

# ΕΡΕΥΝΑ - ΚΡΙΤΙΚΗ - ΕΡΜΗΝΕΙΑ

## ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ

Φορολογική ευθύνη διοικητών εταιρειών για χρέη της εταιρείας προς το  
Δημόσιο

Ειδικότερα η περίπτωση των μέτρων για τη διασφάλιση των  
συμφερόντων του Δημοσίου<sup>1</sup>

της Κατερίνας Πέρρου,

δικηγόρου – ΜΔΕ Δημοσίου Δικαίου<sup>2</sup>

### ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Εισαγωγή.....	1703
I. - Ευθύνη των διοικούντων Α.Ε. από διατάξεις του φορολογικού δικαίου – Γενική επισκόπηση.....	1703
α. Ευθύνη διοικούντων Α.Ε. για την πληρωμή φόρων της Α.Ε.....	1704
β. Ληξιπρόθεσμα χρέη προς το Δημόσιο.....	1706
(i) Άρνηση χορήγησης αποδεικτικού φορολογικής ενημερότητας. 1707	
(ii) Προσωποκράτηση για χρέη προς το Δημόσιο.....	1709
γ. - Ποινική ευθύνη για τη μη καταβολή χρεών προς το Δημόσιο και τρίτους πλην ιδιωτών.....	1711
δ. Φοροδιαφυγή.....	1713

## II Ειδικότερα τα μέτρα για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου 1715

α. Ιστορικό και κριτική θεώρηση.....  
1715

β. Πεδίο εφαρμογής.....  
1716

γ. Οι επιβαλλόμενες κυρώσεις.....  
1718

δ. Διαδικασία επιβολής των μέτρων.....  
1718

Συμπεράσματα.....  
1720

### Εισαγωγή

Στο πεδίο του φορολογικού δικαίου και ειδικότερα της φορολογικής ευθύνης έναντι του Δημοσίου συναντούμε πλήθος διατάξεων οι οποίες, κατά απόκλιση από τη γενική αρχή για το διακριτό του νομικού προσώπου από τους μετόχους και την έλλειψη ευθύνης τους για πράξεις ή παραλείψεις της εταιρίας καθώς και της αρχής της ευθύνης των μελών του διοικητικού συμβουλίου μιας ΑΕ και των διοικητών αυτής μόνο έναντι της εταιρείας για κάθε πταίσμα κατά την άσκηση των διοικητικών αρμοδιοτήτων που του έχουν ανατεθεί, θεμελιώνουν ευθύνη έναντι του Δημοσίου για φορολογικές υποχρεώσεις της εταιρίας των μελών του διοικητικού συμβουλίου, των τρίτων στους οποίους έχει ανατεθεί η διοίκηση ή εκπροσώπηση της εταιρείας και, σε ορισμένες περιπτώσεις, ακόμα και των μετόχων αυτής.

Οι ειδικές αυτές διατάξεις βρίσκονται διάσπαρτες σε διάφορα νομοθετήματα και δημιουργούν ένα πολύπλοκο πλαίσιο φορολογικής ευθύνης για έναν ευρύ κύκλο προσώπων που κατά τη γνώμη μας δημιουργεί προβληματισμούς σε όσο βαθμό επιβάλλονται μέσω αυτών φορολογικά βάρη σε πρόσωπα που δεν έχουν ίδια φορολογική υποχρέωση.

Στην παρούσα μελέτη θα επιχειρηθεί μια καταγραφή των σχετικών διατάξεων έτσι ώστε να αναδειχθούν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των περιπτώσεων που δημιουργούν φορολογική ευθύνη σε διοικητές

νομικών προσώπων.

## I. - Ευθύνη των διοικούντων ΑΕ από διατάξεις του φορολογικού δικαίου – Γενική επισκόπηση

Σε αυτήν την ενότητα γίνεται μια σύντομη επισκόπηση των σημαντικότερων διατάξεων οι οποίες θεσπίζουν ευθύνη των διοικούντων ανωνύμων εταιρειών και συνεπάγονται κυρώσεις οι οποίες επιβάλλονται κατά των διοικητών αυτών.<sup>3</sup> Παρουσιάζονται με τη σειρά οι διατάξεις για την ευθύνη των διοικούντων ΑΕ για την πληρωμή φόρων της ΑΕ (α), την προσωποκράτηση για χρέη προς το Δημόσιο (β- i) και η άρνηση χορήγησης αποδεικτικού φορολογικής ενημερότητας (β- ii), οι κυρώσεις για τη μη καταβολή χρεών της ΑΕ προς το Δημόσιο (γ) και τέλος οι ποινικές κυρώσεις που επιβάλλονται στην περίπτωση φοροδιαφυγής (δ).

### α. Ευθύνη διοικούντων Α.Ε. για την πληρωμή φόρων της Α.Ε.

Με τις διατάξεις του άρθρου 115 του Ν. 2238/1994 θεσπίζεται η ευθύνη των διοικητών ΑΕ για τα φορολογικά χρέη της εταιρείας της οποίας είναι διευθυντές.<sup>4</sup> Σύμφωνα με τη ρητή διάταξη του νόμου, τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές<sup>5</sup> των ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών ή συνεταιρισμών κατά το χρόνο της διάλυσης<sup>6</sup> ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης των φόρων αυτών.

Διευρυμένη ευθύνη προβλέπεται για τις περιπτώσεις των ανωνύμων εταιρειών που συγχωνεύονται. Στις περιπτώσεις αυτές για την πληρωμή των οφειλόμενων φόρων εισοδήματος της διαλυόμενης εταιρείας, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα προαναφερθέντα πρόσωπα, και η εταιρεία που την απορρόφησε (αν έγινε συγχώνευση δι' απορροφήσεως) ή η νέα εταιρεία που συστήθηκε μετά τη συγχώνευση.

Τα πρόσωπα που αναφέρονται πιο πάνω έχουν δικαίωμα αναγωγής κατά των προσώπων που διατέλεσαν σύμβουλοι, καθώς και μέλη ή μέτοχοι του νομικού προσώπου κατά το χρόνο της διάλυσής του ως προς τους φόρους που αφορούν σε χρήσεις προγενέστερες από την έναρξη της εκκαθάρισης, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.

Η περίπτωση της διάλυσης άλλου νομικού προσώπου πλην ΑΕ ή συνεταιρισμού αποτελεί επίσης αντικείμενο ειδικής ρύθμισης, σύμφωνα με την οποία τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές και γενικά εντεταλμένοι στη διοίκηση του νομικού προσώπου, κατά το χρόνο της διάλυσης των λοιπών νομικών προσώπων του άρθρου 101 πλην των ΑΕ και των συνεταιρισμών, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων σύμφωνα με τον ΚΦΕ, καθώς και των φόρων που παρακρατούνται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.

Τα ίδια ως άνω πρόσωπα ευθύνονται επίσης λόγω της ιδιότητάς τους<sup>7</sup> προσωπικώς και αλληλεγγύως και για τις υποχρεώσεις απόδοσης στο Δημόσιο φόρων που έχουν παρακρατηθεί από το νομικό πρόσωπο και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου.<sup>8</sup> Γίνεται μόνο μια διαφοροποίηση αναλόγως του αν ο παρακρατούμενος φόρος έχει παρακρατηθεί και δεν έχει αποδοθεί ή αν δεν έχει καν παρακρατηθεί. Έτσι, αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, τότε την ευθύνη έχουν μαζί με το νομικό πρόσωπο και όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις στο νόμο αναφερόμενες ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά ενώ αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, συνυπέχθυνα καθίστανται όλα τα πρόσωπα, που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου. Οι διατάξεις αυτές που θεσπίζουν την ευθύνη των διοικούντων για τους παρακρατούμενους φόρους εφαρμόζονται βάσει ρητής διάταξης νόμου και για οφειλές των νομικών προσώπων που προέρχονται από το φόρο κύκλου εργασιών αλλά και από ΦΠΑ.<sup>9</sup>

Η θέσπιση της ευθύνης των διοικούντων νομικά πρόσωπα ως αλληλέγγυου και εις ολόκληρον βάσει του άρθρου 115 ΚΦΕ, συνεπάγεται ότι δεν απαιτείται ξεχωριστή ταμειακή βεβαίωση του χρέους σε βάρος των προσώπων αυτών. Όπως έχει κριθεί<sup>10</sup>, κατά της ατομικής ειδοποίησης<sup>11</sup> που έχει εκδοθεί στο όνομα του υποχρέου φυσικού προσώπου μπορεί κατ' εξαίρεση να ασκηθεί ανακοπή, έστω και χωρίς προηγούμενη ταμειακή βεβαίωση σε βάρος του, αφού η ατομική ειδοποίηση έχει εκτελεστικό χαρακτήρα όταν αποστέλλεται σε τρίτο πρόσωπο, ευθυνόμενο όμως αλληλεγγύως με τον οφειλέτη για την εξόφληση του χρέους.

Με το άρθρο 4 παρ. 4 του Ν.2556/1997, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 69 παρ.2 του Ν. 2676/1999 οι διατάξεις του άρθρου 115 του Ν. 2238/1994, όπως ισχύουν κάθε φορά, που αναφέρονται στην ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα για την καταβολή των φόρων που

οφείλουν στο Δημόσιο τα πρόσωπα αυτά, εφαρμόζονται κατ' αναλογία και για την καταβολή των οφειλόμενων στο Ι.Κ.Α. ασφαλιστικών εισφορών.<sup>12</sup> Η διάταξη αυτή που επεξέτεινε την ευθύνη των διοικητών των νομικών προσώπων και στις περιπτώσεις εισφορών που είχαν βεβαιωθεί πριν την έναρξη ισχύος του Ν. 2676/1999 προσβλήθηκε ως αντισυνταγματική στη βάση δυο επιχειρημάτων: α) ως θεσπίζουσα αναδρομικά φορολογικό βάρος και συνεπώς ως αντιβαίνουσα στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος και β) ως αντιβαίνουσα στο άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος περί παροχής εννόμου προστασίας. Λόγω της ομοιότητας των ρυθμίσεων και της σημασίας των επιχειρημάτων περί αντισυνταγματικότητας αξίζει να γίνει μια σύντομη αναφορά στη νομολογία αυτή, αφού όμοια επιχειρήματα είναι δυνατό να προταθούν και για τις αυτές καθ' εαυτές τις διατάξεις του άρθρου 115 ΚΦΕ.

Το Συμβούλιο της Επικρατείας είχε την ευκαιρία να εξετάσει τα επιχειρήματα αυτά, παρέπεμψε όμως λόγω σπουδαιότητας το ζήτημα στην επταμελή σύνθεση<sup>13</sup>. Η εν λόγω παραπεμπτική στην επταμελή σύνθεση απόφαση απέρριψε το επιχείρημα της αντίθεσης προς το άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος με την αιτιολογία ότι η ισχύς της εν λόγω διατάξεως (του άρθρου 69 παρ. 2 του Ν. 2676/1999) και για τα χρέη που είχαν δημιουργηθεί πριν την 5.1.1999 (έναρξη ισχύος του Ν. 2676/1999) δεν αντίκειται στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος, εφόσον δεν επιβάλλεται με τη διάταξη αυτή αναδρομικά φορολογικό βάρος, αλλά θεσπίζεται ευθύνη των διοικούντων την ανώνυμη εταιρεία και τα λοιπά πρόσωπα για καταβολή ασφαλιστικών εισφορών που όφειλαν τα νομικά πρόσωπα, είτε αυτές βεβαιώθηκαν πρό είτε μετά την ημερομηνία αυτή οι εισφορές δε αυτές δεν έχουν τον χαρακτήρα φορολογικού βάρους.

Επίσης η παραπεμπτική απόφαση απέρριψε το επιχείρημα ότι η διάταξη αντιβαίνει στο άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος με το επιχείρημα ότι η ευθύνη του διοικούντος την ανώνυμη εταιρεία που θεσπίζεται με τις εν λόγω διατάξεις δεν προϋποθέτει την ύπαρξη νομίμου τίτλου και σε βάρος του ευθυνόμενου προσωπικώς και αλληλεγγύως για την καταβολή των προς το ΙΚΑ οφειλομένων υπό της ανώνυμης εταιρείας ασφαλιστικών εισφορών, αρκούσης της δημιουργίας του νομίμου τίτλου στο όνομα του νομικού τούτου προσώπου, ούτε απαιτείται ιδιαίτερη κοινοποίηση των πράξεων επιβολής εισφορών και των σχετικών ταμειακών βεβαιώσεων στα ευθυνόμενα φυσικά πρόσωπα, μη παραβιαζομένου του κατά το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος δικαιώματος δικαστικής προστασίας για τα πρόσωπα αυτά, διότι καλύπτονται από τη δικαστική προστασία που παρέχεται στα νομικά πρόσωπα, των οποίων έχουν την διοίκηση.

## β. Ληξιπρόθεσμα χρέη προς το Δημόσιο

Η ύπαρξη ληξιπρόθεσμων χρεών ενός νομικού προσώπου προς το Δημόσιο συνεπάγεται την ευθύνη των διοικητών του η οποία έχει δυο τουλάχιστον πολύ σοβαρές συνέπειες: την άρνηση χορήγησης προς το φυσικό πρόσωπο αποδεικτικού φορολογικής ενημερότητας (κατωτέρω υπό (i)) και την επιβολή ποινής προσωποκράτησης για χρέη προς το Δημόσιο<sup>14</sup> (κατωτέρω υπό (ii)).

### (i) Άρνηση χορήγησης αποδεικτικού φορολογικής ενημερότητας

Με το άρθρο 26 του Ν. 1882/1990<sup>15</sup> θεσπίσθηκε η αρμοδιότητα του Υπουργού Οικονομικών όπως με αποφάσεις του επιτρέπεται να επιβάλλονται κατά οφειλετών που δεν έχουν εκπληρώσει τις από οποιαδήποτε αιτία οφειλές τους προς το Δημόσιο, περιορισμοί και απαγορεύσεις, που ανάγονται στις κάθε φύσεως συναλλαγές, πράξεις ή ενέργειες αυτών είτε με τους ιδιώτες, είτε με το Δημόσιο, δήμους - κοινότητες, νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, ιδρύματα κάθε κατηγορίας, οργανισμούς, τράπεζες, επιχειρήσεις δημόσιας ή κοινής ωφέλειας και γενικά τον ευρύτερο δημόσιο τομέα, όπως αυτός καθορίζεται από την ισχύουσα νομοθεσία. Έτσι, σύμφωνα και με την παράγραφο 3 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου, το αποδεικτικό φορολογικής ενημερότητας είναι έγγραφο που εκδίδεται από τον αρμόδιο Προϊστάμενο ΔΟΥ και με το οποίο αποδεικνύεται η εκπλήρωση των οφειλών προς το Δημόσιο.

Το αποδεικτικό χορηγείται εφ' όσον ο αιτών φορολογούμενος έχει καταβάλει ή τακτοποιήσει κατά νόμιμο τρόπο (αναστολή πληρωμής ή διευκόλυνση τμηματικής καταβολής που χορηγούνται από τα κατά νόμο αρμόδια όργανα) τις μέχρι τη χρονολογία έκδοσης του αποδεικτικού βεβαιωμένες και ληξιπρόθεσμες οφειλές του προς το Δημόσιο.

Το αποδεικτικό ενημερότητας για χρέη και φορολογικές υποχρεώσεις αποτελεί Δημόσιο έγγραφο, φέρει τον τίτλο «Αποδεικτικό Ενημερότητας» με στοιχεία υποχρεωτικά τον τίτλο της ΔΟΥ που το εκδίδει και της αρμόδιας ΔΟΥ του φορολογούμενου, το ονοματεπώνυμο του φυσικού προσώπου ή την επωνυμία του νομικού προσώπου, για το οποίο εκδίδεται, τη διεύθυνση αυτών, τον αριθμό δελτίου ταυτότητας, τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου, την ημερομηνία έκδοσης του αποδεικτικού ολογράφως, το σκοπό για τον οποίο αυτό εκδίδεται καθώς και την ημερομηνία έκδοσης και διάρκειας ισχύος του ολογράφως.<sup>16</sup>

Για τη χορήγηση του αποδεικτικού ενημερότητας λαμβάνονται υπόψη

όλες οι υπάρχουσες ληξιπρόθεσμες οφειλές και ειδικά για τα φυσικά πρόσωπα λαμβάνονται υπόψη όχι μόνο τα ατομικά χρέη αλλά και χρέη συνυποχρέωσης και συνυπευθυνότητας, για τα οποία έχει το φυσικό πρόσωπο προσωπική ευθύνη για την καταβολή τους, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.<sup>17</sup>

Δεδομένου ότι το αποδεικτικό φορολογικής ενημερότητας είναι απαραίτητο σε μια σημαντική σειρά συναλλαγών των φορολογουμένων<sup>18</sup>, η άρνηση χορήγησής του σε ένα πρόσωπο που συμμετέχει στη διοίκηση μιας ημεδαπής ΑΕ για τα ληξιπρόθεσμα χρέη του νομικού αυτού προσώπου συνεπάγεται μάλλον υπερβολική δέσμευση του φυσικού προσώπου και η επιβολή τέτοιων δεσμεύσεων θα πρέπει πάντα να εξετάζεται υπό το πρίσμα τόσο της αναλογικότητας όσο και της αποτελεσματικότητας για να κριθεί αν είναι νόμιμη η επιβολή του.

Σε αυτό το πνεύμα φαίνεται να κινείται και η ορθή κατά την άποψή μας γνώμη της μειοψηφίας που διατυπώθηκε στην απόφαση ΣΤΕ 4104/2005<sup>19</sup>, η οποία με αφορμή την άρνηση έκδοσης αποδεικτικού φορολογικής ενημερότητας έθεσε υπό αμφισβήτηση συνολικά το θεσμό της προσωπικής αλληλεγγύου ευθύνης φυσικών προσώπων για χρέη κεφαλαιουχικής εταιρείας. Ειδικότερα υποστηρίχθηκε ότι η άρνηση χορήγησης αποδεικτικού φορολογικής ενημερότητας σε διευθύνοντα σύμβουλο ΑΕ που τέθηκε σε ειδική εκκαθάριση κατά το άρθρο 46<sup>α</sup> του Ν. 1892/1990 λόγω ύπαρξης οφειλών της εταιρείας προς το Δημόσιο από παρακρατούμενους φόρους εισοδήματος ή ΦΠΑ δεν είναι νόμιμη διότι «αυτός ούτος ο θεσμός της προσωπικής αλληλεγγύου ευθύνης φυσικών προσώπων για χρέη κεφαλαιουχικής εταιρείας εχούσης ιδίαν νομική προσωπικότητα και οικονομική αυτοτέλεια και υποκειμένης, σε περίπτωση λύσεως, στις περί εκκαθάρισεως και πτωχευτικής διαδικασίας κείμενες διατάξεις, εξ ορισμού είναι μη νόμιμος κατά πάσαν περίπτωση, διότι δεν συνάδει προς το Σύνταγμα και την Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου».

#### (ii) Προσωποκράτηση για χρέη προς το Δημόσιο

Σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ. 8. του Ν. 2523/1997, στην περίπτωση που οφειλέτης του Δημοσίου είναι νομικό πρόσωπο, τότε το μέτρο της προσωποκράτησης διατάσσεται κατά των φυσικών προσώπων – διοικητών του νομικού προσώπου, εφόσον στο επίπεδο του νομικού προσώπου πληρούνται οι όροι και προϋποθέσεις που θέτει ο ίδιος νόμος, στο άρθρο 22 παρ. 5.<sup>20</sup> Ειδικότερα όσον αφορά τις ανώνυμες εταιρείες, ο νόμος απαριθμεί περιοριστικά (άρθρο 22 παρ. 8 περ. α' Ν.

2523/1997) τα φυσικά πρόσωπα κατά των οποίων μπορεί να διαταχθεί το μέτρο της προσωποκράτησης, ανάλογα με την ιδιότητα που έχουν αυτά. Έτσι, στις περιπτώσεις ημεδαπών ΑΕ το μέτρο της προσωποκράτησης διατάσσεται διαζευκτικά ή σωρευτικά κατά των φυσικών προσώπων που κατέχουν την ιδιότητα του Προέδρου του ΔΣ, του διευθύνοντος ή εντεταλμένου ή συμπράκτοντος συμβούλου ή διοικητή ή γενικού διευθυντή ή διευθυντή της ΑΕ ή κατά κάθε προσώπου εντεταλμένου είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε από δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών.<sup>21</sup> Αν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, αδιάφορα από το λόγο ελλείψεώς τους, η προσωποκράτηση διατάσσεται κατά των μελών των διοικητικών συμβουλίων των εταιριών αυτών, εφόσον αυτά τα πρόσωπα ασκούν πράγματι προσωρινά ή διαρκώς ένα από τα καθήκοντα που αναφέρονται πιο πάνω.

Η ευθύνη των ως άνω απαριθμμένων προσώπων θεμελιώνεται μόνο για τα χρέη που ήταν βεβαιωμένα κατά το χρόνο απόκτησης της πιο πάνω ιδιότητας ή βεβαιώθηκαν κατά τη διάρκεια που είχαν τη συγκεκριμένη ιδιότητα, ανεξάρτητα αν μεταγενέστερα απέβαλαν την ιδιότητα αυτή με οποιονδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία, καθώς και για τα χρέη που βεβαιώθηκαν ανεξάρτητα από τη λύση ή μη των νομικών προσώπων, αλλά γεννήθηκαν ή ανάγονται στο χρόνο που είχαν την ιδιότητα αυτή.

Προβλέπεται πάντως από το νόμο η αναστολή εκτέλεσης της απόφασης που διατάσσει την προσωποκράτηση (ή η διακοπή εκτέλεσης, αν αυτή έχει ήδη αρχίσει) αν το εταιρικό χρέος υπαχθεί σε ρύθμιση τμηματικής καταβολής κατά τις κείμενες διατάξεις. Η αναστολή διαρκεί για όσο χρόνο διαρκεί η ρύθμιση και ο οφειλέτης είναι συνεπής με τους όρους αυτής. Σε περίπτωση εξόφλησης ή διαγραφής του χρέους για το οποίο διατάχθηκε προσωπική κράτηση, η απόφαση δεν εκτελείται.<sup>22</sup>

Η διαδικασία της επιβολής του μέτρου της προσωποκράτησης<sup>23</sup> ρυθμίζεται με τα άρθρα 231-243 ΚΔΔ. Κατ' αρχάς διατάσσεται από τον Πρόεδρο του Διοικητικού Πρωτοδικείου ύστερα από αίτηση του Δημοσίου, η οποία υποβάλλεται παραδεκτά μόνο εφόσον έχει παρέλθει μήνας από την επίδοση προς τον οφειλέτη της σχετικής ατομικής ειδοποίησης. Η διάρκεια της προσωποκράτησης δεν μπορεί να υπερβαίνει το ένα έτος. Το μέτρο δεν διατάσσεται κατά ενός μεγάλου αριθμού κατηγοριών προσώπων, όπως αυτών που τελούν υπό γονική μέριμνα ή δικαστική συμπαραστάση, κατά των πολυτέκνων, όσων έχουν την επιμέλεια ή την υποχρέωση διατροφής τέκνων κλπ. Η



άσκηση έφεσης κατά της απόφασης που διατάσσει την προσωποκράτηση αναστέλλει την εκτέλεση της απόφασης αυτής (άρθρο 242 παρ. 3 ΚΔΔ), μπορεί όμως το Δικαστήριο να κρίνει την απόφαση προσωρινά εκτελεστή, αν κρίνει ότι συντρέχουν εξαιρετικοί λόγοι ή αν η αναστολή της εκτέλεσης μπορεί να επιφέρει ανεπανόρθωτη βλάβη στο Δημόσιο.

Σύμφωνα με την ερμηνεία των διατάξεων των σχετικών με την προσωποκράτηση από το Συμβούλιο της Επικρατείας<sup>24</sup>, μετά την εισαγωγή του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, και από την έναρξη ισχύος αυτού, ρυθμίστηκαν κατά τρόπον πλήρη και αποκλειστικό τόσον οι ουσιαστικές όσον και οι δικονομικές προϋποθέσεις επιβολής του μέτρου της προσωπικής κρατήσεως, η οποία εφεξής επιτρέπεται μόνον προκειμένου περί απαιτήσεων του Δημοσίου, όχι δε και των λοιπών Ν. π.δ.δ., ως το ΙΚΑ. Αυτό προκύπτει σαφώς εκ της γραμματικής διατυπώσεως των άρθρων 231 παρ. 1, 232 και 233 του ΚΔΔ, τα οποία είναι στενώς ερμηνευτέα, υπό το φως των άρθρων 5 παρ. 3 του Συντάγματος και 7 της ΕΣΔΑ, εν όψει της στερήσεως του ατομικού δικαιώματος της προσωπικής ελευθερίας που συνεπάγεται για τον οφειλέτη η επιβολή του μέτρου.

Όσον αφορά το θέμα της συνταγματικότητας του μέτρου της προσωποκράτησης και για τα χρέη προς το Δημόσιο, θα πρέπει να παρατηρηθεί ότι σύμφωνα με την συνταγματική αρχή της αναλογικότητας, νομοθετικά μέτρα με τα οποία θεσπίζονται περιορισμοί των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι πρόσφορα και αναγκαία για την επίτευξη του επιδιωκόμενου από το νόμο σκοπού (π.ρ.β.λ. Σ.τ.Ε. 1426/1989, 4051/1990 κ.α.). Η εφαρμογή της εν λόγω συνταγματικής αρχής, κατ' άρθρο 236 του Κ.Δ.Δ., επιβάλλεται πλέον ρητώς κατά τη λήψη του μέτρου της προσωποκράτησης και τούτο γιατί το μέτρο αυτό αποσκοπεί στον δια της προσωρινής στερήσεως της ατομικής του ελευθερίας εξαναγκασμό του οφειλέτη του Δημοσίου την εξεύρεση των αναγκαίων πόρων για την αποπληρωμή του χρέους του.

Έτσι, κρίθηκε<sup>25</sup> ότι το μέτρο της προσωπικής κράτησης διατάσσεται μόνο αν κατά τη κρίση του Δικαστηρίου είναι απολύτως αναγκαία η λήψη του, ενόψει της συγκεκριμένης κάθε φορά πραγματικής καταστάσεως και γι' αυτό θα πρέπει να διαπιστώνεται η αποτελεσματικότητα ή όχι για την ικανοποίηση της σχετικής χρηματικής απαίτησης του Δημοσίου των λοιπών προβλεπόμενων από τις κείμενες διατάξεις μέτρων διοικητικής εκτελέσεως (κατάσχεση, πλειστηριασμός περιουσιακών στοιχείων) και να συνεκτιμάται η εν γένει στάση του οφειλέτη (λ.χ. τμηματικές καταβολές χρέους, επιδίωξη σχετικής

ρύθμισης) ή η ενδιαφερόμενη αντιθέτως αδιαφορία του ή αν αυτός προβεί σε δόλιες ενέργειες προς απόκρυψη των περιουσιακών του στοιχείων ή προς εξαγωγή τους στην αλλοδαπή (πρβλ. Σ.τ.Ε. 1623/2002).

γ. - Ποινική ευθύνη για την μη καταβολή χρεών προς το Δημόσιο και τρίτους πλην ιδιωτών

Με το άρθρο 23 του Ν. 2523/1997 τροποποιήθηκε το άρθρο 25 του Ν. 1882/1990 με το οποίο θεσπίζονται ποινικές κυρώσεις για την μη καταβολή χρεών προς το Δημόσιο και τρίτους πλην ιδιωτών.<sup>26</sup> Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές επιβάλλονται ποινές φυλάκισης που κυμαίνονται από τουλάχιστον τέσσερις μήνες ως και τουλάχιστον ένα έτος, ανάλογα με το αδίκημα. Η ποινική δίωξη ασκείται αυτεπάγγελα μετά από υποβολή σχετικής αιτήσεως από τον αρμόδιο Προϊστάμενο της ΔΟΥ προς τον Εισαγγελέα Πρωτοδικών της έδρας του.<sup>27</sup> Η ποινική δίωξη δεν αρχίζει πριν από την τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου στην προσφυγή που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής πριν από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής με την πάροδο της νόμιμης προθεσμίας για την άσκηση προσφυγής κατά της εγγραφής αυτής.<sup>28</sup>

Στην περίπτωση που τα χρέη προς το Δημόσιο η μη καταβολή των οποίων συνιστά το ποινικό αδίκημα που περιγράφεται στο νόμο είναι χρέη ημεδαπής ΑΕ, τότε οι ποινικές κυρώσεις που προβλέπονται από το νόμο επιβάλλονται κατά των φυσικών προσώπων που έχουν μια από τις πιο κάτω ιδιότητες: πρόεδροι Δ.Σ., διευθύνοντες ή εντεταλμένοι ή συμπράττοντες σύμβουλοι ή διοικητές ή γενικοί διευθυντές ή διευθυντές αυτών ή κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε από δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών, σωρευτικά ή μη. Αν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, οι ποινές επιβάλλονται κατά των μελών των διοικητικών συμβουλίων των εταιριών αυτών, εφόσον ασκούν πράγματι προσωρινά ή διαρκώς ένα από τα καθήκοντα που αναφέρονται πιο πάνω. Η ευθύνη των ανωτέρω προσώπων είναι ευθύνη πρωτοφειλέτη και όχι εγγυητή του χρέους της ΑΕ ενώ δεν απαιτείται η απόδειξη δόλου των εν λόγω προσώπων.<sup>29</sup> Ωστόσο με βάση ρητή διάταξη του νόμου την ίδια ευθύνη με τους οφειλέτες έχουν και οι από οποιαδήποτε αιτία συνυπόχρεοι καταβολής καθώς και οι εγγυητές χρεών. Στις περιπτώσεις αυτές μάλιστα λαμβάνονται όλα τα μέτρα τα οποία προβλέπονται από τη νομοθεσία κατά των πρωτοφειλετών, χωρίς να απαιτείται βεβαίωση σε βάρος τους.<sup>30</sup>

Τα πρόσωπα αυτά φέρουν τον κίνδυνο μόνο για τα χρέη της ημεδαπής ΑΕ στις οποίες τη Διοίκηση συμμετείχαν τα οποία ήταν βεβαιωμένα κατά το χρόνο απόκτησης της πιο πάνω ιδιότητας ή βεβαιώθηκαν κατά τη διάρκεια που είχαν τη συγκεκριμένη ιδιότητα, ανεξάρτητα αν μεταγενέστερα απέβαλαν την ιδιότητα αυτή με οποιονδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία, καθώς και για τα χρέη που βεβαιώθηκαν ανεξάρτητα από τη λύση ή μη των νομικών προσώπων, αλλά γεννήθηκαν ή ανάγονται στο χρόνο που είχαν την ιδιότητα αυτή.

Η ποινική δίωξη αναστέλλεται αν παρασχεθεί διευκόλυνση τμηματικής καταβολής του χρέους κατά τις κείμενες διατάξεις<sup>31</sup>, και για όσο χρόνο διαρκεί η ρύθμιση και ο οφειλέτης είναι συνεπής με τους όρους της ρύθμισης. Το αξιόποιο εξαλείφεται σε περίπτωση ολοσχερούς εξόφλησης των εν λόγω χρεών. Επίσης, για τον ίδιο λόγο αναβάλλεται η εκτέλεση της καταγνωσθείσας ποινής ή διακόπτεται η εκτέλεση αυτής που άρχισε, η οποία τελικά εξαλείφεται σε περίπτωση ολοσχερούς εξόφλησης.

Η καταδικαστική απόφαση θα πρέπει να είναι ειδικά και εμπειριστατωμένα αιτιολογημένη, να μνημονεύει το χρόνο κατά τον οποίο τα χρέη του κατηγορούμενου κατέστησαν ληξιπρόθεσμα και να διευκρινίζει ποια από τα χρέη ήταν καταβλητέα σε δόσεις και ποια εφάπαξ, διαφορετικά τυγχάνει αναιρετέα.<sup>32</sup>

#### δ. Φοροδιαφυγή

Με τα άρθρα 17 ως 21 του Ν. 2523/1997<sup>33</sup> καθορίζονται τα στοιχεία τριών ειδικών αδικημάτων φοροδιαφυγής, τα οποία προβλέπονται ως αυτοτελή και ανεξάρτητα μεταξύ τους: το αδίκημα της φοροδιαφυγής για την παράλειψη υποβολής ή την υποβολή ανακριβούς δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος (άρθρο 17 Ν. 2523/1997), το αδίκημα της φοροδιαφυγής για τη μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση ΦΠΑ και παρακρατούμενων φόρων, τελών ή εισφορών (άρθρο 18 Ν. 2523/1997) και το αδίκημα της φοροδιαφυγής για την έκδοση ή αποδοχή πλαστών, νοθευμένων ή εικονικών φορολογικών στοιχείων (άρθρο 19 Ν. 2523/1997).<sup>34[1]</sup> Πρέπει να παρατηρηθεί ότι οι διατάξεις των άρθρων 18 και 19 του Ν. 2523/1997 οι οποίες προβλέπουν και τιμωρούν το έγκλημα της φοροδιαφυγής που διαπράττεται με την έκδοση ή αποδοχή εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων είναι ειδικές σε σχέση με τις διατάξεις του Ποινικού Κώδικα και ως εκ τούτου αποκλείουν την εφαρμογή των άρθρων 216 και 386 ΠΚ περί πλαστογραφίας και απάτης.<sup>35</sup>

Στην περίπτωση που οι παραβάσεις οι οποίες αποτελούν την αντικειμενική υπόσταση καθενός από τα προαναφερόμενα ποινικά αδικήματα καταλογίζονται σε νομικό πρόσωπο, ο νόμος ορίζει ποιοι θεωρούνται στις περιπτώσεις αυτές ως αυτουργοί και συνεργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής (άρθρο 20 Ν. 2523/1997). Έτσι στις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες ως αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται: οι πρόεδροι των Δ.Σ., οι διευθύνοντες<sup>36</sup> ή εντεταλμένοι ή συμπράττοντες σύμβουλοι, οι διοικητές, οι γενικοί διευθυντές ή διευθυντές, ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση<sup>37</sup> στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών.

Αν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, ως αυτουργοί θεωρούνται τα μέλη των διοικητικών συμβουλίων των εταιριών αυτών, εφόσον ασκούν πράγματι προσωρινά ή διαρκώς ένα από τα καθήκοντα που αναφέρονται πιο πάνω. Η ιδιότητα του προσώπου κατά του οποίου θεμελιώνεται η ποινική ευθύνη θα πρέπει να αναφέρεται ειδικά στην καταδικαστική απόφαση, άλλως αυτή στερείται νομίμου αιτιολογίας.<sup>38</sup>

Ως άμεσοι συνεργοί<sup>39</sup> του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται ο προϊστάμενος του λογιστηρίου ή όποιος συμπράττει με οποιονδήποτε τρόπο γενικά στη διάπραξη των αδικημάτων του παρόντος. Ως πρόσωπο που συμπράττει θεωρείται και ο υπογράφων τη δήλωση ως πληρεξούσιος.<sup>40</sup>

Οι ανωτέρω αυτουργοί και συνεργοί τιμωρούνται εφόσον κατά το χρόνο διάπραξης του αδικήματος είχαν την ιδιότητα αυτή και εφόσον γνώριζαν ή από την ιδιότητά τους και εν όψει των συγκεκριμένων περιστάσεων γίνεται φανερό ότι γνώριζαν για τις πράξεις ή παραλείψεις, με τις οποίες εκπληρώθηκαν οι όροι των αδικημάτων της φοροδιαφυγής. Η ποινική δίωξη ασκείται αυτεπάγγελτα. Η ποινική δίωξη δεν αρχίζει πριν από την τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου στην προσφυγή που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής πριν από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής με την πάροδο της νόμιμης προθεσμίας για την άσκηση προσφυγής κατά της εγγραφής αυτής. Κατ' εξαίρεση, στις περιπτώσεις του αδικήματος της φοροδιαφυγής για έκδοση ή αποδοχή πλαστών ή εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων (άρθρο 19 Ν. 2523/1997) η ποινική δίωξη ασκείται άμεσα με βάση τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου και τη μηνυτήρια αναφορά του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ή του προϊσταμένου της υπηρεσίας που διενήργησε τον έλεγχο, σε περίπτωση που ο έλεγχος διενεργήθηκε από άλλα όργανα.

Η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την πάροδο άπρακτης της προθεσμίας διοικητικής επίλυσης της διαφοράς επί της οικείας απόφασης επιβολής προστίμου (Α.Ε.Π.) του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), ανεξάρτητα αν κατά της απόφασης αυτής ασκήθηκε προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού πρωτοδικείου. Ειδικά όμως όταν η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής υπερβαίνει το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ, δεν ακολουθείται αυτή η διαδικασία αλλά η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται αμέσως με την ολοκλήρωση του ελέγχου και ζητείται από τον αρμόδιο εισαγγελέα η κατά προτεραιότητα εκδίκαση της υπόθεσης με βάση τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου. Οι ποινές του παρόντος νόμου επιβάλλονται ανεξάρτητα από τους πρόσθετους φόρους και τα πρόστιμα που προβλέπονται από τις κείμενες διατάξεις και την προσωπικότητα.

## II. Ειδικότερα τα μέτρα για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου

Στην ενότητα αυτή θα παρουσιασθούν ειδικότερα οι ρυθμίσεις του άρθρου 14 του Ν. 2523/1997<sup>41</sup>, όπως ισχύει, σύμφωνα με τις οποίες επιβάλλονται ιδιαίτερα επαχθή μέτρα τόσο σε βάρος των φορολογουμένων επιχειρήσεων όσο και σε βάρος των διοικούντων αυτών προκειμένου να διασφαλιστούν τα συμφέροντα του Δημοσίου. Θα παρουσιασθούν στη σειρά ένα σύντομο ιστορικό των σχετικών διατάξεων με κάποιες εισαγωγικές κριτικές παρατηρήσεις (α), το πεδίο εφαρμογής των διατάξεων (β) οι κυρώσεις που προβλέπονται (γ) και η διαδικασία επιβολής των κυρώσεων.

### α. Ιστορικό και κριτική θεώρηση

Οι διατάξεις του άρθρου 14 του Ν. 2523/1997 σχετικά με τη λήψη μέτρων για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου τροποποιήθηκαν με το νόμο 3296/2004. Αποτέλεσμα των τροποποιήσεων αυτών είναι η θέσπιση ενός ιδιαίτερα επαχθούς συστήματος δεσμεύσεων και κυρώσεων σε βάρος του φορολογούμενου, το οποίο όμως δημιουργεί πολλά προβλήματα και προκαλεί πολλά ερωτηματικά τόσο για τη νομιμότητα όσο και για τη σκοπιμότητα και την αποτελεσματικότητά του τελικά.

Το γεγονός ότι τα μέτρα επιβάλλονται άμεσα, μετά τον καταλογισμό συγκεκριμένων παραβάσεων κατά τόσο κατά των ίδιων των φορολογουμένων όσο και σε βάρος των νομίμων εκπροσώπων των

νομικών προσώπων, είναι προβληματικό κατ' αρχήν από νομικής απόψεως. Πρώτον, δεν υπάρχει αμφιβολία ότι η λήψη αυτών των μέτρων συνιστά επιβολή κύρωσης σε βάρος των φορολογουμένων. Δεδομένου όμως ότι οι παραβάσεις εξ αφορμής των οποίων λαμβάνονται τα μέτρα δεν έχουν οριστικοποιηθεί κατά το χρόνο λήψης των μέτρων, και επομένως το «χρέος» του φορολογούμενου δεν είναι ακόμα βεβαιωμένο, το νομικό θεμέλιο επιβολής αυτών των κυρώσεων πάσχει. Η πρώτη ένσταση προέρχεται από το γεγονός ότι επιβάλλεται κύρωση χωρίς να υπάρχει ακόμα παράβαση, Αντίθετα συμβαίνει το παράδοξο να επιβάλλονται κυρώσεις και μάλιστα επαχθέστατες, για παραβάσεις οι οποίες ενδεχομένως στο μέλλον να οριστικοποιηθούν αλλά δεν αποκλείεται και να μην καταστούν ποτέ οριστικές.

Το γεγονός ότι στο μεταξύ με την επιβολή των μέτρων αυτών δεν εισπράττονται πράγματι χρήματα αλλά απλά επιβάλλονται δεσμεύσεις, δεν έχει τελικά καμία σημασία. Πράγματι, η δέσμευση χρημάτων που βρίσκονται σε τραπεζικούς λογαριασμούς του φορολογούμενου μπορεί να συνιστά έμμεση επιβολή φορολογικού βάρους αφού ο φορολογούμενος στερείται του δικαιώματος κάρπωσης αυτών κατά το χρόνο που διαρκεί η δέσμευση και μάλιστα χωρίς ο λόγος για τον οποίον έχει επιβληθεί η δέσμευση να είναι ακόμα οριστικός και άρα νόμιμος.

Μια δεύτερη πολύ σημαντική παρατήρηση έχει να κάνει με τον τρόπο άρσης των μέτρων. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 τα μέτρα μπορούν να αρθούν είτε με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ή με καταβολή μεγάλου ποσοστού (άνω του 70%) των προστίμων που έχουν καταλογισθεί. Η άσκηση της προσφυγής δεν αναστέλλει την εφαρμογή των μέτρων ενώ η άσκηση αίτησης αναστολής δεν φαίνεται να επιτρέπεται κατά των μέτρων αυτών και πάντως όποτε έχει ασκηθεί έχει απορριφθεί από τα δικαστήρια. Βρίσκεται λοιπόν ο φορολογούμενος σε ένα στάδιο κατά το οποίο οι καταλογιστικές του φόρου πράξεις δεν έχουν οριστικοποιηθεί, του επιβάλλονται κυρώσεις και δεν έχει το δικαίωμα προσφυγής στη δικαιοσύνη κατά των πράξεων επιβολής των μέτρων. Ειδικότερα δε στην περίπτωση που τα μέτρα επιβάλλονται κατά φυσικών προσώπων για παραβάσεις ή χρέη άλλου προσώπου (π.χ.. λόγω της ιδιότητάς τους ως διοικητών ενός νομικού προσώπου και για παραβάσεις αυτού του νομικού προσώπου) η δικαιολόγηση της λήψης των εν λόγω μέτρων γίνεται ακόμα δυσκολότερη.

Πέρα όμως από τα νομικά προβλήματα που δημιουργούν οι εν λόγω διατάξεις, δημιουργούν επίσης και πολλά ερωτηματικά ως προς την

σκοπιμότητα και την αποτελεσματικότητά τους. Κατ' αρχήν το μέτρο της δέσμευσης των τραπεζικών λογαριασμών των επιχειρήσεων δημιουργεί μεγάλα προβλήματα ρευστότητας στην επιχείρηση κατά της οποίας έχουν επιβληθεί τα μέτρα του άρθρου 14 του Ν. 2523/1997. Οι «παρενέργειες» αυτές, ιδίως για επιχειρήσεις λειτουργούσες, οι οποίες πρέπει να εκπληρώσουν υποχρεώσεις είτε προς τους εργαζόμενους είτε προς προμηθευτές τους, δημιουργεί κατάσταση ασφυξίας και οδηγεί με μαθηματική ακρίβεια στην περαιτέρω δανειακή επιβάρυνση της επιχείρησης. Μια τέτοια επιβάρυνση όμως βρίσκεται σε προφανή δυσαναλογία προς τον επιδιωκόμενο σκοπό, αφού για την ικανοποίηση της πιθανής απαίτησης του Δημοσίου (επαναλαμβάνουμε η απαίτηση δεν έχει οριστικοποιηθεί κατά το χρόνο κατά τον οποίο λαμβάνονται τα μέτρα) επιβαρύνεται υπέρμετρα ο φορολογούμενος. Στη συνέχεια θα παρουσιασθούν οι ρυθμίσεις του άρθρου 14 του Ν. 2523/1997 υπό το πρίσμα κυρίως των συνυποχρέων προσώπων και όχι της ίδιας της επιχείρησης.

### β) Πεδίο εφαρμογής

Σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 1 του Ν. 2523/1997 τα μέτρα που προβλέπονται στο άρθρο αυτό λαμβάνονται κάθε φορά που η φορολογική αρχή διαπιστώνει φορολογικές παραβάσεις, από τις οποίες βάσει ειδικής έκθεσης ελέγχου, προκύπτει ότι δεν έχει αποδοθεί συνολικά στο Δημόσιο ποσό πάνω από εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ<sup>42</sup> από Φ.Π.Α., Φ.Κ.Ε., παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές. Όταν οι παραβάσεις αυτές αφορούν ημεδαπή Ανώνυμη Εταιρεία, τότε τα μέτρα επιβάλλονται και σε όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις παρακάτω ιδιότητες<sup>43</sup>[1] στο διάστημα από τη γένεση της υποχρέωσης απόδοσης του Φ.Π.Α., Φ.Κ.Ε., παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών, ανεξάρτητα εάν μεταγενέστερα και μέχρι την ενεργοποίηση των μέτρων απέβαλαν την ιδιότητα αυτή με οποιονδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία:

– -οι πρόεδροι των Δ.Σ., οι διευθύνοντες ή εντεταλμένοι ή συμπράττοντες σύμβουλοι, οι διοικητές, οι γενικοί διευθυντές ή διευθυντές, ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών. Αν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, τότε τα μέτρα επιβάλλονται κατά των μελών των διοικητικών συμβουλίων των εταιριών αυτών, εφόσον ασκούν πράγματι προσωρινά ή διαρκώς ένα από τα καθήκοντα που αναφέρονται πιο πάνω<sup>44</sup> και

– -όσοι δυνάμει νόμου ή δικαστικής απόφασης ή διάταξης τελευταίας βούλησης είναι διαχειριστές αλλότριας περιουσίας και ο επίτροπος ή κηδεμόνας ή διοικητής αλλοτρίων κατά τις διατάξεις του Α.Κ.<sup>45</sup>

Τα μέτρα αυτά λαμβάνονται επίσης και κατά των παραβατών λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, έκδοσης εικονικών, πλαστών φορολογικών στοιχείων και νόθευσης τέτοιων στοιχείων, εφόσον η αξία των συναλλαγών που αναγράφονται σε αυτά, αθροιστικά λαμβανομένη κατά το χρόνο διαπίστωσης των παραβάσεων, υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) ευρώ.<sup>46</sup> Κατ' εξαίρεση οι ανωτέρω κυρώσεις δεν επιβάλλονται στους παραβάτες λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη. Στις περιπτώσεις που οι παραβάσεις λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, έκδοσης εικονικών, πλαστών φορολογικών στοιχείων και νόθευσης τέτοιων στοιχείων καταλογίζονται σε βάρος ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας, τα μέτρα επιβάλλονται και κατά των προσώπων που είχαν κατά την τέλεση της παράβασης μία από τις παρακάτω ιδιότητες:

– -οι πρόεδροι των Δ.Σ., οι διευθύνοντες ή εντεταλμένοι ή συμπράττοντες σύμβουλοι, οι διοικητές, οι γενικοί διευθυντές ή διευθυντές, ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών. Αν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, τότε τα μέτρα επιβάλλονται κατά των μελών των διοικητικών συμβουλίων των εταιριών αυτών, εφόσον ασκούν πράγματι προσωρινά ή διαρκώς ένα από τα καθήκοντα που αναφέρονται πιο πάνω<sup>47</sup> και

– -όσοι δυνάμει νόμου ή δικαστικής απόφασης ή διάταξης τελευταίας βούλησης είναι διαχειριστές αλλότριας περιουσίας και ο επίτροπος ή κηδεμόνας ή διοικητής αλλοτρίων κατά τις διατάξεις του Α.Κ.<sup>48</sup>

Επίσης οι ίδιες κυρώσεις επιβάλλονται και στους φορολογούμενους στους οποίους έχουν επιβληθεί πρόστιμα για

– -την κατοχή και χρήση περισσότερων από έναν αριθμών φορολογικού μητρώου<sup>49</sup>

– -την αναγραφή στα φορολογικά τους στοιχεία αριθμό φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) που ανήκει σε άλλο πρόσωπο ή που δεν έχει χορηγηθεί σε αυτόν.<sup>50</sup>

γ) Οι επιβαλλόμενες κυρώσεις



Εφόσον διαπιστωθούν οι παραβάσεις που περιγράφονται στο νόμο τα μέτρα για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου ενεργοποιούνται σχεδόν αυτόματα, αφού το μόνο που απαιτείται είναι η σύνταξη μιας ειδικής έκθεσης ελέγχου με την οποία διαπιστώνεται η συνδρομή των όρων του νόμου και οι κοινοποίησή της στα αρμόδια όργανα και φορείς.

Τα μέτρα που λαμβάνονται είναι τα εξής:

- απαγορεύεται στις αρμόδιες δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες να παραλαμβάνουν δηλώσεις ή να χορηγούν βεβαιώσεις ή πιστοποιητικά που απαιτούνται κατά τις κείμενες διατάξεις και ζητούνται από τον παραβάτη, για την κατάρτιση συμβολαιογραφικών πράξεων μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων
- αναστέλλεται έναντι του Δημοσίου το απόρρητο των καταθέσεων, των λογαριασμών, των κοινών λογαριασμών, των πάσης φύσεως επενδυτικών λογαριασμών, των συμβάσεων και πράξεων επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων και του περιεχομένου των θυρίδων του φορολογούμενου σε τράπεζες ή άλλα πιστωτικά ιδρύματα
- δεσμεύεται το πενήντα τοις εκατό (50%)<sup>51</sup> αυτών των καταθέσεων, λογαριασμών, κοινών λογαριασμών, πάσης φύσεως επενδυτικών λογαριασμών, συμβάσεων και πράξεων επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων και του περιεχομένου των θυρίδων του φορολογούμενου σε τράπεζες ή άλλα πιστωτικά ιδρύματα

Τα μέτρα αυτά όπως προαναφέρθηκε ήδη λαμβάνονται όχι μόνο κατά της ημεδαπής ΑΕ η οποία έχει υποπέσει στις παραβάσεις αυτές αλλά και κατά των φυσικών προσώπων που ορίζονται στο νόμο ότι είναι συνυπόχρεα με το νομικό πρόσωπο για τις παραβάσεις αυτές.

#### δ) Διαδικασία επιβολής των μέτρων

Η Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση των οικείων καταλογιστικών πράξεων των φόρων, τελών και εισφορών ή των αποφάσεων επιβολής προστίμου του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, υποχρεούται, σύμφωνα με το νόμο<sup>52</sup>, να ενημερώσει άμεσα με οποιονδήποτε τρόπο όλες τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες, τις τράπεζες και λοιπά πιστωτικά ιδρύματα. Οι ανωτέρω υπηρεσίες και οι φορείς από της ενημερώσεώς τους υποχρεούνται να εφαρμόσουν αμέσως τις απαγορεύσεις και δεσμεύσεις που προβλέπονται από το νόμο, χωρίς να απαιτείται να τηρηθεί καμία άλλη διαδικασία ή διατύπωση και να ενημερώσουν

σχετικά την αρμόδια για την επιχείρηση Δ.Ο.Υ.

Η ενέργεια αυτή της φορολογικής αρχής κοινοποιείται με αντίγραφο της σχετικής ειδικής έκθεσης ελέγχου συγχρόνως και στη Διεύθυνση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, καθώς και στο φορολογούμενο στη γνωστή κατοικία του ή στην έδρα της επιχείρησής του, ο οποίος μπορεί να ζητήσει με αίτηση στον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών μέσω της αρμόδιας για την έκδοση των πράξεων φορολογικής αρχής, την ολική ή μερική άρση των απαγορευτικών μέτρων. Κατά της απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής<sup>53</sup> κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.<sup>54</sup>

Η άσκηση προσφυγής κατά των πράξεων αυτών δεν αίρει την ισχύ των μέτρων που έχουν ληφθεί. Πρόβλημα δημιουργείται με τη διαφαινόμενη έλλειψη δυνατότητας αποτελεσματικής προσωρινής δικαστικής προστασίας στις περιπτώσεις επιβολής των μέτρων του άρθρου 14.<sup>55</sup> Ειδικότερα, έχει κριθεί ότι τα προληπτικά μέτρα του άρθρου 14 του Ν. 2523/ 1997, τα οποία έχουν ως σκοπό την διασφάλιση του συμφέροντος του Δημοσίου προς είσπραξη των διαφυγόντων επιρριπτόμενων φόρων, καθιστούν ανεπίτρεπτη, καταρχήν, τη χορήγηση αναστολής εκτελέσεως κατά σχετικής πράξης επιβολής των ως άνω μέτρων, λόγω του επείγοντος χαρακτήρα αυτών.<sup>56</sup> Το σκεπτικό της κατ' αρχήν απόρριψης της παροχής προσωρινής δικαστικής προστασίας είναι η ύπαρξη λόγων υπέρτερου δημοσίου συμφέροντος, αφού το Δικαστήριο κρίνει ότι τα εν λόγω διοικητικά μέτρα αποτελούν τη μόνη άμυνα του δημοσίου έναντι της φοροδιαφυγής.<sup>57</sup>

Το Δικαστήριο μπορεί όμως κατ' εξαίρεση, να κάνει δεκτή την αίτηση αναστολής εκτελέσεως αν κρίνει ότι συνεπεία της μεγάλης οικονομικής δυσχέρειας της αιτούσας, η οποία απειλείται με οικονομική καταστροφή, η βλάβη που θα υποστεί με τα εν λόγω συντηρητικά μέτρα εις βάρος της θα είναι αντιστρόφως ανάλογη προς την ωφέλεια του Δημοσίου.<sup>58</sup>

Τα μέτρα αίρονται στις εξής περιπτώσεις:

#### A) Μερική, όχι αυτοδίκαιη, άρση

– -αν επιτευχθεί διοικητική επίλυση ή δικαστικός συμβιβασμός ή κατ' άλλο τρόπο διοικητική περαίωση της φορολογικής διαφοράς που να αφορά το συνολικό ποσό των οικείων φόρων, τελών και εισφορών, μετά των νομίμων προσαυξήσεων ή προστίμων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή αίρεται περιοριστικά και μόνον η

δέσμευση του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1. Η άρση της δέσμευσης αυτής παύει να ισχύει σε περίπτωση μη εμπρόθεσμης καταβολής δύο (2) συνεχόμενων εκ των προβλεπόμενων δόσεων του ως άνω οφειλόμενου ποσού. Η άρση δεν είναι αυτοδίκαιη αλλά πρέπει να προηγηθεί σχετική αίτηση του φορολογούμενου.

#### B) Ολική αυτοδίκαιη άρση

- αν μέσα στην προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής δεν έχουν εκδοθεί οι οικείες καταλογιστικές πράξεις, οι συνέπειες και απαγορεύσεις που καθορίζονται με το άρθρο 14 αίρονται αυτοδικαίως
- εφόσον ο υπόχρεος φορολογούμενος καταβάλει ποσό πάνω από εβδομήντα τοις εκατό (70%)<sup>59</sup> του συνόλου των οφειλόμενων οικείων ποσών φόρων, τελών και εισφορών μετά των νομίμων προσαυξήσεων ή προστίμων.

Σε όλες τις περιπτώσεις άρσης των μέτρων (ολικής ή μερικής) η αρμόδια φορολογική αρχή υποχρεούται να ενημερώσει άμεσα με οποιονδήποτε τρόπο τη Διεύθυνση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, όλες τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες, τις τράπεζες και λοιπά πιστωτικά ιδρύματα.

Στην περίπτωση της για οποιονδήποτε λόγο ολικής ή μερικής άρσης των διασφαλιστικών μέτρων της παρ.1 του άρθρου 14 του Ν 2523/1997 για το φορολογούμενο νομικό πρόσωπο, οι συνέπειες της σχετικής απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών επεκτείνονται αυτόθροα και στα πρόσωπα που έχουν στο νομικό πρόσωπο μία από τις ιδιότητες που τα καθιστούν συνυπόχρεα, όπως αυτές έχουν παρουσιασθεί ανωτέρω.<sup>60</sup>

#### Συμπεράσματα

Με την παρουσίαση που προηγήθηκε επιχειρήθηκε μια πρώτη προσέγγιση των διατάξεων που θεσπίζουν ευθύνη των διοικούντων για χρέη ή παραβάσεις των νομικών προσώπων τα οποία διοικούν. Η πολυπλοκότητα του συστήματος και η συνακόλουθη σύγχυση που προκαλείται τόσο στους φορολογούμενους όσο και στις φορολογικές διοικήσεις που καλούνται να εφαρμόσουν τις εν λόγω διατάξεις θα καθιστούσε σκόπιμο και ενδιαφέρον να μελετηθούν κάποια στιγμή τα στατιστικά στοιχεία απόδοσης των εν λόγω μέτρων. Με αυτόν τον τρόπο θα μπορούσαμε να διαπιστώσουμε αν τελικά το συνολικό κόστος εφαρμογής των διατάξεων αυτών (κόστος συμμόρφωσης των

επιχειρήσεων, κόστος εφαρμογής από τη φορολογική διοίκηση, κόστος των δικαστηρίων) δικαιολογεί την ύπαρξή τους ή αν θα πρέπει κάποια στιγμή το σύστημα αυτό να αναθεωρηθεί συνολικά.

1. Η δημοσίευση αυτή εντάσσεται στο έργο ΠΥΘΑΓΟΡΑΣ: Ενίσχυση Ερευνητικών Ομάδων στα Πανεπιστήμια, το οποίο συγχρηματοδοτείται από το Επιχειρησιακό Πρόγραμμα Εκπαίδευσης και Αρχικής Επαγγελματικής Κατάρτισης – ΕΠΕΑΕΚ και το Ευρωπαϊκό Κοινωνικό Ταμείο - ΕΚΤ. Επιστημονικός Υπεύθυνος του Έργου αναφορικά με τη «Φορολογία Επιχειρήσεων και τη Φορολογική Ευθύνη» είναι ο Αναπληρωτής Καθηγητής στη Νομικής Σχολής του Πανεπιστημίου Αθηνών κ. Θ. Φορτσάκης και Μεταδιδάκτορας του Έργου η κα. Αικ. Σαββαΐδου.

2. Η Κατερίνα Πέρρου είναι μέλος της ερευνητικής ομάδας του Έργου. Σχόλια και παρατηρήσεις ευπρόσδεκτα στην ηλεκτρονική διεύθυνση [kperrou@law.uoa.gr](mailto:kperrou@law.uoa.gr).

3. Γενικά για το θέμα αυτό βλ. μεταξύ άλλων Β. Αποστολοπούλου, Η ευθύνη των διαχειριστών ομορρύθμου εταιρίας και μελών του Δ.Σ. ανώνυμης εταιρίας, με αναφορά σε σχετική νομολογία (ΔΠρΑθ 118/2000 και Γνμδ ΝΣΚ (Ολομ) 605/1993), ΔΦΝ 2004, 723. Κ. Καλλιντέρη, Η προσωπική ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το Δημόσιο, Νομική Βιβλιοθήκη 2004, Π. Καραμανώλη, Παράρτημα άρθρου 22α: Ευθύνη μελών διοικητικού συμβουλίου ΑΕ έναντι του Δημοσίου και τρίτων (πλην ιδιωτών) εις Ε. Περάκη (επιμ.), Το Δίκαιο της Ανώνυμης Εταιρίας, τ. 3ος , Β' έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2000, σελ. 159 επ.. Από την ξένη βιβλιογραφία βλ. ιδίως Druon Delot, La responsabilite fiscale des dirigeants d' enterprise, L.G.D.J. Paris 2003. Ειδικότερα για την ποινική ευθύνη των εκπροσώπων των νομικών προσώπων βλ. Π. Μπρακουμάτσου, Η ποινική ευθύνη των εκπροσώπων των νομικών προσώπων ΠοινΔ/νη 2000, σελ. 1251. Για μια θεώρηση των διοικητικών μέτρων είσπραξης κατά του επιχειρηματία υπό το πρίσμα των ατομικών ελευθεριών, βλ. Α. Ρηγάτου, Τα διοικητικά μέτρα είσπραξης κατά του επιχειρηματία υπό το πρίσμα των ατομικών ελευθεριών. Το αίτημα συνοχής της έννομης τάξης και οι μεθοδολογικές προεκτάσεις του, ΕΔΔΔΔ 2002, σελ. 451. Βλ. επίσης την εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών Πολ. 1103/12-10-2004 «Προσωπική ευθύνη για πληρωμή φορολογικών εσόδων από πρόσωπα που ο νόμιμος τίτλος είσπραξης δεν έχει εκδοθεί στο όνομά τους (συνυπόχρεοι κλπ).» με την οποία δίνονται οδηγίες στις ΔΟΥ για την ορθή σύνταξη των χρηματικών καταλόγων με ιδιαίτερη έμφαση στην ορθή αναγραφή των συνυποχρέων, όπως αυτοί ορίζονται από διάφορες διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας.

4. Οι διατάξεις του άρθρου 115 του Ν. 2238/1994, όπως ισχύουν, όπως επίσης και οποιεσδήποτε άλλες διατάξεις νόμων, που προβλέπουν ατομική και αλληλέγγυο ευθύνη φυσικών προσώπων με νομικό πρόσωπα ή προσωπική κράτηση ή άλλα μέτρα διοικητικού καταναγκασμού ή ποινική ευθύνη για τη μη καταβολή φόρων, τελών, εισφορών, δασμών προς το Δημόσιο ή Ν.Π.Δ.Δ. συμπεριλαμβανομένων των οργανισμών κύριας και επικουρικής ασφάλισης, δεν έχουν εφαρμογή επί προσώπων που διορίστηκαν ή εκλέχθηκαν στη διοίκηση υπό εκκαθάριση εταιρειών των νόμων 1386/1983, 1892/1990 και 2000/1991 ή ανωνύμων εταιρειών, θυγατρικών του Ο.Α.Ε., ως εκπρόσωποι του και με πρόταση αυτού (βλ. άρθρο 19 παρ. 5 του Ν. 2741/1999). Για την ευθύνη των διοικούντων από τη φορολογία Χρ. Τόση, Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογία εισοδήματος, ΛΟΓΙΣΤΗΣ 1999, σελ.904.

5. Για την ευθύνη του ειδικού εκκαθαριστή βλ. Γνμδ ΝΣΚ 530/2006, σύμφωνα με την οποία δεν υφίσταται, κατ' αρχήν, ευθύνη του ειδικού εκκαθαριστή του άρθρου 46α του Ν 1892/1990, κατά τις διατάξεις του άρθρου 115 του Ν 2238/1994, αφενός διότι δεν συντρέχει η προϋπόθεση λύσης της εταιρείας και αφετέρου διότι η έννοια του ειδικού εκκαθαριστή του άρθρου 46α του Ν 1892/1990 είναι εντελώς ειδική και δεν περιλαμβάνεται στην έννοια του εκκαθαριστή των ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών του άρθρου 115 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Επομένως, δεν υφίσταται προσωπική ευθύνη του ειδικού εκκαθαριστή κατά τις διατάξεις του άρθρου 115 του Κ.Φ.Ε., με την επιφύλαξη της περίπτωσης που ο εκκαθαριστής συνεχίζει ο ίδιος τη λειτουργία της επιχείρησης και μετά τη δημοσίευση της απόφασης του Εφετείου, οπότε ευθύνεται προσωπικώς και αλληλεγγύως με την εταιρεία για χρέη προς το Δημόσιο από Φ.Π.Α. και παρακρατούμενους φόρους (άρθρο 115 παρ. 3 Κ.Φ.Ε.).

6. Για την έννοια της διάλυσης βλ την 1419/2004 ΑΠ (Α' ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΗ ΝΟΜΟΣ), σύμφωνα με την οποία η επερχόμενη λόγω πτώχευσης λύση της εταιρείας, αρκεί για τη δημιουργία της προσωπική και εις ολόκληρον ευθύνης για την πληρωμή φόρου των διευθυντών, διαχειριστών, διευθυνόντων συμβούλων και εκκαθαριστών και δεν απαιτείται η εξαφάνιση της νομικής προσωπικότητας της εταιρείας. Σύμφωνα με την ΣτΕ 4104/2005 η υπαγωγή της ανώνυμης εταιρείας υπό καθεστώς ειδικής εκκαθάρισης κατά το άρθρο 46α του Ν. 1892/1990 δεν συνεπάγεται τη λύση της εταιρείας και δεν προβλέπεται ευθύνη του διευθύνοντος συμβούλου σε αυτήν την περίπτωση. Βλ. επίσης τη μελέτη του Θεόδωρου Ψυχογιού, Παρέδρου Ν.Σ.Κ., Η ατομική ευθύνη των τελευταίων εκπροσώπων για καταβολή των χρεών κεφαλαιουχικών εταιρειών. (Μία άστοχη "αιωνόβια" διάταξη του φορολογικού μας δικαίου), ΛΟΓΙΣΤΗΣ 2003, σελ. 180 και τη σχετική νομολογία που αναφέρεται εκεί: ΣτΕ 3/2000, ΣτΕ 590/2000, ΣτΕ 4976/1996, ΣτΕ

3350/1995.

7. Για την περίπτωση άρνησης της ιδιότητας και της απορρέουσας εξ αυτής ευθύνης των φερομένων ως διαχειριστών ή διευθυντών ΕΠΕ βλ. την ΔΠρΑθ 2866/2005, σύμφωνα με την οποία δεν θεμελιώνεται ευθύνη των προσώπων αυτών αν τα πρόσωπα αυτά αποδείξουν ότι τελούσαν εν αγνοία του σχετικού διορισμού τους ή ότι δεν είχαν αποδεχτεί τον σχετικό διορισμό τους ή ότι το Δημόσιου είχε λάβει γνώση της παύσης της εν λόγω ιδιότητάς τους.

8. Βλ. άρθρο 115 παρ. 3 ΚΦΕ. Η διάταξη αυτή εισήχθη για πρώτη φορά με το άρθρο 22 παρ. 6 του Ν. 2648/1998.

9. Σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ. 7 του Ν. 2648/1998: «7. Οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 115 του Ν. 2238/1994 εφαρμόζονται και για την περίπτωση β' του άρθρου 45 του Ν. 1642/1986 (ΦΕΚ 125 Α'), καθώς και για οφειλές φόρου κύκλου εργασιών».

10. Βλ. σχετικά την ΔΠρΑθ 2866/2005, ΔΦΝ 2006/738.

11. Η ατομική ειδοποίηση που προβλέπεται στο άρθρο 4 του ΚΕΔΕ δεν αποτελεί κατά τον ΚΔΔ προσβαλλόμενη με ανακοπή του άρθρου 217 ΚΔΔ πράξη, αφού έχει το χαρακτήρα πληροφοριακού εγγράφου, εκτός εάν περιέχει την πράξη ταμειακής βεβαίωσης του σχετικού χρέους, οπότε προσβάλλεται ουσιαστικά η πράξη ταμειακής βεβαίωσης.

12. Για τις προϋποθέσεις νομιμότητας της εκτέλεσης που επιχειρείται κατά των διοικητών νομικού προσώπου για χρέη του νομικού προσώπου προς το ΙΚΑ με βάση τις διατάξεις αυτές βλ. ΔΠρΑθ 475/2000.

13. Βλ. απόφαση ΣτΕ 3785/2005 η οποία παρέπεμψε την υπόθεση στην επταμελή σύνθεση. Όμοια έκρινε και η ΣτΕ 3147/2005.

14. Εκτός από την προσωπική κράτηση προβλεπόταν επίσης ως περιοριστικό της ελευθερίας μέτρο και η απαγόρευση εξόδου από τη χώρα των οφειλετών του Δημοσίου. Σύμφωνα με το άρθρο 27 του Ν. 1882/1990 επιτρεπόταν η απαγόρευση εξόδου από τη χώρα των παρακάτω προσώπων, για τα προς το Δημόσιο χρέη των ανωνύμων εταιρειών εφ' όσον τα πρόσωπα αυτά έχουν την ελληνική υπηκοότητα: των διευθυνόντων ή εντεταλμένων ή συμπραττόντων συμβούλων ή διοικητών ή γενικών διευθυντών, των ανωνύμων εταιρειών ή κάθε προσώπου εντεταλμένου, είτε αμέσως, είτε εμμέσως, είτε από το νόμο, είτε από ιδιωτική βούληση, στη διοίκηση ή διαχείριση των εταιρειών αυτών ή με οποιονδήποτε τρόπο αναμίχθηκε, ολικώς ή μερικώς, στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών, σωρευτικώς ή μη. Εάν ελλείπουν όλα τα

παραπάνω πρόσωπα, το μέτρο λαμβάνεται κατά των προέδρων των διοικητικών συμβουλίων των εταιρειών αυτών, εφ' όσον ασκούν πράγματι, προσωρινώς ή διαρκώς, ένα από τα καθήκοντα των προσώπων που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο. Οι διατάξεις οι σχετικές με την απαγόρευση εξόδου από τη χώρα είχαν διατηρηθεί σε ισχύ με ρητή διάταξη του νόμου 2523/1997 (άρθρο 25 παρ.4) αλλά καταργήθηκαν τελικά με το άρθρο 12 του Ν. 2873/2000. Για το μέτρο αυτό βλ. γενικά Αναστόπουλο-Φορτσάκη, Φορολογικό Δίκαιο, αρ. 131 και Π. Καραμανώλη σε Ε. Περάκη, Το Δίκαιο της ΑΕ, 3ος τόμος, σελ. 170 επ., όπου και σχετική νομολογία.

15. Το άρθρο αυτό τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε διαδοχικά στη συνέχεια με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 3 του Ν. 2503/1997, του άρθρου 25 του Ν. 2648/1998, του άρθρου 18 του Ν. 2753/1999, του άρθρου 46 παρ.2 του Ν. 3220/2004 και του άρθρου 29 παρ. 2 του Ν. 3296/2004. Βλ. επίσης τις αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών σχετικά με την έκδοση αποδεικτικού φορολογικής ενημερότητας: την ΑΥΟ 1109793/6134-11/0016/24.11.1999 (πολ. 1223/1999) και την πρόσφατη ΑΥΟ 1039503/3308-11/0016/20-4-2007.

16. Βλ. σχετικά το άρθρο 9 παρ.2 της ΑΥΟ 1109793/6134-11/0016/24.11.1999 (πολ. 1223/1999).

17. Βλ. σχετικά το άρθρο 4 παρ. 1 της ΑΥΟ 1109793/6134-11/0016/24.11.1999 (πολ. 1223/1999).

18. Το αποδεικτικό φορολογικής ενημερότητας απαιτείται, σύμφωνα με την ΑΥΟ 1109793/6134-11/0016/24.11.1999 (πολ. 1223/1999):

1) Για την είσπραξη χρημάτων ή την εξόφληση τίτλων πληρωμής από δημόσιους υπολόγους, Δ.Ο.Υ., Τελωνεία, Δήμους, Κοινότητες, Νομαρχιακές Αυτοδιοικήσεις, Ν.Π.Δ.Δ., Δημόσιες, Δημοτικές και Κοινοτικές Επιχειρήσεις, Επιχειρήσεις Δημόσιας ή Κοινής Ωφέλειας και γενικά επιχειρήσεις ή Οργανισμούς του ευρύτερου Δημόσιου Τομέα, όπως αυτός καθορίζεται από την ισχύουσα κάθε φορά νομοθεσία και από αυτούς που ενεργούν πληρωμές με εντολή ή εξουσιοδότηση των παραπάνω, εφόσον το ακαθάριστο ποσό για κάθε τίτλο πληρωμής υπερβαίνει τα 1.500 ευρώ ανά δικαιούχο. Στις περιπτώσεις αυτές, το αποδεικτικό ενημερότητας προσκομίζεται από τον εισπράττοντα. Τίτλοι πληρωμής που εξοφλούνται στις Δ.Ο.Υ. με ποσό κάτω των 1.500 ευρώ συμψηφίζονται υποχρεωτικά με τυχόν ληξιπρόθεσμες οφειλές των δικαιούχων που φέρονται εγγεγραμμένες στο σύστημα TAXIS, από όσες Δ.Ο.Υ. έχουν τη δυνατότητα πρόσβασης σε αυτό, χωρίς να απαιτείται η προσκόμιση Αποδεικτικού Φορολογικής Ενημερότητας. Στον τίτλο πληρωμής πρέπει να γίνεται σχετική μνεία. Το αυτό ισχύει και για την καταβολή των συμβατικώς εκχωρημένων χρηματικών

απαιτήσεων για τυχόν οφειλές, τόσο του εκχωρητή ή ενεχυράσαντα, όσο και του εκδοχέα ή ενεχυρούχου δανειστή.

2) Για τη σύναψη και ανανέωση συμβάσεων δανείων, πιστώσεων και χρηματοδοτήσεων γενικά με τις αναγνωρισμένες στην Ελλάδα Τράπεζες και λοιπά Πιστωτικά Ιδρύματα, εφ' όσον χορηγούνται με την εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, εκτός από εκείνες που χορηγούνται για αποκατάσταση ζημιών που προέρχονται από έκτακτα γεγονότα.

3) Για τη μεταβίβαση ακινήτων από τον μεταβιβάζοντα, για τη μεταβίβαση λόγω γονικής παροχής ή δωρεάς από τον παρέχοντα τη γονική παροχή ή τη δωρεά.

4) Για τη σύσταση εμπραγμάτων δικαιωμάτων επί ακινήτων από τον παρέχοντα το εμπράγματο δικαίωμα. Για τη σύσταση υποθήκης υπέρ του Δημοσίου δεν απαιτείται αποδεικτικό ενημερότητας.

5) Για τη μεταβίβαση: μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, μοτοσικλετών, μη επαγγελματικών μηχανοκίνητων θαλάσσιων σκαφών, ελικοπτέρων και ανεμοπτερόν, που εμπίπτουν στα τεκμήρια υ948 διαβίωσης φορολογίας εισοδήματος, από τον μεταβιβάζοντα.

6) Για τη μεταφορά συναλλάγματος, το ισότιμο του οποίου υπερβαίνει τα 10.000 ευρώ, εξαιρουμένης της μεταφοράς που αφορά από εμπορικές συναλλαγές με χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

7) Για τη συμμετοχή σε διαγωνισμούς για την ανάληψη εκτέλεσης δημοσίων έργων ή προμηθειών του Δημοσίου, Ν.Π.Δ.Δ., Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης ή επιχειρήσεων αυτών και Επιχειρήσεων ή Οργανισμών του ευρύτερου Δημόσιου τομέα

19. ΣτΕ 4104/2005, ΔιΔικ 2007, σελ. 910 επ. Η γνώμη της μειοψηφίας διατυπώθηκε από την Προεδρεύουσα Αντιπρόεδρο του ΣτΕ κα. Α. Τσαμπάση.

20. Το όριο αυτό έχει ορισθεί σήμερα στα € 9.000,00. Αν όμως η οφειλή προέρχεται από παρακρατούμενους φόρους ή από δάνεια με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου το όριο είναι € 3.000,00. Παρατηρούμαι ότι η θέσπιση αριθμητικών αντί ποσοτικών ορίων είναι μάλλον ατυχής αφού έχει ως αποτέλεσμα να μην είναι αναλογική η εφαρμογή του μέτρου αλλά οι μεγαλύτερες επιχειρήσεις που έχουν και το μεγαλύτερο κίνδυνο να βρίσκονται εκτεθειμένες για παρατυπίες που αφορούν μικρό ποσοστό του τζίρου τους.

21. Με την εξαντλητική απαρίθμηση στο νόμο των υπευθύνων προσώπων άρθρηκε η αμφισβήτηση που είχε δημιουργηθεί στο



παρελθόν σχετικά με την ταυτότητα των υποχρέων προσώπων. Βλ. σχετικά και Π. Καραμανώλη, σε Ε. Περάκη (επιμ.) Το δίκαιο της Ανώνυμης Εταιρείας, τόμος 3ος, σελ. 163.

22. Βλ άρθρο 22 παρ. 10 Ν. 2523/1997.

23. Βλ αναλυτικά σε Αναστόπουλο-Φορτσάκη, Φορολογικό Δίκαιο, αρ. 129.

24. ΣΤΕ (Ολ.) 2858/2003, η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια της παραπεμπτικής ΣΤΕ 1623/2002 (7μελούς). Βλ. και ανάλυση της παραπεμπτικής απόφασης σε Αναστόπουλο-Φορτσάκη, Φορολογικό Δίκαιο, αρ. 130.

25. ΔΠρΡόδου 8/2006 (Α' Δημοσίευση Νόμος).

26. Βλ. σχετικά και Θ. Σάμιου, Το ποινικό αδίκημα της μη εμπρόθεσμης καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, τα Ν.Π.Δ.Δ. κ.λπ. (άρθρο 25 Ν.1882/1990), κατά τη νομολογία του Αρείου Πάγου έτους 2006, ΔΦΝ 2007, 428.

27. [1]Για τις προϋποθέσεις του παραδεκτού της άσκησης της ποινικής δίωξης κατόπιν υποβολής μηνυτήριας αναφοράς προϊσταμένου της ΔΟΥ εις βάρος φορολογούμενου για μη εμπρόθεσμη καταβολή χρεών προς το δημόσιο βλ. την ΑΠ 550/2004, σύμφωνα με την οποία είναι απαράδεκτη η ποινική δίωξη, διότι η μηνυτήρια αναφορά του προϊσταμένου της αρμόδιας ΔΟΥ προς την εισαγγελική αρχή δεν συνοδεύεται α) από επικυρωμένο αντίγραφο της οικείας έκθεσης φορολογικού ελέγχου, β) από επικυρωμένο αντίγραφο των καταλογιστικών πράξεων των ένδικων φόρων και γ) από επικυρωμένο αντίγραφο των στοιχείων, από τα οποία αποδεικνύεται η οριστικοποίηση της ένδικης φορολογικής εγγραφής, ούτε προκύπτει ότι αυτά υπεβλήθησαν μετέπειτα. Στο ίδιο πνεύμα και η ΑΠ 2181/2005, κατά την οποία η τυχόν ασκηθείσα ποινική δίωξη καθίσταται απαράδεκτη σε περίπτωση που η μηνυτήρια αναφορά του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. που υποβάλλεται προς τον Εισαγγελέα Πλημ/κών δεν συνοδεύεται σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 21 παρ.4 του νόμου 2523/1997 εφ' όσον από τα στοιχεία της δικογραφίας δεν προκύπτει ότι ασκήθηκε προσφυγή κατά του οικείου φορολογικού φύλλου ελέγχου: α) από επικυρωμένο αντίγραφο της οικείας έκθεσης φορολογικού ελέγχου, β) Από επικυρωμένο αντίγραφο των καταλογιστικών πράξεων των ένδικων φόρων και γ) Από επικυρωμένο αντίγραφο των στοιχείων, από τα οποία αποδεικνύεται η οριστικοποίηση της ένδικης φορολογικής εγγραφής, ούτε προκύπτει ότι αυτά υπεβλήθησαν μετέπειτα. Βλ όμως και την ΑΠ 630/2006, σύμφωνα με την οποία για την ποινική δίωξη του εγκλήματος της παραβίασης της

προθεσμίας καταβολής προς το δημόσιο δεν απαιτείται προηγούμενη οριστικοποίηση της φορολογικής παράβασης ούτε, σε περίπτωση άσκησης προσφυγής από τον υπόχρεο, η τελεσίδικη επί της προσφυγής από τον υπόχρεο, η τελεσίδικη επί της προσφυγής απόφαση του αρμόδιου δικαστηρίου. Επίσης, δεν εφαρμόζεται ούτε η παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 2523/1997, σύμφωνα με την οποία, για την άσκηση της ποινικής δίωξης, η υποβολή της μηνύτριας αναφοράς από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ πρέπει να συνοδεύεται από επικυρωμένα αντίγραφα της οικείας έκθεσης ελέγχου, της καταλογιστικής πράξης του φόρου και των στοιχείων από τα οποία αποδεικνύεται η οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής, δεδομένου ότι η διάταξη αυτή αναφέρεται στις φορολογικές παραβάσεις των άρθρων 17, 18 και 19 του νόμου αυτού, όχι δε και στην καθυστέρηση καταβολής βεβαιωμένων χρεών προς το δημόσιο.

28. Βλ. σχετικά την ΑΠ 728/2005, σύμφωνα με την οποία είναι απαράδεκτη η ποινική δίωξη αν δεν προηγήθηκε της άσκησης της έκδοση τελεσίδικης απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου επί των ασκηθεισών προσφυγών και οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής για τα χρέη που δεν ασκήθηκαν προσφυγές. Ομοίως και η ΑΠ 2181/2005.

29. Βλ ΑΠ 598/2006, σύμφωνα με την οποία κρίθηκε ορθή και ειδικά αιτιολογημένη καταδίκη της αναιρεσεύουσας, ως διευθύνουσας συμβούλου και νόμιμης εκπροσώπου ανώνυμης εταιρείας για μη καταβολή βεβαιωμένων χρεών ύψους 253.322.053 δρχ, αφού δεν απαιτείται ειδική αιτιολόγηση του δόλου της κατηγορουμένης διότι αυτός ενυπάρχει στην παραγωγή των περιστατικών που στοιχειοθετούν την αντικειμενική υπόσταση του εγκλήματος.

30. Βλ . σχετικά το άρθρο 25 παρ. 5 του Ν. 1892/1990, ως ισχύει.

31. Βλ. σχετικά με τη ρύθμιση βεβαιωμένων οφειλών το άρθρο 36 του Ν. 2648/1998. Για τη δυνατότητα υπαγωγής των διοικούντων ΑΕ σε διατάξεις περί ρυθμίσεως χρεών βλ τη Γνμδ ΝΣΚ 721/1998.

32. Από τη σωρεία των σχετικών αποφάσεων βλ ενδεικτικά την ΑΠ 481/2006, κατά την οποία ως κρίσιμα στοιχεία για τη θεμελίωση του εγκλήματος ορίζονται η αρχή που προέβη στη βεβαίωση του χρέους, ο χρόνος και ο τρόπος της πληρωμής του, το ύψος του χρέους και το ληξιπρόθεσμο αυτού. Στην προσβαλλομένη δεν διευκρινίζονται κατά ποσόν τα επιμέρους χρέη, ώστε να προκύπτει εάν υπερβαίνουν το όριο που καθιστά αξιόποινη την καθυστέρηση καταβολής τους. Βλ επίσης και την 428/2006 σύμφωνα με την οποία κρίσιμα στοιχεία για τη θεμελίωση του εγκλήματος είναι η ύπαρξη βεβαιωμένων χρεών, η αρχή που προέβη στη βεβαίωση του χρέους, ο τρόπος πληρωμής του, εφάπαξ ή

σε δόσεις, και το ληξιπρόθεσμο αυτού, δηλαδή ο ακριβής χρόνος καταβολής του που δεν συμπίπτει αναγκαστικά με το χρόνο που βεβαιώθηκε και η μη πληρωμή του. Πρέπει να εξειδικεύεται επίσης εάν πρόκειται για παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους ή για λοιπούς φόρους ή χρέη γενικά, ώστε να κριθεί ποια διάταξη είναι επιεικέστερη για τη συγκεκριμένη περίπτωση καθώς και εάν απαιτείται για το νομότυπο της ποινικής δίωξης η προηγούμενη οριστικοποίηση της φορολογικής παράβασης και, σε περίπτωση προσφυγής, η προηγούμενη τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου.

33. Για μια παρουσίαση των διατάξεων των άρθρων 17-21 του Ν. 2523/1997 βλ. και Α. Μάλλιου, Οι κατά τον Ν. 2523/97 ποινικές κυρώσεις σε περίπτωση παράβασης φορολογικών διατάξεων, ΔΦΝ 1997, σελ.1546. Βλ. επίσης Κ. Καλλιντέρη, Ποινική ευθύνη διοικούντων νομικά πρόσωπα για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το Δημόσιο, ΛΟΓΙΣΤΗΣ, 1999, σελ. 924.

34. Βλ. σχετικά και Θ. Σάμιου, Το ποινικό αδίκημα της έκδοσης και αποδοχής πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων και της νόθευσης αυτών (άρθρα 31 παρ.1 περ.ζ` και η` του Ν. 1591/1986 και 19 παρ.1 του Ν. 2523/1997) κατά τη νομολογία του Αρείου Πάγου του έτους 2005, όπου και αναφορά στη σχετική νομολογία ΑΠ 804/2005, ΑΠ 1837/2005, ΑΠ (ΒΟΥΛ) 2134/2005, ΑΠ 191/2005, ΑΠ 856/2005, ΑΠ (ΒΟΥΛ) 759/2005, ΑΠ 973/2005, ΔΦΝ 2006, 313. Για το θέμα της συρροής και της εφαρμογής ευμενέστερης διάταξης βλ. Θ. Σάμιου, Περί της συρροής των ποινικών διατάξεων των άρθρων 19 παρ. 1 Ν. 2523/1997 και 31 παρ. 1 περ. ζ' και η' (σε συνδ. με παρ. 2 Ν. 1591/1986). Ποια είναι η ευμενέστερη διάταξη επί εκδόσεως και αποδοχής πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, μετά τη θέση σε ισχύ του Ν. 2523/1997, ΔΦΝ 2002 σελ. 905. Για το ζήτημα της παραγραφής του εν λόγω αδικήματος βλ. Γ. Δημήτραινα, Η παραγραφή στο έγκλημα της έκδοσης εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων. (άρθρο 19 Ν 2523/1997), όπου και αναφορά στη σχετική νομολογία ΑΠ 1990/2002, ΑΠ 1672/2005, ΕφΘεσ (ΒΟΥΛ) 766/2005, ΠΟΙΝΔΙΚ 2006, 308. Επίσης για το χρόνο έναρξης της παραγραφής βλ. και την ΑΠ 764/2006, σύμφωνα με την οποία η διάταξη του άρθρου 2 παρ. 8 του Ν. 2954/2001, με την οποία ορίζεται ότι η παραγραφή, αναφορικά με τα αδικήματα του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997, "αρχίζει από το χρόνο διαπίστωσης του αδικήματος, ο οποίος προσδιορίζεται από την ημερομηνία θεώρησης του οικείου πορίσματος του φορολογικού ελέγχου από τον προϊστάμενο της αρχής που ενήργησε τον έλεγχο" εφαρμόζεται ως ευμενέστερη για τον κατηγορούμενο, εκείνης του προηγούμενου δικαίου, και για τα εγκλήματα που τελέστηκαν πριν από την έναρξη ισχύος της (2.11.2001).

35. Βλ. σχετικά την ΑΠ 1905/2000, όπου και κρίση για το πότε είναι

δυνατή η εφαρμογή των διατάξεων του Ποινικού Κώδικα.

36. Βλ. σχετικά και την ΑΠ 534/2005, κατά την οποία Διευθύνων Σύμβουλος εταιρείας νόθευσε παλαιότερη δήλωση φόρου μισθωτών υπηρεσιών της εταιρείας την έδωσε σε υπάλληλο με σκοπό να παραπλανήσει υπάλληλο ΔΟΥ και να αποσπάσει φορολογική ενημερότητα. Κρίθηκε ότι ο ισχυρισμός του κατηγορουμένου ότι δεν ήταν ο πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος της εταιρείας πλήττει την αναιρετικώς ανέλεγκτη κρίση του Δικαστηρίου της ουσίας. Στην συγκεκριμένη περίπτωση ο ισχυρισμός εφαρμόζονται οι διατάξεις περί φοροδιαφυγής απορρίφθηκε με την αιτιολογία ότι η πράξη τελέστηκε πριν την εφαρμογή του νόμου περί φοροδιαφυγής.

37. Για την ευθύνη των δικαστικά διοριζόμενων διοικήσεων βλ. Μιχάλη Ραψομανίκη, Η ευθύνη των μελών των διοριζόμενων δικαστικά κατ' άρθρο 69 ΑΚ προσωρινών διοικήσεων νομικών προσώπων, ιδιαίτερα των κεφαλαιουχικών εταιριών, για οφειλές των εταιριών αυτών προς το δημόσιο, ΔΕΕ 2005, 162.

38. Για το θέμα της μη αναφοράς της ιδιότητας του καταδικασθέντος και της συνεπακόλουθης έλλειψης νόμιμης αιτιολογίας της καταδικαστικής απόφασης βλ. την ΑΠ 435/2003, η οποία σε περίπτωση αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων έκρινε ότι η προσβαλλόμενη καταδικαστική απόφαση στερείται νομίμου αιτιολογίας, αφού δεν διευκρινίζεται αν ο κατηγορούμενος ευθύνεται ως διαχειριστής ή μέλος της εταιρείας.

39. Σχετικά με το ποιες πράξεις συνιστούν άμεση συνέργεια στο αδίκημα της φοροδιαφυγής βλ. την ενδιαφέρουσα μειοψηφία στην ΕφΑθ 3788/2005, η οποία υποστήριξε ότι οι πράξεις αποδοχής και διαθέσεως τιμολογίων ως προϊόντων κακουργηματικής απάτης και πλαστογραφίας κατ' ορθό νομικό χαρακτηρισμό συνιστούν άμεση συνέργεια σε έκδοση και αποδοχή εικονικών τιμολογίων (άρθρα 19 παρ. 1 και 20 παρ. 5 Ν. 2523/1997).

40. Ειδικότερα για το θέμα της ευθύνης των λογιστών βλ. Δ. Λεβεντάκη, Οι ευθύνες και οι υποχρεώσεις των λογιστών από την υπογραφή των φορολογικών δηλώσεων των επιτηδευματιών, ΛΟΓΙΣΤΗΣ, 2002, σελ. 459 και Α. Πλουμπίδη, Υποχρεώσεις και ευθύνες του λογιστή, ΔΦΝ 2001, σελ. 882.

41. Βλ. σχετικά Γ. Ψυχογιού, Διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου σε περίπτωση φοροδιαφυγής, ΦορΕπιθ 2001, σελ. 1932. Για οδηγίες εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 14 του Ν. 2523/1997 μετά την αντικατάστασή τους στο σύνολό τους από τις διατάξεις του άρθρου 27 του Ν. 3296/2004 βλ. τις εγκυκλίους του Υπουργείου

Οικονομίας και Οικονομικών Πολ. 1006/17-1-2005 «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 27 του Ν. 3296/2004 σχετικά με την εφαρμογή των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου» και Πολ. 1077/11-5-2005 «Οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Ν. 3296/2004».

42. Σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 7 του Ν. 2523/1997 το ποσό αυτό μπορεί να αυξομειώνεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, που εκδίδονται το βραδύτερο μέχρι 15 Φεβρουαρίου κάθε έτους.

43. Άρθρο 14 παρ. 2 του Ν. 2523/1997.

44. Βλ. άρθρο 20 παρ 1α Ν. 2523/1997, στο οποίο παραπέμπει ρητά το άρθρο 14 παρ. 2 του αυτού νόμου.

45. Βλ. το άρθρο 20 παρ. 4 Ν. 2523/1997 στο οποίο παραπέμπει ρητά το άρθρο 14 παρ. 2 του αυτού νόμου.

46. Σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 7 του Ν. 2523/1997 το ποσό αυτό μπορεί να αυξομειώνεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, που εκδίδονται το βραδύτερο μέχρι 15 Φεβρουαρίου κάθε έτους. Η διάταξη αυτή δεν έχει ενεργοποιηθεί μέχρι στιγμής.

47. Βλ. άρθρο 20 παρ 1α Ν. 2523/1997, στο οποίο παραπέμπει ρητά το άρθρο 14 παρ. 2 του αυτού νόμου.

48. Βλ. το άρθρο 20 παρ. 4 Ν. 2523/1997 στο οποίο παραπέμπει ρητά το άρθρο 14 παρ. 2 του αυτού νόμου.

49. Βλ. σχετικά το άρθρο 4 παρ. 1, τρίτο εδάφιο του Ν. 2523/1997.

50. Βλ. σχετικά το άρθρο 4 παρ. 1, τέταρτο εδάφιο του Ν. 2523/1997.

51. Οι δεσμεύσεις αυτές δεν εφαρμόζονται για ποσά μισθών και συντάξεων που κατατίθενται στους οικείους λογαριασμούς φυσικών προσώπων.

52. Άρθρο 14 παρ. 3 του Ν. 2523/1997.

53. Βλ. και σχετική νομολογία του ΣτΕ, σύμφωνα με την οποία η διαφορά αυτή δεν αποτελεί ακυρωτική διαφορά αλλά φορολογική διαφορά ουσίας υπαγόμενη στη δικαιοδοσία των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων. Βλ. ενδεικτικά τις εξής αποφάσεις: ΣτΕ 2478/2005, κατά

την οποία οι διατάξεις του άρθρου 14 του Ν. 2523/1997, προβλέπουν τη λήψη μέτρων σε περίπτωση λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, έκδοσης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων και νόθευσης τέτοιων, εφόσον η αξία των συναλλαγών υπερβαίνει τα 150.000 ευρώ, εντάσσονται στη φορολογική νομοθεσία και συνεπώς κατά των σχετικών πράξεων ασκείται προσφυγή ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου και όχι αίτηση ακύρωσης ενώπιον του ΣΤΕ και διατάσσεται η παραπομπή της υπόθεσης στο αρμόδιο δικαστήριο. ΣΤΕ 3774/2001 η οποία επίσης έκρινε ότι οι διαφορές που αναφέρονται από πράξεις του Ν. 2523/1997 με τις οποίες λαμβάνονται μέτρα σε περίπτωση μη αποδόσεως επιρριπτομένων ή παρακρατούμενων κόρων, αποτελούν διοικητικές διαφορές ουσίας και υπόκεινται σε προσφυγή ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων και όχι σε αίτηση ακύρωσης ενώπιον του ΣΤΕ.

54. Άρθρο 14 παρ. 4 του Ν. 2523/1997.

55. Βλ. σχετικά Ν. Σοφοκλέους, Η επιχειρούμενη από το νομοθέτη απαγόρευση της δικαστικής αναστολής εκτέλεσης των πράξεων των άρθρων 14 Ν. 2523/97 και 153 Τελωνειακού Κώδικα, ΔΙΚΗ 2006, σελ. 19, (όπου και αναφορά στη σχετική νομολογία ΣΤΕ (Ολ) 4340/1983, ΣΤΕ 613/1993, ΣΤΕ 619/1993, ΣΤΕ 1644/1994, ΔΠρΑθ 1339/1996, ΔΠρΑθ 273/2000, ΔΠρΑθ 1022/2004). Βλ. επίσης Α. Μάλλιου, Προσωρινή δικαστική προστασία και παρεπόμενες φορολογικές κυρώσεις, και την αναφορά σε σχετική νομολογία ΕφΑθ 484/2003, ΕφΑθ 27/2005, ΣΤΕ 2599/1998, ΔΕφΑθ 228/1992, ΕφΑθ 3212/1977, ΔΦΝ 2006, σελ. 491. Βλ. τέλος Α.Πρέζα, Η προσωρινή δικαστική προστασία των προληπτικών περιοριστικών μέτρων του άρθρου 14 Ν. 2523/1997 (δέσμευση περιουσιακών στοιχείων). ΔΦΝ 2005, σελ. 1351.

56. Βλ. σχετικά τη ΔΠρΑθ 2950/2004 και ΔΠρΑθ 1022/2004.

57. Βλ. σχετικά την ΔΠρΑθ 1062/2005.

58. Βλ. σχετικά την ΔΠρΑθ 1775/2005.

59. Σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 7 του Ν. 2523/1997 το ποσοστό αυτό μπορεί να αυξομειώνεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, που εκδίδονται το αργότερο μέχρι την 15η Φεβρουαρίου κάθε έτους. Μέχρι στιγμής η εν λόγω διάταξη δεν έχει εφαρμοσθεί.

60. Βλ. σχετικά την Γνμδ ΝΣΚ (Ολομ.) 91/2004.