του προσφεύγοντος, λεκτέον ότι, αυτοί δεν εμπίπτουν στα πλαίσια εξέτασης της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 46 του ν. 4174/2013 και αλυσιτελώς προβάλλονται, καθόσον δεν αποτελούν στοιχείο κρίσης της παρούσας προσφυγής, αφού δεν θίγουν το κύρος των διασφαλιστικών μέτρων, αλλά το κύρος των πράξεων επιβολής προστίμου και καταλογισμού του φόρου.

Επειδή, σε σχέση με τον ένατο ισχυρισμό του προσφεύγοντος, λεκτέον ότι, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθ. 1 της ΠΟΛ 1282/2013 Απόφασης ΓΓΔΕ, όπως αυτή τροποποιήθηκε και ισχύει με την ΠΟΛ. 1038/2015 Απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, ορίζεται ότι: «[...] και δεσμεύεται το πενήντα τοις εκατό (50%) των καταθέσεων, των πάσης φύσεως λογαριασμών, όπως ιδίως των κοινών, υφιστάμενων ή νέων, των χρηματικών παρακαταθηκών και του χρηματικού περιεχομένου των θυρίδων του παραβάτη στα λειτουργούντα στην Ελλάδα πιστωτικά ιδρύματα και στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων.».

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 3 της ως άνω ΠΟΛ, ορίζεται ότι: «Οι δεσμεύσεις του τρίτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθ. 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, για ποσά κοινωνικού μερίσματος και οποιωνδήποτε επιδομάτων και εν γένει παροχών που καταβάλλονται από Οργανισμούς, Ασφαλιστικά Ιδρύματα ή άλλους φορείς του Δημοσίου τα οποία κατατίθενται στους οικείους λογαριασμούς φυσικών προσώπων, καθώς και για ποσά που είναι ακατάσχετα σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 και της παραγράφου 2 του άρθ. 31 του ν.δ. 356/1974 (Κ.Ε.Δ.Ε.), όπως ισχύει και των κατ' εξουσιοδότηση αυτού εκδοθεισών αποφάσεων, [...]».

Συνεπώς, στις ως άνω περιπτώσεις δεν εφαρμόζονται οι εν λόγω δεσμεύσεις από τα λειτουργούντα στην Ελλάδα πιστωτικά ιδρύματα, στα οποία έχουν κοινοποιηθεί οι προμνησθείσες ΠΟΛ προκειμένου αυτές να ενεργήσουν αναλόγως.

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. πράξη του Προϊσταμένου, σε βάρος 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 αριθ., κατατεθείσας, ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ.:, κατοίκου:, αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ., για την ακύρωση της με αριθ. πράξης του Προϊσταμένου, με την οποία εφαρμόστηκαν 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 Αναπληρωτή Δ/ντή Ανθρώπινου Δυναμικού από έως και Διευθυντή Οικονομικών και Διοικητικών με δικαίωμα δεύτερης υπογραφής από έως σήμερα της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και ΑΦΜ: και στη συνέχεια της καθολικής διαδόχου αυτής εταιρείας με την επωνυμία «..... » και ΑΦΜ:

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ**

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/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 τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).