



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα, 25/09/2015

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 51

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΝΟΜΙΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ

ΤΜΗΜΑ Β2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604548

ΦΑΞ : 2131604567

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. Του Π.Δ. 111/14 (ΦΕΚ 178 Α'/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 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ 170/Α΄/26.07.2013), όπως ισχύουν.
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 αρ. Πρωτ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ975/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 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».
9. Την υπ' αρ./2015 πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης για τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, που εφαρμόστηκαν σε βάρος της Ανώνυμης Εταιρίας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, έδρα στη Θεσσαλονίκη, οδόςκαι αντικείμενο εργασιών την, καθώς και σε βάρος μεταξύ άλλων της (**ΑΦΜ**), 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.
10. Την από/2015 Ειδική Έκθεση Ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, σχετικά με τον ανωτέρω συνεταιρισμό, που συντάχθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.4174/2013.
11. Την με αρ. πρωτ./2015, κατατεθείσα στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, ενδικοφανή προσφυγή της(ΑΦΜ) και τα συνημμένα σε αυτή, για την ακύρωση της με αρ.-2015 πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, με την οποία εφαρμόστηκαν σε βάρος της ανωτέρω τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου.
12. Την από/2015 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης επί της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
13. Την από/2015 εικόνα φορολογούμενου από το σύστημα taxis.

14. Την από/2015 εισήγηση του Β2 Τμήματος Νομικής Υποστήριξης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από/2015 και με αρ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής τηςως Διευθύντρια της εταιρίας «.....» και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων στην ενδικοφανή προσφυγή, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Κατόπιν ελέγχου στην εταιρία με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, έδρα στη Θεσσαλονίκη, οδόςκαι αντικείμενο εργασιών, διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω εταιρία προέβη στην αποδοχή και λήψη συνολικάεικονικών φορολογικών στοιχείων από δύο εκδότριες υπεράκτιες εταιρίες (τηνκαι την, οι οποίες είχαν τους ίδιους ιδιοκτήτες με την ελεγχόμενη) κατά τις χρήσεις 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, συνολικής καθαρής αξίας 428.600,00€, ποσό που υπερβαίνει τα όρια του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του Ν. 4174/2013, όπως ισχύει. Επομένως, εφαρμόστηκαν σε βάρος της εταιρίας και σε βάρος, μεταξύ άλλων, της προσφεύγουσας, ως Διευθύντριας αυτής, τα μέτρα για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, σύμφωνα με την από/2015 Ειδική Έκθεση Ελέγχου του ΣΔΟΕ Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας, που συντάχθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του Ν. 4174/2013.

Η προσφεύγουσα με την αρ. πρωτ.και ημερομηνία/2015 ενδικοφανή προσφυγή της, κατατεθείσα στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, η οποία μας διαβιβάστηκε με το αρ. πρωτ.-2015 έγγραφο της εν λόγω υπηρεσίας, αιτείται την ακύρωση και εξαφάνιση της με αρ. πρωτ.-2015 πράξης του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., με την οποία εφαρμόστηκαν σε βάρος της τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του Ν. 4174/2013 ισχυριζόμενη ότι:

α) Η λήψη σε βάρος της προσφεύγουσας των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του δημοσίου δεν είναι νόμιμη, καθώς η ίδια δεν άσκησε με οποιοδήποτε τρόπο διοίκηση, διαχείριση ή εκπροσώπηση της εταιρίας. Από τη διάταξη του άρθρου 46, παρ. 6 του Ν. 4174/2013, σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 2, παρ. 1, περ. α' της ΠΟΛ 1282/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων συνάγεται ότι η λήψη μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου και σε βάρος των φυσικών προσώπων προϋποθέτει προηγουμένως και αναγκαίως την ιδιότητα του φυσικού αυτού προσώπου ως εντεταλμένου από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας. Προς απόδειξη του ισχυρισμού της ως προς τη μη άσκηση διοίκησης, διαχείρισης ή εκπροσώπησης της εταιρίας, η προσφεύγουσα προσκομίζει βεβαιώσεις του εργοδότη της, του ασφαλιστικού της φορέα και του ΟΑΕΔ σε σχέση με την άδεια μητρότητάς της, η οποία διήρκεσε απόέως Επιπλέον, προσκομίζει ένορκες βεβαιώσεις των δύο (διαδοχικά)

Προέδρων της εταιρίας «.....» (του) και της εργαζομένης ως βοηθού λογιστή στην εταιρία «.....»Επίσης, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η συμμετοχή της στο Δ. Σ. της εταιρίας «.....» έγινε εν αγνοία της, χωρίς η ίδια να έχει συναινέσει ή να αποδεχθεί την ιδιότητα αυτή και χωρίς να έχει θέσει την υπογραφή της στα δημοσιευμένα πρακτικά του Δ.Σ. της εν λόγω εταιρίας.

β) Ακόμη και εάν θεωρηθεί ότι με την ιδιότητα και μόνο της Διευθύντριας έπρεπε να ληφθούν τα μέτρα διασφάλισης σε βάρος της, η προσφεύγουσα προβάλλει ότι δεν συντρέχουν οι λοιπές προϋποθέσεις επιβολής τους, διότι οι παραβάσεις που καταλογίζονται στις δύο χρήσεις (2008 και 2009), κατά τη διάρκεια των οποίων κατείχε τη θέση της Διευθύντριας, δεν υπερβαίνουν αθροιστικά τα 300.000€.

γ) Η διάταξη του άρθρου 2, παρ. 1, περ. α' της ΠΟΛ 1282/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και η προσβαλλόμενη πράξη που εκδόθηκε κατ' εφαρμογή της είναι αντισυνταγματική. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη απόφαση αντίκειται στα άρθρα 5, παρ. 1, 17, παρ. 1 και 25, παρ. 1 του Συντάγματος, καθώς και στο άρθρο 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ και επομένως στην αρχή της αναλογικότητας, με βάση την οποία, οι επιβαλλόμενοι από το νομοθέτη και την Διοίκηση περιορισμοί πρέπει να είναι μόνο οι εκάστοτε αναγκαίοι και να συνάπτονται με τον σκοπό που επιδιώκει ο νόμος, επιβάλλεται δε πάντοτε να υπάρχει εύλογη σχέση μεταξύ συγκεκριμένου μέτρου και του επιδιωκόμενου σκοπού. Αντίθετα, με βάση τις ανωτέρω διατάξεις, τα μέτρα διασφάλισης επιβάλλονται αδιακρίτως και είναι δυνατό να οδηγήσουν το φυσικό πρόσωπο σε οικονομική καταστροφή που δεν θα μπορεί να επανορθωθεί. Επιπλέον, δεν γίνεται επαρκής εξειδίκευση του δημοσίου συμφέροντος που εξυπηρετεί η συγκεκριμένη διάταξη, ώστε να δικαιολογείται ο περιορισμός των συνταγματικώς κατοχυρωμένων δικαιωμάτων του φορολογούμενου. Η προσφεύγουσα προσθέτει ότι τα διασφαλιστικά μέτρα αποτελούν κατ' ουσία συντηρητική κατάσχεση της περιουσίας του προσώπου κατά του οποίου λαμβάνονται, χωρίς να μεσολαβήσει δικαστική κρίση.

δ) Επίσης, η προσβαλλόμενη με την παρούσα προσφυγή πράξη είναι ακυρωτέα ως ερειδόμενη σε διάταξη (τη διάταξη του άρθρου 2, παρ. 1, περ. α' της ΠΟΛ 1282/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα) η οποία έχει εκδοθεί *καθ' υπέρβαση της εξουσιοδότησης του νόμου* που προβλέπει την έκδοσή της και συγκεκριμένα τη διάταξη του άρθρου 46, παρ. 6 του Ν. 4174/2013. Η εξουσιοδότηση αυτή αφορά αποκλειστικά και μόνο τα πρόσωπα που είναι εντεταλμένα από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση του νομικού προσώπου και δεν παρέχεται η δυνατότητα στον Γενικό Γραμματέα να καθορίζει και άλλα πρόσωπα κατά των οποίων λαμβάνονται τα μέτρα χωρίς αυτά να είναι εντεταλμένα από το νόμο ή από οποιαδήποτε άλλη αιτία στη διοίκηση, διαχείριση ή εκπροσώπηση του νομικού προσώπου.

Η προσφεύγουσα επισημαίνει ότι η λήψη των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου κατά ενός προσώπου που δεν περιλαμβάνεται εκ μόνης της ιδιότητάς του μεταξύ των συνυπόχρεων με την ανώνυμη εταιρία προσώπων κατά το άρθρο 50 του Ν. 4174/2013, αποτελεί

ενέργεια που υπερβαίνει πλήρως το σκοπό του νόμου, είναι τελείως απρόσφορη και αλυσιτελής αφού δεν νοείται διασφάλιση κατά ενός προσώπου που δεν έχει υποχρέωση καταβολής.

ε) Τα μέτρα διασφάλισης επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας χωρίς προηγουμένως να κληθεί να εκθέσει τις απόψεις της (δικαίωμα ακρόασης), διαδικασία η οποία, από το άρθρο 20 του Συντάγματος, είναι υποχρεωτική προτού εκδηλώσει η Διοίκηση τη βούληση να επιβάλλει πρόστιμο με την έκδοση της σχετικής πράξης. Κατά συνέπεια, η παράλειψη τήρησης αυτής της διαδικασίας επιφέρει απόλυτη ακυρότητα της πράξης.

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 αρ. πρωτ./2015 προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, 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 με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του ν.4174/2013, «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 την παράγραφο 6 του άρθρου 46 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «6. Τα μέτρα της παραγράφου 5 επιβάλλονται σωρευτικά σε βάρος των ομορρύθμων εταίρων προσωπικών εταιρειών, 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. ...».

Επειδή, σύμφωνα με την περίπτωση β' της παραγράφου 1, του άρθρου 2 της ΠΟΛ 1282/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει μετά την τροποποίηση – συμπλήρωσή της με την ΠΟΛ 1038/30.01.2015, με την οποία εξειδικεύονται τα πρόσωπα σε βάρος των οποίων επιβάλλονται τα ως άνω μέτρα, ορίζεται ότι προκειμένου: «α) 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 το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτών.».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 2 της ίδιας ΠΟΛ 1282/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα ορίζεται ότι «Τα ίδια ως άνω μέτρα επιβάλλονται σωρευτικά, εφόσον οι διαπιστούμενες παραβάσεις του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας υπερβαίνουν το πιθέμενο 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 όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις παραπάνω ιδιότητες κατά την τέλεση οποιασδήποτε παράβασης φοροδιαφυγής των περιπτώσεων δ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει.».

Επειδή, από την ανωτέρω διάταξη συνάγεται ότι τα διασφαλιστικά μέτρα εφαρμόζονται σε βάρος των αναφερόμενων σε αυτές προσώπων από μόνη την ιδιότητά τους, χωρίς να χρειάζεται η απόδειξη εκ μέρους της φορολογικής αρχής της πραγματικής άσκησης των καθηκόντων τους. Περαιτέρω, όσον αφορά **τον πρώτο ισχυρισμό** της προσφεύγουσας ότι η ίδια δεν άσκησε με οποιοδήποτε τρόπο διοίκηση, διαχείριση ή εκπροσώπηση της ελεγχθείσας εταιρίας, αυτός τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος, καθώς η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία ικανά να στηρίξουν τον συγκεκριμένο ισχυρισμό. Αντίθετα, από το υπ' αρ.πρακτικό Δ.Σ. της εν λόγω εταιρίας, το οποίο είναι ισχυρό και έχει δημοσιευτεί στο υπ' αρ.Φ.Ε.Κ. (τεύχος Α.Ε. & Ε.Π.Ε.), τηρώντας τη διαδικασία της δημοσίευσης των πράξεων και των στοιχείων των ανωνύμων εταιρειών όπως αυτή προβλέπεται από το άρθρο 20 του ν. 2190/1920 και λαμβανομένου υπόψη ότι η δημοσίευση αυτή είναι μείζονος σημασίας, αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα ανέλαβε τη θέση της Διευθύντριας της εταιρίας από τηνέως και τη λήξη της θητείας του συγκεκριμένου Δ.Σ., ήτοι την Ο ισχυρισμός της ότι δεν γνώριζε τη συμμετοχή της στο Δ.Σ. της εταιρίας και ότι δεν έθεσε την υπογραφή της στα δημοσιευμένα πρακτικά του είναι αναπόδεικτος και, συνακόλουθα, δεν μπορεί να γίνει δεκτός.

Επειδή, η απουσία της προσφεύγουσας από την εργασία της απόέως καιμε άδειες διαδοχικά λόγω τοκετού, λοχείας και μητρότητας, δεν έχει ως αναγκαίο επακόλουθο και την αποχή της από οποιαδήποτε πράξη διοίκησης, διαχείρισης ή εκπροσώπησης της εταιρίας, στην οποία εξακολουθούσε να είναι διορισμένη ως Διευθύντρια. Επιπλέον, δεν

αποδεικνύεται από τα προσκομισθέντα έγγραφα ότι η προσφεύγουσα απώλεσε με οποιοδήποτε τρόπο την ιδιότητα αυτή κατά το ανωτέρω χρονικό διάστημα. Άλλωστε, ακόμη και αφότου η προσφεύγουσα επέστρεψε στην εργασία της την, η ιδιότητά της ως Διευθύντριας της εν λόγω εταιρίας διατηρήθηκε έως και την Από την ιδιότητά της, λοιπόν, και μόνο, συνάγεται ότι η προσφεύγουσα ήταν σε θέση το χρονικό διάστημα της θητείας της να ασκήσει καθήκοντα διοίκησης, διαχείρισης ή έστω εκπροσώπησης της εταιρίας, μη κρίνόμενες επαρκείς οι σχετικές ένορκες βεβαιώσεις που προσκομίζονται για την ανταπόδειξη των ανωτέρω.

Επειδή, με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις, τα διασφαλιστικά μέτρα επιβάλλονται σωρευτικά και σε βάρος του Διευθυντή της ανώνυμης εταιρίας, με προϋπόθεση να κατείχε την ιδιότητα αυτή κατά την τέλεση οποιασδήποτε παράβασης φοροδιαφυγής των περιπτώσεων δ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει, εφόσον οι διαπιστούμενες παραβάσεις της ανώνυμης εταιρίας υπερβαίνουν το τιθέμενο στις διατάξεις του α' εδαφίου της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013 ποσό και εν προκειμένω το ποσό των 300.000 ευρώ. Επειδή, λοιπόν, η ανώνυμη εταιρία, στην οποία η προσφεύγουσα ήταν Διευθύντρια την περίοδοέως και, έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 417.800 ευρώ έως και την(ημερομηνία που έληξε η ιδιότητά της ως Διευθύντρια), ποσό που υπερβαίνει το όριο των 300.000 ευρώ, **ο δεύτερος ισχυρισμός της** είναι απορριπτέος ως αβάσιμος, καθώς το συγκεκριμένο όριο ελέγχεται μόνο όσον αφορά την παράβαση του νομικού προσώπου και σε καμία περίπτωση δεν επιμερίζεται στα φυσικά πρόσωπα, σε βάρος των οποίων λαμβάνονται τα μέτρα διασφάλισης, ανάλογα με το χρονικό διάστημα κατά το οποίο κατείχαν τη συγκεκριμένη ιδιότητα.

Επειδή η φορολογική διοίκηση δεν έχει αρμοδιότητα να τοποθετηθεί επί του ερωτήματος που αφορά το σύμφωνο ή μη με το Σύνταγμα χαρακτήρα ενός φορολογικού νόμου, καθότι αρμόδια για το θέμα αυτό είναι τα διοικητικά δικαστήρια, **ο τρίτος ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αντισυνταγματικότητας** των διατάξεων του άρθρου 46 του ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ 1282/31.12.2013 δεν μπορεί να εξεταστεί.

Επιπρόσθετα, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αναλογικότητας μεταξύ της διοικητικής κύρωσης και των διαπραχθεισών παραβάσεων, είναι προφανώς αβάσιμος, διότι τέτοια σχέση αναλογικότητας δεν καθορίζεται από τις διατάξεις. Στο φορολογικό δίκαιο οι διατάξεις ερμηνεύονται «γραμματικά» και όχι «αναλογικά», καθώς 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. Τα μέτρα διασφάλισης 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 (βλ. σχετ. ΣτΕ 1149/88, ΣτΕ 4050/90, ΣτΕ 3112/90, ΣτΕ 2775/89).

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η επιβολή των μέτρων είναι δυνατό να οδηγήσουν το φυσικό πρόσωπο σε οικονομική καταστροφή που δεν θα μπορεί να επανορθωθεί είναι επίσης

αβάσιμος, καθώς καμία βλάβη δεν επέρχεται σε βάρος της, αφού έχει δυνατότητα πίστωσης και χρήσης των τραπεζικών καταθέσεων και λογαριασμών της, οι οποίοι δεν δεσμεύονται εξ ολοκλήρου, ενώ μεταξύ των πιστοποιητικών που απαγορεύεται να χορηγηθούν, σε περίπτωση λήψης των ανωτέρω μέτρων, περιλαμβάνονται περιοριστικά και μόνο αυτά που απαιτούνται για την κατάρτιση συμβολαιογραφικών πράξεων μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων, γεγονός που δεν οδηγεί καθ' οιονδήποτε τρόπο στην οικονομική εξόντωση, αφού τα στοιχεία αυτά δεν προσημειώνονται, κατάσχονται ή εκπλειστηριάζονται και δίδεται η δυνατότητα διαχείρισής τους κατά τα λοιπά.

Επισημαίνεται, επίσης, ότι ο νομοθέτης στην παράγραφο 1 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013 διαχωρίζει τη συντηρητική κατάσχεση ως μέτρο διασφάλισης των οφειλών του Δημοσίου, για την οποία θέτει ως προϋπόθεση εφαρμογής της την ύπαρξη εκτελεστού τίτλου του άρθρου 45 του ως άνω νόμου, από τα διασφαλιστικά μέτρα της παρ. 5 του άρθρου 46 του ίδιου νόμου.

Σε σχέση με το τέταρτο επιχείρημα της προσφεύγουσας ότι δεν νοείται διασφάλιση κατά ενός προσώπου που δεν έχει υποχρέωση καταβολής και ότι η διάταξη του άρθρου 2, παρ. 1, περ. α' της ΠΟΛ 1282/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα έχει εκδοθεί *καθ' υπέρβαση της εξουσιοδότησης του νόμου* που προβλέπει την έκδοσή της, επισημαίνουμε τα εξής:

Επειδή, στο 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.

Επειδή, στην παράγραφο 6 του άρθρου 46 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «*6. Τα μέτρα της παραγράφου 5 επιβάλλονται σωρευτικά σε βάρος των ομορρύθμων εταίρων προσωπικών εταιρειών, 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. ...».

Επειδή, στην περίπτωση α' της παραγράφου 1, του άρθρου 2 της ΠΟΛ 1282/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει μετά την τροποποίηση – συμπλήρωσή της με την ΠΟΛ 1038/30.01.2015, με την οποία εξειδικεύονται τα πρόσωπα σε βάρος των οποίων επιβάλλονται τα ως άνω μέτρα, ορίζεται ότι προκειμένου για ημεδαπές ανωνύμες εταιρίες τα μέτρα επιβάλλονται και στους διευθυντές τους.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αρ. 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.». Το ίδιο ως άνω σκεπτικό ισχύει βέβαια και για τους διευθυντές των ανωνύμων εταιριών.

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι τα διασφαλιστικά μέτρα επιβάλλονται αποκλειστικά και μόνο στα πρόσωπα του άρθρου 46, παρ. 6 του ν. 4174/2013, έτσι όπως αυτά εξειδικεύονται στο άρθρο 2 της ΠΟΛ 1282/2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει μετά την τροποποίηση – συμπλήρωσή της με την ΠΟΛ 1038/30.01.2015, ανεξάρτητα εάν τα πρόσωπα αυτά συμπίπτουν ή όχι με τα πρόσωπα του άρθρου 50 του ν. 4172/2013, καθώς οι διατάξεις περί Μέτρων Διασφάλισης των Συμφερόντων του Δημοσίου καταστρώνονται διαφορετικά από τις διατάξεις περί αλληλέγγυας ευθύνης για την απόδοση των οφειλόμενων φόρων. Με βάση τα παραπάνω, ο **τέταρτος ισχυρισμός** της προσφεύγουσας είναι νόμω αβάσιμος και δεν γίνεται δεκτός.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999) ορίζεται ότι «*Αν η λήψη του δυσμενούς μέτρου είναι αναγκαία για την αποτροπή του κινδύνου ή λόγω επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος, είναι κατ' εξαίρεση, δυνατή η, χωρίς προηγούμενη κλήση του ενδιαφερόμενου, 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 προηγούμενα και με σκοπό την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των σχετικών διατάξεων, παρασχέθηκαν οδηγίες με την ΠΟΛ 1103/20.04.2012 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 δεσμευτούν 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 είχε αναχθεί από το νομοθέτη, επιτρεπώς κατά το Σύνταγμα, σε σκοπό επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος και θα έθετα 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 εφαρμόσε τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, κλήση προς επιγενόμενη ακρόαση για τις διαπιστώσεις που καταγράφηκαν στην Ειδική Έκθεση ελέγχου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας δεκαπέντε ημερών από την ημερομηνία εφαρμογής των μέτρων».

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης ακολούθησε την οδό της επιγενόμενης ακρόασης, όπως αποδεικνύεται και από την από/2015 κλήση προς ακρόαση που της απηύθυνε ο Προϊσταμένος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης και η οποία της επιδόθηκε στις/2015 και στην οποία η προσφεύγουσα απάντησε με το υπ' αρ. πρωτ./2015 υπόμνημά της, και ο **πέμπτος ισχυρισμός** της προσφεύγουσας είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τα προεκτεθέντα, οι λόγοι για τους οποίους εφαρμόστηκαν τα μέτρα για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου με την υπ' αρ./2015 πράξη της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.4174/2013, όπως ισχύουν, σε βάρος της προσφεύγουσας, εξακολουθούν να υφίστανται.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με αρ. πρωτ./2015 ενδικοφανούς προσφυγής για την ακύρωση της υπ' αρ./2015 πράξης της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, με την οποία εφαρμόστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, όπως ισχύουν.

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ακριβές Αντίγραφο

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΝΟΜΙΚΩΝ
ΘΕΜΑΤΩΝ
Γ. ΓΙΑΝΝΑΚΟΥΛΙΑΣ

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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).