



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΝΟΜΙΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ
ΤΜΗΜΑ Β2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 548
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 21/04/2016

Αριθμός απόφασης: 52

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρ. 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ 170/Α'/26.07.2013), όπως ισχύουν.

β. 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, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρ. 22 της από 24/12/2015 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου.

γ. Του Π.Δ. 111/14 (ΦΕΚ 178 Α'/29.08.2014).

2. Τις διατάξεις του άρθρου 6 της αριθ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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 1.01.2014.

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 ΠΟΛ 1081/06.04.2015 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων « Διαδικασία υποβολής και εξέτασης ενδικοφανών προσφυγών από τα Αυτοτελή Τμήματα της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών που εδρεύουν στην Περιφερειακή Ενότητα Θεσσαλονίκης».
9. Την αριθ. «.....» πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας για τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, που εφαρμόστηκαν σε βάρος της δημοτικής επιχείρησης με την επωνυμία «.....», καθώς και των «.....» και «.....», ως Προέδρων αυτής από «.....» έως «.....» και από «.....» έως «.....» αντίστοιχα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 46 του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με αυτές της ΠΟΛ. 1282/2013 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε.
10. Την από «.....» Ειδική Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, σχετικά με τον ανωτέρω.
11. Τις με αριθ. «.....» και «.....», κατατεθείσες στη Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, ενδικοφανείς προσφυγές των «.....» και «.....», αντίστοιχα.
12. Τις από «.....» και «.....» αντίστοιχες εκθέσεις απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας επί των ανωτέρω ενδικοφανών προσφυγών.
13. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Β2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί των με αριθ. «.....» και «.....» κρινόμενων ενδικοφανών προσφυγών των «.....» και «.....», αντίστοιχα, για την ακύρωση της με αριθ. «.....» πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, 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, και οι οποίες συνεξετάζονται εν προκειμένω λόγω συνάφειας, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σε βάρος της δημοτικής επιχείρησης με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ.: «.....», έδρα: «.....», αντικείμενο εργασιών: «.....», αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών, καθώς και μεταξύ άλλων των «.....», με Α.Φ.Μ.: «.....», κατοίκου: «.....», αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών, ως Προέδρου αυτής από «.....» έως «.....», και του «.....», με Α.Φ.Μ.: «.....», κατοίκου: «.....» - Γιαννισά, αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών, ως Προέδρου αυτής από «.....» έως «.....», γνωστοποιήθηκε με την αριθ. «.....» πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, η εφαρμογή των μέτρων για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 5, 6 και 7 του άρθρου 46 του ν.4174/2013 και της ΠΟΛ. 1282/2013, λόγω της διαπίστωσης – ύστερα από τη διενέργεια ελέγχου σε αυτή – της μη απόδοσης - ανακριβούς απόδοσης στο Δημόσιο Φ.Π.Α., για τις χρήσεις «.....», συνολικού ποσού που υπερβαίνει τα όρια του παραπάνω άρθρου και νόμου, σύμφωνα με την από «.....» Ειδική Έκθεση Ελέγχου της ανωτέρω Υπηρεσίας.

Οι προσφεύγοντες, στις με αριθ. «.....» και «.....» ενδικοφανείς προσφυγές τους αιτούνται την ακύρωση της με αριθ. «.....» πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, 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, επικαλούμενοι τα κάτωθι:

α) Τα διασφαλιστικά μέτρα θα πρέπει να αρθούν στο σύνολό τους κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 5 του άρθ. 6 της ΠΟΛ 1282/2013. Συγκεκριμένα, η ίδια η εταιρεία (δηλ. η καθολική διάδοχος όπως αναφέρεται παρακάτω) προτείνει την εγγραφή προσημειώσεων στο σύνολο της ακίνητης περιουσίας της, η αξία της οποίας υπερκαλύπτει το καταλογιζόμενο ποσό.

β) Η προσβαλλόμενη πράξη είναι παράνομη και πρέπει να ακυρωθεί αφού στην ουσία δεν υπάρχει φοροδιαφυγή κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 5 του άρθ. 46 ΚΦΔ, αλλά μετάθεση του χρόνου απόδοσης του φόρου ανά χρήση, κατά παράβαση του αρθ. 16 παρ. 1 και 2 του ίδιου νόμου.

γ) Η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να εξαφανισθεί καθόσον ο έλεγχος έσφαλε επειδή αρνήθηκε στην Δημοτική Επιχείρηση το δικαίωμα έκπτωσης, στο μέτρο που χρησιμοποιούνται οι εν λόγω δαπάνες για τις υποκείμενες στο φόρο πράξεις.

δ) Κατά το χρόνο έκδοσης και κοινοποίησης των πράξεων οι χρήσεις μέχρι και το έτος 2006 είχαν παραγραφεί.

ε) Με την εφαρμογή των διασφαλιστικών μέτρων του άρθ. 46 παρ. 5 ν.4174/2013 παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας. Στην προκειμένη περίπτωση το ποσό του μη αποδοθέντος φόρου κατά την περίοδο που διετέλεσαν Πρόεδροι ΔΣ, και για την οποία ευθύνονται κατ' άρθ. 115 ν.2238/1994, δεν υπερβαίνει τα όρια που προβλέπονται στις ανωτέρω διατάξεις.

στ) Επιπλέον, ο «.....» επικαλείται και ότι στις διατάξεις του άρθ. 55 του ν.2859/2000, καθώς και σε αυτές του άρθ. 115 του ν.2238/1994 αλλά και του άρθ. 50 του ν.4174/2013 αναφέρονται τα πρόσωπα που ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή των φόρων που οφείλονται από τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που εκπροσωπούν. Επιπροσθέτως ότι, με τις διατάξεις του άρθ. 10 του ν.4071/2012, όπως αυτές συμπληρώθηκαν με τις διατάξεις του άρθ. 77 του ν.4170/2013, θεσπίστηκε η διαγραφή των χρεών των δημοτικών επιχειρήσεων και η ταυτόχρονη βεβαίωση αυτών σε βάρος των οικείων ΟΤΑ, γεγονός που συνεπάγεται την απαλλαγή των διοικούντων τις δημοτικές επιχειρήσεις από την προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη τους. Επομένως, ουδεμία ευθύνη έχει για τα καταλογιζόμενα ποσά και συνεπώς δεν μπορούν να επιβληθούν εις βάρος του τα επίμαχα μέτρα διασφάλισης.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 περ. β' του άρθ. 55 του ν.4174/2013, όπως ίσχυαν πριν τη δημοσίευση του ν. 4337/2015, ορίζεται ότι: *«1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:*

β) η μη απόδοση, ανακριβής απόδοση, συμψηφισμός, έκπτωση ή διακράτηση φόρου προστιθέμενης αξίας και παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, καθώς

και η μη υποβολή δήλωσης ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης με σκοπό τη μη πληρωμή των παραπάνω φόρων τελών ή εισφορών, εφόσον προβλέπεται από τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας που αφορά φόρους που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα.».

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, σχετικά με τον ισχυρισμό των προσφευγόντων περί ολικής άρσης των διασφαλιστικών μέτρων, με εγγραφή προσημειώσεων στο σύνολο της ακίνητης περιουσίας της εταιρείας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 5 του άρθ. 6 της ΠΟΛ 1282/2013, αναφέρουμε ότι στις εν λόγω διατάξεις, όπως αυτές συμπληρώθηκαν και τροποποιήθηκαν με την ΠΟΛ 1038/2015 Απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, ορίζεται ότι: «Τα μέτρα της

παραγράφου 5 του άρθρου 46 του ν.4174/2013, όπως ισχύει, δύναται να αρθούν στο σύνολό τους, εφόσον η είσπραξη της οικείας των μέτρων φορολογικής οφειλής έχει διασφαλιστεί πλήρως με οποιονδήποτε τρόπο προβλέπεται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και στο ν.δ. 356/1974 περί Κώδικα Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων ή άλλες διατάξεις».

Επιπλέον, με τις διατάξεις της παρ. 9 του ίδιου άρθρου της ίδιας ΠΟΛ ορίζεται ότι: «Ο Προϊστάμενος της φορολογικής αρχής που εξέδωσε την πράξη διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου ή ο Προϊστάμενος της φορολογικής αρχής στην οποία περιήλθαν οι αρμοδιότητες Τμημάτων Ελέγχου και Δικαστικού, εφαρμόζει τις διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων του παρόντος άρθρου [...]».

Επειδή, σε σχέση με τον ισχυρισμό των προσφευγόντων ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι παράνομη και πρέπει να ακυρωθεί - μεταξύ άλλων - αφού στην ουσία δεν υπάρχει φοροδιαφυγή κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 5 του άρθ. 46 ΚΦΔ, αλλά μετάθεση του χρόνου απόδοσης του φόρου ανά χρήση, κατά παράβαση του αρθ. 16 παρ. 1 και 2 του ίδιου νόμου, αναφέρουμε ότι αυτός δεν εμπίπτει στην υπό κρίση προσφυγή, της οποίας αντικείμενο είναι η ορθή ή μη επιβολή των μέτρων διασφάλισης, καθόσον για την ουσία των παραβάσεων έχει ασκηθεί η με αριθ. «.....» προσφυγή στο Αυτοτελές Τμήμα Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης ΔΕΔ Θεσσαλονίκης. Εξάλλου, τόσο στην προσβαλλόμενη πράξη όσο και στην από «.....» Ειδική Έκθεση γίνεται ακριβής και εκτενής αναφορά στο είδος της φοροδιαφυγής.

Επειδή, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να εξαφανισθεί καθόσον ο έλεγχος έσφαλε επειδή αρνήθηκε στην Δημοτική Επιχείρηση το δικαίωμα έκπτωσης, στο μέτρο που χρησιμοποιούνται οι εν λόγω δαπάνες για τις υποκείμενες στο φόρο πράξεις, αλλά και αυτός ότι κατά το χρόνο έκδοσης και κοινοποίησης των πράξεων οι χρήσεις μέχρι και το έτος 2006 είχαν παραγραφεί, δεν εμπίπτουν στα πλαίσια εξέτασης της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 46 του ν. 4174/2013 και αλυσitelώς προβάλλονται, καθόσον επίσης 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, τις οποίες εξάλλου η εταιρεία έχει προσβάλλει με την προαναφερθείσα με αριθ. «.....» προσφυγή ενώπιον του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης ΔΕΔ Θεσσαλονίκης.

Επειδή, σχετικά με τον ισχυρισμό των προσφευγόντων ότι η προσβαλλόμενη πράξη διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου είναι άκυρη διότι αντιβαίνει στην αρχή της αναλογικότητας, κι ότι στην προκειμένη περίπτωση το ποσό του μη αποδοθέντος φόρου κατά την περίοδο που διετέλεσαν Πρόεδροι ΔΣ, και για την οποία ευθύνονται κατ' άρθ. 115 ν.2238/1994, δεν υπερβαίνει τα όρια που προβλέπονται στις ανωτέρω διατάξεις, σημειώνουμε ότι σύμφωνα με

τις προαναφερόμενες διατάξεις της παρ. 5 του άρθ. 46 του ν.4174/2013, 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 τους «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, ο οποίος έγκειται στην εξασφάλιση της διατήρησης των περιουσιακών στοιχείων του παραβάτη, ώστε να καταστεί δυνατή η ικανοποίηση των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου κατ' αυτού, προτού αυτός προλάβει να μεταβιβάσει τα περιουσιακά του στοιχεία και να αποσύρει τις καταθέσεις του, χωρίς τα επερχόμενα μειονεκτήματα να υπερσκελίζουν τα πλεονεκτήματα (σχετ. ΣτΕ 1149/88, ΣτΕ 4050/90, ΣτΕ 3112/90, ΣτΕ 2775/89, ΣτΕ 2297/2015).

Επίσης, από το κείμενο της διάταξης προκύπτει αδιαμφισβήτητα ότι οι προσφεύγοντες 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.

Επιπλέον, στην περίπτωση των συγκεκριμένων παραβάσεων φοροδιαφυγής, όπως συνάγεται και από τις προαναφερόμενες διατάξεις της παρ. 6 του άρθ. 46 του ν. 4174/2013, δεν χωρεί η έννοια του επιμερισμού των ποσών, που αντιστοιχούν στον χρόνο της θητείας εκάστου προσώπου, αφού κάθε πρόσωπο, που σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις είναι εντεταλμένο από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση οποιουδήποτε νομικού προσώπου, ευθύνεται για την τέλεση της παράβασης, η οποία δεν είναι απαραίτητο να ταυτίζεται χρονικά με την έναρξη της θητείας εκάστου προσώπου, αλλά είναι δυνατόν να προηγείται αυτής, και πάντως να έχει τελεσθεί μέχρι του χρονικού σημείου της λήξης της θητείας αυτού.

Περαιτέρω, σημειώνουμε ότι 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 ίδιου 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013, εμπροθέσμως και παραδεκτώς ασκούνται οι παρούσες προσφυγές 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. «.....» πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, σε βάρος των «.....» και «.....», 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.

Επειδή ωστόσο, εσφαλμένως εκδόθηκε η προαναφερόμενη πράξη διασφάλισης σε βάρος της δημοτικής επιχείρησης με την επωνυμία «.....» (Α.Φ.Μ.: «.....»), η οποία και δεν υφίστατο ως νομικό πρόσωπο κατά το επίμαχο διάστημα (δεδομένου ότι απορροφήθηκε από τη νέα δημοτική επιχείρηση που προέκυψε μετά τη συνένωση των συγκεκριμένων δήμων), καθόσον, όπως αναφέρεται και στην από «.....» Ειδική Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, η λειτουργία της ελεγχόμενης δημοτικής επιχείρησης διήρκεσε έως και την ημερομηνία συγχώνευσής της με την «.....» (Α.Φ.Μ.: «.....»), η οποία συντελέστηκε στις «.....» με την υπ' αριθ. «.....» απόφαση ΔΣ κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του ν.3852/2010 (Καλλικράτης).

Εξάλλου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθ. 109 παρ. 1 και 6 του ν. 3852/2010, «1. Κοινωφελείς επιχειρήσεις των Ο.Τ.Α., πρώτου βαθμού, που συνενώνονται σε ένα νέο δήμο, συγχωνεύονται υποχρεωτικά σε μια κοινωφελή επιχείρηση. [...] Κινητά και ακίνητα περιουσιακά στοιχεία των συγχωνευόμενων επιχειρήσεων περιέρχονται αυτοδικαίως στην επιχείρηση που προκύπτει, η οποία υπεισέρχεται ως καθολικός διάδοχος σε όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των συγχωνευόμενων επιχειρήσεων, [...].

6. Οι διατάξεις των ανωτέρω παραγράφων εφαρμόζονται αναλόγως και στη συγχώνευση των Δημοτικών Επιχειρήσεων Ύδρευσης και Αποχέτευσης (Δ.Ε.Υ.Α.).».

Επομένως, στην προκειμένη περίπτωση έπρεπε να εκδοθεί μία και μόνο πράξη διασφάλισης σε βάρος της καθολικής διαδόχου αυτής, καθώς και σε βάρος όλων των προσώπων

που έφεραν τουλάχιστον μία εκ των κατανομαζόμενων στις διατάξεις της προαναφερθείσας ΠΟΛ 1282/2013 ιδιότητα και άρα παρατύπως εξεδόθη η προσβαλλόμενη, η οποία πάσχει ακυρότητας, αφού εξεδόθη κατά ανύπαρκτου νομικού προσώπου και τυγχάνει ακυρωτέα για τυπική πλημμέλεια.

Επειδή, με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθ. 63 του ν.4174/2013, όπως ισχύουν, ορίζεται ότι: «Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.»

Αποφασίζουμε

Την ακύρωση της με αριθ. «.....» πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, με την οποία γνωστοποιήθηκε η εφαρμογή των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.4174/2013, όπως ισχύουν, σε συνδυασμό με τις διατάξεις 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, σε βάρος της δημοτικής επιχείρησης με την επωνυμία «.....» (Α.Φ.Μ.: «.....»), καθώς και σε βάρος των αναφερόμενων στην ανωτέρω πράξη προσώπων που έφεραν μία εκ των κατανομαζόμενων στις διατάξεις της προαναφερθείσας ΠΟΛ 1282/2013 ιδιότητα.

**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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).