



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

**Αριθμός γνωμοδότησης 59/2019
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Α΄ ΤΑΚΤΙΚΗ ΟΛΟΜΕΛΕΙΑ)**

Συνεδρίαση της 14^{ης} Μαρτίου 2019

Σύνθεση:

Πρόεδρος: Ιωάννης-Κωνσταντίνος Χαλκιάς, Πρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Μέλη: Ανδρέας Χαρλαύτης, Βασιλική Δούσκα, Νικόλαος Μουδάτσος, Στέφανος Δέτσης και Ευγενία Βελώνη, Αντιπρόεδροι του Ν.Σ.Κ., Θεόδωρος Ψυχογιός, Νίκη Μαριόλη, Ανδρέας Ανδρουλιδάκης, Στυλιανή Χαριτάκη, Δημήτριος Χανής, Νικόλαος Δασκαλαντωνάκης, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Κωνσταντίνος Κατσούλας, Κωνσταντίνος Κηπουρός, Αλέξανδρος Ροϊλός, Αδαμαντία Καπετανάκη, Κωνσταντίνα Χριστοπούλου, Αγγελική Καστανά, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη, Σταύρος Σπυρόπουλος, Χρήστος Μητκίδης, Διονύσιος Χειμώνας, Παναγιώτα-Ελευθερία Δασκαλέα-Ασημακοπούλου, Βασίλειος Κορκίζογλου και Αικατερίνη Γαλάνη, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγήτρια: Ελένη Πασαμιχάλη, Νομική Σύμβουλος του Κράτους.

Αριθμός Ερωτήματος: Το έγγραφο, με αριθμό πρωτ. Δ ΕΙΣΠΡ Ε 1151215 ΕΞ 2018/12-10-2018 της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)/ Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης/ Διεύθυνση Εισπράξεων/ Τμήμα Ε΄.

Περίληψη Ερωτήματος: Ερωτάται αν, μετά την εξόφληση από την «ΕΝΩΣΗ Σ.ΑΕΣ» του προσδιορισθέντος στο εγκεκριμένο Πρακτικό του ΝΣΚ, με αριθμό 2265/2015, ως καταβλητέου ποσού οφειλής και την απαλλαγή αυτής από το υπόλοιπο των οφειλών της, που εντάχθηκαν στο σχέδιο εξυγίανσης, με βάση την περίπτωση εε΄, της παραγράφου 3, του άρθρου 19 του ν. 4015/2011,

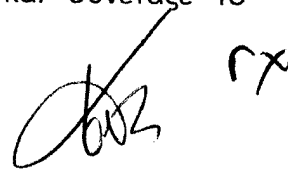
όπως ίσχυε, απαλλάσσεται ή όχι της ευθύνης για τις ενταχθείσες στο σχέδιο εξυγίανσης οφειλές, (για τις οποίες με βάση το σχέδιο εξυγίανσης απαλλάχθηκε η ΕΝΩΣΗ), αφενός, ο νυν πρόεδρος του ΔΣ και διευθύνων σύμβουλος της παραπάνω αγροτικής εταιρικής σύμπραξης και αφετέρου, ο διατελέσας πρόεδρος της ένωσης αγροτικών συνεταιρισμών « Ε.Α.Σ. Σ» έως την μετατροπή αυτής σε αγροτική εταιρική σύμπραξη « ΕΝΩΣΗ Σ. ΑΕΣ», δυνάμει των παραπάνω διατάξεων του ν. 4015/2011.

Στο πιο πάνω ερώτημα, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια) γνωμοδότησε ως εξής:

Ιστορικό

Στο ερώτημα και τα στοιχεία του φακέλου που το συνοδεύουν, εκτίθεται το ακόλουθο ιστορικό:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19, παράγραφος 3, περίπτωση εε' του ν.4015/2011, οι Ενώσεις Αγροτικών Συνεταιρισμών (εφεξής ΕΑΣ) που είχαν αρνητική οικονομική θέση, εφόσον ήθελαν την μετατροπή τους σε Αγροτικούς Συνεταιρισμούς (εφεξής ΑΣ) ή Αγροτικές Εταιρικές Συμπράξεις (εφεξής ΑΕΣ), που είναι ανώνυμες εταιρείες και είχαν τη δυνατότητα να εξυγιανθούν, μπορούσαν να συντάξουν σχέδιο εξυγίανσης, από το οποίο να προκύπτει η εξυγίανση και βιωσιμότητα του νέου ΑΣ ή ΑΕΣ που θα δημιουργείτο από τη διαδικασία συγχώνευσης-μετατροπής.
2. Οι παραπάνω διατάξεις όριζαν, επίσης, ότι αν το σχέδιο εξυγίανσης το αποδεχθούν γραπτά πιστωτές της ΕΑΣ που εκπροσωπούν τουλάχιστον το 51% των συνολικών οφειλών, (συμπεριλαμβανομένων των ενυπόθηκων δανειστών), τότε αυτό δεσμεύει και το Δημόσιο, τους Ασφαλιστικούς Οργανισμούς, κύριας και επικουρικής ασφάλισης, τους ΟΤΑ και τα ΝΠΔΔ. Ως καταληκτική ημερομηνία για την ολοκλήρωση της διαδικασίας μετατροπής είχε οριστεί από τον νόμο η 31^η -12-2014 (άρθρο δέκατο ένατο του ν. 4296/2014, Α'216), κατόπιν πολλών παρατάσεων που είχαν χορηγηθεί με διαδοχικές τροποποιήσεις του ν. 4015/2011.
3. Σε εφαρμογή των διατάξεων αυτών, η «Ένωση Αγροτικών Συνεταιρισμών Σ.» (ΕΑΣ Σ.), αποφάσισε τη μετατροπή της σε ΑΕΣ και συνέταξε το



επιχειρηματικό σχέδιο εξυγίανσης και αναδιάρθρωσης, με ημερομηνία 23-12-2014. Με το έγγραφό της, με ημερομηνία 24-12-2014, η Τράπεζα Πειραιώς που εκπροσωπούσε το 51% των συνολικών οφειλών, (συμπεριλαμβανομένων των ενυπόθηκων), αποδέχθηκε το παραπάνω σχέδιο εξυγίανσης.

4.Το συγκεκριμένο σχέδιο εξυγίανσης προέβλεπε να περικοπούν όλες οι οφειλές της Ένωσης προς το Δημόσιο και το ΙΚΑ – ΕΤΑΜ σε ποσοστό 70% και το υπόλοιπο 30% να καταβληθεί εφάπαξ. Το ύψος των οφειλών αυτής προς το Δημόσιο, που ήταν βεβαιωμένες μέχρι τέλους του 2014, όπως προκύπτει από το έγγραφο της ΔΟΥ Αγ. Νικολάου, με αριθμό 1378/22-1-2015 ανερχόταν στο ποσό των 1.237.456,79 ευρώ, πλέον προσαυξήσεων 224.077,05 ευρώ, ήτοι συνολικά στο ποσό των 1.461.533,84 ευρώ και αφορούσαν στο μεγαλύτερο μέρος τους ΦΠΑ, ΦΜΥ, ΦΕ, ΦΜΑΠ και ΕΛΓΑ.

5.Επειδή η παραπάνω περικοπή του ποσοστού 70% των οφειλών προς το Δημόσιο, που προέβλεπε το σχέδιο εξυγίανσης, θεωρήθηκε υψηλή από τη ΔΟΥ, το ΔΣ της Ένωσης αποφάσισε την καταβολή επιπλέον ποσού. Συγκεκριμένα η Ένωση, μετά τη συνεδρίαση του Διοικητικού Συμβουλίου της, με αριθμό 8/22-4-2015, διατύπωσε με το έγγραφό της, με αριθμό 187/22-4-2015 την εξής πρόταση προς τη ΔΟΥ: «...την καταβολή του ποσού που υπολείπεται εκείνου που ήδη προσφέρθηκε και προβλέπει το σχέδιο βιωσιμότητας, ώστε στο συνολικό ύψος που δημιουργείται αθροιζόμενο να ανταποκρίνεται στο ύψος της βασικής οφειλής των παρακρατούμενων φόρων (αφαιρουμένων... των προσαυξήσεων)». Το ποσό αυτό, όπως προσδιορίστηκε με την παραπάνω πρόταση της Ένωσης, υπολογίστηκε από τη ΔΟΥ στο ύψος των 714.512,14 ευρώ, όπως προκύπτει από το έγγραφό της, με αριθμό 6911/3-4-2015.

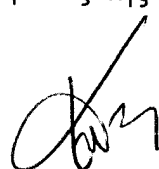
6.Με το ερώτημά της, με αριθμό Δ.ΕΙΣΠΡ. Ε. 1022130/ΕΞ 17-2-2015, η Δ/ση Εισπράξεων της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών υπέβαλε στο Νομικό Συμβούλιο του Κράτους το εξής ερώτημα: «α) αν δεσμεύει ή όχι το Ελληνικό Δημόσιο το σχετικό σχέδιο εξυγίανσης και αναδιάρθρωσης της «Ένωσης Αγροτικών Συνεταιρισμών (ΕΑΣ) Σ.» που καταρτίσθηκε ενόψει της μετατροπής της ένωσης και β) την τηρητέα πορεία για την υπεράσπιση των συμφερόντων του Δημοσίου».

7. Για το ερώτημα αυτό εκδόθηκε το Πρακτικό του Α' Τμήματος του ΝΣΚ, με αριθμό 2265/2015, το οποίο εγκρίθηκε νόμιμα από την Αναπληρώτρια Υφυπουργό Οικονομικών την 22^α -6-2015. Με το Πρακτικό αυτό, το Τμήμα του ΝΣΚ γνωμοδότησε, κατά πλειοψηφία, τα εξής: «1) Το από 23-12-2014 επιχειρηματικό Σχέδιο Εξυγίανσης και Αναδιάρθρωσης, σε συνδυασμό με το υπ' αριθμ. 8/22-4-2014 Πρακτικό Συνεδριάσεως του Διοικητικού Συμβουλίου της Αγροτικής Εταιρικής Σύμπραξης με την επωνυμία: «ΕΝΩΣΗ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΩΝ Σ.- ΑΓΡΟΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΣΥΜΠΡΑΞΗ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» που εδρεύει στη Σ.Λ. Κρήτης και εκπροσωπείται νόμιμα, δεσμεύει το Δημόσιο, υπό τον όρο της αμέσου καταβολής του ποσού των 714.512,18 ευρώ, καθόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζει η διάταξη της περίπτωσης εε', της παραγράφου 3 του άρθρου 19 του ν. 4015/2011. 2) Ως χρονικό σημείο έναρξης του σχεδίου εξυγίανσης θεωρείται η 24-12-2014, ημερομηνία αποδοχής του σχεδίου εξυγίανσης από την Τράπεζα Πειραιώς. 3) Στο πεδίο εφαρμογής του ανωτέρω σχεδίου εμπίπτουν και οι οφειλές ΦΠΑ, αλλά και από παρακρατούμενους φόρους, ενόψει της ειδικής διάταξης της περίπτωσης εε', της παραγράφου 3 του άρθρου 19 του ν. 4015/2011. 4) Οι όροι του σχεδίου εξυγίανσης δεν επεκτείνονται και σε τρίτα πρόσωπα, που ευθύνονται αλληλεγγύως με την αιτούσα έναντι του Δημοσίου».

8. Σημειώνεται ότι το Πρακτικό Συνεδρίασης του ΔΣ της Ένωσης, με αριθμό 8/22-4-2015 στο οποίο περιλαμβάνεται η πρόταση της Ένωσης για την καταβολή επιπλέον ποσού και για τον τρόπο υπολογισμού αυτής επί του κεφαλαίου των οφειλόμενων - παρακρατούμενων φόρων (βλ. παραπάνω παρ. 3), συμπεριλήφθηκε ρητά στον α' όρο του Πρακτικού του ΝΣΚ, με αριθμό 2265/2015.

9. Σε εκτέλεση του παραπάνω Πρακτικού του ΝΣΚ, η Ένωση κατέβαλε εφάπαξ το ποσό που ορίστηκε από αυτό, ήτοι το ποσό των 714.512.18 ευρώ. Η ΔΟΥ, όμως, δεν πίστωσε το ποσό αυτό στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, όπως ρητά πρότεινε η Ένωση, ως όρο της συμβιβαστικής συμφωνίας με το Δημόσιο και της, μέσω αυτής, αύξησης του αρχικού ποσού που θα κατέβαλε σε αυτό, σε σχέση με εκείνο που προέβλεπε το σχέδιο εξυγίανση και περιέχεται στο Πρακτικό του ΝΣΚ, με αριθμό 2265/2015 (αριθμός 3 όρος αυτού), αλλά στο συνολικά οφειλόμενο από την Ένωση ποσό, αναλογικά, σε κάθε χρέος χωριστά. Έτσι, ενώ οι οφειλές της

ΚΧ



Ένωσης, έως το 2014 ανέρχονταν σε ποσό κεφαλαίου 1.199.734,60 ευρώ, (από το οποίο ποσό 714.512,28 ευρώ αφορούσε κεφάλαιο από παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους), μετά την καταβολή παρέμεινε υπόλοιπο κεφαλαίου 431.908,99 ευρώ και σήμερα το ποσό αυτό, (για το οποίο, σύμφωνα με τη ΔΟΥ, ευθύνονται μόνο τρίτα πρόσωπα για την καταβολή του και όχι η Ένωση), διαμορφώνεται στο ποσό των 431.676,95 ευρώ κεφάλαιο, πλέον προσαυξήσεων εκπρόθεσμης καταβολής επ' αυτών ύψους 301.409,89 ευρώ, ήτοι συνολικά 733.086,84 ευρώ. Το είδος του τελευταίου αυτού χρέους είναι: οριστική βεβαίωση ΦΠΑ, προσωρινή ΦΜΥ άρθρου 57 ν. 2238/1994, προσωρινή από ελευθέρια άρθρου 58 ν. 2238/1994, προσωρινή από λοιπά άρθρου 58 ν. 2238/1994, προσωρινή φόρου μισθωτών υπηρεσιών ν. 4172/2013, ΦΠΑ οριστική βεβαίωση, χρεωστικές δηλώσεις ΦΠΑ κλπ.(βλ. τα έγγραφα της ΔΟΥ Αγίου Νικολάου, με αριθμό 6911/3-4-2015 και 29475/10-12-2018).

10.Ειδικότερα, όπως προκύπτει από το έγγραφο της ΔΟΥ, με αριθμό 3314/3-1-2019, το ποσό των 714.512,28 ευρώ, το οποίο κατέβαλε η Ένωση σε εκτέλεση του Πρακτικού του ΝΣΚ, με αριθμό 2265/2015, αφαιρέθηκε από το σύνολο των βεβαιωμένων οφειλών της έως 24-12-2014, οι οποίες ανέρχονταν σε ποσό κεφαλαίου 1.199,734,60 ευρώ, (συμπεριλαμβανομένων και οφειλών από ΦΠΑ και παρακρατούμενων φόρων), με αποτέλεσμα να εξοφληθούν ολοσχερώς οι οφειλές της Ένωσης προς το Δημόσιο, για δε το ανεξόφλητο υπόλοιπο κεφαλαίου ποσού 431.676,95 ευρώ να υπάρχει ευθύνη καταβολής του μόνο από τα συνυπόχρεα πρόσωπα, καθόσον το ποσό αυτό αφορά ΦΠΑ και παρακρατούμενους φόρους.

11.Σημειώνεται ότι ερώτημα με αντίστοιχο περιεχόμενο για την ίδια Ένωση, για τις οφειλές της προς το ΙΚΑ- ETAM, υποβλήθηκε από τη Γενική Διεύθυνση Ασφαλιστικών Υποθέσεων του ΙΚΑ – ETAM στο Γραφείο Νομικού Συμβούλου του ΙΚΑ - ETAM. Συγκεκριμένα, με το έγγραφο της συγκεκριμένης Δ/σης, με αριθμό Ε66/4/19-5-2015 υποβλήθηκε ερώτημα με θέμα: «αν το σχέδιο εξυγίανσης της «Ένωσης Σ.», σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3, εδάφιο εε' του άρθρου 19 του ν. 4015/2011 δεσμεύει το ΙΚΑ-ETAM, ως προς τον περιορισμό των συνολικών οφειλών της Ένωσης προς το ΙΚΑ-ETAM, σε ποσοστό 30%, καθόσον στο ποσό της κυρίας οφειλής συμπεριλαμβάνεται και ποσό που αντιστοιχεί στις εισφορές των απασχολούμενων κατά το μέρος που

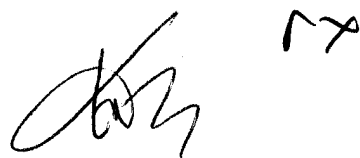
τους αναλογεί, το οποίο έχει μεν παρακρατηθεί από το σύνολο των συμβατικών ή των πράγματι καταβαλλομένων αποδοχών τους, χωρίς ωστόσο να έχει αποδοθεί και η μη απόδοση εισφορών απασχολούμενων, που έχουν παρακρατηθεί, αποτελεί ποινικό αδίκημα και διώκεται σύμφωνα με τον α.ν. 86/1967, ως αδίκημα υπεξαίρεσης».

12. Για το ερώτημα αυτό εκδόθηκε η γνωμοδότηση του ΣΤ' Τμήματος του ΝΣΚ, με αριθμό 133/2015, με την οποία αυτό γνωμοδότησε ομόφωνα ότι: «δεσμεύει το ΙΚΑ – ΕΤΑΜ το υποβληθέν σχέδιο εξυγίανσης της Ένωσης... ανεξάρτητα εάν στην κύρια οφειλή της ΕΑΣ υπάρχει κατά το 1/3 οφειλή από εισφορές εργαζομένων....».

13. Μετά τη γνωμοδότηση αυτή, ο Διοικητής του ΙΚΑ-ΕΤΑΜ ζήτησε να εισαχθεί το ερώτημα στην Ολομέλεια του ΝΣΚ. Η Α' Ολομέλεια Διακοπών εξέδωσε τη γνωμοδότηση, με αριθμό 176/2015 με την οποία γνωμοδότησε, κατά πλειοψηφία, ότι: «δεσμεύει το ΙΚΑ-ΕΤΑΜ το υποβληθέν σχέδιο εξυγίανσης της Ένωσης. Α.Σ.Σ., και νυν Ένωσης Α.Σ.Σ.-Α.Ε.Σ. ΑΕ που έχει υποβληθεί και πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 19 του ν. 4015/2011, ανεξαρτήτως εάν στην κύρια οφειλή της ΕΑΣ Σ. υπάρχει κατά το 1/3 οφειλή από εισφορές εργαζομένων, των οποίων η μη απόδοση διώκεται σύμφωνα με τον α.ν. 86/1967».

14. Στη γνωμοδότηση, επίσης, αναφέρεται, μεταξύ άλλων, ότι: «ο νόμος ουδεμία διάκριση κάνει ως προς το είδος των οφειλών της Ένωσης εργατικών ή εργοδοτικών και δεν θέτει καμία άλλη προϋπόθεση, ούτε εξαρτά την επέλευση της συνέπειας που προβλέπει από την έγκριση τυχόν διοικητικής ή δικαστικής αρχής, όπως συμβαίνει στην περίπτωση της εξυγίανσης του άρθρου 99 του Πτωχευτικού Κώδικα» (βλ. παρ. ΙΙΙ. Α, σελ. 6) και ότι «το σχέδιο εξυγίανσης καταλαμβάνει τις ασφαλιστικές εισφορές, ως αναγκαία εκ του νόμου συνέπεια, αφού κατά το άρθρο 19 παρ. 3, εδαφ. εε' το σχέδιο εξυγίανσης και αναδιάρθρωσης δεσμεύει γενικά και τους ασφαλιστικούς οργανισμούς κύριας και επικουρικής ασφάλισης» (βλ. παρ. ΙΙΙ. Α., σελ. 7).

15. Περαιτέρω, ο Ε.Μ., πρόεδρος του διοικητικού συμβουλίου και διευθύνων σύμβουλος της αγροτικής εταιρικής σύμπραξης, με την επωνυμία «ΕΝΩΣΗ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΩΝ Σ.- ΑΓΡΟΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΣΥΜΠΡΑΞΗ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» και με τον διακριτικό τίτλο «ΕΝΩΣΗ Σ. ΑΕΣ», προερχόμενη από τη μετατροπή της ένωσης αγροτικών συνεταιρισμών, με



την επωνυμία: «ΕΝΩΣΗ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΩΝ Σ.» (Ε.Α.Σ.Σ.), υπέβαλε προς την Υφυπουργό Οικονομικών και τον Διοικητή της ΑΑΔΕ τις αιτήσεις του, με αριθμό 0001375/29-5-2018 και 0001522/13-6-2018. Σε αυτές επικαλείται ότι έχει αποσβεστεί η ευθύνη του για τις οφειλές του παραπάνω αγροτικού συνεταιρισμού/αγροτικής εταιρικής σύμπραξης προς το Δημόσιο, (οι οποίες υπήχθησαν στο σχέδιο εξυγίανσης αυτού, με ημερομηνία 24/12/2014, κατ' άρθρο 19, παρ. 3, περ. εε' του ν.4015/2011), λόγω εξόφλησης από το παραπάνω νομικό πρόσωπο του ποσού, στο οποίο περιορίστηκαν οι οφειλές αυτές, με βάση το προαναφερόμενο σχέδιο εξυγίανσης και το Πρακτικό του ΝΣΚ, με αριθμό 2265/2015, νόμιμα εγκεκριμένο από την Αναπληρώτρια Υφυπουργό Οικονομικών την 22^α /6/2015.

16. Σύμφωνα με τα στοιχεία που τηρούνται στο Γ.Ε.Μ.Η., ο αιτών Ε.Μ. ορίστηκε με το καταστατικό της Ένωσης, ως πρόεδρος του διοικητικού συμβουλίου της, με αρμοδιότητα εκπροσώπησης και δέσμευσης της εταιρείας για όλα τα θέματα για τα οποία προβλέπει ο νόμος και το καταστατικό της εταιρείας, δυνάμει της ανακοίνωσης καταχώρισης στο Γ.Ε.Μ.Η. του Επιμελητηρίου Α., με αριθμό 5956/30-12-2014, που δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, στο Τεύχος Καταχώρισης Πράξεων και Στοιχείων Λοιπών Φορέων Δημοσίου και Ιδιωτικού Τομέα (πρώην Τεύχος ΑΕ και ΕΠΕ), με αριθμό 875/17-2-2015. Την ιδιότητα αυτή του προέδρου Δ.Σ. και διευθύνοντος συμβούλου της Ένωσης τη διατηρεί ο ίδιος ο αιτών μέχρι σήμερα (δυνάμει των ανακοινώσεων καταχώρισης στο Γ.Ε.Μ.Η. του παραπάνω Επιμελητηρίου Α., με αριθμό 865/16-2-2016, 656687/21-10-2016 και 1132373/30-1-2018). Όσον αφορά δε στη διοίκηση της Ένωσης Αγροτικών Συνεταιρισμών, με την επωνυμία: «ΕΝΩΣΗ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΩΝ Σ.» (Ε.Α.Σ.Σ.), από τη μετατροπή της οποίας προήλθε η νυν «ΕΝΩΣΗ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΩΝ Σ.- ΑΓΡΟΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΣΥΜΠΡΑΞΗ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» με δ.τ. «ΕΝΩΣΗ Σ. Α.Ε.Σ.», σύμφωνα με τα στοιχεία στο υποσύστημα «Έσοδα» του taxis, πρόεδρος αυτής από 31/12/1995 έως και 30/12/2014 ήταν ο Ε.Ι.Β.

17. Κατόπιν των παραπάνω αιτήσεων υποβλήθηκε προς το ΝΣΚ το εξεταζόμενο ερώτημα, στο οποίο, πέραν του παραπάνω ιστορικού της υπόθεσης, γίνεται αναφορά στις κρίσιμες διατάξεις και στις ρυθμίσεις του

νόμου σε άλλες αντίστοιχες περιπτώσεις συμφωνιών συμβιβαστικού χαρακτήρα που συνάπτονται για την αντιμετώπιση της οικονομικής αδυναμίας επιχειρήσεων.

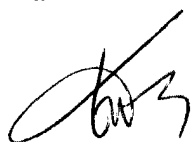
18. Για το ερώτημα αυτό εκδόθηκε η γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του ΝΣΚ, με αριθμό 30/2019, στην οποία διατυπώθηκαν δύο ισοψηφούσες γνώμες. Κατά την πρώτη γνώμη «δεν ευθύνονται οι συνυπόχρεοι για οφειλές της Ένωσης, όταν αυτές έχουν αποσβεσθεί ή διαγραφεί για το νομικό πρόσωπο», ενώ, κατά τη δεύτερη γνώμη «η άποψη που εκφράζεται στο Πρακτικό του ΝΣΚ, με αριθμό 2265/2015 δεν απηχεί την ορθή ερμηνεία των εφαρμοστέων διατάξεων και η διοίκηση έχει τη διακριτική ευχέρεια, αν κρίνει ότι οι ενέργειές της δεν προσκρούουν στις αρχές της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της χρηστής διοίκησης, να προβεί σε ανάκληση της αποδοχής τούτου και στην περαιτέρω ανάκληση των διοικητικών πράξεων, με τις οποίες έλαβε χώρα η διαγραφή των οφειλών της ΕΑΣ από παρακρατούμενους φόρους, με συνέπεια την επιδίωξη της είσπραξης των οφειλών αυτών από την ΕΑΣ ή τα συνυπόχρεα πρόσωπα». Ενόψει της ισοψηφίας των γνωμών, της μείζονος σπουδαιότητας των νομικών ζητημάτων που τίθενται και της γνώμης που διατυπώθηκε στη γνωμοδότηση της Α' Ολομέλειας Διακοπών του ΝΣΚ, με αριθμό 176/2015, το Τμήμα γνωμοδότησε ομόφωνα να παραπεμφθεί το ερώτημα στην Ολομέλεια του ΝΣΚ, κατ' εφαρμογή του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 3086/2002.

Νομοθετικό πλαίσιο

19. Στο άρθρο 7 παρ. 6 του ν. 3086/2002 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 7

1.6. Τα πρακτικά, πριν από την έγκρισή τους, δεν δημιουργούν δικαίωμα υπέρ οποιουδήποτε τρίτου ούτε χορηγείται αντίγραφο αυτών. Μετά από την έγκρισή τους δεν υπόκεινται σε έλεγχο και αναρτώνται στο διαδίκτυο όσα αφορούν υποθέσεις χρηματικού αντικειμένου άνω των 150.000 ευρώ, καθώς και όσα αφορούν εμπράγματα δικαιώματα επί ακινήτων και δεν προκύπτει ότι η οικονομική τους αξία είναι μικρότερη των 150.000 ευρώ. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Εσωτερικών, Διοικητικής Μεταρρύθμισης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης το ανωτέρω ποσό μπορεί να αναπροσαρμόζεται. Η Διοίκηση συμμορφώνεται υποχρεωτικά προς το

 ΓΧ

περιεχόμενο των πρακτικών που έχουν εγκριθεί. Τα πρακτικά γνωμοδοτήσεων σε δικαστικές και εξώδικες υποθέσεις αποτελούν, μετά την πάροδο εξήντα (60) ημερών από την έγκρισή τους, εκτελεστούς τίτλους. Για τη συμμόρφωση προς αυτά και την εκτέλεσή τους εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των άρθρων 1, 4 και 5 του ν.3068/2002 Α'274)».

20. Στα άρθρα 6 και 19 παρ. 3, περ. εε' και παρ. 5 του ν.4015/2011 (Α' 170) «Αγροτικοί Συνεταιρισμοί...», όπως ίσχυε μετά την αντικατάστασή του με το άρθρο 61 παρ.1 του ν.4277/2014 (Α' 156) (και πριν την κατάργησή του με τον ν. 4384/2016) ορίζεται ότι:

«Άρθρο 6

Οι ΑΣ μπορούν να συνιστούν μεταξύ τους Αγροτικές Εταιρικές Συμπράξεις (ΑΕΣ), οι οποίες είναι ανώνυμες εταιρείες...».

«Άρθρο 19

1..... 3.....εε) Οι Ε.Α.Σ, οι οποίες έχουν αρνητική οικονομική θέση, μπορούν, εφόσον επιθυμούν τη μετατροπή τους σε ΑΣ ή ΑΕΣ και δύνανται να εξυγιανθούν, να συντάξουν σχέδιο εξυγίανσης και αναδιάρθρωσης, με το οποίο όμως καθίσταται δυνατή η εξυγίανση και η βιωσιμότητα του νέου ΑΣ ή της ΑΕΣ, που θα προκύψει από τη διαδικασία συγχώνευσης-μετατροπής. Τα σχέδια αυτά πρέπει να τύχουν της έγκρισης της ενυπόθηκης τράπεζας με το μεγαλύτερο ύψος απαιτήσεων κατά της ΕΑΣ ή του εκκαθαριστή της υπό εκκαθάριση ΑΤΕ ΑΕ. Το σχέδιο εξυγίανσης και αναδιάρθρωσης που εκπονείται κατά τα παραπάνω, εφόσον το αποδεχθούν εγγράφως πιστωτές της ΕΑΣ που εκπροσωπούν τουλάχιστον το 51% των συνολικών οφειλών, συμπεριλαμβανομένων των ενυπόθηκων δανειστών, δεσμεύει και το δημόσιο, τους ασφαλιστικούς οργανισμούς, κύριας και επικουρικής ασφάλισης, τους ΟΤΑ και τα Ν.Π.Δ.Δ....5 Τα νομικά πρόσωπα των ΑΣ που θα προκύψουν από την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού είναι καθολικοί διάδοχοι των ΑΣ ΚΑΙ ΕΑΣ που θα συγχωνευθούν-μετατραπούν, κατά τα ανωτέρω, και τις υποκαθιστούν πλήρως σε κάθε δικαίωμα και υποχρέωση, καθώς και στις εκκρεμείς δίκες τις οποίες συνεχίζουν. Η διάταξη ισχύει και τις ΑΕΣ που προέρχονται από τη μετατροπή του παρόντος άρθρου».

21. Στα άρθρα 101 και 115 παρ. 1-3 του ν. 2238/1994 (Α' 151) ΚΦΕ, όπως ίσχυε (μέχρι την κατάργηση του νόμου αυτού με την παρ. 22 άρθρου 72 ν. 4172/2013- νέος ΚΦΕ) και όπως η παρ. 3 του άρθρου 115 αυτού προστέθηκε

με την παράγραφο 22 παρ. 6 ν. 2648/1998 – Α'238 (ισχύς από 1-12-1998), ορίζεται ότι:

«Άρθρο 101

1. Στον φόρο υπόκεινται: α) οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες ..., γ) οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους... ».

«Άρθρο 115

1. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθυντές σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών ή συνεταιρισμών κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα, σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Στις ανώνυμες εταιρείες που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων της διαλυόμενης εταιρείας και εκείνη που απορρόφησε ή η νέα εταιρεία που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης τους.....2...Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές και γενικά εντεταλμένοι στη διοίκηση του νομικού προσώπου, κατά το χρόνο της διάλυσης των λοιπών νομικών προσώπων του άρθρου 101, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και των φόρων που παρακρατούνται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους...3. Τα πρόσωπα που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν ως εξής: α) Αν έχει γίνει η παρακράτηση του φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μια από τις πιο πάνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά. β) Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου».

22. Στο άρθρο 22 παρ. 7 του ν. 2648/1998 (Α'238,) ορίζεται ότι:

«Άρθρο 22

7. Οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 115 του ν.2238/1994, εφαρμόζονται και για την περίπτωση β' του άρθρου 45 του ν. 1642/1986 (ΦΕΚ 125 Α'), καθώς και για τις οφειλές φόρου κύκλου εργασιών ».

23. Στο άρθρο 55 του ν.2859/2000 (Α' 248) κώδικας ΦΠΑ, (πρώην άρθρο 45 ν.1642/1986), όπως ισχύει, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 55

Για την καταβολή οφειλόμενου φόρου ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρον με το υπόχρεο και οι εξής: α).....β) οι νόμιμοι εκπρόσωποι των νομικών προσώπων, κατά το χρόνο διάλυσης, συγχώνευσης ή μετατροπής τους, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης του φόρου ...».

24. Στα άρθρα 45 και 72 παρ.1 και 22 του ν.4172/2013 (Α' 167) Νέος Κ.Φ.Ε, όπως ισχύουν, ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 45

Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται:

α) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή..... δ) οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις αυτών...».

«Άρθρο 72

1. Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά περίπτωση στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1^η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του άρθρου αυτού.
.....22. Από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν.2238/1994 (Α'151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου».

25. Στο άρθρο 50 παρ. 1, 2 και 5 του ν. 4174/2013 (Α' 170) Κ.Φ.Δ, όπως ισχύουν, ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 50

1. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, «Πρόεδροι», διαχειριστές, διευθυντές σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατά το χρόνο διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου "τόκων και προστίμων που οφείλονται" από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από

το χρόνο βεβαίωσής τους. Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής του .2. Τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους, το ΦΠΑ και όλους τους επιρριπτόμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν ως εξής: α) Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά. β) Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου.... 5 Οι νόμιμοι εκπρόσωποι των υπόχρεων σε ενιαίο φόρο ιδιοκτησίας ακινήτων νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, ο εκκαθαριστής ή προσωρινός διαχειριστής νομικού προσώπου, που έχει τεθεί σε εκκαθάριση ή βρίσκεται κάτω από αναγκαστική διαχείριση, ευθύνονται σε ολόκληρο, μαζί με τους υπόχρεους για την πληρωμή των τόκων και προστίμων που οφείλονται σε δικές τους πράξεις ή παραλείψεις».

26. Στα άρθρα 480, 481, 482, 483, 484 και 486 του Α.Κ. ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 480

Αν περισσότεροι οφείλουν διαιρετή παροχή ή αν περισσότεροι έχουν δικαίωμα σε διαιρετή παροχή, σε περίπτωση αμφιβολίας, κάθε οφειλέτης έχει την υποχρέωση να καταβάλει και κάθε δανειστής έχει το δικαίωμα να λάβει ίσο μέρος».

«Άρθρο 481

Οφειλή εις ολόκληρο υπάρχει όταν σε περίπτωση περισσότερων οφειλετών της ίδιας παροχής καθένας από αυτούς έχει την υποχρέωση να την καταβάλει ολόκληρη, ο δανειστής όμως έχει το δικαίωμα να την απαιτήσει μόνο μία φορά».

«Άρθρο 482

Σε περίπτωση οφειλής εις ολόκληρον ο δανειστής έχει το δικαίωμα να απαιτήσει την παροχή κατά την προτίμησή του από οποιονδήποτε συνοφειλέτη

είτε ολικά είτε μερικά. Έως την καταβολή ολόκληρης της παροχής παραμένουν υπόχρεοι όλοι οι οφειλέτες».

«Άρθρο 483

Αν η καταβολή έγινε από ένα συνοφειλέτη απαλλάσσει και τους λοιπούς. Το ίδιο ισχύει και σε περίπτωση δόσης ή υπόσχεσης αντί καταβολής, δημόσιας κατάθεσης, ανανέωσης ή συμψηφισμού...».

«Άρθρο 484

Η άφεση χρέους προς ένα από τους οφειλέτες ισχύει και για τους λοιπούς μόνον εφόσον συμφωνήθηκε με τέτοιο σκοπό. Το ίδιο ισχύει και για την παροχή προθεσμίας σε έναν από τους οφειλέτες».

«Άρθρο 486

Άλλα γεγονότα που συνέβησαν σε έναν από τους συνοφειλέτες εφόσον δεν προκύπτει κάτι άλλο από τη σχέση, δεν ενεργούν υπέρ ή κατά των υπολοίπων. Αυτό ισχύει ιδίως για την όχληση, την καταγγελία, την υπερημερία, το πταίσμα, την αδυναμία παροχής στο πρόσωπο ενός συνοφειλέτη, την παραγραφή, τη διακοπή, τη σύγχυση και το δεδικασμένο».

27. Στα άρθρα 14 παρ. 2 και 4 και 28 παρ. 1 και 3 του ν. 2810/2000 (Α'61), που καταργήθηκε με το άρθρο 50 του ν. 4384/2016, οριζόταν τα εξής:

«Άρθρο 14

1.....2. Το ΔΣ εκπροσωπεί το συνεταιρισμό δικαστικώς και εξωδίκως. Την εκπροσώπησή του αυτή μπορεί να την αναθέτει στον Πρόεδρο ή σε άλλο μέλος του ή στον κατά την παράγραφο 10 του άρθρου αυτού Γενικό Διευθυντή. Το ΔΣ μπορεί επίσης να αναθέτει την άσκηση αρμοδιοτήτων του σε μέλος αυτού ή υπάλληλο του συνεταιρισμού.....4. Το ΔΣ είναι αρμόδιο να αποφασίζει για κάθε θέμα που αφορά την διοίκηση του συνεταιρισμού, τη διαχείριση της περιουσίας και των υποθέσεών του και την επιδίωξη του σκοπού του. Οι αρμοδιότητες του ΔΣ καθορίζονται στο καταστατικό.....».

«Άρθρο 28

1. Το Διοικητικό Συμβούλιο (της ένωσης αγροτικών συνεταιρισμών) εκλέγεται από την γενική συνέλευση των αντιπροσώπων της ΕΑΣ.....3. Τα άρθρα 14 και 15 του νόμου αυτού εφαρμόζονται αναλόγως».

28. Στα άρθρα 16 παρ. 3 και 4 και 33 του ν. 4384/2016 (Α'78) ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 16

1.....3. Το διοικητικό συμβούλιο εκπροσωπεί τον Α.Σ. δικαστικώς και εξωδίκως.....4.....είναι αρμόδιο να αποφασίζει για κάθε θέμα που αφορά στη διοίκηση του Α.Σ., τη διαχείριση της περιουσίας και των υποθέσεών του και στην επιδίωξη του σκοπού του. Οι αρμοδιότητες του διοικητικού συμβουλίου καθορίζονται στο καταστατικό».

«Άρθρο 33

Οι Αγροτικές Εταιρικές Συμπράξεις, στο εξής ΑΕΣ, είναι ανώνυμες εταιρείες που δραστηριοποιούνται σε οποιοδήποτε κλάδο της αγροτικής οικονομίας, τις οποίες συνιστούν ΑΣ και στις οποίες μπορούν να συμμετέχουν και άλλες ΑΕΣ. Οι μετοχές των εταιρειών αυτών είναι πάντοτε ονομαστικές. Σε κάθε περίπτωση μεταβίβασης μετοχών δικαίωμα προτίμησης έχουν οι ΑΣ και οι ΑΕΣ που συμμετέχουν στην ΑΕΣ..... Κατά τα λοιπά εφαρμόζεται ο κ.ν. 2190/1920...».

Ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων

Από τις προαναφερόμενες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς, αλλά και σε συνδυασμό μεταξύ τους και την υπαγωγή σε αυτές του πραγματικού που τέθηκε υπόψη της Ολομέλειας από την ερωτώσα υπηρεσία, συνάγονται τα ακόλουθα:

29. Οι αγροτικοί συνεταιρισμοί είναι νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, με εμπορική ιδιότητα (άρθρα 1 και 3 του ν. 2810/2000), τελούν δε υπό συνταγματική προστασία (άρθρο 12 παρ. 4 και 5 του Συντάγματος). Η λειτουργία τους ρυθμιζόταν με τον ν. 2810/2000 και ήδη σήμερα με τον ν. 4384/2016 (Α'78), με το άρθρο 50 του οποίου καταργήθηκε το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς. Συμπληρωματικά, διέπονται από το Εμπορικό Δίκαιο και τον Αστικό Κώδικα (άρθρο 1 παρ. 3 του ν. 4384/2016). Αναπτύσσουν κάθε είδους οικονομική δραστηριότητα για την επίτευξη των σκοπών τους, στο πλαίσιο του νόμου και του καταστατικού και αποτελούν βασικό θεμέλιο της κοινωνικής οικονομίας. Ο χαρακτήρας τους δεν είναι κεφαλαιουχικός, αλλά ανάμεικτος με στοιχεία γενικότερης κοινωνικής σκοπιμότητας (ΝΣΚ 241/1999, 254/2014). Οι ενώσεις αγροτικών συνεταιρισμών αποτελούν κατά τον νόμο ίδια νομικά πρόσωπα, διακεκριμένα των συνεταιρισμών που τις απαρτίζουν, δραστηριοποιούμενες σε οποιονδήποτε κλάδο της αγροτικής οικονομίας (άρθρα 26 του ν. 2810/2000 και 33 του ν. 4384/2016).



ΓΧ

30. Με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 3 περ. εε' του ν. 4015/2011, όπως ίσχυε πριν την κατάργησή του με τον ν. 4384/2016, δόθηκε η δυνατότητα στις ενώσεις αγροτικών συνεταιρισμών που έχουν αρνητική οικονομική θέση - η οποία έχει πάγια ερμηνευθεί ως επαπειλούμενη αδυναμία εκπλήρωσης ληξιπρόθεσμων χρηματικών υποχρεώσεων, χωρίς όμως τα νομικά πρόσωπα να έχουν περιέλθει σε κατάσταση πτώχευσης - εάν επιθυμούν και δύνανται να εξυγιανθούν, να μετατραπούν σε αγροτικούς συνεταιρισμούς (ΑΣ) ή σε αγροτικές εταιρικές συμπράξεις (ΑΕΣ), οι οποίες είναι πλέον, σύμφωνα με τον νόμο, ανώνυμες εταιρείες (άρθρο 6 του ν. 4015/2011).

31. Με το μέτρο αυτό, όπως και σε αντίστοιχες περιπτώσεις εξυγιάνσεων, επιχειρήθηκε να αντιμετωπισθεί η έλλειψη κερδοφορίας και ρευστότητας των αγροτικών ενώσεων, να επιτευχθεί η μείωση του συνολικού χρέους, έτσι ώστε, εφόσον το μέτρο ευδοκιμήσει, να διατηρηθούν αυτές, να αναδιάρθρωθούν, να ανορθωθεί η θέση τους στην αγορά και να συνεχισθεί η λειτουργία τους, χωρίς να παραβιάζεται η αρχή της συλλογικής ικανοποίησης των πιστωτών.

32. Ως προϋποθέσεις για τη μετατροπή των ενώσεων και των αποτελεσμάτων που επάγεται αυτή, ο νόμος καθόρισε: α) τη σύνταξη σχεδίου εξυγίανσης και αναδιάρθρωσης, από το οποίο να προκύπτει η δυνατότητα εξυγίανσης και βιωσιμότητας του νέου ΑΣ ή της νέας ΑΕΣ και β) το σχέδιο αυτό να εγκριθεί από την ενυπόθηκη Τράπεζα που έχει το μεγαλύτερο ύψος απαιτήσεων κατά της ΕΑΣ ή του εκκαθαριστή της Αγροτικής Τράπεζας της Ελλάδος. Σε περίπτωση που το σχέδιο γινόταν δεκτό γραπτά από πιστωτές των ΕΑΣ που εκπροσωπούσαν το 51% των συνολικών οφειλών, στους οποίους περιλαμβάνονται και οι ενυπόθηκοι, τότε αυτό, σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις, δέσμευε και το Δημόσιο, τους Ασφαλιστικούς Οργανισμούς (κύριας και επικουρικής ασφάλισης), τους ΟΤΑ και τα ΝΠΔΔ.

33. Στο άρθρο 115 παρ. 1 του προϊσχύσαντος ΚΦΕ (ν. 2238/1994) που όριζε την προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη των προσώπων που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθυντές συνεταιρισμών και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών ή συνεταιρισμών, κατά τον χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται, όπως και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσης αυτών, προστέθηκε παράγραφος 3, με την παράγραφο 6 του άρθρου 22 του ν.

2648/1998. Σύμφωνα με αυτήν, υφίσταται η ίδια ευθύνη για τα πρόσωπα της παραγράφου 1 και 2 για τους παρακρατούμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν και υπό τις διαφοροποιήσεις των περιπτώσεων α' και β' της ίδιας διάταξης. Σημειώνεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 22 παρ. 1 και 7 του ν. 2648/1998, που δεν συνδέουν την ευθύνη των διοικούντων με τη διάλυση του νομικού προσώπου, αφορούν, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 2 του παραπάνω νόμου, φορολογικές υποχρεώσεις που γεννώνται μετά την 1^η Δεκεμβρίου 1998 (ΣΤΕ 2978/2006 επταμ., 4104/2005, 884/2011, ΔΕφΘεσσ. 23/2012).

34. Αντίστοιχη διάταξη θεσπίστηκε και με το άρθρο 50 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) που ισχύει για τις χρήσεις από 1-1-2014 και εφεξής, με την οποία ρυθμίστηκε πλέον, ενιαία, η προσωπική - αστική ευθύνη των διοικούντων για όλα τα φορολογικά αντικείμενα που εμπίπτουν στον Κώδικα αυτόν (βλ. Π. Πανταζόπουλος ΔΔίκη 2016/217). Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού, τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου, (πρόεδροι, διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους), έχουν προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη για τους παρακρατούμενους φόρους, τον ΦΠΑ και όλους τους επιρριπτόμενους φόρους και κατά τη διάρκεια της λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν, υπό τις διακρίσεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 2 (όπως ίσχυε, κατά τα προαναφερόμενα, και στις περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 115 του προϊσχύσαντος ΚΦΕ ν. 2238/1994). Επιπλέον, στην παράγραφο 5 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 προστέθηκε, με το άρθρο 9 παρ. 3 ν. 4223/2013 και η «εις ολόκληρον» ευθύνη των διοικούντων για την πληρωμή τόκων και προστίμων που οφείλονται σε δικές τους πράξεις ή παραλείψεις για όσα νομικά πρόσωπα οφείλουν ΕΝΦΙΑ.

35. Οι ενώσεις αγροτικών συνεταιρισμών αποτελούν αυτοτελή υποκείμενα φόρου, όπως ρητά κατονομάζονται στις διατάξεις του άρθρου 101 περ. γ' του προϊσχύσαντος ΚΦΕ (ν. 2238/1994) και του άρθρου 45 του ισχύοντος ΚΦΕ (ν. 4172/2013). Σημειώνεται ότι η παράγραφος 2 του άρθρου 115 του ν. 2238/1994, για την ευθύνη των εκπροσώπων του νομικού προσώπου, αναφέρεται ρητά στην ευθύνη των διοικούντων τα νομικά πρόσωπα του

άρθρου 101 του ίδιου νόμου (βλ. ΝΣΚ 254/2012). Επίσης, στην αντίστοιχη διάταξη του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) γίνεται ρητή αναφορά ότι αυτή αφορά στην ευθύνη των διοικούντων τα νομικά πρόσωπα, καθώς και τις νομικές οντότητες γενικά, συμπεριλαμβάνουσα, με αυτόν τον τρόπο, στις ρυθμίσεις της και τις ενώσεις αγροτικών συνεταιρισμών. Εξάλλου, μετά την μετατροπή των ενώσεων (δυνάμει του παραπάνω άρθρου 19, παρ. 3, περ. εε' του ν. 4015/2011), αυτές είναι πλέον ανώνυμες εταιρείες. Στο πλαίσιο αυτό και υπό την ισχύ του νέου νομοθετικού καθεστώτος του ν. 4384/2016, οι ενώσεις αγροτικών συνεταιρισμών είναι ανώνυμες εταιρείες, στις οποίες για όσα θέματα δεν ρυθμίζονται από τον ειδικό νόμο, εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν.2190/1920 περί ανωνύμων εταιρειών (άρθρο 33 του ν.4384/2016). Συνεπώς, οι διατάξεις του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 και άρθρου 50 του ν. 4174/2013, βρίσκουν πεδίο εφαρμογής και στις ενώσεις αγροτικών συνεταιρισμών.

36. Κατά τα προαναφερόμενα, σύμφωνα με τις προϊσχύσασες διατάξεις του άρθρου 115 του ν. 2238/1994, όσο και με τις ισχύουσες σήμερα διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), ο πρόεδρος της ένωσης αγροτικών συνεταιρισμών, όπως και κάθε άλλο πρόσωπο που έχει την ιδιότητα του διευθυντή, διαχειριστή ή διευθύνοντος συμβούλου αυτής, συνευθύνεται μαζί με την ένωση για τις οφειλές αυτής από ΦΠΑ, παρακρατούμενους και λοιπούς επιρριπτόμενους φόρους που γεννώνται κατά την διάρκεια λειτουργίας αυτής, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσης αυτών και υπό τις διακρίσεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 και της παραγράφου 2 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, δηλαδή ανάλογα αν έχει γίνει η παρακράτηση του φόρου ή όχι.

37. Ενόψει των παραπάνω και μετά από τη συζήτηση που διεξήχθη μεταξύ των μελών της Ολομέλειας, σχετικά με την απάντηση που πρέπει να δοθεί στο τιθέμενο ερώτημα, διατυπώθηκαν τρεις γνώμες:

38. Κατά την γνώμη της πλειοψηφίας, που απαρτίσθηκε από τον Πρόεδρο του ΝΣΚ, Ιωάννη-Κωνσταντίνο Χαλκιά, τους Αντιπροέδρους του ΝΣΚ, Νικόλαο Μουδάτσο και Στέφανο Δέτση και τους Νομικούς Συμβούλους του Κράτους, Νίκη Μαριόλη, Ανδρέα Ανδρουλιδάκη, Στυλιανή Χαριτάκη, Δημήτριο Χανή, Νικόλαο Δασκαλαντωνάκη, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Κωνσταντίνο Κηπουρό, Αδαμαντία Καπετανάκη, Κωνσταντίνα Χριστοπούλου, Αγγελική

Καστανά, Ελένη Πασαμιχάλη, Χρήστο Μητκίδη, Παναγιώτα-Ελευθερία Δασκαλέα-Ασημακοπούλου, Βασίλειο Κορκίζογλου και Αικατερίνη Γαλάνη (ψηφοί 18), η (συν)ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα, κατά τις παραπάνω διατάξεις, όπως έχει κριθεί από τη νομολογία, είναι επικουρική και όλως εξαιρετική. Έχει τον χαρακτήρα πρόσθετης εγγυητικής ευθύνης για την πληρωμή των χρεών του νομικού προσώπου και η σχετική νομοθετική ρύθμιση σκοπεύει στην μεγαλύτερη διασφάλιση της είσπραξης των συγκεκριμένων φόρων. Πρόκειται, δηλαδή, για απλή πρόσθετη ευθύνη αυτών για την πληρωμή του βεβαιωθέντος σε βάρος του νομικού προσώπου φόρου, αναγόμενη στο στάδιο της είσπραξης αυτού (ΣΤΕ 844/2012, 27/2011, 3333,708/2008). Δεν δημιουργείται ίδια φορολογική υποχρέωση των προσώπων αυτών που θα είχε ως συνέπεια την προσωπική έναντι αυτών φορολογική εγγραφή, αλλά η βεβαίωση της οφειλής λαμβάνει χώρα μόνο στο όνομα του νομικού προσώπου. Κατά συνέπεια, δεν υποχρεούται η φορολογική διοίκηση να κοινοποιήσει σε αυτά τις οικείες καταλογιστικές πράξεις, αλλά μόνο την ατομική ειδοποίηση. Τα πρόσωπα αυτά αποκτούν την ιδιότητα του οφειλέτη από και με την κοινοποίηση της ατομικής ειδοποίησης (άρθρο 4 ΚΕΔΕ). Άρα, δεν νοείται να εξακολουθεί να υφίσταται η ευθύνη αυτών όταν εκλείψει η ευθύνη του ίδιου του νομικού προσώπου.

39.Εξάλλου, σε περίπτωση που αποσβεσθεί η οφειλή ως προς το νομικό πρόσωπο υφίσταται αδυναμία ταμειακής βεβαίωσης των απαιτήσεων αυτών και, ως εκ τούτου, αδυναμία συνέχισης της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης σε βάρος των νομίμων εκπροσώπων αυτού, αφού αυτή θα έχει πλέον απωλέσει το νόμιμο έρεισμά της (ΣΤΕ 3664, 3663/2015, 3333/2008, ΝΣΚ 60/2018). Κατά συνέπεια, η διαγραφή χρέους για το νομικό πρόσωπο συνιστά λόγο απόσβεσης της φορολογικής ενοχής, συνολικά και αντικειμενικά, υπό την έννοια ότι απαλλάσσονται αυτής και τα δύο συνυπεύθυνα μέρη, δηλαδή τόσο το νομικό πρόσωπο, όσο και οι διοικούντες αυτό. Μοναδική περίπτωση που θα μπορούσε να συνεχίζεται η ευθύνη των διοικούντων και μετά από την απόσβεση του χρέους ως προς το νομικό πρόσωπο, θα ήταν αν τούτο έχει προβλεφθεί ρητά στο νόμο (ΝΣΚ 49/2014, 254/2012, 601/1998). Συνεπώς, ενόψει των χαρακτηριστικών της συγκεκριμένης ευθύνης και της έλλειψης σχετικής νομοθετικής πρόβλεψης, συνάγεται ότι, σε περίπτωση που τυχόν αποσβεσθεί ή απομειωθεί το χρέος

του νομικού προσώπου, τότε απαλλάσσονται αντίστοιχα της σχετικής ευθύνης και οι διοικούντες αυτό (ΝΣΚ 60/2018, Γ. ΤΕΡΖΗ 2018 « Η αλληλέγγυα ευθύνη των μετόχων και εταίρων κεφαλαιουχικών εταιρειών κατά τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ).

40. Στο άρθρο 19 παρ. 3, περ. εε' του ν.4015/2011, όπως ίσχυε πριν την κατάργηση του με τον 4384/2016, το οποίο καθόρισε τις προϋποθέσεις της μετατροπής των μέχρι τότε ενώσεων αγροτικών συνεταιρισμών σε ΑΣ ή ΑΕΣ δεν ρυθμίζεται το θέμα της ευθύνης των διοικούντων την ένωση για τις οφειλές που εντάσσονται στο σχέδιο εξυγίανσης, σε αντίθεση με άλλες περιπτώσεις συμφωνιών συμβιβαστικού χαρακτήρα, όπου ο νόμος περιέχει ειδική ρητή ρύθμιση, όπως στις περιπτώσεις των άρθρων 106 γ' παρ. 2 του ν.3588/2007 (Πτωχευτικός Κώδικας, «συμφωνία εξυγίανσης»), 9 του ν. 4469/2017 («εξωδικαστικός μηχανισμός στήριξης») και 44 του ν. 1892/1992 («συμφωνία πιστωτών επιχείρησης»), στις οποίες προβλέπεται η απαλλαγή των συνυπόχρεων προσώπων μαζί με το νομικό πρόσωπο. Αντίθετη ρύθμιση προς τις διατάξεις αυτές υφίσταται με τη διάταξη του άρθρου 62Α του ν.δ 356/1974 (ΚΕΔΕ) για τη ρύθμιση χρεών πτωχών και υπό συνδιαλλαγή ή εξυγίανση οφειλετών του Δημοσίου για χρέη που δεν συμπεριελήφθησαν στην εξυγίανση, όπου ρητά προβλέπεται ότι η ρύθμιση δεν επεκτείνεται και στα συνυπόχρεα πρόσωπα. Επίσης, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Αστικού Κώδικα, η άφεση χρέους προς έναν από τους οφειλέτες ισχύει και για τους λοιπούς, μόνο εφόσον συμφωνήθηκε με τέτοιο σκοπό. Σημειώνεται ότι η ερμηνεία των σχετικών διατάξεων για την ευθύνη των διοικούντων πρέπει να είναι συστατική, καθόσον αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις και είναι, κατά συνέπεια, ανεπίτρεπτη η διασταλτική ή η αναλογική ερμηνεία και εφαρμογή αυτών (ΣτΕ 2312/1992).

41. Στην προκείμενη περίπτωση, η Ένωση Αγροτικών Συνεταιρισμών Σ. (ΕΑΣ Σ.) μετατράπηκε σε ΑΕΣ, με την επωνυμία «ΕΝΩΣΗ Σ. ΑΕΣ», σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις της περίπτωσης εε', της παραγράφου 3 του άρθρου 19 ν. 4015/2011. Με το νόμιμα εγκεκριμένο Πρακτικό του Α' Τμήματος του ΝΣΚ, με αριθμό 2265/2015 που εκδόθηκε κατόπιν ερωτήματος της υπηρεσίας, το Τμήμα, όπως αναφέρεται στο ιστορικό, γνωμοδότησε, μεταξύ άλλων, ότι «οι όροι του σχεδίου εξυγίανσης δεν επεκτείνονται και σε τρίτα πρόσωπα που ευθύνονται αλληλεγγύως με την αιτούσα έναντι του Δημοσίου».

Ενόψει του όρου αυτού του Πρακτικού, η Υπηρεσία υπέβαλε το εξεταζόμενο ερώτημα. Σημειώνεται ότι το θέμα της ευθύνης ή μη, με βάση τις παραπάνω διατάξεις, επικεντρώνεται μόνο για τις οφειλές του ΦΠΑ, τους παρακρατούμενους και λοιπούς επιρριπτόμενους φόρους, όπως επίσης και κατά την παράγραφο 5 του άρθρου 50 ν. 4174/2013, για τόκους και πρόστιμα από παραλείψεις των διοικούντων για όσα νομικά πρόσωπα οφείλουν ΕΝΦΙΑ για τις χρήσεις από 1/1/2014 και εφεξής, δεδομένου ότι μόνο για τις συγκεκριμένες οφειλές υφίσταται ευθύνη των διοικούντων κατά την διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου, αφού στην προκείμενη περίπτωση από τα υπάρχοντα στοιχεία προκύπτει ότι το νομικό πρόσωπο της «Ε.Α.Σ. Σ.» δεν έχει λυθεί με οποιονδήποτε τρόπο, αλλά διατηρείται η λειτουργία του μέχρι σήμερα, απλά επήλθε μετατροπή της νομικής μορφής αυτού. Ο όρος «μετατροπή» του νομικού προσώπου, όπως συμβαίνει ειδικότερα στην περίπτωση του ερωτήματος, αναφέρεται μόνο στη διάταξη του άρθρου 55 του ν. 2859/2000 (ΚΦΠΑ), στην οποία ορίζεται ότι για την καταβολή του οφειλόμενου ΦΠΑ ευθύνονται αλληλέγγυα με το υπόχρεο νομικό πρόσωπο και οι υφιστάμενοι νόμιμοι εκπρόσωποι αυτού, μεταξύ των άλλων περιπτώσεων και στην περίπτωση που αυτοί έχουν την παραπάνω ιδιότητα «και κατά τον χρόνο της μετατροπής αυτού». Δηλαδή, η διάταξη αυτή συμπλέει, στην ουσία, με τις διατάξεις που καθορίζουν την ευθύνη των παραπάνω προσώπων και κατά την διάρκεια λειτουργίας αυτών, δεδομένου ότι, στη συγκεκριμένη περίπτωση έχουμε συνεχή λειτουργία της Ένωσης, συγχρόνως δε και μετατροπή της νομικής μορφής αυτής, σύμφωνα με τον ν. 4015/2011.

42. Το Πρακτικό του ΝΣΚ, με αριθμό 2265/2015, όπως προαναφέρθηκε, περιλαμβάνει όρο (αριθμός 4), κατά τον οποίο στο πεδίο εφαρμογής του σχεδίου εξυγίανσης εμπίπτουν και οι οφειλές από ΦΠΑ, αλλά και από παρακρατούμενους φόρους, ενόψει της ειδικής διάταξης της περίπτωσης εε', της παραγράφου 3, του άρθρου 19 του ν. 4015/2011. Με αυτό το περιεχόμενο, άλλωστε, υποβλήθηκε και η πρόταση της Ένωσης για την καταβολή στο Δημόσιο επιπλέον ποσού, σε σχέση με εκείνο που προέβλεπε το σχέδιο εξυγίανσης. Για το αντίστοιχο θέμα, όσον αφορά στις ασφαλιστικές εισφορές προς το ΙΚΑ -ΕΤΑ, αποφάνθηκε και η Ολομέλεια του ΝΣΚ με τη γνωμοδότησή της, με αριθμό 176/2015, με την οποία έγινε δεκτό, κατά



πλειοψηφία, ότι δύνανται να συμπεριληφθούν στο συγκεκριμένο σχέδιο και οι μη αποδοθείσες στο ΙΚΑ-ΕΤΑΜ εισφορές των απασχολούμενων στην Ένωση, έστω και αν αποτελούν οφειλές τρίτων προσώπων, εφόσον στον ν. 4015/2011 δεν γίνεται καμία διάκριση ως προς τις οφειλές αυτές και, εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις του νόμου, το σχέδιο αυτό δεσμεύει το Δημόσιο, τους Ασφαλιστικούς Οργανισμούς κλπ., χωρίς καμία περαιτέρω διάκριση ως προς την αιτία και το είδος των οφειλών (π.χ. παρακρατηθείσες εισφορές – βλ. σελ. 6).

43. Κατά τα προαναφερόμενα, επειδή ο νόμος δεν προβλέπει σχετικά, ενόψει της επιβεβλημένης στενής ερμηνείας των διατάξεων και του παρακολουθηματικού χαρακτήρα της ευθύνης των διοικούντων, έναντι εκείνης του νομικού προσώπου, δεν νοείται ευθύνη των συνυπόχρεων και διοικούντων το νομικό πρόσωπο για οφειλές αυτού, όταν αυτές έχουν αποσβεσθεί ή διαγραφεί ως οφειλές του ίδιου του νομικού προσώπου. Συνεπώς, ο Ε.Μ., πρόεδρος του ΔΣ της παραπάνω Ένωσης και διευθύνων σύμβουλος αυτής δεν ευθύνεται για τα ήδη διαγραφέντα, ως προς αυτήν, χρέη της. Το αυτό ισχύει και για τον διατελέσαντα πρόεδρο του ΔΣ αυτής πριν από την κατά τα παραπάνω μετατροπή.

44. Εξάλλου, όπως προκύπτει από ιστορικό του ερωτήματος, κατά το στάδιο της εξυγίανσης, η Ένωση πρότεινε στο Δημόσιο την καταβολή μεγαλύτερου ποσού από εκείνο που προέβλεπε το σχέδιο εξυγίανσης (το οποίο όριζε την περικοπή ποσοστού 70% της οφειλής), θέτοντας ως όρο το τελικά καταβλητέο ποσό να υπολογισθεί, κατά τέτοιο τρόπο, ώστε το 30% της οφειλής και το επιπλέον ποσό που τελικά θα κατέβαλε, αθροιζόμενο, να αντιστοιχεί στο ποσό της βασικής οφειλής των παρακρατούμενων φόρων (που ήταν και το κυρίως χρέος αυτής), χωρίς να συμπεριλαμβάνονται οι προσαυξήσεις επ' αυτών. Το ποσό αυτό υπολογίσθηκε από τη ΔΟΥ στο ύψος των 714.512,28 ευρώ, το οποίο και συμπεριλήφθηκε ρητά ως καταβλητέο στο Πρακτικό του ΝΣΚ, με αριθμό 2265/2015 στο οποίο, επίσης, ορίστηκε ότι στο πεδίο εφαρμογής του σχεδίου εμπίπτουν και οι οφειλές από ΦΠΑ, αλλά και από παρακρατούμενους φόρους. Το ποσό αυτό τελικά καταβλήθηκε από την Ένωση. Μετά την καταβολή, όμως, η ΔΟΥ, αντί το παραπάνω ποσό να το αφαιρέσει (πιστώσει) από το ποσό της κυρίας οφειλής των παρακρατούμενων φόρων, το αφαίρεσε, αναλογικά, από κάθε χρέος χωριστά, με αποτέλεσμα να

φέρεται υπάρχουσα οφειλή από παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, για τους οποίους υφίσταται εκ του νόμου ευθύνη για την καταβολή και των εκπροσώπων του νομικού προσώπου. Το νομικό πρόσωπο της Ένωσης, όμως, δεν φέρεται να οφείλει στη ΔΟΥ για το συγκεκριμένο κρίσιμο χρονικό διάστημα (χρέη που αφορούν μέχρι και το έτος 2014) αφού, με βάση τη συμφωνία εξυγίανσης και τις διατάξεις του άρθρου 19, παρ. 3, περ. εε΄ του ν. 4015/2011, με την καταβολή του παραπάνω ποσού των 714.512,28 ευρώ, η Ένωση απαλλάχθηκε ολοσχερώς από παντός είδους χρέος που αφορούσε μέχρι και το τέλος του έτους 2014. Η ενέργεια αυτή της φορολογικής διοίκησης αντιβαίνει στην αρχή της χρηστής διοίκησης, η οποία πρέπει να διέπει τη λειτουργία της, δεδομένου ότι με την καταβολή άπαξ του παραπάνω ποσού των 714.512,28 ευρώ, από την Ένωση, (ποσού μεγαλύτερου εκείνου που προέβλεπε το σχέδιο εξυγίανσης), η Ένωση απέβλεπε στην πλήρη απαλλαγή τόσο του νομικού προσώπου, όσο και των συνυπεύθυνων – εκπροσώπων αυτής. Συνεπώς και για τον λόγο αυτόν, πρέπει το ΝΣΚ γνωμοδοτήσει υπέρ της μη ύπαρξης ευθύνης των εκπροσώπων της Ένωσης.

45. Κατά την πρώτη μειοψηφήσασα γνώμη που απαρτίσθηκε από τους Αντιπροέδρους του ΝΣΚ, Ανδρέα Χαρλαύτη, Βασιλική Δούσκα και Ευγενία Βελώνη και τους Νομικούς Συμβούλους του Κράτους, Κωνσταντίνο Κατσούλα και Σταύρο Σπυρόπουλο (ψηφοί 5), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 6 του ν. 3086/2002 (Οργανισμός του ΝΣΚ), τα πρακτικά γνωμοδοτήσεων του ΝΣΚ, κατά το μέρος που με αυτά γίνεται εξωδικαστική επίλυση ή σύναψη συμβιβασμού σε εκκρεμή διαφορά μεταξύ του Ελληνικού Δημοσίου και τρίτου, μετά την έγκρισή τους από το αρμόδιο όργανο (Υπουργό ή Πρόεδρο του ΝΣΚ) και την πάροδο εξήντα ημερών από την έγκριση αυτή αποτελούν εκτελεστούς τίτλους (πρβλ. ΟΛΣΤΕ 434/2019, ΣΤΕ 2131/2016 επταμ.). Για τη συμμόρφωσή τους προς αυτά, εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 1, 4 και 5 του ν. 3068/2002, εκτελούνται δε υποχρεωτικά από τη Διοίκηση, η οποία οφείλει να συμμορφώνεται με το περιεχόμενό τους, όπως έχει εγκριθεί, χωρίς να μπορεί να αρνηθεί τη συμμόρφωση προς τους όρους αυτών, ακόμα και όταν τους θεωρεί ότι είναι αντίθετοι προς διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας.

46. Στην προκείμενη περίπτωση, το Πρακτικό του Α΄ Τμήματος του ΝΣΚ, με αριθμό 2265/2015, κατά την ορθή εκτίμηση του περιεχομένου του έχει ως αντικείμενο εξώδικο συμβιβασμό και επίλυση διαφοράς μεταξύ του Ελληνικού

Δημοσίου και της «ΕΝΩΣΗΣ Σ. ΑΕΣ» και έχει εγκριθεί την 22^α /6/2015 από την Αναπληρώτρια Υπουργό Οικονομικών και, κατά συνέπεια είναι δεσμευτικό για τη φορολογική διοίκηση, η οποία, εφόσον το Πρακτικό αυτό δεν έχει μέχρι σήμερα ανακληθεί, για λόγους αναγόμενους στη νομιμότητά του, υποχρεούται να ενεργεί σύμφωνα με το περιεχόμενο και τους όρους του, μη δυνάμενη να ελέγχει η ίδια τη νομιμότητά του και να ενεργεί αυτοβούλως με βάση τον έλεγχο αυτό. Συνεπώς, κατά τη γνώμη αυτή, η αρμόδια ΔΟΥ Αγίου Νικολάου, εφόσον δεν θέτει ζήτημα ανάκλησης του Πρακτικού του ΝΣΚ, με αριθμό 2265/2015, οφείλει να συμμορφωθεί πλήρως προς αυτό και να εφαρμόσει τους όρους του, από την εφαρμογή δε αυτή, θα εξετασθεί περαιτέρω, εάν προκύπτει ζήτημα (συν)ευθύνης ή μη των εκπροσώπων της «ΕΝΩΣΗΣ Σ. ΑΕΣ» για χρέη αυτής από παρακρατούμενους φόρους κλπ.

47.Κατά τη δεύτερη μειοψηφήσασα γνώμη που απαρτίσθηκε από τους Νομικούς Συμβούλους του Κράτους, Θεόδωρο Ψυχογιό, Αλέξανδρο Ροϊλό, Χριστίνα Διβάνη και Διονύσιο Χειμώνα, (ψηφοί 4), όπως, με σαφήνεια προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.3 περ. εε' του ν.4015/2011, η υπαγωγή του Δημοσίου στους όρους του σχεδίου εξυγίανσης και αναδιάρθρωσης της προαναφερόμενης ΕΑΣ ήταν υποχρεωτική και δεν προϋπέθετε την, με οποιονδήποτε τρόπο, συναίνεση ή έγκριση του Δημοσίου, ενόψει του γεγονότος ότι, κατά το διδόμενο ιστορικό, το σχέδιο εξυγίανσης είχε ήδη γίνει αποδεκτό γραπτά από ενυπόθηκο πιστωτή της ΕΑΣ (Τράπεζα Πειραιώς), που εκπροσωπούσε τουλάχιστον το 51% των συνολικών οφειλών. Άρα, το Δημόσιο δεν είχε τη νόμιμη ευχέρεια να θέσει (νέους) όρους, προκειμένου να αποδεχθεί την υπαγωγή του στη διαδικασία εξυγίανσης, ούτε να μεταβάλει τα εκατέρωθεν δικαιώματα ή τις υποχρεώσεις που απέρρεαν από το σχέδιο εξυγίανσης και τις οικείες νομοθετικές διατάξεις, ενόψει του δεσμευτικού τους χαρακτήρα. Επιπλέον, ο σχετικός όρος του Πρακτικού δεν παρίσταται ικανός να ενεργοποιήσει νόμιμα την ατομική αστική ευθύνη των πιο πάνω εκπροσώπων της ΕΑΣ προς καταβολή των φόρων, καθόσον, ναι μεν αυτοί δεν εξοφλήθηκαν από την ΕΑΣ στο σύνολό τους, πλην όμως δεν εμφανίζονται, πλέον, ως οφειλόμενοι από αυτήν, λόγω της διαγραφής τους, εξαιτίας της υπαγωγής τους στη διαδικασία εξυγίανσης.

48.Όμως, ανεξάρτητα από τα παραπάνω, πρέπει να σημειωθεί ότι, αν δεν περιλαμβάνεται αντίθετη ρητή πρόβλεψη στις οικείες περί εξυγίανσης

διατάξεις, γίνεται πάγια δεκτό ότι δεν είναι επιτρεπτή η, υπέρ του εργοδότη, ρύθμιση ή ο περιορισμός ή η αναστολή απόδοσης των παρακρατηθέντων φόρων, στα πλαίσια διαφόρων διατάξεων που κατά καιρούς έχουν θεσπίσει ρυθμίσεις με τέτοιο περιεχόμενο [όπως είναι το άρθρο 44 του ν. 1892/90 (βλ. ΣτΕ 2084/2000, ΕφΑθ 2061/2016), το άρθρο 50§3 του ν. 2000/91 (βλ. ΣτΕ 1841/2000), το άρθρο 8§4 του ν. 1386/83 (βλ. ΣτΕ 1617, 1313/1994, 962/1992 κλπ.)]. Σημειωτέον δε ότι οι πιο πάνω δικαστικές αποφάσεις έκριναν επί διατάξεων νόμων, οι οποίες προέβλεπαν ρητά την υποχρεωτική υπαγωγή στις διαδικασίες εξυγίανσης όλων των, προς το Δημόσιο, χρεών των νομικών προσώπων, χωρίς να προβλέπουν οιαδήποτε διάκριση μεταξύ χρεών υπακτέων ή μη. Επομένως, στη συγκεκριμένη περίπτωση, που δεν υφίσταται ειδική νομοθετική ρύθμιση που να προβλέπει τη δέσμευση του Δημοσίου και για τους παραπάνω φόρους, ο όρος του σχεδίου εξυγίανσης που εφαρμόσθηκε, για τον περιορισμό των ληξιπρόθεσμων χρεών της ΕΑΣ, σε ποσοστό 30% επί του κεφαλαίου των συγκεκριμένων χρεών, είναι καταρχάς δεσμευτικός και έναντι του Δημοσίου, όχι όμως και για τις αποδοτέες οφειλές από παρακρατηθέντες φόρους τρίτων. Αντίστοιχα, και η διατυπωθείσα γνώμη στο Πρακτικό του ΝΣΚ, με αριθμό 2265/2015, για την υπαγωγή των παρακρατηθέντων φόρων τρίτων στη διαδικασία εξυγίανσης, δεν είναι ορθή, οι φόροι δε αυτοί ήταν και είναι απαιτητοί από το Δημόσιο στο σύνολό τους, κατά το κεφάλαιο και τους, παραχθέντες, μέχρι τη διαγραφή του, τόκους.

49. Ωστόσο, ενόψει, αφενός μεν, της αποδοχής του συγκεκριμένου Πρακτικού από την Αναπληρώτρια Υφυπουργό Οικονομικών, στις 22/6/2015 και, αφετέρου, της εφαρμογής του από την αρμόδια ΔΟΥ και, τελικά, της πλήρους συμμόρφωσης της ΕΑΣ στον όρο του Πρακτικού για την καταβολή 714.512,18 ευρώ, τίθεται το ζήτημα αν το Δημόσιο δύναται εκ των υστέρων να προβάλει νόμιμη αξίωση για την καταβολή από την ΕΑΣ (και κατ' επέκταση από τα συνυπόχρεα πρόσωπα) και όσων παρακρατούμενων φόρων δεν καταβλήθηκαν μέχρι σήμερα.

50. Επισημαίνεται κατ' αρχάς ότι η φορολογική αρχή, τόσο κατά την επιβολή όσο και κατά την είσπραξη των δημοσίων εσόδων ενεργεί στο πλαίσιο δέσμιας αρμοδιότητας μέσα στα όρια που θέτει ο νόμος. Εξάλλου, η ατομική διοικητική πράξη, από την έναρξη ισχύος της έως την ακύρωση, ανάκληση ή

κατάργησή της, παράγει όλα τα έννομα αποτελέσματά της, και έναντι των διοικητικών αρχών ανεξάρτητα από τυχόν νομική πλημμέλεια αυτής. Επίσης, εφόσον ο νόμος δεν ορίζει το αντίθετο, η Διοίκηση έχει διακριτική ευχέρεια να ανακαλεί τις, ευνοϊκές για τον διοικούμενο, παράνομες πράξεις της, ακόμη και αν δεν υπήρξε υπαιτιότητα αυτού ως προς την έκδοσή τους, εκτός εάν συντρέχουν λόγοι δημοσίου συμφέροντος ή η έκδοση της παράνομης πράξης προκλήθηκε από δόλια ενέργεια του διοικουμένου, οπότε και συντρέχει δέσμια αρμοδιότητα ανάκλησης της πράξης (ΣτΕ 571/2018, 99/2018, 1619/2016, 2858/2016 κ.ά). Η ανάκληση πρέπει να διενεργηθεί εντός εύλογου χρόνου από την έκδοση της ανακαλούμενης πράξης και υπό τον όρο της αιτιολόγησης της ενέργειάς της αυτής, με αναφορά σε συγκεκριμένα περιστατικά ή στοιχεία, η ύπαρξη ή η έλλειψη των οποίων στη συγκεκριμένη περίπτωση, σε συνάρτηση με το ισχύον κατά την έκδοση της ανακαλούμενης νομοθετικό καθεστώς, θεμελιώνει τη διαπιστούμενη παρανομία και κατ' ακολουθία τη συνδρομή νόμιμου λόγου ανάκλησης. Ωστόσο, παρά το γεγονός ότι η ανάκληση των παράνομων διοικητικών πράξεων υπαγορεύεται από την αρχή της νομιμότητας και του κράτους δικαίου, εντούτοις είναι δυνατό να καθίσταται αυτή ανεπίτρεπτη στις διοικητικές πράξεις που είναι ευνοϊκές για τον καλόπιστο διοικούμενο, κατ' εφαρμογή της αρχής της δικαιολογημένης (ή προστατευόμενης) εμπιστοσύνης του τελευταίου καθώς και της αρχής της χρηστής διοίκησης. Οι πιο πάνω ερμηνευτικές παραδοχές ισχύουν και κατά τη διαδικασία επιβολής δημοσίων εσόδων και της είσπραξης αυτών, ειδικά όταν η μεταβολή της αρχικής ευνοϊκής στάσης της διοίκησης έχει ως συνέπεια την απροσδόκητη οικονομική επιβάρυνση του καλόπιστου οφειλέτη, που μπορεί κατ' αποτέλεσμα να επιφέρει σοβαρό κλονισμό της οικονομικής του κατάσταση (βλ. ΟΛΣΤΕ 3173/2014, 3278/1992, ΣτΕ 2827,8/2016, 1195/2016, 2829/2007, επί επιβολής φόρων και Σ.τ.Ε. 984/1998 7/μελούς, 3146/2017, 8/2016, 3053/2014 επί επιβολής ασφαλιστικών εισφορών και αναζήτησης ασφαλιστικών παροχών), κατά την αιτιολογημένη εκτίμηση της αρμόδιας διοικητικής αρχής (ΝΣΚ 5/2019, 99/2017).

51. Τέλος, επισημαίνεται ότι οι γνωμοδοτήσεις και τα πρακτικά του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους και η αποδοχή τους σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 4 του ν. 3086/2002, ανεξάρτητα εάν αποτελούν ή όχι εκτελεστές διοικητικές πράξεις, μετά την αποδοχή τους παράγουν υποχρέωση έναντι της Διοίκησης,

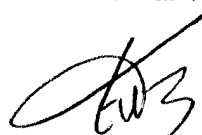
η οποία, κατά συμμόρφωση προς αυτά, προβαίνει στην έκδοση εκτελεστών διοικητικών πράξεων, όπως είναι και οι γενόμενες διαγραφές των προαναφερόμενων οφειλών ως προς την ΕΑΣ.

52.Επομένως, κατά τη γνώμη αυτή: α) Ο όρος που τέθηκε στο Πρακτικό του ΝΣΚ, με αριθμό 2265/2015 για την διατήρηση της ευθύνης των τρίτων συνυποχρέων και μετά την πλήρη απαλλαγή της ΕΑΣ από τις οφειλές της προς το Δημόσιο δεν είναι ισχυρός. β) Η άποψη που εκφράζεται στο παραπάνω Πρακτικό, κατά την οποία οι παρακρατούμενοι φόροι υπόκεινται στο σχέδιο εξυγίανσης της ΕΑΣ, δεν απηχεί την ορθή ερμηνεία των εφαρμοστέων διατάξεων. γ) Η Διοίκηση έχει τη διακριτική ευχέρεια να προβεί στην ανάκληση της αποδοχής του πιο πάνω Πρακτικού και στην περαιτέρω ανάκληση των διοικητικών πράξεων της αρμόδιας φορολογικής αρχής, με τις οποίες έλαβε χώρα η διαγραφή, ως προς την ΕΑΣ, των μη καταβληθέντων χρεών της από παρακρατούμενους φόρους, με συνέπεια την περαιτέρω διενέργεια των απαιτούμενων ενεργειών για την είσπραξη των οφειλών αυτών από την ΕΑΣ ή τα προαναφερθέντα συνυπόχρεα πρόσωπα (ως προς τα τελευταία, εξυπακούεται ότι η ατομική τους ευθύνη για την καταβολή των συγκεκριμένων χρεών θα σταθμιστεί σύμφωνα με τις διακρίσεις που προβλέπονται στις διατάξεις των άρθρων 115 παρ. 3 ν. 2238/1994 και 50 παρ.2 του ν. 4174/2013). δ) Σε κάθε περίπτωση, πάντως, η Διοίκηση οφείλει να απόσχει από τις ενέργειες υπό στοιχ. γ' προς είσπραξη των συγκεκριμένων οφειλών, εφόσον κατά την κυριαρχική και ειδικά αιτιολογημένη κρίση της, η επιδίωξη είσπραξης των οφειλών αυτών σήμερα θα προσέκρουε στις αρχές της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της χρηστής διοίκησης, σύμφωνα με όσα αναλυτικά εκτέθηκαν παραπάνω.

53.Κατά την ειδικότερη γνώμη του Νομικού Συμβούλου του Κράτους, Διονυσίου Χειμώνα, στην προκείμενη περίπτωση δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της χρηστής διοίκησης.

Απάντηση

54.Ενόψει όλων όσων εκτίθενται παραπάνω, στο ερώτημα που τίθεται, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια) γνωμοδοτεί, κατά πλειοψηφία, ότι, μετά την εξόφληση από την «ΕΝΩΣΗ Σ. ΑΕΣ» του ποσού που προσδιορίστηκε ως καταβλητέο ποσό οφειλής με το, νόμιμα εγκεκριμένο, Πρακτικό του Α' Τμήματος του ΝΣΚ, με αριθμό 2265/2015 και την απαλλαγή



ΓΧ

αυτής από το υπόλοιπο των προς το Δημόσιο οφειλών της που εντάχθηκαν στο σχέδιο εξυγίανσης, σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης εε', της παραγράφου 3 του άρθρου 19 του ν. 4015/2011, όπως ίσχυε, πριν την κατάργησή της με τον ν. 4384/2016, ο νυν πρόεδρος του ΔΣ και διευθύνων σύμβουλος της Ένωσης καθώς και ο διατελέσας, πριν την μετατροπή της, δυνάμει των διατάξεων του ν. 4015/2011, πρόεδρος του ΔΣ αυτής, απαλλάσσονται της ευθύνης τους για τις οφειλές που εντάχθηκαν στο σχέδιο εξυγίανσης και για τις οποίες, με βάση το σχέδιο αυτό απαλλάχθηκε εξ ολοκλήρου η Ένωση.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 10- 04 - 2019

Ο Πρόεδρος

Γ. Χαλκιάς

Ιωάννης-Κωνσταντίνος Γ. Χαλκιάς

Πρόεδρος του ΝΣΚ



Η Εισηγήτρια

Ελένη Πασαμιχάλη

Ελένη Πασαμιχάλη

Νομική Σύμβουλος του Κράτους