



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

ΑΡΙΘΜΟΣ ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΕΩΣ 372/2014
ΤΟΥ ΝΟΜΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
Α' ΤΜΗΜΑ
Συνεδρίαση της 26^{ης} Νοεμβρίου 2014

ΣΥΝΘΕΣΗ :

Προεδρεύουσα: Στυλιανή Χαριτάκη, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους, σε αναπλήρωση, λόγω αρχαιότητας, του κωλυομένου Προέδρου Μιχαήλ Απέσσου, Αντιπροέδρου Ν.Σ.Κ.

Μέλη: Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Γαρυφαλιά Σκιάνη, Κωνσταντίνος Κατσούλας, Δημήτριος Μακαρονίδης, Κυριακή Παρασκευοπούλου, Ελένη Πασαμιχάλη, Αθανάσιος Τσιοκάνης, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγητής : Αναστάσιος Μπάνος, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

Αριθμός Ερωτήματος: Το, υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΠΕΙΣ Α 1116892 ΕΞ2014/13.8.2014 έγγραφο της Δ/νσης Πολιτικής Εισπράξεων της Γεν. Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης της Γεν. Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (Τμήμα Α'- Γραφείο Αμοιβαίας συνδρομής στην Είσπραξη με άλλα Κράτη και υπέρ Τρίτων) του Υπουργείου Οικονομικών, που υπογράφεται από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Περίληψη Ερωτήματος: Προκειμένου περί αιτημάτων αμοιβαίας συνδρομής του ν.4072/2012, ερωτάται:

- α) Σε ποιες περιπτώσεις, γενικά, εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν.4174/2013,
- β) Ειδικότερα, όταν ο ενιαίος τίτλος που συνοδεύει αίτημα συνδρομής αφορά σε φόρο εισοδήματος και παρακρατούμενο φόρο στο εισόδημα, ποιες διατάξεις εφαρμόζονται για την λήψη ασφαλιστικών μέτρων, και

γ) Στην περίπτωση που είναι εφαρμοστέες οι διατάξεις του ν.4174/2013, από ποια ημερομηνία υπολογίζονται τόκοι υπερημερίας κατ' άρθρο 53 του ως άνω νόμου ή και τα πρόστιμα εκπρόθεσμης καταβολής, κατ' άρθρα 57 και 59 ομοίως.

A.1. Η ερωτώσα υπηρεσία αποτελεί, δυνάμει της υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ Α 1080602/22.5.2012 αποφάσεως του Υπουργού Οικονομικών (Β' 1802), «αιτούσα αρχή» και «αποδέκτρια αρχή», κατά την έννοια του άρθρου 297 του ν.4072/2012, και είναι αρμόδια να δέχεται αιτήσεις συνδρομής για την είσπραξη απαιτήσεων, όπως προβλέπεται στις διατάξεις του Κεφαλαίου Α' του Ογδού Μέρους του ν.4072/2012 (άρθρα 295 έως και 319) καθώς και να απευθύνει όμοιες αιτήσεις προς τις αντίστοιχες υπηρεσίες των κρατών-μελών της Ε.Ε.

2. Στο πλαίσιο των ανωτέρω αρμοδιοτήτων της, δέχθηκε στις 21.3.2014, εκ μέρους της αρμόδιας υπηρεσίας του Βελγικού Δημοσίου, αίτημα λήψης ασφαλιστικών μέτρων σε βάρος της Ε.Ε., κατοίκου στην ημεδαπή με ΑΦΜ αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, για χρέη προς το Βελγικό Δημόσιο συνολικού ύψους 1.133.117,56 ευρώ.

3. Όπως διευκρινίστηκε από την ερωτώσα υπηρεσία, οι οφειλές αφορούν φόρο εισοδήματος και παρακρατούμενο φόρο στο εισόδημα. Σύμφωνα με ενημέρωση της ημεδαπής αποδέκτριας αρχής εκ μέρους της αιτούσας αρχής, η οφειλή αμφισβητείται στο Βέλγιο και για τούτο ζητείται η λήψη μόνον ασφαλιστικών μέτρων και όχι η λήψη, ή και η λήψη, εισπρακτικών μέτρων.

4. Με αφορμή την ανωτέρω υπόθεση, την ερωτώσα υπηρεσία προβληματίζουν αφ' ενός μεν οι εφαρμοστέοι κανόνες δικαίου, αφ' ετέρου η ερμηνεία τους στις περιπτώσεις που ζητείται η αμοιβαία συνδρομή των άρθρων 295 επ. του ν.4072/2012, εν όψει των συρρεουσών, επί ορισμένων ζητημάτων, διατάξεων του ΚΕΔΕ και του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και, ιδίως, οι διατάξεις που αφορούν το πεδίο εφαρμογής, την λήψη διασφαλιστικών μέτρων μετά την έκδοση του νομίμου τίτλου καθώς και, ειδικότερα, η ημερομηνία από την οποία η αποδέκτρια αρχή υπολογίζει τους

τόκους υπερημερίας ή και τα πρόστιμα εκπρόθεσμης καταβολής που προβλέπονται στο Κ.Φ.Δ.

5. Εν όψει των ανωτέρω, υποβλήθηκαν τα υποερωτήματα που προεκτέθηκαν τα οποία διευκρινίστηκαν με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΠΕΙΣΠΡ Α 1145834 ΕΞ 2014/29.10.2014 έγγραφο της ερωτώσας υπηρεσίας.

Β.1. Με τα άρθρα 295§3, 296, 309, 310, 303 παρ.2, 306 παρ. 1,3,4 και 5, 307 παρ.1 και 4, και 313 παρ.1 του ν.4072/2012 (Α' 86), ορίζονται μεταξύ άλλων, τα εξής:

«Άρθρο 295

(άρθρο 1 της Οδηγίας 2010/24/ΕΕ)

1...,2...,

3. Οι διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου αφορούν την είσπραξη απαιτήσεων από την Ελλάδα οι οποίες γεννήθηκαν σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και αφορούν σε οφειλέτη που διαμένει στην Ελλάδα, καθώς και την είσπραξη των απαιτήσεων από τα άλλα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, οι οποίες γεννήθηκαν στην Ελλάδα και αφορούν σε οφειλέτη που διαμένει σε άλλο κράτος - μέλος.

Άρθρο 296

(άρθρο 2 της Οδηγίας 2010/24/ΕΕ)

1. Οι διατάξεις του προηγούμενου άρθρου εφαρμόζονται για κάθε απαίτηση που αφορά:

α) όλους τους φόρους και τους δασμούς, οι οποίοι επιβάλλονται από τα κράτη - μέλη ή τις εδαφικές ή τις διοικητικές τους υποδιαιρέσεις, συμπεριλαμβανομένων των τοπικών αρχών, ή για λογαριασμό τους, ή για λογαριασμό της Ένωσης,

β) επιστροφές, παρεμβάσεις και άλλα μέτρα στο πλαίσιο του συστήματος ολικής ή μερικής χρηματοδότησης του Ευρωπαϊκού Γεωργικού Ταμείου Προσανατολισμού και Εγγυήσεων (ΕΓΤΠΕ) και του Ευρωπαϊκού Γεωργικού Ταμείου για την Αγροτική Ανάπτυξη (ΕΓΤΑΑ), συμπεριλαμβανομένων ποσών που πρέπει να συλλεχθούν σε σχέση με τις εν λόγω ενέργειες,

γ) τις εισφορές και άλλα τέλη που προβλέπονται στο πλαίσιο της κοινής οργάνωσης αγοράς για τον τομέα της ζάχαρης.

2. Το πεδίο εφαρμογής του παρόντος Κεφαλαίου περιλαμβάνει:

α) διοικητικές κυρώσεις, πρόστιμα, τέλη και προσαυξήσεις σχετικά με απαιτήσεις για τις οποίες είναι δυνατόν να ζητηθεί αμοιβαία συνδρομή σύμφωνα με την παράγραφο 1, που επιβάλλονται από τις αρμόδιες διοικητικές αρχές για την επιβολή των σχετικών φόρων ή δασμών ή για τη διεξαγωγή σχετικών διοικητικών ερευνών ή επιβεβαιώνονται από διοικητικά ή δικαστικά όργανα κατ' αίτηση των προαναφερόμενων διοικητικών αρχών,

β) τέλη για πιστοποιητικά και συναφή έγγραφα που εκδίδονται στο πλαίσιο διοικητικών διαδικασιών οι οποίες αφορούν φόρους και δασμούς¹

γ) τόκους και δαπάνες που συνδέονται με τις απαιτήσεις για τις οποίες είναι δυνατόν να ζητηθεί αμοιβαία συνδρομή σύμφωνα με την παράγραφο 1 ή τα στοιχεία α' ή β' της παρούσας παραγράφου.

3. Οι διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου δεν ισχύουν για:

- α) υποχρεωτικές εισφορές κοινωνικής ασφάλισης πληρωτές προς το κράτος - μέλος ή μια υποδιαίρεση του κράτους - μέλους ή προς τα ιδρύματα κοινωνικών ασφαλίσεων δημοσίου δικαίου,
 β) τέλη έκδοσης που δεν αναφέρονται στην παράγραφο 2,
 γ) οφειλές συμβατικής φύσης, όπως για την παροχή κοινωφελών υπηρεσιών
 δ) ποινικές κυρώσεις που επιβάλλονται στο πλαίσιο ποινικής δίωξης ή άλλες ποινικές κυρώσεις που δεν καλύπτονται από την παράγραφο 2 στοιχείο α `.

Άρθρο 309

(άρθρο 16 της Οδηγίας 2010/24/ΕΕ)

1. Κατ' αίτηση της αιτούσας αρχής, η αποδέκτρια αρχή λαμβάνει ασφαλιστικά μέτρα, εφόσον αυτό προβλέπεται από το εθνικό της δίκαιο και σύμφωνα με τις διοικητικές της πρακτικές, για να εγγυηθεί την είσπραξη όταν μια απαίτηση ή ο τίτλος που επιτρέπει την εκτέλεση στο αιτούν κράτος - μέλος αμφισβητείται κατά τον χρόνο υποβολής της αίτησης ή εάν η απαίτηση δεν αποτελεί ακόμη αντικείμενο τίτλου που επιτρέπει την εκτέλεση στο αιτούν κράτος - μέλος, εφόσον τα ασφαλιστικά μέτρα είναι επίσης δυνατά, σε παρεμφερείς καταστάσεις, σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο και τις διοικητικές πρακτικές του αιτούντος κράτους - μέλους.

Το έγγραφο το οποίο έχει συνταχθεί για να επιτρέψει τη λήψη ασφαλιστικών μέτρων στο αιτούν κράτος - μέλος και αφορά την απαίτηση για την είσπραξη της οποίας ζητείται αμοιβαία συνδρομή, επισυνάπτεται, εφόσον υπάρχει, στην αίτηση ασφαλιστικών μέτρων στο κράτος- μέλος της αποδέκτριας αρχής. Το έγγραφο αυτό δεν υπόκειται σε αναγνώριση, συμπλήρωση ή αντικατάσταση στο κράτος - μέλος της αποδέκτριας αρχής.

2. Η αίτηση για τη λήψη ασφαλιστικών μέτρων μπορεί να συνοδεύεται από άλλα έγγραφα σχετικά με την απαίτηση, τα οποία έχουν εκδοθεί στο αιτούν κράτος - μέλος.

Άρθρο 310

(άρθρο 17 της Οδηγίας 2010/24/ΕΕ)

Για την ενεργοποίηση του άρθρου 309 (άρθρου 16 Οδηγίας), εφαρμόζονται, τηρουμένων των αναλογιών, το άρθρο 303 (άρθρο 10 Οδηγίας) παράγραφος 2, το άρθρο 306 (άρθρο 13 Οδηγίας) παράγραφοι 1 και 2 και τα άρθρα και 307 και 308 (άρθρα 14 και 15 Οδηγίας).

Άρθρο 303

(άρθρο 10 της Οδηγίας 2010/24/ΕΕ)

1.

2. Η αιτούσα αρχή, μόλις λάβει γνώση, απευθύνει στην αποδέκτρια αρχή όλες τις χρήσιμες πληροφορίες που αναφέρονται στην υπόθεση, η οποία αποτελούσε την αιτία της αίτησης είσπραξης.

Άρθρο 306

(άρθρο 13 της Οδηγίας 2010/24/ΕΕ)

1. Για το σκοπό της είσπραξης στο κράτος - μέλος της αποδέκτριας αρχής, κάθε απαίτηση που αποτελεί αντικείμενο αίτησης είσπραξης εξετάζεται ως απαίτηση του κράτους - μέλους της αποδέκτριας αρχής, εκτός εάν οι διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου ορίζουν άλλως. Η αποδέκτρια αρχή ασκεί τις προβλεπόμενες από τις νομοθετικές, κανονιστικές ή διοικητικές διατάξεις εξουσίες και διαδικασίες που ισχύουν στο κράτος - μέλος στο οποίο υπάγεται για απαιτήσεις σχετικά με τον ίδιο ή, απουσία ιδίου, παρόμοιο φόρο ή δασμό, πλην των περιπτώσεων για τις οποίες προβλέπεται άλλως στο παρόν Κεφαλαίο.

Εάν η αποδέκτρια αρχή θεωρεί ότι δεν επιβάλλονται στο έδαφος της οι ίδιοι ή παρόμοιοι φόροι ή δασμοί, ασκεί τις εξουσίες και τις διαδικασίες που προβλέπονται από τις νομοθετικές, κανονιστικές ή διοικητικές διατάξεις που ισχύουν στο κράτος

- μέλος της για απαιτήσεις σχετικά με το φόρο προσωπικού εισοδήματος, πλην των περιπτώσεων για τις οποίες προβλέπεται άλλως στο παρόν Κεφάλαιο.....

2...../

3. Από την ημερομηνία παραλαβής της αίτησης είσπραξης, η αποδέκτρια αρχή επιβάλλει τόκους υπερημερίας σύμφωνα με τις νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις που ισχύουν στο κράτος - μέλος της αποδέκτριας αρχής.

4. Η αποδέκτρια αρχή δύναται, εφόσον το επιτρέπουν οι νομοθετικές, κανονιστικές ή διοικητικές διατάξεις που ισχύουν στο κράτος - μέλος της αποδέκτριας αρχής, να παρέχει στον οφειλέτη προθεσμία πληρωμής ή να επιτρέπει πληρωμή με δόσεις και μπορεί να επιβάλλει ανάλογα τόκο. Εν συνεχεία, ενημερώνει την αιτούσα αρχή σχετικά με οποιαδήποτε τέτοια απόφαση.

5. Με την επιφύλαξη του άρθρου 313 (άρθρου 20 Οδηγίας) παράγραφος 1, η αποδέκτρια αρχή διαβιβάζει στην αιτούσα αρχή τα ποσά που εισέπραξε σε σχέση με την απαίτηση και τους τόκους που αναφέρονται στις παραγράφους 3 και 4 του παρόντος άρθρου.

Άρθρο 307

(άρθρο 14 της Οδηγίας 2010/24/ΕΕ)

1. Οι διαφορές σχετικά με την απαίτηση, τον αρχικό τίτλο, ο οποίος επιτρέπει την εκτέλεση στο αιτούν κράτος - μέλος, ή τον ενιαίο τίτλο, ο οποίος επιτρέπει την εκτέλεση στο κράτος - μέλος της αποδέκτριας αρχής και διαφορές σχετικά με το κύρος της κοινοποίησης από την αρμόδια αρχή του αιτούντος κράτους - μέλους, εμπίπτουν στην αρμοδιότητα των αρμόδιων οργάνων του αιτούντος κράτους - μέλους. Εάν ένα ενδιαφερόμενο μέρος αμφισβητήσει στην πορεία της διαδικασίας είσπραξης την απαίτηση, τον αρχικό τίτλο που επιτρέπει την εκτέλεση στο αιτούν κράτος - μέλος ή τον ενιαίο τίτλο, ο οποίος επιτρέπει την εκτέλεση στο κράτος - μέλος της αποδέκτριας αρχής, η αποδέκτρια αρχή πληροφορεί το μέρος αυτό ότι πρέπει να φέρει την εν λόγω αγωγή ενώπιον του αρμόδιου οργάνου του αιτούντος κράτους - μέλους, σύμφωνα με το δίκαιο που ισχύει σε αυτό.....

2.....,3...../

4. Μόλις η αποδέκτρια αρχή λάβει τις πληροφορίες, οι οποίες αναφέρονται στην παράγραφο 3, είτε από την αιτούσα αρχή είτε από το ενδιαφερόμενο μέρος, αναστέλλει τη διαδικασία της εκτέλεσης όσον αφορά το αμφισβητούμενο μέρος της απαίτησης, ενώ εκκρεμεί η απόφαση του αρμόδιου στο θέμα αυτό οργάνου, εκτός εάν η αιτούσα αρχή υποβάλει διαφορετικό αίτημα σύμφωνα με το τρίτο εδάφιο της παρούσας παραγράφου.

Κατ' αίτηση της αιτούσας αρχής, ή αν άλλως κριθεί αναγκαίο και με την επιφύλαξη του άρθρου 309 (άρθρου 16 Οδηγίας), η αποδέκτρια αρχή δύναται να λαμβάνει ασφαλιστικά μέτρα προκειμένου να εγγυηθεί την είσπραξη, εφόσον οι νομοθετικές ή κανονιστικές διατάξεις που ισχύουν στο κράτος - μέλος στο οποίο έχει την έδρα της επιτρέπουν την ενέργεια αυτή.

Η αιτούσα αρχή δύναται, σύμφωνα με τις νομοθετικές και κανονιστικές διατάξεις και τις διοικητικές πρακτικές που ισχύουν στο κράτος - μέλος όπου έχει την έδρα της, να ζητεί από την αποδέκτρια αρχή να εισπράξει αμφισβητούμενη απαίτηση ή το αμφισβητούμενο μέρος της απαίτησης, εφόσον οι συναφείς νομοθετικές και κανονιστικές διατάξεις και οι διοικητικές πρακτικές που ισχύουν στο κράτος - μέλος της αποδέκτριας αρχής το επιτρέπουν. Κάθε τέτοια απαίτηση πρέπει να αιτιολογείται. Εάν η έκβαση της αμφισβήτησης αποβεί ευνοϊκή για τον οφειλέτη, η αιτούσα αρχή υποχρεούται να επιστρέψει κάθε εισπραχθέν ποσό, προσαυξημένο κατά την τυχόν οφειλόμενη αποζημίωση, σύμφωνα με το ισχύον δίκαιο του κράτους - μέλους της αποδέκτριας αρχής.

Άρθρο 313

(άρθρο 20 της Οδηγίας 2010/24/ΕΕ)

1. Πέραν των ποσών που προβλέπονται στο άρθρο 306 (άρθρο 13 Οδηγίας) παράγραφος 5, η αποδέκτρια αρχή επιδιώκει να εισπράξει από τον οφειλέτη και να

παρακρατήσει τα συνδεδόμενα με την εισπραξη έξοδα με τα οποία επιβαρύνθηκε, σύμφωνα με τις νομοθετικές και κανονιστικές διατάξεις του κράτους - μέλους της αποδέκτριας αρχής.

2. Με τα άρθρα 2 παρ.1,2 και 4, 4 παρ.1 5 και 6 παρ.1, του ΚΕΔΕ, (ν.δ.356/1974, Α' 909), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, ορίζονται μεταξύ άλλων τα εξής:

« Άρθρον 2.

Όργανα εισπράξεως - Νόμιμος τίτλος

1. Με την εξαίρεση των φόρων και των λοιπών δημοσίων εσόδων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013), για τα οποία εφαρμόζονται αποκλειστικά οι διατάξεις του ως άνω Κώδικα, η εισπραξη των δημοσίων εσόδων ανήκει στην αρμοδιότητα της Φορολογικής Διοίκησης και των λοιπών οργάνων που ορίζονται με ειδικές διατάξεις για το σκοπό αυτόν ή των ειδικών ταμιών, στους οποίους έχει ανατεθεί η εισπραξη ειδικών εσόδων.

2. Για την εισπραξη των δημοσίων εσόδων απαιτείται νόμιμος τίτλος. Με την εξαίρεση των φόρων και των λοιπών δημοσίων εσόδων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013), για τα οποία εφαρμόζονται αποκλειστικά οι διατάξεις του ως άνω Κώδικα, νόμιμο τίτλο αποτελούν:

3.....
4. Η εισπραξη: α) στην περίπτωση των εκτελεστών τίτλων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/ 2013) και β) οποιουδήποτε τίτλου, κατ' εφαρμογή της τελωνειακής νομοθεσίας, συμπεριλαμβανομένων των πράξεων επιβολής πολλαπλών τελών, πραγματοποιείται μόνο δυνάμει του τίτλου. Οι τίτλοι του προηγούμενου εδαφίου καταχωρίζονται στα βιβλία εισπρακτών εσόδων της Φορολογικής Διοίκησης, αποκλειστικά, για λόγους παρακολούθησης της οφειλής, χωρίς η καταχώριση να αποτελεί όρο της νομιμότητας της εισπρακτικής διαδικασίας ή της εκτέλεσης.

5.....

Άρθρον 4.

1. Με την εξαίρεση των φόρων και των λοιπών δημοσίων εσόδων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013), για τα οποία εφαρμόζονται αποκλειστικά οι διατάξεις του ως άνω Κώδικα, καθώς και των δημοσίων εσόδων της περίπτωσης β' της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του παρόντος Κώδικα, μετά την καταχώριση του χρέους ως δημοσίου εσόδου κατά τις διατάξεις του άρθρου 2 παράγραφος 3, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει ατομική ειδοποίηση, την οποία, είτε αποστέλλει ταχυδρομικά στον οφειλέτη και στα συνυπόχρεα πρόσωπα είτε την κοινοποιεί σε αυτούς σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4174/2013.....

Άρθρο 6

Τόκοι και πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής

1. Για οποιοδήποτε ποσό χρέους γίνεται ληξιπρόθεσμο, ο οφειλέτης υποχρεούται να καταβάλει τόκους και πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 53 και 57 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), όπως ισχύει. Προκειμένου περί δημοσίων εσόδων, που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ως άνω Κώδικα, πλην των τελωνειακών, το χρονικά διάστημα των δύο (2) μηνών από την παρέλευση της νόμιμης προθεσμίας καταβολής αυξάνεται σε έξι (6) μήνες. Πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής, σύμφωνα με τις διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων, δεν επιβάλλεται στις περιπτώσεις των οφειλών, οι οποίες προέρχονται από επιβολή προστίμων σύμφωνα με οποιαδήποτε διάταξη της κείμενης νομοθεσίας.....

3. Με τα άρθρα 1,2 παρ.1, 41 παρ.1, 46 παρ.1,2,3,4,5 και 7, 47 παρ.1 και 2, 48 παρ.1 και 4, 49 παρ.1 και 2, 52, 53 παρ.1,3 και 4, 57, 59 και 62 του ν. 4174/2013 (Α' 170) Κ.Φ.Δ., όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, καθώς και από το Παράρτημα που προστέθηκε στο τέλος του Κώδικα με την παρ.3 του άρθρ.50 του ν.4223/2013 (Α'287), ορίζονται μεταξύ άλλων τα εξής:

«Άρθρο 1

Γενικά

Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (εφεξής «ο Κώδικας») καθορίζει τη διαδικασία προσδιορισμού, βεβαίωσης και είσπραξης των εσόδων του Δημοσίου, που ορίζονται στο άρθρο 2, καθώς και τις διοικητικές κυρώσεις για τη μη συμμόρφωση με την κείμενη νομοθεσία, η οποία ρυθμίζει τα έσοδα αυτά.

Άρθρο 2

Πεδίο εφαρμογής

«1. Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα:

α. Φόρο Εισοδήματος.

β. Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.).

γ. Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.ΙΑ).

δ. Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Τυχερά Παιγνία.

ε. Φόρους, τέλη, εισφορές ή χρηματικές κυρώσεις που αναφέρονται στο Παράρτημα του Κώδικα και κάθε άλλο φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση για τη βεβαίωση ή είσπραξη των οποίων, κατά την έναρξη ισχύος του Κώδικα, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογιών των περιπτώσεων α' και β'.

στ. Χρηματικές κυρώσεις και τόκους, οι οποίοι προβλέπονται από τον Κώδικα.»

Άρθρο 41

Πληρωμή φόρου

1. Ο φόρος καταβάλλεται κατά το χρόνο που προβλέπεται από το νόμο που επιβάλλει την αντίστοιχη φορολογία, στην οποία εφαρμόζεται ο Κώδικας.

«Άρθρο 46

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 φορολογουμένου.

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

5. Εφόσον η Φορολογική Διοίκηση διαπιστώνει παραβάσεις φοροδιαφυγής κατά την έννοια των περιπτώσεων β' και γ' της παρ. 1 του άρθρου 55

και ανεξαρτήτως των χρηματικών ορίων που τίθενται στο δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης β' αθροιστικά άνω του ποσού των εκατό πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ ή κατά την έννοια των περιπτώσεων δ' και ε' της παρ.1 του άρθρου 55 του Κώδικα εφόσον η αξία των συναλλαγών των φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει αθροιστικά το ποσό των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) ευρώ, μπορεί, βάσει ειδικής έκθεσης ελέγχου, να επιβάλλει σε βάρος του παραβάτη προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα. Ειδικότερα η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να μην παραλαμβάνει και να μην χορηγεί έγγραφα που απαιτούνται για τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή δεσμεύεται το πενήντα τοις εκατό (50%) των καταθέσεων, των πάσης φύσεως λογαριασμών και παρακαταθηκών και του περιεχομένου των θυρίδων του παραβάτη. Το μη χρηματικό περιεχόμενο θυρίδων και οι μη χρηματικές παρακαταθήκες, δεσμεύονται στο σύνολο τους.

6.....

7. Τα μέτρα της παρ. 5 δεν εμποδίζουν τη δυνατότητα της Φορολογικής Διοίκησης να ικανοποιεί τις απαιτήσεις της από τα δεσμευθέντα περιουσιακά στοιχεία, με αναγκαστική εκτέλεση σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.»

Άρθρο 47

Ατομική ειδοποίηση καταβολής οφειλής / υπερημερίας

1. 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 πριν τη διενέργεια οποιασδήποτε πράξης εκτέλεσης σύμφωνα με όσα ορίζονται στα επόμενα άρθρα του Κώδικα.

2. Σε περίπτωση μη καταβολής των ποσών που αναφέρονται στην ατομική ειδοποίηση εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της ατομικής ειδοποίησης καταβολής οφειλής, η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί στη λήψη μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης σύμφωνα με όσα ορίζονται στον Κώδικα. Δεν απαιτείται η κοινοποίηση της ειδοποίησης για την επιβολή κατάσχεσης στις περιπτώσεις κατάσχεσης χρηματικών ποσών ή απαιτήσεων στα χέρια του φορολογουμένου ή τρίτου.

Άρθρο 48

Αναγκαστική εκτέλεση

1. Εξαιρουμένων των θεμάτων που ρυθμίζονται διαφορετικά από τον παρόντα Κώδικα, η αναγκαστική είσπραξη των φόρων και λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα διενεργείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ν.δ. 356/1974 περί Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων.

«2.....3.....»

4. Αναγκαστική εκτέλεση δεν διενεργείται για οφειλές, η πληρωμή των οποίων τελεί σε νόμιμη ή δικαστική αναστολή και για όσο χρόνο αυτή διαρκεί. Αναγκαστική εκτέλεση δεν διενεργείται επίσης για οφειλές που έχουν υπαχθεί σε

πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών, εφόσον ο φορολογούμενος συμμορφώνεται με το πρόγραμμα.

Άρθρο 49

Λήψη μέτρων σε περίπτωση υπόνοιας καταδολίευσης

1. 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
2. Με τις προϋποθέσεις που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο μπορεί επίσης να εγγραφεται υποθήκη.

Άρθρο 52

Αμοιβαία συνδρομή στην είσπραξη απαιτήσεων από φόρους στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Για την αμοιβαία συνδρομή στην είσπραξη απαιτήσεων εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 295 έως 319 του ν. 4072/2012, με τον οποίο ενσωματώθηκε στην ελληνική νομοθεσία η Οδηγία 2010/24/ΕΕ του Συμβουλίου.

Άρθρο 53

Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής

1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, καταβολής ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας.

Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.

2.....

3. Τόκοι επί των τόκων δεν υπολογίζονται και δεν οφείλονται.

4. Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφαση του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

«Άρθρο 57

Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί το αργότερο εντός δύο (2) μηνών από την παρέλευση της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, υπολογίζεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) του φόρου που δεν καταβλήθηκε εμπρόθεσμα. Μετά την πάροδο ενός έτους από τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας καταβολής το παραπάνω πρόστιμο ανέρχεται σε είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου. Μετά την πάροδο δύο (2) ετών ανέρχεται σε τριάντα τοις εκατό (30%) του φόρου. Το πρόστιμο των προηγούμενων εδαφίων υπολογίζεται και στις περιπτώσεις εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης με βάση το χρόνο, κατά τον οποίο έληγε η σχετική προθεσμία υποβολής.»

«Άρθρο 59

Πρόστιμο μη καταβολής παρακρατούμενων φόρων

Ο υπόχρεος απόδοσης παρακρατηθέντος φόρου, ο οποίος δεν απέδωσε το φόρο αυτόν εντός της νόμιμης προθεσμίας προς πληρωμή, υπόκειται σε πρόστιμο ίσο με το ποσό του φόρου που δεν αποδόθηκε.»

«Άρθρο 62

1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο:

α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.

4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον «είκοσι (20)» ημέρες πριν την έκδοση της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.

5. Πρόστιμα καταβάλλονται εφάπαξ έως και την τριακοστή ημέρα μετά την κοινοποίηση της πράξης επιβολής με εξαίρεση τις περιπτώσεις των άρθρων 57 και 59.....

«Παράρτημα

Φόρος μεταβίβασης ακινήτων (ν. 1587/1950), Δήλωση στοιχείων ακινήτων (Ε9) και Περιουσιολόγιο ακινήτων (άρθρα 23 και 23Α' του ν. 3427/2005), Ειδικός Φόρος επί των Ακινήτων (άρθρα 15 έως 18 του ν. 3091/2002), Τέλος Επιτηδεύματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων (άρθρο 31 του ν. 3986/2011), Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης Φυσικών Προσώπων (άρθρο 29 του ν. 3986/2011), Φόρος Πολυτελούς Διαβίωσης (άρθρο 44 του ν. 4111/2013), Φόρος Πλοίων με ελληνική και με ξένη σημαία (ν. 27/1975),

Εισφορά Εισαγόμενου Συναλλάγματος (άρθρο 45 παρ.1 του ν. 4141/2013), Φόρος επί των μερισμάτων εταιριών του άρθρου 25 του ν. 27/1975 (άρθρο 45 παρ. 5 του ν. 4141/2013), Έσοδα Εισιτηρίων Καζίνο (άρθρα 2 παρ. 10 του ν. 2206/1994, 31 παρ. 13 του ν. 2873/2000, 1 παρ. 1 του ν. 3139/2003, πρώτο περ. 9 υποπ. Ε 7 του ν. 4093/2012), Ειδικός Φόρος Πολυτελείας Χωρών της Ε.Ε. και Εγχωρίως Παραγομένων Ειδών (άρθρο 17 του ν. 3833/2010), Συμμετοχή του Ελληνικού Δημοσίου στα Μικτά Κέρδη των Εταιρειών Παροχής Υπηρεσιών Στοιχημάτων και Τυχερών Παιγνίων μέσω Διαδικτύου (άρθρο 50 του ν. 4002/2011), Τέλος Συνδρομητών Κινητής Τηλεφωνίας και Τέλος Καρτοκινητής Τηλεφωνίας (άρθρο 33 του ν. 3775/2009), Τέλη Διενέργειας Παιγνίων με Παιγνιόχαρτα (άρθρα 8 του ν. 2515/1997, 8 παρ. 1 του ν. 2954/2001 και 10 παρ. 2 του ν. 3037/2002), Φόρος Ασφαλιστρών (άρθρο 29 του ν. 3492/2006), Ετήσιο Τέλος για τη Λειτουργία Χώρου Καπνιζόντων (άρθρο 45 του ν. 3986/2011), Ειδικός Φόρος στις Διαφημίσεις που προβάλλονται από την τηλεόραση (άρθρο πρώτο παρ. 12 του ν. 3845/2010, άρθρο 3 παρ. 9 της από 31.12.2011 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου, η οποία κυρώθηκε με το άρθρο δεύτερο του ν. 4047/2012, άρθρο 22 της από 31.12.2012 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου, η οποία κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 4147/2013), Ειδικός Φόρος Ιδιωτικών Πλοίων Αναψυχής (άρθρο 2 του ν. 3790/2009), Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου (άρθρα 17-31 του ν.1676/1986), Εισφορά Δακοκτονίας (άρθρο 102 του ν. 1402/1983), Εφάπαξ φόροι επί των αποθεμάτων πετρελαίου (άρθρα 23 του ν. 3634/2008, 2 του ν. 3828/2010 και τέταρτο παρ. 6 του ν. 3845/2010), Τέλη Χαρτοσήμου (π.δ.28ης Ιουλίου 1931), Ειδικός Φόρος για την Ανάπτυξη της Κινηματογραφικής Τέχνης (άρθρο 60 του ν. 1731/1987), Φόρος Ακίνητης Περιουσίας (άρθρα 27 έως και 50 του ν. 3842/2010), Φόρος Αυτομάτου Υπερτιμήματος (άρθρο 16 του ν. 1882/1990), Φόρος Αυτομάτου Υπερτιμήματος και Τέλος Συναλλαγής Ακινήτων (άρθρα 2 έως και 19 του ν. 3427/2005), Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας

(άρθρα 21 έως και 35 του ν. 2459/1997), Ενιαίο Τέλος Ακινήτων (άρθρα 5 έως και 19 του ν. 3634/2008), το Εκτακτο Ειδικό Τέλος Ηλεκτροδοτούμενων Δομημένων Επιφανειών (άρθρο 53 του ν. 4021/2011), Εκτακτο Ειδικό Τέλος Ακινήτων (άρθρο πρώτο υποπαράγραφος Α7 του ν. 4152/2013), Εισφορές Φυσικών Προσώπων (άρθρα 18 του ν. 3758/2009, 30 του ν. 3986/2011, 5 του ν. 3833/2010), Εκτακτη Εισφορά στα Ιδιωτικά Πλοία Αναψυχής (άρθρο 3 του ν. 3790/2009), Έκτακτες Εφάπαξ Εισφορές Κοινωνικής Ευθύνης των Νομικών Προσώπων (άρθρα 2 του ν. 3808/2009 και 5 του ν. 3845/2010), Αυτοτελής Φορολογία Αφορολόγητων Αποθεματικών (άρθρο 8 του ν. 2579/1998), Φορολογία Προβλέψεων Επισφαλών Απαιτήσεων (άρθρο 9, παρ. 4 του ν. 3296/2004), η Αυτοτελής Φορολογία Αφορολόγητων Αποθεματικών Τεχνικών Επιχειρήσεων (άρθρο 3 του ν. 2954/2001), Αυτοτελής Φορολογία των Αποθεματικών των Τραπεζών (άρθρο 10 του ν. 3513/2006), Ειδικός Φόρος Τραπεζικών Εργασιών (άρθρα 1 έως 16 του ν. 1676/1986).»

Γ. Από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς και σε συνδυασμό μεταξύ τους κατά τον επιδιωκόμενο σκοπό, προκύπτουν τα εξής:

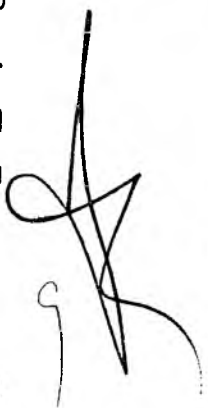
1. Με το Μέρος Α' του ν.4174/2013, θεσμοθετήθηκε ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) με τις διατάξεις του οποίου ορίζεται νέα διαδικασία προσδιορισμού, βεβαίωσης και εισπραξης, εκείνων μόνον των δημοσίων εσόδων που αφορούν σε: α) φόρο εισοδήματος, β) φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), γ) ενιαίο φόρο ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ), δ) φόρο κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών και κερδών από τυχερά παίγνια, ε) φόρους, τέλη, εισφορές ή χρηματικές κυρώσεις που αναφέρονται στο Παράρτημα του Κώδικα που προστέθηκε στο τέλος του ν.4174/2013 με την παρ.3 του άρθρου 50 του ν.4223/2013, στ) φόρους, τέλη, εισφορές ή χρηματικές κυρώσεις για τη βεβαίωση ή εισπραξη των οποίων κατά την ημερομηνία ενάρξεως της ισχύος του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται η αναλογική εφαρμογή των διατάξεων για την φορολογία εισοδήματος ή το φόρο προστιθέμενης αξίας, καθώς και ζ) σε χρηματικές κυρώσεις και τόκους που προβλέπονται στον Κ.Φ.Δ.

Οι νέες διατάξεις τέθηκαν σε εφαρμογή από 1.1.2014, με την επιφύλαξη ειδικών ρυθμίσεων του Κώδικα (άρθρο 67 Κ.Φ.Δ.).

2. Περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν.4224/2013 (Α'288) αντικαταστάθηκαν μεταξύ άλλων οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 και των παρ. 2,3,4 και 5 του άρθρου 2 και τα δύο πρώτα εδάφια της παρ.1 του άρθρου 4 του ν.δ. 356/1974 (ΚΕΔΕ), ώστε οι σχετικές με τα όργανα εισπράξεως, τον καθορισμό των νομίμων τίτλων και την ατομική ειδοποίηση των οφειλετών, διατάξεις του ΚΕΔΕ, να εφαρμόζονται αποκλειστικώς στα δημόσια έσοδα εκείνα, τα οποία δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ.

3. Με τις διατάξεις των άρθρων 295 έως και 319 του ν.4072/2012 (Κεφάλαιο Α' του Ογδού Μέρους – Α' 86) ενσωματώθηκαν στην εθνική έννομη τάξη οι εφαρμοστέες από 1.1.2012, διατάξεις της Οδηγίας 2010/24/ΕΕ του Συμβουλίου, της Ε.Ε. για την αμοιβαία συνδρομή στην είσπραξη απαιτήσεων. Ουσιώδες δικαιοπολιτικό υπόβαθρο των διατάξεων της Οδηγίας 2010/24/Ε.Ε. αποτελεί η διαπίστωση ότι η αμοιβαία συνδρομή μεταξύ των κρατών-μελών για την είσπραξη απαιτήσεων, όσον αφορά τις απαιτήσεις του άρθρου 2 της Οδηγίας, συμβάλλει στην ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, εξασφαλίζει την φορολογική ουδετερότητα και επιτρέπει στα κράτη-μέλη να άρουν προστατευτικά μέτρα στις διασυνοριακές συναλλαγές που δημιουργούσαν διακρίσεις και είχαν σκοπό την πρόληψη απάτης και δημοσιονομικών απωλειών.

Όπως διευκρινίζεται στο προοίμιό της (σκέψη 6^η), η Οδηγία δεν πρέπει να επηρεάσει την αρμοδιότητα των κρατών-μελών όσον αφορά τον καθορισμό των μέτρων είσπραξης τα οποία προβλέπονται από τις εθνικές νομοθεσίες, ενώ ο καλύτερος τρόπος για να εξασφαλισθεί η αποτελεσματικότητα συνδρομής είναι να δοθεί η δυνατότητα στην αποδέκτρια αρχή «να ασκεί, κατά την εκτέλεση της αίτησης συνδρομής τις εξουσίες που προβλέπονται από το εθνικό της δίκαιο όσον αφορά του αυτούς ή ανάλογους φόρους ή δασμούς. Ελλείψει αναλόγου φόρου ή δασμού η καταλληλότερη διαδικασία θα ήταν η προβλεπόμενη από το δίκαιο του προς ο η αίτηση κράτους-μέλους για απαιτήσεις που αφορούν τον φόρο προσωπικού εισοδήματος....».



Συνεπές προς το ανωτέρω δικαιολογητικό υπόβαθρο, το άρθρο 306§1 εδ. πρώτο του ν.4072/2012, ορίζει ότι:

«Για το σκοπό της είσπραξης στο κράτος - μέλος της αποδέκτριας αρχής, κάθε απαίτηση που αποτελεί αντικείμενο αίτησης είσπραξης εξετάζεται ως απαίτηση του κράτους - μέλους της αποδέκτριας αρχής, εκτός εάν οι διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου ορίζουν άλλως. Η αποδέκτρια αρχή ασκεί τις προβλεπόμενες από τις νομοθετικές, κανονιστικές ή διοικητικές διατάξεις εξουσίες και διαδικασίες που ισχύουν στο κράτος -μέλος στο οποίο υπάγεται για απαιτήσεις σχετικά με τον ίδιο ή, απουσία ιδίου, παρόμοιο φόρο ή δασμό, πλην των περιπτώσεων για τις οποίες προβλέπεται άλλως στο παρόν Κεφαλαίο.»

Περαιτέρω, με τον Εκτελεστικό Κανονισμό Ε.Ε. υπ' αριθμ.1189/2011 της Επιτροπής, της 18^{ης} .11.2011 (L302/16,19.11.2011), θεσπίστηκαν λεπτομερείς κανόνες εφαρμογής ορισμένων διατάξεων της ανωτέρω Οδηγίας.

4. Από το συνδυασμένο περιεχόμενο των παραγράφων 1,2 και 3 του άρθρου 296 του ν.4072/2012 (άρθρο 2 της Οδηγίας 2010/24/ΕΕ), προκύπτει ότι οι διατάξεις για την αμοιβαία συνδρομή στην είσπραξη των απαιτήσεων, δυνάμει της συγκεκριμένης Οδηγίας, εφαρμόζονται: α) σε όλους τους φόρους και τους τους δασμούς, β) στις επιστροφές, παρεμβάσεις και άλλα μέτρα στο πλαίσιο του συστήματος ολικής ή μερικής χρηματοδότησεως των ευρωπαϊκών Γεωργικών Ταμείων Προσανατολισμών και Εγγυήσεων (ΕΓΤΠΕ) και Αγροτικής Ανάπτυξης (ΕΓΤΑΑ), γ) στις εισφορές και άλλα τέλη, που προβλέπονται από την κοινή οργάνωση αγοράς στον τομέα της ζάχαρης, καθώς και δ) στις παρακολουθηματικού χαρακτήρα, διοικητικές κυρώσεις, πρόστιμα, τέλη, προσαυξήσεις, τόκους και δαπάνες που επιβάλλονται επί των απαιτήσεων αυτών.

5. Συνεπώς, σύμφωνα και με το πρώτο εδάφιο της παρ.1 του άρθρου 306 του ν.4072/2012 (άρθρο 13 παρ.1 της Οδηγίας), επί αιτήματος αμοιβαίας συνδρομής που αφορά στην είσπραξη απαιτήσεως που συνιστά φόρο ή στη λήψη ασφαλιστικών μέτρων για την διασφάλιση της εισπράξεως απαιτήσεως που συνιστά φόρο, καθώς και για τις παρακολουθηματικού χαρακτήρα απαιτήσεις της παρ.2 του άρθρου 296 του ν.4072/2012, που αφορούν σε φόρους, εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

6. Περαιτέρω, σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 307 του ν.4072/2012 (άρθρο 14 Οδηγίας), η αποδέκτρια αρχή δύναται να λαμβάνει ασφαλιστικά μέτρα προκειμένου να διασφαλιστεί η είσπραξη της απαιτήσεως, είτε ύστερα από αίτημα της αιτούσας αρχής, είτε και χωρίς αίτημα, εφόσον κρίνεται αναγκαίο και υπό την επιφύλαξη των οριζομένων στο άρθρο 309 (άρθρο 16 Οδηγίας).

Με τις παραπεμπόμενες δε διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 309, ορίζονται οι θετικές προϋποθέσεις υπό την συνδρομή των οποίων η αποδέκτρια αρχή λαμβάνει τα ασφαλιστικά μέτρα και οι οποίες συνίστανται:

- α) να προβλέπεται σε κάθε περίπτωση η λήψη τέτοιων μέτρων στο εθνικό δίκαιο της αποδέκτριας αρχής, (δηλαδή, εν προκειμένω, στο ελληνικό δίκαιο), και στη διοικητική πρακτική που αυτή εφαρμόζει,
- β) να αμφισβητείται η απαίτηση ή ο τίτλος που επιτρέπει την εκτέλεση στο αιτούν κράτος-μέλος κατά το χρόνο υποβολής της αιτήσεως συνδρομής ή
- γ) σε περιπτώσεις που δεν έχει εκδοθεί στο αιτούν κράτος-μέλος τίτλος για την απαίτηση που να επιτρέπει την εκτέλεσή του, τα ασφαλιστικά μέτρα, εκτός από την προϋπόθεση υπό στοιχείο α' (δηλαδή να προβλέπεται από το ημεδαπό δίκαιο και τη διοικητική πρακτική της ελληνικής φορολογικής αρχής η λήψη ασφαλιστικών μέτρων για απαιτήσεις για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί ακόμη τίτλος εκτελεστός), να είναι επίσης δυνατά σε παρεμφερείς καταστάσεις σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο και τις διοικητικές πρακτικές του αιτούντος κράτους -μέλους.

7. Στην συγκεκριμένη περίπτωση που αφορά το ερώτημα, πρόκειται για οφειλές προς την αιτούσα την συνδρομή αρχή, φόρου εισοδήματος, και παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα, για την διασφάλιση της είσπραξεως των οποίων ζητείται η λήψη ασφαλιστικών μέτρων. Συνεπώς εφαρμοστέες τυγχάνουν οι διατάξεις του άρθρου 46 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

8. Με την παράγραφο 3 του άρθρου 306 του ν.4072/2012 ορίζεται ότι «από την ημερομηνία παραλαβής της αίτησης είσπραξης, η αποδέκτρια αρχή επιβάλλει τόκους υπερημερίας σύμφωνα με τις νομοθετικές, κανονιστικές και

διοικητικές διατάξεις που ισχύουν στο κράτος-μέλος της αποδέκτριας αρχής.».
Κατά συνέπεια όσον αφορά στην ημερομηνία από την οποία αφετηριάζονται οι τόκοι υπερημερίας, η ειδική ως άνω διάταξη περιέχει πλήρη και σαφή ρύθμιση, η οποία κατισχύει τυχόν άλλης γενικότερας διατάξεως, ακόμη και αν η τελευταία είναι νεώτερη.

Συμπερασματικώς προς τα ανωτέρω, οι εθνικές διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ. με τις οποίες ρυθμίζονται στην ημεδαπή έννομη τάξη τα ζητήματα: α) της ημερομηνίας ενάρξεως καταβολής τόκων εκπροθέσμου καταβολής (παρ.1 άρθρου 53), β) τα της επιστροφής αχρεωστήτου καταβολής (παρ.2), γ) της απαγορεύσεως υπολογισμού τόκων επί τόκων (παρ.3) και δ) του επιτοκίου υπολογισμού τόκων το οποίο καθορίζεται με την κανονιστική απόφαση του Υπουργού Οικονομικών που εκδίδεται κατ' εξουσιοδότηση της παρ.4 του άρθρου 53, εφαρμόζονται και στις απαιτήσεις για τις οποίες ζητείται στην ημεδαπή η είσπραξη σε εκτέλεση των διατάξεων των άρθρων 295 επ. του ν.4072/2012, με εξαίρεση την διάταξη της παρ.1 του άρθρου 53, για την ημερομηνία ενάρξεως καταβολής τόκων εκπροθέσμου καταβολής.

9. Περαιτέρω, με τα άρθρα 54 (διαδικαστικές παραβάσεις), 54^A (υποχρεώσεις τρίτων για τον ενιαίο φόρο ακινήτων), 54B (χρόνος επιβολής τόκων και προστίμων στον ΕΝ.ΦΙ.Α.), 55 (παραβάσεις φοροδιαφυγής), 56 (πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή ανακριβούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών), 57 (πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής), 58 (πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης), 59 (πρόστιμο μη καταβολής παρακρατούμενων φόρων) και 60 (πρόστιμο παρεμπόδισης, υπόθαλψης και συνέργειας) του Κ.Φ.Δ. θεσμοθετούνται υπό μορφή αυτοτελών διοικητικών ποινών τα επιβαλλόμενα στην ημεδαπή τάξη πρόστιμα, υπό την συνδρομή ορισμένων προϋποθέσεων. Σύμφωνα δε με το άρθρο 62 του ΚΦΔ, για την επιβολή των προστίμων εκδίδεται πράξη (νόμιμος τίτλος) του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, η οποία κοινοποιείται στον ευθυνόμενο και πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία, ενώ της εκδόσεως πρέπει να προηγείται, κατά κανόνα, ακρόαση

του διοικουμένου, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παρ.4 του άρθρου 62 του Κ.Φ.Δ.

Ωστόσο, στο περιεχόμενο της θεσπισμένης από την Οδηγία 2000/24/ΕΕ, αμοιβαίας συνδρομής, δεν συμπεριλαμβάνεται και η υποχρέωση ή η δυνατότητα της αποδέκτριας αρχής να εκδίδει τίτλο σε βάρος οφειλέτη της αιτούσας αρχής, με βάση τις διατάξεις της εθνικής της νομοθεσίας.

Η αμοιβαία συνδρομή περιορίζεται στην εκτέλεση από την αποδέκτρια αρχή του ενιαίου τίτλου που συνοδεύει την αίτηση εισπράξεως και ο οποίος έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Οδηγία (άρθρο 305 ν.4072/2012 άρθρο 12 Οδηγίας 2010/24 Ε.Ε.) στο Κράτος της αιτούσας αρχής, ή στη λήψη ασφαλιστικών μέτρων για την εξασφάλιση της εισπράξεως απαιτήσεως για την οποία, είτε δεν έχει εκδοθεί ακόμη τίτλος, είτε ο τίτλος που εκδόθηκε αμφισβητείται, και υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 309 παρ.1 που προεκτέθηκαν, και δεν επεκτείνεται και στην συγκρότηση νομίμου τίτλου, με εξαίρεση την επιβολή τόκων κατ' άρθρο 306 παρ.3 και 4 και των εξόδων είσπραξης κατ' άρθρο 313 του ν.4072/2012.(πρβλ. προτάσεις Γεν. Εισαγγελέα Jul. Kokott στην υπόθεση C-133/13, σκ.59)

Συνεπώς δεν τίθεται ζήτημα επιβολής εκ μέρους της ημεδαπής αποδέκτριας αρχής προστίμων εκπροθέσμου καταβολής κατ' άρθρα 57 ή 59 του Κ.Φ.Δ., και παρέλκει η απάντηση στο υποερώτημα αυτό, ως εδραζομένου σε εσφαλμένη προϋπόθεση.

Δ. Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, επί των υποβληθέντων υποερωτημάτων το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Τμήμα) γνωμοδότησε ομόφωνα ότι:

α) Επί αιτήματος αμοιβαίας συνδρομής των άρθρων 295 επ. του ν.4072/2012 που αφορά στην είσπραξη, ή στην λήψη ασφαλιστικών μέτρων για την διασφάλιση της είσπραξης, φόρου, καθώς και για τις, παρακολουθηματικού χαρακτήρα, απαιτήσεις της παρ.2 του άρθρου 296 του ν.4072/2012, που αφορούν σε φόρους, εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013).

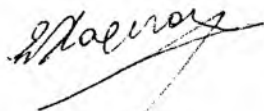
β) Αν ο ενιαίος τίτλος που συνοδεύει το αίτημα αμοιβαίας συνδρομής αφορά σε φόρο εισοδήματος και παρακρατούμενο φόρο στο εισόδημα, για την λήψη μέτρων διασφάλισης της εισπράξεως της απαιτήσεως, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 46 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, και

γ) Επί αιτήματος αμοιβαίας συνδρομής των άρθρων 295 επ. του ν.4072/2012 που αφορά στην εισπραξη, η ημεδαπή αποδέκτρια αρχή επιβάλλει τόκους υπερημερίας από την ημερομηνία παραλαβής της αιτήσεως εισπράξεως, σύμφωνα με την παρ.3 του άρθρου 306 του ν.4072/2012.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 4/12/2014

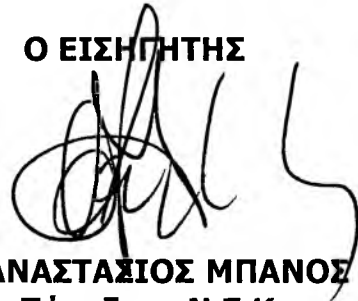
Η ΠΡΟΕΔΡΕΥΟΥΣΑ



ΣΤΥΛΙΑΝΗ ΧΑΡΙΤΑΚΗ
Νομικός Σύμβουλος του Κράτους



Ο ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ



ΑΝΑΣΤΑΣΙΟΣ ΜΠΑΝΟΣ
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

Γίνεται Δεκτή,

Αθήνα, 21/3/2016

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ
ΕΣΟΔΩΝ
Γ. ΠΙΤΣΙΛΗΣ