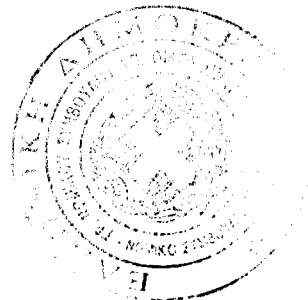




ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΡΑΦΕΙΟ ΝΟΜΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΟΥ



Αθήνα, 14.11.2013

ΑΤΟΜΙΚΗ ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΗ Ν.Σ.Κ.: 382/2013

Γνωμοδοτών: Δημήτριος Ι. Μακαρονίδης, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους.

Ερώτημα : Με αριθμό πρωτ. ΔΠΕΙΣ Γ/1099480 ΕΞ 2013/17.6.2013, που υπεβλήθη προς το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (και περιήλθε στο Γραφείο Νομικού Συμβούλου Υπουργείου Οικονομικών την 1.11.2013) από την Διεύθυνση Πολιτικής Εισπράξεων του ιδίου Υπουργείου.

Περίληψη ερωτήματος: α) Εάν εταιρεία, οφειλέτις του Δημοσίου, που υπήχθη σε δικαστικώς επικυρωθείσα συμφωνία του άρθρου 44 του Ν. 1892/1990, υποχρεούται, εις εκτέλεση της συμφωνίας, σε καταβολή χρεών προς το Δημόσιο κοινοπραξιών, στις οποίες συμμετέχει, ταμειακώς βεβαιωμένων μετά την επικύρωση της συμφωνίας, ή θα πρέπει οι οφειλές να διαγραφούν, όπως ισχυρίζεται σε αιτήσεις της και β) Στην δεύτερη περίπτωση, εάν υποχρεούται το Δημόσιο να αποδώσει τα ποσά των ήδη καταβληθεισών δόσεων, κατά το μέρος που οι σχετικές απαιτήσεις της οφειλέτιδας δεν έχουν παραγραφεί και να προβεί σε συμψηφισμό αυτών με εταιρικές οφειλές που υπάγονται στη συμφωνία, όπως ζητείται με τις ίδιες αιτήσεις.

 Επί του ανωτέρω ερωτήματος, γνωμοδοτώ ως ακολούθως:

Ι. Το με αριθμό πρωτ. ΔΠΕΙΣ Γ/1099480 ΕΞ 2013/17.6.2013 ερώτημα, που υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, αναφέρει τα ακόλουθα.

«Στις 28/11/2006 η οφειλέτρια εταιρεία «Α» (Α.Φ.Μ.... Δ.Ο.Υ. Μεγάλων Επιχειρήσεων), η οποία είχε τεθεί σε καθεστώς ειδικής εκκαθάρισης κατ' άρθρο 46 ν. 1892/1990 με την υπ' αριθ. 55/2006 απόφαση του Εφετείου Πειραιώς, προέβη στην

κατάρτιση της από 28/11/2006 συμφωνίας με πιστωτές της, η οποία επικυρώθηκε με την υπ' αριθ. 1217/29-2-2008 απόφαση του Εφετείου Αθηνών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 44 του ν. 1892/1990.

Στον όρο 3.3.2.δ.2. (σελ. 21) της επικυρωθείσας συμφωνίας προβλέπεται, μεταξύ άλλων ότι οι οφειλές προς το Δημόσιο από κάθε αιτία (ενδεικτικά από Φ.Π.Α., φόρους εισοδήματος, μεταβίβασης ακινήτων, ακίνητης περιουσίας, τέλος χαρτοσήμου, κ.λ.π.) περιορίζονται στο 10 % των βεβαιωθέντων ποσών και θα καταβληθούν σε 10 ετήσιες ισόποσες άτοκες δόσεις, με πρώτη ένα έτος μετά την επικύρωση της συμφωνίας από το Εφετείο, ενώ το υπόλοιπο 90% διαγράφεται. Στη ρύθμιση αυτή περιλαμβάνονται φόροι, προσαυξήσεις και πρόστιμα από κάθε αιτία και για κάθε λόγο, δηλαδή οριστικά βεβαιωθέντες και τυχόν μελλοντικά βεβαιωθησόμενοι, μετά από έλεγχο ή από την έκδοση αμετάκλητων δικαστικών αποφάσεων επί ασκηθεισών ή ασκηθησομένων προσφυγών, των οποίων η γενεσιουργός αιτία τοποθετείται χρονικά πριν από την επικύρωση της συμφωνίας από το Εφετείο.

Στον όρο 3.3.2.δ.4. (σελ. 21-23) ότι στη ρύθμιση της παρούσας συμφωνίας υπάγονται, κατά τις διατάξεις του άρθρου 44 του ν. 1892/1990, όλες οι οφειλές της επιχείρησης προς τους πάσης φύσεως πιστωτές της, περιλαμβανομένου του Δημοσίου, είτε αυτές εμφανίζονται είτε δεν εμφανίζονται στους πίνακες/καταστάσεις (Παράρτημα ΙΙ της συμφωνίας) κατά την 31-12-2005 και όπως αυτές θα έχουν διαμορφωθεί στο μέλλον και εφόσον προέρχονται από τις δραστηριότητες της επιχείρησης μέχρι τη δημοσίευση της επικυρωτικής απόφασης του Εφετείου. Στην ως άνω ρύθμιση υπάγονται και απαιτήσεις, υφιστάμενες ή μέλλουσες, που δεν έχουν βεβαιωθεί από φορολογικές, τελωνειακές κ.λπ. αρχές και ως εκ τούτου δεν εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης, ως και απαιτήσεις υφιστάμενες ή μέλλουσες, που δεν έχουν ασκηθεί με οποιοδήποτε νόμιμο τρόπο και ως εκ τούτου δεν εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης, οποτεδήποτε και οπωσδήποτε ήθελε ανακύψουν ή εμφανιστούν στο μέλλον και εφόσον προέρχονται από τις δραστηριότητες της επιχείρησης μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης της επικυρωτικής απόφασης του Εφετείου. Οι ως άνω απαιτήσεις, με εξαίρεση το μέρος που εξοφλείται κατά τους όρους της συμφωνίας, αποσβέννυνται και διαγράφονται, η απόσβεση δε αυτή δεσμεύει και τους μη συμβαλλομένους πιστωτές συμπεριλαμβανομένου του Δημοσίου.





Στο τέλος του ως άνω όρου της συμφωνίας (υπό στοιχεία 3.3.2.δ.4., σελ. 23) προβλέπεται «Οι παραπάνω ρυθμίσεις ισχύουν απαρέγκλιτα και για τις απαιτήσεις κατά της Επιχείρησης από την εκτέλεση των έργων που κατασκεύασε, όπως επίσης και από τη συμμετοχή της σε Κοινοπραξίες, είτε πρόκειται για απαιτήσεις της Κοινοπραξίας κατά της Επιχείρησης, είτε για απαιτήσεις των λοιπών μελών κατά της Επιχείρησης, είτε για απαιτήσεις τρίτων (συμπεριλαμβανομένου και του Δημοσίου) κατά της Επιχείρησης, λόγω της ιδιότητας της ως μέλους της Κοινοπραξίας. Και οι απαιτήσεις αυτές δηλαδή αποσβέννυνται και διαγράφονται στο σύνολο τους».

α) Σε εκτέλεση της εν λόγω συμφωνίας, η οφειλέτρια εταιρεία υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, στην αρμοδιότητα της οποίας ανήκει η κοινοπραξία «Ε.-Α.» (Α.Φ.Μ.....), με βεβαιωμένα χρέη στην ως άνω Δ.Ο.Υ., την από 4/2/2009 συνημμένη αίτηση, στην οποία αναφέρει -μεταξύ άλλων: «... Συνεπώς η εταιρία μας οφείλει να καταβάλει στην υπηρεσία σας: 1. Το δέκα τοις εκατό (10%) που αφορά φόρους, προσαυξήσεις, πρόστιμα των κοινοπραξιών με Α.Φ.Μ.και....., στις οποίες συμμετέχει η εταιρία μας Α. για το διάστημα έως την 29η Φεβρουαρίου 2008 (ημερομηνία δημοσίευσης της επικυρωτικής απόφασης)...» και ζήτησε να ενημερωθεί για το ύψος της οφειλής, όπως αυτή έχει διαμορφωθεί σύμφωνα με την ως άνω επικυρωθείσα συμφωνία, προκειμένου να προβεί «...στην, κατά τα ανωτέρω, εφάπαξ εξόφληση της».

Σε συνέχεια της ανωτέρω αίτησης, όπως προκύπτει από τα συνημμένα παραστατικά, η Δ.Ο.Υ. προσδιόρισε την οφειλή της εταιρείας στο Δημόσιο από τη συμμετοχή της στην κοινοπραξία «Ε.-Α.» στο ποσό των 14.026,85 €, που αντιστοιχεί στο 10% των βεβαιωμένων χρεών της κοινοπραξίας, αναγομένων στα οικονομικά έτη 2004 και 2005, πλέον προσαυξήσεων εκπρόθεσμης καταβολής έως την επικύρωση της συμφωνίας, συνολικού ύψους 140.268,50 € και το όρισε καταβλητέο σε δέκα ισόποσες ετήσιες δόσεις. Ακολουθώντας, η οφειλέτρια εταιρεία κατέβαλε στη Δ.Ο.Υ. σταδιακά το ποσό των 5.610,72 €, που αντιστοιχεί στις τέσσερις πρώτες από τις συνολικά δέκα δόσεις ύψους εκάστης 1.402,68 € (1.402,68 X 4 = 5.610,72 €).

Ήδη, με την από 24-1-2012 αίτηση της (με αριθ. πρωτ. 1767) προς τη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, η εταιρεία, επικαλούμενη ότι τα ανωτέρω ποσά καταβλήθηκαν αχρεωστήτως δυνάμει της σχετικής πρόβλεψης στον όρο 3.3.2.δ.4. (σελ. 23) της συμφωνίας, ζήτησε «Να διαγραφεί στο σύνολο του (δηλαδή να αναγνωρισθεί ότι απαλλάσσεται από την υποχρέωση καταβολής του) το ως άνω ποσό που έχει

καταλογιστεί σε βάρος της εταιρείας μας από τη συμμετοχή της στην Κοινοπραξία «Ε.-Α.» με Α.Φ.Μ. σύμφωνα με τη σαφή πρόβλεψη της παρ. δ. 4 (σελ. 23) της ως άνω επικυρωθείσας από το Εφετείο Αθηνών συμφωνίας πιστωτών στα πλαίσια του άρθρου 44 του ν. 1892/90. Να συμψηφιστεί το ως άνω ποσό σύμφωνα με το άρθρο 83 του Κ.Ε.Δ.Ε ... έναντι των δόσεων που ήδη καταβάλει η εταιρεία μας για την εξόφληση των οφειλών της προς το Δημόσιο από την ατομική της δραστηριότητα».

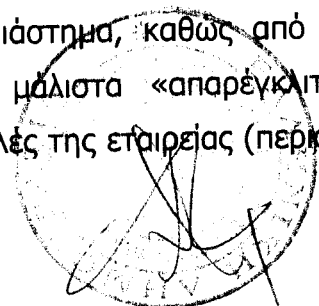
β) Αντίστοιχα, η Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, στην αρμοδιότητα της οποίας ανήκει η κοινοπραξία «Θ.-Α.-Κ.Μ.» (Α.Φ.Μ.) προσδιόρισε την οφειλή της «Α» στο Δημόσιο από τη συμμετοχή της στην εν λόγω κοινοπραξία στο ποσό των 426.868,05 €, που αντιστοιχεί στο 10% των βεβαιωμένων χρεών της κοινοπραξίας (φόρος εισοδήματος βάσει δήλωσης οικονομικού έτους 2005) ύψους 4.626.902,81€. Για την εξόφληση της ως άνω οφειλής, η εταιρεία έχει καταβάλει στη Δ.Ο.Υ. μέχρι σήμερα τα παρακάτω ποσά:

- 1) 42.379,89 € στις 17-2-2009
- 2) 42.686,81 € στις 16-3-2010
- 3) 42.686,81 € στις 17-3-2011
- 4) 42.686,81 € στις 16-1-2013

Ήδη, με την από 13-12-2012 αίτηση της (με αριθ. πρωτ. 36876) προς τη Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, η εταιρεία, επικαλούμενη ότι τα ανωτέρω ποσά καταβλήθηκαν αχρεωστήτως, κατά τα προαναφερόμενα, ζήτησε επίσης «να διαγραφεί στο σύνολο του...» το ποσό των 426.868,05 € που έχει καταλογιστεί σε αυτήν από τη συμμετοχή της στην κοινοπραξία και να συμψηφιστεί (το καταβληθέν ποσό) έναντι δόσεων για την εξόφληση ατομικών χρεών της, κατά τους όρους της συμφωνίας.

Λαμβάνοντας υπ' όψιν το ανωτέρω ιστορικό και επίσης:

1. ότι από τη διατύπωση των δύο τελευταίων εδαφίων του υπό στοιχεία 3.3.2.δ.4. όρου της συμφωνίας (σελ. 23) δημιουργείται σύγχυση σχετικά με το αληθινό νόημα αυτού, αναφορικά με τις οφειλές της εταιρείας προς το Δημόσιο (μεταξύ άλλων), που προέρχονται από τη συμμετοχή της σε κοινοπραξίες και ανάγονται στο οριζόμενο στη συμφωνία χρονικό διάστημα, καθώς από τη μία πλευρά προβλέπεται ότι γι' αυτές ισχύουν, και μάλιστα «απαρέγκλιτα», οι συμβατικές ρυθμίσεις που διέπουν τις υπόλοιπες οφειλές της εταιρείας (περιορισμός





στο 10%, καταβολή σε 10 ετήσιες ισόποσες άτοκες δόσεις, διαγραφή του υπόλοιπου 90%), ενώ, από την άλλη στο τελευταίο εδάφιο ορίζεται, όπως προαναφέρθηκε, ότι «Και οι απαιτήσεις αυτές δηλαδή αποσβέννυνται και διαγράφονται στο σύνολο τους.»

2. ότι από το κείμενο της επικυρωτικής απόφασης (ΕφΑθ 1217/29-2-2008) προκύπτει ότι όλες οι οφειλές της επιχείρησης προς το Δημόσιο, από κάθε αιτία και χωρίς περαιτέρω διάκριση, περιορίζονται σε ποσοστό 10 % των βεβαιωθέντων ποσών και το υπόλοιπο 90% διαγράφεται, χωρίς ωστόσο η απόφαση να αναφέρεται ειδικά στον επίμαχο όρο της συμφωνίας ή να τον εξαιρεί από τη δικαστική επικύρωση,

3. ότι, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του ιστορικού, η εταιρεία, μετά την επικύρωση της συμφωνίας, αναγνώρισε ότι οφείλει να καταβάλει το 10% των υπαγόμενων στο πεδίο εφαρμογής της συμφωνίας χρεών των κοινοπραξιών στις οποίες συμμετέχει, κατά τους όρους της συμφωνίας, και μάλιστα προχώρησε στην καταβολή των αντίστοιχων ετήσιων δόσεων κατά το χρονικό διάστημα που μεσολάβησε μέχρι σήμερα,

ερωτάται:

1. Υποχρεούται η οφειλέτρια εταιρεία στην καταβολή του 10% των υπαγόμενων στο πεδίο εφαρμογής της συμφωνίας χρεών προς το Δημόσιο των κοινοπραξιών στις οποίες συμμετέχει ή απαλλάσσεται της υποχρέωσης για την καταβολή των χρεών αυτών;

2. Στη δεύτερη περίπτωση, υποχρεούται το Δημόσιο στην απόδοση των ήδη καταβληθέντων ποσών -κατά το μέρος που οι τυχόν σχετικές απαιτήσεις της εταιρείας κατ' αυτού δεν έχουν παραγραφεί (κατ' άρθρο 90 παρ. 2 ν. 2362/1995 Κώδικας Δημοσίου Λογιστικού)- και στο συμψηφισμό αυτών με ατομικές οφειλές της εταιρείας που υπάγονται στη συμφωνία;

Υπενθυμίζεται ότι για ζητήματα εφαρμογής της εν λόγω συμφωνίας μεταξύ της εταιρείας «Α» και πιστωτών της κατ' άρθρο 44 ν. 1892/1990 έχει εκδοθεί η γνωμοδότηση υπ' αριθ. 121/2009 του Ν.Σ.Κ. (Τμήμα ΣΤ'), μετά από σχετικό ερώτημα της Διεύθυνσης Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, η οποία έχει γίνει δεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών.

Επισημαίνεται, τέλος, ότι, εκτός από τις ενδεικτικά περιγραφόμενες στο παρόν ερώτημα περιπτώσεις, επίκειται η υποβολή από την οφειλέτρια εταιρεία αιτήσεων παρόμοιου περιεχομένου (για απόδοση και συμψηφισμό καταβληθέντων ποσών) και αναφορικά με χρέη κοινοπραξιών στις οποίες συμμετέχει, που υπάγονται στην αρμοδιότητα άλλων Δ.Ο.Υ.

Για την ταχύτερη δυνατή και ενιαία αντιμετώπιση των περιπτώσεων αυτών παρακαλούμε για την άμεση ανταπόκριση σας στο παρόν ερώτημα της Υπηρεσίας μας.».

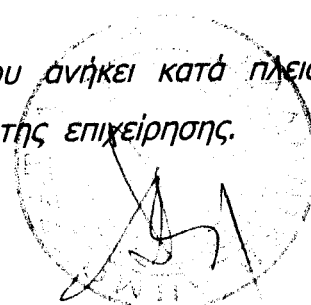



II. 1.- Στο άρθρο 44 του Ν. 1892/1990 («Για τον εκσυγχρονισμό και την ανάπτυξη και άλλες διατάξεις» - ΦΕΚ Α' 101), όπως ίσχυε κατά το κρίσιμο διάστημα, πριν από την κατάργησή του με το άρθρο 181 του Ν. 3588/2007 (ΦΕΚ Α' , 153), ορίζονταν τα ακόλουθα:

«1. Συμφωνίες πιστωτών και επιχείρησης, περιλαμβανομένης σε μία από τις περιπτώσεις α, β, γ ή δ της παραγράφου 1 του άρθρου 5 του ν. 1386/1983, που ρυθμίζουν ή περιορίζουν χρέη αυτής, δεσμεύουν και τους μη συμβεβλημένους πιστωτές, το Δημόσιο, τους οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης, κύριας και επικουρικής, τις τράπεζες και άλλα πιστωτικά ιδρύματα, δανειστές της επιχείρησης, εφόσον:

α. Οι συμβεβλημένοι πιστωτές εκπροσωπούν το εξήντα τοις εκατό (60%) του συνόλου των απαιτήσεων, στο οποίο πρέπει να περιλαμβάνεται και το σαράντα τοις εκατό (40%) των τυχόν εμπραγμάτως ασφαλισμένων, όπως οι απαιτήσεις αυτές εμφανίζονται στα τηρούμενα από την επιχείρηση βιβλία και τον ισολογισμό της τελευταίας πριν από τη σχετική συμφωνία εταιρικής χρήσης. Σε περίπτωση που συμβάλλεται ως πιστωτής που εκπροσωπεί το εξήντα τοις εκατό (60%) του συνόλου των απαιτήσεων αυτών ο Οργανισμός Οικονομικής Ανασυγκρότησης των Επιχειρήσεων Α.Ε. (Ο.Α.Ε.), δεν απαιτείται για την επίτευξη της συμφωνίας αυτής να περιλαμβάνεται στο ποσοστό αυτό και το σαράντα τοις εκατό (40%) των τυχόν εμπραγμάτως ασφαλισμένων".

β. συναινούν γραπτά εταίροι ή μέτοχοι στους οποίου ανήκει κατά πλειοψηφία το καταβεβλημένο εταιρικό ή μετοχικό κεφάλαιο της επιχείρησης.





γ. Επικυρωθούν από το εφετείο της έδρας της επιχείρησης, με απόφαση εκδιδόμενη κατά τη διαδικασία των άρθρων 739 επ. του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας, ύστερα από αίτηση της επιχείρησης ή ενός τουλάχιστον από τους συμβεβλημένους πιστωτές ή το Δημόσιο, τους οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης, κύριας και επικουρικής, τις τράπεζες και άλλα πιστωτικά ιδρύματα, δανειστές της επιχείρησης. Η απόφαση του εφετείου εκδίδεται μέσα σε είκοσι ημέρες και δεν υπόκεινται στο ένδικο μέσο της αναίρεσης.

δ. Η αίτηση κοινοποιείται με ποινή απαραδέκτου στους πιστωτές της επιχείρησης, οι οποίοι δεν συμβλήθηκαν στη συμφωνία, όταν αυτοί είναι το Ελληνικό Δημόσιο, Ι.Κ.Α. και λοιποί ασφαλιστικοί οργανισμοί, Ο.Τ.Α., νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και δημόσιες επιχειρήσεις. Επίσης, στα πιστωτικά ιδρύματα του δημοσίου και ιδιωτικού τομέα, των οποίων οι απαιτήσεις είναι ασφαλισμένες με υποθήκη ή προσημείωση επί των ακινήτων αυτής. Ειδικά για τους οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης, κύριας και επικουρικής, η συμφωνία επιχείρησης με τους πιστωτές της ισχύει μόνο στην περίπτωση κατά την οποία έχει εξασφαλισθεί η κάλυψη των οφειλόμενων εισφορών προς αυτούς.

2. Υφιστάμενες εγγυήσεις, υποθήκες, ενέχυρα ή άλλα παρεπόμενα δικαιώματα που ασφαλίζουν την απαίτηση, καθώς και προνόμια συνδεόμενα με τη φύση της απαίτησης ή της εγγύησης κατά την αναγκαστική εκτέλεση ή την πτώχευση, διατηρούνται υπέρ της νέας απαίτησης, όπως αυτή διαμορφώθηκε με την κατά την πρώτη παράγραφο συμφωνία, αν ο εξασφαλιζόμενος με αυτά πιστωτής δεν συμφώνησε διαφορετικά.

3. Απαλλάσσονται από κάθε φόρο, τέλος και οποιαδήποτε άλλη επιβάρυνση υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων οι κατά την παράγραφο 1 συμφωνίες, τα δικαιολογητικά αυτών έγγραφα, οι εγγραφές στα τηρούμενα από τους πιστωτές και την επιχείρηση βιβλία, η εγγραφή, απόσβεση και εξάλειψη υποθηκών και λοιπών εμπράγματων βαρών, η σύσταση, περιορισμός ή απόσβεση συμβάσεων εγγυήσεων ή άλλων παρεπόμενων δικαιωμάτων και γενικά κάθε πράξη που γίνεται για την ολοκλήρωση ή την εκτέλεση των προαναφερόμενων στην παράγραφο 1 συμφωνιών.

4. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων μπορεί να εφαρμοστούν και στις επιχειρήσεις που έχουν ήδη υπαχθεί στις διατάξεις του ν. 1386/1983, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει.».

2.- Εξ άλλου στο άρθρο 3 του ΚΕΔΕ (ΝΔ 356/1974-ΦΕΚΑ', 90) ορίζεται ότι: «1...2. Τα χρέη εκ συμβάσεων καταβάλλονται κατά τας υπό των συμβάσεων οριζόμενας προθεσμίας. 3...».

Στο άρθρο 5 αυτού ορίζεται ότι : « Τα χρέη προς το Δημόσιο που βεβαιώνονται στα δημόσια στα ταμεία και τα τελωνεία του Κράτους γίνονται ληξιπρόθεσμα ως εξής: 1.... 2... 3. Τα χρέη από συμβάσεις την ημέρα που σύμφωνα με τη σύμβαση πρέπει να καταβληθεί ολόκληρο ή μέρος του κεφαλαίου της οφειλής. 4...»

III. Από τις ανωτέρω διατάξεις, ερμηνευόμενες σύμφωνα με το γράμμα, το πνεύμα και το σκοπό τους, συνάγονται τα ακόλουθα:

1.- Κύρια επιδίωξη του μηχανισμού που θεσπίζεται με το άρθρο 44 του Ν. 1892/1990, (λαμβάνομένων υπόψη των διατάξεων του άρθρου 5 του Ν. 1386/1983, στο οποίο τούτο παραπέμπει και των εισηγητικών εκθέσεων των ανωτέρω νόμων), είναι η, επί θυσία απαιτήσεων των πιστωτών, εξυγίανση και διάσωση των προβληματικών (υπερχρεωμένων) επιχειρήσεων που είναι βιώσιμες και η διατήρηση του παραγωγικού δυναμικού της χώρας και εξασφάλιση της απασχολήσεως των εργαζομένων στις επιχειρήσεις αυτές, με σκοπό την προστασία της εθνικής οικονομίας και την αντιμετώπιση της ανεργίας σε περίοδο οικονομικής κρίσεως (Εφ. Θεσ. 23/2007, Εφ. Λαρ. 224/2007, δημοσ. σε ΝΟΜΟΣ). Με την ανωτέρω διάταξη καθιερώνεται είδος συλλογικής ή γενικής ικανοποιήσεως των πιστωτών, που επιτυγχάνεται με την θεσπιζόμενη συμφωνία ρυθμίσεως ή περιορισμού των χρεών των επιχειρήσεων και προκαλεί, ως αυτόθροη και επερχόμενη ευθέως εκ του νόμου, συνέπεια της επικυρώσεως αυτής από το εφετείο, την δέσμευση, στους όρους της συμφωνίας, όχι μόνον των συμβληθέντων, αλλά και των μη συμβληθέντων πιστωτών, συμπεριλαμβανομένου και του Δημοσίου (ΣΤΕ 704/2008, 336/2003, δημοσ. σε ΝΟΜΟΣ, γνώμ. ΟΛ. ΝΣΚ 149/2010, 249/2005, γνώμ. ΝΣΚ 121/2009, 477/2006). Η συμφωνία αυτή, όπως γίνεται δεκτό, αποτελεί ενοχική σύμβαση, η οποία προσομοιάζει με τον πτωχευτικό





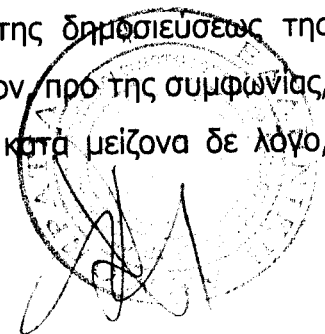
συμβιβασμό, αποτελούσα είδος συμβιβασμού του άρθρου 871 ΑΚ, με σημαντικές διαφοροποιήσεις από αυτούς και χωρίς, κατ' αρχάς, ανανεωτικό χαρακτήρα (Ευ. Περάκη, Η συμφωνία πιστωτών και επιχείρησης, έκδ. 1993, σελ. 47-51, Λ. Κοτσιρή - Ρ. Χατζηνικολάου-Αγγελίδου, Το Δίκαιο εξυγίανσης και εκκαθάρισης των προβληματικών επιχειρήσεων, έκδ. 1998, σελ. 37-40, Εφ. Πειρ. 173/2008, Εφ. Θεσ. 23/2007). Βασικά προαπαιτούμενα του συμβιβασμού είναι, ασχέτως αν οι συμβαλλόμενοι χαρακτήρισαν την μεταξύ τους σύμβαση ως συμβιβασμό, να υπάρχει έρις ή αμφισβήτηση (που δύναται να δημιουργείται και επί επισφαλών απαιτήσεων) και τα μέρη να προσχωρούν σε αυτόν με αμοιβαίες υποχωρήσεις. Διαφορετικά, πρόκειται περί άλλης σχέσεως, όπως λ.χ. αφέσεως χρέους, αναγνώρισεως της αξιώσεως, δωρεάς κλπ. (Γεωργιάδη-Σταθόπουλου, ΑΚ, Τ. IV, αρ. 16, 19, 21). Στην συμφωνία αυτή, δεν αμφισβητούνται μεν οι απαιτήσεις των πιστωτών εκ μέρους της οφειλέτιδας, αυτές όμως, ως επισφαλείς, είναι αβέβαιες, περαιτέρω δε, μόνον οι πιστωτές προχωρούν σε μείωση των απαιτήσεών τους. Επομένως, εν όψει ελλείψεως αμοιβαιότητας στις υποχωρήσεις των συμβαλλομένων μερών, ορθότερο θα ήταν να θεωρείται ότι αυτή, προεχόντως, έχει ως αντικείμενο την, εκ μέρους των πιστωτών και εν όψει της επισφαλείας των απαιτήσεών τους, μερική άφεση χρέους της οφειλέτιδας.

2.- Κριτήρια για την επικύρωση της συμφωνίας από το εφετείο, πλέον της τυπικής έρευνας περί συμμετοχής στην συμφωνία της πλειοψηφίας των πιστωτών, είναι, με αυτήν^{va} μην περιορίζονται οι απαιτήσεις της μειοψηφίας σε ποσοστά καταφανώς κατώτερα από εκείνα που θα τους εξασφάλιζε η αναγκαστική εκτέλεση, ούτε η συμφωνία^{va} περιέχει εξαίρεση ή ιδιαίτερη εύνοια υπέρ ορισμένης κατηγορίας πιστωτών, ιδίως των συμβαλλόμενων σε βάρος των λοιπών που, κατά τις περιστάσεις, μπορεί να κριθεί ότι ενέχει κατάχρηση δικαιώματος, κατ' άρθρο 281 ΑΚ, ή ότι παραβιάζει την γενική αρχή της αναλογικότητας (Εφ. Πειρ. 173/2008, Εφ.Λαρ. 224/2007, δημ. ΝΟΜΟΣ).

3.- Η κατά τα ανωτέρω εκ του νόμου δέσμευση του Δημοσίου, συνεπάγεται, την, από της επικυρώσεως της συμφωνίας και χωρίς την αλλαγή του χαρακτηρισμού των κατ' ιδίαν οφειλών (ως προερχομένων λ.χ. από εισόδημα, από ΦΠΑ κλπ.), αντιμετώπιση του συνόλου των οφειλών, που καταλαμβάνονται από την συμφωνία, σε όποιο ύψος αυτές ήθελαν περιορισθεί και δη ως προς τα ζητήματα

της καταβολής και του ληξιπροθέσμου αυτών, ως οφειλής εκ συμβάσεως, για την οποία, ως προς τα ανωτέρω ζητήματα, ισχύουν οι διατάξεις των άρθρων 3 παρ. 2 και 5 παρ. 3 του ΚΕΔΕ., αντιστοίχως, σε συνδυασμό με τα συνομολογηθέντα στην σύμβαση, χωρίς όμως να απαιτείται η εκ νέου ταμειακή βεβαίωση του περιορισθέντος χρέους, αφού όλα τα εκ της συμβάσεως αποτελέσματα επέρχονται *ex lege*, από του χρόνου ισχύος αυτής. Στην περίπτωση δε, που η ταμειακή βεβαίωση οφειλής γίνει μετά την ημερομηνία, κατά την οποία ορίσθηκε, σύμφωνα με τη σύμβαση, ως καταβλητέο, εν όλω ή εν μέρει, το κεφάλαιο, μπορεί να επιδιώκεται η είσπραξη αμέσως, του όλου ή του μέρους του χρέους, το οποίο έχει καταστεί ήδη ληξιπρόθεσμο, τόσο κατά την έννοια του ουσιαστικού δικαίου, όσο και κατά την έννοια της διοικητικής εκτελέσεως (πρβλ. Β. Παπαχρήστου, Η Διοικητική Εκτέλεση, έκδ. Β', υπό άρθ. 5, σελ. 115, γνωμ. ΝΣΚ 121/2009).

4.- Ως προς τον προσδιορισμό των απαιτήσεων των πιστωτών, που δύνανται να αποτελέσουν αντικείμενο της συμφωνίας και της εξ αυτής απορρέουσας δεσμεύσεως των πιστωτών, κατά μια άποψη, λόγω της μη διακρίσεως στο νόμο, σε συνδυασμό με τον προαναφερόμενο σκοπό του, στους όρους της συμφωνίας υπάγονται όλα τα χρέη της επιχειρήσεως, που ανάγονται στο προ της συμφωνίας χρονικό διάστημα, καθώς και μελλοντικές απαιτήσεις, ειδικότερα δε ως προς το Δημόσιο, τόσο τα χρέη του είχαν βεβαιωθεί ταμειακώς μέχρι την κατάρτιση της συμφωνίας, όσο και εκείνα που βεβαιώθηκαν μεταγενεστέρως, μετά από φορολογικό έλεγχο, υπό την επιφύλαξη διαφορετικής διατυπώσεως στη συμφωνία (γνωμ. Ολ. ΝΣΚ 249/2005, 59/1993, 202/1992, γνωμ. ΝΣΚ 121/2009, 643/1997, 477, 566/2006). Κατ' άλλην άποψη, η οποία κρατεί στη νομολογία, στην ρύθμιση υπάγονται όχι όλες οι αξιώσεις των πιστωτών κατά τον χρόνο συνάψεως της συμφωνίας, αλλά μόνον εκείνες που υπήρχαν κατά τον χρόνο συντάξεως του τελευταίου ισολογισμού της επιχειρήσεως και, συνεπώς, εκείνες που θα μπορούσαν να συντρέξουν κατά την κατάρτισή του, όχι όμως εκείνες που δεν θα μπορούσαν ούτε να υπολογισθούν ούτε να συντρέξουν κατά το χρονικό αυτό σημείο. Επομένως, κατά την γνώμη αυτή, η συμφωνία δεν δεσμεύει κατ' αρχήν τους πιστωτές που οι απαιτήσεις τους γεννήθηκαν μεν προ της δημόσιας αποφάσεως του εφετείου, αλλ' αυτές δεν αναγράφονται στον προ της συμφωνίας, τελευταίο ισολογισμό εταιρικής χρήσεως (ΣΤΕ 704/2008), κατά μείζονα δε λόγο,



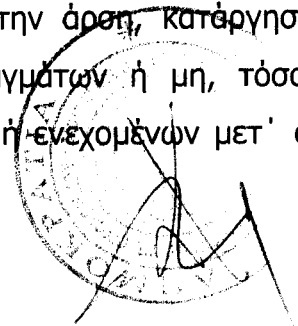
δεν δεσμεύει αυτούς των οποίων οι απαιτήσεις γεννήθηκαν μετά την επικύρωση της συμφωνίας. Αμφότερες όμως οι απόψεις δέχονται ότι δεν υπάγεται στον συμβιβασμό απαίτηση γεννηθείσα μετά τη δημοσίευση της αποφάσεως του εφετείου (ΣΤΕ 704/2008, ΑΠ 1502/2006, δημοσ. σε ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 437/1999, ΕΕΜΠΔ 1999, 387, Εφ. Αθ. 4246/2001, ΔΕΕ 2000, 627, γνωμ. ΝΣΚ 121/2009, 477, 566/2006).

IV. Εξ άλλου, από το ερώτημα και τα στοιχεία του φακέλου, προκύπτουν τα ακόλουθα πραγματικά περιστατικά.

1.- Η από 28.11.2006 συμφωνία της αναφερομένης στο ερώτημα οφειλέτιδας, η οποία ετέθη σε καθεστώς ειδικής εκκαθαρίσεως του άρθρου 46 του Ν. 1892/1990 και η οποία επικυρώθηκε με την με αριθμό 1217/29.2.2008 απόφαση του Εφετείου Αθηνών, κατά τα ουσιώδη σημεία της, προβλέπει, μεταξύ άλλων: Στον όρο 3.3.2.δ.2 (σελ. 21), ότι οι οφειλές προς το Δημόσιο από κάθε αιτία (ενδεικτικώς από ΦΠΑ, φόρους εισοδήματος, μεταβιβάσεως ακινήτων, ακινήτου περιουσίας, τέλος χαρτοσήμου, ΟΓΑ επί του χαρτοσήμου, έκτακτες εισφορές παντός είδους, μη καταβληθέντα στους μετόχους και παραγραφέντα υπέρ του Δημοσίου μερίσματα) περιορίζονται στο 10% των βεβαιωθέντων ποσών και θα καταβληθούν σε 10 ετήσιες ισόποσες άτοκες δόσεις, με πρώτη ένα έτος μετά την επικύρωση της συμφωνίας από το Εφετείο, ενώ το υπόλοιπο 90% διαγράφεται. Στη ρύθμιση αυτή περιλαμβάνονται φόροι, προσαυξήσεις και πρόστιμα από κάθε αιτία και για κάθε λόγο, δηλαδή οριστικώς βεβαιωθέντες και τυχόν μελλοντικώς βεβαιωθησόμενοι, μετά από έλεγχο ή από την έκδοση αμετακλήτων δικαστικών αποφάσεων επί ασκηθισών ή ασκηθησομένων προσφυγών, των οποίων η γενεσιουργός αιτία τοποθετείται χρονικώς πριν από την επικύρωση της συμφωνίας από το Εφετείο. Στον όρο 3.3.2.δ.4 (σελ. 21-23), ότι στη ρύθμιση της παρούσας συμφωνίας υπάγονται, κατά τις διατάξεις του άρθρου 44 του Ν. 1892/1990, όλες οι οφειλές της επιχειρήσεως προς τους πάσης φύσεως πιστωτές της, περιλαμβανομένου του Δημοσίου, είτε αυτές εμφανίζονται στους πίνακες-καταστάσεις (Παράρτημα ΙΙ της συμφωνίας) κατά την 31-12-2005 και όπως αυτές θα διαμορφωθούν στο μέλλον και εφόσον προέρχονται από τις δραστηριότητες της επιχειρήσεως μέχρι τη



δημοσίευση της επικυρωτικής αποφάσεως του Εφετείου. Ότι στην ίδια ρύθμιση υπάγονται και απαιτήσεις, υφιστάμενες ή μέλλουσες, που δεν έχουν ακόμη βεβαιωθεί από φορολογικές, τελωνειακές κλπ. αρχές και ως εκ τούτου δεν εμφανίζονται στα βιβλία της επιχειρήσεως, ως και απαιτήσεις, υφιστάμενες ή μέλλουσες, που δεν έχουν ασκηθεί με οποιοδήποτε νόμιμο τρόπο και ως εκ τούτου δεν εμφανίζονται στα βιβλία της επιχειρήσεως, οποτεδήποτε και οπωσδήποτε ήθελε ανακύψουν ή εμφανιστούν στο μέλλον και εφόσον προέρχονται από τις δραστηριότητες της επιχειρήσεως μέχρι την ημερομηνία δημοσιεύσεως της αποφάσεως του Εφετείου. Ότι οι ως άνω απαιτήσεις, με εξαίρεση το μέρος που εξοφλείται κατά τους όρους της συμφωνίας, αποσβέννυνται και διαγράφονται, η απόσβεση δε αυτή δεσμεύει και τους μη συμβαλλομένους πιστωτές συμπεριλαμβανομένου του Δημοσίου. Ότι οι ανωτέρω ρυθμίσεις ισχύουν απαρέγκλιτα και για τις απαιτήσεις κατά της επιχειρήσεως από την εκτέλεση των έργων που κατασκεύασε, όπως επίσης και από τη συμμετοχή της σε Κοινοπραξίες, είτε πρόκειται για απαιτήσεις της Κοινοπραξίας κατά της επιχειρήσεως, είτε για απαιτήσεις των λοιπών μελών κατά της επιχειρήσεως, είτε για απαιτήσεις τρίτων (συμπεριλαμβανομένου και του Δημοσίου) κατά της επιχειρήσεως, λόγω της ιδιότητάς της ως μέλους της Κοινοπραξίας. Στον όρο 3.4 (σελ. 23, 24), ότι από την επικύρωση της συμφωνίας και για όσο χρόνο διαρκεί αναστέλλονται όλα τα μέτρα, εκκρεμή ή όχι, ατομικής ή συλλογικής αναγκαστικής εκτελέσεως, κατασχέσεις, η λήψη ασφαλιστικών μέτρων εναντίον της και γενικώς όλα τα μέτρα και προνόμια των οποίων η άσκηση διακόπτεται, εν όλω ή εν μέρει, τη λειτουργία της επιχειρήσεως, υπό τον όρο ότι τηρούνται οι όροι της συμφωνίας και ότι αναστέλλεται η τοκοφορία των κάθε είδους απαιτήσεων κατά της επιχειρήσεως, καθώς και οι προσαυξήσεις εκπροθέσμου καταβολής. Στον όρο 3.5 (σελ. 24), ότι υφιστάμενες ασφάλειες και εγγυήσεις της επιχειρήσεως προς τους πιστωτές της περιορίζονται αναλόγως προς τον περιορισμό των ασφαλιζομένων με αυτές απαιτήσεων, όπως αυτές περιορίζονται με την συμφωνία. Στον όρο 3.6 (σελ. 24), ότι οι πιστωτές, εφόσον τηρηθούν οι όροι της συμφωνίας και λάβουν τα συμφωνηθέντα ποσά υποχρεούνται να συναινέσουν στην άρση, κατάργηση και λύση όλων των υποχρεώσεων και ασφαλειών εμπραγμάτων ή μη, τόσο της επιχειρήσεως όσο και τρίτων υπέρ αυτής εγγυηθέντων ή ενεχομένων μετ' αυτής



εις ολόκληρον ή μη. Η είσπραξη από οποιονδήποτε πιστωτή οποιουδήποτε ποσού εις εκτέλεση και κατά τους όρους της συμφωνίας θα θεωρείται ως έγκριση αυτής. Και στον όρο 3.10 (σελ. 25), ότι σε περίπτωση κατά την οποία η επιχείρηση δεν εξοφλήσει έστω και μια δόση των υποχρεώσεών της, εντός διμήνου από την επίδοση σχετικής εξωδίκου οχλήσεως του πιστωτή, αυτός θα δικαιούται να θεωρήσει ανατραπέντα ειδικώς ως προς αυτόν τον συμβιβασμό, οπότε θα αναβιώνει το σύνολο της απαιτήσεώς του όπως είχε προ της υπογραφής της συμφωνίας και θα δικαιούται να αξιώσει το σύνολο της απαιτήσεώς του άνευ περιορισμού.

2.- Η προαναφερομένη εφετειακή απόφαση, έκρινε, μεταξύ άλλων, ότι οι οφειλές προς το Δημόσιο εμπίπτουν στην τέταρτη κατηγορία των λοιπών εγχειρογράφων πιστωτών (βλπ. 9^ο φύλλο), ότι με την συμφωνία «ιγ)...οι οφειλές προς το Δημόσιο από κάθε αιτία και ενδεικτικά... περιορίζονται σε ποσοστό 10% των βεβαιωθέντων ποσών και το υπόλοιπο 90% διαγράφεται», ότι «Από τα προαναφερόμενα αποδειχθέντα πραγματικά περιστατικά...και...κατ' αντικειμενική θεώρηση των πραγμάτων από την τελευταία συμφωνία δεν προκύπτει ούτε συνάγεται ανατροπή της αναλογικότητας στην ικανοποίηση των πιστωτών, ούτε δυσαναλογία μεταξύ των θυσιών που προβλέπονται ιδίως για τους μη συμβαλλόμενους πιστωτές και του επιδιωκόμενου με την εξυγιαντική συμφωνία οφέλους, ούτε ισοπεδωτική μεταχείριση προνομιούχων και εγχειρογράφων πιστωτών, ούτε περιορισμός των απαιτήσεων σε ποσοστά καταφανώς κατώτερα από εκείνα τα οποία θα ελάμβαναν κυρίως οι μη συμβεβλημένοι πιστωτές σε περίπτωση αναγκαστικής εκτέλεσης ή ιδιαίτερη εύνοια υπέρ ορισμένης κατηγορίας πιστωτών» και ότι «στην προκειμένη περίπτωση συντρέχουν όλες οι νόμιμες και εφαρμοζόμενες στην υπόθεση αυτή κατά τις διατάξεις των νόμων...προϋποθέσεις, ώστε να επικυρωθεί η από 28-11-2005 συμφωνία...» (βλπ. 11^ο φύλλο).

3.- Κατόπιν ερωτήματος της 16^{ης} Δ/σης Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων του τέως Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, εκδόθηκε η με αριθμό 121/2009 γνωμοδότηση του ΣΤ' Τμήματος του Ν.Σ.Κ., η οποία, όπως προκύπτει από το με αριθμό 1114874/Ε3/0016/6.9.2010 έγγραφο της ανωτέρω υπηρεσίας, έγινε

αποδεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών και κοινοποιήθηκε στις Δ.Ο.Υ. ΦΑΒΕ Αθηνών, Αλεξανδρούπολης, Λάρισας και Αμαρουσίου.

Με αυτήν, το Ν.Σ.Κ. γνωμοδότησε, μεταξύ άλλων και κατά το μέρος στο οποίο αφορά το ερώτημα, ότι:

α) Η ανωτέρω επικυρωθείσα συμφωνία, ως αφορώσα σε απαιτήσεις συμβληθέντων και μη πιστωτών, του νόμου μη διακρίνοντος, καταλαμβάνει κάθε ταμειακώς βεβαιωμένη απαίτηση του Δημοσίου κατά της οφειλέτιδας «Α», προκύπτουσα είτε εκ της αυτοτελούς επιχειρηματικής δράσεως της εταιρείας αυτής, είτε εκ της συμμετοχής της σε κοινοπραξίες, είτε, τέλος, ως διαδόχου της συγχωνευθείσας με αυτήν εταιρείας «Δ», καθώς και τις μη εισέτι ταμειακώς βεβαιωμένες απαιτήσεις, με κριτήριο την γέννηση της απαιτήσεως σε χρόνο προ της δικαστικής επικυρώσεως της συμφωνίας (σκέψη IV 1).

β) Από την ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 44 του Ν. 1982/1990, σε συνδυασμό με τις παρ. 1 και 2 άρθρου 3 και την παρ. 3 άρθρου 5 του ΚΕΔΕ, προκύπτει ότι ο νομοθέτης, με την εφαρμογή τους, επεδίωξε την, εντός των χρονικών ορίων της επικυρωθείσας συμφωνίας της παρ. 1, απόσβεση των ενοχών που ανέλαβαν τα μέρη, ώστε η υπαχθείσα στις ρυθμίσεις επιχείρηση να εξυγιανθεί και να επανέλθει σε παραγωγική λειτουργία, χωρίς εκκρεμότητες από τυχόν μελλοντικές, σε σχέση με τον χρόνο δικαστικής επικυρώσεως, οφειλές, (που καταλαμβάνονται από τη ρύθμιση ή τον περιορισμό και αποτελούν για το Δημόσιο, όπως προαναφέρεται, οφειλές εκ συμβάσεως). Σε διαφορετική περίπτωση, θα ήταν άδηλος για κάθε έναν πιστωτή, ο χρόνος εξοφλήσεως και θα υπήρχε αβεβαιότητα στα συμβληθέντα μέρη και στους δεσμευομένους εκ της συμφωνίας, ως προς τον χρόνο αποσβέσεως των ενοχών, ιδίως δε αβεβαιότητα της οφειλέτιδας ως προς τον χρόνο επανόδου της στην παραγωγική λειτουργία, χωρίς το βάρος των οφειλών. Η επέκταση, επομένως, της ισχύος της συμφωνίας στις οφειλές αυτές, γίνεται μεν εκ των υστέρων (λόγω της μεταγενέστερης ταμειακής βεβαιώσεως), αλλά με δύναμη που ανατρέχει στον χρόνο ενάρξεως ισχύος της συμφωνίας, καθόσον με το άρθρο 44 του Ν. 1892/1990 και την, βάσει αυτού καταρτισθείσα συμφωνία, θεσπίζεται σύστημα ειδικών διατάξεων, που εξαιρετικώς ισχύουν για την είσπραξη αυτών των απαιτήσεων του Δημοσίου. Διαφορετική εκδοχή, που θα οδηγούσε, κατ' αποτέλεσμα, σε επέκταση κατά χρόνο της συμφωνίας, θα μπορούσε να στηριχθεί μόνον σε ανάλογες τροποποιήσεις της συμφωνίας, για τις οποίες θα έπρεπε να

προηγηθεί η ίδια, ως άνω, διαδικασία καταρτίσεως και επικυρώσεως, ένεκα της οποίας ο χρόνος ισχύος της συμφωνίας θα επιμηκύνονταν απεριόριστως, προς βλάβη των δεσμευομένων εκ της συμφωνίας μερών, όπως προαναφέρεται. Έτσι, σε περίπτωση μεταγενέστερης της επικυρώσεως ταμειακής βεβαιώσεως οφειλών, που καταλαμβάνονται από τις ρυθμίσεις της, κατ' άρθρο 44 του Ν. 1892/1990, επικυρωθείσας συμφωνίας, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. θα πρέπει να ανατρέξει στις προθεσμίες που τάσσει η συμφωνία και να απαιτήσει, επί του ποσοστού στο οποίο περιορίστηκαν οι απαιτήσεις του Δημοσίου, την καταβολή, αθροιστικώς των δόσεων που, βάσει της συμφωνίας, έπρεπε να καταβληθούν, από του χρόνου ισχύος της συμφωνίας, μέχρι του χρόνου της ταμειακής βεβαιώσεως των οφειλών (σκέψη IV.2).

4.- Προσέτι, προκύπτει ότι, κατόπιν της από 4.2.2009 αιτήσεως της οφειλέτιδας, η Δ.Ο.Υ. Κηφισίας προσδιόρισε την οφειλή της προς το Δημόσιο, που προέρχεται από την συμμετοχή της στην Κοινοπραξία «Ε.-Α.», χωρίς να προκύπτει η αιτία και το οικονομικό έτος, ποσού 140.268,50[€], στο 10% αυτού, καταβλητέο σε 10 ετήσιες ισόποσες δόσεις των 1.402,68[€], εκ των οποίων η πρώτη την 1.3.2009 και η τελευταία την 1.3.2018. Εκ των δόσεων αυτών, προκύπτει ότι καταβλήθηκαν οι τέσσερις πρώτες.

Εξ άλλου, προκύπτει ότι η Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης προσδιόρισε την οφειλή της ίδιας εταιρείας προς το Δημόσιο, που προέρχεται από την συμμετοχή της στην Κοινοπραξία «Θ.-Α.-Κ.Μ.», ποσού 4.268.680,45[€], από φόρο εισοδήματος οικ. έτους 2005, στο 10% αυτού (426.868,05[€]), καταβλητέο σε 10 ετήσιες ισόποσες δόσεις, εκ των οποίων η πρώτη την 1.3.2009 και η τελευταία την 1.3.2018. Εκ των δόσεων αυτών, προκύπτει ότι καταβλήθηκαν οι τέσσερις πρώτες.

5.- Με τις αναφερόμενες στο έγγραφο του ερωτήματος αιτήσεις, καθώς και με το από 11.11.2013 υπόμνημα-σημείωμά της προς το Γραφείο Ν.Σ. Υπουργείου Οικονομικών (αριθ. πρωτ. 13333/12.11.2013), η οφειλέτις ισχυρίσθηκε ότι εσφαλμένως και κατά παράβαση των διαλαμβανομένων στην δικαστικώς επικυρωθείσα ανωτέρω συμφωνία (παρ. δ.4., σελ. 23) υποχρεώθηκε να καταβάλει τα προαναφερόμενα ποσά οφειλών, προερχόμενα από συμμετοχή της σε κοινοπραξίες, για τον λόγο ότι οι απαιτήσεις του Δημοσίου κατ' αυτής από την ανωτέρω αιτία αποσβέννυνται και διαγράφονται οριστικά, ζήτησε δε αφ' ενός να

διαγραφεί στο σύνολό του το ποσό της οφειλής και αφετέρου να συμψηφισθεί το ποσό της οφειλής, κατ' άρθρο 83 του ΚΕΔΕ, έναντι των δόσεων που ήδη καταβάλει αυτή προς εξόφληση των οφειλών της προς το Δημόσιο από την ατομική της δραστηριότητα.

V. Από όλα τα προαναφερόμενα, προκύπτουν τα ακόλουθα συμπεράσματα:

1.- α) Το Ν.Σ.Κ., με την με αριθμό 121/2009 γνωμοδότηση του ΣΤ' Τμήματος αυτού, που βρίσκει εφαρμογή, ευθέως, στην εξεταζόμενη περίπτωση, γνωμοδότησε ότι, στις απαιτήσεις του Δημοσίου, που εμπίπτουν στο ρυθμιστικό πεδίο της ανωτέρω δικαστικώς επικυρωθείσας συμφωνίας, περιλαμβάνονται και αυτές που προκύπτουν από την συμμετοχή της οφειλέτιδας σε κοινοπραξίες, καθώς και οι απαιτήσεις (από κάθε αιτία, άρα και από την προαναφερόμενη), που δεν έχουν εισέτι ταμειακώς βεβαιωθεί, με κριτήριο την γέννηση της απαιτήσεως σε χρόνο προ της δικαστικής επικυρώσεως της συμφωνίας (σκέψη IV 1). Σε περίπτωση δε μεταγενέστερης της επικυρώσεως ταμειακής βεβαιώσεως οφειλών, που καταλαμβάνονται από τις ρυθμίσεις της, κατ' άρθρο 44 του Ν. 1892/1990, επικυρωθείσας συμφωνίας, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. θα πρέπει να ανατρέξει στις προθεσμίες που τάσσει η συμφωνία και να απαιτήσει, επί του ποσοστού στο οποίο περιορίσθηκαν οι απαιτήσεις του Δημοσίου, την καταβολή, αθροιστικώς των δόσεων που, βάσει της συμφωνίας, έπρεπε να καταβληθούν, από του χρόνου ισχύος της συμφωνίας, μέχρι του χρόνου της ταμειακής βεβαιώσεως των οφειλών (σκέψη IV 2)

β) Τέτοιου είδους απαιτήσεις, είναι και οι αναφερόμενες στο ερώτημα, η δε αρμόδια κατά περίπτωση Δ.Ο.Υ., με βάση τα ανωτέρω κριτήρια που ετέθησαν με την γνωμοδότηση, θα πρέπει να εξετάζει εάν η κάθε απαίτηση του Δημοσίου από την προαναφερόμενη αιτία, υπάγεται στο ρυθμιστικό πεδίο της δικαστικώς επικυρωθείσας συμφωνίας, οπότε αυτή περιορίζεται στο 10% που καταβάλλεται σε δέκα ισόποσες άτοκες ετήσιες δόσεις, κατά τα ειδικότερα γενόμενα δεκτά με την με αριθμό 121/2009 γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ., ή όχι, οπότε εισπράττεται κατά τις κοινές διατάξεις της διοικητικής εκτελέσεως. Πάντως, εκ του ερωτήματος και του ιστορικού, δεν προκύπτει ότι οι ταμειακώς βεβαιωμένες απαιτήσεις του Δημοσίου στις Δ.Ο.Υ. Κηφισίας και Ζ' Θεσσαλονίκης, προερχόμενες από την ιδιότητά της οφειλέτιδας ως μέλος των ανωτέρω δυο κοινοπραξιών, παρά το νόμο και την δικαστικώς επικυρωθείσα συμφωνία βεβαιώθηκαν ταμειακώς εις βάρος της και,



επομένως, τα κύρια αιτήματα των ανωτέρω δυο υποβληθέντων αιτήσεων της ελέγχονται ως αβάσιμα.

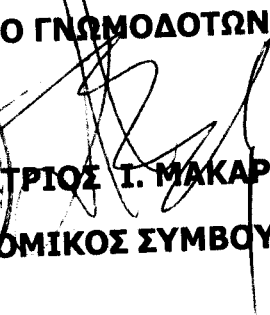
γ) Ειδικότερα, εκ των προαναφερομένων όρων της συμφωνίας, συνολικώς εκτιμώμενων, σε συνδυασμό με τις προαναφερόμενες σκέψεις της επικυρωτικής, με αριθμό 1217/2008 αποφάσεως του Εφετείου Αθηνών, σαφώς προκύπτει ότι με την επίμαχη φράση της συμφωνίας, που προβληματίζει την υπηρεσία (όρος δ.4. σελ. 23), η οποία αφορά σε ρυθμίσεις οφειλών της αιτούσας επιχείρησης έναντι τρίτων, συμπεριλαμβανομένου του Δημοσίου, λόγω της ιδιότητάς της ως μέλος κοινοπραξιών και στηρίζει τις αιτήσεις της οφειλέτιδας προς τις ανωτέρω Δ.Ο.Υ.:

«Και οι απαιτήσεις αυτές δηλαδή αποσβέννυνται και διαγράφονται στο σύνολο τους», δεν εισάγεται αυτοτελής και ειδική ρύθμιση, αφορώσα μόνον στις οφειλές αυτές προς το Δημόσιο, εξ αιτίας της ισχύος του γενικού όρου δ.2., που αφορά σε όλες τις απαιτήσεις προς το Δημόσιο, από κάθε λόγο και αιτία, οι οποίες περιορίζονται στο 10%, που καταβάλλεται σε 10 ισόποσες άτοκες ετήσιες δόσεις, από τον χρόνο επικυρώσεως της συμφωνίας, ενώ το υπόλοιπο 90% των απαιτήσεων διαγράφεται. Διότι, εκ των όρων της συμφωνίας, προκύπτει η σαφής αντιμετώπιση του συνόλου των οφειλών προς το Δημόσιο κατά τρόπο ενιαίο, όπως προαναφέρεται και όχι ότι οι ειδικότερες απαιτήσεις που προέρχονται μόνον από την συμμετοχή της οφειλέτιδας σε κοινοπραξίες, υπάγονται μεν στην συμφωνία, πλην επ'αυτών και για τον περιορισμό και τον τρόπο εξοφλήσεως αυτών δεν ισχύουν οι κοινές ρυθμίσεις, αλλά, κατ'εξαίρεση, αυτές αποσβέννυνται και διαγράφονται στο σύνολό τους. Άλλωστε, η επικυρωτική δικαστική κρίση, κατά το μέρος που η συμφωνία αφορά στο Δημόσιο, είχε ως βάση την ανωτέρω ρητώς αναφερόμενη παραδοχή πραγματικών περιστατικών, που στηρίζονται ευθέως στον δ.2 όρο της συμφωνίας, χωρίς καμία αναφορά περί διαφορετικής μεταχειρίσεως ορισμένων εκ των οφειλών προς το Δημόσιο και μάλιστα περί πλήρους διαγραφής οφειλών προς αυτό που προέρχονται από την συμμετοχή της οφειλέτιδας σε κοινοπραξίες. Διότι, εάν η απόφαση ερμήνευε την συμφωνία υπό το φως των ήδη διατυπωθέντων ισχυρισμών της οφειλέτιδας, περί πλήρους διαγραφής των επίμαχων οφειλών, πιθανώς να μην επικύρωνε την συμφωνία, για τον λόγο ότι με

αυτήν εισάγονται ρυθμίσεις εις βάρος του Δημοσίου, εγγειρόγραφου δανειστή της μειοψηφίας των πιστωτών και μη μετέχοντος στην συμφωνία, καταχρηστικά και κατά παράβαση της αρχής της αναλογικότητας. Επομένως, κατ' ορθήν ερμηνεία της συμβάσεως, με συνδυασμό όλων των προπαρατιθέμενων όρων και ιδίως του όρου δ.2. που αφορά στις απαιτήσεις του Δημοσίου από κάθε αιτία και της παραγράφου του δ.4 όρου, στην οποία ανήκει η επίμαχη φράση, αλλά και σε συνδυασμό με την επικυρωτική δικαστική απόφαση, οι ρυθμίσεις της συμφωνίας καταλαμβάνουν και τις ανωτέρω απαιτήσεις (όπως, άλλωστε, δέχθηκε η με αριθ. 121/2009 γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ.), οι οποίες, εφόσον υπάγονται σε αυτήν και εξοφλούνται σύμφωνα με τους όρους της, αποσβέννυνται και διαγράφονται κατά το συνολικό υπολειπόμενο μέρος τους, δηλαδή κατά το 90% εκάστης εξ αυτών.

Υπό διαφορετική εκδοχή, δηλαδή στην περίπτωση που δεν υπάγονται στην συμφωνία, οι οφειλές αυτές όχι μόνον δεν διαγράφονται, αλλά βεβαιώνονται ταμειακά και εισπράττονται κατά τις κοινές διατάξεις της διοικητικής εκτελέσεως, στο σύνολό τους και χωρίς τις προβλέψεις της συμφωνίας περί μερικής διαγραφής της οφειλής και της καταβολής που ποσού σε δόσεις.

VI. Επομένως, κατά την γνώμη μου: **1)** Επί του πρώτου υποερωτήματος, η προσήκουσα απάντηση είναι ότι η οφειλέτις υποχρεούται στην καταβολή των υπαγομένων στο πεδίο εφαρμογής της συμφωνίας χρεών προς το Δημόσιο των Κοινοπραξιών, στις οποίες συμμετέχει, κατόπιν κρίσεως περί υπαγωγής εκάστης οφειλής στο ρυθμιστικό πεδίο της συμφωνίας και, γενικώς, κατόπιν των ενεργειών που αναφέρονται στην με αριθμό 121/2009 γνωμοδότηση του ΣΤ' Τμήματος του Ν.Σ.Κ., εκ μέρους κάθε αρμοδίας Δ.Ο.Υ. και, πάντως, τα κύρια αιτήματα της οφειλέτιδας ελέγχονται ως αβάσιμα. **2)** Εν όψει των προαναφερομένων, παρέλκει η απάντηση επί του δευτέρου υποερωτήματος, περί της υποχρεώσεως αποδόσεως των καταβληθέντων ποσών και της δυνατότητας συμψηφισμού τους με ατομικές οφειλές της οφειλέτιδας εταιρείας.-

Ο ΓΝΩΜΟΔΟΤΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ Ι. ΜΑΚΑΡΟΝΙΔΗΣ
ΝΟΜΙΚΟΣ ΣΥΜΒΟΥΛΟΣ

