



**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 548
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 19/07/2016

Αριθμός απόφασης: 106

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. 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 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. 0012895 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ 975/τ. Β'/17-04-2014) 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, «Επιμήκυνση των προθεσμιών για την έκδοση αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

8. Την με αριθ. «.....» πράξη του Προϊσταμένου του «.....» για τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, που εφαρμόστηκαν σε βάρος της επιχείρησης με την επωνυμία

«.....», δ.τ. «.....», καθώς και σε βάρος μεταξύ άλλων της «.....», ως Προέδρου και Δ/νουσας Συμβούλου αυτής από «.....» έως «.....», σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 46 του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με αυτές της ΠΟΛ 1282/2013 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε.

9. Την από «.....» Ειδική Έκθεση Ελέγχου του «.....», σχετικά με την ανωτέρω επιχείρηση.

10. Την από «.....» και με αριθ. πρωτοκόλλου «.....», κατατεθείσα στο «.....», ενδικοφανή προσφυγή της «.....».

11. Την από «.....» έκθεση απόψεων του «.....» επί της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

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

Επί της από «.....» και με αριθ. πρωτοκόλλου «.....» κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», για την ακύρωση της με αριθ. «.....» πράξης του Προϊσταμένου του «.....», με την οποία εφαρμόστηκαν σε βάρος της 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σε βάρος της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», δ.τ. «.....», με Α.Φ.Μ.: «.....», έδρα: «.....» - Αθήνα, αντικείμενο εργασιών: «.....», αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. «.....», καθώς και σε βάρος μεταξύ άλλων της «.....», με Α.Φ.Μ.: «.....», κατοίκου: «.....» – Π. Ψυχικό, αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. «.....», ως Προέδρου και Δ/νουσας Συμβούλου αυτής από «.....» έως «.....», γνωστοποιήθηκε με την αριθ. «.....» πράξη του Προϊσταμένου του «.....», η εφαρμογή των μέτρων για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 5 και 6 του άρθρου 46 του ν.4174/2013 και της ΠΟΛ 1282/2013, όπως ισχύουν, λόγω της διαπίστωσης – ύστερα από τη διενέργεια ελέγχου σ' αυτή – της ανακριβούς απόδοσης στο Δημόσιο Φ.Π.Α., για τις χρήσεις «.....», συνολικού ποσού που υπερβαίνει τα όρια του παραπάνω άρθρου και νόμου, σύμφωνα με την από «.....» Ειδική Έκθεση Ελέγχου της ανωτέρω Υπηρεσίας.

Σημειώνουμε ότι η εν λόγω εταιρεία συστάθηκε το «.....» με την επωνυμία «.....» και δ.τ. «.....» από τη συγχώνευση των εταιρειών «.....» και «.....». Στη συνέχεια με την από «.....» απόφαση της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της μετονομάστηκε σε «.....», και δ.τ. «.....».

Αναφορικά δε με την επίμαχη πράξη διασφάλισης, λεκτέον ότι, όπως προκύπτει από την από «.....» Ειδική Έκθεση Ελέγχου, λόγω μη επίδειξης των βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης επιχείρησης στον έλεγχο και συνεπώς λόγω μη διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων

και της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα βιβλία της κρίθηκαν ΑΝΑΚΡΙΒΗ κατά τις διατάξεις του ΚΒΣ Π.Δ. 186/92 και το καθαρό εισόδημα των κρινόμενων χρήσεων «.....» στη φορολογία εισοδήματος προσδιορίστηκε εξωλογιστικά. Περαιτέρω, ο Φ.Π.Α. προσδιορίστηκε με βάση τα στοιχεία που είχε ο έλεγχος στη διάθεσή του και ιδίως τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο δαπάνες, τα συναφή στοιχεία που προέκυψαν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών και από πληροφορίες που διέθετε ή περιήλθαν σ' αυτόν.

Η προσφεύγουσα, στην με αριθ. «.....» ενδικοφανή προσφυγή της, αιτείται την ακύρωση της με αριθ. «.....» πράξης του Προϊσταμένου του «.....», με την οποία εφαρμόστηκαν σε βάρος της 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, επικαλούμενη τα κάτωθι:

α) Η προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει νομικά πλημμελής καθόσον εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 5 και 6 του άρθ. 46 του ν.4174/2013 για χρήσεις προγενέστερες της θέσης αυτού σε ισχύ. Επομένως, οι εν λόγω διατάξεις καθίστανται αντισυνταγματικές διότι, i) δίδεται νομοθετική εξουσιοδότηση στον Γ.Γ.Δ.Ε. να ορίζει και να εξειδικεύει τα πρόσωπα τα οποία καταλαμβάνονται από τα συγκεκριμένα διασφαλιστικά μέτρα σε αντίθεση με τις το άρθ. 43 παρ. 2β του Συντάγματος, και ii) διευρύνει τα υποκειμενικά όρια του πεδίου εφαρμογής της υπό κρίση διάταξης καταλαμβάνοντας ιδιότητες – πρόσωπα που κατά το χρόνο διάπραξης δεν είχαν τις ιδιότητες αυτές, ρυθμίζοντας με αυτό τον τρόπο αναδρομικά επί τω χείρω νομικές και πραγματικές καταστάσεις και αποτελεί έμμεση μορφή επιβολής δημοσιονομικού βάρους.

β) Η φερόμενη μη επίδειξη των βιβλίων και στοιχείων έλαβε χώρα σε χρόνο που η ίδια δεν είχε καμία σχέση με την επιχείρηση. Επιπλέον, η χρήση του «.....» έχει παραγραφεί.

γ) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας. Επιπλέον, από κανένα σημείο της διάταξης δεν προκύπτει ότι Διοίκηση έχει δέσμια αρμοδιότητα κατά τη λήψη των μέτρων.

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 ασφαλίστρων, 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 νόμου, όπως ισχύουν, ορίζεται ότι : «6. Τα μέτρα της παραγράφου 5 επιβάλλονται σωρευτικά σε βάρος των ομορρύθμων εταιριών 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 τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, σημειώνουμε 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.

Σημειώνουμε δε, ότι με τις διατάξεις του άρθ. 46 παρ. 6 του ν.4174/2013, αφενός ενσωματώθηκαν και αφετέρου καταργούνται 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 ανωτέρω άρθρου, όσο και στην αιτιολογική έκθεση του ίδιου άρθρου και νόμου, αναφέρεται η ανάγκη ενσωμάτωσης στο σύστημα του Κ.Φ.Δ. των ήδη προβλεπόμενων στο άρθ. 14 του Ν.2523/97 διασφαλιστικών μέτρων, με άλλες όμως προϋποθέσεις.

Σχετικά με το ζήτημα της νομοθετικής εξουσιοδότησης προς τον Γ.Γ.Δ.Ε., λεκτέον ότι με το άρθρο 43 παρ. 2 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «Ύστερα από πρόταση του αρμοδίου Υπουργού επιτρέπεται η έκδοση κανονιστικών διαταγμάτων, με ειδική εξουσιοδότηση νόμου και μέσα στα όριά της. Εξουσιοδότηση για έκδοση κανονιστικών πράξεων από άλλα όργανα της διοίκησης επιτρέπεται προκειμένου να ρυθμιστούν ειδικότερα θέματα ή θέματα με τοπικό ενδιαφέρον ή με χαρακτήρα τεχνικό ή λεπτομερειακό». Όπως δε γίνεται παγίως δεκτό (ΣτΕ Ολομ. 2186/2013, 1210/2010, 2815/2004) ως «ειδικότερα θέματα», για τη ρύθμιση των οποίων επιτρέπεται η παροχή νομοθετικής εξουσιοδότησης στα όργανα της Διοίκησης, νοούνται εκείνα τα οποία αποτελούν, κατά το περιεχόμενό τους και σε σχέση με την ουσιαστική ρύθμιση που περιέχεται στο νομοθετικό κείμενο, μερικότερη περίπτωση ορισμένου θέματος που αποτελεί το αντικείμενο της νομοθετικής ρυθμίσεως.

Περαιτέρω, σύμφωνα και με την υπ' αριθ. 90/2015 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Κομοτηνής (Προεδρική Διαδικασία), σε σχέση με τη νομιμότητα των παρεχομένων εξουσιοδοτήσεων «...η ως άνω εξουσιοδότηση δεν αντίκειται στο άρθρο 43, παρ. 2 του Συντάγματος, διότι είναι ειδική, προσδιορίζουσα συγκεκριμένα το αντικείμενο της κανονιστικής ρύθμισης, όπως απαιτεί το εδ. α' της ανωτέρω συνταγματικής διατάξεως, το δε αντικείμενό της ανάγεται πράγματι σε θέματα ειδικότερα, κατά την έννοια του εδ. β', της παρ. 2 του άρθρου 43 του Συντάγματος. Περαιτέρω δε η συμπερίληψη και των αντιπροέδρων των Δ.Σ. των ημεδαπών ανωνύμων εταιριών μεταξύ των ανωτέρω προσώπων δεν κείται εκτός της εν λόγω εξουσιοδότησης, καθόσον αφενός μεν με την εν λόγω εξουσιοδοτική διάταξη καταλείπεται στη Διοίκηση έδαφος προς ειδικότερη ρύθμιση των εν λόγω προσώπων, αφετέρου δε μεταξύ των προσώπων τα οποία

είναι εντεταλμένα από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση οποιουδήποτε νομικού προσώπου δύναται να είναι και ο αντιπρόεδρος ανωνύμου εταιρίας. Τα δε περί του αντιθέτου προβαλλόμενα από τον προσφεύγοντα είναι αβάσιμα.».

Επιπροσθέτως, η κρίση περί της συνταγματικότητας ή μη των νόμων δεν εμπίπτει στη δικαιοδοτική αρμοδιότητα της Υπηρεσίας μας, αλλά σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθ. 93 του Συντάγματος ανήκει στη δικαιοδοσία των δικαστηρίων της Επικράτειας.

Επειδή, αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, σημειώνουμε ότι τα προβλεπόμενα στις ως άνω διατάξεις διασφαλιστικά μέτρα καταλαμβάνουν όλα τα πρόσωπα που έχουν μία από τις ιδιότητες που αναφέρονται στις προμνησθείσες 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, στην προσφεύγουσα επιβλήθηκαν τα ένδικα μέτρα για την χρονική περίοδο, από «.....» έως «.....», κατά την οποία έφερε εκ των κατονομαζόμενων στην σχετική ΠΟΛ 1282/2013 Απόφαση του ΓΓΔΕ ιδιοτήτων, ήτοι αυτές της Προέδρου και Δ/νουσας Συμβούλου (ΦΕΚ/τ. ΑΕ – ΕΠΕ «.....» και «.....»).

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.

Σχετικά με το ζήτημα της παραγραφής της ελεγχόμενης χρήσης «.....» αυτό αφενός δεν εμπίπτει στα πλαίσια εξέτασης της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 46 του ν. 4174/2013 και αλυσιτελώς προβάλλεται, αφού δεν θίγει το κύρος των διασφαλιστικών μέτρων και σε κάθε περίπτωση αβασίμως τίθεται, διότι είναι γνωστό πως η παραγραφή της χρήσης αυτής έχει παραταθεί διαδοχικώς.

Επειδή, σχετικά με τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, λεκτέον ότι η επικαλούμενη εκ μέρους της «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 (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 η προσφεύγουσα έχει κάθε δυνατότητα πίστωσης και χρήσης των τραπεζικών καταθέσεων και λογαριασμών της, 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 τους, 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.

Αναφορικά δε με το ζήτημα της διακριτικής ευχέρειας της Φορολογικής Διοίκησης στα πλαίσια εφαρμογής των διασφαλιστικών μέτρων, λεκτέον ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 46 του Κ.Φ.Δ., σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 1 της ΠΟΛ 1282/2013 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, τα μέτρα της παρ. 5 του άρθ. 46 του ν.4174/2013 επιβάλλονται άμεσα σε βάρος του παραβάτη **σε κάθε περίπτωση** που η Φορολογική Διοίκηση διαπιστώνει, κατά τον φορολογικό έλεγχο, παραβάσεις φοροδιαφυγής, κατά τα οριζόμενα στην ως άνω παράγραφο, κατόπιν σύνταξης σχετικής Ειδικής Έκθεσης Ελέγχου.

Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι η Φορολογική Διοίκηση, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του νόμου, επιβάλλει σε βάρος του παραβάτη τα προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα, χωρίς τούτο να εναπόκειται στην διακριτική της ευχέρεια σε συνδυασμό πάντως και με τις λοιπές δυνατότητες δράσης της Φορολογικής Διοίκησης που προβλέπονται από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013. Τα δε επιβαλλόμενα μέτρα έχουν απολύτως αυστηρό χαρακτήρα και η Διοίκηση απλώς προβαίνει σε διαπιστωτικού χαρακτήρα αποτίμηση των πραγματικών περιστατικών και υπαγωγή τους στον κανόνα δικαίου.

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 του «.....», σε βάρος της «.....», 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 στο «.....», ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», με Α.Φ.Μ.: «.....», κατοίκου: «.....» – Π. Ψυχικό, αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. «.....», για την ακύρωση της με αριθ. «.....» πράξης του Προϊσταμένου του «.....», με την οποία εφαρμόσθηκαν σε βάρος της 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 Δ/νουςας Συμβούλου από «.....» έως «.....» της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», δ.τ. «.....» (Α.Φ.Μ. : «.....»).

**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).