



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, 04.11.2015

Αριθμός απόφασης: 60

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 70Β' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν.4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α', άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α'107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

β. Της αριθ. 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».

γ. Τις διατάξεις του Π.Δ. 111/14 (ΦΕΚ Α' 178/29.08.2014).

2. 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.

3. Τις διατάξεις των παραγράφων 5, 6 και 7 του άρθρου 46, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν από 17.10.2015 με τον ν.4337/2015 (Φ.Ε.Κ. 129/Α'/17.10.2015), του άρθρου 55 καθώς και του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ 170/Α'/26.07.2013), όπως ισχύουν.

4. Τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του ν.4337/15 (Φ.Ε.Κ. 129/Α'/17.10.2015) «Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

5. Τις διατάξεις της Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1282/31.12.2013 (Φ.Ε.Κ. 54/Β'/16.01.2014), που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση της παραγράφου 6 του άρθρου 46 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τις

- διατάξεις της ΠΟΛ 1038/30.01.2015 (Φ.Ε.Κ. 239/Β'/17.02.2015) Απόφασης της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων.
6. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
7. 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.
8. Την ΠΟΛ 1005/30.12.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών για την «Επιμήκυνση των προθεσμιών για την έκδοση αποφάσεων επί αιτήσεων αναστολών και επί ενδικοφανών προσφυγών ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».
9. Την ΠΟΛ. 1192/12.08.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών για την «Αναστολή της προθεσμίας για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης (Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών), καθώς και για την έκδοση αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών, κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου».
10. Την ΠΟΛ. 1144/3.07.2015 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».
11. Την υπ' αριθ. πρωτ./28.05.2015) πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ./ με την οποία γνωστοποιήθηκαν τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, σε βάρος της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με δ.τ. «.....», με Α.Φ.Μ./, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ./, που εδρεύει στον/, καθώς και σε βάρος των: α)/, με Α.Φ.Μ./, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ./, β)/, με Α.Φ.Μ./, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ./ και γ)/, με Α.Φ.Μ./, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ./, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.4174/2013, όπως ίσχυαν πριν τη δημοσίευση του ν.4337/15.
12. Την από 20.05.2015 Ειδική Έκθεση Ελέγχου/, σχετικά με την ανωτέρω ανώνυμη εταιρεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.4174/2013, όπως ίσχυαν πριν τη δημοσίευση του ν.4337/15.
13. Την με αριθμό πρωτ. και ημερομηνία/2.07.2015, κατατεθείσα στη Δ.Ο.Υ./, ενδικοφανή προσφυγή: α) της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με δ.τ. «.....», νομίμως εκπροσωπούμενης, β) του/, γ) του/ και δ) του/, καθώς και τα συνημμένα σε αυτή, κατά της υπ' αριθ. πρωτ./28.05.2015 πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ./, για την ακύρωση της ως άνω πράξης με την επιβλήθηκαν σε βάρος τους

διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.4174/2013, όπως ίσχυαν πριν τη δημοσίευση του ν.4337/15.

14. Την από 12.08.2015 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

15. Την από 20.10.2015 εικόνα φορολογούμενου, από το σύστημα TAXIS, της ως άνω εταιρείας.

16. Την από 04.11.2015 εισήγηση του Β2 Τμήματος της Υποδιεύθυνσης Νομικών Θεμάτων της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 2.07.2015 και με αριθ. πρωτ. κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής: α) της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», νομίμως εκπροσωπούμενης, β) του, γ) του και δ) του, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων καθώς και των προβαλλόμενων λόγων της προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση προσφυγή τους και για τους λόγους που επικαλούνται σ' αυτή, αιτούνται την ακύρωση της με αριθ. πρωτ./28.05.2015) πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για την σε βάρος τους εφαρμογή των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.4174/2013, όπως ίσχυαν πριν τη δημοσίευση του ν.4337/15.

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 όπως ισχύει: *«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 ...»*.

Ειδικότερα, όσον αφορά την με αριθ. πρωτ./28.05.2015 προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για την εφαρμογή των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτή εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλεται στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 5 έως 7 του άρθρου 46 του ίδιου νόμου, όπως ίσχυαν πριν τη δημοσίευση του ν.4337/15, σε περιπτώσεις διαπίστωσης σημαντικής φοροδιαφυγής επιβάλλονται προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα, άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του ίδιου ως άνω νόμου, όπως ίσχυαν πριν τη δημοσίευση του ν.4337/15: *«5. Εφόσον η Φορολογική Διοίκηση*

διαπιστώνει παραβάσεις φοροδιαφυγής κατά την έννοια των περιπτώσεων β' και γ' της παρ. 1 του άρθρου 55 αθροιστικά άνω του ποσού των εκατό πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ ή κατά την έννοια των περιπτώσεων δ' και ε' της παρ. 1 του άρθρου 55 του Κώδικα εφόσον η αξία των συναλλαγών των φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει αθροιστικά το ποσό των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) ευρώ, μπορεί βάσει ειδικής έκθεσης ελέγχου, να επιβάλλει σε βάρος του παραβάτη προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα. Στην περίπτωση αυτή δεσμεύεται το πενήντα τοις εκατό (50%) των καταθέσεων, των πάσης φύσεως λογαριασμών και παρακαταθηκών και του περιεχομένου των θυρίδων του παραβάτη. Το μη χρηματικό περιεχόμενο θυρίδων και οι μη χρηματικές παρακαταθήκες, δεσμεύονται στο σύνολό τους.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της επόμενης παραγράφου του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου, όπως ίσχυε πριν τη δημοσίευση του ν.4337/15: «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 την τέλεση της παράβασης και εφεξής, ανεξάρτητα αν έχουν αποβάλει την ιδιότητα αυτή στην περίπτωση οποιασδήποτε παράβασης φοροδιαφυγής των περιπτώσεων β' και γ' της παρ. 1 του άρθρου 55 και κατά την τέλεση αυτής στην περίπτωση οποιασδήποτε παράβασης φοροδιαφυγής των περιπτώσεων δ' και ε' της παρ. 1 του άρθρου 55 του Κώδικα.

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 ίδιου άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις περιπτώσεις α' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 2 της ΠΟΛ 1282/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, όπως αυτή τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με την ΠΟΛ 1038/30.01.2015 Απόφαση της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, με την οποία εξειδικεύονται τα πρόσωπα σε βάρος των οποίων επιβάλλονται τα ως άνω μέτρα, ορίζεται ότι: «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. γ) Για περιορισμένης ευθύνης και ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες στους διαχειριστές αυτών και ως 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 και, όταν αυτοί ελλείπουν ή απουσιάζουν, σε κάθε εταίρο.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 46 του Κ.Φ.Δ., όπως ίσχυαν πριν τη δημοσίευση του ν.4337/15, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 4 της ΠΟΛ 1282/13 (ΦΕΚ Β΄ 54/16.01.2014), όπως αυτή τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με την ΠΟΛ 1038/2015, 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.) όπως ίσχυε πριν τη δημοσίευση του ν.4337/15, και δι' 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 και αναλύονται τα πραγματικά περιστατικά, η επεξεργασία των στοιχείων - οι διαπιστώσεις επ' αυτών, οι διαπιστωθείσες παραβάσεις, το συμπέρασμα που ο έλεγχος κατέληξε καθώς και οι διατάξεις σύμφωνα με τις οποίες διενεργήθηκε ο φορολογικός έλεγχος.

Επειδή, όσον αφορά τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό των αιτούντων, περί παραβίασης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης αναφέρουμε ότι με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999) ορίζεται ότι: *«Αν η λήψη του δυσμενούς μέτρου είναι αναγκαία για την αποτροπή κινδύνου ή λόγω επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος, είναι, κατ' εξαίρεση, δυνατή η, χωρίς προηγούμενη κλήση του ενδιαφερομένου, ρύθμιση. Αν η κατάσταση που ρυθμίστηκε είναι δυνατόν να μεταβληθεί, η διοικητική αρχή, μέσα σε χρονικό διάστημα δεκαπέντε (15) ημερών, καλεί τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, σύμφωνα με τις προηγούμενες παραγράφους, οπότε προβαίνει σε τυχόν νέα ρύθμιση. Αν η πιο πάνω προθεσμία παρέλθει άπρακτη, το μέτρο παύει αυτοδικαίως, και χωρίς άλλη ενέργεια, να ισχύει ...».*

Με βάση τα προαναφερθέντα και με σκοπό την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των σχετικών διατάξεων, παρασχέθηκαν οδηγίες με την ΠΟΛ 1103/20.4.2012 Εγκύκλιο της Διεύθυνσης Παρακολούθησης Νομικών Υποθέσεων Ελέγχου και Αναγκαστικής Είσπραξης, σύμφωνα με την οποία: *«...Σε περίπτωση εφαρμογής των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, τα εν λόγω μέτρα λαμβάνονται εξαιρετικά και έχουν προληπτικό και επείγοντα χαρακτήρα, ως εκ τούτου, εξαιρούνται της τήρησης του τύπου της προηγούμενης ακρόασης των φορολογουμένων, ενόψει του σκοπού της εν λόγω διάταξης, ο οποίος συνίσταται στη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, ούτως ώστε να δεσμευθούν οι λογαριασμοί και οι καταθέσεις καθώς και εν γένει τα περιουσιακά στοιχεία του υπόχρεου μέχρι εκδόσεως των σχετικών τίτλων βεβαίωσης. Η προηγούμενη κλήση των προσώπων αυτών, θα ματαίωνε το σκοπό του νόμου, ο οποίος έχει αναχθεί από το νομοθέτη, επιτρεπώς κατά το Σύνταγμα, σε σκοπό επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος και θα έθετε σε κίνδυνο τα συμφέροντα του Δημοσίου.*

Στις ανωτέρω περιπτώσεις ... η αρμόδια για την εφαρμογή των μέτρων φορολογική αρχή οφείλει να επιδίδει με απόδειξη στον υπόχρεο, σε βάρος του οποίου εφάρμοσε τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, κλήση προς επιγενόμενη ακρόαση για τις διαπιστώσεις που καταγράφηκαν στην Ειδική Έκθεση ελέγχου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την ημερομηνία εφαρμογής των μέτρων».

Στη προκειμένη περίπτωση, η Δ.Ο.Υ. ορθώς ακολούθησε την διαδικασία της επιγενόμενης ακρόασης προς την εταιρεία «.....», τον και τον όπως αποδεικνύεται από τις από 2.06.2015 και 12.06.2015 συνημμένες κλήσεις προς ακρόαση, οι οποίες νομίμως επιδόθηκαν, σύμφωνα με τις συνημμένες εκθέσεις επίδοσης της εφοριακού υπαλλήλου, της Δ.Ο.Υ.

Όμως, όσον αφορά τον, η αρμόδια Φορολογική Αρχή παρέλειψε να τον καλέσει ταυτόχρονα ή εντός της προβλεπόμενης αποκλειστικής προθεσμίας των δεκαπέντε (15) ημερών από την εφαρμογή των μέτρων, ως όφειλε, προκειμένου να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις του επί των διαπιστώσεων της από 20.05.2015 Ειδικής Έκθεσης Ελέγχου και για το λόγο αυτό η προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει ακυρωτέα ως προς το πρόσωπό του, διότι εν προκειμένω, ο προσφεύγων εκπροθέσμως κλήθηκε με την από 3.08.2015 κλήση προς ακρόαση (του άρθρου 6 του Ν.2690/1999).

Επειδή, ο δεύτερος ισχυρισμός των προσφευγόντων σχετικά με την επικαλούμενη εκ μέρους τους «αναλογικότητα» μεταξύ της διοικητικής κύρωσης και των διαπραχθεισών παραβάσεων, είναι ουσιαστικά 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 επιβαλλόμενα μέτρα έχουν απολύτως αυστηρό χαρακτήρα και η Διοίκηση προβαίνει σε διαπιστωτικού χαρακτήρα αποτίμηση των πραγματικών περιστατικών και υπαγωγή τους στον κανόνα δικαίου πριν την εφαρμογή των διατάξεων. Είναι προφανές δε ότι με βάση τα προαναφερθέντα, τα μέτρα που λαμβάνονται από τη Διοίκηση, προληπτικά και όχι κατασταλτικά, είναι κατάλληλα και αποτελεσματικά για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού, χωρίς τα επερχόμενα μειονεκτήματα να υπερσκελίζουν τα πλεονεκτήματα (σχετ. ΣτΕ 1149/88, ΣτΕ 4050/90, ΣτΕ 3112/90, ΣτΕ 2775/89).

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό των αιτούντων σχετικά με τα προβλήματα που δημιουργούνται στην οικονομική και επαγγελματική τους ελευθερία, αναφέρουμε ότι τα διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα που έχουν εφαρμοστεί σε βάρος τους ουδόλως περιορίζουν την οικονομική τους ελευθερία καθόσον δεν εμποδίζεται με κανένα τρόπο η άσκηση οποιασδήποτε οικονομικής δραστηριότητας. Επιπλέον, η δέσμευση των καταθέσεων, των πάσης φύσεως λογαριασμών και παρακαταθηκών, αφορά μόνο το πενήντα τοις εκατό (50%) αυτών ενώ το υπόλοιπο παραμένει στην διάθεσή τους και η χρήση αυτού δεν υπόκειται σε κάποιου είδους περιορισμό. Επίσης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 3 της ΠΟΛ 1282/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, οι ως άνω δεσμεύσεις δεν

εφαρμόζονται για ποσά μισθών και συντάξεων που κατατίθενται σε αυτούς, για εκπλήρωση φορολογικών και ασφαλιστικών υποχρεώσεων καθώς και για αποδοχές εργαζομένων και ασφαλιστικών εισφορών που καταβάλλονται από τον παραβάτη.

Επειδή, στις δεσμεύσεις που επιβάλλονται από τη Φορολογική Διοίκηση συμπεριλαμβάνεται η μη παραλαβή και μη χορήγηση εγγράφων που απαιτούνται για τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων, με κανένα τρόπο αυτό δεν οδηγεί στην οικονομική εξόντωση του παραβάτη και δεν συνεπάγεται στέρηση της δυνατότητας χρήσης και διάθεσης των περιουσιακών στοιχείων αφού τα στοιχεία αυτά δεν προσημειώνονται, κατάσχονται ή εκπλειστηριάζονται και έχουν τη δυνατότητα να τα διαχειριστούν με κάθε τρόπο. Συνεπώς οι περιορισμοί που επιβάλλονται στην απόλαυση του δικαιώματος της ιδιοκτησίας του διοικούμενου με τα θεσπιζόμενα ως άνω μέτρα δεν επιφέρουν μόνιμη αλλαγή στην περιουσιακή του κατάσταση, δεν αναιρούν τον πυρήνα του δικαιώματος αλλά περιορίζουν για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα ορισμένους τρόπους άσκησής του προκειμένου να αποτραπεί η εξαφάνιση από το τελευταίο κάθε περιουσιακού του 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 είναι επιτρεπτός ο περιορισμός των ατομικών δικαιωμάτων με νόμο για λόγους δημοσίου συμφέροντος, με την προϋπόθεση ότι δεν αναιρείται η ουσία – ο πυρήνας – του εκάστοτε ατομικού δικαιώματος, γεγονός που συμβαίνει όταν η άσκησή του υποβάλλεται σε απόλυτες απαγορεύσεις ή δυσχεραίνεται υπέρμετρα με εκτεταμένους ή υπερβολικούς κατά περιεχόμενο ή κατά τόπο ή κατά χρονική διάρκεια περιορισμούς.

Επειδή, αναφορικά με το τρίτο ισχυρισμό των προσφευγόντων, σύμφωνα με την αριθ. /..... συμβολαιογραφική συστατική πράξη, ενώπιον της συμβολαιογράφου, περί μετατροπής της Ε.Π.Ε. με την επωνυμία «.....» σε Α.Ε. με την επωνυμία «.....», η οποία εγκρίθηκε με την αριθ. Απόφαση του Νομάρχη και δημοσιεύτηκε σε περίληψη στο ΦΕΚ (ΑΕ & ΕΠΕ) με αριθ., η μετατροπή δε αυτή διέπεται από τις διατάξεις του Κ.Ν. 2190/20. Σύμφωνα δε με το άρθρο 75 του ίδιου νόμου σχετικά με τα αποτελέσματα της συγχώνευσης: «.... α) Η απορροφούσα εταιρεία υποκαθίσταται στο σύνολο των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων της ή των απορροφούμενων εταιρειών, περιλαμβανομένων των διοικητικών αδειών που έχουν εκδοθεί υπέρ της ή των απορροφούμενων εταιρειών και η μεταβίβαση αυτή εξομοιώνεται με καθολική διαδοχή....». Με την ως άνω πράξη μεταβλήθηκε ο νομικός τύπος της ήδη υφιστάμενης εταιρείας, της οποίας η νομική προσωπικότητα συνεχίζεται στο πρόσωπο της νέας εταιρείας, η οποία εισήλθε σε όλες τις μέχρι τότε υποχρεώσεις και σε όλα τα δικαιώματα καθιστάμενης έτσι καθολική διάδοχός της στο σύνολο των περιουσιακών δικαιωμάτων και υποχρεώσεων έναντι των τρίτων.

Επειδή, τα μέτρα της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του ν.4174/2013, όπως ίσχυε πριν τη δημοσίευση του ν.4337/15, επιβάλλονται σωρευτικά, εφόσον οι διαπιστούμενες παραβάσεις του

νομικού προσώπου υπερβαίνουν το τιθέμενο στις άνω διατάξεις ποσό, σε βάρος των παραβατών νομικών προσώπων και σε βάρος νομικών ή φυσικών προσώπων που έχουν ή είχαν μια από τις ιδιότητες που έχουν αναφερθεί παραπάνω (βλ. περιπτώσεις α' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 2 της ΠΟΛ 1282/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, όπως αυτή τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με την ΠΟΛ 1038/30.01.2015 Απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων), από την τέλεση οποιασδήποτε παράβασης φοροδιαφυγής των περιπτώσεων β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., 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.

Επειδή, όσον αφορά τον τέταρτο ισχυρισμό των προσφευγόντων, η ως άνω Ειδική Έκθεση Ελέγχου, τυγχάνει πλήρης, ορθή, αληθής, νόμιμη και αναλύει εμπεριστατωμένα τους λόγους για τους οποίους εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Στην προκειμένη περίπτωση, και όπως προκύπτει από το σώμα της από 20.05.2015 Ειδικής Έκθεσης Ελέγχου, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η ελεγχόμενη ανώνυμη εταιρεία, για τις χρήσεις 2005, 2007, 2008, 2009 και 2010, ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους ή μερικώς εικονικές, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», με Α.Φ.Μ., αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Στην ως άνω Ειδική Έκθεση Ελέγχου περιλαμβάνονται τα αίτια του ελέγχου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου καταγράφονται αναλυτικά τα εικονικά φορολογικά στοιχεία (ημερομηνία και αριθμός στοιχείου, περιγραφή παροχής υπηρεσίας, καθαρή αξία, Φ.Π.Α. και η συνολική αξία εκάστου στοιχείου), το πόρισμα ελέγχου, οι ισχύουσες διατάξεις και το συμπέρασμα. Η συνολική καθαρή αξία των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει τα όρια που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.4174/2013, όπως ίσχυαν πριν τη δημοσίευση του ν.4337/15 και άρα ορθώς ελήφθησαν σε βάρος των προσφευγόντων διασφαλιστικά του Δημοσίου συμφέροντος μέτρα άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα.

Επειδή, όσον αφορά την αμφισβήτηση της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, αυτός αφορά το κύρος της καταλογιστικής πράξης και ο οποίος δεν εμπίπτει στα πλαίσια εξέτασης της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 46 του ν.4174/2013 και αλυσιτελώς προβάλλεται στην παρούσα.

Κατόπιν των ανωτέρω,

Αποφασίζουμε

A. Απορρίπτουμε την με αριθ. πρωτ. /2.07.2015 ενδικοφανή προσφυγή των κάτωθι:

1. της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία: «.....», με δ.τ. «.....», με Α.Φ.Μ., αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. που

εδρεύει στον
2. του, με Α.Φ.Μ., αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ.
..... που κατοικεί στην, επί της οδού, αρ. και
3. του, με Α.Φ.Μ., αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ., που
κατοικεί στη, επί της οδού, αρ.
για την ακύρωση της με αριθ. πρωτ./28.05.2015 πράξης του Προϊσταμένου της
Δ.Ο.Υ., με την οποία γνωστοποιήθηκε η σε βάρος τους εφαρμογή των
μέτρων για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του
άρθρου 46 του ν.4174/2013, όπως ίσχυαν πριν τη δημοσίευση του ν.4337/15 και

Β. ακυρώνουμε την με αριθ./28.05.2015 πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
....., αποκλειστικά και μόνο ως προς το πρόσωπο του,
με Α.Φ.Μ., αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ., που κατοικεί στη,
οδός, αρ., με την οποία γνωστοποιήθηκε η σε βάρος του εφαρμογή των
μέτρων για τη διασφάλιση των συμφερόντων του δημοσίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του
άρθρου 46 του ν.4174/2013, όπως ίσχυαν πριν τη δημοσίευση του ν.4337/15.

Με εντολή του Προϊσταμένου της

Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

ΝΟΜΙΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ

Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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).