



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

**Αριθμός γνωμοδότησης 30/2019
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(ΤΜΗΜΑ Β ')**

Συνεδρίαση της 19^{ης} Φεβρουαρίου 2019

Σύνθεση :

Πρόεδρος : Στέφανος Δέτσης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ.

Μέλη : Θεόδωρος Ψυχογιός, Δημήτριος Χανής, Αλέξανδρος Ροιλός, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη, Διονύσιος Χειμώνας και Παναγιώτα – Ελευθερία Δασκαλέα - Ασημακοπούλου, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγήτρια : Ελένη Πασαμιχάλη, Νομική Σύμβουλος του Κράτους

Αριθμ. Ερωτήματος: Το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ ΕΙΣΠΡ Ε 1151215 ΕΞ 2018 / 12-10-2018 ερώτημα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης, Διεύθυνση Εισπράξεων, Τμήμα Ε'.

Περίληψη Ερωτήματος: Αν, μετά την εξόφληση από την « ΈΝΩΣΗ Σ. ΑΕΣ » του προσδιορισθέντος στο υπ' αριθμ. 2265/2015 εγκεκριμένο πρακτικό του ΝΣΚ ως καταβλητέου ποσού οφειλής και την απαλλαγή αυτής από το υπόλοιπο των οφειλών της που εντάχθηκαν στο σχέδιο εξυγίανσης, βάσει της περίπτωσης 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 βάσει του σχεδίου εξυγίανσης απηλλάγη η ΕΝΩΣΗ), αφενός ο νυν πρόεδρος του ΔΣ και διευθύνων σύμβουλος της

ανωτέρω 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 ανωτέρω διατάξεων του ν. 4015/2011

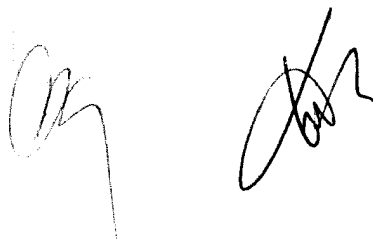
Εισηγήτρια Ελένη Πασαμιχάλη, Νομική Σύμβουλος του Κράτους

Επί του ανωτέρω ερωτήματος το Β΄ Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, γνωμοδότησε ως ακολούθως:

Ιστορικό

Από το υποβληθέν ερώτημα και τα στοιχεία του φακέλου που το συνοδεύουν προκύπτει το ακόλουθο ιστορικό:

1.- Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19, παράγραφος 3 περίπτωση. εε΄ του ν.4015/2011 οι ΕΑΣ που είχαν αρνητική οικονομική θέση, εφόσον ήθελαν την μετατροπή τους σε ΑΣ ή ΑΕΣ, (που είναι ανώνυμη εταιρεία) και είχαν την 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 την διαδικασία συγχώνευσης – μετατροπής. Οι ανωτέρω διατάξεις επίσης όριζαν ότι αν το σχέδιο εξυγίανσης το αποδεχθούν, εγγράφως, 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 31-12-2014, (άρθρο δέκατο ένατο ν. 4296/2014 Α΄216), κατόπιν πολλών παρατάσεων που είχαν χορηγηθεί με διαδοχικές τροποποιήσεις του ν. 4015/2011 Κατ΄ εφαρμογή των διατάξεων αυτών η «Ένωση Αγροτικών Συνεταιρισμών Σ.» (ΕΑΣ Σ.), αποφασίζοντας την μετατροπή της σε ΑΕΣ, συνέταξε το από 23-12-2014 επιχειρηματικό σχέδιο εξυγίανσης και αναδιάρθρωσης. Με το από 24-12-2014 έγγραφό της η Τράπεζα Πειραιώς που εκπροσωπούσε το 51% των συνολικών οφειλών, (συμπεριλαμβανομένων των ενυπόθηκων), αποδέχθηκε το παραπάνω σχέδιο εξυγίανσης.



2. Το εν λόγω σχέδιο εξυγίανσης προέβλεπε όλες οι οφειλές της Ένωσης προς το Δημόσιο και το ΙΚΑ – ΕΤΑΜ να περικοπούν σε ποσοστό 70% και το υπόλοιπο 30% να καταβληθεί άπαξ. Το ύψος των οφειλών αυτής προς το Δημόσιο που ήταν βεβαιωμένες μέχρι τέλους του 2014, όπως προκύπτει από το υπ' αριθμ. πρωτ. 1378/22-1-2015 έγγραφο της ΔΟΥ Αγ. Νικολάου, ανήρχετο 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 ΦΠΑ, ΦΜΥ, ΦΕ, ΦΜΑΠ και ΕΛΓΑ.

3.-Επειδή η παραπάνω περικοπή του ποσοστού 70% των οφειλών προς το Δημόσιο, που προέβλεπε το σχέδιο εξυγίανσης, θεωρήθηκε υψηλή από την ΔΟΥ, την 22-4-2015, συνήλθε το ΔΣ της Ένωσης και αποφάσισε την καταβολή επί πλέον ποσού. Συγκεκριμένα μετά την υπ' αριθμ. 8/22-4-2015 συνεδρίαση του ΔΣ., με το υπ' αριθμ. πρωτ. 187/22-4-2015 έγγραφό της προς την ΔΟΥ η Ένωση διατύπωσε την εξής πρόταση : *«...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 εν λόγω πρόταση της Ένωσης, υπολογίστηκε από την ΔΟΥ στο ύψος των 714.512,14 ευρώ, όπως προκύπτει από το υπ' αριθμ. 6911/3-4-2015 έγγραφό της.

4.- Με το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.ΕΙΣΠΡ. Ε. 1022130/ΕΞ 17-2-2015 ερώτημά της 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»*. Επί του ερωτήματος εκδόθηκε το υπ' αριθμ. 2265/2015 Πρακτικό του Α' Τμήματος του ΝΣΚ, το οποίο εγκρίθηκε νόμιμα από την Αναπληρώτρια Υφυπουργό Οικονομικών την 22-6-2015. Με το Πρακτικό αυτό το Τμήμα του ΝΣΚ γνωμοδότησε 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». Σημειώνεται ότι το υπ' αριθμ. 8/22-4-2015 Πρακτικό Συνεδρίασης του ΔΣ της Ένωσης, στο οποίο περιλαμβάνεται η πρόταση της Ένωσης για την καταβολή επί πλέον ποσού και περί του τρόπου υπολογισμού αυτής επί του κεφαλαίου των οφειλόμενων - παρακρατούμενων φόρων (βλ. παραπάνω παρ. 3), συμπεριλήφθηκε ρητά στον α' όρο του υπ' αριθμ. 2265/2015 Πρακτικού του ΝΣΚ.

5.-.Σε εκτέλεση του ανωτέρω Πρακτικού του ΝΣΚ, η Ένωση κατέβαλε άπαξ το ποσό που ορίστηκε από αυτό, ήτοι το ποσό των 714.512,18 ευρώ. Η ΔΟΥ όμως δεν αφαίρεσε το ποσό αυτό από τους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, όπως ρητά ζήτησε η Ένωση, (αίτημα που τέθηκε από την Ένωση ως όρος 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 εξυγίανσης) και ανέφερε και το Πρακτικό στον υπ' αριθμ. 3' όρο αυτού, αλλά από το συνολικό - οφειλόμενο από την Ένωση ποσό, αναλογικά, από κάθε χρέος χωριστά. Έτσι, ενώ οι οφειλές της 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 την 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 υπ' αριθμ. 6911/3-4-2015 και 29475/10-12-2018 έγγραφα της ΔΟΥ).

6.- Αναλυτικότερα, όπως προκύπτει από το υπ αριθμ. πρωτ. 3314/3-1-2019 πρόσφατο έγγραφο της ΔΟΥ, το ποσό των 714.512,28 ευρώ, το οποίο κατέβαλε η Ένωση σε εκτέλεση του υπ' αριθμ. 2265/2015 Πρακτικού του ΝΣΚ 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.

7.- Σημειώνεται ότι ερώτημα με αντίστοιχο περιεχόμενο για την ίδια Ένωση, για τις οφειλές της προς το ΙΚΑ- ETAM, υποβλήθηκε από την Γενική Διεύθυνση Ασφαλιστικών Υποθέσεων του ΙΚΑ – ETAM στο γραφείο Νομικού Συμβούλου του ΙΚΑ - ETAM. Συγκεκριμένα με το υπ αριθμ. πρωτ. Ε66/4/19-5-2015 έγγραφο της εν λόγω Δ/σης υπεβλήθη 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». Επί του ερωτήματος εκδόθηκε η

υπ' αριθμ. 133/2015 Γνωμοδότηση του ΣΤ' Τμήματος του ΝΣΚ, με την οποία το Τμήμα του ΝΣΚ γνωμοδότησε ομόφωνα ότι: «δεσμεύει το ΙΚΑ – ETAM το υποβληθέν σχέδιο εξυγίανσης της Ένωσης... ανεξάρτητα εάν στην κύρια οφειλή της ΕΑΣ υπάρχει κατά το 1/3 οφειλή από εισφορές εργαζομένων....». Η γνωμοδότηση αυτή ο Διοικητής του ΙΚΑ-ETAM ζήτησε να εισαχθεί στην Ολομέλεια. Κατά την συζήτηση αυτής στην Α' Ολομέλεια Διακοπών εκδόθηκε η υπ' αριθμ. 176/2015 Γνωμοδότηση της Ολομέλειας, στην οποία αυτή γνωμοδότησε, κατά πλειοψηφία, ότι: «δεσμεύει το ΙΚΑ-ETAM 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» Στην 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. γνωμοδ. παρ. ΙΙΙ' Α σελ. 6) και σε άλλο σημείο αυτής (αναφέρεται) 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. γνωμοδ. παρ. ΙΙΙ; Α' σελ. 7).

8. Ο Ε.Μ. πρόεδρος του διοικητικού συμβουλίου και διευθύνων σύμβουλος της παραπάνω αγροτικής εταιρικής σύμπραξης με την επωνυμία «ΕΝΩΣΗ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΩΝ Σ.- ΑΓΡΟΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΣΥΜΠΡΑΞΗ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» και με το διακριτικό τίτλο «ΕΝΩΣΗ Σ. ΑΕΣ», προερχόμενης από την 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 υπ' αριθμ. πρωτ. 0001375/29-5-2018 και 0001522/13-6-2018 αιτήσεις του. 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 από 24/12/2014 σχέδιο εξυγίανσης



αυτού, κατ' άρθρ. 19, παρ. 3, περ. εε' του ν.4015/2011), λόγω εξόφλησης από το ανωτέρω νομικό πρόσωπο του ποσού, στο οποίο περιορίστηκαν οι οφειλές αυτές, δυνάμει του προαναφερθέντος σχεδίου εξυγίανσης και του σχετικού εκδοθέντος, υπ' αριθμ. 2265/2015, Πρακτικού του Α' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, νόμιμα εγκεκριμένου από την Αναπληρώτρια Υφυπουργό Οικονομικών την 22/6/2015

9.-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: επί όλων των θεμάτων, περί των οποίων προβλέπει ο νόμος και το καταστατικό της εταιρείας, δυνάμει της υπ' αριθμ. 5956/30-12-2014 ανακοίνωσης καταχώρισης στο Γ.Ε.Μ.Η. του Επιμελητηρίου Α. που δημοσιεύθηκε στο υπ' αριθμ. 875/17-2-2015 τεύχος ΑΕ και ΕΠΕ. Την ιδιότητα αυτή του προέδρου Δ.Σ. και διευθύνοντος συμβούλου της Ένωσης την διατηρεί ο ίδιος ο αιτών μέχρι σήμερα. (δυνάμει των υπ' αριθμ. 865/16-2-2016, 656687/21-10-2016 και 1132373/30-1-2018 ανακοινώσεων καταχώρισης στο Γ.Ε.Μ.Η. του παραπάνω Επιμελητηρίου Α.). Όσον αφορά δε τη 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 αυτής στο υποσύστημα «Έσοδα» του taxis, πρόεδρος αυτής από 31/12/1995 έως και 30/12/2014 ήταν ο Ε.Β. του Ιωάννη.

10. Στο ερώτημα επίσης 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.

Νομοθετικό πλαίσιο

11. 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) οριζέτο:

Άρθρο 6 «Οι ΑΣ μπορούν να συνιστούν μεταξύ τους Αγροτικές Εταιρικές Συμπράξεις (ΑΕΣ), οι οποίες είναι ανώνυμες εταιρείες....»

Άρθρο 19: "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».

12. 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), ορίζετο :

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) Άν 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”.

13. 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».

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

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»

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

Άρθρο 45: "Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται: α) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπήδ) 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."

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

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».

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

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."

18. Στα άρθρα 14 παρ. 2 και 4 και 28 του ν.2810/2000 (Α'61) που καταργήθηκε με το άρθρο 50 του ν. 4384/2016, ορίζοντο :

Άρθρο 14: 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

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

Άρθρο 16: "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 Εταιρείες 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 του Τμήματος από την ερωτώσα υπηρεσία, συνάγονται τα ακόλουθα:

20. Οι αγροτικοί συνεταιρισμοί είναι νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου με εμπορική ιδιότητα, (αρθρ. 1 και 3 ν. 2810/2000), τελούντες υπό συνταγματική




προστασία (άρθρ. 12 παρ 4 και 5 του Συντάγματος). Η λειτουργία τους ρυθμίζεται με τον ν. 2810/2000 και ήδη σήμερα με τον ν. 4384/2016 (Α'78/26-4-2016), με το άρθρο 50 του οποίου καταργήθηκε το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς. Συμπληρωματικά, διέπονται από το Εμπορικό Δίκαιο και τον Αστικό Κώδικα (άρθρ. 1 παρ. 3 ν. 4384/2016). Αναπτύσσουν κάθε είδους οικονομική δραστηριότητα για την επίτευξη των σκοπών τους, στο πλαίσιο του νόμου και του καταστατικού τους 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 το νόμο ίδια νομικά πρόσωπα, διακεκριμένα των συνεταιρισμών που τις απαρτίζουν, δραστηριοποιούμενες σε οποιονδήποτε κλάδο της αγροτικής οικονομίας (άρθρα 26 ν. 2810/2000 και 33 ν.4384/2016).

21. 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 (Α.Σ.), ή σε αγροτικές εταιρικές συμπράξεις (Α.Ε.Σ.), οι οποίες είναι πλέον, σύμφωνα με τον νόμο, ανώνυμες εταιρείες (άρθρ. 6 ν. 4015/2011). Με το μέτρο αυτό, όπως και σε αντίστοιχες περιπτώσεις εξυγιάνσεων, επιχειρήθηκε να αντιμετωπισθεί η έλλειψη κερδοφορίας και ρευστότητας των αγροτικών ενώσεων, να επιτευχθεί η απομείωση του συνολικού χρέους, έτσι ώστε, εφόσον το μέτρο ευδοκιμήσει, να διατηρηθούν αυτές, να αναδιαρθρωθούν, να ανορθωθεί η θέση τους στην αγορά και να συνεχισθεί η λειτουργία τους, χωρίς να παραβιάζεται η αρχή της συλλογικής ικανοποίησης των πιστωτών.

Ως προϋποθέσεις για την μετατροπή των ενώσεων και των αποτελεσμάτων που επάγεται αυτή, ο νόμος καθόρισε: α) την σύνταξη σχεδίου εξυγίανσης και αναδιάρθρωσης, από το οποίο να προκύπτει η δυνατότητα εξυγίανσης και βιωσιμότητας του νέου Α.Σ. ή της νέας Α.Ε.Σ. και β) το σχέδιο αυτό να

εγκριθεί από την ενυπόθηκη Τράπεζα που έχει το μεγαλύτερο ύψος απαιτήσεων κατά της ΕΑΣ, ή του εκκαθαριστή της υπό εκκαθάρισης ΑΤΕ ΑΕ. Σε περίπτωση που το σχέδιο γινόταν δεκτό, εγγράφως, 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 Ν.Π.Δ.Δ. .

22. Στο άρθρο 115 παρ. 1 του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Ε. (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 το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται, ως και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης αυτών, προστέθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 22 του ν. 2648/1998 και η παράγραφος 3 του άρθρου αυτού. Σύμφωνα με αυτήν υφίσταται η αυτή ευθύνη για τα πρόσωπα της παραγράφου 1 και 2 για τους παρακρατούμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που το εκπροσωπούν και υπό τις διαφοροποιήσεις των περιπτώσεων α' και β' της ίδιας διάταξης. Σημειώνεται ότι το άρθρο 22 παρ. 1 και 7 του άνω ν. 2648/1998 που δεν συνδέει τη ευθύνη των διοικούντων με την διάλυση του νομικού προσώπου, αφορά φορολογικές υποχρεώσεις που γεννώνται μετά την 1/12/1998, κατ' άρθρ. 48 παρ. 2 του άνω νόμου. (ΣΤΕ 2978/2006 επταμ., 4104/2005, 884/2011, ΔΕΦ. ΘΕΣΣΑΛ. 23/2012).

23. Αντίστοιχη διάταξη θεσπίστηκε και με το άρθρο 50 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) που ισχύει για τις χρήσεις από 1-1-2014, 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 της διάταξης τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου, (πρόεδροι, διευθυντές, διαχειριστές, διευθυντές 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, το ΦΠΑ και όλους τους επιρριπτόμενους φόρους και κατά τη διάρκεια της λειτουργίας του

νομικού προσώπου που το εκπροσωπούν, υπό τις διακρίσεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 2 της διάταξης (όπως ίσχυε, κατά τα προαναφερόμενα, και στις περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 115 του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Ε. ν. 2238/1994). Επί πλέον στην παράγραφο 5 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 προστέθηκε 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.

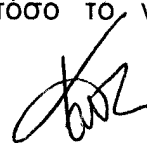
24. Οι ενώσεις αγροτικών συνεταιρισμών αποτελούν αυτοτελή υποκείμενα φόρου, όπως ρητά κατονομάζονται στις διατάξεις του άρθρου 101 περ. γ' του προϊσχύσαντος ΚΦΕ (ν. 2238/1994), ως και του άρθρου 45 του ισχύοντος ΚΦΕ ν. 4172/2013. Σημειώνεται ότι η παράγραφος 2 του άρθρου 115 του ν. 2238/1994, περί της ευθύνης 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 η διάταξη αφορά στην ευθύνη των διοικούντων τα νομικά πρόσωπα, ως και τις εν γένει νομικές οντότητες, συμπεριλαμβάνουσα, με αυτόν τον τρόπο, στις ρυθμίσεις της και τις ενώσεις αγροτικών συνεταιρισμών. Εξάλλου μετά την μετατροπή των ενώσεων αυτών, (δυνάμει του παραπάνω άρθρου 19, παράγραφο 3, περίπτωση 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 διέπονται από τις διατάξεις του ν. 2190/1920 περί ανωνύμων εταιρειών (άρθρ. 33 ν. 4384/2016). Συνεπώς οι διατάξεις του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 και άρθρου 50 ν. 4174/2013 ευρίσκουν πεδίο εφαρμογής και στις ενώσεις αγροτικών συνεταιρισμών.

25. 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, ως 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.

26.- Κατά την συζήτηση στο Τμήμα διαμορφώθηκαν δυο ισοψηφήσασες γνώμες. Σύμφωνα με την **πρώτη γνώμη** που σχηματίστηκε από τον Προέδρο του Τμήματος Στέφανο Δέτση, Αντιπροέδρο ΝΣΚ και τους Νομικούς Συμβούλους Δημήτριο Χανή, Ελένη Πασαμιχάλη και Παναγιώτα-Ελευθερία Δασκαλέα –Ασημακοπούλου, (ψηφοί 4) έγιναν δεκτά τα εξής :

27. Όπως έχει κριθεί από την οικεία νομολογία, η παραπάνω συνευθύνη των διοικούντων 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. Δηλαδή πρόκειται 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 κατ' αυτών φορολογική εγγραφή, αλλά η βεβαίωση της οφειλής λαμβάνει χώρα μόνο στο όνομα του νομικού προσώπου. Προς τούτο και δεν υποχρεούται η φορολογική διοίκηση να κοινοποιήσει σε αυτούς τις οικείες καταλογιστικές πράξεις, αλλά μόνο την ατομική ειδοποίηση, αυτοί δε αποκτούν την ιδιότητα του οφειλέτη από και με την κοινοποίηση αυτής (αρθρ. 4 ΚΕΔΕ). Συνεπώς δεν νοείται να εξακολουθεί να υφίσταται η ευθύνη αυτών όταν εκλείπει η ευθύνη του ίδιου του νομικού προσώπου. 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). Ως εκ τούτου η διαγραφή χρέους για το νομικό πρόσωπο συνιστά λόγο απόσβεσης της φορολογικής ενοχής, συνολικά και αντικειμενικά, υπό την έννοια ότι απαλλάσσονται αυτής και οι δυο συνυπεύθυνοι, ήτοι τόσο το νομικό

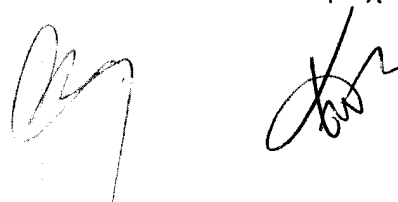
πρόσωπο, όσο και οι διοικούντες αυτό. Μοναδική περίπτωση που θα μπορούσε να ισχύσει το αντίθετο, ήτοι να συνεχίζεται η ευθύνη των διοικούντων και μετά από την απόσβεση του χρέους ως προς το νομικό πρόσωπο, θα μπορούσε να υπάρξει μόνο αν τούτο έχει προβλεφθεί ρητά στο νόμο. (πρβλ ΝΣΚ 49/2014, 254/2012, 601/1998). Συνεπώς, αφενός ενόψει των χαρακτηριστικών της συγκεκριμένης ευθύνης και αφετέρου του νόμου μη προβλέποντος σχετικά, συνάγεται ότι, σε περίπτωση που τυχόν αποσβεσθεί ή απομειωθεί το χρέος του νομικού προσώπου, τότε απαλλάσσονται αντίστοιχα της σχετικής ευθύνης και οι διοικούντες αυτό (πρβλ ΝΣΚ 60/2018, Γ. ΤΕΡΖΗ 2018 « Η αλληλέγγυα ευθύνη των μετόχων και εταίρων κεφαλαιουχικών εταιρειών κατά τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» ΝΟΜΟΣ).

28.- 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 τούδε 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 ν.3588/2007 Πτωχ.Κ.«συμφωνία εξυγίανσης», 9 ν. 4469/2017 «εξωδικαστικός μηχανισμός στήριξης» και 44 ν. 1892/1992 «συμφωνία πιστωτών επιχείρησης», στις οποίες έχουμε απαλλαγή των συνυπόχρεων προσώπων μαζί με το νομικό πρόσωπο. Αντίθετη ρύθμιση με τις διατάξεις αυτές υπάρχει στην διάταξη του άρθρου 62Α του ν.δ 356/1974 (ΚΕΔΕ) «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 ένα από τους οφειλότες ισχύει και για τους λοιπούς, μόνο εφόσον συμφωνήθηκε με τέτοιο σκοπό. Σημειώνεται ότι η ερμηνεία των σχετικών διατάξεων περί ευθύνης των διοικούντων δέον όπως είναι συσταλτική, καθόσον, επειδή αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, είναι ανεπίτρεπτη η διασταλτική ή η αναλογική ερμηνεία και εφαρμογή αυτών (ΣΤΕ 2312/1992).

29. Στην προκείμενη περίπτωση, η Ένωση Αγροτικών Συνεταιρισμών Σ.(Ε.ΑΣ.Σ) μετατράπηκε σε Α.Ε.Σ. 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 υπ΄ αριθμ. 2265/2015, νόμιμα εγκεκριμένο, πρακτικό του Α΄ τμήματος του ΝΣΚ που εκδόθηκε κατόπιν ερωτήματος της υπηρεσίας, το Τμήμα, όπως αναφέρεται στο ιστορικό, γνωμοδότησε, μεταξύ των 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 ερώτημα. Σημειώνεται ότι το θέμα της ευθύνης ή μη, με βάση τις παραπάνω διατάξεις, επικεντρώνεται μόνο για τις οφειλές του ΦΠΑ, παρακρατούμενους και λοιπούς επιρριπτόμενους φόρους, ως 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), δεδομένου ότι μόνο για τις εν λόγω 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, απλώς επήλθε μετατροπή της νομικής μορφής αυτού. Ο όρος «μετατροπή» του νομικού προσώπου, όπως έχουμε ειδικότερα στην περίπτωση του ερωτήματος, αναφέρεται μόνο στην 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, εν προκειμένω, έχουμε συνεχή λειτουργία της Ένωσης, συγχρόνως δε και μετατροπή της νομικής μορφής αυτής σύμφωνα με τον ν. 4015/2011.

30.- Το υπ΄ αριθμ. 2265/2015 Πρακτικό του ΝΣΚ, όπως προαναφέρθηκε, περιλαμβάνει τον όρο (αριθμ. 4΄) περί του ότι 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 άρθρου 19 του ν. 4015/2011. Με αυτό το περιεχόμενο



άλλωστε υπεβλήθη και η πρόταση της Ένωσης για την καταβολή στο Δημόσιο επί πλέον ποσού, σε σχέση με εκείνο που προέβλεπε το σχέδιο εξυγίανσης. Επί αντίστοιχου θέματος, όσον αφορά στις ασφαλιστικές εισφορές προς το ΙΚΑ –ΕΤΑ, αποφάνθηκε και η Ολομέλεια του ΝΣΚ (Α΄ Τμήμα Διακοπών) με την υπ’ αριθμ.176/2015 Γνωμοδότησή της, κρίνοντας, 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 στο ν. 4015/2011 δεν γίνεται καμία διάκριση ως προς τις οφειλές αυτές και αφού τηρούνται οι προϋποθέσεις του νόμου, το σχέδιο αυτό δεσμεύει και το Δημόσιο, τους ασφαλιστικούς οργανισμούς κλπ. , χωρίς καμία διάκριση ως προς την αιτία και το είδος των οφειλών (π.χ. παρακρατηθείσες εισφορές – βλ. σελ. 6 Γνωμοδ.)

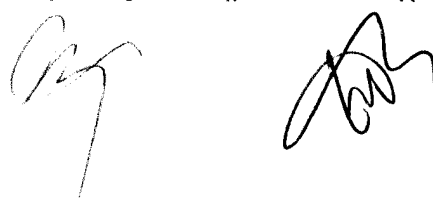
31. Κατά τα προαναφερόμενα, επειδή ο νόμος δεν προβλέπει σχετικά, ενόψει και της επιβεβλημένης στενής ερμηνείας των διατάξεων, ως και του κατ’ εξοχήν παρακολουθηματικού χαρακτήρα της ευθύνης των διοικούντων, έναντι εκείνης του νομικού προσώπου, δεν νοείται, ευθύνη των συνυπόχρεων και διοικούντων το νομικό 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 Δ.Σ. αυτής πριν από την κατά τ’ άνω μετατροπή αυτής.

32.- Εξ ετέρου, 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 τελικώς καταβλητέο ποσό να υπολογισθεί, κατά τέτοιο τρόπο, ώστε το 30% της οφειλής και το επί πλέον 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 την ΔΟΥ στο ύψος των 714.512,28 ευρώ, το οποίο και συμπεριλήφθηκε ρητά ως καταβλητέο στο υπ’ αριθμ. 2265/2015 Πρακτικό του ΝΣΚ, στο οποίο επίσης Πρακτικό ορίστηκε ότι στο πεδίο εφαρμογής του σχεδίου εμπίπτουν και οι

οφειλές από ΦΠΑ, αλλά και από παρακρατούμενους φόρους. Το ποσό αυτό τελικά κατεβλήθη από την Ένωση. Μετά την καταβολή όμως η ΔΟΥ, αντί το ανωτέρω ποσό να το αφαιρέσει 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 στην ΔΟΥ, για το συγκεκριμένο κρίσιμο χρονικό διάστημα, (χρέη που αφορούν μέχρι και το έτος 2014), αφού με βάση την συμφωνία εξυγίανσης και τις διατάξεις του άρθρου 19, παράγραφο 3, περίπτωση εε' του ν. 4015/2011, αυτή, με την καταβολή του ανωτέρω ποσού των 714.512,28 ευρώ, απηλλάγη ολοσχερώς από παντός είδος χρέους που αφορούσε μέχρι και την 31-12-2014. Η ενέργεια όμως αυτή της διοίκησης αντιβαίνει στις αρχές της χρηστής διοίκησης, η οποία δέον όπως διέπει την 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, δέον όπως το ΝΣΚ γνωμοδοτήσει υπέρ της μη ύπαρξης ευθύνης των εκπροσώπων της Ένωσης.

33.- Σύμφωνα με την **δεύτερη γνώμη** που διαμορφώθηκε στο Τμήμα και σχηματίστηκε από τους Νομικούς Συμβούλους: Θεόδωρο Ψυχογιό, Αλέξανδρο Ροιλό, Χριστίνα Διβάνη και Διονύσιο Χειμώνα, (ψηφοί 4), αρμόζει η εξής απάντηση:

34.- Όπως σαφώς 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 Ένωσης Αγροτικών Συνεταιρισμών (Ε.Α.Σ.) δεν προϋπέθετε καν την, καθοιονδήποτε τρόπο, συναίνεση ή έγκριση του Δημοσίου, ενόψει του γεγονότος ότι, κατά το διδόμενο ιστορικό, το σχέδιο εξυγίανσης είχε ήδη γίνει εγγράφως αποδεκτό από ενυπόθηκο πιστωτή της Ε.Α.Σ. (Τράπεζα Πειραιώς), που εκπροσωπούσε τουλάχιστον το 51% των συνολικών οφειλών. Επομένως, το Δημόσιο δεν είχε



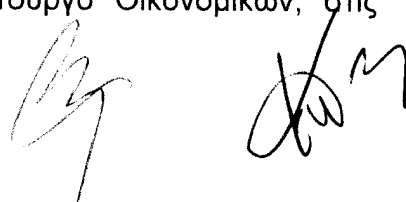
τη νόμιμη ευχέρεια να θέσει όρους, προκειμένου να αποδεχθεί την υπαγωγή του στη διαδικασία εξυγίανσης, ούτε φυσικά να μεταβάλει τα εκατέρωθεν δικαιώματα ή τις υποχρεώσεις που απέρρεαν από το σχέδιο εξυγίανσης και τις οικείες νομοθετικές διατάξεις. Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, η έκδοση του υπ' αριθ. 2265/2015 Πρακτικού του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους δεν αποτελούσε απαραίτητη προϋπόθεση για την ενεργοποίηση της διαδικασίας εξυγίανσης και ως προς το πρόσωπο του Δημοσίου, ενώ, ασφαλώς, με το εν λόγω Πρακτικό, δεν ήταν δυνατή η δεσμευτική προσθήκη νέων όρων, προκειμένου να υπαχθεί το Δημόσιο στην ως άνω διαδικασία (και μάλιστα κατά παράβλεψη της ισχύουσας νομοθεσίας και της πάγιας νομολογίας). Άρα, στην προκειμένη περίπτωση, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους είχε μεν αρμοδιότητα να εκφέρει ερμηνευτική άποψη περί της εν γένει δεσμευτικότητας του σχεδίου εξυγίανσης και περί του είδους των υπακτέων σε αυτή απαιτήσεων του κατά της Ε.Α.Σ., πλην όμως από καμία διάταξη δεν ηδύνατο να διατυπώσει και δεσμευτική θέση περί μη επέκτασης των όρων του σχεδίου εξυγίανσης και σε τρίτα πρόσωπα, ευθυνόμενα αλληλεγγύως με την Ε.Α.Σ. έναντι του Δημοσίου.

35.- Κατά συνεκτίμηση όλων των ανωτέρω, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, ενόψει της προαναφερόμενης πάγιας νομολογίας (ΣτΕ 844/2012, 27/2011, 3333 και 708/2008), και, εφόσον, κατά το διδόμενο ιστορικό, δεν υφίσταται εκκρεμής οφειλή της Ε.Α.Σ. από παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, ο πιο πάνω όρος του ρηθέντος Πρακτικού δεν παρίσταται ικανός να ενεργοποιήσει νομίμως την ατομική αστική ευθύνη του προέδρου του διοικητικού συμβουλίου και διευθύνοντος συμβούλου της πιο πάνω Ε.Α.Σ. προς καταβολή των ως άνω φόρων, καθόσον, ναι μεν αυτοί δεν εξοφλήθηκαν από την Ε.Α.Σ. στο σύνολό τους, πλην όμως δεν εμφανίζονται, πλέον, ως οφειλόμενοι από αυτή, λόγω της διαγραφής τους, εξαιτίας της υπαγωγής τους στη διαδικασία εξυγίανσης.

36.- Περαιτέρω, όμως, σύμφωνα με αδιάσπικτη και εδραιωμένη νομολογιακή θέση, η απόδοση των παρακρατουμένων φόρων δεν αποτελεί εκπλήρωση ιδίας φορολογικής υποχρέωσης του υπόχρεου σε παρακράτηση (εργοδότη), αλλά εκπλήρωση φορολογικής υποχρέωσης των μισθωτών (ή ελευθέρων επαγγελματιών), στις αποδοχές των οποίων ενεργείται η παρακράτηση, ο δε

υπόχρεος σε παρακράτηση, οφείλει να προβεί στην απόδοση των παρακρατηθέντων ποσών, ενεργώντας αντί του πραγματικού υπόχρεου και, ως εκ τούτου, η απόδοση του εν λόγω φόρου στο Δημόσιο δεν αποτελεί εξόφληση χρέους προς το Δημόσιο του υπόχρεου σε παρακράτηση (ΣτΕ 1870,1871/2014 2084/2000, 1841/2000, 1617, 1313/1994, 962/1992, 3826/1987, 2751/1980, ΕφΑθ 2061/16, ΕφΠειρ 869/2014, επίσης ΝΣΚ 244/2012, 477/2006 κ.ά.). Ως εκ τούτου, στο πλαίσιο της ως άνω ερμηνευτικής παραδοχής, γίνεται παγίως δεκτό ότι δεν είναι επιτρεπτή η υπέρ του εργοδότη ρύθμιση ή ο περιορισμός ή η αναστολή απόδοσης των ως άνω παρακρατηθέντων φόρων, στο πλαίσιο 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, και στην υπό κρίση περίπτωση, πρέπει να γίνει δεκτό ότι ο εφαρμοσθείς, δυνάμει του άρθρου 19 παρ.3 περ.εε' του ν.4015/2011, όρος του σχεδίου εξυγίανσης περί περιορισμού των ληξιπρόθεσμων χρεών της Ε.Α.Σ. σε ποσοστό 30% επί του κεφαλαίου των εν λόγω χρεών, μολονότι, κατ' αρχήν, είναι δεσμευτικός και έναντι του Δημοσίου, εντούτοις δεν αναπτύσσει καμία απολύτως δεσμευτικότητα και για τις αποδοτέες οφειλές από παρακρατηθέντες φόρους τρίτων, με δεδομένο, άλλωστε, ότι δεν υφίσταται αντίθετη ειδική νομοθετική ρύθμιση, προβλέπουσα τη δέσμευση του Δημοσίου και για τους φόρους αυτούς. Κατά συνέπεια, η διατυπωθείσα, στο υπ' αριθ. 2265/2015 Πρακτικό γνωμοδοτική θέση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, περί υπαγωγής και των εκ μέρους της Ε.Α.Σ. παρακρατηθέντων φόρων τρίτων στη διαδικασία εξυγίανσης, ελέγχεται ως προς την ορθότητα αυτής και, ως εκ τούτου, οι φόροι αυτοί ήταν και είναι απαιτητοί από το Δημόσιο στο σύνολό τους, κατά το κεφάλαιο και τους, μέχρι τη διαγραφή του, παραχθέντες τόκους. Ωστόσο, ενόψει, αφενός μεν της αποδοχής του εν λόγω Πρακτικού από την Αναπληρώτρια Υφυπουργό Οικονομικών, στις



22/6/2015 και, αφετέρου της εφαρμογής του από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και, εντέλει, της πλήρους συμμόρφωσης της Ε.Α.Σ. 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 Ε.Α.Σ. (και κατ' επέκταση από τα συνυπόχρεα πρόσωπα) και όσων παρακρατούμενων φόρων δεν καταβλήθηκαν μέχρι σήμερα.

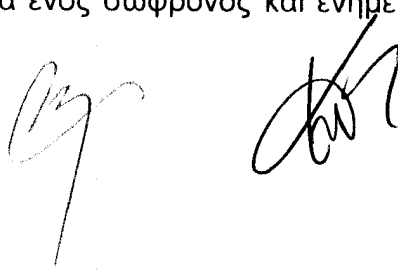
37.- Κατ' αρχήν, επισημαίνεται ότι, κατά πάγια νομολογία, η φορολογική αρχή, τόσο κατά την επιβολή όσο και κατά την είσπραξη των δημοσίων εσόδων, δεν ενεργεί στα πλαίσια διακριτικής ευχέρειας, αλλά κατ' ενάσκηση δεσμίας αρμοδιότητας μέσα στα όρια που θέτει ο νόμος (βλ. Ε.Σ. 381/2017, 627/2015, πρβλ. 2796/2013, Σ.τ.Ε. 190/2013, 452/2012, 2874/2006, 4112/2009, 2074/2002 κ.ά.). Εξάλλου, σύμφωνα με αρχή του διοικητικού δικαίου, η ατομική διοικητική πράξη, από την έναρξη ισχύος της έως την ακύρωσή της με δικαστική απόφαση ή με διοικητική πράξη (π.χ. ύστερα από άσκηση κατασταλτικού ιεραρχικού ελέγχου) ή την ανάκληση ή κατάργησή της, καθ' οποιονδήποτε τρόπο, παράγει όλα τα έννομα αποτελέσματά της, και έναντι των διοικητικών αρχών (ΣτΕ 3192/2015, 264/2005, 2519/1982), ανεξάρτητα αν τυχόν συντρέχει νομική πλημμέλεια αυτής.

Επίσης, κατά γενική αρχή του διοικητικού δικαίου, η οποία εφαρμόζεται, 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 συντρέχει δεσμία αρμοδιότητα ανάκλησης της πράξης (ΣτΕ 571/2018, 99/2018, 1619/2016, 2858/2016, 2942/2012, 2132/2008, 3047/2002, 3159/1998, 1091/1998, 2429/1992, 869/1994, 6428/1995 κ.α.). Η ανάκληση πρέπει να γίνεται εντός ευλόγου χρόνου από την έκδοση της ανακαλούμενης πράξης (ο οποίος, πλην αντίθετης ειδικής ρύθμισης, δεν δύναται να είναι βραχύτερος της πενταετίας, βλ. α.ν. 261/1968) 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 (ΣτΕ Ολ. 2176/2004, ΣτΕ 571/2018, 698/2015, 2923/2013, 2106/2012, 2681, 2689/2011 κ.α., ΝΣΚ 305/2016).

38.-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, η οποία αποτελεί αρχή συνταγματικής περιωπής ως ειδικότερη εκδήλωση της αρχής της ασφάλειας δικαίου, που επίσης απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος (ΑΕΔ 14/2013, 11/2003, Ολ.ΣτΕ 1738/2017, 2034/2011, ΣτΕ 571/2018, 172, 173/2018, 1195/2016, 8/2016, 640/2015, 4731, 1116/2014, κ.α. ΝΣΚ 99/2017, 305/2016 κ.ά.), αλλά κατ' εφαρμογή της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Σύμφωνα με τις αρχές αυτές, όταν η διοίκηση έχει δημιουργήσει λανθασμένες εντυπώσεις στους καλόπιστους διοικουμένους, ως προς τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τους, δεν έχει, πλέον, τη δυνατότητα να αγνοεί τις πραγματικές ευνοϊκές καταστάσεις που ήδη έχουν δημιουργηθεί υπέρ αυτών και να προβαίνει σε ενέργειες που επιφέρουν δυσμενείς συνέπειες στους διοικουμένους, κατά την προσπάθεια επανόρθωσης των δικών της σφαλμάτων. Συνεπώς, κατ' αρχήν, οι πραγματικές καταστάσεις που γέννησαν δικαιώματα υπέρ των διοικουμένων και οι οποίες προέκυψαν με την ανοχή και κυρίως με τη σύμπραξη της Διοίκησης, πρέπει να είναι σεβαστές, εφόσον, ασφαλώς, δεν αντιβαίνουν στη δημόσια τάξη και δεν δημιουργήθηκαν με δόλια ενέργεια του διοικουμένου (ΕΣ ΙΙ 259/2013, ΣτΕ 8/2016, 232/2012, 3014/2010, 3874/2005, 3424/2000, 2675/1997, ΝΣΚ 99/2017, 305/2016, ΔΕΕ 10.12.2015, C-427/14). Η έννοια της υποκειμενικής καλής πίστης συνίσταται στην πεποίθηση ενός προσώπου ότι η συμπεριφορά του είναι νόμιμη, με βάση τις ενέργειες της Διοίκησης, οι οποίες, όμως, προκειμένου περί επιχειρηματιών διοικουμένων, είναι ικανές να προκαλέσουν τη δικαιολογημένη εμπιστοσύνη στο πνεύμα ενός σώφρονος και ενημερωμένου



επιχειρηματία, (απόφαση Δ.Ε.Ε. της 14.9.2006 στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-181/04 έως C-183/04, ΣτΕ 2826/2007, ΝΣΚ 99/2017).

Οι πιο πάνω ερμηνευτικές παραδοχές ισχύουν ασφαλώς και κατά τη διαδικασία επιβολής δημοσίων εσόδων και της είσπραξης αυτών, ιδίως όταν η μεταβολή της αρχικής ευνοϊκής στάσης της διοικήσεως έχει ως συνέπεια την απροσδόκητη οικονομική επιβάρυνση του καλόπιστου οφειλέτη, που μπορεί κατ' αποτέλεσμα να επιφέρει σοβαρό κλονισμό της οικονομικής του κατάστασης (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, 1316/2014, 232/2012, 478/2011, 6/2011, 3014/10, 1345/2008, 2166/2006, 44/2004, επί επιβολής ασφαλιστικών εισφορών και αναζήτησης ασφαλιστικών παροχών), κατά την αιτιολογημένη εκτίμηση της αρμόδιας διοικητικής αρχής (ΝΣΚ 5/2019, 99/2017, 133/2016). Τέλος, επισημαίνεται ότι οι γνωμοδοτήσεις και τα πρακτικά του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους και η κατ' άρθρο 7 παρ. 4 του ν. 3086/2002 αποδοχή τους να μην δεν συνιστούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις (βλ. ΟΛΣΤΕ 830, 831/2010, ΣτΕ 2441/17, 2131/2016), πλην όμως, είναι υποχρεωτικά για τη Διοίκηση (κατά το ίδιο άρθρο του πιο πάνω νόμου), η οποία κατά συμμόρφωση προς αυτά εκδίδει εκτελεστές διοικητικές πράξεις, όπως είναι εν προκειμένω οι, ως προς την Ε.Α.Σ., γενόμενες διαγραφές των προαναφερόμενων οφειλών.

39.- Επομένως, κατά τελική συνεκτίμηση όλων των προαναφερόμενων σκέψεων, δέον να γίνουν δεκτά τα εξής :α) Ο όρος που τέθηκε στο υπ' αριθ. 2265/2015 Πρακτικό του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους περί διατήρησης της αστικής ευθύνης των τρίτων και μετά την πλήρη απαλλαγή της Ε.Α.Σ. από τις οφειλές της προς το Δημόσιο δεν είναι ισχυρός. β) Η άποψη που εκφράζεται στο πιο πάνω Πρακτικό, κατά την οποία οι παρακρατούμενοι φόροι υπόκεινται στο σχέδιο εξυγίανσης της Ε.Α.Σ., 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 Ε.Α.Σ., των οφειλών της από παρακρατούμενους φόρους, με συνέπεια την παραιτέρω διενέργεια των απαιτούμενων πράξεων για την είσπραξη των εν

λόγω οφειλών από την Ε.Α.Σ. ή τα συνυπόχρεα πρόσωπα. δ) Σε κάθε περίπτωση, η Διοίκηση οφείλει να απέσχει από τις υπό στοιχ. γ' ενέργειες προς είσπραξη των συγκεκριμένων οφειλών, εφόσον κατά την κυριαρχική και ειδικώς αιτιολογημένη κρίση της, η εκ νέου επιδίωξη είσπραξης των οφειλών αυτών θα προσέκρουε στις αρχές της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της χρηστής διοίκησης, σύμφωνα με όσα αναλυτικώς εκτέθηκαν παραπάνω.

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

Απάντηση

40 Επειδή, κατά τα ανωτέρω, στην διεξαχθείσα ψηφοφορία σημειώθηκε ισοψηφία, το Τμήμα γνωμοδοτεί, ομόφωνα, όπως, κατ' εφαρμογή του άρθρου 7 παρ 3 του ν. 3086/2002 Α' 324 «Οργανισμός ΝΣΚ», το ερώτημα παραπεμφθεί στην Ολομέλεια του ΝΣΚ, ενόψει και της μείζονος σπουδαιότητας του κρίσιμου νομικού θέματος, ως και της εκδοθείσας υπ' αριθμ. 176/2015 Γνωμοδότησης της Α' Ολομέλειας Διακοπών του ΝΣΚ.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα 27 - 2 - 2019

Ο Πρόεδρος του Τμήματος

Στέφανος Μ. Δέτσας

Αντιπρόεδρος ΝΣΚ



Η Εισηγήτρια

Ελένη Πασαμιχάλη

Ελένη Πασαμιχάλη

Νομική Σύμβουλος του Η