## ΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΚΕΔΕ ΘΕΩΡΙΑ – ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ

### Ι. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Με τον Ν. 4389/2016 (Α 94), που αποτελεί τον συστατικό νόμο της ΑΑΔΕ, προβλέπεται η δημιουργία στο Νομικό Συμβούλιο του Κράτους ενός νέου Γραφείου Νομικού Συμβούλου που αντικαθιστά πλέον το Ειδικό Γραφείο Νομικού Συμβούλου Φορολογίας. Πρόκειται για το Ειδικό Νομικό Γραφείο Δημοσίων Εσόδων που αποτελείται από δύο τμήματα: Το Α' Τμήμα Φορολογικών και Τελωνειακών Υποθέσεων χειρίζεται τις φορολογικές και τελωνειακές υποθέσεις και τις συναφείς με αυτές ποινικές υποθέσεις. Το Β' Τμήμα, Διοικητικής Εκτέλεσης και Λοιπών Υποθέσεων, χειρίζεται τις φορολογικές και τελωνειακές υποθέσεις που ανάγονται στο στάδιο της βεβαίωσης υπό στενή έννοια, τις υποθέσεις της εκτέλεσης (κοινής και διοικητικής) καθώς και τις συναφείς ποινικές υποθέσεις που ανήκαν έως τότε στο Γραφείο Νομικού Συμβούλου του Υπουργείου Οικονομικών[1]. Ουσιαστικά η νομοθετική αυτή πρόβλεψη για την δικαστική εκπροσώπηση και την νομική υποστήριξη της ΑΑΔΕ οδήγησε στην σύσταση ενός νέου ειδικού γραφείου νομικού συμβούλου που ασχολείται πλέον αποκλειστικά με το χειρισμό των υποθέσεων της αναγκαστικής διοικητικής εκτέλεσης. Η σημασία της πρόβλεψης και σύστασης ενός ειδικού γραφείου νομικού συμβούλου και για τα θέματα της διοικητικής εκτέλεσης για την πληρέστερη και αποτελεσματικότερη νομική υποστήριξη της νεοσύστατης Αρχής είναι ανάλογη της σημασίας του μηχανισμού αναγκαστικής είσπραξης των δημοσίων εσόδων που ερείδεται στις διατάξεις ενός νομοθετικού διατάγματος που ισχύει μισό περίπου αιώνα.

---

[1] *ΠΟΛ 1195/23.12.2016 του ΓΓΔΕ. «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 36 του Ν. 4389/2016 (Α΄94) για την δικαστική εκπροσώπηση της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, την νομική και δικαστική υποστήριξη αυτής και την οργάνωση και λειτουργία του Ειδικού Νομικού Γραφείου Δημοσίων Εσόδων».*

## ΙΙ. ΚΕΔΕ. Ο ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΣ ΑΝΑΓΚΑΣΤΙΚΗΣ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ.

### *Α. Η Διαδικασία Βεβαίωσης*

**1.** Το ΝΔ 356/1974 καθιερώνει ένα μηχανισμό είσπραξης των δημοσίων εσόδων με την λήψη μέτρων αναγκαστικής διοικητικής εκτέλεσης. Υπό την έννοια αυτή το Δημόσιο διασφαλίζει την είσπραξη των απαιτήσεών του με την μονομερή επιβολή των μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης σε βάρος των οφειλετών του. Σε αντίθεση με την κοινή αναγκαστική εκτέλεση η βεβαίωση των οφειλών γίνεται μονομερώς από τις οικονομικές υπηρεσίες του Ελληνικού Δημοσίου αφού οι εκτελεστοί τίτλοι και τα μέτρα εκτέλεσης αποτελούν πράξεις των υπηρεσιών του[2]. Για τον λόγο αυτό και για την προάσπιση των θεμελιωδών εννόμων συμφερόντων των οφειλετών του (περιουσία – ιδιοκτησία) εισάγεται αυστηρός δικαστικός έλεγχος σε κάθε στάδιο της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης. Παρέχεται ως εκ τούτου δικαστική προστασία σε κάθε στάδιο της διοικητικής εκτέλεσης με το άρθρο 217 του Κώδικα της Διοικητικής Δικονομίας (Ν. 2717/1999). Πράγματι, καθιερώνεται το ένδικο βοήθημα της ανακοπής ως εργαλείο δικαστικού ελέγχου των πράξεων της ταμειακής βεβαίωσης του εσόδου, της κατασχετήριας έκθεσης, του προγράμματος του πλειστηριασμού, της έκθεσης πλειστηριασμού, του πίνακα κατάταξης.

2. Περαιτέρω ο μηχανισμός είσπραξης του ΚΕΔΕ αναφέρεται και καταλαμβάνει τα πάσης φύσεως δημόσια έσοδα. Ως τέτοια νοούνται χρηματικές απαιτήσεις που έχουν βεβαιωθεί εν ευρεία έννοια (ο πρώτος πυλώνας γέννησης της οφειλής έχουν με άλλα λόγια καταχωρηθεί σε βιβλία εισπρακτέων εσόδων της αρμόδιας εισπρακτικής αρχής) και ακολούθως έχουν βεβαιωθεί ταμειακά (ο δεύτερος πυλώνας απόκτησης του εσόδου που ανοίγει τον δρόμο για την αναγκαστική του είσπραξη). Οι απαιτήσεις αυτές δύναται να γεννώνται από οποιαδήποτε νόμιμη αιτία (άμεσοι και έμμεσοι φόροι αλλά και μη φορολογικά έσοδα όπως έσοδα από επιχειρήσεις του Δημοσίου, από

---

[2] *Αυτός είναι ο κανόνας δεδομένου ότι κατ΄ εξαίρεση μπορεί να ανατίθεται η είσπραξη δημοσίων εσόδων σε Τράπεζες, Οργανισμούς Κοινής Ωφέλειας, Πιστωτικούς Οργανισμούς, ΕΛΤΑ και άλλες κατηγορίες φορέων.*

μισθώματα, από δάνεια που έχουν χορηγηθεί με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, από πρόστιμα κ.α.).

3. Όπως ήδη προελέχθη, ο ΚΕΔΕ καθορίζει την διαδικασία είσπραξης των δημοσίων εσόδων έχοντας υπόψη τους δύο βασικούς πυλώνες γέννησης των απαιτήσεων από δημόσια έσοδα. Χωρίς να ασχολείται με τον πρώτο πυλώνα γέννησης της οφειλής πάντως τον προϋποθέτει. Η οφειλή γεννάται με την εν ευρεία εννοία βεβαίωσή της. Για τα φορολογικά έσοδα από 1.1.2014 ισχύει ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013). Ο προσδιορισμός της φορολογικής οφειλής γίνεται με μία πράξη με την οποία συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ποσό στα βιβλία της φορολογικής διοίκησης. Στα φορολογικά έσοδα που βεβαιώνονται με τον τρόπο αυτό δεν συντάσσεται πλέον χρηματικός κατάλογος ούτε ακολουθεί η ταμειακή βεβαίωση του εσόδου που αφορά τα λοιπά δημόσια έσοδα. Η πράξη προσδιορισμού αποτελεί πλέον τόσο το νόμιμο όσο και τον εκτελεστό τίτλο για την είσπραξη του φορολογικού εσόδου που ερείδεται σε αυτή. Όπως έχει κριθεί από το Συμβούλιο Επικρατείας[3] η προβλεπόμενη πράξη καταχώρισης της φορολογικής οφειλής στα βιβλία της φορολογικής διοίκησης δεν ταυτίζεται, κατά την νομική της φύση με την ταμειακή (εν στενή εννοία) βεβαίωση της οφειλής στο Δημόσιο που προβλέπεται στις διατάξεις του ΚΕΔΕ αλλά αποτελεί σε αντίθεση με εκείνη εσωτερική διοικητική διαδικασία που δεν παράγει έννομες συνέπειες και δεν φέρει εκτελεστό χαρακτήρα. Άρα δεν μπορεί να ασκηθεί και ανακοπή κατά της εσωτερικής αυτής πράξης καταχώρησης του προσδιορισθέντος φορολογικού εσόδου. Σε αντίθεση με όσα ισχύουν για τα φορολογικά έσοδα μετά την 1.1.2014 για όλα τα υπόλοιπα δημόσια έσοδα τα οποία δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας ο νόμιμος τίτλος επί του οποίου ερείδεται η δημόσια αξίωση συγκροτείται με τον τρόπο που περιγράφει η διάταξη του άρθρου 2 παρ. 2 του ΚΕΔΕ. Νόμιμο τίτλο είσπραξης συνιστούν έγγραφα δημοσίων αρχών που προσδιορίζουν τον οφειλέτη, το είδος, το ποσό και την αιτία της οφειλής. Επίσης, νόμιμο τίτλο συνιστούν τα δημόσια ή

---

[3] *ΣτΕ (Αναστ) 215/2016.*

ιδιωτικά έγγραφα που αποδεικνύουν ή πιθανολογούν την οφειλή. Άρα ο νόμιμος τίτλος – καταλογιστική πράξη ενσωματώνει βεβαία και εκκαθαρισμένη απαίτηση. Η καταλογιστική πράξη ως εκτελεστή διοικητική πράξη προσβάλλεται με προσφυγή ουσίας[4] στα διοικητικά δικαστήρια και ενώ τρέχει η σχετική προθεσμία η διοίκηση δεν δύναται να προχωρήσει σε ταμειακή βεβαίωση του εσόδου. Μετά την απόρριψη της προσφυγής ή εάν αυτή δεν ασκηθεί τότε η οφειλή οριστικοποιείται με αποτέλεσμα να αποκτάται πλέον τίτλος είσπραξης. Εν συνεχεία συντάσσεται χρηματικός κατάλογος, ο οποίος καταχωρείται στο αντίστοιχο βιβλίο εισπρακτέων εσόδων της αρμόδιας αρχής. Η οριστικοποίηση της καταλογιστικής πράξης επιτρέπει την ταμειακή εν στενή εννοία βεβαίωση του εσόδου. Η τελευταία αποτελεί κατά νόμο την πρώτη πράξη της διαδικασίας της διοικητικής αναγκαστικής εκτέλεσης. Έχει δε κριθεί επ' ευκαιρία υποθέσεων του πτωχευτικού δικαίου, όπως η αίτηση για την υπαγωγή του οφειλέτη σε πτώχευση και η λήψη προληπτικών μέτρων αναστολής των ατομικών διώξεων των πιστωτών, ότι η ταμειακή βεβαίωση δημοσίου εσόδου δεν συνεπάγεται από μόνη της μεταβολή της περιουσίας του οφειλέτη ή μείωση της αξίας της επιχείρησής του. Έχει δε ως έννομη συνέπεια το ληξιπρόθεσμο του χρέους και την έναρξη επιβολής προσαυξήσεων εκπρόθεσμης καταβολής[5]. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι για μεν τα φορολογικά έσοδα από 1.1.2014 εκδίδεται μια πράξη προσδιορισμού του εσόδου και ο νόμιμος τίτλος αποτελεί ταυτόχρονα και εκτελεστό τίτλο χωρίς να απαιτείται η εν στενή εννοία ταμειακή βεβαίωση του εσόδου για την πρόοδο της διαδικασίας είσπραξης. Αντίθετα για τα λοιπά δημόσια έσοδα η

---

[4] *Ενόψει των δικονομικών ρυθμίσεων των διατάξεων του άρθρου 216 επ. ΚΔΔ ερμηνευόμενων σε συνδυασμό με το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος που κατοχυρώνει το δικαίωμα παροχής δικαστικής προστασίας δεν αρχίζει η προθεσμία για την άσκηση προσφυγής ούτε επιτρέπεται η ταμειακή βεβαίωση καταλογισθείσας επιβάρυνσης εάν προηγουμένως δεν κοινοποιηθεί εγκύρως στον υπόχρεο η καταλογιστική πράξη (Σ.τ.Ε. 2085/2014, 3661/2011, 1825, 3322/2010, 2982/2007 επταμ, κ.α.)*

[5] *ΣτΕ 269/2017, 1538/2015.*

ταμειακή βεβαίωση του εσόδου συνιστά την προκαταρκτική ενεργεία της διοικητικής εκτέλεσης και αποτελεί εκτελεστή διοικητική πράξη που ελέγχεται δικαστικά με την ανακοπή του 217 παρ. 1α του ΚΔΔ. Πέραν, όμως, της διαφορετικής θεώρησης της βεβαίωσης των δημοσίων εσόδων από τους δύο κώδικες (ΚΦΔ και ΚΕΔΕ) η αναγκαστική είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου ενεργείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ΚΕΔΕ[6]. Ο μηχανισμός με άλλα λόγια αναγκαστικής είσπραξης των δημοσίων εσόδων είναι ενιαίος ανεξάρτητα από την διαδικασία βεβαίωσής τους που διαφοροποιείται ανάλογα με την φύση των δημοσίων εσόδων ως φορολογικών ή μη.

### *Β . Η Ατομική ειδοποίηση*

4. Όπως έχει κριθεί από την ερμηνεία των διατάξεων των άρθρων 4 παρ. 1 του ΝΔ 356/1974 και 217 παρ. 1 του ΚΔΔ η ατομική ειδοποίηση αποτελεί την πράξη έναρξης της αναγκαστικής εκτέλεσης, η οποία ακολουθεί την νομότυπη ταμειακή βεβαίωση του χρέους του οφειλέτη. Αποσκοπεί δε να γνωστοποιηθεί στον οφειλέτη το χρέος και η αιτία του για να μπορέσει αυτός να τύχει δικαστικής προστασίας στρεφόμενος είτε κατά της πράξης της ταμειακής βεβαίωσης, η οποία θεωρείται συμπροσβαλλόμενη με την ατομική ειδοποίηση, είτε να προβεί σε ρύθμιση του χρέους του[7]. Στο σημείο αυτό είναι σημαντικό να τονιστεί ότι η ατομική ειδοποίηση του άρθρου 4 του ΚΕΔΕ δεν αποτελεί εκτελεστή πράξη που εκδίδεται στο πλαίσιο της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης, αλλά πληροφοριακό έγγραφο. Έχει κριθεί όμως ότι η πράξη αυτή έχει εκτελεστό χαρακτήρα στην περίπτωση που αποστέλλεται σε τρίτο συνυπόχρεο με τον οφειλέτη πρόσωπο. Πρόκειται για πρόσωπα που είναι αλληλεγγύως υπεύθυνα με τον οφειλέτη για την εξόφληση του χρέους (πχ. Ομόρρυθμοι εταίροι, διευθύνοντες σύμβουλοι κ.α.). Με την ατομική ειδοποίηση τα πρόσωπα αυτά καλούνται για πρώτη φορά να καταβάλουν ληξιπρόθεσμα χρέη του οφειλέτη προς το Δημόσιο χωρίς να έχει εκδοθεί

---

[6] *Άρθρο 48 ΚΦΔ*

[7] *ΣτΕ 1367/2016, 1566/2012, 4416/2011.*

ταμειακή βεβαίωση σε βάρος τους, χωρίς να έχουν μετάσχει στην διαδικασία ελέγχου και να τους έχει κοινοποιηθεί πράξη καταλογισμού του φόρου, υφίστανται δε όλες τις δυσμενείς συνέπειες από την ύπαρξη της οφειλής (υπολογισμός προσαυξήσεων, ενδεχόμενη άσκηση ποινικής δίωξης κ.α.). Επίσης, κινδυνεύουν να απωλέσουν στάδιο δικονομικής προστασίας εάν δεν γινόταν δεκτή η εκτελεστότητα της ατομικής ειδοποίησης της οφειλής τους. Υπό την έννοια αυτή η ατομική ειδοποίηση ελέγχεται δικαστικά με την άσκηση ανακοπής καίτοι δεν προβλέπεται αυτή από την διάταξη του άρθρου 217 παρ. 1 του ΚΔΔ (προβλέπεται από την διάταξη του άρθρου 73 του ΚΕΔΕ).

5. Στην περίπτωση των φορολογικών εσόδων έχει κριθεί ότι η προβλεπόμενη από την διάταξη του άρθρου 47 του ΚΦΔ ατομική ειδοποίηση επάγεται την επέλευση σοβαρών εννόμων συνεπειών σε βάρος του υπόχρεου της φορολογικής οφειλής (όπως η διακοπή της παραγραφής, πενταετία από την λήξη του έτους απόκτησης του νόμιμου τίτλου). Υπό την έννοια αυτή αποτελεί την μόνη εκτελεστή διοικητική πράξη, η οποία εκδίδεται κατά το στάδιο που προηγείται της διαδικασίας της αναγκαστικής εκτέλεσης προκειμένου να εισπραχθεί η οφειλή. Συνεπώς, παραδεκτώς ελέγχεται δικαστικά με την άσκηση ανακοπής κατά την διάταξη του άρθρου 217 παρ. 1 του ΚΔΔ[8].

6. Πρόβλημα στην πρόοδο της αναγκαστικής διοικητικής εκτέλεσης προκαλεί συχνά η κοινοποίηση της ατομικής ειδοποίησης. Κατά τον ΚΦΔ κοινοποιείται πέραν όλων των άλλων τρόπων (ηλεκτρονικών ή κατά τις διατάξεις του ΚΔΔ δικαστικός επιμελητής ή επιμελητής δημοσίων υπηρεσιών) και εγγράφως ήτοι ταχυδρομικά με συστημένη επιστολή στην δ/νση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του υπόχρεου προσώπου. Η ρύθμιση της ταχυδρομικής αποστολής της ατομικής ειδοποίησης καίτοι στην πράξη χρησιμοποιείται ευρέως δημιουργεί ανασφάλεια καθόσον δεν τηρούνται οι τύποι των επιδόσεων που ορίζονται από τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (άρθρα 48 επ.). Με τον τρόπο αυτό ακυρώνονται πράξεις που προηγούνται της διοικητικής εκτέλεσης και συχνά την καθυστερούν. Η συγκεκριμένη ρύθμιση

---

[8] *ΣτΕ (Αναστ) 215/2016*

της ταχυδρομικής αποστολής καίτοι εμφανίζεται οικονομικότερη αφού δεν απασχολούνται όργανα της Διοίκησης ή δικαστικοί επιμελητές μακροπρόθεσμα αποδεικνύεται χρονοβόρα και κοστοβόρα και υπό την έννοια αυτή ίσως θα άξιζε να εγκαταλειφθεί.

## *ΙΙΙ. Η ΚΑΤΕΞΟΧΗΝ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΕΚΤΕΛΕΣΤΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ.*

### **Α. Μέτρα Αναγκαστικής Είσπραξης**.

7. Η απαρίθμηση των αναγκαστικών μέτρων στον ΚΕΔΕ είναι περιοριστική. Τα περιγραφόμενα αναγκαστικά μέτρα περιορίζονται σήμερα στα εξής τρία: Αναγκαστική κατάσχεση κινητών είτε στα χέρια του οφειλέτη είτε κινητών και απαιτήσεών του στα χέρια τρίτων, αναγκαστική κατάσχεση ακινήτων. Η προσωποκράτηση ως αναγκαστικό μέτρο είσπραξης έχει πλέον εγκαταληφθεί. Αυτό που έχει μεγαλύτερο ενδιαφέρον είναι ότι ενώ στο στάδιο της βεβαίωσης των δημοσίων εσόδων η διοικητική δράση εκδηλώνεται κατά δέσμια αρμοδιότητα στο στάδιο της λήψης και εφαρμογής των αναγκαστικών μέτρων εκτέλεσης και είσπραξης η επισπεύδουσα την εκτέλεση διοικητική αρχή δρα κατά διακριτική ευχέρεια. Η επισπεύδουσα την εκτέλεση διοικητική αρχή απολαμβάνει διακριτικής ευχέρειας ως προς την ανάγκη λήψης αναγκαστικών μέτρων σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση. Τα μέτρα αυτά μπορούν να λαμβάνονται είτε το καθένα χωριστά είτε αθροιστικά. Η αρχή βέβαια της νομιμότητας της διοικητικής δράσης υποχρεώνει την διοίκηση να ασκεί την αρμοδιότητά της εντός των ακραίων διακριτικών της ορίων η υπέρβαση των οποίων ελέγχεται από τα διοικητικά δικαστήρια. Κριτήρια καθοριστικά των ακραίων ορίων είναι η αρχής της χρηστής διοίκησης, αυτή της αναλογικότητας μεταξύ του συγκεκριμένου μέτρου και του επιδιωκόμενου σκοπού η καταλληλότητα με άλλα λόγια του μέτρου καθώς και η αναγκαιότητά του. Στο πλαίσιο αυτό έχει κριθεί ότι το Δημόσιο μη νομίμως λαμβάνει αναγκαστικά μέτρα εκτέλεσης σε βάρος της πρώτης και ενδεχομένως μοναδικής κατοικίας του οφειλέτη πριν εξετάσει και αιτιολογημένα απορρίψει, ως προς την εισπραξιμότητα της απαίτησης, την λήψη τέτοιων μέτρων σε βάρος άλλων

στοιχείων της ακίνητης και κινητής περιουσίας του[9]. Τα διοικητικά δικαστήρια δεν διστάζουν να ακυρώσουν αναγκαστικά μέτρα κατάσχεσης της πρώτης κατοικίας όταν διαπιστώνουν ότι τα ληφθέντα αναγκαστικά μέτρα δεν έλαβαν υπόψη απαιτήσεις της οφειλέτιδος στα χέρια τρίτων. Ωστόσο προκαλεί απορία ότι παρά την διακριτική ευχέρεια της διοίκησης στην λήψη των αναγκαστικών μέτρων είσπραξης γίνεται δεκτό ότι δεν απαιτείται προηγούμενη ακρόαση για την λήψη του μέτρου εκτέλεσης[10]. Με τον τρόπο αυτό επιβαρύνεται το έργο της διοικητικής δικαιοσύνης και καθυστερεί η είσπραξη των δημοσίων εσόδων. Λόγοι που θα μπορούσαν να εκτεθούν στο όργανο είσπραξης πριν την λήψη του αναγκαστικού μέτρου και να το κατευθύνουν στην επιλογή μιας αναλογικότερης λύσης εκτίθενται εκ των υστέρων στα δικαστήρια που ακυρώνουν ήδη ληφθέντα μέτρα.

**Β. Κατασχέσεις.**

8. Λόγω του περιορισμένου χαρακτήρα της εισήγησης θα θιγούν περαιτέρω ορισμένα ενδιαφέροντα ζητήματα αναγκαστικής διοικητικής εκτέλεσης στο πλαίσιο των αναγκαστικών κατασχέσεων ιδίως στα χέρια τρίτων. Η κάθε πράξη της εκτελεστικής διαδικασίας έχει το δικό της αυτοτελές κύρος για το οποίο ελέγχεται δικαστικά χωρίς να επιτρέπεται ο παρεμπίπτων έλεγχος του κύρους των προηγούμενων πράξεων της προδικασίας ή της εκτέλεσης[11]. Όταν, λοιπόν, το Δημόσιο επιβάλει αναγκαστική κατάσχεση στα χέρια τρίτου, προκειμένου να αποφύγει την δικαστική ακύρωση αυτής, οφείλει το μεν κατασχετήριο να συγκεντρώνει όλα τα απαιτούμενα στο νόμο ουσιώδη στοιχεία αφενός και αφετέρου υποχρεούται να το επιδίδει στον τρίτο αφού σε αντίθετη περίπτωση διακινδυνεύει να το καταστήσει ανυπόστατο[12]

---

[9] *ΣτΕ 848/2012, Διοικ. Εφ. Αθ. 105/2012, 1633/2010., Διοικ. Πρ. Χαλκ 226/2017.*

[10] *Σ.τ.Ε. 359/2018*

[11] *Πράγματι με την διάταξη του άρθρου 224 παρ. 3 του ΚΚΔ κατά τον έλεγχο του κύρους των προσβαλλόμενων με την ανακοπή πράξεων της εκτέλεσης δεν επιτρέπεται ο παρεμπίπτων έλεγχος της νομιμότητας προηγούμενων πράξεων της εκτέλεσης. Σ.τ.Ε. 329/2017, 575/2009.*

[12] *ΑΠ. 1383/2012, 117/2011, 1004/2010, 884/2010 κ.α.*

επιτρέποντας σε όποιον έχει έννομο συμφέρον να το προτείνει. Στις περιπτώσεις αυτές το κατασχετήριο που συντάσσεται πρέπει να περιέχει εκτός του τίτλου στον οποίο στηρίζεται την οφειλόμενη από τον τρίτο προς τον οφειλέτη του Δημοσίου ποσότητα και την έννομη σχέση από την οποία προέρχεται, αναφέροντας συνοπτικά και κατά τρόπο σαφή, το όνομα, το επώνυμο και πατρώνυμο του οφειλέτη. Η αναγκαστική κατάσχεση αποκτά νόμιμη υπόσταση από την επίδοση του κατασχετηρίου στον τρίτο από την οποία τελειούται και παράγει τις έννομες συνέπειές της. Η ακύρωση της επιβληθείσας στα χέρια τρίτου κατάσχεσης αφού δεν μπορεί να γίνει για λόγους που συνάπτονται με την ουσιαστική βασιμότητα της οφειλής του καθού η εκτέλεση ούτε να στηριχθεί σε λόγους που συνδέονται με τα προηγούμενα της κατάσχεσης στάδια περιορίζεται στον έλεγχο των ουσιωδών στοιχείων της κατασχετηρίου εκθέσεως και στο κύρος της επίδοσης αυτής. Ακόμα και εάν ο τρίτος παραλείψει να υποβάλει την δήλωση του άρθρου 32 του ΚΕΔΕ εντούτοις δεν καθίσταται οφειλέτης κατά την ποσότητα της απαίτησης που κατασχέθηκε στα χέρια του, κατά το αμάχητο τεκμήριο που ίσχυε παλιότερα και ήδη μαχητό μετά την τροποποίηση του άρθρου 33 του ΚΕΔΕ[13], εφόσον είτε λείπει κάποιο από τα ουσιώδη στοιχεία του κατασχετηρίου είτε μεσολάβησε άκυρη επίδοση που δεν μπορεί να θεραπευθεί λόγω ανεπανόρθωτης βλάβης του τρίτου παρά μόνο με την απαγγελία της ακυρότητας της κατάσχεσης.

9. Στο σημείο αυτό ένα ενδιαφέρον νομικό ζήτημα τίθεται ως προς την προθεσμία άσκησης ανακοπής κατά της επιβληθείσας αναγκαστικής κατάσχεσης. Εάν η φύση της υποκείμενης σχέσης που καθορίζει την δικαιοδοσία του δικαστηρίου της ανακοπής είναι ιδιωτικού δικαίου τότε οι ανακοπές που ασκούνται ενώπιον του πολιτικού δικαστή είναι απρόθεσμες. Αντιθέτως οι ανακοπές του άρθρου 220 του ΚΔΔ ασκούνται εντός προθεσμίας τριάντα ημερών. Ειδικότερα, η ενώπιον του πολιτικού δικαστή ανακοπή του τρίτου που λογίζεται οφειλέτης του Δημοσίου λόγω μη υποβολής εμπρόθεσμης δήλωσης (άρθρο 33 του ΚΕΔΕ) πριν την ταμειακή σε βάρος του

[13] Άρθρο 67 παρ. 1 του Ν. 3842/2010.

βεβαίωση και την ατομική ειδοποίηση είναι απρόθεσμη αφού ασκείται κατά τις διατάξεις των άρθρων 583 έως 585 του ΚΠολΔ . Μετά την ταμειακή βεβαίωση του εσόδου και την αποστολή ατομικής ειδοποίησης εφαρμογή έχουν οι διατάξεις του άρθρου 73 του ΚΕΔΕ. Αυτές και πάλι δεν προβλέπουν ορισμένη προθεσμία άσκησης της ανακοπής πλην του κρίσιμου χρόνου έναρξης της διοικητικής εκτέλεσης. Με τον τρόπο αυτό τόσο οι ανακοπές πριν την έναρξη της εκτέλεσης (κατά ατομικής ειδοποίησης και κατά νόμιμου τίτλου) όσο και κατά της αρξάμενης εκτέλεσης είναι απρόθεσμες. Αντιθέτως η διάταξη του άρθρου 220 ΚΔΔ ορίζει ενιαία προθεσμία 30 ημερών για την άσκηση ανακοπής κατά πράξεων της διοικητικής εκτέλεσης εφόσον πρόκειται για υποθέσεις στις οποίες η υποκείμενη σχέση είναι δημοσίου δικαίου και γεννάται διοικητική διαφορά. Η διαφορετική αυτή δικονομική αντιμετώπιση των ανακοπών που ασκούνται κατά των ίδιων πράξεων της διοικητικής εκτέλεσης ανάλογα με τον δικαστή της ανακοπής που επιλαμβάνεται, διοικητικός στις κατασχεθείσες απαιτήσεις δημοσίου δικαίου και πολιτικός σε αυτές του ιδιωτικού δικαίου, έχει κριθεί ότι δεν συνιστά άνιση δικονομική αντιμετώπιση των κατά περίπτωση διαδίκων υπό την έννοια της παραβιάσεως της αρχής της ισότητας του άρθρου 4 του Συντάγματος. Αυτό οφείλεται στο ότι η διαφορετική προθεσμία και η διαφορετική αφετηρία της προθεσμίας αυτής στις διαφορές κάθε δικαιοδοσίας δικαιολογείται από την φύση της πολιτικής ή διοικητικής δίκης που ανοίγεται με την άσκηση της αντίστοιχης ανακοπής και τις ειδικότερες ρυθμίσεις που η δικονομία κάθε δικαιοδοσίας έχει προβλέψει ως καταλληλότερες για αυτήν[14].

10. Ωστόσο στο σημείο αυτό αναδεικνύεται ο κατακερματισμός της δικαιοδοσίας επί των πράξεων της διοικητικής εκτέλεσης. Αυτές παρά το ότι εκδίδονται ερειδόμενες στον ίδιο μηχανισμό είσπραξης των δημοσίων εσόδων, εντούτοις ελέγχονται από δικαστές άλλης δικαιοδοσίας με κριτήριο το τυχαίο γεγονός της φύσης της υποκείμενης σχέσης ως δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου. Η διαφορετική δικονομική μεταχείριση είναι συμπτωματική παρά το ότι η διαδικασία επισπεύδεται σε όλες τις περιπτώσεις από το δημόσιο με τα μέσα

[14] *ΑΠ 139/2018.*

διοικητικής εκτέλεσης βάσει των διατάξεων του ΚΕΔΕ. Όπως ο μηχανισμός είσπραξης είναι ενιαίος ενδεχομένως και η ενοποίηση της δικαιοδοσίας θα μπορούσε να επιλύσει και να απλοποιήσει την δικονομική μεταχείριση κατά τον έλεγχο των πράξεων της διοικητικής εκτέλεσης.

11. Πρέπει τέλος, να διευκρινιστεί ότι στις κατασχέσεις εις χείρας τρίτου καθοριστικός παράγοντας που κρίνει την δικαιοδοσία ελέγχου των πράξεων αυτών είναι η φύση της απαίτησης του οφειλέτη του Δημοσίου κατά του τρίτου που κατάσχεται, ενώ δεν ασκεί επιρροή η φύση της αποτελούσας το θεμέλιο της εκτέλεσης έννομης σχέσης που συνδέει το Δημόσιο με τον οφειλέτη του[15]. Για παράδειγμα η κατάσχεση τραπεζικών καταθέσεων διέπεται από το ιδιωτικό δίκαιο καθώς η αντίστοιχη αξίωση έχει χαρακτήρα αξίωσης ιδιωτικού δικαίου διότι προέρχεται από σύμβαση ανώμαλης παρακαταθήκης[16].

**Γ. Πλειστηριασμοί.**

12. Έχει κριθεί ότι το πρόγραμμα του πλειστηριασμού που έπεται της έκθεσης κατασχέσεως έχει παρακολουθηματικό χαρακτήρα με αποτέλεσμα ο Διευθυντής του Δημοσίου Ταμείου να δύναται να προσθέσει στο πρόγραμμα τα μετά την κατάσχεση βεβαιωθέντα χρέη. Τα χρέη αυτά μπορεί να είναι άσχετα με την αρχική οφειλή (ως αποτέλεσμα της αυτοτέλειας των πράξεων της διοικητικής εκτέλεσης). Η προϋπόθεση όμως για την πρόσθεση αυτή είναι διττή: Αφενός η σύνταξη του προγράμματος για την διασφάλιση και ικανοποίηση της αρχικής οφειλής και αφετέρου η στήριξη των πρόσθετων χρεών σε νόμιμο τίτλο[17]. Επιπλέον, ο σεβασμός της ανθρώπινης αξίας και του αγαθού της ιδιοκτησίας υποχρεώνει τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. να εξειδικεύει και να αιτιολογεί τα κατ' ιδίαν κονδύλια των χρεών του οφειλέτη προς είσπραξη των οποίων επισπεύδεται η εκτέλεση. Τυχόν παράλειψη εκπλήρωσης της υποχρέωσης αυτής απειλεί βλάβη του οφειλέτη, συνιστάμενη σε απώλεια της ιδιοκτησίας μετά από κατάσχεση και πλειστηριασμό καθώς και αδυναμία

---

[15] *Σ.τ.Ε. 48/2014, 3778/2015, 743/1993, 1490/1993.*

[16] *ΣτΕ Ολ. 759/2018*

[17] *ΣτΕ 4332/2000, 2849/1994*

δικαστικής του υπεράσπισης, αφού ο ίδιος και το δικαστήριο αδυνατούν να ελέγξουν την νομιμότητα του χρέους[18].

13. Είναι γεγονός ότι ενώ το πρόγραμμα κοινοποιείται, η παραγραφή της απαίτησης του Δημοσίου διακόπτεται με μόνη την έκδοση του προγράμματος χωρίς να απαιτείται και κοινοποίηση αυτού. Στην περίπτωση αυτή τίθεται ζήτημα εάν το Δημόσιο καταχρηστικά εκδίδει προγράμματα χωρίς να τα κοινοποιεί για να διακόπτει την παραγραφή των χρηματικών του απαιτήσεων[19]. Η διάταξη του άρθρου 138 του Ν. 4270/2014 θα πρέπει να ερμηνεύεται συσταλτικά και πάντως οποιαδήποτε επαναλαμβανόμενη έκδοση προγραμμάτων με μόνο στόχο την διακοπή της παραγραφής ορθό είναι να κρίνεται αντίθετη στις αρχές της χρηστής διοίκησης και συνεπώς μη παράγουσα έννομες συνέπειες.

14. Η έκδοση προγράμματος πλειστηριασμού συνιστά μια αυστηρά τυπική διαδικασία που έχει κριθεί ότι δεν επιτρέπει την παραπομπή στις διατάξεις του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας[20]. Λόγω του παρακολουθηματικού χαρακτήρα του προγράμματος, αυτό κατά τον ΚΠολΔ ενσωματώνεται στην κατασχετήρια έκθεση και δεν προσβάλλεται αυτοτελώς με ανακοπή, κάτι που αντιθέτως συμβαίνει με τις διατάξεις του ΚΕΔΕ και του ΚΔΔ. Ενώ όμως το πρόγραμμα του πλειστηριασμού αποτελεί αυτοτελή πράξη διοικητικής εκτέλεσης εκδιδόμενη από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή του Τελωνείου ή από δικαστικό επιμελητή κατ᾽ εντολή του Προϊσταμένου της Φορολογικής Αρχής, υπάλληλος ενώπιον του οποίου ενεργείται ο πλειστηριασμός ορίζεται συμβολαιογράφος. Ο τελευταίος υποβάλει την έκθεση πλειστηριασμού στον επισπεύδοντα προϊστάμενο που έχει διακριτική ευχέρεια να εγκρίνει ή όχι το αποτέλεσμα του πλειστηριασμού (κατακύρωση).

15. Περαιτέρω, μόλις λάβει γνώση οποιουδήποτε προγράμματος πλειστηριασμού ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγγείλει τις

---

[18] *Διοικ. Εφ.Αθ. 2436/2000,*

[19] *Ν. Πανταζή, ΚΕΔΕ, Διαγράμματα, Ερμηνευτικά Σχόλια, Υποδείγματα 2018, Νομική Βιβλιοθήκη, σ. 151.*

[20] *Σ.τ.Ε. 389/2016.*

απαιτήσεις του Δημοσίου για τα βεβαιωμένα χρέη του καθού ο πλειστηριασμός. Η αναγγελία των απαιτήσεων κοινοποιείται μόνο στον υπάλληλο του πλειστηριασμού. Αν επιδοθεί και στον Υποθηκοφύλακα τότε επέχει θέση αυτοτελούς κατασχέσεως. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η αναγγελία του Δημοσίου που θα συμπαρασυρόταν σε περίπτωση παραίτησης, ικανοποίησης ή ακύρωσης της κατάσχεσης του επισπεύδοντος δανειστή.

16. Τέλος, η κατάταξη των ληξιπρόθεσμών (έως την ημέρα του πλειστηριασμού) απαιτήσεων του Ελληνικού Δημοσίου κατά την διανομή του πλειστηριάσματος είναι προνομιακή. Αντίθετα, οι μη ληξιπρόθεσμες βεβαιωθείσες απαιτήσεις του κατατάσσονται και ικανοποιούνται συμμέτρως με τις απαιτήσεις των λοιπών εγχειρόγραφων πιστωτών δεδομένου ότι στερούνται της προνομιακής μεταχείρισης του άρθρου 61 του ΚΕΔΕ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 975 του ΚΠολΔ[21].

## *IV. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΙΚΑ.*

Ο ΚΕΔΕ αποτελεί τον ενιαίο μηχανισμό είσπραξης των δημοσίων εσόδων είτε η διαδικασία επισπεύδεται με τις διατάξεις αυτές είτε με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Καίτοι η προδικασία της είσπραξης για τα φορολογικά έσοδα έχει απλοποιηθεί με την εισαγωγή μιας πράξης προσδιορισμού και την μη σύνταξη χρηματικού καταλόγου και πράξης ταμειακής βεβαίωσης, η δικαστική προστασία σε κάθε στάδιο της διαδικασίας τόσο για τον οφειλέτη όσο και για τα τρίτα συνυπεύθυνα πρόσωπα διασφαλίζεται με την εισαγωγή του συστήματος δικαστικού ελέγχου για κάθε αυτοτελή πράξη της διοικητικής εκτέλεσης. Ο παρεμπίπτων έλεγχος κάθε προηγούμενης πράξης της εκτελεστικής διαδικασίας αποκλείεται λόγω της πληρότητας του δικαστικού ελέγχου που διασφαλίζεται σε κάθε επιμέρους στάδιο αυτής. Η εκτελεστική διαδικασία υπό τον ΚΕΔΕ είναι πρωτίστως μια διοικητική διαδικασία που υπηρετεί το αγαθό της είσπραξης των δημοσίων εσόδων και παράλληλα σέβεται τα θεμελιώδη δικαιώματα των οφειλετών του Δημοσίου με την εφαρμογή των γενικών αρχών της νομιμότητας της

[21] ΑΕΔ 1/2000

διοικητικής δράσης, της αναλογικότητας των μέτρων που λαμβάνονται και της χρηστής διοίκησης.

*ΙΩΑΝΝΗΣ Α ΜΠΑΚΟΠΟΥΛΟΣ*
*ΠΑΡΕΔΡΟΣ ΝΣΚ*