



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

Αριθμός Γνωμοδότησης 07/2016

**ΤΟΥ ΝΟΜΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Β' Τμήματος)**

Συνεδρίαση της 18ης Ιανουαρίου 2016

Σύνθεση:

Πρόεδρος: Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Μέλη: Νικόλαος Μουδάτσος, Θεόδωρος Ψυχογιός, Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης, Δημήτριος Χανής, Αλέξανδρος Ροϊλός, Χριστίνα Διβάνη, Διονύσιος Χειμώνας, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγητής: Διονύσιος Χειμώνας, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους.

Αριθμός ερωτήματος: Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛΒ125281ΕΞ2015ΕΜΠ14-7-2015 έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

Ερώτημα: α) Εάν, ενόψει και των υπ' αριθμ. 277/2012 και 49/2014 γνωμοδοτήσεων του ΝΣΚ, είναι δυνατή η άρση των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου που εφαρμόσθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 14 και 20 του ν. 2523/1997 και των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ1282/2013, στις επιχειρήσεις των Ο.Τ.Α, οι οποίες υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 4071/2012, όπως αυτό ισχύει, καθώς και στα πρόσωπα που είχαν στις ως άνω επιχειρήσεις μία από τις ιδιότητες του άρθρου 20 του ν. 2523/1997 και του άρθρου 46 παρ. 6 του ν. 4174/2013, δεδομένου ότι η σχετική, με τα ως άνω

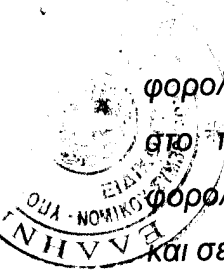
μέτρα, οφειλή έχει διαγραφεί. β) Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης επί του πρώτου ερωτήματος, εάν δύναται να ληφθούν τα παραπάνω μέτρα σε βάρος των οικείων Ο.Τ.Α., κατά των οποίων επαναβεβαιώνεται το χρέος των δημοτικών επιχειρήσεων καθώς και κατά των νομίμων εκπροσώπων των Ο.Τ.Α.



Επί των παραπάνω ερωτημάτων το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδότησε, ομοφώνως, ως ακολούθως:

Νομοθετικό πλαίσιο

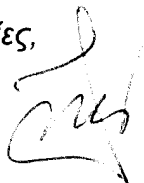
1. Στις διατάξεις του άρθρου 14 του ν. 2523/1997 «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις» (Α'179), όπως ίσχυαν, ορίζονταν, μεταξύ των άλλων, τα εξής: «Διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου σε περίπτωση φοροδιαφυγής. 1. Κάθε φορά που η φορολογική αρχή διαπιστώνει φορολογικές παραβάσεις, από τις οποίες βάσει ειδικής έκθεσης ελέγχου, προκύπτει ότι δεν έχει αποδοθεί συνολικά στο Δημόσιο ποσό πάνω από εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ από Φ.Π.Α, Φ.Κ.Ε, παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές, απαγορεύεται στις αρμόδιες δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες να παραλαμβάνουν δηλώσεις ή να χορηγούν βεβαιώσεις ή πιστοποιητικά που απαιτούνται κατά τις κείμενες διατάξεις και ζητούνται από τον παραβάτη, για την κατάρτιση συμβολαιογραφικών πράξεων μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή αναστέλλεται έναντι του Δημοσίου και το απόρρητο των καταθέσεων, των λογαριασμών, των κοινών λογαριασμών, των πάσης φύσεως επενδυτικών λογαριασμών, των συμβάσεων και πράξεων επί παραγωγών χρηματοοικονομικών προϊόντων και του περιεχομένου των θυρίδων του φορολογούμενου σε τράπεζες ή άλλα πιστωτικά ιδρύματα και δεσμεύεται το πενήντα τοις εκατό (50%) αυτών. Οι δεσμεύσεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για ποσά μισθών και συντάξεων που κατατίθενται στους οικείους λογαριασμούς φυσικών προσώπων. Επίσης δεν εφαρμόζονται στις περιπτώσεις Οι κυρώσεις της παραγράφου αυτής επιβάλλονται και στους παραβάτες λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, έκδοσης εικονικών, πλαστών φορολογικών στοιχείων και νόθευσης τέτοιων στοιχείων, εφόσον η αξία των συναλλαγών που αναγράφονται σε αυτά, αθροιστικά λαμβανομένη κατά το χρόνο διαπίστωσης των παραβάσεων, υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) ευρώ. Κατ' εξαίρεση οι ανωτέρω κυρώσεις δεν επιβάλλονται στους παραβάτες λήψης και χρήσης εικονικών



φορολογικών στοιχείων στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη. Επίσης οι ίδιες κυρώσεις επιβάλλονται και στους φορολογουμένους ... 2. Οι κυρώσεις της προηγούμενης παραγράφου επιβάλλονται και σε όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ιδιότητες των παραγράφων 1 έως και 4 του άρθρου 20 του Ν. 2523/1997 από τη γένεση της υποχρέωσης απόδοσης του Φ.Π.Α, Φ.Κ.Ε, παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών, ανεξάρτητα εάν μεταγενέστερα και μέχρι την ενεργοποίηση των μέτρων απέβαλαν την ιδιότητα αυτή με οποιονδήποτε τρόπο ή για οποιανδήποτε αιτία. Στις περιπτώσεις λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, έκδοσης εικονικών, πλαστών φορολογικών στοιχείων και νόθευσης τέτοιων στοιχείων, οι ίδιες κυρώσεις επιβάλλονται και για τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ιδιότητες των παραγράφων 1 έως και 4 του άρθρου 20 κατά την τέλεση της παράβασης. 3. Η αρμόδια για την έκδοση των οικείων καταλογιστικών πράξεων των φόρων, τελών και εισφορών ή των αποφάσεων επιβολής προστίμου του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων φορολογική αρχή, υποχρεούται να ενημερώσει άμεσα με οποιονδήποτε τρόπο όλες τις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες, το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων και την Τράπεζα της Ελλάδας προκειμένου να ενημερωθούν εκ μέρους της τα λειτουργούντα στην Ελλάδα πιστωτικά ιδρύματα. Οι ανωτέρω υπηρεσίες και οι φορείς από της ενημερώσεώς τους υποχρεούνται να εφαρμόσουν αμέσως τις απαγορεύσεις και δεσμεύσεις της παραγράφου 1, χωρίς καμία άλλη διαδικασία ή διατύπωση ενημερώνοντας την αρμόδια για την επιχείρηση Δ.Ο.Υ. 4. Η ενέργεια αυτή της φορολογικής αρχής κοινοποιείται με αντίγραφο της σχετικής ειδικής έκθεσης ελέγχου συγχρόνως και στη Διεύθυνση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, καθώς και στο φορολογούμενο στη γνωστή κατοικία του ή στην έδρα της επιχείρησής του, ο οποίος μπορεί να ζητήσει με αίτηση στον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών μέσω της αρμόδιας για την έκδοση των πράξεων φορολογικής αρχής, την ολική ή μερική άρση των απαγορευτικών μέτρων. Κατά της απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για την εκδίκαση της προσφυγής εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις της παραγράφου 9 του προηγούμενου άρθρου, όπως ισχύουν. Η προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής και η άσκησή της δεν αναστέλλουν την εκτέλεση της προσβαλλόμενης πράξης. 5. Στις περιπτώσεις που επιτυγχάνεται διοικητική επίλυση ή δικαστικός συμβιβασμός ή κατ' άλλο τρόπο διοικητική περαίωση της φορολογικής διαφοράς και αφορά το συνολικό ποσό των οικείων φόρων, τελών

και εισφορών, μετά των νομίμων προσαυξήσεων ή προστίμων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, αίρεται περιοριστικά και μόνον η δέσμευση του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1. Η άρση της δέσμευσης του προηγούμενου εδαφίου παύει να ισχύει σε περίπτωση μη εμπρόθεσμης καταβολής δύο (2) συνεχόμενων εκ των προβλεπόμενων δόσεων του ως άνω οφειλόμενου ποσού. Για την εφαρμογή της διάταξης του πρώτου εδαφίου ο υπόχρεος φορολογούμενος υποβάλλει σχετική αίτηση στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής, ο οποίος υποχρεούται μέσα σε δύο (2) μήνες να εκδώσει τις οικείες καταλογιστικές πράξεις. Η άσκηση προσφυγής κατά των πράξεων αυτών δεν αίρει την ισχύ των μέτρων που έχουν ληφθεί. Αν μέσα στην προθεσμία αυτή δεν έχουν εκδοθεί οι οικείες καταλογιστικές πράξεις, οι συνέπειες και απαγορεύσεις που καθορίζονται με αυτό το άρθρο αίρονται αυτοδικαίως. 6. Τα μέτρα αίρονται υποχρεωτικά στο σύνολό τους εφόσον ο υπόχρεος φορολογούμενος καταβάλει ποσό πάνω από εβδομήντα τοις εκατό (70%) του συνόλου των οφειλόμενων οικείων ποσών φόρων, τελών και εισφορών μετά των νομίμων προσαυξήσεων ή προστίμων. Σε κάθε περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου, καθώς και της παραγράφου 5 του άρθρου αυτού η αρμόδια φορολογική αρχή υποχρεούται να ενημερώσει άμεσα με οποιονδήποτε τρόπο τη Διεύθυνση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, όλες τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες, τις τράπεζες και λοιπά πιστωτικά ιδρύματα. 7. Τα ποσά και τα ποσοστά που ορίζονται από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 6 μπορούν να αυξομειώνονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, που εκδίδονται το βραδύτερο μέχρι 15 Φεβρουαρίου κάθε έτους».

2. Περαιτέρω, στο άρθρο 20 το παραπάνω νόμου, ορίζονταν, μεταξύ των άλλων, τα εξής: «Αυτουργοί και συνεργοί. 1. Στα νομικά πρόσωπα ως αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται: α) Στις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, οι πρόεδροι των Δ.Σ., οι διευθύνοντες ή εντεταλμένοι ή συμπράττοντες σύμβουλοι, οι διοικητές, οι γενικοί διευθυντές ή διευθυντές, ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών. Αν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, ως αυτουργοί θεωρούνται τα μέλη των διοικητικών συμβουλίων των εταιριών αυτών, εφόσον ασκούν πράγματι προσωρινά ή διαρκώς ένα από τα καθήκοντα που αναφέρονται πιο πάνω. β) Στις εταιρίες ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες, οι ομόρρυθμοι εταίροι ή διαχειριστές αυτών και στις περιορισμένης ευθύνης εταιρίες,

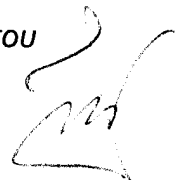
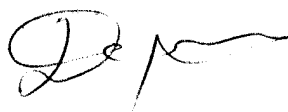


οι διαχειριστές αυτών και όταν ελλείπουν ή απουσιάζουν αυτοί, ο κάθε εταίρος. γ) Στρως συνεταιρισμούς, οι πρόεδροι ή οι γραμματείς ή οι ταμίες ή οι διαχειριστές αυτών. 2. Στις κοινοπραξίες, κοινωνίες, αστικές, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρίες, ως αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι εκπρόσωποί τους και αν ελλείπουν αυτοί, τα μέλη τους. Όταν στα μέλη αυτών περιλαμβάνονται και νομικά πρόσωπα ή αλλοδαπές επιχειρήσεις ή αλλοδαποί οργανισμοί εφαρμόζονται ανάλογα και οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 3. 3. Στις αλλοδαπές επιχειρήσεις γενικά και στους κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς, ως αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι διευθυντές ή αντιπρόσωποι ή πράκτορες, που έχουν στην Ελλάδα. 4. Επίσης, αυτουργοί θεωρούνται και: α) όσοι δυνάμει νόμου ή δικαστικής απόφασης ή διάταξης τελευταίας βούλησης είναι διαχειριστές αλλότριας περιουσίας και β) ο επίτροπος ή κηδεμόνας ή διοικητής αλλότριων κατά τις διατάξεις του Α.Κ.».

3. Στις διατάξεις των παραγράφων 5, 6 και 7 του ν. 4174/2013 «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» (Α'170), που άρχισαν να ισχύουν από 1-1-2014 (άρθρο 67), μεταξύ των άλλων, ορίζονται τα εξής: «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 σύνολό τους. 6. Τα μέτρα της παραγράφου 5 επιβάλλονται σωρευτικά σε βάρος των ομορρύθμων εταιρών προσωπικών εταιριών, καθώς και σε βάρος κάθε προσώπου εντεταλμένου από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση οποιουδήποτε νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας από την τέλεση της παράβασης και εφεξής,

ανεξάρτητα αν έχουν αποβάλει την ιδιότητα αυτή στην περίπτωση οποιασδήποτε παράβασης φοροδιαφυγής των περιπτώσεων β' και γ' της παρ. 1 του άρθρου 55. και ανεξαρτήτως χρηματικών ορίων που τίθενται στο δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης β', και κατά την τέλεση αυτής στην περίπτωση οποιασδήποτε παράβασης φοροδιαφυγής των περιπτώσεων δ' και ε' της παρ. 1 του άρθρου 55 του Κώδικα. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα εξειδικεύονται τα πρόσωπα της προηγούμενης παραγράφου, καθορίζονται οι περιπτώσεις κατά τις οποίες τα μέτρα αίρονται εν όλω ή εν μέρει και οι περιπτώσεις μη εφαρμογής τους, προσδιορίζεται ο χρόνος διατήρησης αυτών και κάθε άλλο ειδικότερο θέμα. Η προθεσμία και η άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του Κώδικα, δεν αναστέλλουν την εφαρμογή των μέτρων εφαρμοζομένων αναλογικά και των οριζομένων στην παρ. 4 του ίδιου άρθρου. 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».

4. Ήδη, μετά την υποβολή του ερωτήματος, οι παράγραφοι 5 και 6 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013 αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 3 του ν. 4337/2015 (Α' 129/17-10-2015) ως εξής: «5. Εφόσον η Φορολογική Διοίκηση διαπιστώνει μη απόδοση, ανακριβή απόδοση, συμψηφισμό, έκπτωση ή διακράτηση Φ.Π.Α., Φ.Κ.Ε., φόρου ασφαλιστρων, παρακρατούμενων, επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών με σκοπό τη μη πληρωμή συνολικά στο Δημόσιο ποσού πάνω από εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ, καθώς και είσπραξη επιστροφής των παραπάνω φόρων κατόπιν παραπλάνησης της Φορολογικής Διοίκησης με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων, μπορεί, βάσει ειδικής έκθεσης ελέγχου, να επιβάλλει σε βάρος του υπόχρεου 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 υπόχρεου παραβάτη. Το μη χρηματικό περιεχόμενο θυρίδων και οι μη χρηματικές παρακαταθήκες, δεσμεύονται στο σύνολό τους.» β. Το πρώτο εδάφιο της παρ. 6 του άρθρου 46 το ν. 4174/2013 αντικαθίσταται ως εξής: 6. Τα μέτρα της παραγράφου 5 επιβάλλονται σωρευτικά σε βάρος των ομορρύθμων εταίρων προσωπικών εταιριών, καθώς και σε βάρος κάθε προσώπου



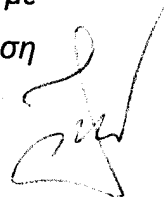
εντεταλμένου από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση οποιουδήποτε νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας από τη γένεση της υποχρέωσης απόδοσης ή από το χρόνο της διάπραξης, κατά περίπτωση, και μέχρι την ενεργοποίηση των μέτρων, ανεξάρτητα αν έχουν αποβάλει την ιδιότητα αυτή με οποιονδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία».

5. Σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 7 του ν. 4337/2015, οι αντικατασταθείσες ως άνω διατάξεις εφαρμόζονται για τις υποθέσεις για τις οποίες έχουν διαπιστωθεί παραβάσεις των περιπτώσεων β', γ', δ' και ε' της παρ. 1 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 και έχουν συνταχθεί ειδικές εκθέσεις ελέγχου μέχρι την 1-12-2015.

6. Στο άρθρο 6 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1282/2014 «Προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα σε περίπτωση φοροδιαφυγής, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 5, 6 και 7 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, εξειδίκευση των προσώπων σε βάρος των οποίων αυτά επιβάλλονται, καθορισμός των περιπτώσεων ολικής ή μερικής άρσης των μέτρων και μη εφαρμογής αυτών, προσδιορισμός χρόνου διατήρησής τους και άλλων ειδικότερων θεμάτων» (Β'54), η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 46§6 του ν. 4174/2013), όπως το άρθρο αυτό τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με την παράγραφο 7 της ΠΟΛ 1038/2015 (Β'239), μεταξύ των άλλων, ορίζεται τα εξής:

«Περιπτώσεις ολικής ή μερικής άρσης των μέτρων. 1. Οι δεσμεύσεις περιοριστικά και μόνο του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει, αίρονται: α) σε περίπτωση μη αμφισβήτησης των οικείων των μέτρων πράξεων από τον παραβάτη, μετά την καταβολή τουλάχιστον του σαράντα τοις εκατό (40%) του συνολικά προσδιορισθέντος ποσού των οικείων κύριων και προσθέτων φόρων, τελών και εισφορών μετά των προσαυξήσεων, τόκων και προστίμων ή των οικείων προστίμων. ... β) σε περίπτωση αμφισβήτησης των οικείων μέτρων πράξεων από τον παραβάτη, μετά την καταβολή τουλάχιστον του πενήντα τοις εκατό (50%) του συνολικά προσδιορισθέντος ποσού των οικείων κύριων και προσθέτων φόρων, τελών ... 2. Τα μέτρα της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει, αίρονται υποχρεωτικά στο σύνολό τους: α) με την καταβολή ποσού πάνω από το εβδομήντα τοις εκατό (70%) του συνολικά προσδιορισθέντος ποσού των οικείων κύριων και προσθέτων φόρων, τελών και εισφορών μετά των προσαυξήσεων, τόκων και προστίμων ή των οικείων προστίμων β) εφόσον παύουν να υφίστανται οι προϋποθέσεις εφαρμογής τους, λόγω έκδοσης απόφασης από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (σημείωση: ήδη

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) που ακυρώνει για λόγους ουσίας ή τροποποιεί τις οικείες των μέτρων πράξεις προσδιορισμού των φόρων, τελών, εισφορών ή επιβολής προστίμων ή κατόπιν οριστικής απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου που ακυρώνει για λόγους ουσίας ή τροποποιεί τις οικείες αποφάσεις της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης επί των ως άνω πράξεων, γ) μετά την πάροδο πέντε (5) ετών από την έκδοση των οικείων των μέτρων πράξεων προσδιορισμού των φόρων, τελών, εισφορών ή επιβολής προστίμων. 3. Στις περιπτώσεις ένταξης των οικείων των μέτρων φορολογικών οφειλών του παραβάτη σε πρόγραμμα ρύθμισης ή διευκόλυνσης τμηματικής καταβολής σε δόσεις ή υπαγωγής αυτών σε συμφωνία δικαστικά επικυρωμένη και μετά την καταβολή δόσεων, οι οποίες δεν μπορεί να είναι λιγότερες από το ¼ του αριθμού των αρχικά προβλεπόμενων δόσεων, αίρεται περιοριστικά και μόνο το μέτρο της δέσμευσης του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει. Το εν λόγω μέτρο αναβιώνει άμεσα σε περίπτωση που η ρύθμιση ή διευκόλυνση τμηματικής καταβολής παύει να ισχύει σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις ή η δικαστικά επικυρωμένη συμφωνία ανατρέπεται αυτοδίκαια ως προς το Δημόσιο ή συντρέχουν οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για να κινηθεί από αυτό η διαδικασία εξώδικης ή δικαστικής ανατροπής της, ανεξάρτητα από την έναρξη αυτής, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στην παράγραφο 1 και στην περίπτωση α΄ της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου. 4. Οι απαγορεύσεις του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει, αίρονται σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτων, με την προϋπόθεση ότι το τίμημα της μεταβίβασης θα αποδοθεί στο Δημόσιο για την καταβολή της οικείας των μέτρων φορολογικής οφειλής.... 5. Τα μέτρα της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει, δύναται να αρθούν στο σύνολό τους, εφόσον η είσπραξη της οικείας των μέτρων φορολογικής οφειλής έχει διασφαλιστεί πλήρως με οποιονδήποτε τρόπο προβλέπεται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και στο ν.δ. 356/1974 περί Κώδικα Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων ή άλλες διατάξεις 6...» 8. Ειδικά, τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου σε περίπτωση φοροδιαφυγής, που εφαρμόστηκαν με προϊσχύουσες του ν. 4174/2013, όπως ισχύει, διατάξεις, αίρονται υποχρεωτικά στο σύνολό τους μετά την πάροδο πέντε (5) ετών από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013 Φ.Ε.Κ. Α'170/26.7.2013), ήτοι 1.1.2014. Η ανωτέρω προθεσμία δεν αφετηριάζεται πριν καταστούν ληξιπρόθεσμες οι οικείες των μέτρων φορολογικές οφειλές, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις 9 ... 10. Τα οριζόμενα στην παράγραφο 1, στην περίπτωση



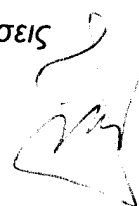
α΄της παραγράφου 2 και στις παραγράφους 3, 4, 6 και 7 του παρόντος άρθρου καταλαμβάνουν και περιπτώσεις για τις οποίες έχουν εφαρμοστεί μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου σε περίπτωση φοροδιαφυγής με προϊσχύουσες του ν. 4174/2013, όπως ισχύει, διατάξεις».

7. Στις διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 4071/2012 «Ρυθμίσεις για την τοπική ανάπτυξη, την αυτοδιοίκηση και την αποκεντρωμένη διοίκηση. Ενσωμάτωση Οδηγίας 2009/50/ΕΚ» (Α΄85), όπως ισχύουν μετά τη συμπλήρωσή τους με το άρθρο 77 του ν. 4170/2013 (Α΄ 163), μεταξύ των άλλων, ορίζονται τα εξής:

«Ρυθμίσεις για τις επιχειρήσεις των Ο.Τ.Α. 1. Οι οφειλές προς το ελληνικό δημόσιο και το ΙΚΑ των αμιγών δημοτικών επιχειρήσεων, του π.δ. 410/1995 ή των κοινωφελών επιχειρήσεων, των αστικών μη κερδοσκοπικών επιχειρήσεων των ΟΤΑ, καθώς και των επιχειρήσεων των τέως νομαρχιακών αυτοδιοικήσεων που περιήλθαν στις περιφέρειες, οι οποίες λύθηκαν και τελούν υπό το καθεστώς εκκαθάρισης, βεβαιωμένες ταμειακά ή μη έως και τις 31.12.2010 απαλλάσσονται από πρόσθετους φόρους, πρόστιμα, προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής και κάθε μορφής επιβαρύνσεις και η εξόφληση τους γίνεται υποχρεωτικά από τους ΟΤΑ που τις έχουν συστήσει. Από τους ίδιους ως άνω ΟΤΑ γίνεται και η εξόφληση οφειλών προς εργαζόμενους. Στις ανωτέρω οφειλές περιλαμβάνονται και όσες προκύπτουν έπειτα από έλεγχο των αρμόδιων ελεγκτικών οργάνων.

Ειδικότερα: α. Οφειλές που βεβαιώθηκαν ταμειακά στις Δ.Ο.Υ. σε βάρος των αναφερόμενων στην παρούσα παράγραφο επιχειρήσεων: (αα) διαγράφονται με πράξεις της βεβαιούσας εν ευρεία εννοία αρχής και (αβ) βεβαιώνονται σε βάρος του οικείου Ο.Τ.Α. μόνο για τα ποσά των κύριων οφειλών που ορίζονται στα προηγούμενα εδάφια της παρούσας παραγράφου, με βάση χρηματικό κατάλογο που συντάσσεται σε βάρος του, για το ποσό της κύριας οφειλής, όπως αυτό προκύπτει από εκδοθείσες πράξεις επιβολής προστίμων ή αποφάσεων καταλογισμού ή φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, καθώς και από το φόρο εισοδήματος ή παρακρατούμενους φόρους, έστω και αν τα ανωτέρω έχουν καταστεί απρόσβλητα λόγω απόρριψης τελεσίδικα των προσφυγών που ασκήθηκαν εναντίον τους ή άπρακτης παρόδου της προθεσμίας της προσφυγής. Τυχόν καταβληθέντα ποσά από τις επιχειρήσεις της παρούσας παραγράφου ή από τα συνυπεύθυνα με αυτές πρόσωπα που αφορούν τις βεβαιωμένες οφειλές τους, δεν αναζητούνται και αποσβένουν κατά προτεραιότητα αντίστοιχο μέρος των επιβληθέντων πρόσθετων φόρων και προστίμων, και συνυπολογίζονται κατά τη

διαγραφή και επαναβεβαίωση σύμφωνα με τα οριζόμενα στις υποπεριπτώσεις αα' και αβ' της παρούσας παραγράφου. β. Οφειλές για τις οποίες κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας διάταξης έχουν εκδοθεί καταλογιστικές πράξεις σε βάρος των αναφερόμενων στην παρούσα παράγραφο επιχειρήσεων και δεν έχουν βεβαιωθεί ταμειακά βεβαιώνονται σε βάρος του οικείου Ο.Τ.Α. μόνο για τα ποσά των κύριων οφειλών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υποπερίπτωση αβ' με βάση χρηματικό κατάλογο που συντάσσεται σε βάρος του. Για οφειλές που δεν έχουν κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας διάταξης βεβαιωθεί εν ευρεία εννοία σε βάρος των αναφερόμενων στην παρούσα παράγραφο επιχειρήσεων και οι οποίες προκύπτουν από έλεγχο που έχει ήδη διαταχθεί και δεν έχει ολοκληρωθεί: (γα) ολοκληρώνεται ο έλεγχος και συντάσσεται σχετικό πόρισμα, προκειμένου να εκδοθούν οι οικείες καταλογιστικές πράξεις, (γβ) βεβαιώνονται σε βάρος του οικείου Ο.Τ.Α. μόνο τα ποσά των κύριων οφειλών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υποπερίπτωση αβ' με βάση χρηματικό κατάλογο που συντάσσεται σε βάρος του, για το ποσό της κύριας οφειλής, όπως αυτό προκύπτει από το πόρισμα ελέγχου. δ. Για οφειλές που δεν έχουν κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας διάταξης βεβαιωθεί εν ευρεία εννοία σε βάρος των αναφερόμενων στην παρούσα παράγραφο επιχειρήσεων και για τις οποίες δεν έχει διαταχθεί μέχρι την έναρξη της παρούσας διάταξης έλεγχος: (δα) διενεργείται κατά προτεραιότητα τακτικός έλεγχος από το αρμόδιο κατά περίπτωση ελεγκτικό όργανο σε όλα τα φορολογικά αντικείμενα και (δβ) βεβαιώνονται σε βάρος του οικείου Ο.Τ.Α. μόνο τα ποσά των κύριων οφειλών σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υποπερίπτωση αβ' με βάση χρηματικό κατάλογο που συντάσσεται σε βάρος του, για το ποσό της κύριας οφειλής, όπως αυτό προκύπτει από το πόρισμα ελέγχου. ε. Με τη δικαστική αμφισβήτηση των οφειλών των Ο.Τ.Α. που έχουν βεβαιωθεί κατά τα οριζόμενα στις προηγούμενες περιπτώσεις της παρούσας παραγράφου, δεν εφαρμόζονται οι απαλλαγές που ορίζονται στις περιπτώσεις α' έως και δ' της παρούσας παραγράφου και οι Ο.Τ.Α. επιβαρύνονται και με τους πρόσθετους φόρους, πρόστιμα και λοιπές επιβαρύνσεις και προσαυξήσεις, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. στ. Η εξόφληση από τους οικείους Ο.Τ.Α. των οφειλών, όπως αυτές θα βεβαιωθούν κατ' εφαρμογή των περιπτώσεων α' και β' της παρούσας παραγράφου, συντελείται με τους ακόλουθους τρόπους: (1) δια συμψηφισμού, σύμφωνα με τις διατάξεις (ii) από ίδιους πόρους, επιτρεπόμενης και της σύναψης δανείου κατ' ανάλογη εφαρμογή της παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 4038/2012 (Α'14), ζ) Εκκρεμείς, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, δίκης λόγω άσκησης ενδίκων βοηθημάτων από τις επιχειρήσεις



της παρούσας παραγράφου κατά είτε των πράξεων καταλογισμού είτε των πράξεων ποινικής βεβαίωσης, καταργούνται. Εκκρεμείς υποθέσεις ενώπιον αρμόδιων οργάνων για τη διοικητική επίλυση των διαφορών απορρίπτονται για τυπικούς λόγους. 2....3.... 9. Τα πρόσωπα που ορίζονται εκκαθαριστές των δημοτικών επιχειρήσεων ή και επιχειρήσεων των τέως νομαρχιακών αυτοδιοικήσεων που περιήλθαν στις περιφέρειες δεν διώκονται ποινικώς, δεν υπόκεινται σε προσωπική κράτηση, ούτε υπέχουν οποιαδήποτε αστική ή άλλη ατομική ευθύνη για χρέη των φορέων αυτών προς το Δημόσιο ή τους φορείς κοινωνικής ασφάλισης, ανεξαρτήτως του χρόνου βεβαίωσής τους. Δεν μπορούν να οριστούν ως εκκαθαριστές πρόσωπα που έχουν ασκήσει διοίκηση ή έχουν υπάρξει υπάλληλοι στις υπό εκκαθάριση δημοτικές επιχειρήσεις ...».

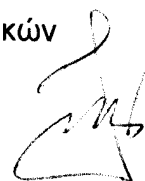
8. Στις διατάξεις του ν. 3463/2006 «Κύρωση του Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων» (Α'114), μεταξύ των άλλων, ορίζονται τα εξής: «Άρθρο 239. Σύσταση δημοτικών και κοινοτικών νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου. 1. Τα δημοτικά και κοινοτικά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου συνιστώνται με απόφαση των οικείων δημοτικών ή κοινοτικών συμβουλίων. Σκοπός τους είναι.... Άρθρο 240. Διοίκηση νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου. 1. Τα δημοτικά ή κοινοτικά νομικά πρόσωπα διοικούνται από το διοικητικό συμβούλιο, που αποτελείται από πέντε έως δεκαπέντε μέλη, τα οποία μαζί με τους αναπληρωτές τους ορίζονται από το δημοτικό ή κοινοτικό συμβούλιο. Μέλη του διοικητικού συμβουλίου είναι ο δήμαρχος ή ο πρόεδρος της κοινότητας, δημοτικοί ή κοινοτικοί σύμβουλοι και δημότες ή κάτοικοι που είναι χρήστες ...» Άρθρο 252. Ορισμοί-διακρίσεις 1. Οι Δήμοι και Κοινότητες μπορούν να συνιστούν ή να συμμετέχουν σε επιχειρήσεις, οι οποίες καλούνται επιχειρήσεις Ο.Τ.Α., σύμφωνα με τις παρακάτω ειδικότερες ρυθμίσεις. Οι επιτρεπόμενες μορφές των επιχειρήσεων αυτών είναι οι εξής: α. Δημοτικές ή κοινοτικές κοινωφελείς επιχειρήσεις, β. Ανώνυμες εταιρείες Ο.Τ.Α. 2. Δήμος ή Κοινότητα μπορεί να συνιστά δημοτικές ή κοινοτικές κοινωφελείς επιχειρήσεις, οι οποίες έχουν ως αντικείμενο την ανάπτυξη δραστηριοτήτων, συναφών με αντίστοιχου περιεχομένου αρμοδιότητες αυτών, σύμφωνα με τις προβλέψεις του άρθρου 254 παράγραφος 1. 3. Οι ανώνυμες εταιρείες Ο.Τ.Α. συνιστώνται είτε μόνον από έναν ή περισσότερους Δήμους ή Κοινότητες είτε με Νομαρχιακές Αυτοδιοικήσεις ή και άλλους φορείς Τοπικής Αυτοδιοίκησης ή τρίτους, σύμφωνα με τις παρακάτω διακρίσεις. Οι εταιρείες αυτές λειτουργούν σύμφωνα με τις διατάξεις του κ.ν. 2190/1920. α. Οι ανώνυμες εταιρείες που συνιστώνται από περισσότερους Δήμους ή Κοινότητες είτε με Νομαρχιακές

Αυτοδιοικήσεις ή και άλλους φορείς Τοπικής Αυτοδιοίκησης θεωρούνται επιχειρήσεις Ο.Τ.Α., εφόσον τα νομικά αυτά πρόσωπα διαθέτουν την πλειοψηφία του εταιρικού κεφαλαίου. Το υπόλοιπο εταιρικό κεφάλαιο μπορεί να κατέχεται από άλλα φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Στην εταιρεία της μορφής αυτής είναι δυνατή η συμμετοχή του Δημοσίου ή Ν.Π.Δ.Δ. 4... 5. Οι επιχειρήσεις των προηγούμενων παραγράφων αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου. 6. Οι Δήμοι και οι Κοινότητες δεν επιτρέπεται να συνιστούν ή συμμετέχουν σε καμία άλλη εταιρεία ή κοινοπραξία οποιασδήποτε μορφής, πέραν αυτών που περιλαμβάνονται στο παρόν άρθρο. Η απαγόρευση αυτή δεν ισχύει για τη συμμετοχή τους σε ανώνυμη εταιρεία, με την επιφύλαξη Άρθρο 262 Λύση 1. Δημοτική ή κοινοτική κοινωφελής επιχείρηση μπορεί να λυθεί πριν την πάροδο της διάρκειάς της με απόφαση του δημοτικού ή κοινοτικού συμβουλίου ... 2. Τη Λύση της επιχείρησης ακολουθεί η εκκαθάριση αυτής. Μετά την εκκαθάριση της επιχείρησης, όσα περιουσιακά στοιχεία απομένουν περιέρχονται στο Δήμο ή την Κοινότητα που την είχε συστήσει. Άρθρο 265 Σύσταση-Λειτουργία 1. Δήμοι ή Κοινότητες, μόνοι ή με Νομαρχιακές Αυτοδιοικήσεις ή και άλλους φορείς Τοπικής Αυτοδιοίκησης ή τρίτους, δύνανται να συνιστούν ανώνυμες εταιρείες, οι οποίες λειτουργούν σύμφωνα με τις διατάξεις της εμπορικής και φορολογικής νομοθεσίας και τις ειδικότερες ρυθμίσεις των επόμενων παραγράφων ... Άρθρο 266 Δημοτικές και κοινοτικές ανώνυμες εταιρείες 1. Για την αξιοποίηση της δημοτικής ή κοινοτικής ακίνητης περιουσίας ή για την εκμετάλλευση κοινόχρηστων χώρων είναι δυνατή η σύσταση ανώνυμης εταιρείας μόνο από ένα Δήμο ή μία Κοινότητα, οι οποίοι και εισφέρουν το σύνολο του εταιρικού κεφαλαίου 2... Άρθρο 267 Κανόνες λειτουργίας 1. Οι υφιστάμενες αστικές εταιρείες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα κατ'εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22 παρ. 9 του ν. 3274/2004 συνεχίζουν να λειτουργούν μέχρι τη λήξη του χρόνου που προβλέπεται στη συστατική τους πράξη, διεπόμενες και από τους εξής κανόνες ...».

Ερμηνεία των διατάξεων

Από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς και σε συνδυασμό μεταξύ τους, συνάγονται τα ακόλουθα:

9. Όπως έχει παγίως κριθεί, τα μέτρα του άρθρου 14 του ν. 2523/1997 (ήδη του άρθρου 46 του ν. 4174/2013) δεν αποτελούν διοικητικές κυρώσεις για τις διαπιστωθείσες φορολογικές παραβάσεις, αλλά διοικητικά μέτρα, που αποσκοπούν στην παρεμπόδιση της μεταβίβασης ή απόκρυψης περιουσιακών στοιχείων ή διενέργειας άλλων συναφών πράξεων (ανάληψη υπολοίπου τραπεζικών



λογαριασμών κλπ) από τους υποχρέους, προκειμένου να διασφαλιστεί, μετά την ολοκλήρωση των σχετικών διαδικασιών ελέγχου, βεβαίωσης κλπ, η είσπραξη των φόρων και των συναφών φορολογικών κυρώσεων (ΣτΕ 2797/2009 επταμ., 1187-9/2015, 399/2015, 1372/2014, 1159-60/2012 κλπ.)

10. Ενόψει του προεκτεθέντος χαρακτήρα και δικαιολογητικού σκοπού των διασφαλιστικών μέτρων, εξυπακούεται ότι, εάν τα υπόχρεα πρόσωπα απαλλαγούν της ενοχικής ευθύνης καταβολής των σχετικών οφειλών προς το Δημόσιο, τότε παύει να υφίσταται κάθε νόμιμη δικαιολογητική βάση προς επιβολή ή διατήρηση αυτών.

11. Με τις ρυθμίσεις του άρθρου 10 παρ. 1 του ν. 4071/2012 οι οφειλές, βεβαιωμένες ταμειακά ή μη έως και τις 31-12-2010, προς το Δημόσιο και το Ι.Κ.Α. των επιχειρήσεων των Ο.Τ.Α. που αναφέρονται στη διάταξη, οι οποίες λύθηκαν και τελούν σε καθεστώς εκκαθάρισης, - χωρίς δυνατότητα ενδεχομένης αναβίωσής τους, όπως συνάγεται και από την οικεία αιτιολογική έκθεση, - απαλλάσσονται από κάθε μορφής επιβαρύνσεις και εξοφλούνται υποχρεωτικά από τους Ο.Τ.Α. που τις έχουν συστήσει. Ακολούθως, με τις διατάξεις του ίδιου άρθρου και νόμου, που προστέθηκαν με το άρθρο 77 του ν. 4170/2013, ορίζεται η διαδικασία εφαρμογής της παραπάνω ρύθμισης. Ειδικότερα, ορίζεται ότι η αρμόδια Δ.Ο.Υ. διαγράφει τις διενεργηθείσες ταμειακές βεβαιώσεις χρεών που ανάγονται σε χρόνο έως και τις 31.12.2010 σε βάρος των επιχειρήσεων των ΟΤΑ της παρ. 1 του άρθρου 10 του ν.4071/2012 και ταυτοχρόνως προβαίνει σε ταμειακή βεβαίωση της βασικής οφειλής (δίχως πρόσθετους φόρους, πρόστιμα και προσαυξήσεις) σε βάρος του οικείου ΟΤΑ, με βάση τους ίδιους τίτλους εν ευρεία εννοία που είχαν εκδοθεί σε βάρος τους.

12. Με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 4071/2012 θεσπίζεται στερητική *ex lege* αναδοχή χρέους, με την οποία οι ΟΤΑ αναλαμβάνουν πλήρως τις κύριες οφειλές των οικείων δημοτικών επιχειρήσεων, εκτός αν οι ΟΤΑ προβούν σε δικαστική αμφισβήτηση των φορολογικών οφειλών που έχουν βεβαιωθεί σε βάρος τους, οπότε δεν εφαρμόζονται οι θεσπιζόμενες απαλλαγές και οι Ο.Τ.Α. επιβαρύνονται και με τους πρόσθετους φόρους, πρόστιμα και λοιπές επιβαρύνσεις και προσαυξήσεις, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Επομένως, οι αρχικές οφειλέτριες του Δημοσίου δημοτικές επιχειρήσεις, μετά τη υπέρ αυτών διαγραφή των οφειλών και την ανάληψή τους από τους Ο.Τ.Α., παύουν να έχουν οποιαδήποτε ενοχική ευθύνη προς καταβολή αυτών.

13. Στην παρ. 9 του άρθρου 10 του ν. 4071/2012 προβλέπεται, τέλος, ότι τα πρόσωπα που ορίζονται εκκαθαριστές των παραπάνω επιχειρήσεων δεν διώκονται

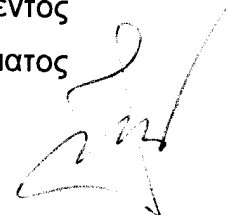
ποινικώς, δεν υπόκεινται σε προσωπική κράτηση και δεν υπέχουν οποιαδήποτε αστική ή άλλη ατομική ευθύνη για τα χρέη των φορέων αυτών προς το Δημόσιο, ανεξαρτήτως του χρόνου βεβαίωσής τους.

Ως προς το πρώτο ερώτημα

14. Όπως έχει ήδη κριθεί (βλ. γνωμ. ΝΣΚ 49/2014, η οποία έγινε αρμοδίως αποδεκτή): «Με το ν. 4071/2012 (άρθρο 10), όπως συμπληρώθηκε με το ν. 4170/2013 (άρθρο 77) θεσπίστηκε η διαγραφή των χρεών των δημοτικών επιχειρήσεων και η ταυτόχρονη βεβαίωση αυτών σε βάρος των οικείων ΟΤΑ. Η διαγραφή των οφειλών στο όνομα των δημοτικών επιχειρήσεων συνεπάγεται και την απαλλαγή των διοικούντων τις δημοτικές επιχειρήσεις από την προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη τους. Τούτο διότι, αφού δεν υφίσταται η οφειλή στο όνομα του αρχικού υποχρέου δεν μπορεί να υπάρχει στο όνομα του αλληλεγγύως υποχρέου. Η διαγραφή των οφειλών που βεβαιώθηκαν ταμειακά αποτελεί διαγραφή του χρέους και επομένως δεν μπορεί να υφίσταται ευθύνη των διοικούντων τη δημοτική επιχείρηση, αφού ο αρχικός και κύριος υπόχρεος παύει να ευθύνεται. Έτσι, η διαγραφή του χρέους των δημοτικών επιχειρήσεων και η επαναβεβαίωση τους στους οικείους ΟΤΑ συνιστά λόγο απόσβεσης της φορολογικής ενοχής συνολικά και αντικειμενικά, υπό την έννοια ότι απαλλάσσονται αυτής και τα δύο φορολογικά υποκείμενα, ήτοι η δημοτική επιχείρηση και ο διοικών αυτήν Επομένως τα φυσικά πρόσωπα που ήσαν συνυπόχρεα με τις δημοτικές επιχειρήσεις για την εξόφληση των οφειλών μετά την ισχύ των διατάξεων του ν. 4071/2012 και 4170/2013 δεν ευθύνονται για το ποσό της κύριας οφειλής.....».

Συναφώς προς ταύτα, τα εν λόγω πρόσωπα δεν ευθύνονται ούτε και για τους πρόσθετους φόρους, πρόστιμα κλπ των δημοτικών επιχειρήσεων, λόγω του γεγονότος ότι, ως έγινε δεκτό με τη γνωμοδότηση αυτή, η διαγραφή του χρέους των δημοτικών επιχειρήσεων και η επαναβεβαίωση τους στους οικείους ΟΤΑ συνιστά λόγο απόσβεσης της φορολογικής ενοχής συνολικά και αντικειμενικά.

15. Περαιτέρω συνέπεια των ρυθμίσεων του άρθρου 10 του ν. 4071/2012, με τις οποίες οι λυθείσες και υπό εκκαθάριση τελούσες δημοτικές επιχειρήσεις απαλλάσσονται από κάθε μορφής φορολογικές επιβαρύνσεις, οι οποίες διαγράφηκαν στο σύνολό τους και βαρύνουν εφεξής, ως προς την κύρια οφειλή, μόνο τους οικείους Ο.Τ.Α, είναι ότι και τα διασφαλιστικά μέτρα σε βάρος των επιχειρήσεων αυτών ή και των συνυπόχρεων προσώπων, ενόψει του αναφερθέντος λειτουργικού τους χαρακτήρα, στερούνται, του απαιτούμενου νομίμου ερείσματος



(ΝΣΚ 253/2012). Και τούτο, διότι εξέλιπε εκ των υστέρων ο δικαιολογητικός λόγος διατήρησης των σχετικών πράξεων, δηλαδή το διασφαλιστέο δικαίωμα του Δημοσίου επί των ήδη διαγραφέντων από το νόμο χρεών, τα οποία ευθύνονται, πλέον, να εξοφλήσουν οι ΟΤΑ λόγω της ex lege (στερητικής) αναδοχής τους.

16. Ενόψει των ανωτέρω, συντρέχει περίπτωση άρσεως των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, τα οποία εφαρμόστηκαν, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 14 και 20 του ν. 2523/1997 και των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ 1282/2013, σε βάρος των επιχειρήσεων των ΟΤΑ, που υπάγονται στο άρθρο 10 του ν. 4071/2012, καθώς και των προσώπων που είχαν στις επιχειρήσεις αυτές μία από τις ιδιότητες του άρθρου 20 του ν. 2523/1997 και του άρθρου 46 παρ. 6 του ν. 4174/2013. Η άρση των μέτρων θα χωρήσει είτε αυτεπαγγέλτως είτε κατόπιν αίτησης του ενδιαφερομένου, για τον εκτεθέντα στην παράγραφο 15 της παρούσης λόγο και όχι κατά τη διαδικασία και για κάποιον από τους προβλεπομένους στις διατάξεις των προαναφερθέντων νομοθετημάτων και της ΠΟΛ 1282/2013 λόγους, στους οποίους, ευλόγως, δεν περιελήφθησαν και οι επιβαλλόμενοι λόγοι άρσεως των μέτρων συνεπεία εξαιρετικών και ειδικών νομοθετικών ρυθμίσεων.

Ως προς το δεύτερο ερώτημα

17. Ως ελέχθη, στις διατάξεις του άρθρου 20 (παρ. 1-4), του ν. 2523/1997, που ερμηνεύονται στενά (ΣΤΕ 1187/2015) απαριθμούνται, περιοριστικώς, τα φυσικά πρόσωπα που, πλην, όμως, στις διατάξεις του άρθρου 20 δεν περιλαμβάνονται οι Ο.Τ.Α. και τα ν.π.δ.δ.

18. Ωστόσο, για τη λήψη των διασφαλιστικών μέτρων εφαρμοστέες σήμερα είναι οι διατάξεις του άρθρου 46 παρ. 6 του ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ 1282/2013 (βλ. άρθρο 1 παρ. 1 της ΠΟΛ 1282/2013 και παρ. 5 της παρούσης), με βάση τις οποίες οι ΟΤΑ και τα φυσικά πρόσωπα που είχαν ή έχουν στους ΟΤΑ μία από τις ιδιότητες του άρθρου 20 του ν. 2523/1997 και του άρθρου 46 παρ. 6 του ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ 1282/2013, δεν εξαιρούνται από τη λήψη των διασφαλιστικών μέτρων σε βάρος τους. Πλην, όμως, στην προκειμένη περίπτωση δεν μπορούν να ληφθούν σε βάρος τους, τόσο για τα χρέη της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του ν. 4071/2012 (ταμειακά βεβαιωμένα), όσο και για τα χρέη των περιπτώσεων β' έως και δ' (ήτοι, χρέη για τα οποία κατά την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού είχαν εκδοθεί καταλογιστικές πράξεις και δεν είχαν βεβαιωθεί ταμειακά, είχε διαταχθεί έλεγχος και δεν είχαν βεβαιωθεί υπό ευρεία

έννοια, κλπ). Και τούτο, διότι μόνη η μεταφορά στους ΟΤΑ των εν λόγω χρεών των επιχειρήσεων που υπάγονται στο άρθρο 10 του ν. 4071/2012, κατ' εφαρμογή των εξαιρετικών διατάξεων του άρθρου αυτού, όπως ισχύει, δεν παρίσταται ικανή να καταστήσει εφαρμοστέες τις προβλέπουσες τη λήψη των διασφαλιστικών μέτρων διατάξεις, αφού δεν συντρέχουν οι τασσόμενες σε αυτές προϋποθέσεις, είναι δε άλλο το ζήτημα ότι οι ΟΤΑ υπόκεινται στα μέτρα αναγκαστικής εκτέλεσης προς είσπραξη των χρεών. Η άποψη αυτή δεν αντιφάσκει προς τα ήδη γενόμενα δεκτά επί του πρώτου ερωτήματος, περί συνδρομής περίπτωσης άρσης των μέτρων τα οποία εφαρμόσθηκαν σε βάρος των επιχειρήσεων των ΟΤΑ, που υπάγονται στο άρθρο 10 του ν. 4071/2012, καθώς και των προσώπων που είχαν στις επιχειρήσεις αυτές μία από τις ιδιότητες του άρθρου 20 του ν. 2523/1997 και του άρθρου 46 παρ. 6 του ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ 1282/2013. Και τούτο διότι η άρση σε αυτή την περίπτωση επιβάλλεται παρά τη διάπραξη παράβασης, επειδή, κατά τα ήδη εκτεθέντα, εξέλιπε εκ των υστέρων ο δικαιολογητικός λόγος διατήρησης των μέτρων, δηλαδή το διασφαλιστέο δικαίωμα του Δημοσίου επί των ήδη διαγραφέντων από το νόμο χρεών, τα οποία ευθύνονται, πλέον, να εξοφλήσουν οι ΟΤΑ λόγω της ex lege (στερητικής) αναδοχής τους.

19. Ως προς τη δυνατότητα λήψης των μέτρων του άρθρου 46 Κ.Φ.Δ. κατά των Δήμων, για τις ως άνω φορολογικές υποχρεώσεις των προαναφερόμενων επιχειρήσεων, μειοψήφησε ο Νομικός Σύμβουλος του Κράτους Θεόδωρος Ψυχογιός, ο οποίος διατύπωσε την ακόλουθη γνώμη:

Με την αναφερθείσα γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ. 277/2012, έγινε δεκτό γενικώς ότι οι Δήμοι δεν εξαιρούντο από την εις βάρος τους λήψη των διασφαλιστικών μέτρων του - ισχύοντος τότε- άρθρου 14 του ν. 2523/1997 προς διασφάλιση της είσπραξης των εις βάρος τους απαιτήσεων του Δημοσίου, χωρίς να γίνεται διάκριση ως προς την αιτία και την προέλευση αυτών. Περαιτέρω, είναι αυτονόητο ότι ανάγκη διασφάλισης των απαιτήσεων του Δημοσίου υφίσταται (και δη κατά μείζονα λόγο) και στην υπό κρίση περίπτωση, κατά την οποία οι Δήμοι ανέλαβαν ex lege σοβαρές φορολογικές υποχρεώσεις των ως άνω επιχειρήσεων, ενώ παρατηρείται ότι σε καμία, γενική ή ειδική, διάταξη δεν μνημονεύεται εξαίρεση των τοιουτοτρόπως βαρυνόμενων Δήμων από τα διασφαλιστικά μέτρα. Εξυπακούεται ότι, εάν ο νομοθέτης του ν. 4071/12 επιθυμούσε πράγματι την ως άνω εξαίρεση θα την είχε καταγράψει ρητώς στο νομοθετικό κείμενο. Επομένως, για την ταυτότητα του αναφερθέντος νομικού λόγου, ένεκα του οποίου επιβάλλεται η λήψη των διασφαλιστικών μέτρων, σε



συνδυασμό προς την αναφερθείσα σιγή του νομοθέτη και κατ' ανάλογη εφαρμογή του γνωμοδοτικού πορίσματος της ΓνΝΣΚ 277/2012, πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι Δήμοι υπόκεινται στα ως άνω μέτρα προς διασφάλιση και όσων υποχρεώσεων ανέλαβαν δυνάμει του άρθρου 10 του ν. 4071/2012, ως ισχύει.

20. Ενόψει της ως άνω επικρατήσασας γνώμης περί της αδυναμίας λήψης των διασφαλιστικών μέτρων εις βάρος των Ο.Τ.Α., εξυπακούεται ότι, για την ταυτότητα του νομικού λόγου, δεν νοείται η λήψη των μέτρων αυτών ούτε κατά των νομίμων εκπροσώπων των Ο.Τ.Α. Σε κάθε περίπτωση, σημειώνεται, ότι με τη ΓνΝΣΚ 49/2014 έχει γίνει δεκτό ότι *«Ως προς το ζήτημα της ευθύνης των Δημάρχων των ΟΤΑ που αναλαμβάνουν την εξόφληση των οφειλών των δημοτικών επιχειρήσεων, δεν προκύπτει, εκ του ν. 4071/2012 προσωπική και αλληλέγγυος ευθύνη αυτών»*. Επίσης, με την ίδια γνωμοδότηση έγινε δεκτό ότι δεν προκύπτει προσωπική αστική ευθύνη των Δημάρχων από το άρθρο 50 του ν. 4174/2013 για τα χρέη των Δήμων, διότι δεν περιλαμβάνονται στα περιοριστικώς αναφερόμενα στην διάταξη αυτή ευθυνόμενα πρόσωπα (ούτε βεβαίως ευθύνη από το άρθρο 115 του ν. 2238/1994 ή από άλλη διάταξη). Εξυπακούεται, συνεπώς, ότι, ενόψει του αναφερθέντος σκοπού των διασφαλιστικών μέτρων, λόγω της έλλειψης προσωπικής αστικής συνευθύνης των Δημάρχων, αλλά και της μη ρητής αναφοράς αυτών στα άρθρα 20 του ν. 2523/1997 και 46 του ν. 4174/2013 (ΝΣΚ 277/12), δεν είναι επιτρεπτό να επιβληθούν εις βάρος τους οι δεσμεύσεις των διασφαλιστικών μέτρων.

Απάντηση

Κατ' ακολουθία όλων των προεκτεθέντων, στα τεθέντα ερωτήματα το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδοτεί ως εξής:

21. Ομοφώνως: Συντρέχει περίπτωση άρσεως των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου που εφαρμόσθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 14 και 20 του ν. 2523/1997 και των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ1282/2013, στις επιχειρήσεις των Ο.Τ.Α, οι οποίες υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 4071/2012, όπως αυτό ισχύει, καθώς και στα πρόσωπα που είχαν στις ως άνω επιχειρήσεις μία από τις ιδιότητες του άρθρου 20 του ν. 2523/1997 και του άρθρου 46 παρ. 6 του ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ1282/2013.

22. Κατά πλειοψηφία: Τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις των προαναφερθέντων νομοθετημάτων διασφαλιστικά μέτρα δεν δύναται να ληφθούν ούτε σε βάρος των οικείων Ο.Τ.Α., σε βάρος των οποίων βεβαιώνεται το χρέος των

επιχειρήσεων των Ο.Τ.Α, οι οποίες υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 4071/2012, όπως αυτό ισχύει.

23. Ομοφώνως: Τα ως άνω μέτρα δεν επιτρέπεται να ληφθούν ούτε κατά των Δημάρχων, ως εκπροσωπούντων τους, νυν υπόχρεους προς καταβολή, Δήμους.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 15 - 2- 2016

Ο Πρόεδρος

Αλέξανδρος Καραγιάννης
Αντιπρόεδρος ΝΣΚ



Ο Εισηγητής

Διονύσιος Ν. Χειμώνας
Νομικός Σύμβουλος του Κράτους