

ΤΙΤΛΟΣ ΣΕΜΙΝΑΡΙΟΥ : "Προβλήματα από την εφαρμογή του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας"

Ημερομηνία διενέργειας: 5^η Νοεμβρίου 2021

Τόπος διενέργειας : Ιωάννινα

Εισηγητής : Φωτοδότης Μάλαμας

Το άρθρο 46 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - εφεξής "**ΚΦΔ**") εντάσσεται στο Υποκεφάλαιο Γ' του ΚΦΔ με τίτλο "Μέτρα για τη διασφάλιση και την αναγκαστική εκτέλεση" και ειδικότερα στη δεύτερη ενότητα.

Στο άρθρο αυτό περιγράφονται οι όροι και προϋποθέσεις υπό τις οποίες η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να λαμβάνει ασφαλιστικά μέτρα ή προληπτικά και διασφαλιστικά μέτρα κατά οφειλετών του Δημοσίου. Επίσης, στο ίδιο άρθρο ρυθμίζεται και το θέμα των προσώπων κατά των οποίων λαμβάνονται τα προληπτικά και διασφαλιστικά μέτρα του Δημοσίου.

Το θέμα που αντιμετωπίζει το άρθρο 46 ΚΦΔ είναι ιδιαίτερα ευαίσθητο σε ένα πεδίο που δοκιμάζεται πραγματικά το κράτος δικαίου καθώς τα μέτρα λαμβάνονται είτε με την ελάχιστη δυνατή ή ακόμη και χωρίς την εγγύηση της δικαστικής λειτουργίας. Αυτή η επιλογή του νομοθέτη λαμβάνει χώρα σε ένα κλάδο δικαίου όπου ο δικαστής θα έπρεπε να λειτουργεί ως εγγυητής της προστασίας του φορολογουμένου από αυθαιρεσίες της εκτελεστικής εξουσίας.

"Το κράτος δικαίου είναι το κράτος στο οποίο η κρατική εξουσία οριοθετείται στη δράση της με νομικές εγγυήσεις διεθνούς περιωπής, οι οποίες υπερισχύουν της εθνικής νομοθεσίας, ακόμη και αυτού του ίδιου του εθνικού συντάγματος."¹

Το κράτος δικαίου εγγυάται και διασφαλίζει τα ανθρώπινα δικαιώματα και την εύρυθμη και χωρίς εξαρτήσεις λειτουργία της δικαστικής εξουσίας που αποτελεί προϋπόθεση για τη λειτουργία της Δημοκρατίας. Επομένως, πρέπει να δοκιμασθεί η αντοχή των παραγράφων 1-4 του άρθρου 46 έναντι των συνταγματικών διατάξεων.

Συμβατικά, θα μπορούσαμε να υποστηρίξουμε ότι το άρθρο 46 διακρίνεται σε δύο ενότητες. Η πρώτη αφορά την λήψη ασφαλιστικών μέτρων κατά του φορολογουμένου με ή χωρίς την εγγύηση της δικαστικής εξουσίας (παράγραφοι 1 έως και 4). Η δεύτερη καλύπτει ουσιαστικά περιπτώσεις όπου η χρηματική απαίτηση του Δημοσίου κατά του φορολογούμενου (είτε ως απόδοση φόρου είτε ως επιστροφή φόρου από την οποία ωφελήθηκε ο φορολογούμενος) υπερβαίνει το ποσό των ευρώ 150.000 (παράγραφοι 5 και 6).

Ενότητα 1

Σύμφωνα με τη παράγραφο 1 του άρθρου 46 η Φορολογική Διοίκηση, προκειμένου να διασφαλίζει την είσπραξη φόρων, μπορεί σε επείγουσες περιπτώσεις ή για να αποτραπεί επικείμενος κίνδυνος για την είσπραξη των φόρων, να προβαίνει με βάση τον εκτελεστό τίτλο του άρθρου 45 του Κώδικα πριν τη λήξη της προθεσμίας καταβολής της οφειλής και χωρίς δικαστική απόφαση στην επιβολή συντηρητικής κατάσχεσης κινητών, ακινήτων, εμπραγμάτων δικαιωμάτων σε αυτά, απαιτήσεων και γενικά όλων των περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη του Δημοσίου είτε βρίσκονται στα χέρια του είτε στα χέρια τρίτου. Η συντηρητική κατάσχεση τρέπεται αυτοδίκαια σε αναγκαστική με την πάροδο της νόμιμης

¹ Ευάγγελος Βενιζέλος *Η δημοκρατία μεταξύ συγκυρίας και ιστορίας* σελίδα 324.

προθεσμίας καταβολής της οφειλής και έχει τις συνέπειες της αναγκαστικής κατάσχεσης από το χρόνο της εγγραφής της. Κατά τα λοιπά εφαρμόζονται αναλογικά τα άρθρα 707-723 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας, εξαιρουμένων των άρθρων 715 παρ.5 και 722 του ανωτέρω Κώδικα.

Ως εκτελεστός τίτλος με βάση το άρθρο 45 θεωρείται:

- α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης,
- β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου,
- γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου,
- δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,
- ε) στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου,
- στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή,
- ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις,
- η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.
- θ) σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, η απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού.
- ι) στην περίπτωση του άρθρου 63B, η πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο αυτό.

Ο πρώτος προβληματισμός σχετίζεται με τις έννοιες "επείγουσα περίπτωση" και "επικείμενος κίνδυνος". Από τη μέχρι στιγμής έρευνα επί της νομολογίας δεν εντοπίστηκε προσδιορισμός των εννοιών "επείγουσα περίπτωση" και "επικείμενος κίνδυνος" στο πλαίσιο των διατάξεων του άρθρου 46 ΚΦΔ. Επομένως, σε κατασταλακτικό επίπεδο, δεν έχει δοκιμασθεί η αντοχή της διάταξης σε σχέση με τους υπέρτερους κανόνες του εθνικού Συντάγματος.

Εντούτοις, από τη νομολογία των αστικών δικαστηρίων μπορεί κάποιος να εντοπίσει την προσέγγιση του αστικού δικαστή στις ανωτέρω έννοιες.

Ειδικότερα, όπως έχει κριθεί (Εφ Αιγαίου 69/2021, Εφ Αν. Κρήτης 57/2021) : **" Δεν μπορεί να θεωρηθεί δε, ότι αποτελεί επικείμενο κίνδυνο ή επείγουσα περίπτωση πιθανή μεταβολή στο μέλλον της περιουσιακής κατάστασης κάποιου προσώπου, γιατί με τέτοια εκδοχή θα δικαιολογούνταν η λήψη ασφαλιστικών μέτρων, και μάλιστα με τη μορφή της συντηρητικής κατάσχεσης, σε κάθε εκκρεμή αγωγή, ενόψει της ενδεχόμενης, κατά την κοινή πείρα και λογική, μεταβολής ή ελάττωσης της περιουσιακής κατάστασης του διαδίκου ενώ ούτε η ελαττωμένη περιουσιακή κατάσταση του καθ' ου αρκεί για να δικαιολογήσει τη λήψη του ασφαλιστικού μέτρου της συντηρητικής κατάσχεσης. Απαιτώντας, συνεπώς, ο Νόμος επικείμενο κίνδυνο ή επείγουσα περίπτωση, εννοεί προφανώς την ύπαρξη ασυνήθους ανάγκης για έκτακτη δικαστική προστασία του διαδίκου, δικαιολογημένη από τη συνδρομή παρόντων πραγματικών περιστατικών**

και συγκεκριμένα κινδύνου ματαίωσης της ικανοποίησης της απαίτησης, λόγω πιθανολόγησης αποξένωσης του οφειλέτη από την κατασχετήρια περιουσία του, έτσι ώστε να είναι αδύνατη στο μέλλον η επίσπευση εναντίον του αναγκαστικής εκτέλεσης, όταν κάποτε ο δανειστής θα αποκτήσει τίτλο εκτελεστό, μετά τον τερματισμό της διαγνωστικής δίκης ή επείγουσα περίπτωση της παρούσας στιγμής, ως τέτοιας νοουμένης εκείνης, η οποία χρήζει άμεσης ρύθμισης με δικαστική παρέμβαση, λόγω ανάγκης για ταχεία προστασία του ουσιαστικού δικαιώματος, το οποίο πρέπει να ασφαλισθεί από το δικαιούχο, για να μην προξηνηθεί, από τη βραδύτητα της επίλυσης της διαφοράς, ουσιώδης και αναπότρεπτος κίνδυνος (ΕφΑΘ 300/2019 ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ). Εφ 205/2020 ΝΟΜΟΣ ΕφΔωδ 98/2020 ΝΟΜΟΣ".

Δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτελεί επικείμενο κίνδυνο ή επείγουσα περίπτωση πιθανή μεταβολή στο μέλλον της περιουσιακής κατάστασης κάποιου προσώπου, γιατί με τέτοια εκδοχή θα δικαιολογούταν η λήψη ασφαλιστικών μέτρων και μάλιστα με την μορφή της συντηρητικής κατάσχεσης σε κάθε εκκρεμή αγωγή, εν όψει της ενδεχόμενης κατά την κοινή πείρα και λογική, μεταβολής ή ελάττωσης της περιουσίας του. Απαιτώντας συνεπώς ο νόμος επικείμενο κίνδυνο ή επείγουσα περίπτωση εννοεί προφανώς την ύπαρξη ασυνήθους ανάγκης για έκτακτη δικαστική προστασία του διαδίκου, δικαιολογημένη από τη συνδρομή παρόντων πραγματικών περιστατικών και συγκεκριμένα κινδύνου ματαίωσης ικανοποίησης της απαίτησης, λόγω πιθανολόγησης αποξένωσης του οφειλέτη από την κατασχετή περιουσία του, έτσι ώστε να είναι αδύνατη στο μέλλον η επίσπευση εναντίον του αναγκαστικής εκτέλεσης, όταν κάποτε ο δανειστής θα αποκτήσει τίτλο εκτελεστό, μετά τον τερματισμό της διαγνωστικής δίκης, είτε διότι θα έχει μέχρι τότε βλάβει, αλλοιώσει και γενικώς αποκρύψει τα περιουσιακά του στοιχεία είτε, τέλος, διότι τα περιουσιακά του στοιχεία θα έχουν μέχρι τότε επιβαρυνθεί με δικαιώματα υπέρ τρίτων, ή επείγουσα περίπτωση της παρούσης στιγμής, ως τέτοιας νοουμένης εκείνης που χρήζει άμεσης ρύθμισης με δικαστική παρέμβαση, λόγω ανάγκης για γρήγορη προστασία του ουσιαστικού δικαιώματος, το οποίο πρέπει να ασφαλιστεί από τον δικαιούχο για να μην προξηνηθεί από την βραδύτητα της επίλυσης της διαφοράς, ουσιώδης και αναπότρεπτος κίνδυνος. Συνεπώς, η ελαττωμένη περιουσιακή κατάσταση του οφειλέτη δεν δικαιολογεί μόνη αυτή τη συντηρητική κατάσχεση των περιουσιακών του στοιχείων, αφού κατά τα προεκτεθέντα **ανάγκη εξασφάλισης της απαίτησης του δανειστή δεν δημιουργείται όταν ο οφειλέτης είναι κάτοχος μικρής περιουσίας, αλλά όταν υφίσταται κίνδυνος εκποίησης, απόκρυψης, επιβάρυνσης και γενικώς βλάβης της περιουσίας του μέχρις ότου εξοπλισθεί με εκτελεστό τίτλο η απαίτηση του δανειστή** (βλ. ΜΕφΛαρ 6/2019, ΝΟΜΟΣ, ΜΠρΑΘ 4244/2016 ΝΟΜΟΣ, ΜΠρΛαρ 116/2015 ΝΟΜΟΣ).

Επομένως με βάση τη νομολογία για να υπάρξει περίπτωση επικείμενου κινδύνου ή επείγουσας περίπτωσης απαιτείται:

- α. Ασυνήθης ανάγκη για έκτακτη δικαστική προστασία του διαδίκου (εν προκειμένου του Ελληνικού Δημοσίου)
- β. Η ασυνήθης αυτή ανάγκη να δικαιολογείται από συνδρομή παρόντων πραγματικών περιστατικών και συγκεκριμένα κινδύνου ματαίωσης ικανοποίησης της απαίτησης, λόγω πιθανολόγησης αποξένωσης του οφειλέτη από την κατασχετή περιουσία του, έτσι ώστε να είναι αδύνατη στο μέλλον η επίσπευση εναντίον του αναγκαστικής εκτέλεσης ή
- γ. επείγουσα περίπτωση της παρούσης στιγμής, ως τέτοιας νοουμένης εκείνης που χρήζει άμεσης ρύθμισης με δικαστική παρέμβαση, λόγω ανάγκης για γρήγορη προστασία του ουσιαστικού δικαιώματος, το οποίο πρέπει να ασφαλιστεί από τον δικαιούχο για να μην προξηνηθεί από την βραδύτητα της επίλυσης της διαφοράς, ουσιώδης και αναπότρεπτος κίνδυνος.

Η διαφορά όμως με τα πολιτικά δικαστήρια είναι ότι σύμφωνα με το άρθρο 46ΚΦΔ, τα ίδια τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης που επιβάλλουν το φόρο κρίνουν και το εάν συντρέχει επείγουσα περίπτωση ή επικείμενος κίνδυνος και μάλιστα χωρίς να έχουν έστω καθορισθεί κάποια βασικά κριτήρια από πλευράς εκτελεστικής εξουσίας (εν προκειμένω της ΑΑΔΕ). Εν τέλει, η εκτελεστική εξουσία επιβάλλει το φόρο και κρίνει για την ύπαρξη επείγουσας περίπτωσης ή επικείμενου κινδύνου. Ο δικαστής εν προκειμένω δεν καλείται να κρίνει την ύπαρξη των προϋποθέσεων για την επείγουσα περίπτωση ή τον επικείμενο κίνδυνο αν και κατά τη γνώμη μας θα έπρεπε.

Το παράδοξο είναι ότι ο νομοθέτης έκρινε ότι στις ιδιωτικές διαφορές απαιτείται η δικαστική κρίση, ενώ σε μια δημοσίου δικαίου διαφορά όπου ο φορολογούμενος κρίνεται από την εκτελεστική εξουσία, η δικαστική (εγγυητική) κρίση απουσιάζει. Η έλλειψη της δικαστικής εγγυήσης καθίσταται εντονότερη καθώς η εκτελεστική εξουσία μπορεί να προβεί σε συντηρητική κατάσχεση πριν μάλιστα η απαίτηση κατά του φορολογούμενου καταστεί ληξιπρόθεσμη.

Φρονούμε ότι η διάταξη χρήζει νομοθετικής βελτίωσης με την εισαγωγή της δικαστικής κρίσης επί του θέματος της επείγουσας περίπτωσης ή του επικείμενου κινδύνου. Ο φορολογούμενος μπροστά στην εκτελεστική εξουσία βρίσκεται σε δυσμενή θέση και μόνον η δικαστική εξουσία μπορεί να ελέγξει τη βασιμότητα της ύπαρξης επείγουσας περίπτωσης ή επικείμενου κινδύνου. Άλλως ο φορολογούμενος θα παραμένει δέσμιος της κρίσης της εκτελεστικής εξουσίας και κατά συνέπεια των τυχών αυθαιρεσιών της.

Οι προϋποθέσεις λήψης διασφαλιστικών μέτρων του Δημοσίου αλλάζουν στην περίπτωση των ασφαλιστικών μέτρων. Στην περίπτωση των ασφαλιστικών μέτρων, παρεμβάλλεται δικαστική κρίση καθώς η λήψη τους διατάσσεται από τον Πρόεδρο του Διοικητικού Πρωτοδικείου της έδρας του οργάνου της Φορολογικής Διοίκησης. Εντούτοις, στην περίπτωση αυτή:

- α. Δεν απαιτείται η ύπαρξη εκτελεστού τίτλου
- β. Δεν απαιτείται κλήτευση του φορολογουμένου

Αν και ο δικαστής θα κρίνει την ύπαρξη επείγουσας περίπτωσης ή επικείμενου κινδύνου βαρύνουσα σημασία έχει το γεγονός ότι μπορεί να διαταχθούν ασφαλιστικά μέτρα χωρίς καν την ύπαρξη εκτελεστού τίτλου και ενδεχομένως και χωρίς την προηγούμενη κλήτευση του φορολογουμένου. Ξενίζει στην περίπτωση αυτή η αίτηση για λήψη ασφαλιστικών μέτρων χωρίς καν την ύπαρξη εκτελεστού τίτλου. Χωρίς δηλαδή την τυπική διαπίστωση φορολογικής παράβασης εκ μέρους του φορολογουμένου.

Με τις ίδιες μάλιστα προϋποθέσεις μπορεί να εγγραφεί υποθήκη επί ακίνητης περιουσίας του φορολογουμένου.

Ενότητα 2η

Η δεύτερη ενότητα του Υποκεφαλαίου Γ' και ειδικότερα το άρθρο 46, ορίζει τις ενέργειες στις οποίες μπορεί να προβεί η Φορολογική Διοίκηση προκειμένου να διασφαλίσει την είσπραξη των φόρων. Απαραίτητη προϋπόθεση είναι να υπάρχει επείγουσα περίπτωση ή επικείμενος κίνδυνος που πρέπει να αποτραπεί προκειμένου να μην υπάρξει απώλεια φόρων. Ο επικείμενος κίνδυνος ή η επείγουσα περίπτωση θα πρέπει να απειλεί το δικαίωμα του Δημοσίου για είσπραξη των φόρων. Ουσιαστικά, το Δημόσιο έχει το δικαίωμα να προβεί σε όλες εκείνες τις ενέργειες, προτού προχωρήσει σε αναγκαστική εκτέλεση, προκειμένου να διασφαλίσει ότι δεν θα στερηθεί των εσόδων του.

Εφόσον η Φορολογική Διοίκηση διαπιστώνει απόδοση, ανακριβή απόδοση, συμψηφισμό, έκπτωση ή διακράτηση ΦΠΑ, ΦΚΕ, φόρου ασφαλιστρών, παρακρατούμενων, επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών με σκοπό τη μη πληρωμή συνολικά στο Δημόσιο ποσού άνω των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ, καθώς και είσπραξη επιστροφής των ανωτέρω φόρων κατόπιν παραπλάνησης της Φορολογικής Διοίκησης με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων, 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 υπόχρεου παραβάτη. Το μη χρηματικό περιεχόμενο θυρίδων και οι μη χρηματικές παρακαταθήκες, δεσμεύονται στο σύνολο τους. Ως παρακαταθήκες φρονούμε ότι θα πρέπει να θεωρηθούν μόνον οι παρακαταθήκες που συστήνονται στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων και να μην δοθεί ευρεία ερμηνεία στην έννοια της παρακαταθήκης διότι σε αυτή την περίπτωση ελλοχεύει ο κίνδυνος αυθαιρεσίας εκ μέρους των οργάνων της Φορολογικής Διοίκησης.

Σε περίπτωση φοροδιαφυγής, τα μέτρα επιβάλλονται σωρευτικά σε βάρος των ομορρυθμών 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 τη γένεση της υποχρέωσης απόδοσης ή από το χρόνο διάπραξης, κατά περίπτωση, και μέχρι την ενεργοποίηση των μέτρων, ανεξάρτητα αν έχουν αποβάλει την ιδιότητα αυτή με οποιοδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία.

Η προθεσμία και η άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του ΚΦΔ, δεν αναστέλλουν την εφαρμογή των μέτρων και υπό τις ίδιες προϋποθέσεις που απαιτούνται για τα διασφαλιστικά μέτρα, μπορεί να εγγραφεί υποθήκη για κάθε φόρο και λοιπά έσοδα του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ.

Με απόφαση του του Διοικητή ΑΑΔΕ εξειδικεύονται τα πρόσωπα σε βάρος των οποίων λαμβάνονται τα διασφαλιστικά μέτρα, 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. Σε εφαρμογή της εξουσιοδοτικής αυτής διάταξης εξεδόθη η Πολ.1282/2013 (όπως τροποποιήθηκε με την Πολ. 1038/2015 και την Α. 1103/2020) που ρυθμίζει τόσο τα προληπτικά ή διασφαλιστικά μέτρα που πρέπει να ληφθούν σε περίπτωση φοροδιαφυγής, για τις περιπτώσεις που ορίζονται στο άρθρο 46, όσο και τα πρόσωπα σε βάρος των οποίων επιβάλλονται αυτά τα μέτρα.

Όπως οριζόταν στην Πολ. 1282/2013, τα μέτρα που λαμβάνονται σε περίπτωση φοροδιαφυγής, επιβάλλονται άμεσα σε κάθε περίπτωση που η Φορολογική Διοίκηση διαπιστώνει, κατόπιν φορολογικού ελέγχου, παραβάσεις φοροδιαφυγής, ανεξαρτήτως χρηματικών ορίων και ανεξαρτήτως του χρόνου στον οποίο ανάγεται η οικεία φορολογική οφειλή ή που διαπράττεται η οικεία παράβαση.

Με την τροποποίηση της Πολ. 1282/2013 από την Πολ. 1038/2015, διευκρινίστηκαν κάποια σημεία που δημιουργούσαν κάποιες αμφιβολίες σε σχέση με την αρχική διατύπωση, όπως για την εφαρμογή χρηματικών ορίων καθώς επίσης και για το πεδίο εφαρμογής ανάλογα με το χρόνο τέλεσης της παράβασης ή αναγωγής της οφειλής.

Σημειώνεται ότι, η μεταβολή που επήλθε με το Ν 4337/2015, είναι ότι δεν επιβάλλονται μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου για παραβάσεις των περ. δ' και ε' της παρ. 1 άρθρου 55 του Ν 4174/2013, δηλαδή για παραβάσεις έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων, νόθευσης φορολογικών στοιχείων, έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων και αποδοχής αυτών, ενώ δεν επήλθε ουσιαστικά μεταβολή σε ότι αφορά τα μέτρα διασφάλισης που επιβάλλονται (Πολ. 1255/27.11.2015).

Μέτρα σε περίπτωση φοροδιαφυγής

Η Φορολογική Διοίκηση απαγορεύεται να παραλαμβάνει ή να χορηγεί κάθε έγγραφο που απαιτείται κατά τις κείμενες διατάξεις για τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων, όπως ιδίως δηλώσεις, συμφωνητικά, βεβαιώσεις, ή πιστοποιητικά. Στις περιπτώσεις αυτές δεσμεύεται το πενήντα τοις εκατό (50%) των καταθέσεων, των πάσης φύσεως λογαριασμών, όπως ιδίως των κοινών, υφιστάμενων ή νέων, των χρηματικών παρακαταθηκών και του χρηματικού περιεχομένου των θυρίδων του παραβάτη και κατ' ανώτατο μέχρι του διπλάσιου του ποσού για το οποίο διαπιστώνεται ο σκοπός μη πληρωμής ή η είσπραξη επιστροφής, κατά τα ανωτέρω λειτουργούντα στην Ελλάδα πιστωτικά ιδρύματα και στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων. Το μη χρηματικό περιεχόμενο θυρίδων ως και οι μη χρηματικές παρακαταθήκες, δεσμεύονται στο σύνολό τους. Ο ποσοτικός περιορισμός μέχρι του διπλάσιου του ποσού για το οποίο διαπιστώνεται ο σκοπός τη μη πληρωμής ή η είσπραξη επιστροφής ετέθη με το άρθρο 33 παρ. 1 του Ν 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12.12.2019 με έναρξη ισχύος από 12.12.2019).

Τα ανωτέρω μέτρα, δεν παρακωλύουν τη δυνατότητα της Φορολογικής Διοίκησης να ικανοποιεί τις απαιτήσεις της από τα δεσμευθέντα περιουσιακά στοιχεία του παραβάτη και των προσώπων που αναφέρονται στην παρ. 6 του άρθρου 46 του Ν 4174/2013), με επίστευση των προβλεπόμενων διαδικασιών εκτέλεσης. Σχετική είναι η απόφαση Α.1103/2020 (ΦΕΚ Β' 1919/19.5.2020) που τροποποιεί την Πολ. 1282/31.12.2013 σχετικά με την επιβολή προληπτικών ή διασφαλιστικών του δημοσίου συμφέροντος μέτρων άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 5 και 6 του άρθρου 46 του Ν 4174/2013. Με την απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ υπ' αρ. Δ ΟΡΓ Α 1115805 ΕΞ 2017, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την απόφαση Δ.ΟΡΓ.Α 1061441 ΕΞ 2020 (ΦΕΚ Β' 2329/15.6.2020) καθορίζονται τα όργανα της Διοίκησης που έχουν δικαίωμα λήψης των ανωτέρω μέτρων.

Πρόσωπα σε βάρος των οποίων επιβάλλονται τα μέτρα της παραγράφου 5 του αρ. 46

Τα μέτρα της παρ. 5 του άρθρου 46, επιβάλλονται σωρευτικά σε βάρος των ομορρυθμών εταίρων προσωπικών εταιριών, καθώς και σε βάρος των προσώπων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 ΚΦΔ.

Η νέα διάταξη εισήχθη με το Ν 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12.12.2019), άρθρο 33 παρ. 2 με έναρξη ισχύος από 12.12.2019 (άρθρο 66 παρ. 28 Ν 4646/2019). Οι νέες διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 46, εφαρμόζονται για μέτρα της παρ. 5 που κατά τη 12.12.2019 έχουν ληφθεί και τα οποία αίρονται ή περιορίζονται με βάση τις νέες διατάξεις. Για την εφαρμογή του ευνοϊκότερου καθεστώτος έπρεπε να υποβληθεί αίτηση στην αρμόδια αρχή που προέβη στις ενέργειες λήψης των μέτρων εντός προθεσμίας τριών (3) μηνών από τη δημοσίευση του Ν 4646/2019 (ήτοι από 12.12.2019). Δεν ήταν όμως δυνατή η επιστροφή τυχόν καταβληθέντων ποσών.

Η απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με αριθμό Α.1103/20.5.2020, τροποποιεί την απόφαση Πολ. 1282/2013 (η Απόφαση), σχετικά με τη λήψη προληπτικών ή διασφαλιστικών μέτρων που μπορεί να λάβει το Δημόσιο κατά οφειλετών του. Η τροποποίηση της Απόφασης ήταν αναγκαία ειδικά μετά την τροποποίηση του άρθρου 46 του Ν 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – ΚΦΔ) με το Ν 4646/2019. Η λήψη των διασφαλιστικών μέτρων ενεργοποιείται, καταρχάς, όταν το συνολικό οφειλόμενο ποσό ΦΠΑ, ΦΚΕ, φόρου ασφαλιστών, παρακρατούμενων, επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών υπερβαίνει το ποσό των 150.000 ευρώ κατόπιν εκδόσεως εντολής ελέγχου και σύνταξης ειδικής έκθεσης. Για τον προσδιορισμό του ποσού δεν παίζει ρόλο ο χρόνος στον οποίο ανάγεται η οφειλή ή λαμβάνουν χώρα οι ενέργειες του υπόχρεου παραβάτη. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι πλέον στην ως άνω χρονική περίοδο έχει απαλειφθεί ο χρόνος διάπραξης της φορολογικής παράβασης.

Με πράξη που εκδίδεται για την επιβολή των διασφαλιστικών μέτρων απαγορεύεται να εκδίδονται έγγραφα για την μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων όπως ενδεικτικά η φορολογική ενημερότητα και λοιπές βεβαιώσεις και πιστοποιητικά. Επίσης, οι δεσμεύσεις λογαριασμών, καταθέσεων, παρακαταθηκών κ.λπ., πραγματοποιείται όχι μόνον επί των πιστωτικών ιδρυμάτων αλλά και επί ιδρυμάτων ηλεκτρονικού χρήματος και ιδρυμάτων πληρωμών.

Τα πρόσωπα σε βάρος των οποίων επιβάλλονται τα διασφαλιστικά μέτρα του Δημοσίου κατηγοριοποιούνται ως εξής:

α. τα νομικά πρόσωπα και οντότητες

β. οι ομόρρυθμοι εταίροι προσωπικών εταιρειών

γ. τα πρόσωπα διοίκησης που αναφέρονται στις παρ. 1 και 2 του αρ. 50 ΚΦΔ. Με την Εγκύκλιο Ε.2173/2020 με θέμα “Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του Ν 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει”, ορίστηκε ότι η αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων καταλαμβάνει τα πρόσωπα που είναι εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους, ως και για τους τόκους, πρόστιμα, προσαυξήσεις και οποιοσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επ' αυτών, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

(α) τα ανωτέρω πρόσωπα είχαν μια από τις ανωτέρω ιδιότητες είτε κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου είτε κατά τον χρόνο λύσης, διάλυσης ή συγχώνευσής του είτε κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης του νομικού προσώπου,

(β) οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους υπό κάποια εκ των ανωτέρω ιδιοτήτων. Ωστόσο, αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχ. α' και γ' κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές. Σε περίπτωση που οι φορολογικές οφειλές, όπως αυτές ρητά αναφέρονται στο νόμο, έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει και τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχ. α' και γ' κατά τον χρόνο που κάθε δόση της ρύθμισης κατέστη ληξιπρόθεσμη ή η ρύθμιση απωλέσθηκε. Για τα ποσά των τόκων, των προσαυξήσεων, των προστίμων και των λοιπών χρηματικών κυρώσεων, η αλληλέγγυα

ευθύνη βαρύνει τα πρόσωπα που είναι αλληλεγγύως υπεύθυνα για την κύρια οφειλή επί της οποίας υπολογίζονται και επιβάλλονται τα ποσά αυτά,

(γ) οι εν λόγω οφειλές δεν καταβλήθηκαν ή δεν αποδόθηκαν στο Δημόσιο από **υπαιτιότητα** των ανωτέρω προσώπων. Το βάρος απόδειξης για τη μη ύπαρξη υπαιτιότητας φέρουν τα υπό παρ. 1 πρόσωπα. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύνανται να ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας.

Εντούτοις, για τα φυσικά πρόσωπα που θεωρείται ότι υπέχουν προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη ή ευθύνονται προσωπικά για την οφειλή η δέσμευση του 50% των καταθέσεων, των λογαριασμών και παρακαταθηκών και του περιεχομένου των θυρίδων περιορίζεται, με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατ' ανώτατο όριο μέχρι του διπλάσιου του οφειλόμενου ποσού. Τέλος, τα διασφαλιστικά μέτρα δεν λαμβάνονται σε βάρος προσώπων που έχουν αποβιώσει κατά το χρόνο λήψης τους ή κατά των κληρονόμων τους.

Περαιτέρω, καταργείται η πρόβλεψη για την υπό προϋποθέσεις μη λήψη διασφαλιστικών μέτρων του Δημοσίου της παρ. 5 του άρθρου 46 ΚΦΔ σε βάρος του λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Σε δικονομικό επίπεδο, εισάγεται η απευθείας άσκηση προσφυγής (χωρίς το στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής) κατά της πράξης επιβολής των διασφαλιστικών μέτρων. Επίσης, διευκρινίζεται ότι τόσο η προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής όσο και άσκησή της δεν αναστέλλουν την εφαρμογή των μέτρων. Επομένως, θα πρέπει ο οφειλέτης εκτός από την προσφυγή να ασκήσει και αίτηση αναστολής και να ζητήσει την έκδοση προσωρινής διαταγής επιδιώκοντας την αναστολή της εφαρμογής των μέτρων.

Όσον αφορά την ενδικοφανή προσφυγή κατά των πράξεων προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών ή των πράξεων επιβολής προστίμων, η προθεσμία για την άσκησή της καθώς και η άσκησή της δεν αναστέλλουν ούτε αίρουν τη λήψη των μέτρων. Επομένως και πάλι θα πρέπει ο θιγόμενος φορολογούμενος να ασκήσει και αίτηση αναστολής και να ζητήσει την έκδοση προσωρινής διαταγής επιδιώκοντας την αναστολή είσπραξης των βεβαιωθέντων ποσών.

Η δέσμευση του 50% καταθέσεων και λοιπών λογαριασμών και του συνόλου του μη χρηματικού περιεχομένου θυρίδων ως και των μη χρηματικών παρακαταθηκών αίρεται, μεταξύ άλλων, και στις εξής νέες περιπτώσεις:

i) Όταν το συνολικό ποσό δέσμευσης των λογαριασμών, των καταθέσεων και των χρηματικών παρακαταθηκών υπερβαίνει το διπλάσιο του ποσού των οικείων των μέτρων πράξεων φόρων, τελών ή εισφορών. Η δέσμευση αίρεται για το υπόλοιπο δεσμευθέν ποσό.

ii) Εφόσον το ποσό των οικείων των μέτρων εκδοθεισών πράξεων προσδιορισμού των φόρων, τελών, εισφορών ή επιβολής προστίμων, δεν υπερβαίνει το 50% της οφειλής, καθώς και στις περιπτώσεις για τις οποίες ο έλεγχος ολοκληρώνεται με τη σύνταξη σχετικού υπηρεσιακού σημειώματος ή σχετικής έκθεσης με τις διαπιστώσεις ελέγχου,

iii) Με την καταβολή εκ μέρους των υπόχρεων προσώπων ποσού πάνω από το 70% του συνολικά προσδιορισθέντος ποσού ή εφόσον δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις επιβολής των μέτρων σε βάρος τους.

Επίσης, δύναται να αρθεί το μέτρο της δέσμευσης του 50% των καταθέσεων, λογαριασμών ή του συνόλου του μη χρηματικού περιεχομένου θυρίδων του παραβάτη, στους οποίους πιστώνονται αποκλειστικά και μόνο χρηματικά ποσά που αφορούν ενδεικτικώς, επενδυτικά ή επιχειρησιακά προγράμματα (π.χ. ΕΣΠΑ), ως και εν γένει επιχορηγήσεις- επιδοτήσεις.

Οι απαγορεύσεις για τη μη έκδοση εγγράφων για τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη ή για τη δέσμευση του 50% των καταθέσεων, λογαριασμών και του συνόλου του χρηματικού περιεχομένου θυρίδων και παρακαταθηκών, αίρονται σε περιπτώσεις που η εφαρμογή τους δυσχεραίνει την περάτωση των διαδικασιών πτώχευσης του υπόχρεου παραβάτη και δύνανται να αρθούν σε περιπτώσεις που η εφαρμογή τους δυσχεραίνει την περάτωση των διαδικασιών εκκαθάρισης.

Οι νέες διατάξεις της Απόφασης, έχουν ανάλογη εφαρμογή και στις περιπτώσεις που έχουν ληφθεί μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, από την έναρξη ισχύος του Ν 4646/2019 ήτοι 12.12.2019 μέχρι την έναρξη ισχύος της Απόφασης όπως αυτή τροποποιήθηκε .

Περιπτώσεις μη εφαρμογής των μέτρων της παραγράφου 5

Τα μέτρα της παρ. 5 του άρθρου 46 του Ν 4174/2013, δεν επιβάλλονται στους παραβάτες λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων εφόσον η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, εκτός εάν από τα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύεται η γνώση του λήπτη περί της εικονικότητας των στοιχείων.

Οι δεσμεύσεις του τρίτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 46 του Ν 4174/2013, όπως ισχύει, δεν εφαρμόζονται:

α) για ποσά μισθών ή συντάξεων, για ποσά αποζημιώσεων απολυομένων που καταβάλλονται σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία, για ποσά κοινωνικού μερίσματος και οποιωνδήποτε επιδομάτων και εν γένει παροχών που καταβάλλονται από Οργανισμούς, Ασφαλιστικά Ιδρύματα ή άλλους φορείς του Δημοσίου τα οποία κατατίθενται στους οικείους λογαριασμούς φυσικών προσώπων, καθώς και για ποσά που είναι ακατάσχετα σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 1 και της παρ. 2 του άρθρου 31 του ΝΔ 356/1974 (ΚΕΔΕ), όπως ισχύει και των κατ' εξουσιοδότηση αυτού εκδοθεισών αποφάσεων,

β) για ποσά που καταβάλλονται με χρέωση των τηρούμενων, εκ μέρους του παραβάτη ή εκ μέρους των προσώπων σε βάρος των οποίων επιβάλλονται τα μέτρα (βλ. ανωτέρω), λογαριασμών σε αντίστοιχη πίστωση λογαριασμών του Δημοσίου και των ασφαλιστικών ταμείων για την εκπλήρωση φορολογικών και ασφαλιστικών υποχρεώσεων του παραβάτη,

γ) για ποσά που προορίζονται για την έκδοση τραπεζικών επιταγών, εκ μέρους του παραβάτη ή εκ μέρους των προσώπων σε βάρος των οποίων επιβάλλονται τα μέτρα (πρόσωπα της παρ. 6 του άρθρου 46 του Ν 4174/2013), σε διαταγή Ελληνικού Δημοσίου και Φορέων Κοινωνικής Ασφάλισης, αποκλειστικά και μόνο για την καταβολή φορολογικών και ασφαλιστικών υποχρεώσεων του παραβάτη,

δ) για αποδοχές εργαζομένων, όπως ιδίως μισθούς και αποζημιώσεις απολυομένων, και ασφαλιστικές εισφορές που καταβάλλονται από τον παραβάτη με χρέωση των τηρουμένων εκ μέρους του λογαριασμών σε αντίστοιχη πίστωση των συνδεδεμένων με αυτούς λογαριασμών:

i) των δικαιούχων μισθωτών που συνδέονται με αυτόν με σύμβαση παροχής εξαρτημένης εργασίας και

ii) των Φορέων Κοινωνικής Ασφάλισης, υπό την προϋπόθεση υποβολής κάθε φορά της τελευταίας υποχρεωτικής, βάσει των σχετικών διατάξεων, δήλωσης ΦΜΥ και κατάστασης εργοδοτικών εισφορών,

ε) για ανέγκλητους τραπεζικούς λογαριασμούς (λογαριασμούς μεσεγγύησης) συνεταιριστικών οργανώσεων που δημιουργήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 5 της υπ' αριθ. Πολ. 1066/2.4.2013 απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών καθώς και της παρ. 2 της υπ' αριθ. Πολ. 1088/1.4.2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και κάθε άλλης όμοιας,

στ) εφόσον ο παραβάτης έχει κατά του Δημοσίου μη εκχωρηθείσα ανταπαίτηση, η οποία είναι τουλάχιστον ίση με το συνολικά προσδιορισθέν ποσό των οικείων κύριων και προσθέτων φόρων, τελών και εισφορών μετά των προσαυξήσεων, τόκων και προστίμων ή των οικείων προστίμων, η οποία μπορεί να προταθεί για συμψηφισμό, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΔ και τα οριζόμενα στο άρθρο 83 του ΝΔ 356/1974, όπως ισχύει.

Στην περίπτωση αυτή ενημερώνονται άμεσα οι υπηρεσίες που αναφέρονται στις περ. α' και β' της παρ. 1 του άρθρου 95 του Ν 2362/1995, όπως ισχύει, ώστε να μην καταβληθεί το οφειλόμενο ποσό στον παραβάτη ή να μην γίνει δεκτή τυχόν εκχώρηση της απαίτησης από τον παραβάτη σε τρίτο πρόσωπο. Για την απόδειξη της μη εκχώρησης της απαίτησης υποβάλλεται από τον παραβάτη πλέον των ανωτέρω και σχετική υπεύθυνη δήλωση.

Τα οριζόμενα στις περ. α', β', γ', δ' και ε' καταλαμβάνουν και τις περιπτώσεις για τις οποίες έχουν εφαρμοστεί μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου σε περίπτωση φοροδιαφυγής με προϊσχύουσες του Ν 4174/2013, όπως ισχύει, διατάξεις.

Διαδικασία εφαρμογής των μέτρων

Για την εφαρμογή των μέτρων της παρ. 5 του άρθρου 46, συντάσσεται άμεσα, από την αρμόδια για την έκδοση των οικείων των μέτρων πράξεων προσδιορισμού των φόρων, τελών και εισφορών ή των πράξεων επιβολής προστίμων φορολογική αρχή, πράξη επιβολής μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, σύμφωνα με την Ειδική Έκθεση Ελέγχου. Η ως άνω φορολογική αρχή καταχωρεί την πράξη αυτή αυθημερόν στο ηλεκτρονικό σύστημα [L2020](#), από το οποίο αντλεί την πληροφορία το [2020](#), προκειμένου να ενημερωθούν όλες οι φορολογικές αρχές και να δεσμεύεται η χορήγηση αποδεικτικού ενημερότητας για μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων, ενώ μέχρι τη μηχανογραφική υλοποίηση της ανωτέρω λειτουργίας δεσμεύει στο ηλεκτρονικό σύστημα [2020](#) τη χορήγηση αποδεικτικού ενημερότητας για μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων, ενημερώνει με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο όλες τις φορολογικές αρχές για την εφαρμογή των απαγορεύσεων του δευτέρου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 46 του Ν 4174/2013 και γνωστοποιεί την ως άνω πράξη αυθημερόν με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο και εγγράφως στη Διεύθυνση Ανάπτυξης Φορολογικών Εφαρμογών (Δ.Α.Φ.Ε.), προκειμένου να απαγορευθεί η χορήγηση ηλεκτρονικού πιστοποιητικού ΕΝ.Φ.Ι.Α., (μέχρι την υλοποίηση αυτής της λειτουργίας μηχανογραφικά), στη Διεύθυνση Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Α.Α.Δ.Ε. με αντίγραφο της σχετικής Ειδικής Έκθεσης Ελέγχου, στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων και στην Τράπεζα της Ελλάδος, η οποία υποχρεούται να ενημερώσει σχετικά τα λειτουργούντα στην Ελλάδα πιστωτικά ιδρύματα, ιδρύματα ηλεκτρονικού χρήματος και ιδρύματα πληρωμών. Η ως άνω πράξη κοινοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, με αντίγραφο της σχετικής Ειδικής Έκθεσης Ελέγχου, στον παραβάτη και στα πρόσωπα της παρ. 6 του άρθρου 46 ΚΦΔ όπως εξειδικεύονται με το άρθρο 2 της παρούσας. **Η αρμόδια για την εφαρμογή των μέτρων φορολογική αρχή οφείλει ταυτόχρονα ή εντός αποκλειστικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την εφαρμογή των μέτρων να επιδίδει με απόδειξη στον παραβάτη και στα πρόσωπα της παρ. 6 του άρθρου 46 ΚΦΔ, κλήση προς επιγενόμενη ακρόαση για τις διαπιστώσεις που καταγράφηκαν στην Ειδική Έκθεση Ελέγχου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του εδαφίου β' της παρ. 3 του άρθρου 6 του Ν 2690/1999 "Κύρωση του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις".**

Οι ανωτέρω υπηρεσίες και φορείς υποχρεούνται να εφαρμόσουν αμέσως τα μέτρα της παρ. 5 του άρθρου 46 ΚΦΔ χωρίς καμία άλλη διαδικασία ή διατύπωση. κατά τα ανωτέρω πράξη διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου συνιστά ερώτημα του β' εδαφίου της παρ. 3 του άρθρου 15 ΚΦΔ και το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων καθώς και τα λειτουργούντα στην Ελλάδα πιστωτικά ιδρύματα, τα ιδρύματα ηλεκτρονικού χρήματος και τα ιδρύματα πληρωμών,

υποχρεούνται να ενημερώσουν άμεσα σε κάθε περίπτωση τη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη για το αντικείμενο της δέσμευσης, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του ίδιου ως άνω άρθρου, όπως ισχύουν. Η θετική απάντηση καταχωρείται αυθημερόν από τη φορολογική αρχή στο ηλεκτρονικό σύστημα **ΕΠΙΣΤΡΑΤΟΣ**. **Ο Προϊστάμενος της φορολογικής αρχής ενημερώνεται για το συνολικό αντικείμενο δέσμευσης κατόπιν έκδοσης της πράξης επιβολής μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, εξετάζει αμελλητί εάν συντρέχουν περαιτέρω οι λόγοι εφαρμογής των οριζόμενων στο τρίτο εδάφιο της παρ. 5 του άρθρου 46 ΚΦΔ, ως προς τον περιορισμό του ποσού της δέσμευσης στο διπλάσιο της οικείας των μέτρων οφειλής για τον υπόχρεο παραβάτη και για τα πρόσωπα της παρ. 6 του άρθρου 46 ΚΦΔ και ενεργεί άμεσα κατά τα οριζόμενα στην Πολ. 1282/2013.** Ο περιορισμός της δέσμευσης στο διπλάσιο του ποσού της οφειλής, αν και αυστηρός είναι πάντως ευμενέστερος σε σχέση με το παρελθόν όπου δεσμευόταν το σύνολο των καταθέσεων και λοιπών περιουσιακών στοιχείων ανεξάρτητα από το εάν υπερκάλυπταν το ποσό της οφειλής.

Ενδικοφανής προσφυγή και αίτημα αναστολής εφαρμογής των μέτρων ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας

Κατά της πράξης διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως εκάστοτε ισχύει.

Η προθεσμία για την άσκηση προσφυγής κατά της πράξης επιβολής των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου και η άσκησή της δεν αναστέλλουν την εφαρμογή των μέτρων.

Η προθεσμία για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και η άσκησή της κατά των οικείων των μέτρων πράξεων προσδιορισμού των φόρων, τελών, εισφορών ή των πράξεων επιβολής προστίμων, καθώς και η προθεσμία για την άσκηση προσφυγής και η άσκησή της κατά των αποφάσεων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών επί των ως άνω πράξεων, δεν αναστέλλουν, ούτε αίρουν την εφαρμογή των μέτρων, πλην των περιπτώσεων που ορίζεται άλλως στην Πολ. 1282/2013.

Σε περίπτωση αναστολής εφαρμογής των μέτρων ή ακύρωσης εν όλω ή εν μέρει ή τροποποίησης της πράξης επιβολής των διασφαλιστικών των συμφερόντων του Δημοσίου μέτρων με απόφαση ή διαταγή Δικαστηρίου, η φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη επιβολής των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, ενημερώνει σχετικά τον υπόχρεο παραβάτη, τα πρόσωπα της παρ. 6 του άρθρου 46 ΚΦΔ.

Τροπή σε αναγκαστική εκτέλεση

Τα μέτρα που λαμβάνονται σε περίπτωση φοροδιαφυγής, δεν εμποδίζουν τη δυνατότητα της Φορολογικής Διοίκησης να ικανοποιεί τις απαιτήσεις της από τα δεσμευθέντα περιουσιακά στοιχεία, με αναγκαστική εκτέλεση σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.

Η διάταξη αυτή, εφαρμόζεται και για μέτρα που το Δημόσιο λαμβάνει ή έχει λάβει πριν από την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ επί περιουσιακών στοιχείων που έχουν δεσμευτεί κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 14 του Ν 2523/1997.

Περιπτώσεις ολικής ή μερικής άρσης των μέτρων

Οι δεσμεύσεις **περιοριστικά και μόνο του τρίτου εδαφίου** της παρ. 5 του άρθρου 46 του Ν 4174/2013, όπως ισχύει (δηλαδή δέσμευση του πενήντα τοις εκατό (50%) των καταθέσεων, των πάσης φύσεως λογαριασμών και παρακαταθηκών και του περιεχομένου των θυρίδων του

παραβάτη, καθώς επίσης και συνολική δέσμευση του μη χρηματικού περιεχομένου θυρίδων και μη χρηματικών παρακαταθηκών), αίρονται:

α) σε περίπτωση μη αμφισβήτησης των οικείων των μέτρων πράξεων από τον παραβάτη, μετά την καταβολή τουλάχιστον του σαράντα τοις εκατό (40%) του συνολικά προσδιορισθέντος ποσού των οικείων κύριων και προσθέτων φόρων, τελών και εισφορών μετά των προσαυξήσεων, τόκων και προστίμων ή των οικείων προστίμων. Αντί της καταβολής του ανωτέρω ποσού ο παραβάτης δύναται να καταθέσει στην αρμόδια φορολογική αρχή ανέκκλητη, ανεπιφύλακτη και με παραίτηση του δικαιώματος διζήσεως και διαιρέσεως εγγυητική επιστολή υπέρ του Δημοσίου, για το σαράντα τοις εκατό (40%) του συνολικά προσδιορισθέντος ποσού των οικείων κύριων και προσθέτων φόρων, τελών και εισφορών μετά των προσαυξήσεων, τόκων και προστίμων ή των οικείων προστίμων, προσαυξημένου με τις επιβαρύνσεις εξαμήνου, που εκδίδεται από πιστωτικό ίδρυμα ή άλλο νομικό πρόσωπο που λειτουργεί νόμιμα στα Κ.Μ. της Ευρωπαϊκής Ένωσης και έχει σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία το δικαίωμα αυτό, διάρκειας δώδεκα (12) μηνών. Η εγγυητική επιστολή καταπίπτει υπέρ του Δημοσίου μετά την πάροδο έξι (6) μηνών από την κατάθεσή της. Σε περίπτωση καταβολής του οικείου ποσού πριν την πάροδο έξι (6) μηνών αυτή επιστρέφεται στον παραβάτη εν όλω ή εν μέρει, κατά περίπτωση,

β) σε περίπτωση αμφισβήτησης των οικείων των μέτρων πράξεων από τον παραβάτη, μετά την καταβολή τουλάχιστον του πενήντα τοις εκατό (50%) του συνολικά προσδιορισθέντος ποσού των οικείων κύριων και προσθέτων φόρων, τελών και εισφορών μετά των προσαυξήσεων, τόκων και προστίμων ή των οικείων προστίμων. Αντί της καταβολής του ανωτέρω ποσού ο παραβάτης δύναται να καταθέσει στην αρμόδια φορολογική αρχή ανέκκλητη, ανεπιφύλακτη και με παραίτηση του δικαιώματος διζήσεως και διαιρέσεως εγγυητική επιστολή υπέρ του Δημοσίου, για το πενήντα τοις εκατό (50%) του συνολικά προσδιορισθέντος ποσού των οικείων κύριων και προσθέτων φόρων, τελών και εισφορών μετά των προσαυξήσεων, τόκων και προστίμων ή των οικείων προστίμων, προσαυξημένου με τις επιβαρύνσεις τετραμήνου, που εκδίδεται από πιστωτικό ίδρυμα ή άλλο νομικό πρόσωπο που λειτουργεί νόμιμα στα Κ.Μ. της Ευρωπαϊκής Ένωσης και έχει σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία το δικαίωμα αυτό, διάρκειας οκτώ (8) μηνών.

γ) σε περίπτωση που το συνολικό ποσό δέσμευσης των λογαριασμών, των καταθέσεων και των χρηματικών παρακαταθηκών υπερβαίνει το διπλάσιο του ποσού των οικείων των μέτρων πράξεων φόρων, τελών ή εισφορών που διαπιστώνεται σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παρ. 5 του άρθρου 46 του Ν 4174/2013 για τον υπόχρεο παραβάτη ή το διπλάσιο του μέρους του ποσού των ως άνω πράξεων για το οποίο τα πρόσωπα της παρ. 6 του άρθρου 46 του Ν 4174/2013, έχουν προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη. Σε εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, το μέτρο της δέσμευσης του πενήντα τοις εκατό (50%) περιορίζεται σε ποσό ίσο με το διπλάσιο της οικείας των μέτρων οφειλής ή μέρους αυτής, σύμφωνα με τα ανωτέρω και αίρεται για το υπόλοιπο δεσμευθέν ποσό. Η κατά τα ως άνω άρση του μέτρου της δέσμευσης του πενήντα τοις εκατό (50%) των λογαριασμών, των καταθέσεων και των χρηματικών παρακαταθηκών για το ποσό που υπερβαίνει το διπλάσιο της οικείας των μέτρων οφειλής διενεργείται άμεσα από τον αρμόδιο, σύμφωνα με την παρ. 9 του άρθρου 46, Προϊστάμενο, ύστερα από σχετική ενημέρωσή του κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 4 της παρούσας ή και κατόπιν σχετικής αίτησης του υπόχρεου παραβάτη ή των προσώπων της παρ. 6 του άρθρου 46 του Ν 4174/2013.

Η εγγυητική επιστολή καταπίπτει, εφόσον συντρέχει περίπτωση, εν όλω ή εν μέρει υπέρ του Δημοσίου, ή άλλως επιστρέφεται στον παραβάτη μετά την έκδοση των αποφάσεων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης επί των ενδικοφανών προσφυγών κατά των οικείων των μέτρων πράξεων, οι οποίες αποφαινούνται επί της ουσίας, ή την πάροδο άπρακτης

προθεσμίας έκδοσης αυτών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 63 του Ν 4174/2013, όπως ισχύει.

Τα μέτρα της παρ. 5 του άρθρου 46 του Ν 4174/2013, (προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα) αίρονται υποχρεωτικά στο σύνολό τους:

α) με την καταβολή ποσού πάνω από το εβδομήντα τοις εκατό (70%) του συνολικά προσδιορισθέντος ποσού των οικείων κύριων και προσθέτων φόρων, τελών και εισφορών μετά των προσαυξήσεων, τόκων και προστίμων ή των οικείων προστίμων.

Αντί της καταβολής του ανωτέρω ποσού ο παραβάτης δύναται να καταθέσει στην αρμόδια φορολογική αρχή ανέκκλητη, ανεπιφύλακτη και με παραίτηση του δικαιώματος διζήσεως και διαίρεσεως εγγυητική επιστολή υπέρ του Δημοσίου, για το εβδομήντα τοις εκατό (70%) του συνολικά προσδιορισθέντος ποσού των οικείων κύριων και προσθέτων φόρων, τελών και εισφορών μετά των προσαυξήσεων, τόκων και προστίμων ή των οικείων προστίμων, προσαυξημένου με τις επιβαρύνσεις τριμήνου, που εκδίδεται από πιστωτικό ίδρυμα ή άλλο νομικό πρόσωπο που λειτουργεί νόμιμα στα Κ.Μ. της Ευρωπαϊκής Ένωσης και έχει σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία το δικαίωμα αυτό, διάρκειας έξι (6) μηνών.

Η εγγυητική επιστολή καταπίπτει, μετά την πάροδο τριών (3) μηνών από την κατάθεσή της. Σε περίπτωση καταβολής του οικείου ποσού πριν την πάροδο τριών (3) μηνών αυτή επιστρέφεται στον παραβάτη εν όλω ή εν μέρει, κατά περίπτωση,

β) εφόσον παύουν να υφίστανται οι προϋποθέσεις εφαρμογής τους, λόγω έκδοσης απόφασης από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης που ακυρώνει για λόγους ουσίας ή τροποποιεί τις οικείες των μέτρων πράξεις προσδιορισμού των φόρων, τελών, εισφορών ή επιβολής προστίμων ή κατόπιν οριστικής απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου που ακυρώνει για λόγους ουσίας ή τροποποιεί τις οικείες αποφάσεις της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης επί των ως άνω πράξεων,

γ) μετά την πάροδο πέντε (5) ετών από την έκδοση των οικείων των μέτρων πράξεων προσδιορισμού των φόρων, τελών, εισφορών ή επιβολής προστίμων.

δ) εφόσον το ποσό των οικείων των μέτρων εκδοθεισών πράξεων προσδιορισμού των φόρων, τελών, εισφορών ή επιβολής προστίμων, δεν υπερβαίνει το τιθέμενο στο πρώτο εδάφιο της παρ. 5 του άρθρου 46 του Ν 4174/2013 ποσό, καθώς και στις περιπτώσεις για τις οποίες δεν εκδίδονται οι οικείες των μέτρων πράξεις προσδιορισμού των φόρων, τελών εισφορών ή επιβολής προστίμων και ο έλεγχος ολοκληρώνεται με τη σύνταξη σχετικού υπηρεσιακού σημειώματος ή σχετικής έκθεσης με τις διαπιστώσεις ελέγχου,

ε) για τα πρόσωπα της παρ. 6 του άρθρου 46 του Ν 4174/2013 με την καταβολή εκ μέρους τους ποσού πάνω από το εβδομήντα τοις εκατό (70%) του συνολικά προσδιορισθέντος ποσού των οικείων των μέτρων κύριων και πρόσθετων φόρων, τελών ή εισφορών, μετά των προσαυξήσεων, τόκων και προστίμων για το οποίο ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα, κατά περίπτωση ή εφόσον δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις επιβολής των μέτρων σε βάρος τους σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 46 του Ν 4174/2013 και του άρθρου 2 της παρούσας.

Στις περιπτώσεις ένταξης των οικείων των μέτρων φορολογικών οφειλών του παραβάτη σε πρόγραμμα ρύθμισης ή διευκόλυνσης τμηματικής καταβολής σε δόσεις ή υπαγωγής αυτών σε

συμφωνία δικαστικά επικυρωμένη και μετά την καταβολή δόσεων, οι οποίες δεν μπορεί να είναι λιγότερες από το 1/4 του αριθμού των αρχικά προβλεπόμενων δόσεων, αίρεται περιοριστικά και μόνο το μέτρο της δέσμευσης του τρίτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 46 του Ν 4174/2013, (δηλαδή δέσμευση του πενήντα τοις εκατό (50%) των καταθέσεων, των πάσης φύσεως λογαριασμών και παρακαταθηκών και του περιεχομένου των θυρίδων του παραβάτη, καθώς επίσης και συνολική δέσμευση του μη χρηματικού περιεχομένου θυρίδων και μη χρηματικών παρακαταθηκών).

Το εν λόγω μέτρο αναβιώνει άμεσα σε περίπτωση που η ρύθμιση ή διευκόλυνση τμηματικής καταβολής παύει να ισχύει σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις ή η δικαστικά επικυρωμένη συμφωνία ανατρέπεται αυτοδίκαια ως προς το Δημόσιο ή συντρέχουν οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για να κινηθεί από αυτό η διαδικασία εξώδικης ή δικαστικής ανατροπής της, ανεξάρτητα από την έναρξη αυτής, με την επιφύλαξη όπου καταβληθεί το 40% ή 50% ή 70% των οφειλόμενων κύριων, πρόσθετων φόρων, τελών και εισφορών μετά των προσαυξήσεων, τόκων και προστίμων ή των οικείων προστίμων, κατά τις διακρίσεις που αναφέρθηκαν ανωτέρω.

Οι απαγορεύσεις του δευτέρου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 46 του Ν 4174/2013 (δηλαδή όταν η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να μην παραλαμβάνει και να μην χορηγεί έγγραφα που απαιτούνται για τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων), αίρονται σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτων, με την προϋπόθεση ότι το τίμημα της μεταβίβασης θα αποδοθεί στο Δημόσιο για την καταβολή της οικείας των μέτρων φορολογικής οφειλής.

Στην περίπτωση που το τίμημα είναι ανώτερο του συνόλου της ως άνω φορολογικής οφειλής, αποδίδεται στο Δημόσιο ποσό ίσο με το σύνολο της οφειλής. Στην περίπτωση που το τίμημα είναι κατώτερο του συνόλου της ως άνω φορολογικής οφειλής, από το αποδιδόμενο τίμημα εξοφλούνται τα ποσά των οικείων κύριων και προσθέτων φόρων, τελών και εισφορών μετά των νομίμων προσαυξήσεων, τόκων και προστίμων ή των οικείων προστίμων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 44 του ΚΦΔ, όπως ισχύει. Οι ανωτέρω απαγορεύσεις δύναται να αρθούν και σε περιπτώσεις που η εφαρμογή τους δυσχεραίνει την περάτωση των διαδικασιών πτώχευσης ή εκκαθάρισης, κατόπιν υποβολής κάθε φορά σχετικής αίτησης στην αρμόδια φορολογική αρχή.

Σε κάθε περίπτωση εφαρμόζονται τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν. 4174/2013, όπως ισχύει, με την επιφύλαξη των οριζομένων στην παρούσα. Οι απαγορεύσεις του δευτέρου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 46 του Ν 4174/2013, αίρονται και σε περιπτώσεις που η εφαρμογή τους δυσχεραίνει την περάτωση των διαδικασιών πτώχευσης του υπόχρεου παραβάτη και δύναται να αρθούν σε περιπτώσεις που η εφαρμογή τους δυσχεραίνει την περάτωση των διαδικασιών εκκαθάρισης, κατόπιν υποβολής κάθε φορά σχετικής αίτησης στην αρμόδια φορολογική αρχή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 9 του παρόντος άρθρου.

Τα προληπτικά και διασφαλιστικά μέτρα της παρ. 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 ΚΦΔ και στο ΝΔ 356/1974 περί Κώδικα Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων ή άλλες διατάξεις.

Τα μέτρα της παρ. 5 του άρθρου 46 ΚΦΔ όπως ισχύει, αίρονται σε περίπτωση ασφαλιστικής εκκαθάρισης, αποκλειστικά και μόνο για τα περιουσιακά της στοιχεία τα οποία έχουν δεσμευθεί και χαρακτηρισθεί ως ασφαλιστική τοποθέτηση από την Τράπεζα.

Κατ' εξαίρεση των ως άνω οριζομένων, σε περιπτώσεις εφαρμογής των διατάξεων του τρίτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 46 του Ν 4174/2013, όπως ισχύει, όπως ιδίως επί λογαριασμών του παραβάτη, στους οποίους πιστώνονται αποκλειστικά και μόνο χρηματικά ποσά που αφορούν ενδεικτικώς, επενδυτικά ή επιχειρησιακά προγράμματα με βάση την κείμενη νομοθεσία (ΕΣΠΑ, λοιπά συναφή προγράμματα), και προνοιακά επιδόματα, τα οποία

εκταμιεύονται σε εκτέλεση των ως άνω προγραμμάτων ή για την καταβολή προνοιακών επιδομάτων στους δικαιούχους- τρίτους, ως και εν γένει επιχορηγήσεις- επιδοτήσεις, δύναται να αρθεί το μέτρο της δέσμευσης του πενήντα τοις εκατό (50%) των λογαριασμών αυτών μερικά ή ολικά, κατά περίπτωση, κατόπιν υποβολής κάθε φορά σχετικής αίτησης από τον υπόχρεο παραβάτη στην αρμόδια φορολογική αρχή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 9 του παρόντος άρθρου. Οι δεσμεύσεις του τρίτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 46 του Ν 4174/2013, αίρονται σε περιπτώσεις που η εφαρμογή τους δυσχεραίνει την περάτωση των διαδικασιών πτώχευσης του υπόχρεου παραβάτη και δύναται να αρθούν σε περιπτώσεις που η εφαρμογή τους δυσχεραίνει την περάτωση των διαδικασιών εκκαθάρισης, κατόπιν υποβολής κάθε φορά σχετικής αίτησης στην αρμόδια φορολογική αρχή.

Μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου σε περίπτωση φοροδιαφυγής, που εφαρμόστηκαν με προϊσχύουσες του Ν 4174/2013, όπως ισχύει, διατάξεις, αίρονται υποχρεωτικά στο σύνολό τους μετά την πάροδο πέντε (5) ετών από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν 4174/2013 ΦΕΚ Α' 170/26.7.2013), ήτοι 1.1.2014. Ειδικά, σε περίπτωση αμφισβήτησης των οικείων των μέτρων φορολογικών οφειλών, η ανωτέρω προθεσμία δεν συμπληρώνεται πριν από την παρέλευση έτους από την ημερομηνία που αυτές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες στο σύνολό τους. Για την άρση των μέτρων αυτών, ο ενδιαφερόμενος υποβάλλει αίτηση στην αρμόδια φορολογική αρχή σύμφωνα με την παρ. 9 του παρόντος άρθρου

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εξέδωσε τις οικείες των μέτρων πράξεις προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών ή προστίμων εφαρμόζει τις διατάξεις της Πολ. 1282/2013. Σε περίπτωση Δ.Ο.Υ. της οποίας έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου και έχει ανασταλεί η λειτουργία του Τμήματος Δικαστικού ή έχει παύσει η λειτουργία αυτής, ή σε περίπτωση παύσης λειτουργίας Ελεγκτικού Κέντρου, αρμόδιος, είναι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής ή του Ελεγκτικού Κέντρου στα οποία περιήλθαν οι αρμοδιότητες των ως άνω Τμημάτων ή της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου, των οποίων έπαυσε ή ανεστάλη η λειτουργία κ σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις. Ο αρμόδιος σύμφωνα με τα ανωτέρω Προϊστάμενος ενημερώνει τον υπόχρεο παραβάτη, τα πρόσωπα σε βάρος των οποίων λήφθηκαν τα μέτρα σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 46 του Ν 4174/2013 ή τις προϊσχύουσες του Ν 4174/2013 διατάξεις, τις υπηρεσίες και τους φορείς, κατά περίπτωση.

Η άρση των διασφαλιστικών μέτρων εφαρμόζεται και σε περιπτώσεις για τις οποίες έχουν εφαρμοστεί μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου σε περίπτωση φοροδιαφυγής με προϊσχύουσες του ΚΦΔ, όπως ισχύει, διατάξεις.

Ειδικότερα, τα μέτρα αίρονται:

α) σε περίπτωση μη αμφισβήτησης των οικείων των μέτρων πράξεων από τον παραβάτη, μετά την καταβολή τουλάχιστον του σαράντα τοις εκατό (40%) του συνολικά προσδιορισθέντος ποσού των οικείων κύριων και προσθέτων φόρων, τελών και εισφορών μετά των προσαυξήσεων, τόκων και προστίμων ή των οικείων προστίμων. Αντί της καταβολής του ανωτέρω ποσού ο υπόχρεος παραβάτης δύναται να καταθέσει στην αρμόδια φορολογική αρχή ανέκκλητη, ανεπιφύλακτη και με παραίτηση του δικαιώματος διζήσεως και διαιρέσεως εγγυητική επιστολή υπέρ του Δημοσίου, για το σαράντα τοις εκατό (40%) του συνολικά προσδιορισθέντος ποσού των οικείων κύριων και προσθέτων φόρων, τελών και εισφορών μετά των προσαυξήσεων, τόκων και προστίμων ή των οικείων προστίμων, προσαυξημένου με τις επιβαρύνσεις εξαμήνου, που εκδίδεται από πιστωτικό ίδρυμα ή άλλο

νομικό πρόσωπο που λειτουργεί νόμιμα στα Κ.Μ. της Ευρωπαϊκής Ένωσης και έχει σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία το δικαίωμα αυτό, διάρκειας δώδεκα (12) μηνών. Η εγγυητική επιστολή καταπίπτει υπέρ του Δημοσίου μετά την πάροδο έξι (6) μηνών από την κατάθεσή της. Σε περίπτωση καταβολής του οικείου ποσού πριν την πάροδο έξι (6) μηνών αυτή επιστρέφεται στον παραβάτη εν όλω ή εν μέρει, κατά περίπτωση,

β) σε περίπτωση αμφισβήτησης των οικείων των μέτρων πράξεων από τον παραβάτη, μετά την καταβολή τουλάχιστον του πενήντα τοις εκατό (50%) του συνολικά προσδιορισθέντος ποσού των οικείων κύριων και προσθέτων φόρων, τελών και εισφορών μετά των προσαυξήσεων, τόκων και προστίμων ή των οικείων προστίμων. Αντί της καταβολής του ανωτέρω ποσού ο υπόχρεος παραβάτης δύναται να καταθέσει στην αρμόδια φορολογική αρχή ανέκκλητη, ανεπιφύλακτη και με παραίτηση του δικαιώματος διζήσεως και διαιρέσεως εγγυητική επιστολή υπέρ του Δημοσίου, για το πενήντα τοις εκατό (50%) του συνολικά προσδιορισθέντος ποσού των οικείων κύριων και προσθέτων φόρων, τελών και εισφορών μετά των προσαυξήσεων, τόκων και προστίμων ή των οικείων προστίμων, προσαυξημένου με τις επιβαρύνσεις τετραμήνου, που εκδίδεται από πιστωτικό ίδρυμα ή άλλο νομικό πρόσωπο που λειτουργεί νόμιμα στα Κ.Μ. της Ευρωπαϊκής Ένωσης και έχει σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία το δικαίωμα αυτό, διάρκειας οκτώ (8) μηνών. Η εγγυητική επιστολή καταπίπτει, εφόσον συντρέχει περίπτωση, εν όλω ή εν μέρει υπέρ του Δημοσίου, ή άλλως επιστρέφεται στον παραβάτη μετά την έκδοση των αποφάσεων της Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών επί των ενδικοφανών προσφυγών κατά των οικείων των μέτρων πράξεων, οι οποίες αποφαίνονται επί της ουσίας, ή την πάροδο άπρακτης προθεσμίας έκδοσης αυτών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 63 ΚΦΔ όπως ισχύει.

γ) σε περίπτωση που το συνολικό ποσό δέσμευσης των λογαριασμών, των καταθέσεων και των χρηματικών παρακαταθηκών υπερβαίνει το διπλάσιο του ποσού των οικείων των μέτρων πράξεων φόρων, τελών ή εισφορών που διαπιστώνεται σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παρ. 5 του άρθρου 46 του Ν 4174/2013 για τον υπόχρεο παραβάτη ή το διπλάσιο του μέρους του ποσού των ως άνω πράξεων για το οποίο τα πρόσωπα της παρ. 6 του άρθρου 46 του Ν 4174/2013, έχουν προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη. Σε εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, το μέτρο της δέσμευσης του πενήντα τοις εκατό (50%) περιορίζεται σε ποσό ίσο με το διπλάσιο της οικείας των μέτρων οφειλής ή μέρους αυτής, σύμφωνα με τα ανωτέρω και αίρεται για το υπόλοιπο δεσμευθέν ποσό. Η κατά τα ως άνω άρση του μέτρου της δέσμευσης του πενήντα τοις εκατό (50%) των λογαριασμών, των καταθέσεων και των χρηματικών παρακαταθηκών για το ποσό που υπερβαίνει το διπλάσιο της οικείας των μέτρων οφειλής διενεργείται άμεσα από τον αρμόδιο, σύμφωνα με την παρ. 9 του παρόντος άρθρου, Προϊστάμενο, ύστερα από σχετική ενημέρωσή του κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 4 της παρούσας ή και κατόπιν σχετικής αίτησης του υπόχρεου παραβάτη ή των προσώπων της παρ. 6 του άρθρου 46 του Ν 4174/2013.

Τα μέτρα της παρ. 5 του άρθρου 46 ΚΦΔ όπως ισχύει, αίρονται υποχρεωτικά στο σύνολό τους:

α) με την καταβολή ποσού πάνω από το εβδομήντα τοις εκατό (70%) του συνολικά προσδιορισθέντος ποσού των οικείων κύριων και προσθέτων φόρων, τελών και εισφορών μετά των προσαυξήσεων, τόκων και προστίμων ή των οικείων προστίμων. Αντί της καταβολής του ανωτέρω ποσού ο υπόχρεος παραβάτης δύναται να καταθέσει στην αρμόδια φορολογική αρχή ανέκκλητη, ανεπιφύλακτη και με παραίτηση του δικαιώματος διζήσεως και διαιρέσεως εγγυητική επιστολή υπέρ του Δημοσίου, για το εβδομήντα τοις εκατό (70%) του συνολικά προσδιορισθέντος ποσού των οικείων κύριων και προσθέτων φόρων, τελών και εισφορών μετά των προσαυξήσεων, τόκων και προστίμων ή των οικείων προστίμων, προσαυξημένου με τις επιβαρύνσεις τριμήνου, που εκδίδεται από πιστωτικό ίδρυμα ή άλλο νομικό πρόσωπο που

λειτουργεί νόμιμα στα Κ.Μ της Ευρωπαϊκής Ένωσης και έχει σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία το δικαίωμα αυτό, διάρκειας έξι (6) μηνών.

Η εγγυητική επιστολή καταπίπτει, μετά την πάροδο τριών (3) μηνών από την κατάθεσή της. Σε περίπτωση καταβολής του οικείου ποσού πριν την πάροδο τριών (3) μηνών αυτή επιστρέφεται στον παραβάτη εν όλω ή εν μέρει, κατά περίπτωση,

β) εφόσον παύουν να υφίστανται οι προϋποθέσεις εφαρμογής τους, λόγω έκδοσης απόφασης από την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών που ακυρώνει για λόγους ουσίας ή τροποποιεί τις οικείες των μέτρων πράξεις προσδιορισμού των φόρων, τελών, εισφορών ή επιβολής προστίμων ή κατόπιν οριστικής απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου που ακυρώνει για λόγους ουσίας ή τροποποιεί τις οικείες αποφάσεις της Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών επί των ως άνω πράξεων, ή κατόπιν οριστικής απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου που ακυρώνει για λόγους ουσίας ή τροποποιεί τις οικείες των μέτρων πράξεις

Στις περιπτώσεις ένταξης των οικείων των μέτρων φορολογικών οφειλών του παραβάτη σε πρόγραμμα ρύθμισης ή διευκόλυνσης τμηματικής καταβολής σε δόσεις ή υπαγωγής αυτών σε συμφωνία δικαστικά επικυρωμένη και μετά την καταβολή δόσεων, οι οποίες δεν μπορεί να είναι λιγότερες από το 1/4 του αριθμού των αρχικά προβλεπόμενων δόσεων, αίρεται περιοριστικά και μόνο το μέτρο της δέσμευσης του τρίτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 46 ΚΦΔ όπως ισχύει. Το εν λόγω μέτρο αναβιώνει άμεσα σε περίπτωση που η ρύθμιση ή διευκόλυνση τμηματικής καταβολής παύει να ισχύει σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις ή η δικαστικά επικυρωμένη συμφωνία ανατρέπεται αυτοδίκαια ως προς το Δημόσιο ή συντρέχουν οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για να κινηθεί από αυτό η διαδικασία εξώδικης ή δικαστικής ανατροπής της, ανεξάρτητα από την έναρξη αυτής, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στην παρ. 1 και στην περίπτωση Α' της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου.

Οι απαγορεύσεις του δευτέρου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 46 ΚΦΔ αίρονται σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτων, με την προϋπόθεση ότι το τίμημα της μεταβίβασης θα αποδοθεί στο Δημόσιο για την καταβολή της οικείας των μέτρων φορολογικής οφειλής. Στην περίπτωση που το τίμημα είναι ανώτερο του συνόλου της ως άνω φορολογικής οφειλής, αποδίδεται στο Δημόσιο ποσό ίσο με το σύνολο της οφειλής. Στην περίπτωση που το τίμημα είναι κατώτερο του συνόλου της ως άνω φορολογικής οφειλής, από το αποδιδόμενο τίμημα εξοφλούνται τα ποσά των οικείων κύριων και προσθέτων φόρων, τελών και εισφορών μετά των νομίμων προσαυξήσεων, τόκων και προστίμων ή των οικείων προστίμων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 44 ΚΦΔ, όπως ισχύει.

Σε κάθε περίπτωση εφαρμόζονται τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν 4174/2013, όπως ισχύει. Οι απαγορεύσεις του δευτέρου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 46 του Ν 4174/2013, αίρονται και σε περιπτώσεις που η εφαρμογή τους δυσχεραίνει την περάτωση των διαδικασιών πτώχευσης του υπόχρεου παραβάτη και δύνανται να αρθούν σε περιπτώσεις που η εφαρμογή τους δυσχεραίνει την περάτωση των διαδικασιών εκκαθάρισης, κατόπιν υποβολής κάθε φορά σχετικής αίτησης στην αρμόδια φορολογική αρχή. Τα μέτρα της παρ. 5 του άρθρου 46 ΚΦΔ όπως ισχύει, αίρονται σε περίπτωση ασφαλιστικής εκκαθάρισης, αποκλειστικά και μόνο για τα περιουσιακά της στοιχεία τα οποία έχουν δεσμευθεί και χαρακτηρισθεί ως ασφαλιστική τοποθέτηση από την Τράπεζα.

Κατ' εξαίρεση των ως άνω οριζόμενων, σε περιπτώσεις εφαρμογής των διατάξεων του τρίτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 46 του Ν 4174/2013, όπως ισχύει, όπως ιδίως επί λογαριασμών του παραβάτη, στους οποίους πιστώνονται αποκλειστικά και μόνο χρηματικά ποσά που αφορούν ενδεικτικώς, επενδυτικά ή επιχειρησιακά προγράμματα με βάση την

κείμενη νομοθεσία (ΕΣΠΑ, λοιπά συναφή προγράμματα), και προνοιακά επιδόματα, τα οποία εκταμιεύονται σε εκτέλεση των ως άνω προγραμμάτων ή για την καταβολή προνοιακών επιδομάτων στους δικαιούχους- τρίτους, ως και εν γένει επιχορηγήσεις- επιδοτήσεις, δύναται να αρθεί το μέτρο της δέσμευσης του πενήντα τοις εκατό (50%) των λογαριασμών αυτών μερικά ή ολικά, κατά περίπτωση, κατόπιν υποβολής κάθε φορά σχετικής αίτησης από τον υπόχρεο παραβάτη στην αρμόδια φορολογική αρχή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 9 του παρόντος άρθρου. Οι δεσμεύσεις του τρίτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 46 του Ν 4174/2013, αίρονται σε περιπτώσεις που η εφαρμογή τους δυσχεραίνει την περάτωση των διαδικασιών πτώχευσης του υπόχρεου παραβάτη και δύνανται να αρθούν σε περιπτώσεις που η εφαρμογή τους δυσχεραίνει την περάτωση των διαδικασιών εκκαθάρισης, κατόπιν υποβολής κάθε φορά σχετικής αίτησης στην αρμόδια φορολογική αρχή.

Συνδυασμός των άρθρων 46, 50, 66 και 67 του Ν. 4174/2013

Τα διασφαλιστικά μέτρα του Δημοσίου που αναφέρονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 46 λαμβάνονται σε περιπτώσεις που η οφειλή υπερβαίνει το ποσό των ευρώ 150.000 και για τους φόρους που αναφέρονται ρητά στην παράγραφο αυτή. Τα μέτρα αυτά λαμβάνονται σε βάρος των ομόρρυθμων εταίρων και των προσώπων που φέρουν μια από τις ιδιότητες του άρθρου 50.

Εντούτοις, στην περίπτωση της φοροδιαφυγής το μεν χρηματικό όριο είναι μικρότερο σε σχέση με αυτό του άρθρου 46 (δηλαδή το χρηματικό όριο είναι ευρώ 100.000 για άμεσους φόρους και 50.000 για έμμεσους και παρακρατούμενους). Στην περίπτωση δε αυτή, ως αυτουργοί της φοροδιαφυγής θεωρούνται τα πρόσωπα που αναφέρονται στο άρθρο 67 και τα οποία δεν ταυτίζονται με τα πρόσωπα του άρθρου 50.

Κατά τη γνώμη μας, θα πρέπει να επανεξετασθούν συνδυαστικά τα χρηματικά ποσά των άρθρων 46 και 66 ούτως ώστε συνδυαστικά να εναρμονισθούν. Είναι παράδοξο να αξιολογείται από το νομοθέτη ότι τα μέτρα της παραγράφου 5 λαμβάνονται σε ύψος ποσού που υπερβαίνει το χρηματικό όριο της φοροδιαφυγής. Με άλλα λόγια φαίνεται ότι η πρόθεση για φοροδιαφυγή ύψους ποσού έως ευρώ 150.000 να μην είναι ικανή συνθήκη για τη λήψη των μέτρων της παραγράφου 5 του άρθρου 46 ενώ σε περιπτώσεις οφειλών που υπερβαίνουν το ποσό των ευρώ 150.000 και που μπορεί να μην υπάρχει πρόθεση φοροδιαφυγής εφαρμόζεται η αυστηρότερη διάταξη της παραγράφου 5.

Ίσως ο νομοθέτης θα πρέπει να επανεξετάσει το πλέγμα των ανωτέρω διατάξεων προκειμένου να επιτύχει την εναρμόνισή τους.