



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

**Αριθμός γνωμοδοτήσεως 147/2016**

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ  
(Β' Τμήμα)**

**Συνεδρίαση της 1<sup>ης</sup> Ιουνίου 2016**

**Σύνθεση:**

**Πρόεδρος:** Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ.

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

**Εισηγητής:** Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ.

**Αριθμός ερωτήματος:** Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1073380 ΕΞ 2016/10-5-2016 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών (ΓΓΔΕ/ΓΔΦΔ/Δνση Ελέγχων-Τμήμα Β')

**Ερώτημα:** Εάν στην έννοια του άρθρου 46§5 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας [ΚΦΔ, ν. 4174/2013, Α' 174], για την επιβολή των προληπτικών ή διασφαλιστικών μέτρων, σε περίπτωση που η φορολογική διοίκηση διαπιστώνει «μη απόδοση, ανακριβή απόδοση, συμψηφισμό, έκπτωση ή διακράτηση Φ.Π.Α., Φ.Κ.Ε., φόρου ασφαλίστρων, παρακρατούμενων, επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών», περιλαμβάνονται τα πάσης φύσεως τέλη και εισφορές ή μόνον αυτά που έχουν κατά νόμο τον χαρακτήρα παρακρατούμενου ή επιρριπτομένου τέλους ή εισφοράς. Οι ειδικότερες περιπτώσεις του Ενιαίου Τέλους Ακινήτων (ΕΤΑΚ) – άρθρα 5 έως 19 του ν. 3634/2008 (Α' 9) και του τέλους χαρτοσήμου επί του ποσού των κτωμένων μισθωμάτων εξ ακινήτων και η αναλογούσα σε αυτό εισφορά υπέρ του ΟΓΑ.

Επί του ως άνω ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδότησε ως εξής:

### **Ιστορικό**

1. Το ερώτημα προκλήθηκε εξ αφορμής του υπ' αριθμ. πρωτ. 16/19.4.2016 εγγράφου του 7<sup>ου</sup> Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου (1046103/ΔΕΒ/12.4.2010 ΑΥΟ. ΔΕΛΒ 1159536ΕΞ2015/9.12.2015Α.Γ.Γ.Δ.Ε.), στο οποίο ιστορούνται τα εξής: Σε διενεργηθέντα τακτικό έλεγχο στην Ιερά Μονή Βατοπεδίου, προέκυψαν, μεταξύ των άλλων, ποσά τελών και εισφορών (λόγω μη υποβολής δηλώσεων), τα οποία υπερβαίνουν κατά πολύ τα όρια που θέτει ο νομοθέτης στο άρθρο 46&5 του ν.4174/2013 και αφορούν το Ε.Τ.ΑΚ, το χαρτόσημο από μισθώσεις ακινήτων και τη σχετική εισφορά υπέρ ΟΓΑ επί του αναλογούντος χαρτόσημου. Όσον αφορά το Ε.Τ.ΑΚ, αυτό βάρυνε αποκλειστικά τους κατόχους ακινήτων με βάση την περιουσιακή κατάσταση ακινήτων κατά την 1/1/2008 και 1/1/2009 και δεν ήταν σε καμία περίπτωση παρακρατούμενο ή επιρριπτόμενο τέλος, ενώ σε ό,τι αφορά τα τέλη χαρτοσήμου και την εισφορά υπέρ ΟΓΑ που αναλογούν λόγω της συγκεκριμένης μισθωτικής σχέσης, ποτέ δεν εισπράχθηκαν από την εκμισθώτρια (Ι.Μ.Β.), λόγω του ότι μισθωτής ήταν το Δημόσιο, το οποίο σύμφωνα με το Κ.Ν.Τ.Χ. απαλλάσσεται από την καταβολή χαρτοσήμου.

### **Νομοθετικό πλαίσιο**

2. Στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας<sup>1</sup> [ΚΦΔ, ν. 4174/2013 (Α' 174)], ο οποίος κατ' άρθρο 73 αυτού άρχισε να ισχύει από 1-1-2014, ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

**Άρθρο 1.** Γενικά. Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (εφεξής «ο Κώδικας») καθορίζει τη διαδικασία προσδιορισμού και είσπραξης των εσόδων του Δημοσίου, που ορίζονται στο άρθρο 2, καθώς και τις διοικητικές κυρώσεις για τη μη συμμόρφωση με την κείμενη νομοθεσία, η οποία ρυθμίζει τα έσοδα αυτά.

**Άρθρο 2.** Πεδίο εφαρμογής. 1. Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα: α. Φόρο Εισοδήματος. β. Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.). γ. Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.). δ. Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Τυχερά Παιγνία. ε. Φόρους, τέλη, εισφορές ή χρηματικές κυρώσεις που αναφέρονται στο Παράρτημα του Κώδικα και κάθε άλλο φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση για τη βεβαίωση ή είσπραξη

<sup>1</sup> Οι διατάξεις του ΚΦΔ παρατίθενται όπως ισχύουν σήμερα.

των οποίων, κατά την έναρξη ισχύος του Κώδικα, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογιών των περιπτώσεων α' και β'. στ. Χρηματικές κυρώσεις και τόκους, οι οποίοι προβλέπονται από τον Κώδικα»

**«Άρθρο 46<sup>2</sup>.** Λήψη διασφαλιστικών μέτρων. 1.....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.....».

**«Άρθρο 66.** Εγκλήματα φοροδιαφυγής. 1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) ..... β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλιστρων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή

<sup>2</sup> Η παράγραφος 5 του άρθρου 46, όπως ίσχυε μετά την αντικατάστασή της με το άρθρο 47§9 του ν. 4223/2013 (Α' 287) και την τροποποίησή της με την περίπτωση 8 της υποπαραγράφου Δ.2 της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014 (Α' 85/7.4.2014), αντικαταστάθηκε με το άρθρο 3§4α του ν. 4337/2015 (Α' 129), λόγω της καταργήσεως του άρθρου 55§§1-2 του ν. 4174/2013 με το άρθρο 3§6 του ν. 4337/2015. Η ίδια παράγραφος, πριν από την αντικατάστασή της, όριζε 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.....».

αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,.....γ)..... 2. Παρακρατούμενοι φόροι, τέλη και εισφορές είναι εκείνοι που ρητά ορίζονται σε επί μέρους διατάξεις ότι παρακρατούνται και τελικά αποδίδονται στο Δημόσιο ή άλλο φορέα από πρόσωπο διάφορο του πραγματικού φορολογούμενου.....3.....».

**Άρθρο 72. Μεταβατικές διατάξεις.** «1.....23. Οι διατάξεις των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 46 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας καταλαμβάνουν και τις υποθέσεις για τις οποίες έχουν συνταχθεί ειδικές εκθέσεις ελέγχου της παρ. 1 του άρθρου 14 του ν. 2523/1997 μέχρι την 31.12.2013, αλλά δεν έχουν ληφθεί τα προβλεπόμενα μέτρα μέχρι την ημερομηνία αυτή».

3. Η καταγωγή της προπαρατεθείσης διατάξεως του άρθρου 46§5 του ΚΦΔ ανάγεται στο παρελθόν, με αφετηρία το ν. 2065/1992 (Α' 113), στο άρθρο 44§1 του οποίου, με τίτλο «Διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου σε περίπτωση φοροδιαφυγής», ορίζονταν τα εξής: «1. Κάθε φορά που η φορολογική αρχή διαπιστώνει φορολογικές παραβάσεις, από τις οποίες βάσει ειδικής έκθεσης ελέγχου, προκύπτει διαφορά φορολογητέας ύλης πάνω από 300.000.000 δραχμές ή δεν έχει αποδοθεί στο Δημόσιο ποσό πάνω από 50.000.000 δραχμές από παρακρατούμενους φόρους, τέλη και εισφορές, απαγορεύεται στις αρμόδιες δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.) 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 αυτήν αναστέλλεται έναντι του Δημοσίου και το απόρρητο των καταθέσεων ή λογαριασμών ή του περιεχομένου θυρίδων του φορολογούμενου σε τράπεζες ή άλλα πιστωτικά ιδρύματα και δεσμεύεται το 50% των καταθέσεων ή του περιεχομένου των θυρίδων....».

4. Οι προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρο 44§1 του ν. 2065/1992 περιελήφθησαν αυτούσιες στο άρθρο 92 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994 (Α' 151), το οποίο μετά την έναρξη ισχύος του ν. 2523/1997 «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία...» (Α' 179) και δη με το άρθρο 25§1 αυτού καταργήθηκε και, σε σχέση με τη διασφάλιση των συμφερόντων του

Δημοσίου σε περίπτωση φοροδιαφυγής, στο άρθρο 14§1 του τελευταίου αυτού νόμου ορίσθηκαν τα εξής: «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 παραγώγων 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.....».

5. Περαιτέρω, στο άρθρο 38 του ν. 2523/1997, με τίτλο «έναρξη ισχύος», ορίσθηκαν τα εξής: 1. Οι διατάξεις των άρθρων 1, 2 και 3 εφαρμόζονται: α) για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1ης Ιανουαρίου 1997 και μετά, β) για το ΦΠΑ για τις πράξεις που γίνονται από 1η Ιανουαρίου 1998 και μετά, γ) για τους παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές γι' αυτούς που παρακρατούνται ή επιρρίπτονται από 1ης Ιανουαρίου 1998 και μετά, δ)..... και ε) για τους λοιπούς φόρους, τέλη και εισφορές, για πράξεις, συναλλαγές ή έγγραφα, για τις οποίες η υποχρέωση γεννιέται από 1ης Ιανουαρίου 1998 και μετά. 2..... 6. Όλες οι λοιπές διατάξεις του παρόντος νόμου ισχύουν από τη δημοσίευσή του, εκτός αν άλλως ορίζεται, σε αυτές».

#### **Ερμηνεία των διατάξεων**

6. Στις προπαρατεθείσες διατάξεις παρατηρούνται τα εξής: (α) Με βάση τις αρχικές διατάξεις του άρθρου 44§1 του ν. 2065/1992, οι οποίες ως ήδη ελέχθη είχαν ενσωματωθεί αυτούσιες στο άρθρο 92§1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994 (Α' 151)), τα διασφαλιστικά μέτρα επιβάλλονταν, με τη συνδρομή και των λοιπών προϋποθέσεων, σε περίπτωση διαπιστώσεως από την φορολογική αρχή, βάσει ειδικής εκθέσεως ελέγχου: (αα) φορολογικών παραβάσεων, από τις οποίες

προέκυπτε διαφορά φορολογητέας ύλης, ή **(ββ)** ότι δεν έχει αποδοθεί στο Δημόσιο ποσό από παρακρατούμενους φόρους, τέλη και εισφορές.

7. Με τις διατάξεις του άρθρου 14§1 του ν. 2523/1997, τα διασφαλιστικά μέτρα επιβάλλονταν, με τη συνδρομή και των λοιπών προϋποθέσεων, μόνο σε περίπτωση διαπιστώσεως από την φορολογική αρχή, βάσει ειδικής εκθέσεως ελέγχου, ότι δεν έχει αποδοθεί στο Δημόσιο ποσό από ΦΠΑ, ΦΚΕ, παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές, δεν περιελήφθη δηλαδή και η περίπτωση επιβολής των μέτρων για φορολογικές παραβάσεις, από τις οποίες προέκυπτε διαφορά φορολογητέας ύλης, με την αιτιολογία ότι, «για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης απαιτούνται χρονοβόρες ελεγκτικές επαληθεύσεις ώστε να οδηγούμεθα στη λήψη των μέτρων όταν πια αυτά χάνουν το χαρακτήρα του επείγοντος και της πρόληψης στη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου», ενώ, «αντίθετα ο προσδιορισμός του οφειλόμενου και μη αποδοθέντος ποσού ΦΠΑ και άλλων παρακρατούμενων φόρων γίνεται σε σύντομο χρόνο και με συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις» (βλ. αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου 14 του σχεδίου του μετέπειτα ν. 2523/1997).

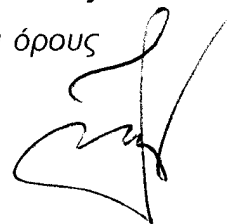
8. Η επιβολή των διασφαλιστικών μέτρων για μη απόδοση στο Δημόσιο παρακρατουμένων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών, καθόσον αφορά στα τέλη και τις εισφορές, τόσο στις διατάξεις των άρθρων 44§1 του ν. 2065/1992 και 92§1 του ΚΦΕ (ν. 2238/1994), όσο και σε αυτές του άρθρου 14§1 του ν. 2523/1997, δεν έχει την έννοια της επιβολής των μέτρων για μη απόδοση των πάσης φύσεως τελών και εισφορών, αλλά μόνον αυτών που έχουν κατά νόμο τον χαρακτήρα παρακρατουμένου ή επιρριπτομένου τέλους ή εισφοράς και αποδίδονται στο Δημόσιο ή άλλο δικαιούχο φορέα από πρόσωπο διαφορετικό από το βαρυνόμενο. Η άποψη αυτή ευρίσκει έρεισμα στη γραμματική και συντακτική διατύπωση των διατάξεων των προαναφερθέντων νόμων, ενισχύεται δε και από το γεγονός ότι στο άρθρο 38§1 περ. γ' και ε' του ν. 2523/1997, ανεξαρτήτως του ότι αυτό αναφέρεται στην εφαρμογή των άρθρων 1, 2 και 3 του ίδιου νόμου, για την επιβολή προσθέτων φόρων και προστίμων, γίνονταν διάκριση μεταξύ παρακρατουμένων ή επιρριπτομένων φόρων, τελών και εισφορών αφενός και των λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, για πράξεις, συναλλαγές ή έγγραφα αφετέρου.

9. Η διάταξη του άρθρου 46§5 του ΚΦΔ (ν. 4174/2013), σε σχέση με την αυτή του άρθρου 14§1 του ν. 2523/1997, διαφοροποιείται κατά τη διατύπωση μόνον

ως προς το ότι, στην μεν πρώτη εξ αυτών, μεταξύ των λέξεων «παρακρατούμενων» και «επιρριπτόμενων», τίθεται κόμμα, στην δε δεύτερη, μεταξύ των ίδιων λέξεων, παρεμβάλλεται η λέξη «και». Εκ του γεγονότος τούτου παρέχεται, κατ' αρχήν, η εντύπωση ότι στην πρώτη των διατάξεων, τα τέλη και οι εισφορές αναφέρονται γενικώς και όχι ως παρακρατούμενα/ες. Ωστόσο, κατά την αληθή έννοια της διατάξεως του άρθρου 46§5 του ΚΦΔ, η επιβολή των διασφαλιστικών μέτρων σε περίπτωση κατά την οποία η φορολογική διοίκηση διαπιστώνει μη απόδοση, ανακριβή απόδοση, συμψηφισμό, έκπτωση ή διακράτηση ΦΠΑ, ΦΚΕ, φόρου ασφαλιστρων, παρακρατούμενων, επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών, καθόσον αφορά στα τέλη και τις εισφορές, δεν περιλαμβάνονται τα πάσης φύσεως τέλη και εισφορές, αλλά μόνον αυτά που έχουν τον χαρακτήρα παρακρατουμένου ή επιρριπτομένου τέλους ή εισφοράς και αποδίδονται στο Δημόσιο ή άλλο δικαιούχο φορέα από πρόσωπο διαφορετικό από το βαρυνόμενο. Υπέρ της απόψεως αυτής συνηγορεί τόσο η εν γένει γραμματική διατύπωση της διατάξεως και ιδίως η από το νομοθέτη χρησιμοποίηση των φράσεων «μη απόδοση», «ανακριβή απόδοση», οι οποίες συνάδουν με παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρου, τέλη και εισφορές, όσο και η προεκτεθείσα ιστορική καταγωγή της διατάξεως. Η ίδια άποψη ενισχύεται και από το γεγονός ότι στην μεν παράγραφο 1 περ. β' του άρθρου 66 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς, πλην άλλων, τους παρακρατουμένους και επιρριπτομένους φόρους, τέλη ή εισφορές ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές, στην δε παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου και Κώδικα, δίδεται, συναφώς προς το προαναφερθέν έγκλημα της φοροδιαφυγής, ή έννοια των παρακρατουμένων φόρων, τελών και εισφορών.

#### ***Επί του Ενιαίου Τέλους Ακινήτων (ΕΤΑΚ)***

10. Με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 19 του ν. 3634/2008 (Α' 9) ρυθμίστηκαν τα σχετικά με την επιβολή, από το έτος 2008 και για κάθε επόμενο έτος, Ενιαίου Τέλους Ακινήτων (ΕΤΑΚ) στην ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στην Ελλάδα και ανήκει σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα (άρθρα 5-6), τα οποία είναι υπόχρεα σε υποβολή δηλώσεως εντός ωρισμένης προθεσμίας (άρθρο 12). Κατά το άρθρο 8 του ίδιου νόμου απαλλάσσονται, πλην άλλων, που δεν ενδιαφέρουν εν προκειμένω: «1) Οι κατά την παράγραφο 2 του άρθρου 13 του Συντάγματος γνωστές θρησκείες και δόγματα, το Ιερό Κοινό του Πανάγιου Τάφου, η Ιερά Μονή του όρους



Σινά, το Άγιο Όρος, το Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, το Πατριαρχείο Αλεξανδρείας, το Πατριαρχείο Ιεροσολύμων και η Ορθόδοξη Εκκλησία της Αλβανίας, για τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητά τους, καθώς και για αυτά που χρησιμοποιούνται για να επιτελούν το λατρευτικό τους έργο». Για τον υπολογισμό του ΕΤΑΚ θεσπίζεται σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων, βάσει λεπτομερών και προκαθορισμένων κριτηρίων (άρθρα 7 και 11). Το ΕΤΑΚ, αρχικό ή πρόσθετο και το τυχόν πρόστιμο, βεβαιώνεται, με τη σύνταξη χρηματικού καταλόγου, από τον προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.), βάσει των δηλώσεων που υποβάλλονται, οριστικοποιηθέντων φύλλων ελέγχου, δικαστικών αποφάσεων ή παρακτικών συμβιβασμού (άρθρα 13,14,16) και καταβάλλεται από τους υποχρέους (άρθρο 15). Ακολούθως, με το άρθρο 56 του ν. 3842/2010 (Α' 58), από το έτος 2010 καταργήθηκαν οι ως άνω διατάξεις, ορίσθηκε, όμως, ότι οι καταργούμενες αυτές διατάξεις εφαρμόζονται και μετά την 1-1-2010 σε υποθέσεις Ε.Τ.ΑΚ., για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μέχρι την κατάργησή τους, προβλέπεται δε ειδικά ότι, για τις υποθέσεις αυτές διατηρούνται σε ισχύ οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7, του δεύτερου εδαφίου του άρθρου 10 και των παραγράφων 4 και 5 του άρθρου 12 του ν. 3634/2008, όπως ισχύει.

11. Υπό τα δεδομένα αυτά, το ΕΤΑΚ, είτε ήθελε θεωρηθεί ότι έχει κατ' ουσίαν τον χαρακτήρα φόρου, δεδομένου ότι, όπως διαλαμβάνεται στην εισηγητική έκθεση του νόμου, το εν λόγω τέλος αυτό με στόχο τη σταδιακή ενσωμάτωση σε αυτό φόρων που έχουν ήδη καταργηθεί, ή καταργούνται με το ίδιο νομοθέτημα (φόρος μεγάλης ακίνητης περιουσίας) ή θα καταργηθούν στο μέλλον και οι οποίοι επιβαρύνουν τα ακίνητα, είτε τέλος κατά τον διδόμενο στο νόμο χαρακτηρισμό του, δεν αποτελεί παρακρατούμενο ή επιρριπτόμενο φόρο ή τέλος και, ως εκ τούτου, δεν εμπίπτει στη διάταξη του άρθρου 46§5 του ν. 4174/2013.

#### ***Επί του τέλους χαρτοσήμου των μισθωμάτων***

12. Στο π.δ. της 28ης Ιουλίου 1931 «Περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου» (Α' 239), με το οποίο κωδικοποιήθηκαν σε ενιαίο κείμενο οι διατάξεις του ν. 4755/1930 «περί τελών χαρτοσήμου», προβλέπεται η επιβολή τέλους χαρτοσήμου επί του ποσού των κτωμένων μισθωμάτων εξ ακινήτων (άρθρα 1, 2, 12, 13§2), το οποίο (τέλος), σύμφωνα με το άρθρο 11§1 περ. Γ' του ν. 4169/1961 (Α' 81) επιβαρύνεται με την επιβολή ειδικής κοινωνικής εισφοράς υπέρ του ΟΓΑ, ανερχομένη σε ποσοστό 20%, κατ' άρθρο 6 παρ. 1 του ν.δ. 4435/1964. Η εν λόγω εισφορά έχει χαρακτήρα παρεπόμενο προς τα καταλογιζόμενα τέλη χαρτοσήμου, τα

οποία αποτελούν την βάση υπολογισμού της και καταλογίζεται και συνεισπράττεται από κοινού με τα τέλη (ΣΤΕ 1561/2003, 2579/1998 κ.ά.). Εξαιρούνται του τέλους χαρτοσήμου το Δημόσιο, οι Δήμοι και οι Κοινότητες (άρθρο 2§2). Εάν μισθωτής τυγχάνει το Δημόσιο, Δήμος ή Κοινότητα ή άλλο απαλλασσόμενο του τέλους χαρτοσήμου πρόσωπο, και ο μισθωτής προστατεύεται εκ των διατάξεων του ενοικιοστασίου, ο εκμισθωτής ουδέν τέλος καταβάλλει, ενώ, εάν κάποιος από τους εν λόγω μισθωτές (Δημόσιον κ.λ.π.) δεν προστατεύεται εκ των διατάξεων περί ενοικιοστασίου, το τέλος βαρύνει εξ ολοκλήρου τον εκμισθωτή (άρθρο 13§2 περ. ζ' (δύο τελευταία εδάφια) – εν προκειμένω την ΙΜΒατοπεδίου - , ο οποίος υποχρεούται στην υποβολή της σχετικής δηλώσεως και στην καταβολή του τέλους (άρθρο 13 παρ. 2 περ. ε' και η').

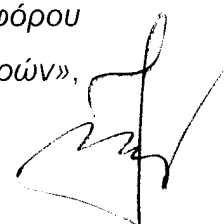
**13.** Και είναι μεν αληθές ότι, με την παράγραφο 3 του άρθρου 22 του ν. 4283/2014, στα κατ' άρθρο 2§2 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου απαλλασσόμενα της καταβολής τέλους χαρτοσήμου πρόσωπα, προστέθηκαν και οι Ιερές Μονές του Αγίου Όρους (παρ. α') και ορίσθηκε ότι, στις περιπτώσεις εκμισθώσεως ακινήτων, στις οποίες εκμισθωτές είναι οι εν λόγω Μονές, το τέλος χαρτοσήμου των μισθωμάτων αποδίδεται από τον μισθωτή, (ο οποίος όμως εφόσον είναι το Δημόσιο, απαλλάσσεται, ως ήδη ελέχθη, των τελών χαρτοσήμου), πλην, όμως, οι εν λόγω απαλλακτικές διατάξεις άρχισαν να ισχύουν από 1-1-2014 (περ. γ') – βλ. και ΝΣΚ 126/2016).

**14.** Υπό τα δεδομένα αυτά, το τέλος χαρτοσήμου επί των μισθωμάτων, είτε ήθελε θεωρηθεί ότι έχει κατ' ουσίαν τον χαρακτήρα φόρου, δεδομένου ότι στο άρθρο 1 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου γίνεται λόγος για επιβολή φόρου υπό το όνομα τέλος χαρτοσήμου, είτε τέλος κατά τον διδόμενο στο νόμο χαρακτηρισμό του, δεν αποτελεί παρακρατούμενο ή επιρριπτόμενο φόρο ή τέλος και, ως εκ τούτου, δεν εμπίπτει στη διάταξη του άρθρου 46§5 του ν. 4174/2013.

### **Απάντηση**

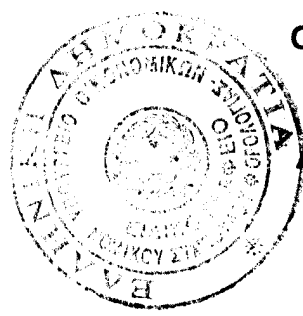
Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, στα τεθέντα ερωτήματα το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδοτεί ως εξής:

**15.** Κατά την έννοια του άρθρου 46§5 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας [ΚΦΔ, ν. 4174/2013, Α' 174], για την επιβολή των διασφαλιστικών μέτρων, σε περίπτωση που 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»,



δεν περιλαμβάνονται τα πάσης φύσεως τέλη και εισφορές, αλλά μόνον αυτά που έχουν κατά νόμο τον χαρακτήρα παρακρατούμενου ή επιρριπτομένου τέλους ή εισφοράς και αποδίδονται στο Δημόσιο ή άλλο δικαιούχο φορέα από πρόσωπο διαφορετικό από το βαρυνόμενο.

16. Το Ενιαίο Τέλος Ακινήτων (ΕΤΑΚ) – άρθρα 5 έως 19 του ν. 3634/2008 (Α' 9) και το προβλεπόμενο στις διατάξεις π.δ. της 28ης Ιουλίου 1931 «Περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου» (Α' 239), με το οποίο κωδικοποιήθηκαν σε ενιαίο κείμενο οι διατάξεις του ν. 4755/1930 «περί τελών χαρτοσήμου», τέλος χαρτοσήμου επί του ποσού των κτωμένων μισθωμάτων εξ ακινήτων και η αναλογούσα σε αυτό, σύμφωνα με το άρθρο 11§1 περ. Γ' του ν. 4169/1961 (Α' 81) ειδική κοινωνική εισφοράς υπέρ του ΟΓΑ, δεν αποτελούν παρακρατούμενο ή επιρριπτόμενο φόρο ή τέλος και, ως εκ τούτου, δεν εμπίπτουν στη διάταξη του άρθρου 46§5 του ν. 4174/2013.



**ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ**  
**Αθήνα, 6-6-2016**  
**Ο Πρόεδρος και εισηγητής**  
**Αλέξανδρος Καραγιάννης**  
**Αγτιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.**