

Η ΑΙΤΗΣΗ ΑΝΑΣΤΟΛΗΣ ΕΝΩΠΙΟΝ ΤΗΣ ΔΕΔ

Νένα Π. Διονυσοπούλου *

[Α] ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Από τα άρθρα 20 παρ. 1, 94 και 95 του Συντάγματος συνάγεται ότι ο κοινός νομοθέτης υποχρεούται να εξασφαλίζει τη δυνατότητα έννομης προστασίας έναντι των εκτελεστών πράξεων των διοικητικών αρχών, η οποία δεν αφορά μόνο στην οριστική επίλυση της ένδικης διαφοράς, αλλά περιλαμβάνει και την προσωρινή δικαστική προστασία, δηλαδή τη λήψη του μέτρου που κρίνεται κατάλληλο για να αποσοβηθεί η ανεπανόρθωτη βλάβη που συνδέεται με την άμεση εκτέλεση της διοικητικής πράξης, ήτοι για να αποσοβηθεί η ματαίωση του σκοπού, για τον οποίο παρέχεται το κύριο ένδικο βοήθημα¹. Με τις διατάξεις του ενδέκατου κεφαλαίου του Ν 4174/2013 εισήχθη ειδική διοικητική διαδικασία ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών η οποία περιλαμβάνει αφενός την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά των πράξεων που περιοριστικά αναφέρονται (η οποία επιφέρει αυτοδίκαια αναστολή καταβολής του 50% του αμφισβητούμενου ποσού) και αφετέρου την άσκηση αιτήσεως αναστολής καταβολής του υπολοίπου 50% του αμφισβητούμενου ποσού ενώπιον του αυτού Οργάνου. Η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης δύναται να αναστείλει την πληρωμή του 50% του αμφισβητούμενου φόρου, μέχρι την κοινοποίηση της απόφασής επί της ενδικοφανούς προσφυγής μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η πληρωμή θα είχε ως συνέπεια ανεπανόρθωτη βλάβη για τον υπόχρεο. Ως «ανεπανόρθωτη» βλάβη, η αποσώβηση της οποίας καθιστά συνταγματικά επιβεβλημένη την παροχή προσωρινής προστασίας, νοείται όχι μόνον η κατά κυριολεξία μη αναστρέψιμη, αλλά και εκείνη, της οποίας η αποκατάσταση, υπό τις συγκεκριμένες οικονομικές και λοιπές συνθήκες, είναι για τον διάδικο δυσχερής σε τέτοιο βαθμό, ώστε να αδυνατεί πράγματι να την επιτύχει.

Ο παραπάνω αναφερόμενος μοναδικός λόγος αναστολής καταβολής ποσοστού 50% του αμφισβητούμενου φόρου, τέλους κλπ ακολουθεί το πνεύμα του άρθρου 202 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 34 του Ν 3900/2010 αποσκοπώντας στο ν' αποθαρρύνει την παρελκυστική προσφυγή στη Δικαιοσύνη (εν προκειμένω στη ΔΕΔ) με μοναδικό γνώμονα την καθυστέρηση εκπλήρωσης των νόμιμων υποχρεώσεων, όπως εν προκειμένω καταλογισθέντων φόρων και προστίμων. Έτσι λοιπόν ο αιτών την αναστολή ζητά και καλείται να αποδείξει όχι την δυσχερώς επανορθώσιμη βλάβη αλλά την ανεπανόρθωτη βλάβη που θα υποστεί από την εκτέλεση της προσβαλλόμενης δια ενδικοφανούς προσφυγής πράξης.

Η ανάγνωση των δημοσιευθέντων εντός του 2016 αποφάσεων της ΔΕΔ επί των αιτήσεων αναστολής που κατατέθηκαν και εξετάστηκαν καταδεικνύει την αδυναμία των αιτούντων αρχικά να αντιληφθούν τι ακριβώς πρέπει να συμπεριλάβουν στην αίτησή τους και στη συνέχεια με ποιο ακριβώς τρόπο να το αποδείξουν.

Στην παρούσα μελέτη θα προσπαθήσουμε να καταδείξουμε τις αδυναμίες αυτές αφενός επεξηγώντας:

- ✓ το ελάχιστο περιεχόμενο μίας αιτήσεως αναστολής,
- ✓ το ποιός νομιμοποιείται ενεργητικά να την ασκήσει,
- ✓ εντός ποίας προθεσμίας,
- ✓ κατά ποίων πράξεων της Διοίκησης μπορεί να στραφεί,
- ✓ τι πρέπει να προσκομισθεί επί ποινή απαραδέκτου,
- ✓ τι ακριβώς ζητά ο αιτών και για πόσο χρονικό διάστημα

κι αφετέρου προτείνοντας πιθανούς τρόπους απόδειξης των επί μέρους ισχυρισμών (όπως προκύπτουν από τη νομολογία των Διοικητικών Δικαστηρίων).

¹ ΣτΕ (ΕπΑν) 496/2011

[B] ΤΥΠΟΣ ΚΑΙ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ

B1. ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ (για ποιο λόγο ασκούμε αίτηση αναστολής)

Ο φορολογούμενος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη έχει εκδοθεί ρητά ή σιωπηρά σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, οφείλει (δυνητικά) να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης και ταυτόχρονα² να ζητήσει την αναστολή εκτέλεσης της προσβαλλόμενης αποφάσεως σύμφωνα με όσα λεπτομερώς περιγράφονται στο Ν 4174/2013 σε κοινό ή με δύο αυτοτελή (ξεχωριστά) δικόγραφα.

Η άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλει αυτοδικαίως την είσπραξη του 50% του αμφισβητούμενου ποσού, ενώ για το υπολειπόμενο 50% του ποσού αυτού δύναται ο φορολογούμενος να ζητήσει την αναστολή είσπραξης αυτού κατά τις προϋποθέσεις που ρητά διατυπώνει ο Νόμος.

Με την υποβολή της αιτήσεως αναστολής και μέχρι την έκδοση απόφασης επ' αυτής άλλως μέχρι την άπρακτη πάροδο του προβλεπόμενου χρονικού διαστήματος για την έκδοσή της, η υποχρέωση καταβολής του αμφισβητούμενου ποσού αναστέλλεται. Αυτό ωστόσο που ΔΕΝ αναστέλλεται επ' ουδενί είναι η τοκογονία του αμφισβητούμενου φόρου, προσαυξήσεων κλπ.

Επί αποδοχής δηλαδή από τη ΔΕΔ των αιτημάτων του φορολογούμενου περί προσωρινής προστασίας πρακτικά **δεν αναστέλλεται η εκτέλεση της προσβαλλόμενης πράξης καθ' εαυτής, αλλά απαγορεύεται η λήψη από τη Διοίκηση μέτρων αναγκαστικής είσπραξης του βεβαιωθέντος ποσού**

Τέλος, σε περίπτωση ευδοκίμησης της αιτήσεως αναστολής, αυτή **ισχύει για περιορισμένο χρονικό διάστημα**, δηλαδή:

- ✓ είτε μέχρι την κοινοποίηση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής στον υπόχρεο,
- ✓ είτε μέχρι την άπρακτη πάροδο του προβλεπόμενου χρονικού διαστήματος για την έκδοσή της αποφάσεως επί της ενδικοφανούς προσφυγής.

Μετά την κοινοποίηση της απορριπτικής αποφάσεως της ΔΕΔ επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή μετά την σιωπηρή απόρριψη αυτής, ο φορολογούμενος δεν θα καλύπτεται πλέον από την απόφαση της ΔΕΔ περί αναστολής και υποχρεούται (δυνητικά) ν' ασκήσει αφενός προσφυγή ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων κατά της (εν όλω ή εν μέρει) απορριπτικής αποφάσεως επί της ενδικοφανούς προσφυγής ΚΑΙ αφετέρου με υποχρεωτικά χωριστό δικόγραφο **ΝΕΑ αίτηση αναστολής ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων.**

B2. ΠΡΟΘΕΣΜΙΕΣ ασκήσεως αιτήσεως αναστολής και έκδοσης αποφάσεως από τη ΔΕΔ

Σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του Ν 4174/2013 η αίτηση αναστολής πρέπει να υποβάλλεται (ταυτόχρονα με την ενδικοφανή προσφυγή σε ένα ή σε δύο αυτοτελή δικόγραφα) από τον υπόχρεο **εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών** από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η ως άνω προθεσμία κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου αναστέλλεται.

Η μη τήρηση των ανωτέρω προϋποθέσεων έχει ως αποτέλεσμα την τύποις απόρριψη της αιτήσεως αναστολής³.

Δεν θα πρέπει να ξεχνάμε πως :

- ✓ Η προθεσμία υπολογίζεται σε ημερολογιακές μέρες και όχι σε εργάσιμες, ξεκινώντας από την επομένη της κοινοποίησης της πράξης μέρα.
- ✓ Σύμφωνα με το άρθρο 7 του Ν 4174/2013 εάν η εκπνοή προθεσμίας για την άσκηση του δικογράφου, συμπίπτει με επίσημη αργία, Σάββατο ή Κυριακή, η προθεσμία παρατείνεται μέχρι την αμέσως επόμενη ημέρα, κατά την οποία η Φορολογική Διοίκηση λειτουργεί για το κοινό.
- ✓ Η αίτηση αναστολής που υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση λογίζεται ότι υποβλήθηκε στην ημερομηνία που κατατίθεται και πρωτοκολλείται από τη Φορολογική Διοίκηση.

² ΔΕΔ Αθηνών 97/2016

³ ΔΕΔ Θεσσαλονίκης 27/29-1-2016 , 109/12-5-2016

ΔΕΔ Αθηνών 76/6-5-2016, 365/2016, 100/2016, 97/2016

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 63 παρ. 4 του Ν 4174/2013 εάν δεν εκδοθεί απόφαση εντός τριάντα (30) ημερών από την υποβολή της αίτησης στη Φορολογική Διοίκηση, η αίτηση αναστολής θεωρείται ότι έχει απορριφθεί.

Κατά τη διάρκεια των τριάντα αυτών ημερών εκ του Νόμου αναστέλλεται η καταβολή του υπολοίπου 50% του αμφισβητούμενου ποσού.

B3. ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΗ ΝΟΜΙΜΟΠΟΙΗΣΗ

(ποιος ασκεί παραδεκτά αίτηση αναστολής και με ποιο τρόπο αποδεικνύει την ιδιότητά του)

Δικαίωμα άσκησης αιτήσεως αναστολής έχει ο καθού η εκδοθείσα και προσβαλλόμενη δια της ενδικοφανούς προσφυγής διοικητική πράξη ή παράλειψη.

Δεν πρέπει ταυτόχρονα να ξεχνάμε πως δικαίωμα άσκησης αιτήσεως αναστολής έχει σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας και :

- ✓ ο κηδεμόνας της σχολάζουσας κληρονομιάς
- ✓ ο προσωρινός διαχειριστής όταν υφίσταται επιδικία
- ✓ ο μεσεγγυούχος
- ✓ ο σύνδικος πτωχεύσεως⁴
- ✓ ο ασκών τη γονική μέριμνα ανηλίκου
- ✓ ο επίτροπος (και επί πλειονων από τον έναν από αυτούς) του τελούντος σε δικαστική συμπαράσταση
- ✓ ο ή οι κληρονόμοι του θανόντος φορολογούμενου⁵
- ✓ οι αποκλειστικά κατονομαζόμενοι αλληλέγγυα συνευθυνόμενοι του άρθρου 50 του ν 4174/2013 ΕΦΟΣΣΟΝ προσβάλλουν ατομικά δια ενδικοφανούς προσφυγής και την καταλογιστική πράξη της Διοίκησης⁶ (ή συνυπογράφοντας το σχετικό δικόγραφο της νομικής οντότητας) .

Επί μετατροπών ή συγχωνεύσεων νομικών προσώπων δεν πρέπει να ξεχνάμε πως επέρχεται αυτοδίκαια **καθολική διαδοχή** και ως εκ τούτου το νομικό μόρφωμα που θα προκύψει από την μετατροπή ή τη συγχώνευση συνεχίζει τις εκκρεμείς δίκες αυτοδικαίως⁷ εκπροσωπούμενο από το νόμιμο εκπρόσωπο που θα οριστεί.

Τέλος, οι τελευταίοι κύριοι ή ψιλοί κύριοι ή επικαρπωτές ή επιφανειούχοι των ακινήτων ευθύνονται εκ του Νόμου εις ολόκληρον μαζί με τους υπόχρεους για την πληρωμή του ΕΝ.Φ.Ι.Α. που βαρύνει το δικαίωμα που απέκτησαν έχουν δικαίωμα να προσφύγουν στη διαδικασία του άρθρου 63 του Ν 4174/2013 εντός εξήντα (60) ημερών από την κοινοποίηση με συστημένη επιστολή της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης, χωρίς να διευκρινίζεται εάν η προθεσμία άσκησης αιτήσεως αναστολής είναι τριάντα ή εξήντα μέρες (ακολουθώντας αυτή της ενδικοφανούς προσφυγής) .

Για τις όλες τις ως άνω περιπτώσεις, υποχρεωτικώς με την άσκηση της αιτήσεως αναστολής συνυποβάλλονται ΜΕ ΠΟΙΝΗ ΑΚΡΟΤΗΤΑΣ και τα νομιμοποιητικά έγγραφα από τα οποία προκύπτει η ενεργητική νομιμοποίηση και η ιδιότητα του αιτούντος.

Ενδεικτικά αναφέρουμε :

- ✓ δικαστικές αποφάσεις μετά των σχετικών πιστοποιητικών – ειδικά σε περιπτώσεις πτωχεύσεως και κληρονομικής διαδοχής,
- ✓ καταστατικά (σύσταση και τροποποίηση) συνοδευόμενα από πιστοποιητικό δημοσίευσης / μη λύσεως κλπ ,
- ✓ συμβολαιογραφικές πράξεις και πιστοποιητικό μεταγραφής/ καταχώρησης όταν πρόκειται για μεταγεγραπτέες πράξεις,
- ✓ εκθέσεις δικαστικών επιμελητών,
- ✓ πιστοποιητικά δημοτολογίου,
- ✓ αποφάσεις γενικών συνελεύσεων ή διοικητικών συμβουλίων,
- ✓ λοιπά πιστοποιητικά,
- ✓ έγγραφα αλλοδαπής προέλευσης νομίμως μεταφρασμένα και επικυρωμένα⁸.

⁴ ΣτΕ 25/2015

⁵ ΔΕΔ Αθηνών 96/23-5-2016, 120/3-6-2016

⁶ ΔΕΔ Αθηνών 65 και 66/18-4-2016, 96/4-5-2016, 131/6-6-2016

⁷ ΔΕΔ Θεσ. 119/20-5-2016

⁸ ΔΕΔ Αθηνών 96/2016

Τονίζουμε μετ' επιτάσεως πως στα νομικά πρόσωπα απαιτείται ΜΕ ΠΟΙΝΗ ΑΚΥΡΟΤΗΤΑΣ το σύνολο των εγγράφων (από της συστάσεως μέχρι και την ημερομηνία κατάθεσης του δικογράφου, άσχετα αν ήδη προσκομίσθηκαν στον έλεγχο, βρίσκονται ήδη στο διοικητικό φάκελο ή μνημονεύονται στο σώμα των εκθέσεων ελέγχου) που δημοσιεύθηκαν στο ΦΕΚ/Ειρηνοδικείο/Πρωτοδικείο/ΓΕΜΗ και αφορούν τα ελάχιστα στοιχεία που εκ του Νόμου υποχρεωτικά δημοσιεύονται μαζί με τα έγγραφα που πιστοποιούν τη σχετική δημοσίευση ΚΑΙ μη λύση της νομικής οντότητας.

Στα έγγραφα αυτά θα πρέπει να προσθέσουμε – με ποινή ακυρότητας δηλαδή με κίνδυνο ν' απορριφθεί η αίτηση αναστολής τύποις - **ΚΑΙ τα νομιμοποιητικά έγγραφα του εκπροσώπου της νομικής οντότητας.**

Σε περίπτωση που έχουμε περισσότερους του ενός αιτούντες (πχ. στην περίπτωση που προσφεύγουν φυσικά και νομικό πρόσωπο ταυτόχρονα, ή συγκληρονόμοι/λοιποί συνυπόχρεοι) η ΔΕΔ δύναται, εξετάζοντας την οικονομική κατάσταση ενός εκάστου ξεχωριστά να κάνει δεκτή την αίτηση αναστολής για μερικούς μόνο από τους αιτούντες .

Αυτό που πρέπει να διευκρινισθεί είναι το γεγονός ότι **οι προσωπικά και αλληλεγγύως με τους πρωτοφειλέτες συνυπεύθυνοι με την προσωπική του περιουσία προς καταβολή**, όπως αναλυτικά απαριθμούνται στη διάταξη του άρθρου 50 του Ν 4174/2013 ή ειδικά αναφέρονται σε ειδικούς Νόμους δηλαδή :

- ✓ πρόσωπα που είναι πρόεδροι, διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι,
- ✓ εντεταλμένοι στη διοίκηση
- ✓ εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους,
- ✓ οι κατά το χρόνο διάλυσης μέτοχοι ή εταίροι κεφαλαιουχικών εταιρειών με ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα (10%) τοις εκατό μέχρι του ποσού των αναληφθέντων κερδών ή απολήψεων σε μετρητά ή σε είδος λόγω της ιδιότητας του μετόχου ή εταίρου κατά τα τρία (3) τελευταία έτη προ της λύσης
- ✓ ομόρρυθμοι εταίροι
- ✓ μέλη ΕΠΕ μέχρι του ποσού συμμετοχής τους στο εταιρικό κεφάλαιο

αν **δεν** συνυπογράψουν την ενδικοφανή προσφυγή που ασκεί η εταιρία της οποίας τυγχάνουν νόμιμοι εκπρόσωποι **Ή δεν** ασκήσουν εμπρόθεσμα αυτοτελή ενδικοφανή προσφυγή σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 7 του άρθρου 50 του Ν 4174/2013 **ΔΕΝ ΝΟΜΙΜΟΠΟΙΟΥΝΤΑΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΑ Ν'ΑΣΚΗΣΟΥΝ ΑΙΤΗΣΗ ΑΝΑΣΤΟΛΗΣ κατά τις διατάξεις του Ν 4174/2013 ενώπιον της ΔΕΔ (στρεφόμενοι πρωτίστως κατά της ατομικής βεβαίωσης και κατά δεύτερο λόγο κατά της καταλογιστικής πράξεως) αλλά ανακοπή και αίτηση αναστολής κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας και του ΚΕΔΕ ενώπιον του κατά τόπον αρμοδίου Μονομελούς Πρωτοδικείου προσβάλλοντας συγκεκριμένες πράξεις διοικητικής αναγκαστικής είσπραξης ληξιπρόθεσμων οφειλών**⁹.

B4. ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ

Δεν προσβάλλονται όλες οι διοικητικές πράξεις με ενδικοφανή προσφυγή, ούτε χωρεί αίτηση αναστολής αυτών.

Παραδεκτά λοιπόν προσβάλλονται οι εκδιδόμενες κατά τα 32, 33, 34 και 35 του Ν 4174/2013 πράξεις προσδιορισμού φόρου που αφορούν τις φορολογίες στις οποίες εφαρμόζεται ο Ν 4174/2013 δηλαδή:

- ✓ Φόρο Εισοδήματος.
- ✓ Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.).
- ✓ Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.).
- ✓ Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικίων και Κερδών από Τυχερά Παίγνια.
- ✓ Φόρους, τέλη, εισφορές ή χρηματικές κυρώσεις που αναφέρονται στο Παράρτημα του Ν 4174/2013 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει σήμερα.
- ✓ Χρηματικές κυρώσεις και τόκους, οι οποίοι προβλέπονται από τον Ν 4174/2013.

⁹ ΔΕΔ ΑΘ 106/26-5-2016 (αντιπαραβολή και με την ΔΕΔ ΑΘ 84/16-5-2016)

ΤΟΝΙΖΟΥΜΕ πως **δε χωρεί αίτηση αναστολής κατά τις διατάξεις του εδ. β' της παρ. 3 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 :**

- ✓ επί του άμεσου προσδιορισμού του φόρου¹⁰,
- ✓ επί πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου που εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική του δήλωση¹¹
- ✓ επί των ταμειακών βεβαιώσεων και κατά αυτοτελών πράξεων αναγκαστικής είσπραξης δημοσίων εσόδων¹².
- ✓ των προστίμων του άρθρου 31 παρ. 4 του Ν 3446/2008 (τέλη κυκλοφορίας)¹³.

Σε γενικές γραμμές πρέπει να ακολουθούμε τον εξής εύκολο **κανόνα** : Της κοινοποίησής της εκθέσεως ελέγχου και της προσβαλλόμενης (με ενδικοφανή προσφυγή) πράξης που εκδίδεται κατόπιν ελέγχου που έλαβε χώρα σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν 4174/2013 **προηγείται η διαδικασία του άρθρου 28 του Ν 4174/2013**¹⁴ η οποία κατά τις επιταγές του Συντάγματος διασφαλίζει το δικαίωμα της προηγούμενης ακροάσεως και **δεν προσβάλλεται** με ενδικοφανή προσφυγή, ούτε χωρεί αίτηση αναστολής καθόσον ελλείπει παντελώς η εκτελεστότητα¹⁵ κατά τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν 4174/2013. Η παραπάνω περιγραφόμενη διαδικασία **περιλαμβάνει την κοινοποίηση στον υπό έλεγχο φορολογούμενο αφενός της πράξης προσωρινού προσδιορισμού του φόρου και αφετέρου του σημειώματος διαπιστώσεων (κατά των οποίων έχουμε 20 μέρες προθεσμία να απαντήσουμε εγγράφως)**.

Β5. ΔΙΚΟΓΡΑΦΟ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΑ ΣΥΝΥΠΟΒΑΛΛΟΜΕΝΑ ΕΓΓΡΑΦΑ

[α] Η αίτηση αναστολής υποβάλλεται (εγγράφως) στην αρμόδια φορολογική αρχή από τον υπόχρεο και πρέπει ρητά :

- ✓ να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του,
- ✓ να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία,
- ✓ την προσβαλλόμενη πράξη,
- ✓ τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών,
- ✓ την διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου.

Επισημαίνουμε πως σε κάθε περίπτωση μεταβολής των στοιχείων επικοινωνίας που επήλθε μετά την υποβολή του δικογράφου, ο υπόχρεος οφείλει να γνωστοποιεί εγγράφως αυτά στη Διεύθυνση

¹⁰ ΔΕΔ Αθηνών 82/16-5-2016, 83/16-5-2016, 69/21-4-2016

¹¹ ΔΕΔ Αθ 38/14-4-2016, 112/1-6-2016, 91 και 92/19-5-2016, 83/16-5-2016, 71/22-4-2016

ΔΕΔ Θεσσαλονίκης 125/2016, 144/2-6-2016, 138/1-6-2016, 125/27-5-2016

¹² ΔΕΔ Αθ 98,98/1-6-2016

¹³ ΔΕΔ Αθηνών 113/1-6-2016, 36/5-4-206

¹⁴ ΑΠΟΦ.ΔΕΛ//2013 (ΑΠΟΦ. ΔΕΛ.Α1198404 ΕΞ ΦΕΚ Β 3366 2013) του Γ.Γ.Δ.Ε. «Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα 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 την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. 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 ανταπόκριση του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα 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».

¹⁵ ΔΕΔ Θεσ 365/20-4-2016 και 81/15-4-2016

Επίλυσης Διαφορών, διαφορετικά οι κοινοποιήσεις γίνονται νομίμως βάσει των αρχικά δηλωθέντων στοιχείων.

Επίσης, υπόχρεο φυσικό ή νομικό πρόσωπο, που δεν έχει την κατοικία ή την έδρα του στην Περιφέρεια Αττικής ή Θεσσαλονίκης, οφείλει, με την αίτηση αναστολής να διορίζει ως αντίκλητο, πρόσωπο που έχει την κατοικία ή τον χώρο της εργασίας του εντός αυτής και να αναφέρει τα πλήρη στοιχεία επικοινωνίας με αυτόν (όνομα, επώνυμο, πατρώνυμο, επάγγελμα, διεύθυνση επικοινωνίας, τηλέφωνο, τηλεομοιοτυπία, ηλεκτρονικό ταχυδρομείο).

[β] Με την αίτηση αναστολής υποβάλλονται στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και τα αποδεικτικά στοιχεία με τα οποία τεκμηριώνονται οι ισχυρισμοί του αιτούντος και **απαραιτήτως υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 ν. 1599/1986 στην οποία ο αιτών δηλώνει :**

- ✓ τα παγκόσμια έσοδα¹⁶ ή εισοδήματά του από κάθε πηγή κατά το προηγούμενο και κατά το τρέχον έτος (δηλαδή για δύο έτη)
- ✓ την περιουσιακή του κατάσταση στην Ελλάδα και οπουδήποτε στην αλλοδαπή¹⁷ κατά το χρόνο κατάθεσης της αίτησης αναστολής.

Αν ο αιτών είναι φυσικό πρόσωπο, δηλώνονται **επιπλέον** και τα παγκόσμια έσοδα ή εισοδήματα από κάθε πηγή κατά το προηγούμενο και κατά το τρέχον έτος, καθώς και η περιουσιακή κατάσταση οπουδήποτε στην Ελλάδα και στην αλλοδαπή **του ή της συζύγου και των ανηλίκων τέκνων αυτού κατά το χρόνο κατάθεσης της αίτησης αναστολής**^{18 19}.

Αν ο αιτών είναι νομικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής νομική οντότητα, δηλώνονται **επιπλέον** και τα παγκόσμια έσοδα ή εισοδήματα από κάθε πηγή κατά το προηγούμενο και κατά το τρέχον έτος, καθώς και η περιουσιακή κατάσταση οπουδήποτε στην Ελλάδα και στην αλλοδαπή, κατά το χρόνο κατάθεσης της αίτησης αναστολής²⁰, **των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στο κεφάλαιο των οποίων συμμετέχει ο αιτών καθώς και των φυσικών προσώπων που σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις ευθύνονται ατομικά για τις φορολογικές υποχρεώσεις του αιτούντος.**

Η περιουσιακή κατάσταση περιλαμβάνει:

- ✓ τα εμπράγματα και ενοχικά δικαιώματα σε ακίνητα,
- ✓ τις καταθέσεις οποιουδήποτε είδους και τα συναφή τραπεζικά προϊόντα,
- ✓ τις επενδύσεις σε κινητές αξίες,
- ✓ τα μηχανοκίνητα ιδιωτικά μέσα μεταφοράς,
- ✓ τα δάνεια και τις δωρεές,
- ✓ τις μετοχές, τα μερίδια, τα δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής σε κεφάλαιο σε οποιασδήποτε μορφής νομική οντότητα, όπως ορίζεται στην παράγραφο 3 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 4174/2013)
- ✓ τα εμπράγματα και ενοχικά δικαιώματα σε κινητά αξίας άνω των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ.

Μαζί με την περιουσιακή κατάσταση δηλώνεται από τον αιτούντα **και η εκτιμώμενη αγοραία αξία των περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνονται σε αυτήν**, ενώ για τα ακίνητα δηλώνεται και η αντικειμενική αξία αυτών²¹.

Αυτό που δεν πρέπει να ξεχνάμε είναι το γεγονός ότι δεν αρκεί η απαρίθμηση των περιουσιακών στοιχείων και η αναγραφή της αξίας αυτών. Για κάθε ένα από αυτά πρέπει να προσκομίζεται φωτοαντίγραφο (που πληροί τις προϋποθέσεις του δημοσίου ή ιδιωτικού εγγράφου κατά τις διατάξεις του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας) **του συστατικού της κτήσεως τίτλου** (ενδεικτικά αναφέρουμε συμβολαιογραφική πράξη αγοράς ακινήτου μαζί με το σχετικό πιστοποιητικό μεταγραφής/ καταχώρησης, απόδειξη αγοράς, άδεια κυκλοφορίας, ιδιωτικά συμφωνητικά, πινάκια κ.ο.κ.).

Τα ανωτέρω στοιχεία πρέπει να δηλώνονται σε κάθε περίπτωση, έστω και αρνητικά²², δηλαδή ότι δεν υπάρχουν. (π.χ. «δεν διαθέτω άλλο έσοδο, εισόδημα ή περιουσιακό στοιχείο, πέραν των αναφερόμενων στην παρούσα υπεύθυνη δήλωση»).

¹⁶ ΔΕΔ ΑΘ 70/21-4-2016

¹⁷ ΔΕΔ ΑΘ 77/12-5-2016, 70/21-4-2016

¹⁸ ΔΕΔ ΑΘ 110/1-6-2016, 79/12-5-2016

¹⁹ Παρόλο που δεν αναφέρεται στο Νόμο, οφείλουμε να εξομοιώσουμε το γάμο, πολιτικό ή θρησκευτικό, με το σύμφωνο συμβίωσης.

²⁰ ΔΕΔ ΑΘ 84/16-5-2016

²¹ ΔΕΔ ΑΘ 124/3-6-2016, 104/26-5-2016, 100/25-5-2016

²² ΔΕΔ Θεσσαλονίκης 17/26-1-2016

Αν ο αιτών τηρεί λογιστικά βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ. κατά τη διπλογραφική μέθοδο, με την αίτηση αναστολής **συνυποβάλλονται ΚΑΙ ο τελευταίος ισολογισμός και το τελευταίο αναλυτικό ισοζύγιο γενικής λογιστικής του τρέχοντος έτους.**

Ο υπόχρεος ταυτόχρονα με την υποβολή της αιτήσεως αναστολής, συνυποβάλλει στην αρμόδια φορολογική αρχή **και ηλεκτρονικό φάκελο** (σε οπτικό δίσκο – CD ή USB κλπ.), στον οποίο περιλαμβάνονται σε μαγνητική μορφή και σε οποιαδήποτε αναγνώσιμη μορφή αρχείου:

- ✓ η αίτηση αναστολής σε περίπτωση αυτοτελούς υποβολής,
- ✓ τα έγγραφα και δικαιολογητικά που επικαλείται (σε ηλεκτρονικά αρχεία), **συνοδευόμενο από υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 ν. 1599/1986**, με την οποία δηλώνεται το ακριβές του περιεχομένου των στοιχείων του ηλεκτρονικού φακέλου.

Αίτηση αναστολής για την οποία δεν προσκομίζονται τα προαναφερθέντα στοιχεία **απορρίπτεται**²³.

Αυτό που πρέπει να επισημάνουμε είναι το γεγονός ότι η ΔΕΔ ορθώς απορρίπτει τις αιτήσεις από τις οποίες λείπει έστω κι ένα έγγραφο από τα παραπάνω αναλυτικά αναφερόμενα²⁴. Η διαδικασία είναι σοβαρή και το ζητούμενο είναι η ορθή και αντικειμενική στάθμιση του δημοσίου συμφέροντος με την πραγματική οικονομική αδυναμία / ανεπανόρθωτη βλάβη του αιτούντος.

Τέλος, θεωρούμε μάταιο να καταθέσουμε αίτηση αναστολής στην οποία εσκεμμένα ή εκ παραδρομής θα παραλείψουμε να συμπεριλάβουμε την αναγραφή και δήλωση κάποιων εισοδημάτων τα οποία εμφανίζονται στις αντίστοιχες στήλες / κωδικούς στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος²⁵. Η αίτηση αναστολής θ' απορριφθεί.

[Γ] ΑΝΕΠΑΝΟΡΘΩΤΗ ΒΛΑΒΗ : οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί

Γ1. ΓΕΝΙΚΑ

Η αίτηση αναστολής του Ν 4174/2013, όπως πλειστάκις επισημάνθηκε, εισάγει μία δίκαιη ισορροπία ανάμεσα στην αξίωση του Δημοσίου να μπορεί να εισπράττει τα οφειλόμενα σε αυτό ποσά με αποτελεσματικό τρόπο και στην αξίωση του οφειλέτη για παροχή έγκαιρης και αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας, όμοια με αυτή που αναλυτικά περιγράφεται στον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Ο επιδιωκόμενος σκοπός του αιτούντος ΔΕΝ ΕΙΝΑΙ η αναστολή της ισχύος των διοικητικών πράξεων, αλλά η **προσωρινή αδρανοποίηση της δυνατότητας της Διοίκησης προς πραγμάτωση του περιεχομένου τους, στο πλαίσιο του διοικητικού καταναγκασμού, μέχρι την έκδοση αποφάσεως της ΔΕΔ επί του κυρίου ενδίκου βοηθήματος**. Τούτο σημαίνει πρακτικά ότι ζητούμε αποχή της αρχής που την εξέδωσε από πάσης ενεργείας προς εκτέλεση αυτής. Το αντίθετο θα προκαλούσε ανεπανόρθωτη βλάβη στον αιτούντα την αναστολή.

Οι διατάξεις του Ν 4174/2014 αποσυνδέουν το παραδεκτό της αιτήσεως αναστολής από το προδήλωσ βάσιμο²⁶ της ενδικοφανούς προσφυγής, όπως δηλαδή συμβαίνει στην αντίστοιχη διαδικασία (άρθρο 202 παρ.2γ ν 2717/1999) ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου.

Την ίδια στιγμή όμως, η ΔΕΔ στερείται δικαιοδοσίας έκδοσης αποφάσεως περί **απαγόρευσης λήψης στοχευμένων μέτρων επί συγκεκριμένων**²⁷ **περιουσιακών στοιχείων**, κινητών ή ακίνητων, αναγκαστικής είσπραξης, γεγονός που πρακτικά σημαίνει πως προϋπόθεση έκδοσης θετικής αποφάσεως είναι η πλήρης απόδειξη ανεπανόρθωτης βλάβης. Όπως ελέγχθη ήδη από την εισαγωγή της παρούσας μελέτης ως «ανεπανόρθωτη» βλάβη, νοείται όχι μόνον η κατά κυριολεξία μη αναστρέψιμη, αλλά κι εκείνη, της οποίας η αποκατάσταση, υπό τις συγκεκριμένες οικονομικές και λοιπές συνθήκες, είναι για τον αιτούντα την αναστολή δυσχερής σε τέτοιο βαθμό, ώστε να αδυνατεί πράγματι να την επιτύχει.

²³ Ενδεικτικά αναφέρουμε τις ΔΕΔ Αθ 94/2016, 37/18-4-2016, 121/3-6-2016, 119/3-6-2016, 111/1-6-2016, 110/1-6-2016, 95/20-5-2016, 90/18-5-2016, 86 και 87/17-5-2016, 77/12-5-2016, 75/6-5-2016, 61 έως 65/18-4-2016, 67 και 68/18-4-2016

ΔΕΔ Θεσ 6/12-1-2016

²⁴ ΔΕΔ Αθηνών 131/2016, 120/3-6-2016 125/3-6-2016

²⁵ ΔΕΔ Αθηνών 89/18-5-2016, 78/12-5-2016

²⁶ ΔΕΔ Αθ 80/12-5-2016

²⁷ ΔΕΔ Αθ 74/5-5-2016

ΔΕΔ Θεσσαλονίκης 74 και 76/12-4-2016, 17/26-1-2016

Έτσι λοιπόν, ο αιτών την αναστολή καλείται να επιχειρηματολογήσει (με νόμο και ουσία βάσιμους λόγους προς επίρρωση των οποίων προσκομίζει, συσχετίζει και επεξηγεί πλήθος αποδεικτικών εγγράφων) και να αποδείξει ΣΩΡΡΕΥΤΙΚΑ πως βάσει των ειλικρινών εισοδημάτων που δηλώνει τόσο στη φορολογική του δήλωση, όσο και στα λοιπά στοιχεία που προσκομίζει, δεδομένων των λοιπών επίσης αποδεικνυόμενων οικονομικών του υποχρεώσεων :

αφενός αδυνατεί (διαζευκτικά)

- ✓ είτε να καταβάλει εφάπαξ το βεβαιωθέν ποσό,
- ✓ είτε να το ρυθμίσει, μη πληρώντας τις προϋποθέσεις που αναλυτικά περιγράφονται στη διάταξη του άρθρου 43 του Ν 4174/2013

κι αφετέρου (ταυτόχρονα)

- ✓ η λήψη αναγκαστικών μέτρων είσπραξης εκ μέρους της Διοίκησης εις βάρος της ατομικής ή της εταιρικής περιουσίας θα προκαλέσει βλάβη που υπό τις οικονομικές και όχι μόνο συνθήκες που ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ αναπτύσσει στο δικόγραφο του θα καταστεί αδύνατο να αποκατασταθεί.

Πρακτικά, θα πρέπει να καταδείξει πως για κάθε ένα από τα κινητά και ακίνητα που συμπεριλαμβάνονται στον υποχρεωτικά συνυποβληθέντα πίνακα περιουσιακής κατάστασης η λήψη μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης θα προκαλέσει ανεπανόρθωτη βλάβη. Ταυτόχρονα δε, θα πρέπει να αναλύσει σε βάθος τριμήνου (για όση δηλαδή χρονική περίοδο έχει εκ του Νόμου ισχύ η απόφαση περί αναστολής καταβολής του 50% το βεβαιωμένου ποσού) το σύνολο των οικονομικών του υποχρεώσεων **ΠΡΟΣΚΟΜΙΖΝΤΑΣ** για το λόγο αυτό οποιοδήποτε έγγραφο αποδεικνύει τα έξοδα αυτά.

Η απλή αναφορά σε κονδύλια ή στο είδος της ανεπανόρθωτης βλάβης που θα υποστεί δίχως αυτά ν' αποδεικνύονται από τα σχετικά έγγραφα καθιστά τους ισχυρισμούς ΑΟΡΙΣΤΟΥΣ²⁸ και έχει ως αποτέλεσμα την ουσία ΑΠΟΡΡΙΨΗ της αιτήσεως αναστολής.

Γ2. ΦΥΣΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ

Το φυσικό πρόσωπο θα ισχυρισθεί και πιθανολογούμε πως θα καταφέρει ν' αποδείξει²⁹ πως η καταβολή του 50% του αμφισβητούμενου φόρου ή προστίμου βρίσκεται εκτός των οικονομικών του δυνατοτήτων και προφανώς δεν μπορεί να εξυπηρετηθεί χωρίς να προκαλέσει στον ίδιο και στην οικογένειά του ανεπανόρθωτη βλάβη, εάν προς απόδειξη των ισχυρισμών του, προσκομίσει και συνδυαστικά σχολιάσει :

- ✓ Δήλωση Περιουσιακής Κατάστασης του ιδίου και της συζύγου του και των τέκνων κατά το άρθρο 203 ν.2717/1999.
- ✓ Υπεύθυνη Δήλωση του ν.1599/1986 με την οποία δηλώνει ότι ο ίδιος και η σύζυγός του και τα τέκνα του δεν έχουν άλλα εισοδήματα από άλλη πηγή και άλλη περιουσία πλην εκείνων που αναφέρονται στις προσκομισθείσες φορολογικές δηλώσεις Ε1 και Ε9 και τις εκκαθαρίσεις αυτών κατά τα τελευταία πέντε (5) έτη, καθώς και ότι το υπόλοιπο των τραπεζικών καταθέσεων του ιδίου και τις συζύγου του ανέρχεται στο ποσό των Χ € (σε κάθε περίπτωση το ποσό αυτό θα πρέπει να υπολείπεται του 50% του βεβαιωθέντος φόρου , προστίμου κλπ) .
- ✓ Αντίγραφο Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος του αιτούντος καθώς και της Δήλωσης Ε3 του ιδίου και/ή της συζύγου εφόσον είναι υπόχρεοι στην υποβολή τοιαύτου εντύπου.
- ✓ Δήλωση ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων του ιδίου, της συζύγου και των τέκνων
- ✓ Εκκαθαριστικά Σημειώματα των τελευταίων πέντε οικονομικών ετών
- ✓ Βεβαιώσεις μισθοδοσίας / συντάξεων / λοιπών παγίως ή μη χορηγούμενων προνοιακών και όχι μόνο επιδομάτων
- ✓ Αντίγραφα Βιβλιαρίων Καταθέσεων και Κινήσεων Λογαριασμών ενημερωμένα την ημερομηνία καταθέσεως της αιτήσεως αναστολής
- ✓ Αντίγραφα δανειακών συμβάσεων – συμπεριλαμβανομένων και Τραπεζικών διακανονισμών - και αντίστοιχου πίνακα πληρωμών του αιτούντος και της συζύγου του (ομοίως για καταναλωτικά δάνεια και πιστωτικές κάρτες)
- ✓ Αντίγραφο Δελτίου Οικονομικής Παρακολούθησης σχετικά με τη δαπάνη διδάκτρων για το ανήλικο τέκνο, ή βεβαίωση φοίτησης πανεπιστημίου εσωτερικού ή εξωτερικού .
- ✓ Επαναλαμβανόμενες ιατρικές συνταγές σε συνδυασμό με αποφάσεις ή γνωμοδοτήσεις που αποδεικνύουν την ύπαρξη χρόνιας πάθησης και υποχρεώνουν τον αιτούντα ή μέλος της

²⁸ ΔΕΔ Θ 105/26-5-2016,

²⁹ ΔΕΔ Θεσσαλονίκης 103/2016

- οικογένειάς του σε αδιάλειπτη χρήση φαρμάκων ή λήψη θεραπειών ή λοιπής ιατρικής περίθαλψης καθώς επίσης και το ποσό που δαπανάται σε μηνιαία βάση για αυτά
- ✓ Αντίγραφο απόδειξης είσπραξης ενοικίου για την επαγγελματική ή οικογενειακή στέγη
 - ✓ Αντίγραφα μισθωτικών συμβάσεων, λογαριασμών ΔΕΗ, ΕΥΔΑΠ κοινοχρήστων και λοιπών παγίων εξόδων για την οικογενειακή και επαγγελματική στέγη του αιτούντος και της/του συζύγου του
 - ✓ Ρητή μνεία σχετικά με τον προσδιορισμό των παγκόσμιων εισοδημάτων από κάθε πηγή (δεν παραλείπουμε τον τεκμαρτό προσδιορισμό). Αν υφίσταται πραγματική μείωση εισοδημάτων το μνημονεύουμε ρητά.
 - ✓ Αντίγραφο πληρωμής ασφαλιστικών εισφορών για τον ίδιο και τη σύζυγο
 - ✓ Αντίγραφο ρύθμισης ληξιπρόθεσμων χρεών
 - ✓ Απαρίθμηση και περιγραφή ακίνητης και κινητής περιουσίας (προσκομίζουμε πάντα τους τίτλους κτήσεως όπως παραπάνω ελέγχθη, όπως και κάθε άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο. Δεν παραλείπουμε ποτέ να αναφέρουμε το είδος και το ποσοστό της κυριότητας ή της δουλειάς επί ακινήτων, όπως επίσης το ποσό και το είδος και τον υπερ ου το βάρος των ακινήτων, δηλαδή προσημειώσεις υποθηκών και επωνυμία Τραπεζικού Ιδρύματος)
 - ✓ Περιγράφουμε αναλυτικά τις δαπάνες (προσκομίζοντας τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία) για : α) απόκτηση περιουσιακών στοιχείων τόσο κατά το τρέχον, όσο και κατά το προηγούμενο οικονομικό έτος, β) για την τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων και γ)δεν παραλείπουμε , ν' αναφέρουμε την ύπαρξη τυχούσης ζημίας από επιχειρηματική δραστηριότητα

Πρέπει να τονίσουμε μετ' επιτάσεως πως η ΔΕΔ ακολουθεί κατά γράμμα την ήδη παγιωμένη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας. Κάπως έτσι, θεωρούμε απίθανο να γίνει δεκτός ισχυρισμός του αιτούντος που θα έχει ως ακολούθως :

- ✓ η τυχόν κατάσχεση και εν συνεχεία ο πλειστηριασμός της βεβαρημένης με προσημείωση υποθήκης πρώτης κατοικίας, όπου διαμένει με την οικογένειά του/της, θα έχει ως συνέπεια την ανεπανόρθωτη βλάβη της και συνακόλουθα την οικονομική της καταστροφή, καθώς στερείται την απαιτούμενη φοροδοτική ικανότητα να πληρώσει τον καταλογιζόμενο σε βάρος της φόρο ... καθότι τα ατομικά της εισοδήματα είναι σχεδόν μηδενικά και κινδυνεύει να εξαθλιωθεί οικονομικά. Σε μία τέτοια περίπτωση θα έπρεπε να είναι τα οικογενειακά εισοδήματα τα οποία θα πρέπει να συμπεριληφθούν στην υποχρεωτικά εκ του Νόμου υπεύθυνη δήλωση.
- ✓ Η μη αποδεικνυόμενη από έγγραφα ανεπανόρθωτη βλάβη, καίτοι λεπτομερώς περιγράφεται θεωρείται απορριπτέα ως ΑΟΡΙΣΤΗ
- ✓ Η μη λήψη φορολογικής ενημερότητας δεν αποτελεί συνήθως λόγο αναστολής
- ✓ Εάν ο αιτών συντηρεί ανιόντες, θα πρέπει ν' αποδείξει αφενός ότι αυτοί στερούνται οικονομικών πόρων κι αφετέρου το ποσό που δαπανά σε μηνιαία βάση για την συντήρηση αυτών.
- ✓ Αντίθετα, η ηλικία του αιτούντος, σε συνδυασμό με τα εισοδήματά του μπορεί να επιφέρει ανεπανόρθωτη βλάβη εάν κατασχεθεί και εκποιηθεί η επικαρπία του επί του μοναδικού του ακινήτου.

Επί εμπραγμάτων δικαιωμάτων επί πλειονων ακινήτων η ΔΕΔ παγίως³⁰ θεωρεί πως όταν ο αιτών διαθέτει την πλήρη κυριότητα πλήθους ακινήτων των οποίων η αξία είναι σχεδόν ίση ή υπερβαίνει τον καταλογιζόμενο φόρο ή πρόστιμο, αυτός δύναται να τα αξιοποιήσει ποικιλοτρόπως (π.χ. μίσθωση, υπεγγυότητα για λήψη δανείου προς εξόφληση των οφειλών του, εκποίηση με τη διαδικασία των παραγράφων 4 ή 6 του άρθρου 12 του Ν. 4174/2013 κ.λ.π.) προκειμένου να ανταποκριθεί στις φορολογικές του υποχρεώσεις.

ΑΝΤΙΘΕΤΑ, εάν ο αιτών διαθέτει ακίνητη περιουσία και μάλιστα ικανής αξίας, αλλά μόνο ως σύνολο³¹, εξετάζοντας δηλαδή κάθε ακίνητο χωριστά, προκύπτει ότι στα περισσότερα εξ αυτών το εμπράγματο δικαίωμά είναι περιορισμένο και κατ' είδος (ψιλή κυριότητα) και κατά ποσοστό, γεγονός που καθιστά δυσχερή τη δυνατότητα άμεσης αξιοποίησής τους (λ.χ. εκποίηση, υπεγγυότητα κλπ.), ενώ περαιτέρω η αξία των ακινήτων στα οποία έχει πλήρες και αποκλειστικό δικαίωμα κυριότητας υπολείπεται του ποσοστού 50%, πολλώ δε μάλλον ολόκληρου του ποσού, σε συνδυασμό πάντα με την λοιπή οικονομική του κατάσταση η αίτηση αναστολής γίνεται αποδεκτή.

³⁰ Ενδεικτικά ΔΕΔ Αθ 89/2016, 74/5-5-2016

³¹ Ενδεικτικά ΔΕΔ Αθ 96/2016

Γ5. ΝΟΜΙΚΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

Κάθε νομική οντότητα που υποβάλλει αίτηση αναστολής **υποχρεούται να προσκομίσει με ΠΟΙΝΗ ΑΚΥΡΟΤΗΤΑΣ τουλάχιστον το ΣΥΝΟΛΟ των δικαιολογητικών που αναφέρονται στο κεφάλαιο Β.5[β]³² ΤΑΤΟΧΡΟΝΑ με τα έγγραφα που αποδεικνύουν το παγκόσμιο εισόδημα των συνυποχρεών του άρθρου 50 του ν 4174/2013 (όπως αναλυτικά εκτέθηκαν στο κεφάλαιο Γ.2)** προκειμένου ν' αποδείξει πως η καταβολή του 50% του αμφισβητούμενου φόρου ή προστίμου βρίσκεται εκτός των οικονομικών της δυνατοτήτων και προφανώς δεν μπορεί να εξυπηρετηθεί χωρίς να προκαλέσει ανεπανόρθωτη βλάβη.

Απλή αναφορά χωρίς απόδειξη των σχετικών ισχυρισμών περί ανεπανόρθωτης βλάβης με έγγραφα δεν δικαιολογεί τη χορήγηση αναστολής. **Κομβικό στοιχείο θεωρείται :**

- ✓ **το εάν το ύψος των ταμειακών διαθεσίμων όπως αυτά προσδιορίζονται τόσο από τα τηρούμενα βιβλία (χρηματικά διαθέσιμα (κωδ. λογ. 38), απαιτήσεις από διάφορους χρεώστες (κωδ. λογ. 33), συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις (κωδ. λογ. 18), και ο λογαριασμός με κωδικό 50 (προμηθευτές) όσο και από τα αντίγραφα τηρούμενων τραπεζικών λογαριασμών³³ επαρκούν να καλύψουν την καταβολή του ποσοστού 50% του συνολικά αμφισβητούμενου ποσού.**
- ✓ **Το εάν τα ως άνω αναφερόμενα ποσά επαρκούν να καλύψουν ΚΑΙ τις βραχυπρόθεσμες συμβατικές υποχρεώσεις προς τρίτους (μισθοί, πάγια λειτουργικά έξοδα, υποχρεώσεις προς πιστωτικά Ιδρύματα, ρυθμίσεις ληξιπρόθεσμων οφειλών, υποχρεώσεις προς προμηθευτές – τα οποία αποδεικνύουμε προσκομίζοντας τα έγγραφα που αναλυτικά αναφέραμε στο κεφάλαιο Γ.2).**

Επιπρόσθετα, το ακριβές μέγεθος (αποτυπωμένο σε ευρώ) της οικονομικής ζημίας την οποία ισχυρίζεται η οικονομική οντότητα ότι θα υποστεί πρέπει να μπορεί να υπολογίζεται/ αποδεικνύεται με έγγραφα και να είναι γνωστή εκ των προτέρων³⁴

Κάπως έτσι, ο ισχυρισμός που επαναλαμβάνεται σε όλες τις ουσία απορριπτικές αποφάσεις της ΔΕΔ, ότι δηλαδή η εκτέλεση της προσβαλλομένης απόφασης θα επιφέρει μείωση του κύκλου εργασιών και θα οδηγήσει στην παύση λειτουργίας τους, θα θεωρηθεί ΑΟΡΙΣΤΟΣ ή θα απορριφθεί για λόγους δημοσίου συμφέροντος³⁵.

Ομοίως θα απορριφθεί για την αυτή αιτία και ο ισχυρισμός περί :

- ✓ ύπαρξης ή συμψηφισμού ζημίας προηγούμενων ετών εάν τα χρηματικά αποθέματα – όπως αυτά προκύπτουν από τα προσκομιζόμενα έγγραφα- επαρκούν για την αποπληρωμή του αμφισβητούμενου φόρου ή προστίμου
- ✓ απολύσεως των εργαζομένων στην επιχείρησή, ως προβαλλόμενος εκ συμφέροντος τρίτου ³⁶
- ✓ απώλειας της πελατείας και κατά προέκταση ματαίωσης της εμπορικής της δραστηριότητας, του κύρους και της επαγγελματικής φήμης της επίδικης επιχείρησης (δεδομένου ότι η βλάβη αυτή κρίνεται πλήρως επανορθώσιμη σε περίπτωση ακυρώσεως της προσβαλλομένης³⁷)
- ✓ κινδύνου στέρησης ή έστω ουσιαδώς μείωσης των οικονομικών της εισφορών, δεδομένου ότι το ποσό του προστίμου που επιβλήθηκε θα της στερήσει τα αναγκαία να εκπληρώσει τους σκοπούς της για τους οποίους συστάθηκε και θα είναι δυσχερής η επανόρθωση του σε περίπτωση ευδοκίμησης της προσφυγής.

Αντίθετα θα μπορούσε (δυνητικά) να γίνει αποδεκτός ο ισχυρισμός :

- ✓ **περί αδυναμίας εκπλήρωσης συμβατικών υποχρεώσεων προς πελάτες που έχουν ήδη αναληφθεί δυνάμει εγγράφων συμβάσεων, παραγγελιών, κρατήσεων κλπ (τα οποία για ακόμα**

³² Εν τάχει λοιπόν υπενθυμίζουμε πως η αιτούσα νομική οντότητα πρέπει να συνυποβάλει με την αίτηση:

- ✓ Δήλωση Φορολογίας εισοδήματος, έντυπο Ε3 και πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ του προηγούμενου και του τρέχοντος έτους των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στο κεφάλαιο των οποίων συμμετέχει η αιτούσα νομική οντότητα καθώς και των φυσικών προσώπων που σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις ευθύνονται ατομικά για τις φορολογικές υποχρεώσεις του αιτούντος,
- ✓ Αν η αιτούσα τηρεί λογιστικά βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ. κατά τη διπλογραφική μέθοδο, συνυποβάλλονται ο τελευταίος ισολογισμός και το τελευταίο αναλυτικό ισοζύγιο γενικής λογιστικής του τρέχοντος έτους.

³³ ΔΕΔ ΑΘ 85/16-5-2016

³⁴ ΣΤΕ εα 757/2002

³⁵ ΣΤΕ εα 347/1998

³⁶ ΣΤΕ ΕΑ 463/2006

³⁷ ΣΤΕ ΕΑ 1114/2007, 500/2007, 305/2005

μία φορά επισημαίνουμε πως πρέπει να προσκομισθούν) και την εκ τούτου μείωση της εμπορικής της φήμης εάν αποδεικνύεται από προσκομιζόμενα έγγραφα σε συνδυασμό με τη συνολική της οικονομική κατάσταση και τα χρηματικά της διαθέσιμα

- ✓ ότι η διοικητική εκτέλεση θα επιφέρει ανεπανόρθωτη οικονομική βλάβη³⁸ στην αιτούσα, η οποία έχει δαπανήσει Χ ευρώ για την εκπόνηση επένδυσης (εγκατάστασης, επέκτασης ή ανακαίνισης) και έχει συνάψει ήδη συμβάσεις που θα εκτελέσει αμέσως μετά την ολοκλήρωση της (επένδυσης). Σε περίπτωση κατάσχεσης εις χείρας τρίτου των χρηματικών της διαθεσίμων – παρόντων και μελλοντικών - δεν θα είναι σε θέση να εκταμιεύσει τα ποσά των δανείων που έχει συνάψει και να εκπληρώσει τις τρέχουσες ληξιπρόθεσμες οφειλές ως προς την προμήθεια και τον εξοπλισμό της επένδυσης. Τυχόν υπαναχώρηση θα επιφέρει κατάπτωση εγγυήσεων, απώλεια κερδών και πλήρη καταστροφή της αιτούσης λόγω και του υψηλού δανεισμού, στον οποίο έχει προβεί για την υλοποίηση της επένδυσης αυτής, υπό την προϋπόθεση ότι όλοι οι ανωτέρω ισχυρισμοί αποδεικνύονται από έγγραφα.

Όσον αφορά την απόδειξη ανεπανόρθωτης βλάβης επί της ακινήτου περιουσίας, ισχύουν όσα αναλυτικά αναφέραμε στο κεφάλαιο Γ.2

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

Η σύνταξη μίας τύποις και ουσία βάσιμης αιτήσεως αναστολής ενώπιον της ΔΕΔ στην πράξη μπορεί να αποδειχθεί δυσκολότερη της συντάξεως προσφυγής ενώπιον του αυτού οργάνου. Ο κατάλογος των υποχρεωτικά συνυποβαλλόμενων εγγράφων είναι μεγάλος. Ένα και μόνο από τα έγγραφα αυτά να μην προσκομιστεί έχει ως αποτέλεσμα την απόρριψη της αιτήσεως αναστολής. Όσον αφορά δε την ουσία, δηλαδή την απόδειξη των ισχυρισμών περί ανεπανόρθωτης βλάβης, η λεπτομερής ανάλυση αποδεικνυόμενη από έγγραφα της υφιστάμενης οικονομικής κατάστασης, όσον αφορά το ενεργητικό και το παθητικό φυσικών προσώπων και νομικών οντοτήτων δεν είναι δεδομένο ότι μπορεί να οδηγήσει με βεβαιότητα σε ένα θετικό αποτέλεσμα.

*Η κυρία Νένα Π. Διονυσοπούλου είναι Δικηγόρος, κάτοχος Diplôme Supérieur de Droit Comparé, FIDC Strasbourg, μέλος του Δικηγορικού Συλλόγου Θεσσαλονίκης και ειδικεύεται στο Φορολογικό Δίκαιο

³⁸ ΣΤΕ ΕΑ 45/2010, 732/2007, 463/2006, 487/2005, 984/2004, 655/2009, 1103/2007