

“ Μέτρα διασφάλισης συμφερόντων του δημοσίου εις  
βάρος διοικητών ν.π. και νομολογιακές προσεγγίσεις υπό  
το πρίσμα της αναζήτησης ισορροπίας μεταξύ πάταξης  
της φοροδιαφυγής και ανόρθωσης του επιχειρείν”

του Γεωργίου Γιαννόπουλου

Δικηγόρου Παρ' Αρείω Πάγω

Δικηγορικό Γραφείο Γεωργίου Γιαννόπουλου & Συνεργάτες  
Νομικού Συμβούλου Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας

## 1. Πλαίσιο λήψης των μέτρων και σύντομη αναδρομή αναφορικά με την νομοθετική τους τυποποίηση

- Θεσπίστηκαν αρχικά με το άρθρο 44 του Ν. 2065/1992. Εν συνεχεία με τη θέση σε ισχύ του Ν. 2238/1994 ( πρώην Κ.Φ.Ε.) αρχικώς προβλέφθηκε η λήψη των μέτρων. Με τη ρύθμιση του άρθρου 8 παρ. 10 του Ν. 2386/1996 θεσπίστηκε ρητώς η ευθύνη του προέδρου και του δ.σ. της Α.Ε., του διαχειριστή της Ε.Π.Ε. και των προσωπικών εταιριών. Ακολούθησε το άρθρο 14 του ν. 2523/1997.
- Εν ισχύ το άρθρο 46 παρ. 5 του ισχύοντος Κ.Φ.Δ. ( Ν. 4174/2013), απαλειφθείσης της περίπτωσης επιβολής ενόψει της διαπίστωσης έκδοσης, λήψης και χρήσης εικονικών, πλαστών και νοθευμένων εν γένει στοιχείων
- **46 παρ. 5:** *«Εφόσον η Φορολογική Διοίκηση διαπιστώνει μη απόδοση, ανακριβή απόδοση, συμψηφισμό, έκπτωση ή διακράτηση Φ.Π.Α., Φ.Κ.Ε., φόρου ασφαλίσεων, παρακρατούμενων, επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών με σκοπό τη μη πληρωμή συνολικά στο Δημόσιο ποσού πάνω από εκατόν πενήντα χιλιάδες ( 150.000) ευρώ, καθώς και είσπραξη επιστροφής των παραπάνω φόρων κατόπιν παραπλάνησης της Φορολογικής Διοίκησης με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων, μπορεί, βάσει ειδικής έκθεσης ελέγχου, να επιβάλλει σε βάρος του υπόχρεου 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 σύνολό τους».*

Παράλληλα, και πέραν της επιβολής των μέτρων της παρ. 5, η διοίκηση δύναται: Στα πλαίσια της παρ. 1, να επιβάλλει συντηρητική κατάσχεση σε όλα τα περιουσιακά στοιχεία του οφειλέτη, σε ιδιαίτερα επείγουσες περιπτώσεις και προς αποτροπή επικείμενου κινδύνου για την είσπραξη του φόρου, χωρίς δικαστική απόφαση και προ της λήξης της προθεσμίας για την καταβολή της οφειλής, με βάση έναν εκ των τίτλων του άρθρου 45, και, στα πλαίσια της παρ. 2 να λάβει ασφαλιστικά μέτρα κατά τις διατάξεις των άρθρων 892 και επ. του ΚπολΔ. Τέλος κατά την παρ. 7 δεν ιωλύεται, ως εκ της επιβολής των προληπτικών μέτρων, η κίνηση διαδικασίας εκτελέσεως επί οιοδήποτε από τα δεσμευθέντα στοιχεία.

## 2. Προϋποθέσεις λήψης των μέτρων

- I. Διαπίστωση περί τέλεσης φορολογικής παράβασης εν σχέση με τη μη απόδοση, ανακριβή απόδοση, συμψηφισμό, έκπτωση ή διακράτηση Φ.Π.Α., Φ.Κ.Ε., φόρου ασφαλιστρων, παρακρατούμενων, επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών, στο Δημόσιο, μη περιλαμβανομένων των πάσης φύσεως τελών και εισφορών, αλλά μόνον αυτών που έχουν κατά νόμο τον χαρακτήρα παρακρατούμενου ή επιρριπτομένου τέλους ή εισφοράς και αποδίδονται στο Δημόσιο ή άλλο δικαιούχο φορέα από πρόσωπο διαφορετικό από το βαρυνόμενο . ( πρβλ. Γνωμ. Ν.Σ.Κ. 147/2016 που εξαιρέσε από το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 46 παρ. 5, το Ε.Τ.Α.Κ. και το τέλος χαρτοσήμου των μισθωμάτων ).
- Μη απόδοση φόρου 150.000 ευρώ συνολικά, και όχι ανά φορολογικό έτος.
- Έκδοση ειδικής έκθεσης ελέγχου εκ της αρμόδιας για την έκδοση των οικείων πράξεων προσδιορισμού του φόρου αρχής περί διαπίστωσης των ανωτέρω περιστάσεων σε συνδυασμό με τον καθορισμό των προσώπων στα οποία επιβάλλονται τα μέτρα.

### 3. Φύση των μέτρων και υποκείμενα πρόσωπα.

- έχει κριθεί ότι τα προληπτικά μέτρα δεν έχουν γνήσιο κυρωτικό χαρακτήρα ούτε προσλαμβάνουν τέτοιο χαρακτήρα ως εκ του ότι ενδέχεται να κατατείνουν στη συμμόρφωση των παραβατών προς τις καταλογιστικές πράξεις που εκδίδονται σε βάρος τους (ΣτΕ 2297/2015 και ήδη με τις 155/2018, 1388/2019).
- Έχει κριθεί ότι είναι καταρχάς ανάλογα προς τον επιδιωκόμενο σκοπό, περιορίζοντα επί της αρχής θεμιτώς την οικονομική και επαγγελματική ελευθερία, καίτι κατά τις ΣτΕ 155/2018, 2182/2016 η γενική αρχή εξετάζεται, και αναιρετικώς, ώστε να διαπιστωθεί το δυσανάλογο ή μη της βλάβης.
- Επίσης επιτρεπτώς επιβάλλονται αναδρομικά χωρίς να παραβιάζεται η αρχή της χρηστής διοίκησης (ιδίως αυτό έθεσε η ΣτΕ 2199/2013
- Τέλος δεν προϋποθέτουν την τήρηση δικαιώματος ακροάσεως διότι αυτό επιτάσσεται από επιτακτικούς λόγους δημοσίου συμφέροντος, συμβατούς με τον πυρήνα της ίδιας της διασφάλισης. Έτσι ήδη η ΣτΕ 1101/2017

# Τα πρόσωπα επί των οποίων λαμβάνονται μέτρα διασφάλισης.

- Υπό την ισχύ του Κ.Φ.Δ. το άρθρο 46 παρ. 6 εδ. α' ορίζει με σαφήνεια τα πρόσωπα επί των οποίων λαμβάνονται μέτρα διασφάλισης.
- Κρίσιμη επ' αυτού παράμετρος είναι όχι απλώς η ιδιότητα των προσώπων, αλλά η ενεργός και από κάθε αιτία ανάμιξη στη διοίκηση, εκπροσώπηση και διαχείριση ν.π. ή οντότητας.
- Έτι περαιτέρω κρίσιμη παρίσταται η συνδρομή της οριζόμενης ιδιότητας σε πρόσωπα που στην πραγματικότητα δεν είναι και εντεταλμένα στη διοίκηση, ιδίως ενόψει της απαρίθμησης στην οποία προέβη η εγκύλιος 1282/2014 του γ.γ.δ.ε., και οι επόμενες αυτής, εν σχέση με τις ιδιότητες που πρέπει να έχει ο διοικητής του ν.π. ή της οντότητας

Παρουσίαση νομολογίας σε σχέση με τα ζητήματα και τους προβληματισμούς που έχουν ανακύψει στα πλαίσια της εφαρμογής της διαδικασίας επιβολής

- Το Ανώτατο Ακυρωτικό με τη νομολογία του, μετακυλίει απολύτως στη φορολογική αρχή το πρωτογενές βάρος απόδειξης περί της διαπίστωσης συνδρομής του ουσιαστικού κριτηρίου, υπό την έννοια ότι δεν αρκεί η εκ μέρους της διαπίστωση περί της συνδρομής της ιδιότητας, αλλά αυτή είναι που οφείλει, επιπροσθέτως, να αποδείξει ότι ο έχων την ιδιότητα είχε, κατά τον κρίσιμο χρόνο, πράγματι ασκήσει καθήκοντα διοικήσεως, διαχειρίσεως ή εκπροσωπήσεως του ν.π. ή της οντότητας (ενδ. ΣτΕ 113/2019, 546/2018, 999/2018, όλες με κοινό σκεπτικό κ.α.).
- **ΣτΕ 1000/2018** έκρινε ότι, όχι μόνο η αρχή δε διερεύνησε ως όφειλε τη συνδρομή του ουσιαστικού κριτηρίου, αλλά η ενδελεχής διερεύνηση του, προς τεκμηρίωση της ενεργούς διαχειριστικής εξουσίας, δεν απεικλείτο εκ μόνης της υπογραφής δύο ισολογισμών από έχοντα την ιδιότητα του αντιπροέδρου δ.σ. εταιρίας, δεδομένου ότι, ανεξαρτήτως της εν λόγω υπογραφής, την πλήρη διαχείριση και τα δικαιώματα εκπροσωπήσεως και δεσμεύσεως αυτής είχε, σύμφωνα με σχετικά πρακτικά του δ.σ., ο εικάστοτε Διευθύνων Σύμβουλος και Πρόεδρος.

- Επίσης υπό το πρίσμα της απολύτως πρόσφατης νομολογίας ( ΣτΕ 1213/2019 – σε 7λή σύνθεση), δεν ευθύνεται ο παραιτηθείς από τη διοίκηση και εκπροσώπηση ν.π., αδιαφόρως εάν τηρήθηκαν ή όχι οι τυπικές διατυπώσεις δημοσιότητας, για χρέη και οφειλές αυτού από φόρους και εισφορές που γεννήθηκαν μετά την παραίτηση
- Ιδιαίτερο ενδιαφέρον εμφανίζει, ενόψει και της μειωρηφίας της απόφασης ΣτΕ 2297/2015, το ζήτημα της έκτασης του δικαστικού ελέγχου
- Δ.Π.Θ. 147/2018 εδέχθη, απολύτως ορθώς, το λόγο της μείωσης της οφειλής κάτω του ορίου των 150.000 ευρώ,, ως εκ της αποδοχής προσφυγών κατά του καταλογισμού, και εξ αυτού ακύρωσε την πράξη επιβολής των μέτρων ως μη έχουσα νόμιμο έρεισμα.
- ΣτΕ 1619/2017, προβλήθηκε ως λόγος αναίρεσης ότι μη ορθώς η αναιρεσιβαλλόμενη δεν εξέτασε και δεν έκανε δεκτό τον οικείο λόγο προσφυγής, περί του ότι εξέλιπε η αιτία επιβολής των μέτρων διότι οι πράξεις της αρχής περί επιβολής των φόρων, που αποτέλεσαν έρεισμα τους, ακυρώθηκαν κατ' αποδοχήν των σχετικών προσφυγών της αναιρεσείουσας για παραβίαση του δικαιώματος ακροάσεως. Το Τμήμα παρέπεμψε προς εκδίκαση στην Επταμελή αυτού σύνθεση η οποία με την όλως πρόσφατη 1674/2019 απόφαση, το σκεπτικό της οποίας αναμένεται με ιδιαίτερο ενδιαφέρον, απέρριψε τον προβαλλόμενο ισχυρισμό



- **ΣτΕ 287/2018 του Β' Τμήματος**, με την οποία γίνεται δεκτό ότι εφόσον οι πράξεις που αποτέλεσαν το έρεισμα των μέτρων ανυρώθηκαν με τελεσίδικη δικαστική απόφαση λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση, καθίσταται μη νόμιμη η επιβολή των μέτρων διασφάλισης (στην κρινόμενη περίπτωση, του άρθρου 14 του Ν. 2523/1997 και για πράξεις επιβολής προστίμου του Κώδικα για έκδοση εικονικού στοιχείου).
  
- **ΣτΕ 1101/2017** έκανε δεκτό ότι δε νοείται επιβολή των μέτρων διασφάλισης μετά την κήρυξη της πτώχευσης, καθόσον μεταξύ των ατομικών καταδιωκτικών μέτρων των πιστωτών κατά του οφειλέτη προς ικανοποίηση ή εκπλήρωση πτωχευτικών απαιτήσεων που κατά νόμο αναστέλλονται, περιλαμβάνονται και αυτά.