

Δημήτρης Τομαράς
Πάρεδρος ΣτΕ, Διδάκτωρ Νομικής Πανεπιστημίου PARIS II

Η Αναγκαστική Είσπραξη Δημοσίων Εσόδων κατά τον

ΚΕΔΕ

- Ουσιαστικές προϋποθέσεις της διοικητικής εκτέλεσως
- Διαδικασία εκτέλεσως και ανακοπές ■ ΝΔ 356/1974 «Περί Κώδικος Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων»



3η έκδοση



ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

Η Αναγκαστική Είσπραξη
Δημοσίων Εσόδων κατά τον

ΚΕΔΕ

- Ουσιαστικές προϋποθέσεις της διοικητικής εκτέλεσεως
 - Διαδικασία εκτέλεσεως και ανακοπές
- ΝΔ 356/1974 «Περί Κώδικος Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων»

**Η Αναγκαστική Είσπραξη Δημοσίων Εσόδων κατά τον ΚΕΔΕ –
3η έκδοση**
Δημήτρης Τομαράς

ISBN 978-960-622-320-4

Σύμφωνα με το Ν. 2121/93 για την Πνευματική Ιδιοκτησία απαγορεύεται η αναδημοσίευση και γενικά η αναπαραγωγή του παρόντος έργου, η αποθήκευσή του σε βάση δεδομένων, η αναμετάδοσή του σε ηλεκτρονική ή οποιαδήποτε άλλη μορφή και η φωτοανατύπωσή του με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς γραπτή άδεια του εκδότη.

ΔΗΛΩΣΗ ΕΚΔΟΤΙΚΟΥ ΟΙΚΟΥ

Το περιεχόμενο του παρόντος έργου έχει τύχει επιμελούς και αναλυτικής επιστημονικής επεξεργασίας. Ο εκδοτικός οίκος και οι συντάκτες δεν παρέχουν διά του παρόντος νομικές συμβουλές ή παρεμφερείς συμβουλευτικές υπηρεσίες, ουδέμία δε ευθύνη φέρουν για τυχόν ζημία τρίτου λόγω ενέργειας ή παράλειψης που βασίστηκε εν όλω ή εν μέρει στο περιεχόμενο του παρόντος έργου.

Art Director: Θεόδωρος Μαστρογιάννης
Υπεύθυνος Παραγωγής: Ανδρέας Μενούνος
Φωτοστοιχειοθεσία: Γιάννης Δεδούσης
Παραγωγή: NB Production ΓΔ101017Μ23



ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

Μαυρομικάλη 23, 106 80 Αθήνα
Τηλ.: 210 3678 800 • Fax: 210 3678 819
<http://www.nb.org> • e-mail: info@nb.org
Αθήνα: Μαυρομικάλη 2, 106 79 • Τηλ.: 210 3607 521
Πειραιάς: Φίλωνος 107-109, 185 36 • Τηλ: 210 4184 212
Πάτρα: Κανάρη 15, 262 22 • Τηλ.: 2610 361 600
Θεσ/νίκη: Φράγκων 1, 546 26 • Τηλ.: 2310 532 134



number of Europe's 500
dynamic entrepreneurs



Committed to excellence

Δημήτρης Τομαράς
Πάρεδρος ΣτΕ, Διδάκτωρ Νομικής Πανεπιστημίου PARIS II

**Η Αναγκαστική Είσπραξη
Δημοσίων Εσόδων κατά τον**

ΚΕΔΕ

- Ουσιαστικές προϋποθέσεις της διοικητικής εκτελέσεως
- Διαδικασία εκτελέσεως και ανακοπές
- ΝΔ 356/1974 «Περί Κώδικος Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων»

Παράρτημα Νομολογίας

Επιμέλεια: **Εύη Γαλάνη**,
Δικηγόρος, ΜΔ Δημοσίου Δικαίου

3η έκδοση



NOMIKH BIBLIOTHKH

Enforcement of Public Revenue Collection under the Greek Code of Public Revenue Collection - 3rd edition

Dimitris Tomaras

Associate Councilor at the Hellenic Council of State, PhD at PARIS II

Abstract: This edition is a detailed presentation of the amendments introduced under the recent legislative amendments in the field of Enforcement of Public Revenue Collection, concerning different categories of legal titles, interest and late payment fines imposed, individual notification and garnishee orders. The edition includes Case Law and Legislation Annex, where Legislative Decree No. 356/1974 is presented, in its consolidated version as in force currently, along with the main provisions of Law No. 4270/2014, on the statute of limitations applicable to the State.

ISBN 978-960-622-320-4

COPYRIGHT

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted, in any form or by any means, without the prior permission of NOMIKI BIBLIOTHIKI S.A., or as expressly permitted by law or under the terms agreed with the appropriate reprographic rights organisation. Enquiries concerning reproduction which may not be covered by the above should be addressed to NOMIKI BIBLIOTHIKI S.A. at the address below.

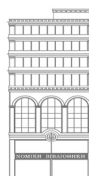
DISCLAIMER

The content of this work is intended for information purposes only and should not be treated as legal advice. The publication is necessarily of a general nature; NOMIKI BIBLIOTHIKI S.A. makes no claim as to the comprehensiveness or accuracy of the information provided; Information is not offered for the purpose of providing individualized legal advice. Professional advice should therefore be sought before any action is undertaken based on this publication. Use of this work does not create an attorney-client or any other relationship between the user and NOMIKI BIBLIOTHIKI S.A. or the legal professionals contributing to this publication.



NOMIKI BIBLIOTHIKI

23, Mavromichali Str., 106 80 Athens Greece
Tel.: +30 210 3678 800 • Fax: +30 210 3678 819
<http://www.nb.org> • e-mail: info@nb.org



*Στην σύζυγό μου Ασπασία,
ιδέα της οποίας ήταν η συγγραφή του παρόντος πονήματος και
στην μνήμη του καθηγητού Λουκά Θεοχαρόπουλου*

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Οι πρόσφατες νομοθετικές αλλαγές που επήλθαν στον ΚΕΔΕ και στον Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας κατέστησαν αναγκαία την τρίτη έκδοση του παρόντος πονήματος. Είναι αλήθεια ότι η εφαρμογή των διατάξεων του Ν 3900/2010 έχει περιορίσει σημαντικώς τον όγκο της νομολογίας του Συμβουλίου της Επικρατείας που αφορά στα ζητήματα αναγκαστικής εκτελέσεως, αφού οι έχουσες αντικείμενο κατώτερο του ορίου των 40.000 ευρώ αιτήσεις αναιρέσεως απορρίπτονται ως απαράδεκτες. Αλλά και για εκείνες των οποίων το αντικείμενο υπερβαίνει τα 40.000 ευρώ, έχουν τεθεί αυστηρές προϋποθέσεις, με αποτέλεσμα οι εκδιδόμενες αποφάσεις να έχουν περιορισθεί πολύ. Πάντως, κατά την παρελθούσα τριετία δεν έλειψαν οι ενδιαφέρουσες αποφάσεις.

Η θέσπιση των ηλεκτρονικών πλειστηριασμών πρόκειται να δημιουργήσει δυσεπίλυτα προβλήματα, καθ' όσον θα πρέπει να συμβιβασθεί η κατά τον ΚΕΔΕ μάλλον αργή διαδικασία αναγκαστικής εκτελέσεως με το νέο θεσμικό πλαίσιο. Για τα ζητήματα αυτά μόνον υποθέσεις μπορούμε να κάνουμε, αφού δεν έχει ασχοληθεί με αυτά ούτε η νομολογία των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων.

Μάλλον πρέπει να ευχηθούμε μία νέα νομοθετική παρέμβαση, η οποία θα εναρμονίσει τις διατάξεις του ΚΕΔΕ προς την ανάγκη ταχείας περαιώσεως της εκ μέρους των ΝΠΔΔ επισπευδομένης αναγκαστικής εκτελέσεως, ούτως ώστε και το Δημόσιο και τα άλλα ΝΠΔΔ να ικανοποιούνται και χρονίζοντα χρέη ιδιωτών οφειλετών να εκκαθαρίζονται. Τούτο είναι προς το συμφέρον της Ελληνικής Οικονομίας.

Αθήνα, Οκτώβριος 2017

Δημήτρης Τομαράς

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ	IX
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
I. ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ.....	1
II. ΑΡΜΟΔΙΑ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΑ.....	5

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟΝ

Οι ουσιαστικές προϋποθέσεις της διοικητικής εκτελέσεως

A. Τα σχετικά με την συγκρότηση του νομίμου τίτλου	9
α) Η διαδικασία βεβαιώσεως.....	9
1. Η διαδικασία συγκροτήσεως νομίμου τίτλου της α΄ περιπτώσεως του άρθρου 2 παρ. 2 του ΚΕΔΕ	9
2. Ατομική ειδοποίηση του οφειλέτου	14
3. Αμφισβητούμενοι νόμιμοι τίτλοι.....	19
β) Οι συνέπειες συγκροτήσεως του νομίμου τίτλου	24
1. Χρέος ληξιπρόθεσμον	24
2. Προσαυξήσεις, λόγω μη εμπροθέσμου καταβολής.....	25
γ) Ειδικά θέματα	26
1. Η εκτέλεση αλλοδαπών (ενωσιακών) τίτλων	26
2. Η λήψη προσωρινών μέτρων εις βάρος του οφειλέτου	28
B. Πότε καθίσταται ανενεργός ο νόμιμος τίτλος.....	31
α) Οι παραγραφές των απαιτήσεων του Δημοσίου	31
1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να βεβαιώσει εν ευρεία εννοία δημόσιο έσοδο και της αξιώσεώς του να εισπράξει εν στενή εννοία βεβαιωθέν έσοδο	32
<i>1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου ή άλλου ΝΠΔΔ προς κοινοποίηση της πράξεως επιβολής του εσόδου (φόρου, τέλους, προστίμου κ.λπ.).</i>	<i>33</i>

ii) Παραγραφή της αξιώσεως του Δημοσίου ή άλλου ΝΠΔΔ προς είσπραξη του εν στενή εννοία βεβαιωθέντος εσόδου	36
2. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου ή άλλου ΝΠΔΔ να βεβαιώσει εν στενή εννοία δημόσιο έσοδο	37
i) Η νομολογία του Αρείου Πάγου	37
ii) Η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας	39
β) Συμψηφισμός ή διαγραφή με άλλο νόμιμο τρόπο της δημοσίας απαιτήσεως	40
1. Ο συμψηφισμός	41
2. Διαγραφή των προς το Δημόσιο χρεών	46
γ) Βεβαίωση χρέους γενομένη διαρκούσης αναστολής.....	49

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟΝ

Η διαδικασία εκτελέσεως

A. Η κατάσχεση.....	55
α) Η κατάσχεση των κινητών	55
1. Τα ακατάσχετα	55
i) Ακατάσχετα κατά την διαδικασία κατασχέσεως εις χείρας του οφειλέτου	55
ii) Ακατάσχετα εις χείρας τρίτων (άρθρο 31 ΚΕΔΕ)	59
2. Κατάσχεση κινητών εις χείρας του οφειλέτου (άρθρα 10-18 ΚΕΔΕ).....	61
3. Κατάσχεση κινητών εις χείρας τρίτου	64
β) Η κατάσχεση ακινήτων (άρθρα 35-38 ΚΕΔΕ)	70
1. Έκταση εφαρμογής της διαδικασίας κατασχέσεως επί ακινήτων	70
2. Η επιβολή της κατασχέσεως	73
3. Οι συνέπειες της κατασχέσεως (άρθρα 38-39 ΚΕΔΕ)	75
B. Πλειστηριασμός	78
α) Ο πλειστηριασμός των κινητών (άρθρα 19-27 ΚΕΔΕ).....	79
1. Η διαδικασία επί πλειστηριασμού κινητών	79
2. Η διεξαγωγή του πλειστηριασμού επί κινητών	80
3. Επανάληψη πλειστηριασμού και αναπλειστηριασμός κινητών	85
i) Η επανάληψη του πλειστηριασμού	85

ii) Αναπλειστηριασμός.....	87
β) Πλειστηριασμός ακινήτων (άρθρα 41-47 ΚΕΔΕ).....	89
1. Προδικασία επί πλειστηριασμού ακινήτων.....	89
2. Η διεξαγωγή του πλειστηριασμού.....	92
3. Αναπλειστηριασμός (άρθρο 46 ΚΕΔΕ).....	97
γ) Η διανομή του πλειστηρηιάσματος.....	99
1. Διανομή όταν οφειλέτης δεν έχει πτωχεύσει.....	100
2. Διανομή επί πτωχεύσεως του οφειλέτου.....	104

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟΝ

Οι ανακοπές

A. Εξουσίες του δικαστού της ανακοπής.....	108
α) Η προϊσχύουσα νομολογία.....	108
β) Η νέα ρύθμιση και οι κατ' αυτής αντιδράσεις.....	111
γ) Ο κανόνας της κατά στάδια προσβολής των πράξεων της εκτελεστικής διαδικασίας και η εξαίρεση αυτού.....	116
B. Ανακοπή κατά πράξεων κατασχέσεως (217 παρ. 1 περ. β' ΚΔΔ).....	117
α) Ανακοπή κατά της ταμειακής βεβαιώσεως.....	117
β) Ανακοπή κατά της κατασχετηρίου εκθέσεως.....	120
γ) Λοιπές αιτήσεις σχετικές με την διαδικασία της κατασχέσεως.....	124
1. Η αίτηση αλλαγής μεσεγγυούχου.....	124
2. Ισχυρισμοί περί ακατασχέτου.....	125
3. Αίτηση εκκαθάρισεως ή προσδιορισμού των εξόδων και των δικαιωμάτων της εκτελέσεως.....	126
Γ. Ανακοπή κατά πλειστηριασμού.....	127
α) Ανακοπή κατά του προγράμματος του πλειστηριασμού.....	127
β) Ανακοπή κατά του πίνακος κατατάξεως.....	131
γ) Ανακοπή ακυρώσεως του πλειστηριασμού.....	135

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑΣ

ΝΔ 356/1974

Περί Κώδικος Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Α΄ 90/5.4.1974)..... 141

Α. Οι ουσιαστικές προϋποθέσεις της διοικητικής εκτελέσεως 141

Β. Τα σχετικά με την συγκρότηση του νομίμου τίτλου 141

α) Εγκυρότητα νομίμου τίτλου 141

β) Ολοκλήρωση διοικητικής διαδικασίας 148

γ) Περιπτώσεις νομίμου τίτλου: Η έκθεση αυτοψίας..... 152

Γ. Ατομική ειδοποίηση του οφειλέτου 154

Δ. Προσαυξήσεις, λόγω μη εμπροθέσμου καταβολής 161

Ε. Η διαδικασία εκτελέσεως 167

ΣΤ. Η κατάσχεση 169

α) Ανακοπή τρίτου από εις χείρας του κατάσχεση 169

β) Συνταγματικότητα παράλειψης κοινοποίησης κατασχετηρίου
στην κατάσχεση εις χείρας τρίτου..... 179

Ζ. Η κατάσχεση ακινήτων 183

Η. Οι ανακοπές 189

Θ. Προσωποκράτηση 210

Ι. Παραγραφή 212

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

[1] ΝΔ 356/1974

Περί Κώδικος Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων 219

[2] Ν 4270/2014

Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση
της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) - δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις
[Άρθρα 136-145, 183] 271

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ..... 279

Α. Ελληνική 279

Β. Αλλοδαπή 283

ΑΛΦΑΒΗΤΙΚΟ ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ 285

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟΝ

Οι ουσιαστικές προϋποθέσεις της διοικητικής εκτέλεσεως

Η διοικητική εκτέλεση προϋποθέτει δημοσία αξίωση βεβαία, εκκαθαρισμένη, ληξιπρόθεσμη, η οποία βεβαιούται αρμοδίως εντός της υπό του νόμου προβλεπομένης προθεσμίας και τοιουτοτρόπως αποτελεί νόμιμον τίτλο (Α). Η αξίωση αυτή δεν θα πρέπει να έχει υποκύψει σε παραγραφή, να προταθεί κατ' αυτής ανταπαίτηση του οφειλέτου του Δημοσίου ή να έχει διαγραφεί κατ' άλλον νόμιμο τρόπο (Β).

A. Τα σχετικά με την συγκρότηση του νομίμου τίτλου

Το κεφάλαιο αυτό περιλαμβάνει την διαδικασία βεβαιώσεως (α), τις συνέπειες της συγκροτήσεως του νομίμου τίτλου (β) και τα ειδικά θέματα των αλλοδαπών τίτλων και της λήψεως ασφαλιστικών μέτρων εις βάρος του οφειλέτου (γ).

α) Η διαδικασία βεβαιώσεως

Στην ενότητα αυτήν θα εξετασθούν διαδοχικώς η διαδικασία βεβαιώσεως του δημοσίου εσόδου, ως συμβαίνει στην περίπτωση συγκροτήσεως νομίμου τίτλου του εδαφ. α' της παρ. 2 του άρθρου 2 ΚΕΔΕ (1), η σημασία της ατομικής ειδοποιήσεως (2) και οι αμφισβητούμενες περιπτώσεις νομίμων τίτλων των εδαφίων β' και γ' του προαναφερθέντος άρθρου (3).

1. Η διαδικασία συγκροτήσεως νομίμου τίτλου της α' περιπτώσεως του άρθρου 2 παρ. 2 του ΚΕΔΕ

Η κατά τον Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας αναγκαστική εκτέλεση προϋποθέτει την ύπαρξη εκτελεστού τίτλου. Ορισμός του εκτελεστού τίτλου δεν δίδεται από τον εν λόγω Κώδικα. Όμως στο άρθρο 904 αυτού απαριθμούνται επτά κατηγορίες εκτελεστών τίτλων, ήτοι: α) οι τελεσίδικες και οι προσωρινώς εκτελεστές αποφάσεις των ελληνικών δικαστηρίων, β) οι διαιτητικές αποφάσεις, γ) τα πρακτικά συμβιβασμού ή προσδιορισμού δικαστικών εξόδων των δικαστηρίων της Χώρας, δ) τα συμβολαιογραφικά έγγραφα, ε) οι υπό των Ελλήνων δικαστών εκδιδόμενες διαταγές πληρωμής και αποδόσεως χρήσεως μισθίου ακινήτου, στ) οι αλλοδαποί τίτλοι οι οποίοι εκηρύχθησαν εκτελεστοί και ζ) πάσα δι-

αταγή ή πράξη η οποία αναγνωρίζεται από τον νόμο ως εκτελεστός τίτλος. Ως είναι εμφανές, στην πλειοψηφία των απαριθμωμένων περιπτώσεων ο εκτελεστός τίτλος προέρχεται από πράξη δικαστικής αρχής.

Στον ΚΕΔΕ η έννοια του νομίμου τίτλου, βάσει του οποίου εισπράττονται τα δημόσια έσοδα, δίδεται στο άρθρο 2 παρ. 2 αυτού, ως αυτό έχει τροποποιηθεί δια του άρθρου 7 παρ. 2 του Ν 4224/2013. Απαριθμούνται τρεις κατηγορίες νομίμων τίτλων: α) Πλην των φόρων και των λοιπών δημοσίων εσόδων, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικος Φορολογικής Διαδικασίας (Ν 4174/2013), νόμιμο τίτλο αποτελούν τα έγγραφα, στα οποία οι αρμόδιες αρχές προσδιορίζουν, κατά τις κείμενες διατάξεις, τον οφειλέτη, το είδος, το ποσό και την αιτία της οφειλής. Παρατηρούμε ότι, εν αντιθέσει προς τα ισχύοντα στον Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας, στην διοικητική εκτέλεση το Δημόσιο ή άλλο ΝΠΔΔ δεν υποχρεούται να καταφύγει στα διοικητικά δικαστήρια για τον προσδιορισμό και την επιδίκαση της απαιτήσεως, αλλά το ίδιο προβαίνει στον προσδιορισμό και την εκκαθάριση της απαιτήσεώς του, ακολουθώντας την υπό της κειμένης νομοθεσίας προβλεπόμενη αυστηρώς τυπική διαδικασία¹⁶. Ο αυστηρώς τυπικός χαρακτήρας της διαδικασίας αυτής οφείλεται βεβαίως στον μονομερή τρόπο με τον οποίον γίνεται η εκκαθάριση της απαιτήσεως. Τα αρμόδια τακτικά διοικητικά δικαστήρια παρεμβαίνουν εκ των υστέρων κατασταλακτικώς, εφ' όσον ο ιδιώτης οφειλέτης προβάλλει παράβαση της διαδικασίας βεβαιώσεως της δημοσίας απαιτήσεως. β) Τα δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, από τα οποία αποδεικνύεται η οφειλή και γ) τα δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, από τα οποία πιθανολογείται η οφειλή, ως προς την ύπαρξη και το ποσό αυτής, κατά την έννοια του άρθρου 347 του Κώδικος Πολιτικής Δικονομίας. Απόλυτη προσαρμογή του άρθρου 904 ΚΠολΔ και του άρθρου 2 του ΚΕΔΕ δεν υφίσταται, διότι αυτό θα αποτελούσε τροχοπέδη στην είσπραξη των δημοσίων εσόδων ούτε θα ήταν δυνατόν μεταξύ των νομίμων τίτλων να περιλαμβάνονται και πιθανολογούμενες απαιτήσεις¹⁷. Οι σκοποί των δύο νομοθετημάτων είναι διαφορετικοί και για τον λόγον αυτόν διαφέρουν και οι σχετικές διαδικασίες.

Το επισπεύδον την εκτέλεση ΝΠΔΔ πρέπει να είναι δικαιούχο χρηματικής απαιτήσεως βεβαίας και εκκαθαρισμένης. Βεβαία είναι η απαίτηση η οποία δεν εξαρτάται από αναβλητική αίρεση, όρο ή προθεσμία (915 ΚΠολΔ). Η πλήρω-

16. ΜΠΡΙΝΙΑΣ *Ιω.*: ε.α., σελ. 81-82.

17. ΠΑΠΑΧΡΗΣΤΟΥ *Βασ.*: ε.α., σελ. 67.

ση της αιρέσεως ή του όρου πρέπει να αποδεικνύεται από τα συνοδευτικά της απαιτήσεως έγγραφα, δημόσια ή ιδιωτικά, έχοντα αποδεικτική ισχύ, η δε πάρος της προθεσμίας αποδεικνύεται ημερολογιακώς. Επί αναβλητικής αιρέσεως, το αποδεικνύον την πλήρωση αυτής έγγραφο πρέπει να επιδίδεται στον οφειλέτη προ της εκτελέσεως, κατ' ανάλογο εφαρμογή του άρθρου 924 του ΚΠολΔ¹⁸.

Εκκαθαρισμένη είναι η απαίτηση όταν προσδιορίζεται τόσο το είδος και το ποσό της οφειλής όσον και το πρόσωπο του οφειλέτου. Ως προς το είδος της οφειλής, επί διοικητικής εκτελέσεως, δεν τίθενται ιδιαίτερα ζητήματα, αφού δια της εφαρμογής του ΚΕΔΕ εισπράττονται μόνον χρηματικές απαιτήσεις. Το ποσό της οφειλής προσδιορίζεται μαθηματικώς ή λογικώς. Το ύψος αυτού και ο υπόχρεος καταβολής της προσδιορίζονται δια της διαδικασίας βεβαιώσεως.

Η διαδικασία της βεβαιώσεως του δημοσίου εσόδου κινείται αυτεπαγγέλτως και κατά δεσμίαν αρμοδιότητα εκ μέρους της Διοικήσεως, αποκλειομένων της διακριτικής ευχερείας αυτής και της συναινέσεως του διοικουμένου. Τούτο είναι εμφανές κυρίως επί φορολογικών εσόδων, όπου η ενέργεια των οργάνων της φορολογικής αρχής είναι αυστηρώς προκαθορισμένη από τον φορολογικό νόμο, τόσο ως προς τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και των υποχρέων εις φόρο προσώπων, όσον και ως προς τον εφαρμοστέο φορολογικό συντελεστή¹⁹.

Η διαδικασία βεβαιώσεως αποτελείται από δύο ή κατ' άλλους τρία στάδια. Η πρώτη άποψη διακρίνει μεταξύ βεβαιώσεως εν ευρεία εννοία και βεβαιώσεως εν στενή εννοία. Η δεύτερη δεν διαφέρει πολύ της πρώτης. Απλώς διαιρεί το πρώτο στάδιο της εν ευρεία εννοία βεβαιώσεως σε δύο μέρη²⁰. Το πρώτο μέρος μπορεί να χαρακτηριστεί ως προκαταρκτικό της όλης διαδικασίας. Συνίσταται σε μία πράξη καταλογισμού, εκδιδομένη υπό της αρμοδίας διοικητικής αρχής, δια της οποίας, βάσει των κειμένων δημοσίου δικαίου διατάξεων, προσδιορίζεται και καταλογίζεται εις βάρος του διοικουμένου το οφειλόμενο ποσό. Η εν λόγω καταλογιστική πράξη αποτελεί ατομική εκτελεστή διοικητική πράξη.

18. ΠΑΠΑΧΡΗΣΤΟΥ Β.: ε.α., σελ. 69.

19. ΘΕΟΧΑΡΟΠΟΥΛΟΣ Λ.: Φορολογικό δίκαιο, 2002, σελ. 162.

20. ΘΕΟΧΑΡΟΠΟΥΛΟΣ Λ.: ε.α., σελ. 178-179, ΠΑΠΑΓΙΑΝΝΟΠΟΥΛΟΣ Γ.: Η έννοια του νομίμου τίτλου κατά το άρθρο 73 παρ. 1 του ΚΕΔΕ, «Διοικητική Δίκη» 1992, σελ. 488 και ΓΕΡΟΝΤΑΣ Απ.: ε.α., σελ. 482-483.

Η καταλογιστική πράξη φέρει διάφορα ονόματα αναλόγως του φορέως, ο οποίος την εκδίδει. Επί παραδείγματι, το ΙΚΑ εκδίδει πράξεις επιβολής εισφορών και προσθέτων τελών, το ΝΑΤ φύλλον εκκαθαρίσεως εισφορών ναυτολογίου, οι ΔΟΥ εκκαθαριστικά σημειώματα περιέχοντα το ύψος του επιβαλλομένου φόρου. Νέα καταλογιστική πράξη αποτελεί η υπογραφή πρακτικού διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς μεταξύ του υποχρέου και του προϊσταμένου της αρμοδίας ΔΟΥ, αντίγραφο του οποίου παραδίδεται στον υπόχρεο και επέχει θέση ατομικής ειδοποίησεως²¹. Αυτές οι καταλογιστικές πράξεις πρέπει να κοινοποιηθούν εγκύτως στον οφειλέτη, ούτως ώστε ο τελευταίος να δυνηθεί να αμυνθεί δια της ασκήσεως προσφυγής είτε ενδικοφανούς, όπου αυτή προβλέπεται, ενώπιον του αρμοδίου διοικητικού οργάνου, είτε δικαστικής ενώπιον του αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου. Κατά την διάρκεια της προθεσμίας ασκήσεως της προσφυγής ή εφ' όσον η προσφυγή ασκηθεί, δεν μπορεί η Διοίκηση να προχωρήσει στο επόμενο στάδιο της ταμειακής βεβαιώσεως της οφειλής²².

Η προαναφερομένη νομολογία έχει εν μέρει τροποποιηθεί. Όταν κατά πράξεως επιβολής προστίμου προβλέπεται η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής μη εκούσης ανασταλτικό αποτέλεσμα, η Διοίκηση δύναται μιν να εκδώσει ταμειακή βεβαίωση του προστίμου, αλλά δεν δύναται να προχωρήσει σε άλλα μέτρα αναγκαστικής εκτελέσεως (πράξη κατασχέσεως κ.λπ.) προ της ολοκληρώσεως της ενδικοφανούς διαδικασίας, καθ' όσον ο θιγόμενος υποχρεούται εκ των κειμένων διατάξεων της Διοικητικής Δικονομίας (άρθρο 63 παρ. 3) να προσβάλει την σιωπηρή ή ρητή απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής του²³.

Εάν δεν ασκηθεί προσφυγή κατά της καταλογιστικής πράξεως ή εάν η ασκηθείσα προσφυγή απορριφθεί ή εάν επιτευχθεί εξωδικαστική (διοικητική) επίλυση της διαφοράς, η οφειλή οριστικοποιείται και, εν συνεχεία, εκκαθαρίζεται το οφειλόμενο ποσό. Έτσι, η διοικητική αρχή αποκτά έναν τίτλο εισπράξεως. Η έκδοση αυτού τίτλου ολοκληρώνει το πρώτο στάδιο της διαδικασίας βεβαιώσεως, την εν ευρεία εννοία βεβαίωση. Η ενεργούσα την εν ευρεία εννοία βεβαίωση αρχή μπορεί να είναι είτε κρατική είτε ΟΤΑ είτε άλλου ΝΠΔΔ.

21. ΜΔΠρΠειρ 2467/2009, δημοσιευθείσα στην «Νομολογία Διοικητικών Πρωτοδικείων Αθηνών και Πειραιώς 2008-2009», σελ. 244.

22. ΣτΕ 3084/2009, 3328/2008, 2982/2007 7μ., 2674/2009, 1503/2006.

23. ΣτΕ 17-18/2017.

Επί πτωχεύσεως η καταλογιστική πράξη πρέπει να επιδοθεί τόσο στον οφειλέτη όσο και στον σύνδικο της πτωχεύσεως. Έτσι επί απαιτήσεως του Δημοσίου από φόρο προστιθεμένης αξίας, όπου ο οφειλέτης έχει κηρυχθεί σε κατάσταση πτωχεύσεως προ του οριστικού καταλογισμού, ήτοι προ της εν ευρεία εννοία βεβαιώσεως,, δεν επιτρέπεται η έναρξη αναγκαστικής εκτελέσεως, αν δεν έχει προηγουμένως εγκύρως κοινοποιηθεί η καταλογιστική πράξη του φόρου, τόσο στον ορισθέντα σύνδικο της πτωχεύσεως όσο και στον πτωχό. Η υποχρέωση δε κοινοποίησης της καταλογιστικής πράξεως προς τον πτωχό και τον σύνδικο, προκειμένου να οριστικοποιηθεί αυτή δεν επηρεάζεται από το γεγονός ότι υπό την ισχύ του Κώδικος Διοικητικής Δικονομίας (Ν 2717/1999), ο πτωχός, από της δημοσίευσής της αποφάσεως που κηρύσσει την πτώχευση, στερείται της δικανικής ικανότητας να ασκεί τα δικαιώματά του, τόσο ενεργητικώς όσο και παθητικώς και να παρίσταται επί δικαστηρίου προσωπικώς χωρίς τη σύμπραξη του συνδίκου, δεδομένου ότι οι διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας διέπουν μόνο τα ζητήματα της διοικητικής δίκης και δεν επηρεάζουν την ισχύ ρυθμίσεων, που αφορούν ζητήματα διοικητικής διαδικασίας, όπως οι ρυθμίσεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, περί κοινοποίησης καταλογιστικών πράξεων²⁴.

Ακολουθεί το στάδιο της εν στενή εννοία βεβαιώσεως. Κατά το στάδιο αυτό συντελείται η ταμειακή βεβαίωση του δημοσίου εσόδου, δια της καταχωρήσεως των στοιχείων του νομίμου τίτλου στο βιβλίο παραλαβής και βεβαιώσεως εισπρακτέων εσόδων από τον αρμόδιο προϊστάμενο της ΔΟΥ και της εκδόσεως τριπλοτύπου αποδεικτικού παραλαβής του εισπρακτέου εσόδου. Αντίστοιχη διαδικασία προβλέπουν οι διατάξεις που διέπουν την εν στενή εννοία βεβαίωση των εσόδων άλλων ΝΠΔΔ.

Πρόβλημα ανέκυψε κατά την εφαρμογή του παλαιού τελωνειακού κώδικος (Ν 1165/1918), ο οποίος στο άρθρο 29 αυτού δεν προέβλεπε χωριστό στάδιο ταμειακής βεβαιώσεως, αλλά η πράξη καταλογισμού των ελλιπώς βεβαιωθέντων ή εισπραχθέντων και η ταμειακή βεβαίωση αυτών γινόταν ταυτοχρόνως. Δικαστήριο ουσίας είχε κρίνει ότι μετά την άσκηση εμπροθέσμου προσφυγής κατά της καταλογιστικής πράξεως η τελωνειακή αρχή βεβαίωνε ποσοστό 30% και 50% των καταλογιζομένων πολλαπλών τελών και δασμών και λοιπών φόρων, αντιστοίχως, με εσωτερική διοικητική διαδικασία, μη γνωστοποιουμένη

24. ΣτΕ 25/2015.

στον οφειλέτη και εν συνεχεία εισέπραττε το επίδικο ποσό, χωρίς να απαιτείται ιδιαίτερα ταμειακή βεβαίωση, όπως συνέβαινε με τα βεβαιούμενα από τις ΔΟΥ χρέη. Τούτο δεν έγινε δεκτό υπό του Συμβουλίου της Επικρατείας, το οποίον έκρινε ότι και τα τελωνειακά έσοδα, προκειμένου να καταστούν εισπράξιμα, υπόκεινται σε ταμειακή βεβαίωση (εν στενή εννοία βεβαίωση), υπό την έννοια της βάσει οριστικοποιηθέντος νομίμου τίτλου συντάξεως χρηματικού καταλόγου και καταχωρίσεως αυτού στο βιβλίο εισπρακτέων εσόδων του οικείου Τελωνείου. Ο νόμιμος τίτλος και, εν προκειμένω, η καταλογιστική πράξη οριστικοποιείται δια της παρελεύσεως απράκτου της προθεσμίας ασκήσεως κατ' αυτής προσφυγής. Η δε εσωτερική διοικητική διαδικασία ταμειακής βεβαίωσης του χρέους, καθ' όσον δεν γνωστοποιείται στον οφειλέτη, δεν δύναται να θεωρηθεί ότι αναπληρώνει την ταμειακή βεβαίωση του χρέους, προκειμένου να επακολουθήσει η κατά τον ΚΕΔΕ διαδικασία εισπράξεως του δημοσίου εσόδου²⁵. Η λύση αυτή ήταν επιβεβλημένη προκειμένου να εναρμονισθεί ο πεπαλαιωμένος Τελωνειακός Κώδιξ προς τα υπό του ΚΕΔΕ προβλεπόμενα.

Ανάλογη λύση υιοθετήθηκε και επί των προστίμων δια παραβάσεις των διατάξεων περί εξωτερικού εμπορίου. Εφ' όσον τα πρόστιμα αυτά αποτελούν δημόσια έσοδα, προκειμένου να καταστούν εισπράξιμα, υπόκεινται σε εν στενή εννοία ταμειακή βεβαίωση, υπό την έννοια της βάσει οριστικοποιηθέντος νομίμου τίτλου συντάξεως χρηματικού καταλόγου και καταχωρίσεως αυτών στο βιβλίο εισπρακτέων εσόδων της οικείας υπηρεσίας. Αφού λοιπόν οι ειδικές διατάξεις του νόμου περί εξαγωγικού εμπορίου δεν ορίζουν προθεσμία εντός της οποίας πρέπει να συνταχθεί η ταμειακή βεβαίωση του επιβληθέντος προστίμου, ο νόμιμος τίτλος οριστικοποιείται δια της παρόδου απράκτου της προθεσμίας ασκήσεως προσφυγής κατά της πράξεως επιβολής προστίμου, ήτοι μετά πάροδο εννέα ημερών από της επιδόσεως αυτής στον ενδιαφερόμενο. Συνεπεία όλων αυτών, ταμειακή βεβαίωση επισυμβάσα προ της παρελεύσεως της ανωτέρω προθεσμίας δεν είναι νόμιμη²⁶.

2. Ατομική ειδοποίηση του οφειλέτου

Μετά την εν στενή εννοία βεβαίωση η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει ατομική ειδοποίηση, την οποία είτε αποστέλλει ταχυδρομικώς δια συστημένης επιστολής στον οφειλέτη και στα συνυπόχρεα πρόσωπα είτε την επιδίδει εις αυ-

25. ΣτΕ 3435/2010.

26. ΣτΕ 1160/2017.

τούς, συμφώνως προς το άρθρο 5 του Ν 4174/2013, ως τούτο έχει αντικατασταθεί δια του άρθρου 39 του Ν 4223/2013. Στις ίδιες διατάξεις προβλέπεται πλέον και ηλεκτρονική κοινοποίηση στον λογαριασμό του οφειλέτου ή του νομίμου αντιπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοικήσεως, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στην δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου αυτού.

Στην ατομική ειδοποίηση αναφέρονται τα στοιχεία και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του οφειλέτου, εφ' όσον βεβαίως υπάρχει, το είδος και το ποσό του χρέους, συμπεριλαμβανομένων των ήδη υπολογισθέντων βάσει της κειμένης νομοθεσίας τόκων, ο αριθμός και η χρονολογία καταχωρίσεως του χρέους ως δημοσίου εσόδου ή ο τίτλος επί του οποίου βασίζεται το χρέος, ο χρόνος και ο τρόπος καταβολής αυτού, η μνεία ότι από την επομένη ημέρα της λήξεως της νομίμου προθεσμίας καταβολής του χρέους και μέχρι την τελική εξόφληση αυτού υπολογίζονται οι τόκοι και το πρόστιμο του άρθρου 6 του ΚΕΔΕ (άρθρο 4 παρ. 1 ΚΕΔΕ, ως τροποποιήθηκε δια του άρθρου 7 παρ. 5 του Ν 4224/2013). Κατά την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου, η ατομική ειδοποίηση δεν εξομοιούται με επιταγή προς πληρωμή.

Ενώ λοιπόν η παράγραφος 1 του εν λόγω άρθρου τροποποιήθηκε δια του Ν 4224/2013, έμεινε ως ήταν η παρ. 3 η οποία και παρουσιάζει προβλήματα συνταγματικότητας. Κατ' αυτήν, η παράλειψη αποστολής ειδοποιήσεως στον οφειλέτη ουδεμία ασκεί επίδραση επί του κύρους των λαμβανομένων αναγκαστικών μέτρων. Η διάταξη αυτή, θεσπισθείσα προ της εισαγωγής του Συντάγματος του 1975, έπρεπε να εναρμονισθεί προς τις διατάξεις αυτού. Έτσι λοιπόν η νομολογία ερμηνεύουσα την προαναφερθείσα διάταξη υπό το φώς του άρθρου 20 παρ. 1 του ισχύοντος Συντάγματος, έκρινε ότι, αφού η ατομική ειδοποίηση ακολουθεί την νομότυπη ταμειακή βεβαίωση του ποσού του χρέους του οφειλέτου και αποσκοπεί στο να γνωστοποιηθεί στον οφειλέτη το ύψος του χρέους του και η αιτία του, ούτως ώστε αυτός να δυνηθεί να στραφεί, δια της ασκήσεως των υπό του ΚΕΔΕ προβλεπομένων ενδίκων βοηθημάτων (ανακοπή, αναστολή εκτελέσεως), κατά της πράξεως ταμειακής βεβαιώσεως, η μη περιέλευση ή η καθυστερημένη περιέλευση της ατομικής ειδοποιήσεως στον οφειλέτη, η οποία θα είχε ως συνέπεια να απολέσει ο τελευταίος στάδιο δικονομικής προστασίας προ της λήψεως συγκεκριμένου μέτρου εκτελέσεως, όπως η

κατάσχεση κινητών ή ακινήτων του, άγει σε ακύρωση της πράξεως εκτελέσεως, εφ' όσον ο οφειλέτης επικαλεσθεί το γεγονός αυτό²⁷.

Η κοινοποίηση της ατομικής ειδοποίησεως μπορεί να γίνει και στον υπό του οφειλέτου ορισθέντα αντίκλητο. Ενδεχομένη, όμως, αμέλεια του αντικλήτου να ενημερώσει τον οφειλέτη ή αμέλεια του οφειλέτου να υποβάλει δήλωση αλλαγής αντικλήτου ή ανάκληση της δηλώσεως ορισμού αυτού δεν επιδρά επί του κύρους της διαδικασίας²⁸. Εξ άλλου, έγινε δεκτό ότι, εφ' όσον εκπρόσωποι της οφειλέτιδος εταιρείας μετά του δικηγόρου αυτής είχαν προσέλθει στην υπηρεσία, είχαν λάβει αναλυτικό πίνακα χρεών και είχαν ζητήσει αντίγραφα όλων των τριπλοτύπων βεβαιώσεως, έλαβαν γνώση των οφειλών της και, κατά συνέπειαν, δεν μπορούσαν να επικαλεσθούν την μη αποστολή ατομικής ειδοποίησεως ως λόγο ακυρότητας της διαδικασίας εκτελέσεως²⁹.

Όταν το όνομα του προσώπου που αναγράφεται στην ταμειακή βεβαίωση και την ατομική ειδοποίηση είναι διαφορετικό εκείνου που αναγράφεται στην καταλογιστική πράξη, χωρίς η μεταβολή αυτή να στηρίζεται σε διαδοχή στην οφειλή, τότε η ταμειακή βεβαίωση είναι άκυρη. Μάλιστα, λόγω του χαρακτήρος της ακυρότητας, καθώς αφορά στην ταυτότητα του υποχρέου, ήτοι σε ουσιώδες στοιχείο της ταμειακής βεβαιώσεως που προκύπτει εκ της προσβαλλομένης πράξεως, τα αρμόδια διοικητικά δικαστήρια οφείλουν να ελέγχουν τούτο αυτεπαγγέλτως και, εφ' όσον διαπιστώσουν την ύπαρξη της εν λόγω πλημμελείας, να ακυρώσουν την πράξη ταμειακής βεβαιώσεως³⁰.

Ο θάνατος του υποχρέου δημιουργεί νομικές περιπλοκές, διότι οι κληρονόμοι έχουν εκ του Αστικού Κώδικος προθεσμία αποποίησησεως της κληρονομίας τεσσάρων μηνών από της γνώσεως του θανάτου του κληρονομουμένου. Είναι λοιπόν δυνατόν ο κληρονόμος να πληροφορηθεί την επαγωγή της κληρονομίας σε χρόνο πολύ μεταγενέστερο του θανάτου του κληρονομουμένου. Εφ' όσον εντός τεσσάρων μηνών από της γνώσεως της επαγωγής και του λόγου αυτής ο κληρονόμος αποποιηθεί την κληρονομία, δεν καθίσταται κληρονόμος και, κατά συνέπειαν, είναι άκυρη η κατ' αυτού επισπευδομένη εκτέλεση³¹.

27. ΣτΕ 1074/2017, 3325/2014, 29/2013, 1806/2011, 1705/2008, 1639, 1642-1644/2003.

28. ΣτΕ 2701/2011.

29. ΣτΕ 3136/2012.

30. ΣτΕ 286/2002.

31. ΣτΕ 740/2009.

Όταν όμως ο κληρονόμος είναι ανήλικος και οι ασκούντες την γονική μέριμνα επ' αυτού δεν συντάξαν απογραφή, το σχετικό δικαίωμα περιέρχεται στον ενηλικιούμενο κληρονόμο, ο οποίος οφείλει, με την απειλή εκπτώσεως από το ευεργέτημα, να συντάξει την απογραφή εντός έτους από της ενηλικιώσεώς του. Εφ' όσον, επομένως, στην περίπτωση αυτή ο ενηλικιούμενος κληρονόμος δεν εκπίπτει από το ευεργέτημα της απογραφής, δικαιούται, πολλώ μάλλον, εντός της αυτής ετήσιας προθεσμίας, να αποποιηθεί την κληρονομία³².

Παρελθούσης της εν λόγω προθεσμίας άνευ αποποιήσεως, η βεβαίωση της οφειλής ως δημοσίου εσόδου πρέπει να ενεργηθεί, όχι επ' ονόματι του θανόντος, αλλ' εις βάρος των κληρονόμων αυτού και με συγκεκριμένο για τον καθέναν από αυτούς προσδιορισμό του οφειλομένου ποσού, διότι μόνον κατ' αυτόν τον τρόπον προσδιορίζεται το πρόσωπο του υποχρέου και το ύψος της υποχρεώσεως. Εάν αντιθέτως, η ταμειακή βεβαίωση της οφειλής έχει γίνει εις βάρος του κληρονομούμενου και απλώς κοινοποιείται στους κληρονόμους αυτού, δια της αποστολής των σχετικών ειδοποιήσεων, τότε είναι άκυρη, τα δε διοικητικά δικαστήρια, καθώς δεν δύνανται να ορίσουν το πρώτον τους υποχρέους και το ύψος της υποχρεώσεως εκάστου, υποχρεούνται να την ακυρώσουν και να αναπέμψουν την υπόθεση στην αρμοδία διοικητική αρχή³³.

Ανάλογα προβλήματα δημιουργούν η εκκαθάριση ή η συγχώνευση ανωνύμων εταιρειών και συνεταιρισμών, πλην η λύση είναι διαφορετική. Ειδικοί νόμοι προέβλεψαν ότι οι διευθυνταί, διαχειρισταί, εκκαθαρισταί και διευθύνοντες σύμβουλοι αυτών ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή φόρων που οφείλονται από τα εν λόγω νομικά πρόσωπα³⁴. Οι διατάξεις αυτές δεν δημιουργούν ίδια φορολογική υποχρέωση των προσώπων αυτών, αλλ' απλή πρόσθετη ευθύνη αυτών προς καταβολή του βεβαιωθέντος εις βάρος του νομικού προσώπου φόρου. Επειδή δε η ευθύνη αυτή δεν ανάγεται στο στάδιο της βεβαιώσεως του φόρου, αλλά στο στάδιο της εισπράξεως αυτού, δεν απαιτείται να επαναληφθεί η διαδικασία προσδιορισμού και βεβαιώσεως του φόρου δια κοινοποιήσεως προς τα πρόσωπα αυτά φύλλου ελέγχου, υποκειμένου εις προσφυγή ούτε η επ' ονόματί τους ταμειακή βεβαίωση του οφειλομένου φόρου, αλλά επιτρέπεται να επιδιωχθεί η αναγκαστική είσπραξη του

32. ΣτΕ 1884/2015.

33. ΣτΕ 1069/2001.

34. Βλ. άρθρο 115 παρ. 1 του Κώδικος Φορολογίας Εισοδήματος (Ν 2238/1994).

οφειλομένου ποσού από τα πρόσωπα αυτά βάσει της επ' ονόματι του νομικού προσώπου εκδοθείσης ταμειακής βεβαιώσεως. Δεδομένου όμως ότι τα πρόσωπα αυτά δεν έχουν μετάσχει στη διαδικασία ελέγχου και δεν τους έχει κοινοποιηθεί καταλογιστική πράξη, αλλά είναι τρίτοι, των οποίων η ευθύνη γεννάται το πρώτον κατά το στάδιο της εισπράξεως του φόρου που βεβαιώθηκε επ' ονόματι της εταιρείας, τα εν λόγω πρόσωπα αποκτούν την ιδιότητα του οφειλέτου μόνον από και δια της εκδόσεως και κοινοποιήσεως προς αυτά της υπό του άρθρου 4 παρ. 1 του ΚΕΔΕ προβλεπομένης ατομικής ειδοποιήσεως, μέσω της οποίας πληροφορούνται την ύπαρξη, το ύψος και την αιτία του χρέους τους και τους παρέχεται η δυνατότητα να προσφύγουν στα αρμόδια διοικητικά δικαστήρια ή να προβούν σε ρύθμιση αυτού. Επομένως, η παράλειψη της εις αυτούς κοινοποιήσεως της ανωτέρω ατομικής ειδοποιήσεως καθιστά άκυρη την λήψη οιοδήποτε μέτρου αναγκαστικής εκτελέσεως εις βάρος τους³⁵.

Η ως άνω νομολογία έχει υποστεί μία μικρή τροποποίηση. Όταν επιχειρείται αναγκαστική εκτέλεση κατά της περιουσίας διευθύνοντος συμβούλου εταιρείας, κατά της οποίας είχε εκδοθεί καταλογιστική του φόρου πράξη και η σχετική φορολογική διαφορά επελύθη δια της εκ μέρους του διευθύνοντος συμβούλου υπογραφής του πρακτικού της διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, το εν λόγω πρακτικό επέχει κατά νόμον θέση ατομικής ειδοποιήσεως του ΚΕΔΕ. Τούτο δε ευλόγως συμβαίνει, διότι δια της υπογραφής του στο πρακτικό ο διευθύνων σύμβουλος κατ' ουσίαν συνομολογεί ότι γνωρίζει και αποδέχεται τα δύο κρίσιμα στοιχεία, ήτοι το ύψος του αρχικού χρέους και την ιδιότητα του ιδίου ως διευθύνοντος συμβούλου κατά τον κρίσιμο χρόνο. Αφού λοιπόν ο διευθύνων σύμβουλος γνωρίζει τα στοιχεία αυτά, δεν αποστερείται του σταδίου της δικαστικής προστασίας ούτε της δυνατότητας εγκαίρου εξοφλήσεως του χρέους, ώστε να προαπαιτείται και να δικαιολογείται η αποστολή εις αυτόν ατομικής ειδοποιήσεως. Δεν δε εν προκειμένω επιρροή η ενδεχομένη μεταβολή του ύψους της οφειλής συνεπεία προσαιγήσεων ή η ύπαρξη ανεπιλύτου μέρους της διαφοράς, αφού ο υπογράφας το πρακτικό διευθύνων σύμβουλος συνομολογεί ότι γνωρίζει και το ανεπίλυτο τμήμα της διαφοράς³⁶. Εν πάση δε περιπτώσει ο ασκών την ανακοπή διευθύνων σύμβουλος φέρει το βάρος αποδείξεως ότι η

35. ΣτΕ 708/2008 και 844/2012.

36. ΣτΕ 2267/2016, όπου υπάρχει και η πολύ ενδιαφέρουσα μειοψηφική γνώμη του Προέδρου του Τμήματος.

αναγκαστική εκτέλεση χωρεί προς ικανοποίηση αξιώσεως του Δημοσίου απορροούσης εκ του μη συμβιβαστικώς επιλυθέντος τμήματος της διαφοράς.

Εάν πάλι έχει αποσταλεί ατομική ειδοποίηση στον οφειλέτη, πλην αυτή παρουσιάζει κάποιες ελλείψεις, οι οποίες δεν του επιτρέπουν να λάβει ασφαλή γνώση για το είδος του χρέους, το ύψος αυτού ή την χρονολογία βεβαιώσεώς του, τότε οι πλημμέλειες αυτές μπορούν να οδηγήσουν σε ακύρωση της ατομικής ειδοποίησεως, κατόπιν ασκήσεως ανακοπής εκ μέρους του οφειλέτου, μόνον όταν οι ελλείψεις αυτές επέφεραν στον οφειλέτη αδυναμία ουσιαστικής ή δικονομικής προστασίας των δικαιωμάτων του, η οποία δύναται να επανορθωθεί μόνον εάν κηρυχθεί η ακυρότητα της ατομικής ειδοποίησεως, εν όψει, ιδίως, της υπάρξεως περισσότερων χρεών με διαφορετικές συνέπειες εκάστου για τον οφειλέτη³⁷.

3. Αμφισβητούμενοι νόμιμοι τίτλοι

Κατά κανόνα, η εν ευρεία εννοία βεβαίωση ενός δημοσίου εσόδου αποτελεί προϋπόθεση της ταμειακής (εν στενή εννοία) βεβαιώσεως αυτού. Η διαδικασία αυτή εφαρμόζεται στην δημιουργία των νομίμων τίτλων της α' περιπτώσεως της δευτέρας παραγράφου του άρθρου 2 του ΚΕΔΕ. Υπάρχουν όμως και οι τίτλοι των περιπτώσεων β' και γ' για τους οποίους, μέχρι την θέσπιση του Ν 4224/2013, δεν ακολουθείτο η ίδια διαδικασία. Για τους τίτλους αυτούς η παράγραφος 3 του ίδιου άρθρου όριζε ότι η εν στενή εννοία βεβαίωση ενεργείται είτε κατόπιν εγγράφου της κατεχούσης τα αποδεικνύοντα ή πιθανολογούνται την απαίτηση του Δημοσίου έγγραφα είτε οίκοθεν από το Δημόσιο Ταμείο, εφ' όσον ευρίσκονται εις αυτό.

Τοιουτοτρόπως, ενώ για τους τίτλους της περιπτώσεως α' απαιτείτο η προηγουμένη τήρηση μιάς διαδικασίας εν ευρεία εννοία βεβαιώσεως, έστω συνοπτικής, για τους τίτλους των περιπτώσεων β' και γ', η τηρουμένη διαδικασία ήταν διαφορετική.

Στην περίπτωση β' υπάγονται οι οφειλές που αποδεικνύονται με έγγραφα ιδιωτικά ή δημόσια, στην δε περίπτωση γ' οι οφειλές που πιθανολογούνται με δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα.

Ήδη δια της θεσπίσεως του άρθρου 7 παρ. 2 του Ν 4224/2013 εισήχθη ενιαία διαδικασία της εν ευρεία εννοία βεβαιώσεως και για τις τρεις κατηγορίες,

37. ΣτΕ 3214/1999.

ISBN 978-960-622-320-4



16150