***Πέτρος Πανταζόπουλος***

***Δικηγόρος, ΔΝ***

***Επιστημονικός Συνεργάτης Νομικής Σχολής Πανεπιστημίου Αθηνών***

# *Η διαδικασία μετά την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου*

*Προϋποθέσεις και δυνατότητες του ελεγχόμενου μετά τον καταλογισμό*

# *Τα αποτελέσματα του ελέγχου*

- Ολοκλήρωση ελεγκτικών επαληθεύσεων
- διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει
- σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πρ[illegible]θωτικού προσδιορισμού φόρου
  - επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου (ή προσωρινή πράξη προστίμου) μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

# *Τα αποτελέσματα του ελέγχου*

- Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.

- Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός 20 ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

# *Τα αποτελέσματα του ελέγχου*

- Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του **θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου** με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου.

- Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα** τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου

# *Τα αποτελέσματα του ελέγχου*

- Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών **δεν** ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και η υπόθεση τίθεται στο αρχείο.

- Έκθεση ελέγχου δεν απαιτείται να συνταχθεί και να κοινοποιηθεί και στην περίπτωση αποδοχής τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης, κατ' άρθρο 34 ΚΦΔ.

# *Τα αποτελέσματα του ελέγχου*

- Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρο.

# *Τα αποτελέσματα του ελέγχου*

- Η σύνταξη έκθεσης ελέγχου αποτελεί **ουσιώδη τύπο της διαδικασίας** για την εγκυρότητα της έκδοσης της καταλογιστικής του φόρου πράξης.
- Ως εκ τούτου **δεν μπορεί να αναπληρωθεί** από άλλα έγγραφα, όπως για παράδειγμα είναι οι εκθέσεις ελέγχου άλλου αναρμόδιου οργάνου, διότι στην περίπτωση αυτή πρέπει να εκτιμώνται οι σχετικές πληροφορίες αυτού του άλλου οργάνου και να συντάσσεται άλλη έκθεση.
- Είναι διαφορετικό το ζήτημα, αν τις απόψεις της έκθεσης ελέγχου του αναρμοδίου υπαλλήλου ΔΟΥ υιοθετεί σε νέα έκθεση ελέγχου το αρμόδιο ελεγκτικό όργανο.

# *Τα αποτελέσματα του ελέγχου*

- Αυτοτελής έκθεση ελέγχου συντάσσεται για κάθε φορολογία καθώς και για τον π. Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.
- Δεν αποκλείεται η έκθεση ελέγχου ενός φορολογικού αντικειμένου να αφορά περισσότερα οικονομικά έτη, αρκεί για κάθε έτος να λαμβάνονται υπ' όψη τα δεδομένα που αφορούν το έτος αυτό.
- Στην έκθεση ελέγχου περιλαμβάνονται οι πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και τα πορίσματα του φορολογικού οργάνου επί της ελεγκτέας περίπτωσης. Αυτά πρέπει να διατυπώνονται κατά τρόπο αναλυτικό και σαφή και κατ' αρχήν χωρίς επιφυλάξεις, ώστε να καθίσταται ευχερές στον αναγνώστη της έκθεσης να εξάγει συμπεράσματα για τη νομική, οικονομική και ιδίως φορολογική θέση του ελεγχομένου.

# *Τα αποτελέσματα του ελέγχου*

- Περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου
  - πλήρη στοιχεία ταυτότητας ελεγχομένου και ελέγχοντος
  - υπογραφές [στην περίπτωση που ο έλεγχος ανατίθεται σε περισσότερους από έναν ελεγκτές, η σχετική έκθεση ελέγχου πρέπει να υπογράφεται από όλους. Εάν ο έλεγχος διενεργηθεί όχι από όλους του ορισθέντες ελεγκτές αλλά από μερικούς και υπογράφουν μόνο αυτοί την έκθεση ελέγχου, χωρίς να έχει μεσολαβήσει σχετική τροποποίηση της εντολής ελέγχου, το στηριζόμενο στην εν λόγω έκθεση φύλλο ελέγχου είναι νομικά πλημμελές και η πλημμέλειά του αυτή δεν καλύπτεται από την έγκριση της έκθεσης ελέγχου από το διευθυντή της ΔΟΥ]

# *Τα αποτελέσματα του ελέγχου*

- Περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου
  - ημερομηνία [δεν απαιτείται ως τυπικό στοιχείο του κύρους του εκδιδομένου φύλλου ελέγχου να μνημονεύονται στο σώμα της έκθεσης ελέγχου η ώρα και η ημερομηνία της εντολής του αρμόδιου Προϊσταμένου προς τον οριζόμενο από αυτόν υπάλληλο για τη διενέργεια του ελέγχου – πλην όμως η παράλειψη αναφοράς στην έκθεση ελέγχου του χρόνου διενέργειας του ελέγχου καθιστά αδύνατο τον έλεγχο, εάν η χορηγηθείσα εντολή τακτικού ελέγχου είναι κατά χρόνο σύννομη, ήτοι αν εκδόθηκε πριν από την έναρξη του ελέγχου]
  - πληροφορίες για τη νομική μορφή, το αντικείμενο, τις εγκαταστάσεις, τον εξοπλισμό κ.λπ. του ελεγχομένου, ιδίως στην περίπτωση που είναι επιχείρηση.
  - Στοιχεία για τον ισολογισμό, την ανάλυση αποτελεσμάτων χρήσεως, τα στοιχεία και βιβλία που τηρούνται και τα δεδομένα αυτών και ενδεχόμενες λογιστικές διαφορές επιχείρησης και ελέγχου.

# *Τα αποτελέσματα του ελέγχου*

- Περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου
  - Τα συγκεκριμένα πραγματικά περιστατικά που διαπίστωσαν τα αρμόδια φορολογικά όργανα, παρατηρήσεις τόσο επί των τηρουμένων βιβλίων όσο και για ενδεχόμενες παραλείψεις ή ανακρίβειες καθώς και πόρισμα για την ειλικρίνεια ή μη των βιβλίων, όπως και τον προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων του ελεγχομένου, με πλήρη αιτιολογία, ιδίως στην περίπτωση που προσδιορίζεται εξωλογιστικά η φορολογητέα ύλη.
  - Πρέπει, τέλος, να γίνεται μνεία των εκθέσεων που συντάχθηκαν για άλλα συναφή με το εισόδημα φορολογικά αντικείμενα.

# *Τα αποτελέσματα του ελέγχου*

- Η έκθεση ελέγχου ισχύει μόνο αν θεωρηθεί προηγουμένως από τον αρμόδιο Προϊστάμενο.
- Αποτελεί δημόσιο έγγραφο κατά την έννοια του άρθρου 169 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.
- Αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από το συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, ως προς τα οποία μόνο για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.
- Αντίθετα, δεν αποτελούν πλήρη απόδειξη οι ομολογίες του φορολογούμενου ή οι πληροφορίες τρίτων, όσον αφορά τα αναφερόμενα στην έκθεση περιστατικά ή σχέσεις, οι οποίες κατά τα λοιπά εκτιμώνται ελεύθερα.

# *Τα αποτελέσματα του ελέγχου*

- Η έκθεση ελέγχου **στερείται εκτελεστότητας** (ιδιότητα που έχει μόνο η βάσει αυτής εκδιδόμενη πράξη προσδιορισμού), για αυτό και δεν προσβάλλεται αυτοτελώς.
- Η έκθεση ελέγχου αποτελεί στην ουσία την αιτιολογία του συγκοινοποιούμενου καταλογισμούς φύλλου ελέγχου, αν και τυπικά ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής Αρχής δεν δεσμεύεται από την έκθεση ελέγχου, αφού τόσο αυτός όσος και ο αρμόδιος οικονομικός Επιθεωρητής μπορούν να διατάξουν επανέλεγχο της ίδιας υπόθεσης.
- Η παράλειψη κοινοποίησης ή ενδεχόμενες ελλείψεις του κοινοποιηθέντος αντιγράφου της έκθεσης ελέγχου δεν επιφέρουν ακυρότητα του φύλλου ελέγχου αλλά αφορούν στη νομιμότητα της κοινοποίησης, ήτοι καθιστούν άκυρη την κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου, οπότε δεν εκκινεί η προθεσμία προσφυγής, η οποία στην περίπτωση αυτή μπορεί να ασκηθεί οποτεδήποτε.

| Έλεγχος - Χρονοδιάγραμμα | |
|---|---|
| Ειδοποίηση για διενέργεια ελέγχου | Μόνο για τον επιτόπιο έλεγχο |
| Έγγραφη γνωστοποίηση αποτελεσμάτων ελέγχου και προσωρινού προσδιορισμού | Με την ολοκλήρωση του ελέγχου (= αρχική διάρκεια + 6 μήνες + 6 μήνες) |
| Απόψεις του φορολογούμενου | Εντός 20 ημερών από τη γνωστοποίηση |
| Κοινοποίηση οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού και έκθεσης ελέγχου | Εντός 30 ημερών από τις απόψεις |
| Καταβολή του φόρου ή | Εντός 30 ημερών από την κοινοποίηση του οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού |
| Υποβολή ενδικοφανούς προσφυγής (και καταβολή 50%, εκτός αν χορηγηθεί αναστολή) | Εντός 30 ημερών από την κοινοποίηση του οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού |
| Απόφαση ΔΕΔ | Εντός 120 ημερών |
| Καταβολή του φόρου, ανάλογα με την απόφαση της ΔΕΔ ή προσφυγή στα ΤΔΔ | Καταβολή βάσει της απόφασης ΔΕΔ – Προσφυγή εντός 30 ημερών |

# *Πράξεις προσδιορισμού του φόρου*

- Η πράξη επιβολής φόρου είναι η ατομική εκτελεστή διοικητική πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις (προσδιορίζεται ο υπόχρεος, το οικονομικό έτος, το ποσό της φορολογητέας ύλης, ο αναλογών φόρος και οι τυχόν πρόσθετες επιβαρύνσεις.
- Η πράξη επιβολής του φόρου εκδίδεται είτε με βάση τις δηλώσεις που υποβλήθηκαν και έγιναν δεκτές ως ακριβείς και ειλικρινείς, είτε με βάση τα πορίσματα των φορολογικών ελέγχων, στα οποία στηρίχθηκε η φορολογική αρχή για τον προσδιορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων των υπόχρεων.
- Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. – Προσδιορίζεται δηλαδή και ταυτόχρονα είναι εισπρακτέα η φορολογική οφειλή.
  - Η πράξη επιβολής του φόρου ταυτίζεται χρονικά και πρακτικά με τη βεβαίωση του φόρου υπό ευρεία έννοια (φορολογική βεβαίωση).
    - Διαδικασία προ ΚΦΔ

# *Πράξεις προσδιορισμού του φόρου*

## ΚΦΔ

- Η βεβαίωση του εσόδου γίνεται με μία πράξη (: νόμιμος τίτλος), άρθρο 2, παρ. 4. του ΚΕΔΕ.
- Δεν συντάσσεται χρηματικός κατάλογος. Τα στοιχεία αυτού εμπεριέχονται στην πράξη προσδιορισμού φόρου.
- Η καταχώρηση στα εισπρακτέα βιβλία δεν έχει έννομες συνέπειες και γίνεται μόνο για λόγους λογιστικής παρακολούθησης

## ΠΡΟ ΚΦΔ

- Η βεβαίωση του εσόδου γίνεται με δύο πράξεις: νόμιμος τίτλος και πράξη καταχώρησης στα βιβλία εισπρακτέων (: ταμειακή βεβαίωση).
- Η εν ευρεία εννοία βεβαίωση ολοκληρώνεται με τη σύνταξη του χρηματικού καταλόγου.
- Η καταχώρηση στα εισπρακτέα βιβλία είναι πράξη με έννομες συνέπειες (απαραίτητη για τη νομιμότητα της είσπραξης και της διοικητικής εκτέλεσης).

# *Πράξεις προσδιορισμού του φόρου*

- Περιεχόμενο της πράξης προσδιορισμού του φόρου
  - α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
  - β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου
  - γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
  - δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
  - ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
  - στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος
  - ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
  - η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου,
  - θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα
  - ι) λοιπές πληροφορίες.
- Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης – Η καταχώριση της πράξης δεν συνδέεται με το κύρος και τη νομιμότητα της πράξης ή με το σύννομο της εισπρακτικής διαδικασίας.

# *Πράξεις προσδιορισμού του φόρου*

- Άμεσος προσδιορισμός του φόρου
- Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου:
  - α) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου,
  - β) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου,
  - γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
  - δ) πράξη προληπτικού προσδιορισμού φόρου.

# *Πράξεις προσδιορισμού του φόρου*

- Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου
  - ο φόρος που προκύπτει κατόπιν ελέγχου
  - η Φορολογική Διοίκηση προβαίνει σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.
  - Ο διορθωτικός προσδιορισμός που έχει προκύψει μετά από πλήρη έλεγχο υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία (= δηλ. νέος διορθωτικός προσδιορισμός, μόνο λόγω στοιχείων που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση της ΦΔ κατά τον αρχικό έλεγχο – ο ορισμός αυτός καταλαμβάνει και χρήσεις προ του ΚΦΔ)

# *Πράξεις προσδιορισμού του φόρου*

- Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου
  - Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από το φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.
  - παρέχεται η δυνατότητα στο φορολογούμενο να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου - η διοίκηση υποχρεούται σε έκδοσή της εάν κάνει δεκτή της τροποποιητική δήλωση.
  - Ο φόρος βάσει διορθωτικού προσδιορισμού καταβάλλεται εντός 30 ημερών.

# *Πράξεις προσδιορισμού του φόρου*

- Επιτρέπεται να υπαχθούν σε μεταγενέστερη διόρθωση, χωρίς να είναι αναγκαία η ύπαρξη νέου στοιχείου (δηλ. κατά παρέκκλιση του δεύτερου εδαφίου του άρθρου 34 ΚΦΔ), πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, τέλους ή εισφοράς που έχουν εκδοθεί ή εκδίδονται
  - κατόπιν προσωρινού φορολογικού ελέγχου, ο οποίος διατάχθηκε μέχρι την 31.12.2013
  - μετά από τακτικό φορολογικό έλεγχο που διατάχθηκε μέχρι 31.12.2013, στις περιπτώσεις που εκδίδεται μερική καταλογιστική πράξη, σύμφωνα με τα άρθρα 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994, 49 παρ. 2 Ν. 2859/2000 και 77 Ν. 2961/2001.

# *Πράξεις προσδιορισμού του φόρου*

- Μετά την 1.1.2014 για υποθέσεις οποιουδήποτε φορολογικού ελέγχου που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την 1.1.2014 εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και εφαρμόζονται οι διατάξεις του ΚΦΔ για όσα αφορούν την έκδοση της πράξης.
- Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του ΚΦΔ (φορολογικοί έλεγχοι), εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου.
  - Ως έναρξη του ελέγχου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία.
  - Ως έναρξη ελέγχου κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου.

# *Πράξεις προσδιορισμού του φόρου*

- Σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από το χρόνο ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τις προβλεπόμενες από αυτόν πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης.
  - π.χ. φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος που αφορά τη χρήση 2007 ακυρώνεται με απόφαση του δικαστηρίου το Νοέμβριο του 2013. Η Φορολογική Διοίκηση σε συμμόρφωση με την απόφαση του Δικαστηρίου εκδίδει οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου τον Μάρτιο του 2014, εφαρμοζόμενης της προβλεπόμενης από τις διατάξεις του ΚΦΔ διαδικασίας.

# *Πράξεις προσδιορισμού του φόρου*

- Στις όλες τις περιπτώσεις πλην προληπτικού ο φορολογούμενος έχει δικαίωμα να υποβάλει προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης από την ΔΕΔ.
- Η ΔΕΔ οφείλει να απαντήσει εντός 120 ημερών. Κατά της απόφασης της ΔΕΔ ή της σιωπηρής απόρριψης, ο υπόχρεος μπορεί να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου. Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη.
- Στην περίπτωση του προληπτικού προσδιορισμού επιτρέπεται η απ' ευθείας προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια.

# *Μέτρα διασφάλισης – άρθρο 46 παρ. 5 ΚΦΔ*

- Πριν την 1.1.2014 λαμβάνονταν τα μέτρα του άρθρου 14 του Ν. 2523/1997.
- Αρχικά ο ΚΦΔ δεν προέβλεπε αντίστοιχα μέτρα.
- Αυτά προστέθηκαν στον ΚΦΔ με τον Ν. 4223/2013.
- Ο ΚΦΔ ισχύει έναντι του Ν. 2523/1997 και για περιπτώσεις που συντάχθηκαν μέχρι 31.12.2013 ειδικές εκθέσεις ελέγχου, αλλά δεν ελήφθησαν μέχρι τότε τα μέτρα.

# *Μέτρα διασφάλισης – άρθρο 46 παρ. 5 ΚΦΔ*

- Πότε λαμβάνονται:
  - Μη απόδοση, ανακριβής απόδοση κ.λπ. ΦΠΑ και παρακρατούμενων φόρων πάνω από 150.000 € - είσπραξη επιστροφής τέτοιων φόρων με παράσταση ψευδών γεγονότων.
  - ~~Έκδοση πλαστών, νόθευση φορολογικών στοιχείων, έκδοση, λήψη εικονικών πάνω από 300.000 €.~~ [Κατάργηση από Ν. 4337/2015, ισχύς από 1.2.2016]

# *Μέτρα διασφάλισης – άρθρο 46 παρ. 5 ΚΦΔ*

- Πως λαμβάνονται
- Ποια είναι τα μέτρα
- Σε βάρος ποιών λαμβάνονται
- Πως, πότε αίρονται
- Δικαστική αμφισβήτηση;
  - Όχι ενδικοφανής πλέον – απευθείας στο Πρόεδρο Πρωτοδικών
  - Αρμόδιο δικαστήριο
    - *ενώπιον του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου του τόπου της κατοικίας του φορολογουμένου ή της έδρας της επιχείρησης και, στην περίπτωση αναστολής λειτουργίας της επαγγελματικής εγκατάστασης, του τόπου, όπου βρίσκεται η επαγγελματική εγκατάσταση, στην οποία αναφέρεται η απόφαση του Υπουργού Οικονομικών*
  - Προηγούμενη ακρόαση; Επιγενόμενη ακρόαση;
  - Αναδρομικότητα;

# *Άλλα μέτρα διασφάλισης*

- Δυνατότητα της ΦΔ σε επείγουσες περιπτώσεις ή όταν επίκειται κίνδυνος για την είσπραξη των φόρων και προβαίνει με βάση τους προβλεπόμενους στον Κώδικα εκτελεστούς τίτλους **και χωρίς δικαστική απόφαση** στην επιβολή **συντηρητικής κατάσχεσης** κινητών, ακινήτων, εμπράγματων δικαιωμάτων σε αυτά, απαιτήσεων και γενικά όλων των περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη του Δημοσίου είτε βρίσκονται στα χέρια τρίτου είτε στα χέρια του.
- 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.
  - Εφαρμογή αναλογικά των άρθρων 707-723 ΚΠολΔ (πλην άρθ. 715 § 5 και 722).

# *Άλλα μέτρα διασφάλισης*

- Με τις ίδιες προϋποθέσεις (επείγουσες περιπτώσεις ή όταν επίκειται κίνδυνος για την είσπραξη των φόρων) δίνεται η δυνατότητα στη ΦΔ να λαμβάνει τα απαραίτητα **ασφαλιστικά μέτρα** με βάση τον εκτελεστό τίτλο **αλλά και πριν** από την απόκτηση του τίτλου, κατ' αναλογική εφαρμογή του άρθρου 691 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας (δηλ. με προσωρινή διαταγή).
- Τα ασφαλιστικά διατάσσονται από τον **Πρόεδρο του Διοικητικού Πρωτοδικείου** της έδρας του οργάνου της Φορολογικής Διοίκησης **χωρίς να απαιτείται προηγούμενη κλήτευση του φορολογουμένου**.
- Με τις ίδιες προϋποθέσεις μπορεί να εγγραφεί **υποθήκη** για κάθε φόρο και λοιπά έσοδα του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα.

# *Αναγκαστική είσπραξη*

- Οι εκτελεστοί τίτλοι κατά το άρθρο 45 του ΚΦΔ
  - στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης,
  - Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου (άρθρο 32)
  - Η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου (άρθρο 33)
  - Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (άρθρο 34)
  - Η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου (άρθρο 35)
  - Σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή
  - Οι πράξεις επιβολής προστίμων
  - σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της ΔΕΔ (άρθρο 63)

# *Αναγκαστική είσπραξη*

- **Ατομική ειδοποίηση οφειλής**
  - Σε περίπτωση μη καταβολής των ποσών που αναφέρονται στην πράξη προσδιορισμού του φόρου ή στην πράξη επιβολής προστίμων ή στην πράξη εκκαθάρισης του φόρου μετά την έκδοση οριστικής δικαστικής απόφασης μέχρι την προβλεπόμενη σε αυτά ημερομηνία πληρωμής, η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο ατομική ειδοποίηση καταβολής των οφειλών του που δεν έχουν καταβληθεί εντός των νομίμων προθεσμιών <u>πριν τη διενέργεια οποιασδήποτε πράξης εκτέλεσης</u>.
  - άρθρο 72 παρ. 13: οι διατάξεις του άρθρου 47 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζονται για οφειλές για τις οποίες αποκτάται εκτελεστός τίτλος από την 1.1.2014 και εφεξής – προηγουμένως ατομική ειδοποίηση άρθρου 4 ΚΕΔΕ.
  - Δεν απαιτείται η κοινοποίηση της ειδοποίησης για την επιβολή κατάσχεσης στις περιπτώσεις κατάσχεσης χρηματικών ποσών ή απαιτήσεων στα χέρια του φορολογουμένου ή τρίτου.

# *Αναγκαστική είσπραξη*

- Η εκτέλεση γίνεται σύμφωνα με τον ΚΕΔΕ, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά.

- Μέτρα άρθρου 9 ΚΕΔΕ: κατάσχεση ακινήτων, κινητών, κατάσχεση χρημάτων στα χέρια του οφειλέτη ή τρίτου
  - Ακατάσχετα

# *Αναγκαστική είσπραξη*

- Σε περίπτωση πτώχευσης οφειλέτη του, το Δημόσιο δεν έχει πλέον τη δυνατότητα λήψης μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης σε βάρος της πτωχευτικής και μεταπτωχευτικής περιουσίας του πτωχεύσαντα, όπως συνέβαινε υπό το προηγούμενο καθεστώς, δεδομένου ότι η σχετική ευνοϊκή διάταξη του άρθρου 62 παρ. 4 του ΚΕΔΕ έχει καταργηθεί, δυνάμει του άρθρου 181 εδ. στ του Πτωχευτικού Κώδικα.
  - Επομένως, ισχύει και για το Δημόσιο, εφόσον δεν είναι ενυπόθηκος δανειστής η διάταξη του άρθρου 25 του Πτωχευτικού Κώδικα, κατά την οποία «από την κήρυξη της πτώχευσης αναστέλλονται αυτοδικαίως όλα τα ατομικά καταδιωκτικά μέτρα των πιστωτών κατά του οφειλέτη προς ικανοποίηση ή εκπλήρωση πτωχευτικών απαιτήσεών τους. Ιδίως απαγορεύεται η έναρξη ή συνέχιση της αναγκαστικής εκτέλεσης ... κλπ».

# Αναγκαστική είσπραξη

- **Μέτρα σε περίπτωση υπόνοιας καταδολίευσης**
  - Σε εξαιρετικές περιπτώσεις που υπάρχουν πληροφορίες ή υπόνοιες ότι ο φορολογούμενος θα προβεί σε μεταβίβαση περιουσιακών του στοιχείων ή προβαίνει σε προπαρασκευαστικές ενέργειες για να εγκαταλείψει τη χώρα ή 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.
  - Σε εξαιρετικές περιπτώσεις που υπάρχουν πληροφορίες ή υπόνοιες ότι ο φορολογούμενος θα προβεί σε μεταβίβαση περιουσιακών του στοιχείων ή προβαίνει σε προπαρασκευαστικές ενέργειες για να εγκαταλείψει τη χώρα ή σε οποιαδήποτε άλλη ενέργεια που θέτει σε κίνδυνο την είσπραξη του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση μπορεί επίσης να εγγράφεται υποθήκη**.**
  - Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος μεταβιβάσει περιουσιακά στοιχεία του η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβαίνει στην **άσκηση αγωγής διάρρηξης** για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, σύμφωνα με τα άρθρα 939 κ.ε. του ΑΚ.
  - Στην περίπτωση αυτή η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να ζητήσει ως ασφαλιστικό μέτρο τη δικαστική μεσεγγύηση σύμφωνα με τα άρθρα 725 κ.ε. του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας.

# *Δικαστική αμφισβήτηση φορολογικών καταλογισμών*

- Ποιες είναι οι φορολογικές διαφορές;
- Είναι όλες διαφορές που υπάγονται στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια (Πρωτοδικεία/Εφετεία);
- Υπάρχουν διαφορές που υπάγονται στο Συμβούλιο της Επικρατείας;
- Υπάρχουν διαφορές που υπάγονται στα πολιτικά δικαστήρια;
- Διαφορές από εκτέλεση;

# *Ενδικοφανής διαδικασία*

- Ποιές φορολογίες υπάγονται;
- Ποιες πράξεις υπάγονται;
  - Μέτρα διασφάλισης;
- Παραλείψεις;

# *Ενδικοφανής διαδικασία*

- Ποιές φορολογίες υπάγονται;
- Ποιες πράξεις υπάγονται;
  - Μέτρα διασφάλισης;
- Παραλείψεις;

# *Ενδικοφανής διαδικασία*

- Διαδικασία
  - Ποιος δικαιούται να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή;
  - Προθεσμία
  - Περιεχόμενο
  - Κατάθεση
  - Βεβαίωση; Ανασταλτικό αποτέλεσμα;
  - «Πρόσθετοι λόγοι»;
  - Ειδικά το αίτημα αναστολής
    - Περιεχόμενο αίτησης – συνυποβαλλόμενα έγγραφα
    - Προθεσμία απάντησης από τη ΔΕΔ
- Η απόφαση της ΔΕΔ
  - Εκτελεστός τίτλος

# *Τακτική δικαστική προστασία*

- Προσφυγή
  - Ποιες πράξεις προσβάλλονται – Ποιες πράξεις δεν προσβάλλονται
  - Έννομο συμφέρον
  - Προθεσμία
  - Αρμόδιο δικαστήριο
    - Καθ’ ύλην
    - Κατά τόπο
      - Ειδικότερες περιπτώσεις (περισσότερες πράξεις, συνάφεια, αρμοδιότητα του Διοικητικού Εφετείου)

# *Τακτική δικαστική προστασία*

- Προσφυγή
  - Περιεχόμενο
  - Ανασταλτικό αποτέλεσμα;
  - Παράβολο
  - Πρόσθετοι λόγοι και αντικείμενο της δίκης
  - Η εξουσία του δικαστηρίου ειδικά επί φορολογικής προσφυγής
- Δεύτερη προσφυγή;

# *Τακτική δικαστική προστασία*

- Έφεση
  - Πότε;
  - Ανέκκλητες αποφάσεις
    - Λόγω ποσού
    - Λόγω της φύσης της διαφοράς
  - Ποιο είναι το αντικείμενο της διαφοράς για το σκοπό της έφεσης
  - Αρμοδιότητα

# *Τακτική δικαστική προστασία*

- Έφεση
  - Ποιος δικαιούται να ασκήσει έφεση
  - Προθεσμία
  - Λόγοι έφεσης
  - Εξουσία του Εφετείου
    - Τι μπορεί να εξετάσει αυτεπάγγελτα

# *Αναίρεση*

- Παραδεκτό
- Προθεσμία
- Ανασταλτικό αποτέλεσμα;
- Εξουσία του δικαστηρίου
  - Η πορεία σε περίπτωση αποδοχής της αναίρεσης

# *Προσωρινή δικαστική προστασία*

- Επί καταλογιστικών πράξεων
- Επί δικαστικών αποφάσεων

# *Προστασία κατά την εκτέλεση - Η ανακοπή*

- Προσβαλλόμενες με ανακοπή πράξεις
  - πράξη της ταμειακής βεβαίωσης του εσόδου,
  - κατασχετήρια έκθεση,
  - πρόγραμμα πλειστηριασμού,
  - έκθεση πλειστηριασμού
  - πίνακας κατάταξης
  - δήλωση τρίτου

# *Προστασία κατά την εκτέλεση - Η ανακοπή*

- Προθεσμία
- Αρμόδιο δικαστήριο
- Περιεχόμενο – λόγοι της ανακοπής
- Αναστολή

# *Ευχαριστώ πολύ!*

*Πέτρος Πανταζόπουλος*

*www.fdmalaw.com*

*ppantazopoulos@fdmalaw.com*