



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

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 163/2018

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

Συνεδρίαση της 2^{ης} Οκτωβρίου 2018

ΣΥΝΘΕΣΗ:

Πρόεδρος : Στέφανος Δέτσης, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Μέλη : Θεόδωρος Ψυχογιός, Δημήτριος Χανής, Αλέξανδρος Ροϊλός, Αδαμαντία Καπετανάκη, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη, Βασίλειος Καραγεώργος και Διονύσιος Χειμώνας, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγήτρια : Γεωργία Μπουρδάκου, Πάρεδρος ΝΣΚ (γνώμη άνευ ψήφου).

Αριθμός Ερωτήματος: Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Γ 1051686 ΕΞ 2018/29-3-2017 έγγραφο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, Διεύθυνση Ελέγχων (Τμήμα Γ').

Ερωτήματα : α) Εάν, είναι δυνατή η επιβολή των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, 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, σε βάρος του νέου Ο.Τ.Α ο οποίος προέκυψε κατόπιν της κατάργησης και συνένωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του ν. 3852/2010, για οφειλές του καταργηθέντος Ο.Τ.Α και β) Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης επί του πρώτου ερωτήματος, εάν δύναται να ληφθούν τα παραπάνω μέτρα σε βάρος του νυν νομίμου εκπροσώπου (Δημάρχου) του οικείου Ο.Τ.Α., καθώς και κατά των διατελεσάντων ως εκπροσώπων του εν λόγω Ο.Τ.Α. μέχρι τον χρόνο ενεργοποίησης των μέτρων.

Επί των ανωτέρω ερωτημάτων το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδότησε ως εξής :

Ιστορικό

Εκ του εγγράφου της ερωτώσης υπηρεσίας και του υπ' αριθμ. πρωτ. 5358/23-1-2018 εγγράφου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) Αγίων Αναργύρων, προκύπτει το ακόλουθο πραγματικό:

1. Κατόπιν φορολογικού ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων στον (πρώην) Δήμο Ζεφυρίου για την χρονική περίοδο 1-1-2000 έως 7-7-2010 διαπιστώθηκε από την Υπηρεσία, ότι ο ελεγχθείς Δήμος δεν απέδωσε παρακρατούμενους φόρους και τέλη συνολικού ποσού 465.032,70 ευρώ. Ο ελεγχόμενος Δήμος από 7-6-2010 συνενώθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 3852/2010 με τους Δήμους Άνω Λιοσίων και Φυλής και προέκυψε το νέο αυτοδιοικούμενο νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου (ν.π.δ.δ.) ο Δήμος Φυλής. Κατόπιν τούτων, η Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων έθεσε τον προβληματισμό, εάν είναι δυνατή η αναλογική εφαρμογή της 7/2016 γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ., ήτοι η επιβολή των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, σε βάρος του νέου Ο.Τ.Α που προέκυψε, κατόπιν της κατάργησης και συνένωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του ν. 3852/2010, για οφειλές του καταργηθέντος Ο.Τ.Α, και σε περίπτωση καταφατικής απάντησης επί του πρώτου ερωτήματος, εάν δύναται να ληφθούν τα παραπάνω μέτρα σε βάρος του νυν νομίμου εκπροσώπου (Δημάρχου) του οικείου Ο.Τ.Α., καθώς και κατά των διατελεσάντων ως εκπροσώπων του εν λόγω Ο.Τ.Α. μέχρι τον χρόνο ενεργοποίησης των μέτρων.
2. Με την ως άνω γνωμοδότηση, το Β' Τμήμα γνωμοδότησε ότι α) συντρέχει περίπτωση άρσης 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, 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 (ομοφ.), β) 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 (πλειοψ.) και γ) τα ως άνω μέτρα δεν επιτρέπεται να ληφθούν ούτε κατά των Δημάρχων, ως εκπροσωπούντων τους, νυν υπόχρεους προς καταβολή, Δήμους,(ομοφ.).

Νομοθετικό πλαίσιο

3. Στις διατάξεις των άρθρων 14 και 20 του ν. 2523/1997 «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις» (Α' 179), όπως ίσχυαν, ορίζονταν, μεταξύ των άλλων, τα εξής:

Άρθρο 14 «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...

Άρθρο 20 «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) Στους 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...».

4. Στις διατάξεις των παραγράφων 5, 6 του άρθρου 46 ν. 4174/2013 «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» (Α' 170), όπως ισχύουν, μεταξύ των άλλων, ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 46

«5. Εφόσον η Φορολογική Διοίκηση διαπιστώνει μη απόδοση, ανακριβή απόδοση, συμψηφισμό, έκπτωση ή διακράτηση Φ.Π.Α., Φ.Κ.Ε., φόρου ασφαλίσεων, 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. 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. 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.....».

5. Κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 46 παρ. 6 του ν. 4174/2013, εκδόθηκε η απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων 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), στο άρθρο 2 της οποίας, μεταξύ των άλλων, ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 2 «Πρόσωπα σε βάρος των οποίων επιβάλλονται τα μέτρα

1. Τα μέτρα της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του Ν.4174/2013 , επιβάλλονται σωρευτικά σε βάρος των παραβατών νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων και σε βάρος νομικών ή φυσικών προσώπων ή οντοτήτων που έχουν ή είχαν μία από τις παρακάτω ιδιότητες από την τέλεση οποιασδήποτε παράβασης φοροδιαφυγής των περιπτώσεων β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 , όπως ισχύει και μέχρι την επιβολή των μέτρων, ανεξάρτητα εάν κατά την επιβολή των μέτρων έχουν αποβάλει την ιδιότητα αυτή με οποιοδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία, και προκειμένου :α)δ) Για νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες εκτός των παραπάνω περιπτώσεων, στους εκπροσώπους αυτών ως και εν γένει σε κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτών. 2. Τα ίδια ως άνω μέτρα επιβάλλονται σωρευτικά και σε όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις παραπάνω ιδιότητες κατά την τέλεση οποιασδήποτε παράβασης φοροδιαφυγής των περιπτώσεων δ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 , όπως ισχύει.3.....».

6. Στις διατάξεις των άρθρων 57 παρ.1 και 2,58 παρ. και 59 παρ 1 του ν. 2238/1994 «Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 57 «Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες

1. Στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ο φόρος παρακρατείται από εκείνον που απασχολεί κατά σύστημα έμμισθο ή ημερομίσθιο προσωπικό είτε καταβάλλει συντάξεις, επιχορηγήσεις και κάθε άλλη παροχή. Η παρακράτηση ενεργείται κατά την καταβολή και ο φόρος υπολογίζεται ως εξής: ... 2. Για την εφαρμογή των πιο πάνω διατάξεων ισχύουν, κατά περίπτωση....., καθώς και του άρθρου 59.».

Άρθρο 58 « Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθερίων επαγγελματιών

1. Στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέρου επαγγέλματος ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή "είκοσι τοις εκατό (20%)" στο ακαθάριστο ποσό των αμοιβών

αυτών Ο φόρος παρακρατείται από τις δημόσιες υπηρεσίες, οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης και λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, κοινωφελή ιδρύματα, οργανισμούς και επιχειρήσεις κοινής ωφελείας, δημόσιες επιχειρήσεις, τράπεζες και πιστωτικά ιδρύματα ή πιστωτικούς οργανισμούς, συνεταιρισμούς και ενώσεις τους, συλλόγους γενικά και ενώσεις προσώπων ανεξάρτητα από το σκοπό τους, καθώς και από επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες που τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων, κατά την καταβολή των αμοιβών.».

Άρθρο 59 «Απόδοση του φόρου με διμηνιαίες δηλώσεις.

1. Όσοι παρακρατούν φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α', ε' και η' της παραγράφου 1 του άρθρου 55 και του άρθρου 58, υποχρεούνται να αποδίδουν αυτόν με εφάπαξ καταβολή στη Δ.Ο.Υ. της έδρας τους,.....».

7. Περαιτέρω στις διατάξεις του άρθρου 2 παρ.1 και 3 του π.δ.18/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 2 «Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων.

1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.2.....3 Το Δημόσιο, το ημεδαπό ή αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή επιτροπή ή ένωση προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα και αποκτά κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου στην ημεδαπή, οι ξένες αποστολές και οι διεθνείς οργανισμοί υποχρεούνται μόνο στη λήψη, έκδοση, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται ρητά από τον Κώδικα αυτόν. Τα πρόσωπα αυτά, εκτός από το Δημόσιο όταν ενεργούν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) ή στο φόρο εισοδήματος θεωρούνται επιτηδευματίες μόνο για τις δραστηριότητες αυτές και έχουν τις υποχρεώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού.».

8. Στις διατάξεις των άρθρων 1 (παρ.1, 2), 58 και 283 του ν. 3852/2010 «Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης –Πρόγραμμα Καλλικράτης Φορολογίας» μεταξύ άλλων ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 1 «Σύσταση δήμων

1. Οι δήμοι είναι αυτοδιοικούμενα κατά τόπο νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και αποτελούν τον πρώτο βαθμό τοπικής αυτοδιοίκησης. 2. Οι πρωτοβάθμιοι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης συνιστώνται ανά νομό ως εξής: 1.....4 ΝΟΜΑΡΧΙΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΑΤΤΙΚΗΣ Α. Συνιστώνται οι κατωτέρω δήμοι: 1. ... 4. Δήμος Φυλής με έδρα τα Άνω Λιόσια αποτελούμενος τους δήμους α. Άνω Λιοσίων β. Ζεφυρίου και γ. Φυλής, οι οποίοι καταργούνται.....».

Άρθρο 58 «Αρμοδιότητες του δημάρχου

1. Ο δήμαρχος προασπίζει τα τοπικά συμφέροντα, κατευθύνει τις δράσεις του δήμου για την υλοποίηση του σχεδίου ανάπτυξης, διασφαλίζει την ενότητα της τοπικής κοινωνίας και ασκεί τα καθήκοντα του με γνώμονα τις Αρχές της διαφάνειας και της αποτελεσματικότητας. Ειδικότερα, ο δήμαρχος: α) Εκπροσωπεί το δήμο στα δικαστήρια και σε κάθε δημόσια αρχή β)..... δ) Είναι προϊστάμενος των υπηρεσιών του δήμου.».

Άρθρο 283 «Τελικές Ρυθμίσεις

1. Οι δήμοι που συνιστώνται με το άρθρο 1 υπεισέρχονται αυτοδικαίως από την έναρξη λειτουργίας τους και χωρίς άλλη διατύπωση σε όλα τα ενοχικά και εμπράγματα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των δήμων και κοινοτήτων που συνενώνονται, στα οποία περιλαμβάνονται και τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις που απορρέουν από διεθνείς συνεργασίες. Οι εκκρεμείς δίκες, στις οποίες διάδικο μέρος είναι ΟΤΑ πρώτου βαθμού που συνενώνεται, συνεχίζονται από το νέο δήμο αυτοδικαίως, χωρίς να απαιτείται ειδική διαδικαστική πράξη συνέχισης για καθεμία από αυτές.....».

Ερμηνεία και εφαρμογή διατάξεων

9. Από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 14 και 20 του ν.2523/1997, συνάγεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης από τη φορολογική αρχή, βάσει ειδικής έκθεσης ελέγχου, φορολογικής παράβασης συνιστάμενης, μεταξύ άλλων, στη μη απόδοση παρακρατούμενων φόρων και τελών, το ύψος των οποίων, αθροιστικά λαμβανόμενο κατά το χρόνο διαπιστώσεως των παραβάσεων, υπερβαίνει το οριζόμενο στο νόμο ποσό, επιβάλλονται στους παραβάτες, τα προβλεπόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 14 μέτρα, δηλαδή αυτά της απαγόρευσης παραλαβής από

τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες δηλώσεων ή χορηγήσεως βεβαιώσεων ή πιστοποιητικών για την κατάρτιση συμβολαιογραφικών πράξεων μεταβιβάσεως περιουσιακών στοιχείων, της αναστολής του απορρήτου των καταθέσεων, λογαριασμών κ.λ.π. καθώς και της δεσμεύσεως του 50% αυτών, τα οποία αίρονται υπό τις προϋποθέσεις που ορίζονται στο ίδιο άρθρο. Τα ως άνω μέτρα επιβάλλονται στα πρόσωπα τα οποία, κατά το χρόνο διάπραξης της φοροδιαφυγής, είχαν μία από τις ιδιότητες που απαριθμούνται στην περίπτωση α της παρ. 1 του άρθρου 20 (ΣτΕ 155/2018, 432/2017, 399/ 2015, 1372/2014, 2199/2013, 1159/2012). Τα μέτρα αυτά λαμβάνονται προληπτικά και είναι επείγοντος και προσωρινού χαρακτήρα, προκειμένου, να εξασφαλιστεί η διατήρηση των περιουσιακών στοιχείων του παραβάτη, ώστε να είναι δυνατή η ικανοποίηση των αξιώσεων του Δημοσίου κατ' αυτού από τις σχετικές καταλογιστικές πράξεις επιβολής φόρων κ.λ.π.. Ως τέτοια εξάλλου τα μέτρα, ανεξαρτήτως του νομοθετικού χαρακτηρισμού τους και ως κυρώσεων, δεν έχουν γνήσιο κυρωτικό χαρακτήρα.

10. Με την 277/2012 Γνωμ. ΝΣΚ (η οποία έγινε αρμοδίως δεκτή) έχει κριθεί, ότι τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν.2523/1997 μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου λαμβάνονται σε βάρος κάθε νομικού ή φυσικού προσώπου, το οποίο υποπίπτει σε φορολογικές παραβάσεις, μεταξύ των οποίων η, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 59 του ΚΦΕ. μη απόδοση παρακρατουμένων φόρων. Ελλείπει δε ρητής διάταξης, η οποία να εξαιρεί τους Ο.Τ.Α. από την εις βάρος τους λήψη των ως άνω μέτρων, συνάγεται, συντρεχουσών των νομίμων προϋποθέσεων για τη λήψη των διασφαλιστικών μέτρων του άρθρου 14 εις βάρος των προσώπων αυτών, ότι η φορολογική αρχή δύναται να προβεί στη λήψη των εν λόγω μέτρων.

11. Λαμβάνοντας υπόψη, ότι τα διασφαλιστικά μέτρα, τα οποία προβλέπονταν στα άρθρα 14 του ν.2523/1997, προβλέπονται, στις, κατά βάση, ταυτόσημες αντίστοιχες διατάξεις του άρθρου 46 (παρ. 5 και 6) του ν. 4174/2013, καθώς και στην κατ' εξουσιοδότηση εκδοθείσα υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1282/2014 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, εξυπακούεται ότι για την ταυτότητα του νομικού λόγου τα διασφαλιστικά μέτρα λαμβάνονται σε βάρος των Ο.Τ.Α. και υπό την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 46 (παρ. 5 και 6) του ν. 4174/2013. (Γνωμ. ΝΣΚ 228/ 2015, 82/20017),

12. Περαιτέρω, έχει κριθεί ότι τα διασφαλιστικά μέτρα του άρθρου 14 επιβάλλονται στα φυσικά πρόσωπα, τα οποία, κατά τον χρόνο διάπραξης της φοροδιαφυγής,

είχαν μία από τις ιδιότητες που απαριθμούνται, περιοριστικώς, στην περίπτωση α' της παρ. 1 του άρθρου 20, ήτοι είχαν την ιδιότητα του προέδρου του διοικητικού συμβουλίου της ανώνυμης εταιρείας ή διευθύνοντος ή εντεταλμένου ή συμπράττοντος συμβούλου ή διοικητή ή γενικού διευθυντή ή διευθυντή και γενικότερα την ιδιότητα προσώπου το οποίο ήταν, κατά τον κρίσιμο χρόνο, εντεταλμένο στη διοίκηση ή διαχείριση της ανώνυμης εταιρείας είτε αμέσως από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση.

Μόνον δε, εάν ελλείπουν όλα τα ανωτέρω πρόσωπα, λαμβάνονται τα μέτρα σε βάρος των λοιπών μελών του διοικητικού συμβουλίου, υπό την πρόσθετη, όμως, στην περίπτωση αυτή προϋπόθεση, ότι η αρμόδια αρχή αποδεικνύει ότι τα τελευταία, κατά τον κρίσιμο χρόνο, είχαν ασκήσει πράγματι, προσωρινώς ή διαρκώς, τουλάχιστον ένα από τα καθήκοντα διοικήσεως ή διαχείρισης της ανώνυμης εταιρείας, προϋπόθεση που, όπως κρίθηκε με την αυτή ως άνω απόφαση στην υπαγωγή, ισχύει και στην περίπτωση των αναπληρωτών του προέδρου του διοικητικού συμβουλίου ανώνυμης εταιρείας, σε περίπτωση κωλύματος του τελευταίου, για τους οποίους η αρμόδια αρχή πρέπει να αποδεικνύει ότι ενήργησαν σε συγκεκριμένες περιπτώσεις ως εντεταλμένοι σύμβουλοι. (ΣΤΕ 691/2009, 1187/2015).

13. Στις διατάξεις του άρθρου 20 του ν.2523/1997 δεν περιλαμβάνονται για την λήψη των μέτρων οι Ο.Τ.Α και τα ν.π.δ.δ., αντιθέτως, εφαρμοστέες διατάξεις σήμερα είναι οι διατάξεις του άρθρου 46 (παρ. 5 και 6) του ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ 1282/2014 κατά τις οποίες οι Ο.Τ.Α και τα φυσικά πρόσωπα που είχαν ή έχουν στους Ο.Τ.Α. μία από τις ιδιότητες των ως άνω διατάξεων δεν εξαιρούνται από την λήψη των διασφαλιστικών μέτρων εις βάρος τους, και μάλιστα, ανεξάρτητα εάν τα φυσικά πρόσωπα κατά την επιβολή των μέτρων έχουν αποβάλει την ιδιότητα αυτή με οποιοδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία (Γνωμ. ΝΣΚ 7/2016).

14. Με τις διατάξεις του ν. 3852/2010 ανασυγκροτείται η τοπική αυτοδιοίκηση και η αποκεντρωμένη κρατική διοίκηση. Τον πρώτο βαθμό τοπικής αυτοδιοικήσεως συγκροτούν οι δήμοι, οι οποίοι συνιστώνται ανά νομό, ως αυτοδιοικούμενα κατά τόπο νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. Ορισμένοι ήδη υφιστάμενοι δήμοι παραμένουν χωρίς καμία μεταβολή, ενώ, σε ευρεία κλίμακα, συνιστώνται νέοι δήμοι, δια της συνενώσεως υφισταμένων δήμων και κοινοτήτων, οι οποίοι καταργούνται.

Από το σύνολο των ως άνω παρατιθέμενων διατάξεων, προκύπτει ότι η βούληση του νομοθέτη ήταν να διατηρηθούν στο σύνολο τους τα δικαιώματα και οι

υποχρεώσεις των καταργουμένων Δήμων και να μεταφερθούν αυτούσια και αυτοδικαίως από 1.1.2011 στους νεοσύστατους Δήμους, προκειμένου να μην διαταραχθεί η λειτουργία τους και να εξασφαλιστεί κάθε κεκτημένο δικαίωμά τους και παράλληλα να διαφυλαχθούν τόσο οι αξιώσεις των Δήμων έναντι των τρίτων αλλά και αυτές των τρίτων έναντι των Δήμων, εφόσον είχαν αναληφθεί τέτοιες από του καταργούμενους πλέον Δήμους. Συνεπώς, πράγματι ως προς τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του πρώην Δήμου Ζεφυρίου, ο Δήμος Φυλής είναι καθολικός διάδοχος του.

15. Ως προς τον προβληματισμό της Διοίκησης, εάν η ερμηνεία των οικείων διατάξεων, που δίνεται με την 7/2016 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ., σύμφωνα με την οποία, τα 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, ούτε κατά των Δημάρχων, ως εκπροσωπούντων τους, νυν υπόχρεους προς καταβολή, Δήμους, δύναται να δοθεί και στο τεθέν ερώτημα της επιβολής των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, σε βάρος του νέου Ο.Τ.Α ο οποίος προέκυψε κατόπιν της κατάργησης και συνένωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του ν. 3852/2010, για οφειλές του καταργηθέντος Ο.Τ.Α, σημειώνεται ότι, καθόσον, η προαναφερθείσα γνωμοδότηση ερμηνεύει ειδικές διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 4071/2012 στις οποίες υπάγονται οι επιχειρήσεις των Ο.Τ.Α, δεν βρίσκει έδαφος εφαρμογής στο υπό εξέταση ερώτημα.

Ως προς το πρώτο ερώτημα .

16. Κατά τα ανωτέρω, τα διασφαλιστικά μέτρα που προβλέπονται στις διατάξεις του άρθρου 14 του 2523/1997, καθώς και στις κατά βάση, ταυτόσημες αντίστοιχες διατάξεις του άρθρου 46 (παρ. 5 και 6) του ν. 4174/2013 λαμβάνονται εις βάρος των Δήμων προς διασφάλιση της είσπραξης των εις βάρος τους απαιτήσεων (Γνωμ. ΝΣΚ 277/2012,82/20017). Περαιτέρω, ανάγκη διασφάλισης των απαιτήσεων του Δημοσίου υφίσταται και στην υπό κρίση περίπτωση ,κατά την οποία οι νεοσύστατοι Δήμοι ως καθολικοί διάδοχοι των καταργουμένων Δήμων ανέλαβαν όλες τις φορολογικές υποχρεώσεις των ως άνω Δήμων, καθόσον μάλιστα σε καμία διάταξη δεν προβλέπεται εξαίρεση των βαρυνόμενων Δήμων από τα διασφαλιστικά μέτρα .

Εν όψει των προεκτεθέντων, θα πρέπει να γίνει δεκτό, ότι τα μέτρα των διατάξεων του άρθρου 46 (παρ. 5 και 6) του ν. 4174/2013 δύναται να ληφθούν εις βάρος των νεοουσταθέντων Δήμων προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου στην περίπτωση φορολογικών παραβάσεων, μεταξύ των οποίων, η, κατά παράβαση των

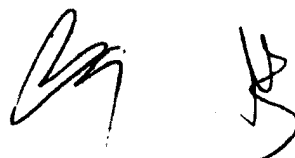
διατάξεων του άρθρου 59 του Κ.Φ.Ε, μη απόδοση στο Δημόσιο των, κατά τα άρθρα 58 και 59 του ιδίου Κώδικα, παρακρατούμενων φόρων των ήδη καταργούμενων Δήμων.

Ως προς το δεύτερο ερώτημα.

Κατά την ενώπιον του Τμήματος συζήτηση μεταξύ των μελών επί του δευτέρου ερωτήματος διατυπώθηκαν δύο γνώμες :

17. Η γνώμη της πλειοψηφίας η οποία απαρτίστηκε από τους Νομικούς Συμβούλους Δημήτριο Χανή, Αλέξανδρο Ροϊλός, Αδαμαντία Καπετανάκη, Ελένη Πασαμιχάλη και Χριστίνα Διβάνη (ψηφοί 5) δέχθηκε τα εξής:

Μετά την σύσταση των νέων Δήμων που προέκυψαν από την συνένωση υφιστάμενων Δήμων και Κοινοτήτων, κατά τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του ν. 3852/2010, τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις των καταργούμενων Δήμων και Κοινοτήτων μεταφέρθηκαν αυτοδικαίως στους νεοσύστατους Δήμους (άρθρο 283 παρ. 1 ν. 3852/2010). Πρόκειται δηλαδή περί καθολικής διαδοχής με βάση ρητή διάταξη νόμου. Συνεπώς οι νεοσύστατοι Δήμοι ευθύνονται εκ του νόμου για τις οφειλές των Δήμων και Κοινοτήτων από την συνένωση των οποίων προέκυψαν και είναι δυνατή η επιβολή σε βάρος τους μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, κατά τις διατάξεις της παραγράφου 5 του ν. 4174/2013, για οφειλές προς το Δημόσιο των συνενομένων Δήμων και Κοινοτήτων. Τα μέτρα αυτά όμως δεν δύνανται να ληφθούν σε βάρος του νυν Δημάρχου του νεοσύστατου ΟΤΑ ή κατά των διατελεσάντων ως εκπροσώπων του εν λόγω ΟΤΑ, και μέχρι τον χρόνο ενεργοποίησης των μέτρων, για οφειλές από παρακρατούμενους φόρους του καταργηθέντος ΟΤΑ. Συγκεκριμένα οι διατάξεις των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, από τον συνδυασμό των οποίων προκύπτουν οι προϋποθέσεις ως προς την δυνατότητα της επιβολής των παραπάνω μέτρων σε βάρος κάθε προσώπου εντεταλμένου στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας για οφειλές από ΦΠΑ, ΦΚΕ, φόρου ασφάλιστρων, παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους και τέλη και για συνολικό ποσό πάνω από 150.000 ευρώ, είναι διατάξεις στενά ερμηνευτέες και εφαρμοστέες. Τούτο συνάγεται ως εκ των φύσεως αυτών (ειδικές και εξαιρετικές διατάξεις) και εκ του σκοπού που επιτελούν και ο οποίος συνίσταται στην για λόγους εξασφάλισης της είσπραξης, πρόσθετη ευθύνη φυσικών προσώπων για οφειλές νομικών προσώπων που εκπροσωπούν (πρβλ. ΣΤΕ 2711/2011, 255/2009,



3333/2008, 4462-4463/1990). Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του εν λόγω άρθρου 46 η φορολογική διοίκηση δύναται να επιβάλει διασφαλιστικά μέτρα με βάση ειδική έκθεση ελέγχου σε βάρος του υπόχρεου παραβάτη και αφού διαπιστώσει συγκεκριμένες παραβάσεις που συνίστανται στην μη απόδοση, ανακριβή απόδοση, συμψηφισμό, έκπτωση ή διακράτηση ή και είσπραξη επιστροφής, κατόπιν παραπλάνησης της φορολογικής διοίκησης, των παραπάνω φόρων και τελών. Περαιτέρω κατά την παράγραφο 6 του ίδιου άρθρου τα μέτρα αυτά επιβάλλονται σωρευτικά και σε βάρος κάθε προσώπου εντεταλμένου από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση νομικού προσώπου από την γένεση της υποχρέωσης απόδοσης ή από το χρόνο της διάπραξης, κατά περίπτωση και μέχρι την ενεργοποίηση των μέτρων, ανεξάρτητα αν έχει αποβάλει την ιδιότητα αυτή με οποιοδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία. Υπό την έννοια αυτή για την επιβολή των διασφαλιστικών μέτρων σε βάρος των φυσικών προσώπων--εκπροσώπων ΟΤΑ προαπαιτούμενο είναι η πραγματοποίηση παράβασης που συνίσταται, κατά το γράμμα του νόμου, στις παραπάνω απαριθμούμενες από το νόμο περιπτώσεις. Συνεπώς στην περίπτωση αυτή η δυνατότητα επιβολής των μέτρων δεν επεκτείνεται και στον Δήμαρχο του νέου ΟΤΑ ή στους διατελέσαντες ως εκπροσώπους του εν λόγω ΟΤΑ μέχρι τον χρόνο ενεργοποίησής των μέτρων, καθόσον δεν είναι νοητή η ευθύνη των διαδόχων για μη απόδοση του φόρου κατά τον χρόνο που έπρεπε να αποδοθεί ή να μη διακρατηθεί κλπ. (και δεν αποδόθηκε από τον καταργηθέντα ΟΤΑ), αφού στις περιπτώσεις αυτές δεν είναι δυνατόν να στοιχειοθετηθεί η κατά την παραπάνω έννοια του νόμου «παράβαση» εκ μέρους των προσώπων αυτών. Ως εκ τούτου τα διασφαλιστικά μέτρα για τις συγκεκριμένες οφειλές δύνανται να επιβληθούν αποκλειστικά στους εκπροσώπους του καταργηθέντος ΟΤΑ, οι οποίοι έφεραν την ιδιότητα αυτή κατά τον χρόνο κατά τον οποίο έπρεπε να γίνει η απόδοση των φόρων και τελών, ή η μη διακράτηση τούτου και εντεύθεν μέχρις εξοφλήσεως, αφού η υποχρέωση απόδοσης γεννήθηκε πριν την σύσταση του νέου Δήμου στο πρόσωπο του καταργηθέντος ΟΤΑ. Εξάλλου η από το νόμο επιβολή της συνένωσης Δήμων και Κοινοτήτων, γεγονός που επιτεύχθηκε πέραν και εκτός της σφαίρας επιρροής των εκπροσώπων του νεοσύστατου ΟΤΑ, δεν δικαιολογεί την άνευ ετέρου εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης δυνατότητα επιβολής διασφαλιστικών μέτρων σε βάρος του Δημάρχου τούτου ή των εκπροσώπων αυτού για φορολογικές παραβάσεις του καταργηθέντος ΟΤΑ.

18. Η γνώμη της μειοψηφίας, η οποία απαρτίστηκε από τον Αντιπρόεδρο Στέφανο Δέτση και τους Νομικούς Συμβούλους Θεόδωρο Ψυχογιό, Διονύσιο Χειμώνα και Βασίλειο Καραγιώργο (ψήφοι 4), με την οποία συντάχθηκε και η εισηγήτρια Πάρεδρος Γεωργία Μπουρδάκου, (γνώμη άνευ ψήφου), δέχθηκε τα εξής:

Όπως προκύπτει από την διάταξη του άρθρου 283 παρ.1 του ν.3852/2010., ο νεοσυσταθείς Δήμος καθίσταται καθολικός διάδοχος του συνόλου της περιουσίας των καταργουμένων δήμων, και υποκαθίσταται αυτοδικαίως σε όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των, ο νυν δε δήμαρχος, καθώς και οι διατελέσαντες Δήμαρχοι ως νόμιμοι εκπρόσωποι του Ο.Τ.Α., περιλαμβάνονται στα φυσικά πρόσωπα τα οποία είχαν ή έχουν την ιδιότητα του άρθρου 46 (παρ. 5 και 6) του ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ 1282/2014. Κατά συνέπεια, ανεξαρτήτως, εάν τα ως άνω πρόσωπα, κατά την επιβολή των μέτρων, έχουν αποβάλει την ιδιότητα αυτή με οποιοδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία, εφόσον διαπιστώθηκε φορολογική παράβαση, δύναται να ληφθούν εις βάρος τους τα προβλεπόμενα, από τις άνω διατάξεις, διασφαλιστικά μέτρα (Γνωμ. ΝΣΚ 7/2016).

Η παραπάνω ερμηνευτική προσέγγιση δικαιολογείται, αρκούντως, από το γράμμα και το πνεύμα των κρίσιμων, εν προκειμένω, διατάξεων, αφού η αδιάσπικτη διατύπωση της παρ.6 του άρθρου 46 του ν.4174/2013, δεν αφήνει κανένα περιθώριο εξαίρεσης, από την λήψη των ως άνω μέτρων, κανενός από τα πρόσωπα που ήταν εντεταλμένα, από οποιαδήποτε αιτία, στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση οποιουδήποτε νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, από την γένεση της υποχρέωσης απόδοσης ή από τον 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.

Στο πλαίσιο δε της στενής ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι, ως παραβάτης, κατά την εφαρμογή των συγκεκριμένων διατάξεων, θεωρείται το πρόσωπο το οποίο παραλείπει να εκπληρώσει τις φορολογικές του υποχρεώσεις, όπως αυτές αναλύονται στην παρ.5 του ίδιου άρθρου και, επομένως, δεν απαιτείται, προκειμένου να ληφθούν τα προβλεπόμενα διασφαλιστικά μέτρα, να ερευνηθεί η υποκειμενική συμπεριφορά του βαρυνομένου, εκ του νόμου, φυσικού προσώπου, αφού αρκεί για την λήψη των μέτρων σε βάρος του η ιδιότητα και μόνον που έχει από τον χρόνο της διάπραξης της φορολογικής παράβασης, κατά τις διακρίσεις του νόμου, και μέχρι την ενεργοποίηση των μέτρων.



Απάντηση

19. Ενόψει των ανωτέρω, επί των τιθεμένων ερωτημάτων, το Τμήμα γνωμοδοτεί, ως ακολούθως: Α)Επί του πρώτου ερωτήματος(ομοφώνως): τα μέτρα των διατάξεων του άρθρου46 (παρ. 5 και6) του ν.4174/2013,δύνανται να ληφθούν εις βάρος των νεοσυσταθέντων Δήμων προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου στην περίπτωση φορολογικών παραβάσεων, μεταξύ των οποίων, η, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 59 του Κ.Φ.Ε, μη απόδοση στο Δημόσιο των, κατά τα άρθρα 58και 59 του ιδίου Κώδικα, παρακρατουμένων φόρων των καταργηθέντων Δήμων και Β)Επί του δευτέρου ερωτήματος(κατά πλειοψηφία):η δυνατότητα επιβολής των μέτρων δεν επεκτείνεται και στον Δήμαρχο του νέου ΟΤΑ ή στους διατελέσαντες ως εκπροσώπους του εν λόγω ΟΤΑ μέχρι τον χρόνο ενεργοποίησης των μέτρων.

Λόγω, όμως, της μείζονος σπουδαιότητας των νομικών ζητημάτων, που ανέκυψαν, και του γενικότερου ενδιαφέροντος του θέματος, το Τμήμα απεφάσισε ομοφώνως, κατ' εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 6 παρ.3 περ. β του Οργανισμού του Ν.Σ.Κ. (ν. 3086/2002,Α324), την παραπομπή του ερωτήματος στην Τακτική Ολομέλεια του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Αθήνα, 18 -10-2018

Ο Πρόεδρος

Στέφανος Δετσης
Αντιπρόεδρος ΝΣΚ

Η Εισηγήτρια

Γεωργία Μπουρδάκου
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.