



**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 1604...

Fax: 213 1604567

**Καλλιθέα, 13/7/2016
Αριθμός απόφασης: 100**

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. Των παραγράφων 5, 6 και 7 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. 170/Α'/26.7.2013), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν από 17/10/2015 (ν.4337/2015 - ΦΕΚ Α' 129/17.10.2015), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 22 της από 24.12.2015 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου σχετικά με την επιβολή προληπτικών ή διασφαλιστικών του δημοσίου συμφέροντος μέτρων.
 - γ. Του Π.Δ. 111/14 (ΦΕΚ Α' 178/29.8.2014).
2. Τις διατάξεις της με αρ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ 3367/31.12.2013, Τεύχος Β') «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
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.

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

7. Την υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ 975/τ. Β'/17.4.2014) απόφαση για «παροχή εξουσιοδότησης» του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

8. Την υπ' αριθ. ... πράξη του ... για τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, που εφαρμόστηκαν σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία «...», με ΑΦΜ: ... καθώς και σε βάρος μεταξύ άλλων του ..., ως Προέδρου αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.4172/2013, όπως ισχύουν.

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

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

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

Επί της από ... και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής, την οποία μας διαβίβασε το και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της αίτησης, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο αιτών, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την ακύρωση της υπ' αριθ. ... πράξης του για την εφαρμογή των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου σε βάρος του, ως νομίμου εκπροσώπου της εταιρείας με την επωνυμία «...», που επιβλήθηκαν βάσει της από ... Ειδικής Έκθεσης Ελέγχου της ως άνω αναφερομένης ελεγκτικής αρχής, επικαλούμενος, μεταξύ άλλων, τα εξής:

α) Έλλειψη προσωπικής και αλληλέγγυας ευθύνης από μέρους του καθώς δεν ήταν μέλος του Δ.Σ. της εταιρείας την ελεγχόμενη χρήση, ήτοι τη χρήση

β) Η εφαρμογή των επίμαχων μέτρων σε βάρος του αποτελεί παρερμηνεία της διάταξης του νόμου και παράνομη επέκταση της προσωπικής ευθύνης του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 και κατ' επέκταση του άρθρου 50 παρ. 2 του ν. 4174/2013.

γ) Δεν άσκησε ποτέ διαχείριση ή διοίκηση ή εκπροσώπηση πραγματικά αλλά μόνο τυπικά.

δ) Εσφαλμένη εφαρμογή της ΠΟΛ 1282/2013 έναντι της μεταγενέστερης ΠΟΛ 1255/2015 σύμφωνα με την οποία τα μέτρα εφαρμόζονται σε βάρος των προσώπων που ήταν εντεταλμένα στη

Διοίκηση κατά το χρόνο που έπρεπε να αποδοθεί ο ΦΠΑ και όχι στα πρόσωπα που μετείχαν σε μεταγενέστερες Διοικήσεις.

ε) Η εφαρμογή των διασφαλιστικών μέτρων σε βάρος του είναι αντίθετη προς την αρχή της αναλογικότητας, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της ασφάλειας του δικαίου.

στ) Ανυπαρξία εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων.

Σύντομο Ιστορικό

Σε βάρος της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «...», με Α.Φ.Μ.: ..., έδρα: ..., αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. ..., αντικείμενο εργασιών: ..., καθώς και σε βάρος, μεταξύ άλλων, του ..., ως Προέδρου του Δ.Σ. αυτής από ... έως ..., εφαρμόστηκαν με την υπ' αριθ. ... πράξη του ..., 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.Π.Α., ποσού που υπερβαίνει τα όρια που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, όπως ισχύουν, κατά την χρήση ..., σύμφωνα με την από ... Ειδική Έκθεση Ελέγχου της ως άνω ελεγκτικής αρχής.

Απόψεις της Υπηρεσίας μας επί των ανωτέρω ισχυρισμών

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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 σε περιπτώσεις που η Φορολογική Διοίκηση διαπιστώνει μη απόδοση, ανακριβή απόδοση, συμψηφισμός, έκπτωση ή διακράτηση Φ.Π.Α., Φ.Κ.Ε., φόρου ασφαλιστρων, 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 επιστροφή των παραπάνω φόρων κατόπιν παραπλάνησης της Φορολογικής Διοίκησης με την παράσταση ψευδών στοιχείων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων, μπορεί, βάση ειδικής έκθεσης ελέγχου, να επιβάλλει σε βάρος του υπόχρεου παραβάτη προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα ...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 6 του ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται ότι 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.»

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, εξειδικεύονται τα πρόσωπα της παραγράφου 6 του ως άνω άρθρου και νόμου και ειδικότερα στην περ. (α) ορίζεται: «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...».

Επειδή, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί έλλειψης προσωπικής και αλληλέγγυας ευθύνης από μέρους του αφού κατά την ελεγχόμενη χρήση δεν ήταν μέλος του Δ.Σ. της εταιρείας και δεν είχε μία από τις ιδιότητες που αναφέρονται στο άρθρο 115 του ν. 2238/1994 και κατ' επέκταση του άρθρου 50 παρ. 2 του ν. 4174/2013, καθώς επίσης και ότι κατά την χρονική περίοδο που διετέλεσε Πρόεδρος του Δ.Σ. δεν άσκησε ποτέ διοίκηση, διαχείριση ή εκπροσώπηση, πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι διότι τα μέτρα αυτά δεν πρέπει να συγχέονται αλλά ούτε και να συνδέονται με την καθ' οποιοδήποτε τρόπο προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη που ενδεχομένως φέρει κάποιος για την πληρωμή του φόρου, τόκων και προστίμων που οφείλονται από νομικά πρόσωπα ή του φόρου που παρακρατείται ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.

Επομένως, δεν υφίσταται σύνδεση της επιβολής των διασφαλιστικών μέτρων του άρθρου 46 του ν. 4174/2013 με τα πρόσωπα που ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την απόδοση των οφειλομένων φόρων, έτσι όπως αυτά ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 115 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε και πλέον του άρθρου 50 του ν. 4172/2013, όπως ισχύει.

Εκ των ανωτέρω προκύπτει σαφώς ότι, τα ως άνω μέτρα επιβάλλονται 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, εκ της ιδιότητας και μόνο, ανεξάρτητα εάν αυτά συμπίπτουν ή όχι με τα πρόσωπα του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 50 του ν. 4172/2013.

Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, σύμφωνα με την από ... Ειδική Έκθεση Ελέγχου του διετέλεσε πρόεδρος του Δ.Σ. της εταιρείας από ... έως ..., επομένως ορθώς εφαρμόστηκαν τα διασφαλιστικά μέτρα σε βάρος του, καθώς είχε την ιδιότητα αυτή μέσα στο χρονικό διάστημα που ορίζει ο νόμος, ήτοι αυτό από την γένεση της υποχρέωσης απόδοσης ή από το χρόνο της διάπραξης, και μέχρι την ενεργοποίηση των μέτρων, ανεξάρτητα αν απέβαλε την ιδιότητα αυτή πριν την εφαρμογή των μέτρων.

Επειδή, επιπροσθέτως, σε ότι αφορά τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης εφαρμογής της ΠΟΛ 1282/2013 έναντι της μεταγενέστερης ΠΟΛ 1255/2015, αυτός πρέπει να απορριφθεί διότι η ΠΟΛ 1282/2013 είναι Απόφαση του ΓΓΔΕ που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση νόμου, ενώ η ΠΟΛ 1255/2015

είναι Εγκύκλιος Διαταγή με την οποία κοινοποιηθήκαν οι διατάξεις των ν. 4337/2015 και 4342/2015 σχετικά με την επιβολή μέτρων για τη διασφάλιση του δημοσίου συμφέροντος.

Στην δε τελευταία παράγραφο της ως άνω εγκυκλίου αναφέρεται ότι «... σε σχέση με τα προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα επισημαίνεται ότι έχει εκδοθεί η ΠΟΛ 1282/31/12/2013 Απόφαση του ΓΓΔΕ, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1038/30.1.2015 Απόφαση του ΓΓΔΕ, οι διατάξεις της οποίας συνεχίζουν και ισχύουν κατά το μέρος που τυγχάνουν εφαρμογής κατόπιν των ανωτέρω τροποποιήσεων».

Επομένως, ορθώς στην περίπτωση του προσφεύγοντος εφαρμόστηκαν οι διατάξεις της ΠΟΛ 1282/2013 Απόφασης του ΓΓΔΕ έτσι όπως αυτή ισχύει.

Επειδή, ο πέμπτος ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί προσβολής θεμελιωδών συνταγματικών αρχών καθώς αυτός είχε αποχωρήσει από το Δ.Σ. της εταιρείας όταν η νομοθεσία απέδωσε προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη στο πρόσωπο του προέδρου του Δ.Σ. ανώνυμης εταιρείας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος αφενός μεν διότι όπως εκτενώς αναπτύχθηκε ανωτέρω δεν υφίσταται σύνδεση των προσώπων της ΠΟΛ 1282/2013 με τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ., αφετέρου δε τα επίμαχα μέτρα δεν έχουν γνήσιο κυρωτικό χαρακτήρα ούτε, άλλωστε, προσλαμβάνουν τέτοιο χαρακτήρα εκ μόνου του λόγου ότι ενδέχεται να κατατείνουν και στη συμμόρφωση των παραβατών προς τις σχετικές καταλογιστικές πράξεις που εκδίδονται σε βάρος τους.

Επιπροσθέτως, εφόσον δεν είναι δυσανάλογα προς τον προαναφερόμενο σκοπό τους και δεν επιφέρουν μόνιμη αλλαγή στην περιουσιακή τους κατάσταση, παρά μόνο 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 ανωτέρω ρύθμισης, χωρίς να παραβιάζεται ή αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης

Επίσης, τα εν λόγω μέτρα δεν επιφέρουν μόνιμη αλλαγή στην περιουσιακή τους κατάσταση, δεν αναιρούν τον πυρήνα του δικαιώματος αλλά περιορίζουν για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα ορισμένους τρόπους άσκησης του, προκειμένου να αποτραπεί η εξαφάνιση κάθε περιουσιακού στοιχείου μέχρι το χρόνο που θα καταστεί δυνατή από το Δημόσιο η αναγκαστική εκτέλεση για την ικανοποίηση των απαιτήσεών του και η εν γένει εξασφάλιση της εκπλήρωσης της υποχρέωσης συνεισφοράς στα φορολογικά βάρη. 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, ο τελευταίος ισχυρισμός του προσφεύγοντος σχετικά με την εικονικότητα ή μη των επίμαχων τιμολογίων δεν εμπίπτει στα πλαίσια εξέτασης της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 46 του ν. 4174/2013 και αλυσitelώς προβάλλεται, καθ' όσον για την επίλυση της διαφοράς που ανέκυψε από την επιβολή των ανωτέρω μέτρων 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.

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, 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

Απορρίπτουμε την ενδικοφανή προσφυγή του ..., με Α.Φ.Μ.:..., διεύθυνση κατοικίας: ..., για την ακύρωση της υπ' αριθ. ... πράξης του, με την οποία εφαρμόστηκαν σε βάρος του τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, ως Προέδρου του Δ.Σ. της εταιρείας με την επωνυμία «...» και Α.Φ.Μ.:... σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, όπως ισχύουν.

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ**

Γ. 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).