



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

**Αριθμός Γνωμοδότησης 223/2018
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Α΄ ΤΑΚΤΙΚΗ ΟΛΟΜΕΛΕΙΑ)
Συνεδρίαση της 13^{ης} Δεκεμβρίου 2018**

Σύνθεση:

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

Μέλη: Ανδρέας Χαρλαύτης, Βασιλική Δούσκα, Νικόλαος Μουδάτσος, Στέφανος Δέτσης, Αντιπρόεδροι του ΝΣΚ, Σπυρίδων Παπαγιαννόπουλος, Ευγενία Βελώνη, Νίκη Μαριόλη, Ανδρέας Ανδρουλιδάκης, Δημήτριος Χανής, Νικόλαος Δασκαλαντωνάκης, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Αφροδίτη Κουτούκη, Δήμητρα Κεφάλα, Κωνσταντίνος Κατσούλας, Αλέξανδρος Ροϊλός, Αδαμαντία Καπετανάκη, Αθηνά Αλεφάντη, Αγγελική Καστανά, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη, Σταύρος Σπυρόπουλος, Βασίλειος Καραγεώργος, Χρήστος Μητκίδης, Διονύσιος Χειμώνας, Παναγιώτα -Ελευθερία Δασκαλέα -Ασημακοπούλου, Αικατερίνη Γαλάνη, Ευάγγελος Μαρίνης, Ιουλία Σφυρή και Αναστάσιος Μπάνος, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγήτρια: Γεωργία Μπουρδάκου, Πάρεδρος ΝΣΚ (γνώμη χωρίς ψήφο).

Αριθμός ερωτήματος: Το έγγραφο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, Διεύθυνση Ελέγχων (Τμήμα Γ'), με αριθμό πρωτ. ΔΕΛ Γ1051686 ΕΞ 2018/29-3-2017.

Περίληψη ερωτήματος: Ερωτάται εάν: α) Είναι δυνατή η επιβολή των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, σύμφωνα με τις διατάξεις 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.

Στα παραπάνω ερωτήματα το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α΄ Τακτική Ολομέλεια) γνωμοδότησε ως εξής:

Ιστορικό

Στο έγγραφο της ερωτώσας υπηρεσίας και το έγγραφο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) Αγίων Αναργύρων, με αριθμό πρωτ. 358/23-1-2018 εκτίθεται το ακόλουθο πραγματικό:

1. Κατόπιν φορολογικού ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων στον (πρώην) Δήμο Ζεφυρίου, για τη χρονική περίοδο 01-01-2000 έως 07-07-2010, 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 σε 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 γνωμοδότησης με αριθμό 7/2016 ΝΣΚ, δηλαδή 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. Ειδικότερα, με την γνωμοδότηση, με αριθμό 7/2016, το ΝΣΚ 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

 ΓΧ

άρθρου 10 του ν. 4071/2012, καθώς και στα πρόσωπα που είχαν στις παραπάνω επιχειρήσεις αυτές μία από τις ιδιότητες του άρθρου 20 του ν. 2523/1997, του άρθρου 46 παρ. 6 του ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ1282/2013, β) τα προβλεπόμενα από τις παραπάνω διατάξεις διασφαλιστικά μέτρα δεν δύναται να ληφθούν ούτε σε βάρος των οικείων Ο.Τ.Α., κατά των οποίων βεβαιώνεται το χρέος των επιχειρήσεων των Ο.Τ.Α. που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 4071/2012 και γ) τα παραπάνω μέτρα δεν επιτρέπεται να ληφθούν, ούτε κατά των Δημάρχων, ως εκπροσωπούντων τους νυν υπόχρεους προς καταβολή, Δήμους.

3. Για τα πιο πάνω ερωτήματα εκδόθηκε η γνωμοδότηση, με αριθμό 163/2018 του Β' Τμήματος του ΝΣΚ, με την οποία, όσον αφορά στο πρώτο ερώτημα, το Τμήμα γνωμοδότησε, ομόφωνα, ότι τα μέτρα των διατάξεων του άρθρου 46 (παρ. 5 και 6) του ν. 4174/2013, μπορούν να ληφθούν σε βάρος των νεοσυσταθέντων Δήμων προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου στην περίπτωση φορολογικών παραβάσεων, μεταξύ των οποίων, - κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 59 του Κ.Φ.Ε. - η μη απόδοση στο Δημόσιο των παρακρατουμένων φόρων των καταργηθέντων Δήμων, κατά τα άρθρα 58 και 59 του ιδίου Κώδικα. Ως προς το δεύτερο ερώτημα, στο Τμήμα διατυπώθηκαν δύο γνώμες. Κατά τη γνώμη της πλειοψηφίας, η δυνατότητα επιβολής των μέτρων των διατάξεων των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, δεν επεκτείνεται και στον Δήμαρχο του νέου Ο.Τ.Α. ή στους διατελέσαντες ως εκπροσώπους του εν λόγω Ο.Τ.Α. μέχρι τον χρόνο ενεργοποίησης των μέτρων. Κατά την γνώμη της μειοψηφίας, ο νυν Δήμαρχος, καθώς και οι διατελέσαντες Δήμαρχοι, ως νόμιμοι εκπρόσωποι του Ο.Τ.Α., περιλαμβάνονται στα φυσικά πρόσωπα τα οποία είχαν ή έχουν την ιδιότητα που ορίζεται στις παραγράφους 5 και 6 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ1282/2014. Κατά συνέπεια, ανεξάρτητα εάν τα παραπάνω πρόσωπα, κατά την επιβολή των μέτρων, έχουν αποβάλει την ιδιότητα αυτή, με οποιοδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία, εφόσον διαπιστώθηκε φορολογική παράβαση, μπορεί να ληφθούν σε βάρος τους τα προβλεπόμενα, από τις παραπάνω διατάξεις, διασφαλιστικά μέτρα. Περαιτέρω, το Τμήμα αποφάσισε ομόφωνα, σε εφαρμογή του άρθρου 6, παράγραφος 3, περίπτωση β' του Οργανισμού του ΝΣΚ (ν. 3086/2002), την παραπομπή του ερωτήματος στην Τακτική Ολομέλεια του ΝΣΚ, λόγω της μείζονος σπουδαιότητας των νομικών ζητημάτων που ανέκυψαν και του γενικότερου ενδιαφέροντος του θέματος.

Νομοθετικό πλαίσιο

4. Με τις διατάξεις του άρθρου 2, παρ.1 και 3, του π.δ.186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (Α'84) 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.».

5. Με τις διατάξεις των άρθρων 57 παρ.1 και 2, 58 παρ. 1 και 59 παρ 1 του ν. 2238/1994 «Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (Α' 151), 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 ημερομισθιο 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 επαγγελμάτων

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,.....».

6. Με τις 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 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. 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..».

7. Με τις διατάξεις των άρθρων 1, παρ. 1 και 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.....».

8. Με τις διατάξεις του άρθρου 3, περ. γ' και δ', του άρθρου 46 παρ. 5 και 6 και του άρθρου 50 παρ. 2 του ν. 4174/2013 «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» (Α' 170), όπως ισχύουν, μεταξύ άλλων, ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 3 Ορισμοί

Για τους σκοπούς του Κώδικα, ισχύουν οι έννοιες των όρων, όπως εκάστοτε ορίζονται στην κείμενη νομοθεσία, εκτός αν τους αποδίδεται ρητώς διαφορετική έννοια στον Κώδικα. Οι παρακάτω ορισμοί ισχύουν για τους σκοπούς του Κώδικα:

α) γ) ως «νομικό πρόσωπο» νοείται: κάθε επιχείρηση ή εταιρεία με νομική προσωπικότητα ή και κάθε ένωση επιχειρήσεων ή εταιρειών με νομική προσωπικότητα δ) ως «νομική οντότητα» νοείται: κάθε μόνιμο εταίρικό ή μη οργάνωση [ανεξαρτήτως νομικής προσωπικότητας] και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα που δεν είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, όπως ιδίως συνεταιρισμός, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία, κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων, κάθε μορφής καταπίστευμα ή εμπίστευμα ή οποιοδήποτε μόνιμο παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα, σωματείο ή οποιοδήποτε μόνιμο παρόμοιας φύσης, κάθε μορφή προσωπικής επιχείρησης ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρεία διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομίας ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρεία διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης.

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

ΓΧ

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 ομόρρυθμων 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.....

Άρθρο 50 Αλληλέγγυα ευθύνη

1..... 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.».

9. 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 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.....».

Ερμηνεία και εφαρμογή διατάξεων

Από τις προαναφερθείσες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς, αλλά και σε συνδυασμό μεταξύ τους, ενόψει του όλου νομικού πλαισίου στο οποίο εντάσσονται και του σκοπού που εξυπηρετούν και την υπαγωγή σε αυτές των πραγματικών περιστατικών που τέθηκαν υπόψη της Ολομέλειας, συνάγονται τα ακόλουθα:

10. Από τις διατάξεις των άρθρων 14 και 20 του ν. 2523/1997, συνάγεται ότι, σε περίπτωση διαπίστωσης με βάση ειδική έκθεση ελέγχου, της φορολογικής αρχής, παράβασης συνιστάμενης, μεταξύ άλλων, στη μη απόδοση παρακρατουμένων φόρων και τελών, το ύψος των οποίων, αθροιστικά λαμβανόμενο κατά το χρόνο διαπίστωσης 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 χορήγησης βεβαιώσεων ή πιστοποιητικών για την κατάρτιση συμβολαιογραφικών πράξεων μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων, της

ΓΧ
B

αναστολής του απορρήτου των καταθέσεων, λογαριασμών κλπ., καθώς και της δέσμευσης του 50% αυτών, τα οποία αίρονται υπό τις προϋποθέσεις που ορίζονται στο ίδιο άρθρο.

11. Τα πιο πάνω μέτρα επιβάλλονται στα πρόσωπα, τα οποία, κατά το χρόνο διάπραξης της φοροδιαφυγής, είχαν μία από τις ιδιότητες που απαριθμούνται στην περίπτωση α της παραγράφου 1 του άρθρου 20 του ν. 2523/1997 (ΣτΕ 155/2018, 432/2017, 399/2015, 1372/2014, 2199/2013, 1159/2012). Όπως προκύπτει όμως, τόσο από τον τίτλο του ανωτέρω άρθρου 14, όσο και από το περιεχόμενο των μέτρων αυτών και την άρση τους στις οριζόμενες στο νόμο περιπτώσεις, αλλά και τα αναφερόμενα στην οικεία εισηγητική έκθεση, τα μέτρα αυτά έχουν επείγοντα χαρακτήρα, σκοπούν στην διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, λαμβάνονται δε προκειμένου να εξασφαλισθεί η διατήρηση των περιουσιακών στοιχείων του παραβάτη, ώστε να καταστεί δυνατή η ικανοποίηση των φορολογικού περιεχομένου αξιώσεων του Δημοσίου κατ' αυτού, προτού ο ίδιος προλάβει να μεταβιβάσει τα περιουσιακά του στοιχεία και να αποσύρει τις καταθέσεις του, πριν από τα στάδια οριστικοποίησης των φορολογικών εγγραφών (ΣτΕ 2797/2009 επταμ., 1187-9/2015, 399/2015, 1372/2014, 1159-60/2012).

12. Κατά συνέπεια, ο διασφαλιστικός του δημοσίου συμφέροντος σκοπός των μέτρων αυτών, θα διέτρεχε άμεσο κίνδυνο ματαίωσης, αν ο ενδιαφερόμενος εκαλείτο και ελάμβανε γνώση των σχεδιαζόμενων σε βάρος του μέτρων. Εξάλλου, τα ανωτέρω μέτρα, παρά το νομοθετικό χαρακτηρισμό τους ως κυρώσεων, δεν έχουν γνήσιο κυρωτικό χαρακτήρα.

13. Με τη γνωμοδότηση, με αριθμό 277/2012 του ΝΣΚ 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 συγκαταλέγεται η μη απόδοση, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 59 του Κ.Φ.Ε., παρακρατούμενων φόρων. Ελλείπει δε ρητής διάταξης, η οποία να εξαιρεί τους Ο.Τ.Α. από τη λήψη των παραπάνω μέτρων, σε βάρος τους, συνάγεται, εφόσον συντρέχουν οι νόμιμες προϋποθέσεις για τη λήψη των διασφαλιστικών μέτρων του άρθρου 14 του ν. 2523/1997 σε βάρος των νομικών αυτών προσώπων, ότι η φορολογική αρχή μπορεί να προβεί στη λήψη των μέτρων αυτών.

14. Λαμβάνοντας υπόψη, ότι τα διασφαλιστικά μέτρα, τα οποία προβλέπονταν στα άρθρα 14 του ν. 2523/1997, περιλαμβάνονται στις, κατά βάση, ταυτόσημες αντίστοιχες διατάξεις των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, καθώς και στην απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ΠΟΛ 1282/2014 που εκδόθηκε μετά από εξουσιοδότηση του νόμου αυτού, συνάγεται για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ότι τα μέτρα αυτά λαμβάνονται σε βάρος των Ο.Τ.Α. και υπό την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 46, παρ. 5 και 6, του ν. 4174/2013 (ΝΣΚ 228/2015, 82/20017).

15. Με τις διατάξεις του ν. 3852/2010 ανασυγκροτήθηκε και αναδιοργανώθηκε η τοπική αυτοδιοίκηση και η αποκεντρωμένη κρατική διοίκηση. Τον πρώτο βαθμό τοπικής αυτοδιοίκησης 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, με τη συνένωση υφισταμένων δήμων και κοινοτήτων, οι οποίοι και καταργούνται.

16. Από το σύνολο των πιο πάνω 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 αυτοδίκαια από 01.01.2011 στους νεοσύστατους Δήμους, προκειμένου να μη διαταραχθεί η λειτουργία τους, 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 τους καταργούμενους πλέον Δήμους. Συνεπώς, ως προς τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του πρώην Δήμου Ζεφυρίου, ο Δήμος Φυλής είναι καθολικός διάδοχος του.

17. Ενόψει των παραπάνω, τα διασφαλιστικά μέτρα που προβλέπονται στις διατάξεις του άρθρου 14 του ν. 2523/1997, καθώς και στις διατάξεις των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, λαμβάνονται κατά των Δήμων προς διασφάλιση της είσπραξης των σε βάρος τους απαιτήσεων (ΝΣΚ 277/2012, 82/2017). Περαιτέρω, η ανάγκη διασφάλισης των απαιτήσεων του Δημοσίου υφίσταται και στην υπό κρίση περίπτωση, κατά την οποία οι νεοσύστατοι Δήμοι, ως καθολικοί διάδοχοι των καταργούμενων Δήμων, ανέλαβαν όλες τις φορολογικές υποχρεώσεις αυτών προς το Δημόσιο, λαμβανομένου υπόψη και ότι

Β ΓΧ

από καμία διάταξη δεν προβλέπεται εξαίρεση των βαρυνομένων Δήμων από τα διασφαλιστικά αυτά μέτρα.

18. Περαιτέρω, κατά τη συζήτηση που διεξήχθη μεταξύ των μελών της Ολομέλειας, όσον αφορά στο πρώτο ερώτημα, έγινε ομόφωνα δεκτό ότι τα μέτρα των διατάξεων των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 46, του ν. 4174/2013 μπορεί να ληφθούν σε βάρος των νεοσυσταθέντων Δήμων προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου στην περίπτωση φορολογικών παραβάσεων, μεταξύ των οποίων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 59 του Κ.Φ.Ε., η μη απόδοση στο Δημόσιο των, κατά των άρθρων 58 και 59 του ιδίου Κώδικα, παρακρατούμενων φόρων των ήδη καταργουμένων Δήμων. Όσον αφορά στο δεύτερο ερώτημα, διατυπώθηκαν οι εξής τρεις (3) γνώμες:

19. Κατά την πρώτη γνώμη, η οποία απαρτίσθηκε από τον Ιωάννη - Κωνσταντίνο Χαλκιά, Πρόεδρο του Ν.Σ.Κ, και τους Ανδρέα Χαρλαύτη, Στέφανο Δέτση, Αντιπρόεδρους του Ν.Σ.Κ, Σπυρίδωνα Παπαγιαννόπουλο, Ευγενία Βελώνη, Ανδρέα Ανδρουλιδάκη, Νικόλαο Δασκαλαντωνάκη, Δήμητρα Κεφάλα, Βασίλειο Καραγιώργο, Διονύσιο Χειμώνα, Ευάγγελο Μαρίνη, Νομικούς Συμβούλους του Κράτους (ψήφοι έντεκα 11), προς την οποία συντάχθηκε και η εισηγήτρια, Πάρεδρος, Γεωργία Μπουρδάκου (γνώμη χωρίς ψήφο), όπως συνάγεται 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 αυτοδίκαια σε όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τους, ο δε νυν Δήμαρχος, καθώς και οι διατελέσαντες Δήμαρχοι, ως νόμιμοι εκπρόσωποι του Ο.Τ.Α., περιλαμβάνονται στα φυσικά πρόσωπα τα οποία είχαν ή έχουν την ιδιότητα, που περιλαμβάνεται στις διατάξεις των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 46, του ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ 1282/2014. Κατά συνέπεια, ανεξάρτητα αν τα πιο πάνω πρόσωπα, κατά την επιβολή των μέτρων, έχουν αποβάλει την ιδιότητα αυτή με οποιοδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία, εφόσον διαπιστώθηκε φορολογική παράβαση, μπορούν να ληφθούν σε βάρος τους τα προβλεπόμενα, από τις διατάξεις αυτές διασφαλιστικά μέτρα (ΝΣΚ 7/2016).

20. Η ερμηνευτική αυτή προσέγγιση δικαιολογείται, αλλά και συνάδει με το γράμμα και το πνεύμα των κρίσιμων, διατάξεων, αφού η αδιάσικτη διατύπωση της παραγράφου 6 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, δεν αφήνει κανένα περιθώριο εξαίρεσης, από τη λήψη των μέτρων αυτών, 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.

21. 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 παράγραφο 5 του ίδιου άρθρου 46 του ν. 4174/2013 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 μόνο που έχει από τον χρόνο της διάπραξης της φορολογικής παράβασης, κατά τις διακρίσεις του νόμου, και μέχρι την ενεργοποίηση των μέτρων και το αντικειμενικό γεγονός της μη απόδοσης των συγκεκριμένων φόρων στο Δημόσιο.

22. Άλλωστε, η όλη δομή των επίμαχων διατάξεων του άρθρου 46 του ν. 4174/2013 αποβλέπει, αυτοτελώς και ανεξάρτητα από οποιαδήποτε άλλη προϋπόθεση, στην ενεργοποίηση της ευθύνης όλων των πιο πάνω προσώπων και στην άσκηση έντονης πίεσης προς αυτούς για την εκπλήρωση σκοπού υπέρτερου δημοσίου συμφέροντος, της απόδοσης δηλαδή προς το Δημόσιο των παρακρατηθέντων από τους Δήμους φόρους τρίτων προσώπων, οι οποίοι δεν έχουν αποδοθεί εντός των προβλεπόμενων από την φορολογική νομοθεσία προθεσμιών και τους οποίους παράνομα οι διατελέσαντες νόμιμοι εκπρόσωποι των υπόχρεων Ο.Τ.Α. κατακρατούν και δεν έχουν αποδώσει στο Δημόσιο. Υπό την έννοια αυτή «παραβάτες» θεωρούνται όλα τα πρόσωπα (νόμιμοι εκπρόσωποι) που δεν εκπλήρωσαν την παραπάνω θεμελιώδη υποχρέωσή τους, από τον χρόνο συντέλεσης της συγκεκριμένης φορολογικής παράβασης και μέχρι την ενεργοποίηση των μέτρων του άρθρου 46 του ν. 4174/2013 και, μάλιστα, χωρίς να συνδέεται η λήψη των μέτρων με την συνευθύνη ή μη των προσώπων αυτών για την καταβολή των συγκεκριμένων φόρων με την υπόχρεη νομική οντότητα. Συνεπώς, κατά τη γνώμη αυτή, στο δεύτερο ερώτημα αρμόζει καταφατική απάντηση.

23. Κατά τη δεύτερη γνώμη, η οποία απαρτίσθηκε από τη Βασιλική Δούσκα, Αντιπρόεδρο του ΝΣΚ, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Αφροδίτη Κουτούκη, Κωνσταντίνο Κατσούλα, Αθηνά Αλεφάντη, Αγγελική Καστανά, Σταύρο Σπυρόπουλο, Χρήστο Μητκίδη, Ιουλία Σφυρή και Αναστάσιο Μπάνο, Νομικούς Συμβούλους του Κράτους (ψήφοι 10), από τη συστηματική ερμηνεία των διατάξεων των άρθρων 46 παρ. 5 και 6 και 50 παρ. 2 του ν. 4174/2013, όπως ισχύουν, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν. 2523/1997, οι οποίες ταυτίζονται, ως προς το περιεχόμενο και τον σκοπό με τις διατάξεις των παραγράφων 5 και 6 του ν. 4174/2013, τα προβλεπόμενα από αυτές διασφαλιστικά μέτρα υπαγορεύονται από επείγοντες και επιτακτικούς λόγους δημοσίου συμφέροντος. Τούτο, διότι αποσκοπούν στη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, εφόσον λαμβάνονται προς διατήρηση των περιουσιακών στοιχείων αυτού που υπέπεσε σε παράβαση φορολογικών διατάξεων και, ειδικότερα, προκειμένου αυτός να μην προλάβει, πριν οριστικοποιηθούν οι σε βάρος του φορολογικές εγγραφές, να μεταβιβάσει ή να αποκρύψει τα περιουσιακά του στοιχεία και να αποσύρει τις καταθέσεις του, ώστε να είναι δυνατή η ικανοποίηση των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου κατ' αυτού σε περίπτωση που τελικά διαπιστωθεί, με την έκδοση, βάσει της ειδικής έκθεσης ελέγχου, σχετικής καταλογιστικής πράξης και την επικύρωσή της από τα αρμόδια διοικητικά δικαστήρια - επί δικαστικής αμφισβήτησης της νομιμότητάς της - η εκ μέρους του τέλεση της πιθανολογούμενης με την έκθεση ελέγχου παράβασης (ΣτΕ 399, 1567, 2297/2015, 1372/2014, 2199/2013 επτ., 1159/2012, 1619/2017 σκ. 5^η). Τα εν λόγω μέτρα δεν έχουν γνήσιο κυρωτικό χαρακτήρα, ούτε άλλωστε προσλαμβάνουν τέτοιο χαρακτήρα, λόγω του ότι ενδέχεται να κατατείνουν και στη συμμόρφωση των παραβατών προς τις σχετικές καταλογιστικές πράξεις που εκδίδονται σε βάρος τους (ΣτΕ 1522/2018, ΝΣΚ 7/2016, 277/2012, 188/2012). Συνεπώς, σκοπός της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, είναι η διασφάλιση της ύπαρξης των περιουσιακών στοιχείων του παραβάτη των φορολογικών διατάξεων, επειδή τα περιουσιακά στοιχεία αυτά, είναι υπέγγυα για την πληρωμή του φόρου όταν οριστικοποιηθεί η φορολογική υποχρέωση. Στο πλαίσιο αυτό, τα επίμαχα μέτρα λαμβάνονται και κατά των προσώπων που ορίζονται στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 6 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, δηλαδή επιβάλλονται και στα περιουσιακά στοιχεία «κάθε προσώπου εντεταλμένου από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση οποιουδήποτε

νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας», εφόσον, όμως, τα περιουσιακά στοιχεία αυτά είναι υπέγγυα για την πληρωμή του φόρου που έχει ήδη ή μέλλεται να οριστικοποιηθεί. Τούτο, σημαίνει ότι τα πρόσωπα του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 6, συνευθύνονται αλληλέγγυα με τον υπόχρεο παραβάτη για την καταβολή του φόρου. Τη συνευθύνη αυτή, το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 6 δεν τη θεσμοθετεί, αλλά την προϋποθέτει, δηλαδή πρέπει αυτή να προκύπτει από άλλες διατάξεις. Αντίθετη άποψη, κατά την οποία, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 6 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013 είναι επιτρεπτή η επιβολή των διασφαλιστικών μέτρων και σε περιουσιακά στοιχεία προσώπου το οποίο έχει μεν μια από τις ιδιότητες που ορίζονται από τη διάταξη αυτή, δεν ευθύνεται, ωστόσο, αλληλέγγυα με τον υπόχρεο παραβάτη για την καταβολή του φόρου, πέραν του ότι είναι αντίθετη προς το σκοπό και το δικαιοπολιτικό υπόβαθρο των διατάξεων του άρθρου 46, παρ. 5 και 6 του ν. 4174/2013, είναι αντίθετη και προς την αρχή της αναλογικότητας, η οποία πρέπει να λαμβάνεται υπόψη κατά την ερμηνεία των διατάξεων αυτών (πρβλ. ΣτΕ 1619/2017), δεδομένου ότι απουσιάζουν τα χαρακτηριστικά της προσφορότητας και της αποτελεσματικότητας των διασφαλιστικών μέτρων. Περαιτέρω, και σύμφωνα με όσα εκτίθενται στην προηγούμενη σκέψη, η επιβολή των διασφαλιστικών μέτρων της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του ν. 4173/2013, σε βάρος, εν ενεργεία ή πρώην Δημάρχων για φορολογικές υποχρεώσεις των Δήμων, θα ήταν επιτρεπτή μόνον εφόσον από άλλη διάταξη του Κώδικα ή άλλου τυπικού φορολογικού νόμου τα πρόσωπα αυτά έχουν καταστεί αλληλέγγυα με τους Δήμους, συνυπόχρεα για την καταβολή των φορολογικών υποχρεώσεων των Δήμων, εν όλω ή εν μέρει (πρβλ. ΝΣΚ 277/2012, 214/2007). Επ' αυτού παρατηρείται ότι, κατά την παράγραφο 2 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει, καθορίζονται ως συνευθυνόμενα για την πληρωμή από το υπόχρεο νομικό πρόσωπο κατά τη διάρκεια λειτουργίας του, των οφειλόμενων παρακρατούμενων φόρων, τον ΦΠΑ και όλους τους επιρριπτόμενους φόρους, τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ιδιότητες του διευθυντή, προέδρου, διαχειριστή, διευθύνοντος συμβούλου, εντεταλμένου στη διοίκηση ή εκκαθαριστή, από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά ή κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου και όχι και τα πρόσωπα που έχουν ή είχαν την ιδιότητα του Δημάρχου ως συνευθυνόμενα για την καταβολή των φορολογικών

ΓΧ


υποχρεώσεων των Δήμων. Συνεπώς, κατά την γνώμη αυτή, στο δεύτερο ερώτημα αρμόζει αρνητική απάντηση.

24. Κατά την τρίτη γνώμη, η οποία απαρτίσθηκε από τον Νικόλαο Μουδάτσο, Αντιπρόεδρο ΝΣΚ, τη Νίκη Μαριόλη, Δημήτριο Χανή, Αλέξανδρο Ροϊλό, Αδαμαντία Καπετανάκη, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη, Παναγιώτα-Ελευθερία Δασκαλέα-Ασημακοπούλου και Αικατερίνη Γαλάνη, Νομικούς Συμβούλους του Κράτους (ψηφοί 9), μετά τη σύσταση των νέων Δήμων που προέκυψαν από τη 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 τη 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 συνενωμένων 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 από τη φύση των διατάξεων αυτών (ειδικές και εξαιρετικές διατάξεις) και από τον σκοπό που επιτελούν και ο οποίος συνίσταται στην πρόσθετη ευθύνη των φυσικών προσώπων για οφειλές των νομικών προσώπων που εκπροσωπούν για λόγους εξασφάλισης της είσπραξης. (ΣΤΕ 2711/2011, 255/2009, 3333/2008, 4462-4463/1990). Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του 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 τη γένεση της υποχρέωσης απόδοσης ή από τον χρόνο της διάπραξης, κατά περίπτωση και μέχρι την ενεργοποίηση των μέτρων, ανεξάρτητα αν έχει αποβάλει την ιδιότητα αυτή με οποιονδήποτε 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 τον 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 ενεργοποίησης 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 μέχρι την εξόφληση, αφού η υποχρέωση απόδοσης γεννήθηκε πριν τη σύσταση του νέου Δήμου στο πρόσωπο του καταργηθέντος ΟΤΑ. Εξάλλου, η από τον 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.

25. Κατόπιν όλων αυτών και επειδή στο δεύτερο ερώτημα καμία από τις γνώμες που διατυπώθηκαν δεν συγκέντρωσε την πλειοψηφία των παρισταμένων μελών της

ΓΧ
B

Ολομέλειας, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 7 παρ. 3, εδάφιο β' του Οργανισμού του Ν.Σ.Κ. (ν. 3086/2002), από τα μέλη που διατύπωσαν την ασθενέστερη τρίτη γνώμη, οι μεν Νικόλαος Μουδάτσος, Αντιπρόεδρος του Ν.Σ.Κ., Δημήτριος Χανής, Αλέξανδρος Ροϊλός, Αδαμαντία Καπετανάκη, Ελένη Πασαμιχάλη και Χριστίνα Διβάνη, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους, προσχώρησαν στην πρώτη γνώμη, η οποία έλαβε τελικά δέκα επτά (17) ψήφους και αποτελεί τη γνώμη που πλειοψήφησε, οι δε Νίκη Μαριόλη, Παναγιώτα-Ελευθερία Δασκαλέα-Ασημακοπούλου και Αικατερίνη Γαλάνη, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους, προσχώρησαν στην δεύτερη γνώμη, η οποία έλαβε τελικά δέκα τρεις (13) ψήφους και αποτελεί τη γνώμη που μειοψήφησε.

26. Περαιτέρω, λόγω της μείζονος σπουδαιότητας των νομικών ζητημάτων που ανέκυψαν και του γενικότερου ενδιαφέροντος του θέματος, η Ολομέλεια αποφάσισε ομόφωνα να παραπεμφθεί το συγκεκριμένο ερώτημα στην Πλήρη Ολομέλεια, σε εφαρμογή του άρθρου 6 παρ. 3 περ. β' του ν. 3086/2002 «Οργανισμός ΝΣΚ και κατάσταση των Λειτουργών και των Υπαλλήλων του» (Α'324).

Απάντηση

27. Σύμφωνα με τα προεκτεθέντα, στο ερωτήματα που υποβλήθηκαν το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια) γνωμοδοτεί ως εξής:

- α) Τα μέτρα των διατάξεων των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 46, του ν. 4174/2013, μπορούν να ληφθούν σε βάρος των νεοσυσταθέντων Δήμων προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου στην περίπτωση φορολογικών παραβάσεων, μεταξύ των οποίων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 59 του Κ.Φ.Ε., η μη απόδοση στο Δημόσιο των, κατά τα άρθρα 58 και 59 του ίδιου νόμου, παρακρατουμένων φόρων των καταργηθέντων Δήμων (ομόφωνα) και
- β) Ο νυν Δήμαρχος, καθώς και οι διατελέσαντες Δήμαρχοι, ως νόμιμοι εκπρόσωποι του ΟΤΑ, περιλαμβάνονται στα φυσικά πρόσωπα τα οποία είχαν ή έχουν την ιδιότητα, που προβλέπεται στις διατάξεις της παραγράφου 6, του άρθρου 46 του ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ 1282/2014 και, ως εκ τούτου, ανεξάρτητα, εάν τα παραπάνω πρόσωπα, κατά την επιβολή των μέτρων, έχουν αποβάλει την ιδιότητα αυτή, με οποιοδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία, εφόσον διαπιστώθηκε φορολογική παράβαση, μπορεί να ληφθούν σε βάρος τους τα προβλεπόμενα από

τις διατάξεις του άρθρου 46, παρ. 5 του ν. 4174/2013 διασφαλιστικά μέτρα (κατά πλειοψηφία).

γ) Λόγω της μείζονος σπουδαιότητας των νομικών ζητημάτων που ανέκυψαν και του γενικότερου ενδιαφέροντος του θέματος, το συγκεκριμένο ερώτημα παραπέμπεται στην Πλήρη Ολομέλεια, σε εφαρμογή του άρθρου 6 παρ. 3 περ. β' του ν. 3086/2002 «Οργανισμός ΝΣΚ και κατάσταση των Λειτουργών και των Υπαλλήλων του» (Α' 324).

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 31 - 12 - 2018

Ο Πρόεδρος ,

Γ. Χαλκιάς

Ιωάννης-Κωνσταντίνος Χαλκιάς

Πρόεδρος του ΝΣΚ



Η Εισηγήτρια

Γεωργία Μπουρδάκου

Πάρεδρος ΝΣΚ