



**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.: 210 9566817

Fax: 210 9531321

Καλλιθέα, 29.05.2015

Αριθμός απόφασης: 32

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 τον 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 Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

γ. Του Π.Δ. 111/14 (ΦΕΚ Α' 178/29.8.2014).

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 1/1/2014.

3. Τις διατάξεις των παραγράφων 5, 6 και 7 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. 170/Α'/26.7.2013), όπως ισχύουν.

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. 0012895 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ 975/τ. Β'/17.4.2014) απόφαση για «παροχή εξουσιοδότησης» του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

7. Την ΠΟΛ 1005/30.12.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών -Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών για την επιμήκυνση των προθεσμιών για την έκδοση αποφάσεων επί αιτήσεων αναστολών και επί ενδικοφανών προσφυγών ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.

8. Την υπ' αριθ. ... πράξη της Δ.Ο.Υ. ... για τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, που εφαρμόστηκαν σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία «...» και διακριτικό τίτλο «...», καθώς και σε βάρος του ..., ως Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.4172/2013, όπως ισχύουν.

9. 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.

10. Την από ... ενδικοφανή προσφυγή της ως άνω εταιρείας, με τα συνημμένα σε αυτή, που μας διαβίβασε η Δ.Ο.Υ. ... με το υπ' αριθ. ... διαβιβαστικό κατά της υπ' αριθ. ... πράξης της ως άνω Δ.Ο.Υ. για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου.

11. Την από ... κλήση προς ακρόαση και το από ... αποδεικτικό επίδοσης της υπ' αριθ. ... πράξης.

12. Την από ... εικόνα του ως άνω συνεταιρισμού από το σύστημα TAXIS.

13. Την από ... εισήγηση του Τμήματος Β2 της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επί της από ... και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής, την οποία μας διαβίβασε η Δ.Ο.Υ. ... και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ως άνω προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Οι αιτούντες, με την υπό κρίση προσφυγή και για τους λόγους που επικαλούνται σ' αυτή, ζητούν την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση της υπ' αριθ. ... πράξης της Δ.Ο.Υ. ..., με την οποία εφαρμόστηκαν σε βάρος τους τα μέτρα για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.4174/2013, όπως ισχύουν, βάσει της από ... Ειδικής Έκθεσης Ελέγχου του

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, ως προς το πρώτο σκέλος του αρχικού ισχυρισμού περί αντισυνταγματικότητας των διατάξεων του άρθρου 46 του ν. 4174/2013 επισημαίνεται ότι, η φορολογική διοίκηση δεν έχει αρμοδιότητα να τοποθετηθεί επί του ερωτήματος που αφορά το σύμφωνο ή μη με το Σύνταγμα των Ελλήνων χαρακτήρα ενός φορολογικού νόμου, καθ' ότι αρμοδιότητα γι' αυτό το θέμα έχουν τα διοικητικά δικαστήρια.

Επειδή, ως προς το δεύτερο σκέλος όπου οι αιτούντες ισχυρίζονται ότι τα μέτρα διασφάλισης είναι συντηρητική κατάσχεση και η εφαρμογή τους παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας και προκαλεί ουσιώδη βλάβη στην οικονομική κατάσταση της εταιρείας και του νομίμου εκπροσώπου αυτής, επισημαίνεται ότι ο νομοθέτης στην παρ. 1 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013 διαχωρίζει την 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 Κώδικα, από τα διασφαλιστικά μέτρα της παρ. 5 του ίδιου άρθρου και νόμου.

Τα εν λόγω μέτρα έχουν άμεσο και επείγοντα χαρακτήρα και μπορούν να εφαρμοστούν βάσει ειδικής έκθεσης ελέγχου, με την διαπίστωση των παραβάσεων της φοροδιαφυγής, ακόμη και αν δεν έχει ολοκληρωθεί η διαδικασία του ελέγχου και δεν έχουν εκδοθεί καταλογιστικές πράξεις.

Επιπροσθέτως, η επικαλούμενη εκ μέρους των «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 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 την 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).

Επίσης, ουδεμία βλάβη επέρχεται σε βάρος τους, καθώς έχουν κάθε δυνατότητα πίστωσης και χρήσης των τραπεζικών καταθέσεων και λογαριασμών τους, 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.

Επειδή, ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό 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, όπως αποδεικνύεται από τη συνημμένη κλήση προς ακρόαση, η οποία επιδόθηκε στον ..., Πρόεδρο και Διευθύνοντα Σύμβουλο της εταιρείας στις ..., μαζί με την πράξη διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου.

Επειδή, οι δύο επόμενοι ισχυρισμοί 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, ο πέμπτος ισχυρισμός των αιτούντων σχετικά με τα προβλήματα που δημιουργούνται στην οικονομική ελευθερία και επαγγελματική δραστηριότητα αυτών, δεν ευσταθεί, καθόσον τα διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα που έχουν εφαρμοστεί σε βάρος τους, ουδόλως περιορίζουν την οικονομική τους ελευθερία αφού 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 τους 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 επίσης, οι δύο τελευταίοι ισχυρισμοί δεν αποτελούν αντικείμενο εξέτασης της παρούσας προσφυγής καθόσον σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας η Δημόσια Διοίκηση οφείλει να προβαίνει μόνο στις ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες δικαίου. Επομένως, η φορολογική διοίκηση είναι υποχρεωμένη να εφαρμόζει τους νόμους που διέπουν τη δράση της και όχι να κρίνει την ορθότητα των διατάξεων αυτών.

Επειδή, σύμφωνα με τα προεκτεθέντα, οι λόγοι για τους οποίους εφαρμόστηκαν τα μέτρα για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου με την υπ' αριθ. ... πράξη της Δ.Ο.Υ. ..., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.4174/2013, όπως ισχύουν, σε βάρος της εταιρείας «...» και διακριτικό τίτλο «...» και του νομίμου εκπροσώπου αυτής εξακολουθούν να υφίστανται. Για τον λόγο αυτό

Αποφασίζουμε

Απορρίπτουμε την ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «...» και διακριτικό τίτλο «...», με Α.Φ.Μ.: ..., έδρα: ..., αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. ..., αντικείμενο εργασιών: ..., καθώς και σε βάρος του ..., ως Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου αυτής, με Α.Φ.Μ.: ..., διεύθυνση: ..., αρμοδιότητας: Δ.Ο.Υ. ..., για την ακύρωση ή άλλως τροποποίηση της υπ' αριθ. ... πράξης της Δ.Ο.Υ. ..., με την οποία εφαρμόστηκαν σε βάρος τους 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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**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).