



**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, 17/11/2015

Αριθμός απόφασης: 62

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 ίσχυαν πριν τη δημοσίευση του ν. 4337/2015.

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 αριθ. Πρωτ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ/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 υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1192/12.8.2014 με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις της υποπαραγράφου 1β' του άρθρου 232 του ν.4281/2014 (ΦΕΚ 160Α'/8.8.2014) «Μέτρα στήριξης ανάπτυξης της ελληνικής οικονομίας, οργανωτικά θέματα Υπουργείου Οικονομικών και άλλες διατάξεις», αναφορικά με την αναστολή της προθεσμίας για την άσκηση της προβλεπόμενης από το άρθρο 63 του ν. 4174/2013 ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη μετονομασθείσας σε Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών), καθώς και της προθεσμίας για την έκδοση αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών από την ως άνω Υπηρεσία, κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.
9. Την υπ' αριθ./2015 πράξη της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων για τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, που εφαρμόστηκαν σε βάρος της επιχείρησης «.....», καθώς και σε βάρος μεταξύ άλλων της, ως Αντιπροέδρου αυτής απόέως, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 46 του ν.4174/2013, όπως ίσχυαν πριν τη δημοσίευση του ν. 4337/2015, σε συνδυασμό με αυτές της ΠΟΛ. 1282/2013 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε.
10. Την από/2015 Ειδική Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, σχετικά με την ανωτέρω εταιρεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 46 του ν.4174/2013, όπως ίσχυαν πριν τη δημοσίευση του ν. 4337/2015, σε συνδυασμό με αυτές της ΠΟΛ. 1282/2013 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. .
11. Την από/2015 και με αριθ. πρωτοκόλλου, κατατεθείσα στη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, ενδικοφανή προσφυγή της, για την ακύρωση της με αριθ./2015 πράξης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, με την οποία εφαρμόστηκαν σε βάρος της τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου.
12. Την έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων επί της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
13. Τα ΦΕΚ τ. ΑΕ – ΕΠΕ με αριθ.και
14. Την από/2015 εικόνα της εταιρείας από το σύστημα taxis.
15. Την από/2015 εισήγηση του Β2 Τμήματος Νομικής Υποστήριξης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από/2015 και με αριθ. πρωτοκόλλουκρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής τηςγια την ακύρωση της αριθ./2015 πράξης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, με την οποία εφαρμόστηκαν τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου σε βάρος της, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του Ν.4174/2013, όπως ίσχυαν πριν τη δημοσίευση του ν. 4337/2015, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων καθώς και των προβαλλόμενων λόγων της προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα, στην αριθ./2015 ενδικοφανή προσφυγή της αιτείται την ακύρωση της αριθ./2015 πράξης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, με την οποία εφαρμόστηκαν τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου σε βάρος της, επικαλούμενη τα κάτωθι:

α) Η προσβαλλόμενη πράξη δεν είναι εκτελεστή διοικητική πράξη, καθόσον αναφέρεται μόνο η αιτιολογία, και μάλιστα κατά τρόπο ατελή, με την παράθεση των ισχυουσών διατάξεων, χωρίς να επιβάλλεται η κύρωση.

β) Η πράξη στερείται πλήρους αιτιολογίας.

γ) Η προσβαλλόμενη πράξη δεν είναι νόμιμη καθόσον, αφενός, η εξειδίκευση των προσώπων στο άρθρο 2 της ΠΟΛ 1282/2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, σε βάρος των οποίων εφαρμόζονται τα διασφαλιστικά μέτρα, είναι πέραν της νομοθετικής εξουσιοδότησης, αφετέρου, τα ως άνω πρόσωπα διαφοροποιούνται από αυτά που σύμφωνα με το άρθ. 50 ν.4174/2013 είναι συνυπεύθυνα για την καταβολή των οφειλόμενων ποσών.

δ) Ποτέ, κατά τη διάρκεια του σύντομου χρονικού διαστήματος που συμμετείχε στο Δ.Σ. της ελεγχόμενης εταιρείας, δεν άσκησε πράξεις διαχείρισης στην εταιρεία.

ε) Το δικαίωμα του Δημοσίου να καταλογίσει φόρο για τη χρήση 2006 υπέκυψε σε παραγραφή.

Επειδή, όπως ορίζεται στις διατάξεις του άρθ. 64 του ν.4174/2013: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 63 παρ. 6 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «*Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού.*».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «*1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει Αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.*

2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.».

Επειδή, όπως προκύπτει από την από/2015 Ειδική Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, αποδεικνύονται πλήρως οι σχετικές παραβάσεις διότι αναφέρονται αναλυτικά, αιτιολογημένα και επαρκώς όλα τα απαραίτητα στοιχεία. Πιο συγκεκριμένα, αναφέρονται

λεπτομερώς τα αίτια του διενεργηθέντος ελέγχου, οι διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου, τα πρόσωπα (νομικό και φυσικά) σε βάρος των οποίων λαμβάνονται τα μέτρα, καθώς και οι ισχύουσες νομικές διατάξεις.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν πριν τη δημοσίευση του ν. 4337/2015, ορίζεται ότι: «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 άρθ. 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. 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 παραβάτη. Το μη χρηματικό περιεχόμενο θυρίδων και οι μη χρηματικές παρακαταθήκες, δεσμεύονται στο σύνολό τους».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 6 του αρ. 46 του Ν.4174/2013, όπως ίσχυαν πριν τη δημοσίευση του ν. 4337/2015, ορίζεται ότι : «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 ανεξαρτήτως των χρηματικών ορίων που τίθενται στο δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης β', 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, με τις διατάξεις του άρθ. 2 παρ. 1 και 2 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.».

Εξάλλου, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 91/2004 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ, την οποία έκανε αποδεκτή ο Γενικός Γραμματέας του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, κρίθηκε ότι η διάταξη της παρ. 1 του άρθρ. 14 του ν. 2523/97, όπως αρχικά ίσχυσε, επεξέτεινε τη λήψη των μέτρων σε βάρος όλων των προσώπων που κατά τις διατάξεις της παρ. 1 έως και 4 του άρθρ. 20 του ν. 2523/97, θεωρούνται αυτοурγοί για το αδίκημα της φοροδιαφυγής για μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση Φ.Π.Α και παρακρατούμενων φόρων, τελών ή εισφορών (άρθρο 18 ν. 2523/97), χωρίς να επιμερίζει την ευθύνη τους ανάλογα με το χρονικό διάστημα που είχαν τη σχετική ιδιότητα. Αρκεί δηλαδή για την επιβολή των μέτρων σε βάρος των παραπάνω προσώπων, ότι αυτοί είχαν μία από τις ιδιότητες των παρ. 1 έως και 4 του ως άνω άρθρου 20 του ν. 2523/97 από τη γένεση της υποχρέωσης προς απόδοση στο Δημόσιο των παρακρατούμενων φόρων μέχρι το χρόνο λήψης των μέτρων. Η ίδια ερμηνευτική προσέγγιση δεν διαφοροποιείται, σύμφωνα με την ίδια ως άνω Γνωμοδότηση, στην περίπτωση της λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, έκδοσης εικονικών, πλαστών φορολογικών στοιχείων και νόθευσης τέτοιων στοιχείων, εφόσον η αξία των συναλλαγών αθροιστικά λαμβανομένη κατά το χρόνο διαπίστωσης των παραβάσεων, υπερβαίνει το οριζόμενο ποσό.

Σημειώνουμε δε, ότι με τις διατάξεις του άρθρ. 46 παρ. 5 και 6 του ν.4174/2013, αφενός ενσωματώθηκαν και αφετέρου καταργούνται σιωπηρώς οι διατάξεις του άρθρ. 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 άρθρ. 14 του Ν.2523/97 διασφαλιστικών μέτρων.

Επειδή, 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.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα 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.».

Επειδή, δεν υφίσταται σύνδεση της επιβολής των διασφαλιστικών μέτρων του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν πριν τη δημοσίευση του ν. 4337/2015, 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. 4174/2013, όπως ισχύει.

Τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημόσιου της παρ. 5 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, επιβάλλονται αποκλειστικά και μόνο 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, ανεξάρτητα εάν αυτά συμπίπτουν ή όχι με τα πρόσωπα του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 50 του ν. 4174/2013.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθ. 46 παρ. 5 και 6, όπως ίσχυαν πριν τη δημοσίευση του ν. 4337/2015, αυτές αποβλέπουν στη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου σε περιπτώσεις σημαντικής φοροδιαφυγής και δικαιολογούνται με βάση την αρχή της δίκαιης ισορροπίας μεταξύ των απαιτήσεων του γενικού συμφέροντος και των απαιτήσεων για την προστασία των θεμελιωδών ατομικών δικαιωμάτων. Εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 5 του άρθ. 4 του Συντάγματος, «Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου» και «συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

- Επίσης οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 25 του Συντάγματος ορίζουν ότι : «Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης».
- Αντίθετα με τα ανωτέρω, η υπεξαίρεση και ιδιοποίηση εσόδων του Δημοσίου εξαιτίας της μη απόδοσης παρακρατούμενων φόρων, καθώς και της έκδοσης ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, σαφέστατα «δε συμβάλλει στη συμμετοχή – συνεισφορά – χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη» αλλά αντίθετα «προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και παραβιάζει τα χρηστά ήθη» (παρ.1 άρθ. 5 του Συντάγματος).
- Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθ. 106 του Συντάγματος, ορίζεται ότι : «Η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται να αναπτύσσεται σε βάρος της ελευθερίας και της ανθρώπινης αξιοπρέπειας ή προς βλάβη της Εθνικής Οικονομίας».

Εξάλλου, οι περιορισμοί που θέτει ο νομοθέτης στην προσωπική ή οικονομική ελευθερία, είναι αναγκαίοι για την εξυπηρέτηση του επιδιωκόμενου σκοπού, ο οποίος συνίσταται:

- α) στην συνεισφορά των πολιτών στα δημόσια βάρη, σύμφωνα με τη φοροδοτική ικανότητα εκάστου (κατά την έντονη προτροπή του συνταγματικού νομοθέτη) και
- β) στην ανάγκη περιστολής της φοροδιαφυγής σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας. Δηλαδή τα μέτρα που λαμβάνονται από την διοίκηση, προληπτικά ή κατασταλτικά, πρέπει να είναι κατάλληλα και αποτελεσματικά για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και τα επερχόμενα μειονεκτήματα να μην υπερσκελίζουν τα πλεονεκτήματα (ΣτΕ 1149/88, ΣτΕ 2112/94, ΣτΕ 4050/90, ΣτΕ 3112/90, ΣτΕ 2775/89).

Σε κάθε δε περίπτωση, όπως προκύπτει τόσο από την νομολογία του ΣτΕ όσο και από τη θεωρία, πρέπει να οδηγούμαστε σε στάθμιση του ιδιωτικού και του Δημόσιου συμφέροντος. Εν προκειμένω, κι εφόσον υφίσταται περίπτωση φοροδιαφυγής νομικά και κοινωνικά κατακριτέας, είναι ολοφάνερη η υπεροχή του Δημοσίου συμφέροντος που έγκειται στην αποτροπή της «υπεξαίρεσης» Δημοσίων εσόδων, με επακόλουθο την δυσχέρεια της εκτέλεσης του Κρατικού Προϋπολογισμού (ΣτΕ 3078/97).

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να καταλογίσει φόρο για τη χρήση 2006, δεν εμπίπτει στα πλαίσια εξέτασης της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 46 του ν. 4174/2013 και αλυσιτελώς προβάλλεται, καθόσον δεν αποτελεί στοιχείο κρίσης της παρούσας προσφυγής, αφού δεν θίγει το κύρος των διασφαλιστικών μέτρων, αλλά το κύρος των πράξεων επιβολής προστίμου και καταλογισμού του φόρου.

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 αριθ./2015 πράξη της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων σε βάρος μεταξύ άλλων της νομίμου εκπροσώπου της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», 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./2015, κατατεθείσας στη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, ενδικοφανούς προσφυγής της, Α.Φ.Μ.:, κατοίκου:- Ιωάννινα, αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, για την ακύρωση της αριθ./2015 πράξης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, με την οποία εφαρμόστηκαν τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του Ν.4174/2013, όπως ίσχυαν πριν τη δημοσίευση του ν. 4337/2015, σε βάρος της ανωτέρω, ως Αντιπροέδρου απόέως, της επιχείρησης «.....» (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 άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).