

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΔΡΑΣΗ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ - ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ - ΕΡΓΑΤΙΚΑ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΑ

ΕΤΟΣ 2017 / ΤΕΥΧΟΣ 10

Γιάννης Ψαράκης

*Δικηγόρος, Υπ. ΜΔΕ Αστικού και
Φορολογικού Δικαίου της Νομικής
Σχολής Αθηνών, Υπότροφος
Ιδρύματος Αλέξανδρου Σ. Ωνάση*

*Η σχέση μέτρου και σκοπού
στο άρθρο 49 του Κώδικα
Φορολογικής Διαδικασίας*



ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

ΑΝΑΤΥΠΟ

Γιάννης Ψαράκης

*Δικηγόρος, Υπ. ΜΔΕ Αστικού και Φορολογικού Δικαίου
της Νομικής Σχολής Αθηνών, Υπότροφος Ιδρύματος Αλέξανδρου Σ. Ωνάση*

Η σχέση μέτρου και σκοπού στο άρθρο 49 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

*Ανάτυπο από την «ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ»
Τεύχος 10 / Έτος 2017*



Μαυρομιχάλη 23, 106 80 Αθήνα • Τηλ.: 210 3678 800 • Fax: 210 3678 819
<http://www.nb.org> • e-mail: info@nb.org

Η σχέση μέτρου και σκοπού στο άρθρο 49 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

Γιάννης Ψαράκης

Δικηγόρος, Υπ. ΜΔΕ Αστικού και Φορολογικού Δικαίου της Νομικής Σχολής Αθηνών, Υπότροφος Ιδρύματος Αλέξανδρου Σ. Ωνάση

Ο φορολογικός νομοθέτης, μετουσιώνοντας την πολιτική της εκάστοτε κυβέρνησης, δρα με ευρεία ευχέρεια. Δράση, η οποία δεν μπορεί ωστόσο να είναι ανεξάρτητη των συνταγματικών διατάξεων. Τέτοια είναι εξάλλου και η αρχή της αναλογικότητας. Μία ένδειξη παραβίασης της αρχής αυτής παρέχει ο ίδιος ο νομοθέτης, όταν επί την ευκαιρία θεσπίσεως κανόνων σε διάφορους τομείς δικαίου (αλλά όμοιας στοχοθεσίας), προβαίνει σε ουσιώδως διάφορες - από άποψη έντασης - επιλογές, συγκριτικά με την κάθε φορά εξεταζόμενη.

1. Εντοπίζοντας το ζήτημα - Μία ερμηνευτική προσέγγιση του άρθρου 49 ΚΦΔ

Το άρθρο 49 του Ν 4174/2013 (ΚΦΔ) - σχετικά με τη λήψη μέτρων σε περίπτωση υπόνομιας καταδολιεύσης - αναφέρει: «1. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις που [i] υπάρχουν πληροφορίες ή υπόνοιες ότι ο φορολογούμενος θα προβεί σε μεταβίβαση περιουσιακών του στοιχείων ή [ii] προβαίνει σε προπαρασκευαστικές ενέργειες για να εγκαταλείψει τη χώρα ή [iii] σε οποιαδήποτε άλλη ενέργεια που θέτει σε κίνδυνο την είσπραξη του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να λαμβάνει με βάση τον εκτελεστό τίτλο μέτρα αναγκαστικής εκτέλεσης ακόμη και πριν τη νόμιμη ημερομηνία καταβολής της οφειλής ή την κοινοποίηση της ατομικής ειδοποίησης ή την παρέλευση της τριακονθήμερης προθεσμίας που προβλέπεται για την καταβολή της οφειλής.

2. Με τις προϋποθέσεις που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο μπορεί επίσης να εγγραφεται υποθήκη [...]».

Επ' αυτών, σημειωτέα τα εξής:

Παρατήρηση 1η: Πρέπει να θεωρηθεί δεδομένο ότι, κάνοντας λόγο η περ. iii για «οποιαδήποτε άλλη ενέργεια που θέτει σε κίνδυνο την είσπραξη του φόρου», αναφέρεται και στις προηγούμενες περιπτώσεις, νοηματοδοτώντας έτσι το περιεχόμενό τους μέσω της αποκάλυψης μίας ratio¹ που τις συνοδεύει. Πράγματι, (περ. i) μία απλή μεταβίβαση (καλύτερα: υπόνοια ή πληροφορία - και μάλιστα μελλοντικής - μεταβίβασης) περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου δεν είναι εύλογο να επιφέρει περιορισμό των δικαιωμάτων του, στο μέτρο που - για παράδειγμα - εξακολουθεί εκείνος να διαθέτει επαρκή περιουσία για την κάλυψη των φορολογικών οφειλών του. Το ίδιο θα συμβεί και με τις προπαρασκευαστικές ενέργειες

Περιεχόμενα

1. Εντοπίζοντας το ζήτημα - Μία ερμηνευτική προσέγγιση του άρθρου 49 ΚΦΔ
2. Αναζήτηση της απάντησης
3. Η αιτίαση για υπέρβαση του αναγκαίου του μέτρου (την όποια υπέρβαση ακόμα υποπτευόμαστε) προϋποθέτει λιγότερο επαχθή, ωστόσο εξίσου κατάλληλα μέτρα
4. Ποιος είναι ο σκοπός της διάταξης;

1. Ratio = αναλογία ή λόγος διαστάσεων.

εγκατάλειψης της χώρας (περ. ii). Αυτές οι ενέργειες τότε μόνο είναι λογικό να ερεθίζουν το ένστικτο του φορολογικού νομοθέτη, όταν οδηγούν έστω σε ενδεχόμενη αδυναμία είσπραξης φορολογικής οφειλής.

Παρατήρηση 2η: Φαίνεται λοιπόν ότι ο νομοθέτης εντοπίζει έναν κίνδυνο μη είσπραξης εσόδων (και τον οποίο κίνδυνο υποπευόμαστε ότι στη συνέχεια της παραγράφου θα προσπαθήσει, μετερχόμενος κατάλληλων ρυθμίσεων, να περιστείλει). Ο τέλειος περιορισμός του κινδύνου, που θα τείνει μέχρι και στην εξαφάνιση, θα επέλθει με ένα μέτρο το οποίο θα φέρει το Δημόσιο στην ίδια θέση με εκείνη στην οποία θα ευρίσκετο εάν δεν είχε προηγηθεί αυτή η υπόνοια «κινδυνώδους δράσης» του φορολογούμενου (μία, θα λέγαμε, αποκατάσταση του «συναισθήματος» ασφαλείας του Δημοσίου ως προς την είσπραξη συγκεκριμένης απαίτησης). Η **ratio διασφάλισης (και όχι ικανοποίησης, στο τρέχον τουλάχιστον στάδιο) είναι προφανής².**

Παρατήρηση 3η: Όπως αναφέρει η παρ. 1 του ά. 49 ΚΦΔ, εάν συντρέξει μία από τις περιπτώσεις «κατάστασης κινδύνου» της είσπραξης του φόρου «[μπορούν να ληφθούν] μέτρα αναγκαστικής εκτέλεσης ακόμη και πριν τη νόμιμη ημερομηνία καταβολής της οφειλής ή την κοινοποίηση της ατομικής ειδοποίησης ή την παρέλευση της τριακονθήμερης προθεσμίας που προβλέπεται για την καταβολή της οφειλής».

Συνεπώς η διάταξη επιτρέπει την επιβολή μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης πριν την παρέλευση του τριακονταήμερου από την επίδοση της ατομικής ειδοποίησης αλλά ακόμα και πριν καν καταστεί ληξιπρόθεσμη η οφειλή. Σύμφωνα με την εισηγητική έκθεση, «[σ]την περίπτωση που ο φορολογούμενος προβαίνει σε προπαρασκευαστικές ενέργειες, οι οποίες αποτελούν σαφείς ενδείξεις ότι υπάρχει κίνδυνος να μην εισπραχθεί ο φόρος, μπορεί η φορολογική διοίκηση, σύμφωνα με το άρθρο 49, να λαμβάνει αναγκαστικά μέτρα πριν η οφειλή καταστεί ληξιπρόθεσμη».

Σχόλιο: Έτσι διαμορφωμένη όμως, η διάταξη, φέρει τελικά τη φορολογική διοίκηση εγγύτερα στην ολοκληρωτική ικανοποίηση της απαίτησης της - και αντίστοιχα αποξενώνει εξίσου νωρίς το φορολογούμενο

2. Θα μπορούσε κάποιος να αντιλέξει ότι εάν επρόκειτο όντως για μέτρο που αποσκοπεί στη διασφάλιση της είσπραξης, δεν θα είχε ενταχθεί η συγκεκριμένη ρύθμιση στο ειδικότερο υποσύστημα της Ενότητας 3 με τίτλο «Μέτρα αναγκαστικής εκτέλεσης» του υποκεφαλαίου Γ' (Μέτρα για τη διασφάλιση και την αναγκαστική εκτέλεση) αλλά στην Ενότητα 2 η οποία φέρει τον τίτλο «Μέτρα για τη διασφάλιση των οφειλών στο Δημόσιο». Η τελολογική μέθοδος ερμηνείας θα πρέπει να προηγείται εκείνης που περιορίζεται στο εξωτερικό αποκλειστικά σύστημα. Άλλωστε, δεν θα είναι η πρώτη φορά που η διαμόρφωση ενός νομοθετήματος δεν είναι χωροταξικά άρτια.

από περιουσιακά του στοιχεία. Η ρύθμιση δεν αποκαθιστά τη θέση του Δημοσίου, αλλά τη βελτιώνει, συγκριτικά με εκείνη στην οποία θα ευρίσκετο ακόμα και στην περίπτωση κατά την οποία όλα θα κυλούσαν ομαλά. Σχηματικά, σε όρους αστικού δικαίου, το Δημόσιο δεν αποζημιώνεται, αλλά «πλουτίζει αδικαιολόγητα»³ ο πλουτισμός αυτός συνίσταται στο χάσμα μεταξύ **εξασφάλισης και ικανοποίησης**. Ο πλουτισμός αυτός είναι ακριβώς τόσος, ώστε να πληρώνει το κενό που υπάρχει μεταξύ των εννοιών «εξασφάλιση» και «ικανοποίηση». Διότι το δημόσιο «δεν έλαβε» αυτό που απωλέσθη (το αίσθημα ασφαλείας), αλλά πήρε «και κάτι παραπάνω». Παραδόξως λοιπόν, το Δημόσιο θα ευχόταν να έχει φορολογούμενους τέτοιους που π.χ. θα παρέχουν υλικό για υπόνοιες ή πληροφορίες μελλοντικής μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων, παρά φορολογούμενους οι οποίοι με τη δράση τους δεν θα προκαλούν κανένα λόγο ανησυχίας στη φορολογική διοίκηση!

Υπό μορφή ερώτησης και με διατύπωση περισσότερο εγκείμενη στο δημόσιο δίκαιο, είναι η εκτέλεση της απαίτησης του Δημοσίου, παρά τη μη παρέλευση των νόμιμων προθεσμιών καταβολής, το μέτρο του οποίου η ισχύς θα είναι ακριβώς τέτοια ώστε απλά να εξουδετερώσει την (πιθανή) συμπεριφορά που ανησυχεί το νομοθέτη;

Υπάρχει κάποιος λόγος για την επισπευσμένη αυτή - μέχρι και την εκτέλεση - ώθηση των δυνατοτήτων της διοίκησης; Μήπως η έντασή της, οι έννομες συνέπειες της ρύθμισης, ξεπερνούν το σκοπό της; Όστε η λύση στο εντοπισθέν πρόβλημα να είναι μεν κατάλληλη, πλην όμως να βαίνει πέραν της λιγότερου επαχθούς επέμβασης.

2. Αναζήτηση της απάντησης

Κατ' αρχάς, η διάταξη αναφέρεται σε «κίνδυνο». Ο δε «κίνδυνος», που προκαλεί την οποιασδήποτε μορφής «**ανασφάλεια**», περιορίζεται ή και εξαλείφεται με κάποιες μορφές «**εξασφάλιση**».

Χαρακτηριστικό παράδειγμα - σε ένα άλλο πεδίο, εκείνο του ΚΠολΔ - αποτελούν τα ασφαλιστικά μέτρα, η διαταγή των οποίων γίνεται με μόνη μάλιστα την πιθανολόγηση³ κάποιου (ασφαλιστέου) κινδύνου (ά. 690 ΚΠολΔ). Είναι δε άλλο πράγμα η εξασφάλιση και άλλο η οριστική ικανοποίηση μίας αξίωσης³ σύμφωνα και με το ά. 692 παρ. 4 ΚΠολΔ «**Τα ασφαλιστικά μέτρα δεν πρέπει να συνίστανται στην ικανοποίηση του δικαιώματος του οποίου ζητείται η εξασφάλιση ή η διατήρηση**».

3. Για «*υπόνοιες ή πληροφορίες*» κάνει λόγο και η υπό κρίση παράγραφος του ά. 49 ΚΦΔ.

Οι προαναφερθείσες διατάξεις εντοπίζονται σε σύστημα κανόνων ιδιωτικού δικαίου. Φανερόνουν ωστόσο μία γενικότερη αξιολόγηση του νομοθέτη, συνιστώντας παράλληλα «νησίδες εξειδίκευσης» για το πώς εκείνος αντιλαμβάνεται την προσήκουσα αντιμετώπιση τινός κινδύνου. Εξάλλου, στο ειδικότερο σύστημα των διατάξεων του ΚΦΔ, τις οποίες εξετάζουμε, γίνεται παραπομπή σε αυτές.

Το μηχανισμό της εξασφάλισης⁴, στην περίπτωση που ανακύπτει κάποιος κίνδυνος, φαίνεται να γνωρίζει και ο διοικητικός νομοθέτης, στο ά. 205 παρ. 3 ΚΔΔ⁵.

Ακόμα πιο προφανή χρήση όμως κάνει ο φορολογικός νομοθέτης, στο ά. 46 ΚΦΔ.

Εκεί ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση, προκειμένου να διασφαλίζει την είσπραξη φόρων, μπορεί σε επείγουσες περιπτώσεις ή για να αποτραπεί επικείμενος κίνδυνος για την είσπραξη των φόρων, να προβαίνει με βάση τον εκτελεστό τίτλο του άρθρου 45 του Κώδικα πριν τη λήξη της προθεσμίας καταβολής της οφειλής και χωρίς δικαστική απόφαση στην επιβολή συντηρητικής κατάσχεσης κινητών, ακινήτων, εμπραγμάτων δικαιωμάτων σε αυτά, απαιτήσεων και γενικά όλων των περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη του Δημοσίου είτε βρίσκονται στα χέρια του είτε στα χέρια τρίτου. Η συντηρητική κατάσχεση τρέπεται αυτοδίκαια σε αναγκαστική με την πάροδο της νόμιμης προθεσμίας καταβολής της οφειλής και έχει τις συνέπειες της αναγκαστικής κατάσχεσης από το χρόνο της εγγραφής της. Κατά τα λοιπά εφαρμόζονται αναλογικά τα άρθρα 707-723 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας, εξαιρουμένων των άρθρων 715 παρ.5 και 722 του ανωτέρω Κώδικα.

2. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί με τις προϋποθέσεις της παραγράφου 1, να προβαίνει στη λήψη των προβλεπόμενων στον Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας ασφαλιστικών μέτρων με βάση τον εκτελεστό τίτλο αλλά και πριν από την απόκτηση εκτελεστού τίτλου, κατ' ανάλογη εφαρμογή του άρθρου 691 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας.

3. Τα μέτρα της προηγούμενης παραγράφου διατάσσονται από τον Πρόεδρο του Διοικητικού Πρωτοδικείου της έδρας του οργάνου της Φορολογικής Διοίκησης χωρίς να απαιτείται προηγούμενη κλήτευση του φορολογουμένου⁶.

4. Με τις ίδιες προϋποθέσεις μπορεί να εγγραφεί υποθήκη για κάθε φόρο και λοιπά έσοδα του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα».

Στο πεδίο του προληπτικού προσδιορισμού του φόρου (περίπτωση, θεωρώ, αξιολογικά συγγενή με την υπό εξέταση), το άρθρο 35 παρ. 2 ΚΦΔ (« [...] θέτοντας σε κίνδυνο την είσπραξη του φόρου [...]»), ικανοποιείται είτε με την πληρωμή του προληπτικώς προσδιορισθέντος φόρου (λογικό), είτε με την παροχή εγγύησης (προσωπική ασφάλεια) ίσης αξίας με την προληπτικώς προσδιορισθείσα φορολογική οφειλή, είτε με την εγγραφή βάρους (εμπράγματο ασφαλεία) επί της περιουσίας του, ώστε να καλυφθεί ολόκληρη η οφειλή. Το βάρος θα εξαλειφθεί και η εγγύηση θα αρθεί τότε μόνο, όταν επέλθει η ολοκληρωτική αποπληρωμή της οφειλής («είτε καταβάλλει [...] είτε εξασφαλίζει την καταβολή αυτής»). Και φαίνεται ότι μόνο αν δεν παράσχει εγγύηση ή δεν αποδεχθεί εγγραφή βάρους επί της περιουσίας του, σε εκείνη την περίπτωση η φορολογική αρχή θα μπορεί πια να προβεί σε μέτρα αναγκαστικής εκτέλεσης.

6. Βλέπουμε ότι μέτρα ήσσονος έντασης, απαιτούν διαταγή του Προέδρου του Διοικητικού Πρωτοδικείου. Αντίθετα, μέτρα αναγκαστικής εκτέλεσης λαμβάνονται ανέλεγκτα από τη φορολογική αρχή ακόμα ένα σημείο στο οποίο μοιάζει να ξενίζουν οι αξιολογήσεις του ά. 49 ΚΦΔ με εκείνες της υπόλοιπης έννομης τάξης, ακόμα μάλιστα και συστηματικά συννοητέων τέτοιων. Μάλιστα, με το ά. 47 παρ. 17 ν. 4223/2013, στην παρ. 1 του άρθρου 49 του ν. 4174/2013 διεγράφησαν οι λέξεις «με τη σύμφωνη γνώμη του Οικονομικού Εισαγγελέα». Ωστε, κάποτε, είχε κρισιολογήσει ο νομοθέτης ότι απαιτείται η παρεμβολή κάποιου προσώπου που παρέχει εκέγγυα ορθής συγκεκριμενοποίησης των αόριστων νομικών εννοιών. Αυτή η αξιολόγηση, φαίνεται, άλλαξε. Πλέον, δεν απαιτείται ούτε, έστω, μία ex post ενημέρωση (ώστε και το άμεσο των μέτρων θα επιτυχανόταν αλλά και η διασφάλιση, έστω εκ των υστέρων, της ορθότητας του μέτρου). Επιπλέον, χρησιμοποιούνται αόριστες έννοιες, χωρίς σαφή και επαρκή προσδιορισμό των προϋποθέσεων λήψης των μέτρων ή έστω παρεμβολή ενός δικαστικού λειτουργού, παρά το γεγονός ότι η ρύθμιση δεν προβλέπει απλά μία συντηρητική κατάσχεση, αλλά επιτρέπει την αναγκαστική εκτέλεση. Αυτά, προσθέτοντας το γεγονός ότι το άρθρο καταλείπει ευρύτατο περιθώριο διακριτικής ευχέρειας στη Διοίκηση, κάνουν τη συνταγματικότητα της ρύθμισης ακόμα πιο προβληματική. Βλ. άλλωστε την ΟΛΣΤΕ 3316/2014 που έκρινε αντισυνταγματική – με τέτοιο σκεπτικό - τη διάταξη του άρθρου 3055 παρ. ε' Ν.3296/2004 η οποία αφορούσε σε «πάγωμα» τραπεζικών λογαριασμών (και όχι σε αναγκαστική εκτέλεση, όπως οι εξεταζόμενες εδώ διατάξεις) ΟΛΣΤΕ 3316/2014 με παρατηρήσεις Η λ ι α δ ο υ, ΘΠΔΔ, 10-11/2014, 916.

4. Κι εδώ, χωρίς σε καμία περίπτωση να φτάνει στην οριστική ικανοποίηση της αξίωσης.

5. «Με την απόφαση, με την οποία διατάσσεται η αναστολή εκτέλεσης ή άλλο κατάλληλο μέτρο, το Δικαστήριο, ακόμη και χωρίς να υποβληθεί σχετικό αίτημα, λαμβάνει και κάθε αναγκαίο μέτρο για τη διασφάλιση του δημόσιου συμφέροντος όπως: α) την κατάθεση στο καθ' ου η αίτηση, μέσα σε τακτή προθεσμία εγγυητικής επιστολής αναγνωρισμένης τράπεζας για ποσό που καθορίζεται με την απόφαση αυτή, ή β) την εγγραφή από το καθ' ου προσημείωσης υποθήκης σε ακίνητο του αιτούντος, για ποσό που καθορίζεται με την ίδια απόφαση, ή γ) την τήρηση οποιουδήποτε άλλου κατάλληλου όρου ήθελε κρίνει αναγκαίο το ίδιο για την προστασία των συμφερόντων του καθ' ου από την αναστολή.

Με άλλα λόγια, η συγκεκριμένη διάταξη βλέπει (ορθά), προκειμένου να τελεί σε πλήρη αρμονία με το Σύνταγμα, μία υποχρέωση κατάλειψης ευχέρειας παροχής κάποιου είδους προσωπικής ή εμπράγματης ασφάλειας, πριν οποιοδήποτε μέτρο αναγκαστικής εκτέλεσης προ της λήξης της προθεσμίας πληρωμής την οποία υπό κανονικές συνθήκες θα είχε ο φορολογούμενος. Άλλωστε, σύμφωνα με το ά. 51 παρ. 1 ΚΦΔ, με την εγγραφή υποθήκης (ή προσημείωσης) διακόπτεται και η προθεσμία παραγραφής είσπραξης⁷ δηλαδή - και από τη σκοπιά της παραγραφής - καθόλου δεν βλάπτονται τα συμφέροντα του Δημοσίου.

Εξάλλου, διαφορετικά, όπως σημειώθηκε, το Δημόσιο θα περιέλθει σε ευνοϊκότερη θέση από ότι θα ήταν εάν όλα είχαν εξελιχθεί ομαλά. Συγκεκριμένα:

Στην ομαλή εξέλιξη της σχέσης, το Δημόσιο, **δεν θα μπορούσε να αξιώσει την ικανοποίησή του πριν παρέλθει το τριακονταήμερο από την επίδοση της ατομικής ειδοποίησης**. Η αξίωση, (πρέπει να) μπορεί να επιδιωχθεί όταν ακριβώς καταστεί ληξιπρόθεσμη: μέχρι το σημείο εκείνο, έχει διέλθει μέσα από άλλα στάδια ωριμότητας τα οποία όμως δεν (πρέπει να) συνοδεύονται από τη δυνατότητα αναγκαστικής εκτέλεσης.

Αν όμως εφαρμοστεί το άρθρο 49 ΚΦΔ, εκ μόνου του γεγονότος των υπονοιών ή πληροφοριών, αυτό (το Δημόσιο) θα εισπράξει νωρίτερα. Ο δε φορολογούμενος θα αποστερηθεί της περιουσίας του (εξίσου) νωρίτερα του, κατά κανόνα, συμβαίνοντος.

Βέβαια, μία περίπτωση στην οποία υπάρχουν υπόνοιες καταδολίευσης είναι φυσικά δικαιολογημένο να μην τυγχάνει της ίδιας αντιμετώπισης με μία περίπτωση στην οποία δεν υπάρχουν τέτοιες. Δεν μπορεί να αξιώνεται όμοια αντιμετώπιση, σε ανόμιες καταστάσεις.

Το πρόβλημα όμως έγκειται στο ότι όλα αυτά, δηλαδή τα μέτρα του άρθρου 49 ΚΦΔ, βαίνουν πέρα από το σκοπό του κανόνα, ήτοι την αποκατάσταση του αισθήματος ασφάλειας του Δημοσίου ως προς την ικανοποίηση των αξιώσεών του. Για αυτήν, αρκεί η με οποιονδήποτε τρόπο διασφάλιση της είσπραξης. Οτιδήποτε παραπάνω, ανήκει σε χώρο που νομικά «προεξέχει».

Εκείνο που πρέπει να συγκρατηθεί από αυτή την ενότητα, είναι το εξής: όλα αυτά τα παραδείγματα επηρεάζουν εκείνο που αρχικά εκτέθηκε. Η δυνατότητα επιδίωξης της απαίτησης λόγω πιθανολόγησης κινδύνου μη είσπραξης - και πάντως πριν παρέλθουν οι προθεσμίες (οι οποίες έχουν τεθεί προς συμφέρον του οφειλέτη) - μοιάζει να διαταράσσει τη διαδοχή μέτρων αντιμετώπισης την οποία θα αναμέναμε, παρατηρώντας τα έως τώρα μέσα που χρησιμοποιεί ο νομοθέτης

σε αντίστοιχες περιπτώσεις στις οποίες το ζητούμενο είναι η διασφάλιση στις οποίες το ζητούμενο είναι η διασφάλιση και το όριο (και) η αρχή της αναλογικότητας.

3. Η αιτίαση για υπέρβαση του αναγκαίου του μέτρου (την οποία υπέρβαση ακόμα υποπευόμαστε) προϋποθέτει λιγότερο επαχθή, ωστόσο εξίσου κατάλληλα μέτρα

Ποια θα μπορούσαν να είναι αυτά; Η απάντηση στο ερώτημα της παρούσας ενότητας προκύπτει από τις προεκτεθείσες ρυθμίσεις οι οποίες, με διάφορα - πλην όμως ταυτόσημης στοχοθεσίας - μέτρα, επιχειρούν να επαναφέρουν το αίσθημα της ασφάλειας⁸ είτε στον ιδιώτη, είτε στο Δημόσιο. Ας επιχειρηθεί όμως μία συγκεκριμένη πρόταση για το ζήτημα που εδώ ερευνείται:

Ειδικά επί ακίνητης περιουσίας, λιγότερο επαχθές (όχι όμως λιγότερο κατάλληλο) μέτρο για την επίτευξη του σκοπού του νομοθέτη, φαίνεται το ακόλουθο: εγγραφή υποθήκης η οποία θα εξασφαλίζει το σύνολο της απαίτησης (ενδεχομένως προσαυξημένης αυτής με κάποιο κονδύλι για τα έξοδα της πιθανής εκτέλεσης). Πράγματι, στο χώρο των εμπραγμάτων δικαιωμάτων επί ακινήτων, υπάρχει επαρκώς διαμορφωμένο σύστημα δημοσιότητας, ώστε δεν θα μπορεί κάποιος να αντιτείνει ότι η λύση αυτή θα έπασχε π.χ. στο πεδίο της ασφάλειας των συναλλαγών.

Συν τοις άλλοις, είναι γνωστό ότι το βάρος ακολουθεί το δικαίωμα. Όστε όσες φορές κι αν μεταβιβάσει το δικαίωμα επί του ακινήτου (λ.χ. σύσταση υποθήκης σε δικαίωμα πλήρους κυριότητας) η απαίτηση της φορολογικής διοίκησης θα διασφαλίζεται το ίδιο, όπως ακριβώς διασφαλίστηκε την πρώτη ημέρα της εγγραφής.

Εξάλλου, στο μέτρο που η μεταβίβαση δεν έχει επέλθει ακόμα - παρά μόνο υπάρχουν υπόνοιες ή πληροφορίες ότι θα συμβεί - , το ακίνητο θα εξακολουθεί να ανήκει στο φορολογούμενο, επί του οποίου, ως ανήκον (ακόμα) στην περιουσία του, θα μπορεί να εγγραφεί υποθήκη για μελλοντική οφειλή του.

Αλλά και επί λοιπών περιουσιακών στοιχείων⁷ (δηλ. όχι αναγκαίως ακινήτων), ο θεσμός της δικαστικής μεσεγγύησης (725 ΚΠολΔ) επιφέρει υλική δέσμευση του πράγματος στο οποίο αφορά, με την - κατά κανόνα - αφαίρεσή του από την κατοχή του καθ' ου και την

7. ΜΠρθεσ 5307/2016 (ΙΣΟΚΡΑΤΗΣ): «*Τα αντικείμενα που υποβάλλονται σε μεσεγγύηση [...] μπορούν δε να είναι ενδεικτικώς μετοχές, κληρονομία, πλοίο, αεροσκάφος, ακίνητο που μεταβιβάστηκε καταδολιευτικώς, αξιόγραφα, εμπορεύματα κλπ.*»

παράδοση του στο μεσεγγυούχο προς φύλαξη, καθώς και νομική δέσμευση, που συνίσταται στη στέρηση της εξουσίας προς διάθεσή του (βλ. Εφαθ 4224/2011 ΤΝΠ Νόμος, Εφαθ 2866/2004 ΤΝΠ Νόμος). Άλλωστε, στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κ.Φ.Δ. παρέχεται επιπροσθέτως η δυνατότητα στη φορολογική διοίκηση, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις άσκησης της αγωγής διάρρηξης για τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων, να ζητήσει επιπλέον (μέσω του Ν.Σ.Κ.) ως ασφαλιστικό μέτρο τη δικαστική μεσεγγύηση αυτών, κατ' εφαρμογή των διατάξεων 725 επ. ΚΠολΔ

Οι δύο παράγραφοι που προηγήθηκαν ενδεικνύουν παράλληλα και κάτι άλλο: είναι δυνατή η επαναφορά του συναισθήματος ασφάλειας των συμφερόντων του δημοσίου, ακόμα και όταν το προς απαλλοτρίωση πράγμα είναι και **το μόνο εναπομείναν** στην περιουσία⁷ η εξασφάλιση είναι δυνατόν να προέλθει όχι μόνο από κάποιο - γενικά και αφηρημένα - στοιχείο της περιουσίας τους φορολογούμενου, αλλά και από αυτό μόνο που τίκτει την υπόνοια.

Σε κάθε, πάντως, περίπτωση, το ορθό είναι ότι θα πρέπει να παρέχεται (πριν τη λήψη οποιουδήποτε αναγκαστικού μέτρου σε βάρος του), δυνατότητα οποιασδήποτε εξασφάλισης π.χ. εκείνη της προσκόμισης εγγυητικής επιστολής από μέρους του φορολογούμενου.

4. Ποιος είναι ο σκοπός της διάταξης;

Μήπως ο σκοπός της διάταξης δεν είναι αποκαταστατικός, ώστε αυτός πράγματι να μπορεί να επιτευχθεί μόνο με την υπάρχουσα ρύθμιση; Θα μπορούσε όμως αυτό να θεωρηθεί κύρωση; Όστε να ειδωθεί (και, ως τέτοια, να δικαιολογηθεί νομικά), αυτή τη φορά, όχι ως προσπάθεια αποκαταστάσεως της κανονικότητας (δηλαδή να περιέλθει το Δημόσιο «στη θέση» που θα ήταν αν δεν είχε μεσολαβήσει η ενέργεια που γέννησε την υπόνοια αφερεγγυότητας του φορολογούμενου κατά την «υποκειμενική» του τουλάχιστον - αλλά πάντως δικαστικά ελέγξιμη σε τελευταία ανάλυση - αντίληψη του Δημοσίου), αλλά ως προσπάθεια εισαγωγής κυρωτικού χαρακτήρα ρύθμισης, προς αποτροπή όμοιων συμπεριφορών. Όστε πλέον ο σκοπός δεν θα παρίστατο ως αποκαταστατικός. Διότι θα είχε πια μεταπλαστεί σε κυρωτικό. **Κι ως**

εκ τούτου - κατόπιν της μετάπλάσής του - το όριο του «κατάλληλου» του μέτρου - ενόψει της επίτευξης του συγκεκριμένου (διαφορετικού) σκοπού του νομοθέτη - θα μετατίθετο πορρωτέρω, συμπαρασύροντας και το όριο του αναγκαίου (λιγότερο επαχθούς) σε σημείο τέτοιο που θα καθιστούσε τη ρύθμιση συνταγματικά ανεκτή.

Επί τούτου, έχει νομολογηθεί ότι τα διασφαλιστικά μέτρα του Δημοσίου δεν αποτελούν κυρώσεις⁸. Εξάλλου, αν ήταν τέτοια, ίσως έπρεπε να ανήκουν σε διαφορετικό χωροταξικά ειδικότερο υποσύστημα του ΚΦΔ.

Συνεπώς, μοιάζει να μην υπολείπεται νομικό ένδυμα που να επιτρέπει στην υπό κρίση διάταξη να εισέλθει στη συνταγματική τάξη της χώρας.

Κατόπιν τούτων, θεωρώ ότι η εν λόγω διάταξη είναι αντίθετη στο άρθρο 5 παρ. 1 Συντ. (ελεύθερη διαμόρφωση της προσωπικότητας, οικονομική ελευθερία, συμμετοχή στην οικονομική και κοινωνική ζωή της χώρας) και ειδικότερα στο δικαίωμα επί της περιουσίας (όπως αυτό λαξεύεται από το ά. 17 παρ. 1 Συντ και 1ο ΠΠΠ ΕΣΔΑ), ως θεσπίζουσα μέτρο δυσανάλογο (25 παρ. 1 γ' Συντ.) και συγκεκριμένα μη θεσπίζοντας το λιγότερο επαχθές, πλην όμως κατάλληλο, μέτρο.

Η τροποποίηση της διάταξης, και επαρκώς θα διαφύλασσε τα συμφέροντα του Δημοσίου και υπόνοιες αντισυνταγματικότητας δε θα άφηνε.

8. 35/2017 ΔΠρΛαρ (ΙΣΟΚΡΑΤΗΣ): «Επειδή, τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις της παρ. 1 του προμνησθέντος στη σκέψη 4 άρθρου 14 του ν. 2523/1997 μέτρα σκοπούν στην εξασφάλιση της διατήρησης των περιουσιακών στοιχείων του παραβάτη, ώστε να είναι δυνατή η ικανοποίηση των αξιώσεων του Δημοσίου κατ' αυτού από τις σχετικές πράξεις επιβολής φόρων, μετά των νομίμων προσαυξήσεων ή προστίμων. Ενόψει αυτού, τα ανωτέρω μέτρα, παρά το νομοθετικό τους χαρακτηρισμό και ως κυρώσεων, δεν έχουν γνήσιο κυρωτικό χαρακτήρα, ούτε, άλλωστε, προσλαμβάνουν τέτοιο χαρακτήρα εκ μόνου του λόγου ότι ενδέχεται να κατατείνουν και στη συμμόρφωση των παραβατών προς τις σχετικές καταλογιστικές πράξεις που εκδίδονται σε βάρος τους (ΣτΕ 1372/2014, 2024/2010, 2280/2015). Εφόσον δε δεν είναι δυσανάλογα προς τον προαναφερόμενο σκοπό τους (ΣτΕ 1159/2012, 2024/2010, πρβλ. 395/2015, 2297/2015), τα μέτρα αυτά περιορίζουν θεμιτά την οικονομική και επαγγελματική ελευθερία του φορολογούμενου και επιτρεπώς επιβάλλονται σε βάρος του». Βλ. και αξιολόγηση της ΣτΕ Ολ 3316/2014 (σκ. 7η) «Το εν λόγω μέτρο έχει προληπτικό χαρακτήρα και δεν αποτελεί κύρωση για παράβαση της φορολογικής ή άλλης νομοθεσίας».



NΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ ΑΕΒΕ

ΑΘΗΝΑ Μαυρομικάλη 23, Τηλ.: 210 3678800 (30 γραμμές), ΑΘΗΝΑ Μαυρομικάλη 2, Τηλ.: 210 3607521,
ΠΕΙΡΑΙΑΣ Φίλωνος 107-109, Τηλ.: 80 111 70 111, ΘΕΣ/ΝΙΚΗ Φράγκων 1, Τηλ.: 2310 532134,
ΠΑΤΡΑ Κανάρη 28-30, Τηλ.: 2610 361600

www.nb.org • e-mail: info@nb.org