



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

**Αριθμός Γνωμοδότησης 73/2022
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
Τμήμα Β΄
Συνεδρίαση της 21^{ης} Ιουνίου 2022**

Σύνθεση :

Πρόεδρος: Αικατερίνη Γρηγορίου, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ

Μέλη: Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Αφροδίτη Κουτούκη, Αλέξανδρος Ροϊλός, Αγγελική Καστανά, Ιουλίου Σφυρή, Ιωάννης Αλεξανδράκης, Μαρία Μπασδέκη, Παναγιώτης Δημόπουλος, Χρυσούλα Τσιαβού, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους

Εισηγήτρια: Μαρία Μπασδέκη, Νομική Σύμβουλος του Κράτους

Αριθμός Ερωτήματος: Το έγγραφο με αριθμό πρωτ. ΔΕΕ Α 1040248/ΕΞ 2022/11-5-2022 της Δ/σης Εισπράξεων και Επιστροφών (Τμήμα Α΄) της Γ.Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης της ΑΑΔΕ.

Περίληψη ερωτήματος: Προκειμένου να εξεταστεί εάν συντρέχει περίπτωση μερικής ανάκλησης της εγκυκλίου ΠΟΛ 11254/2014 ως προς την παράγραφο 10 αυτής, ερωτάται εάν εξακολουθούν, υπό το καθεστώς του άρθρου 12 του ν.4174/ 2013 (ΚΦΔ), να ισχύουν ως ειδικότερες οι διατάξεις της παραγράφου 12 του άρθρου 46 του ν.3220/ 2004 και ιδίως το δεύτερο εδάφιο αυτής, που προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 29 του ν. 3296 /2004, που ρυθμίζουν με παραπομπή στο άρθρο 26 του ν.1882/1990, τις προϋποθέσεις χορήγησης αποδεικτικού ενημερότητας για μεταβίβαση ακινήτων ή σύσταση εμπραγμάτων δικαιωμάτων επ' αυτών σε περίπτωση που ο μεταβιβάζων έχει οφειλές για τις οποίες έχει χορηγηθεί δικαστική αναστολή κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 200 έως 209, 227 και 228 του ν.2717/1999 (ΚΔΔ).

Στο πιο πάνω ερώτημα, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β΄) γνωμοδότησε ως εξής:

Ιστορικό

Με το έγγραφο του ερωτήματος δίδονται τα ακόλουθα.

1. Η παράγραφος 12 του άρθρου 46 του ν.3220/2004, όπως συμπληρώθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 29 ν.3296/2004, με την οποία παρέχεται στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. δυνατότητα να αρνηθεί τη χορήγηση πιστοποιητικού φορολογικής ενημερότητας, σε περίπτωση που έχει χορηγηθεί αναστολή εκτέλεσης οφειλής με δικαστική απόφαση, παραπέμπει για τη χορήγηση αποδεικτικού ενημερότητας στις προϋποθέσεις του άρθρου 26 του ν.1882/1990.

2. Πλην όμως από 1-1-2014 το πιστοποιητικό φορολογικής ενημερότητας χορηγείται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν.4170/2013 και τα οριζόμενα στην κατ' εξουσιοδότηση της παραγράφου 5 του άρθρου αυτού εκδοθείσα απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ.1274/2013 (Β΄ 3398).

3. Σχετικά με το ζήτημα αυτό η φορολογική διοίκηση με την ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ 1124/29-4-2014 «Επικαιροποιημένες Αποφάσεις περί αποδεικτικού ενημερότητας και βεβαίωσης οφειλής άρθρου 12 του ΚΦ.Δ.» του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, η οποία εκδόθηκε μετά την έναρξη ισχύος του άρθρου 12 του ν. 4174/2013, έχει δώσει οδηγίες προς τις Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις οποίες, όπως αποτυπώνονται στην παράγραφο 10, «Υπενθυμίζεται ότι σε κάθε περίπτωση χορήγησης αναστολής κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 200 έως 209, 227 και 228 του ν.2717/1999, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. μπορεί να χορηγεί αποδεικτικό ενημερότητας για μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων ή σύσταση εμπραγμάτων δικαιωμάτων επ' αυτών, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές προϋποθέσεις χορήγησης του αποδεικτικού ενημερότητας, και η εναπομείνασα καθαρή αξία της ακίνητης περιουσίας του υπόχρεου υπερκαλύπτει το σύνολο της αμφισβητούμενης οφειλής (παρ. 2 άρθρου 29 ν.3296/2004, ΦΕΚ 253 Α΄, η οποία συμπλήρωσε την παρ. 12 του άρθρου 46 ν.3220/2004). Άλλως δεν εκδίδεται αποδεικτικό ενημερότητας».

4. Η οδηγία αυτή βασίστηκε στην ερμηνευτική θέση ότι οι διατάξεις της παραγράφου 12 του άρθρου 46 του ν. 3220/2004 και ιδίως το δεύτερο εδάφιο αυτής, εξακολουθούν να ισχύουν υπό το καθεστώς του άρθρου 12 του ν. 4174/2013, ως ειδικότερες διατάξεις που έχουν θεσπιστεί για τη διασφάλιση του δημοσίου συμφέροντος και σύμφωνα με την ίδια άποψη οι υπό εξέταση διατάξεις μπορούν να

ερμηνευθούν ότι παραπέμπουν πλέον, μετά τη νομοθετική αλλαγή του ν. 4174/2013, στο άρθρο 12 του νόμου αυτού.

5. Σύμφωνα με την ερωτώσα υπηρεσία, η διάταξη του άρθρου 26 του ν.1882/1990 δεν έχει ρητά καταργηθεί έως σήμερα. Προς επίρρωση της άποψης αυτής στο έγγραφο του ερωτήματος σημειώνεται ότι μετά την έναρξη ισχύος του άρθρου 12 του ν. 4174/2013 έχουν εκδοθεί διατάξεις νόμου που παραπέμπουν στο άρθρο 26 του ν. 1882/1990, αντί του άρθρου 12 του ν. 4174/2013, όπως, ενδεικτικά, της παραγράφου 1 του άρθρου 48 «Έκτακτη διαδικασία πληρωμών του Προγράμματος Δημοσίων Επενδύσεων για τον μήνα Ιανουάριο 2022» του ν. 4872/2021 (Α' 247). Επίσης, σημειώνεται ότι ούτε στο άρθρο 12 του ν. 4174/2013, ούτε στην απόφαση ΠΟΛ. 1274/2013, που εκδόθηκε κατ' εφαρμογή της εξουσιοδοτικής διάταξης της παραγράφου 5 αυτού και ρυθμίζει ειδικά τις προϋποθέσεις χορήγησης ενημερότητας, περιλαμβάνονται διατάξεις ομοίου περιεχομένου με εκείνες της παραγράφου 12 του άρθρου 46 του ν.3220/2004, ούτε άλλες διατάξεις με ειδικό πεδίο εφαρμογής τις περιπτώσεις δικαστικής αναστολής κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 200 έως 209, 227 και 228 του ν. 2717/1999, ενώ αντιθέτως περιλαμβάνονται διατάξεις που ισχύουν εν γένει για τις οφειλές υπό αναστολή είσπραξης. Προς υποστήριξη της ορθότητας της άποψης αυτής αναφέρεται το άρθρο 9 της ίδιας ως άνω ΠΟΛ 1274/2013 που ρυθμίζει τα πρόσωπα τα οποία δύνανται να ζητούν και να λαμβάνουν το αποδεικτικό ενημερότητας, ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου, καθώς στο άρθρο αυτό ορίζεται ότι *«κατά τα λοιπά εφαρμόζονται, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρούσας, τα αναφερόμενα στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1123/2012 (Β 1665)»*, η οποία είχε εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 26 του ν. 1882/1990.

6. Κατόπιν των παραπάνω και χωρίς την παράθεση ιστορικού συγκεκριμένης υπόθεσης, τίθεται το υπό κρίση ερώτημα.

Νομοθετικό πλαίσιο

7. Στο άρθρο 46 του ν.3220/2004 «Μέτρα αναπτυξιακής και κοινωνικής πολιτικής, αντικειμενικοποίηση του φορολογικού ελέγχου και άλλες διατάξεις» (Α' 15), όπως το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 12 προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 29 του ν.3296/2004 (Α' 253), ορίζεται:

«Άρθρο 46 Διάφορες ρυθμίσεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών

1... 12. Σε κάθε περίπτωση χορήγησης αναστολής, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 200 έως 209, 227 και 228 του Ν. 2717/1999, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. μπορεί, εφόσον συντρέχουν λόγοι δημόσιου συμφέροντος, να αρνηθεί στον υπόχρεο τη χορήγηση αποδεικτικού ενημερότητας για μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων ή σύσταση εμπραγμάτων δικαιωμάτων επ' αυτών. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. μπορεί να χορηγεί αποδεικτικό ενημερότητας στην ανωτέρω περίπτωση εάν συντρέχουν οι λοιπές προϋποθέσεις του άρθρου 26 του Ν. 1882/1990 (ΦΕΚ 43 Α'), η δε εναπομένουσα καθαρή αξία της ακίνητης περιουσίας του υποχρέου υπερκαλύπτει το σύνολο της αμφισβητούμενης οφειλής».

8. Στο άρθρο 26 του ν.1882/1990, «Μέτρα για την περιστολή της φοροδιαφυγής, διαρρυθμίσεις στην άμεση και έμμεση φορολογία και άλλες διατάξεις» (Α' 43), όπως ο τίτλος αντικαταστάθηκε, η παράγραφος 1 συμπληρώθηκε και η παράγραφος 3 αντικαταστάθηκε με τις παραγράφους 1, 2 και 3 του άρθρου 25 του ν. 2648/1998 (Α' 238), ορίζεται:

«Άρθρο 26 Αποδεικτικό ενημερότητας για χρέη και φορολογικές υποχρεώσεις προς το Δημόσιο

1. Με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, επιτρέπεται να επιβάλλονται κατά οφειλετών, που δεν έχουν εκπληρώσει τις από οποιαδήποτε αιτία οφειλές τους προς το Δημόσιο, περιορισμοί και απαγορεύσεις, που ανάγονται στις κάθε φύσεως συναλλαγές, πράξεις ή ενέργειες αυτών είτε με τους ιδιώτες, είτε με το Δημόσιο, δήμους κοινότητες, νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, ιδρύματα κάθε κατηγορίας, οργανισμούς, τράπεζες, επιχειρήσεις δημόσιας ή κοινής ωφέλειας και γενικά τον ευρύτερο δημόσιο τομέα, όπως αυτός καθορίζεται από την ισχύουσα νομοθεσία. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν και για τους υπόχρεους υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, απόδοσης φόρου προστιθέμενης αξίας και παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών.

2... 3. Η εκπλήρωση των υποχρεώσεων προς το Δημόσιο, κατά τις διατάξεις της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, αποδεικνύεται με αποδεικτικό ενημερότητας που εκδίδεται από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και χορηγείται εφόσον ο αιτών: α) έχει υποβάλει τις δηλώσεις που ορίζονται στο δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου και β) έχει καταβάλει ή τακτοποιήσει κατά νόμιμο τρόπο με αναστολή πληρωμής ή με διευκόλυνση τμηματικής καταβολής, που

έχει χορηγηθεί από τα κατά νόμο αρμόδια όργανα, τις μέχρι τη χρονολογία έκδοσης του αποδεικτικού βεβαιωμένες και ληξιπρόθεσμες οφειλές του προς το Δημόσιο....

4. Τα της ισχύος του αποδεικτικού, τα τηρητέα βιβλία ή έντυπα, τα του ελέγχου εφαρμογής του μέτρου αυτού, οι τυχόν εξαιρέσεις ή απαλλαγές από την υποχρέωση προσκόμισης του αποδεικτικού, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθορίζονται με τις ως άνω κανονιστικές αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Με όμοιες αποφάσεις καθορίζεται ο χρόνος ισχύος του αποδεικτικού ενημερότητας, που μπορεί να διαφοροποιείται ανάλογα με την αιτία που ζητείται το αποδεικτικό...».

9. Στο άρθρο 12 του ν. 4174/2013, «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» (Α' 170), το οποίο εντάσσεται στο Α' Μέρος του νόμου, που αποτελεί τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ), όπως αυτό αντικαταστάθηκε πριν ισχύσει με το άρθρο 41 του ν.4223/2013 (Α'287), ορίζεται:

«Άρθρο 12 Αποδεικτικό φορολογικής ενημερότητας και βεβαίωση οφειλής

1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητήσει αποδεικτικό ενημερότητας ισχύος μέχρι και δύο μηνών για την πραγματοποίηση πράξεων και συναλλαγών που ρητά ορίζονται.

2. Η Φορολογική Διοίκηση χορηγεί αποδεικτικό ενημερότητας, μόνο εφόσον ο φορολογούμενος δεν έχει οφειλές στη Φορολογική Διοίκηση από οποιαδήποτε αιτία και έχει υποβάλει τις απαιτούμενες φορολογικές δηλώσεις των τελευταίων πέντε ετών.

3... 4. Κατά παρέκκλιση των οριζόμενων στις παραγράφους 2 και 3, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος έχει ενταχθεί σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών ή έχει οφειλές μη ληξιπρόθεσμες ή σε αναστολή, δύναται να εκδοθεί αποδεικτικό ενημερότητας περιορισμένης ισχύος, η οποία δεν μπορεί να υπερβαίνει τον ένα μήνα. Η Φορολογική Διοίκηση και μετά τη συμμόρφωση του οφειλέτη σε πρόγραμμα ρύθμισης ορίζει υποχρεωτικά όρο παρακράτησης στις περιπτώσεις που το αποδεικτικό ενημερότητας εκδίδεται για είσπραξη χρημάτων ή μεταβίβαση ακινήτου ή σύσταση εμπραγμάτου δικαιώματος επ' αυτού από επαχθή αιτία. Το παρακρατούμενο ποσό λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη δόσης ή δόσεων σύμφωνα με το πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών.

5. Οι πράξεις και συναλλαγές για τις οποίες προσκομίζεται αποδεικτικό ενημερότητας, οι προϋποθέσεις χορήγησης του, οι τυχόν εξαιρέσεις από την υποχρέωση προσκόμισης του, οι οφειλές που λαμβάνονται υπόψη για τη χορήγηση του, οι φορολογικές δηλώσεις που απαιτείται να έχουν υποβληθεί για την έκδοση του

αποδεικτικού, ο τύπος του, το περιεχόμενο, η διάρκεια ισχύος, τα ποσοστά παρακράτησης, τα τυχόν άλλα πρόσωπα τα οποία δύνανται να ζητούν και να λαμβάνουν το αποδεικτικό, τα όργανα έκδοσης του και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια εφαρμογής ορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα. 6...».

10. Κατ' εξουσιοδότηση των ως άνω διατάξεων του άρθρου 26 του ν.1882/1990 εκδόθηκε, μεταξύ άλλων, η 1109793/6134-11/0016/ΠΟΛ.1223 /24-11-1999 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών «Αποδεικτικό ενημερότητας για χρέη και φορολογικές υποχρεώσεις προς το Δημόσιο» (Β' 2134). Κατ' εξουσιοδότηση των ως άνω διατάξεων του άρθρου 12 του ν.4174/2013 εκδόθηκαν οι αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) ΠΟΛ 1274/2013 «Αποδεικτικό ενημερότητας άρθρου 12 ν.4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α'), όπως ισχύει» (Β'3398) και ΠΟΛ 1275/2013 «Βεβαίωση οφειλής άρθρου 12 ν.4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α'), όπως ισχύει» (Β'3398). Στο άρθρο 12 της ΠΟΛ 1274/2013 ορίζεται:

«Άρθρο 12

1. Η παρούσα απόφαση τίθεται σε ισχύ από 1.1.2014.

2... 3. Από την έναρξη ισχύος της παρούσας καταργείται η απόφαση του Υπουργού Οικονομικών με υπ' αριθμ. 1109793/6134-11/0016/ ΠΟΛ.1223 /24-11-1999 (Β' 2134)».

11. Οι διατάξεις των άρθρων 200 έως 209 και 227 και 228 ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας, ΚΔΔ, Α'97), στις οποίες παραπέμπει η διάταξη της παραγράφου 12 του άρθρου 46 του ν.3220/2004, ρυθμίζουν στα πλαίσια της προσωρινής δικαστικής προστασίας την αναστολή εκτέλεσης διοικητικών πράξεων (200 έως 205) και δικαστικών αποφάσεων (206 έως 209), τη σύρρευση ενδίκων βοηθημάτων και το ανασταλτικό ή μη αποτέλεσμα της άσκησης των ενδίκων βοηθημάτων και των προθεσμιών άσκησής τους στις διαφορές της διοικητικής εκτέλεσης. Ειδικότερα, στις διατάξεις των άρθρων 202, 203, 205 και 205Α, όπως ισχύουν μετά από τις νομοθετικές παρεμβάσεις που αναφέρονται κατωτέρω, ορίζεται:

«Άρθρο 202 Προϋποθέσεις αναστολής,

(όπως η παράγραφος 2 αντικαταστάθηκε με το άρθρο 27 του ν.4446/2016, Α' 240 και η περίπτωση γ' της παραγράφου 3 προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου του 12 ν.4051/2012, Α 40').

1... 2. Ειδικώς επί φορολογικών, τελωνειακών και διαφορών με χρηματικό αντικείμενο, το δικαστήριο μπορεί, με την απόφασή του, να ορίσει ότι το ανασταλτικό αποτέλεσμα δεν καταλαμβάνει τη λήψη ενός ή περισσότερων αναγκαστικών μέτρων είσπραξης ή διοικητικών μέτρων, για τον εξαναγκασμό ή τη διασφάλιση της είσπραξης της οφειλής, επί συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων του αιτούντος, τα οποία αναφέρονται στην απόφαση.

3. Σε κάθε περίπτωση, η αίτηση απορρίπτεται: α) εάν η προσφυγή είναι προδήλως απαράδεκτη ή αβάσιμη, ακόμη και αν η βλάβη του αιτούντος από την άμεση εκτέλεση της προσβαλλόμενης πράξης είναι ανεπανόρθωτη, β) αν κατά τη στάθμιση της βλάβης του αιτούντος, των συμφερόντων τρίτων και του δημόσιου συμφέροντος, κρίνεται ότι οι αρνητικές συνέπειες από την αποδοχή θα είναι σοβαρότερες από την ωφέλεια του αιτούντος γ) Αν η δήλωση που προβλέπεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 203 έχει ουσιώδεις παραλείψεις ή ανακρίβειες. 4...».

«Άρθρο 203 Προδικασία

(όπως η παράγραφος 2 που είχε προστεθεί με το άρθρο 20 του ν.3659/2008, Α'77, αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 12 του ν.4051/2012, Α'40 και το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 αντικαταστάθηκε με το άρθρο 20 του ν.3659/2008).

«1...2... Στις φορολογικές και τελωνειακές εν γένει διαφορές, μαζί με την αίτηση αναστολής συνυποβάλλεται και επικυρωμένο αντίγραφο της προσφυγής. Στις διαφορές του προηγούμενου εδαφίου, η αίτηση αναστολής περιλαμβάνει με ποινή το απαράδεκτο της ασκήσεώς της, κατάσταση στην οποία ο αιτών δηλώνει: α) το παγκόσμιο εισόδημά του από κάθε πηγή και β) την περιουσιακή του κατάσταση στην Ελλάδα και οπουδήποτε στην αλλοδαπή. Αν ο αιτών είναι φυσικό πρόσωπο, δηλώνεται και το παγκόσμιο εισόδημα από κάθε πηγή, καθώς και η περιουσιακή κατάσταση οπουδήποτε στην Ελλάδα και στην αλλοδαπή του ή της συζύγου και των ανηλίκων τέκνων. Αν ο αιτών είναι νομικό πρόσωπο, δηλώνεται και το παγκόσμιο εισόδημα από κάθε πηγή, καθώς και η περιουσιακή κατάσταση οπουδήποτε στην Ελλάδα και στην αλλοδαπή συνδεδεμένου νομικού προσώπου με τον αιτούντα, καθώς και των φυσικών προσώπων που σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις ευθύνονται ατομικά για τις φορολογικές και τελωνειακές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου. Ως συνδεδεμένο νομικό πρόσωπο για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου, νοείται η σύνδεση με σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους

διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου, λόγω συμμετοχής του αιτούντος νομικού προσώπου στο κεφάλαιο ή τη διοίκηση του άλλου νομικού προσώπου ή λόγω συμμετοχής των ιδίων προσώπων στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση και των δύο νομικών προσώπων. Η περιουσιακή κατάσταση περιλαμβάνει ιδίως τα εμπράγματα και ενοχικά δικαιώματα σε ακίνητα, τις καταθέσεις οποιουδήποτε είδους και τα συναφή τραπεζικά προϊόντα, τις επενδύσεις σε κινητές αξίες, τα μηχανοκίνητα ιδιωτικά μέσα μεταφοράς, τα δάνεια και τις δωρεές, τις μετοχές, τα μερίδια, τα δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής σε κεφάλαιο σε οποιασδήποτε μορφής νομική οντότητα, όπως ορίζεται στην παράγραφο 3 του άρθρου 51Α του Κ.Φ.Ε. και τα εμπράγματα και ενοχικά δικαιώματα σε κινητά μεγάλης αξίας. Μαζί με την περιουσιακή κατάσταση, δηλώνεται από τον αιτούντα και η εκτιμώμενη αγοραία αξία των περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνονται σε αυτήν. ...

3. Ο πρόεδρος του συμβουλίου ή ο δικαστής, που διευθύνει το δικαστήριο ενώπιον του οποίου υποβάλλεται η αίτηση, με πράξη του πάνω σε αυτήν, ορίζει το τμήμα το οποίο θα προβεί στην εκδίκασή της. Με την ίδια πράξη διατάζει τον αιτούντα να επιδώσει προς τη Διοίκηση και τον τρίτο, ο οποίος έχει δικαίωμα να ασκήσει παρέμβαση κατά τη δίκη της αντίστοιχης προσφυγής, αντίγραφο της αίτησης αναστολής και της προσφυγής με την πράξη ορισμού δικασίμου. Η τελευταία υποχρεούται να αποστείλει στο δικαστήριο αντίγραφο της πράξης της οποίας ζητείται η αναστολή εκτέλεσης, καθώς και το σχετικό φάκελο με τις απόψεις της. Προς τούτο, με την ίδια πράξη, τάσσεται σε αυτήν προθεσμία, η οποία δεν μπορεί να είναι μικρότερη των πέντε (5) ημερών....».

«Άρθρο 205 Απόφαση

(όπως διαμορφώθηκε με την προσθήκη του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1, με το άρθρο 22 του ν.3659/2008, Α'77 και την αντικατάσταση της παραγράφου 3 με το άρθρο 36 του ν.3900/2010, Α'213)

1. Αν γίνει εν όλω ή εν μέρει δεκτή η αίτηση, διατάσσεται η ολική ή μερική αναστολή εκτέλεσης της προσβαλλόμενης με την αντίστοιχη προσφυγή πράξης. Εκτός από την αναστολή εκτέλεσης της προσβαλλόμενης πράξης, μπορεί να διαταχθεί και κάθε άλλο, κατά περίπτωση, κατάλληλο μέτρο, χωρίς δέσμευση από τις προτάσεις των διαδίκων. ... 3. Με την απόφαση, με την οποία διατάσσεται η αναστολή εκτέλεσης ή άλλο κατάλληλο μέτρο, το Δικαστήριο, ακόμη και χωρίς να υποβληθεί σχετικό αίτημα, λαμβάνει και κάθε αναγκαίο μέτρο για τη διασφάλιση του δημόσιου συμφέροντος

όπως: α) την κατάθεση στο καθ' ου η αίτηση, μέσα σε τακτή προθεσμία εγγυητικής επιστολής αναγνωρισμένης τράπεζας για ποσό που καθορίζεται με την απόφαση αυτή ή β) την εγγραφή από το καθ' ου προσημείωσης υποθήκης σε ακίνητο του αιτούντος, για ποσό που καθορίζεται με την ίδια απόφαση ή γ) την τήρηση οποιουδήποτε άλλου κατάλληλου όρου ήθελε κρίνει αναγκαίο το ίδιο για την προστασία των συμφερόντων του καθ' ου από την αναστολή.»

«Άρθρο 205 Α

(που προστέθηκε με το άρθρο 37 του ν.3900/2010, Α'213)

«1. Στις φορολογικές και τελωνειακές εν γένει διαφορές, στις οποίες η άσκηση της προσφυγής αναστέλλει μερικώς ή στο σύνολο της την εκτέλεση της προσβαλλόμενης πράξης, το δικαστήριο μπορεί μετά από αίτηση της αρχής που εξέδωσε την πράξη ή του οργάνου που ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, να διατάξει την εκτέλεση της πράξης, ακόμη και στο σύνολο της, αν: α) η ασκηθείσα προσφυγή είναι προδήλως απαράδεκτη ή προδήλως αβάσιμη ή β) η εκ του νόμου αναστολή της προσβαλλόμενης πράξης θα καταστήσει εξαιρετικά δυσχερή την εκτέλεσή της σε περίπτωση απόρριψης της προσφυγής και η εκτέλεση της προσβαλλόμενης πράξης στο σύνολο της δεν θα επιφέρει ανεπανόρθωτη βλάβη στον προσφεύγοντα.

2. Για την αίτηση της παραγράφου 1, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των άρθρων 201, 203 και 204 παράγραφοι 1 και 2.»

Ερμηνεία των διατάξεων

Από τις προαναφερόμενες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς, αλλά και σε συνδυασμό μεταξύ τους, ενόψει και του όλου νομικού πλαισίου εντός του οποίου εντάσσονται, συνάγονται τα ακόλουθα:

12. Με τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν. 1882/1990 και της κατ' εξουσιοδότησή του εκδοθείσης 1109793/6134-11/0016/1999 απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών θεσπίστηκε ο γενικής ισχύος κανόνας της ικανοποίησης αιτήματος χορήγησης αποδεικτικού ενημερότητας για χρέη προς το Δημόσιο, όταν συντρέχουν οι τασσόμενες στις εν λόγω διατάξεις προϋποθέσεις χορήγησής του: καταβολή ή τακτοποίηση νομίμως των βεβαιωμένων και ληξιπρόθεσμων οφειλών καθώς και υποβολή των οικείων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, αποδόσεως ΦΠΑ και παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών (ΣΤΕ 3933/2011). Ως αναστολή πληρωμής της οφειλής προς το Δημόσιο, που συνιστά νόμιμη τακτοποίησή της, κατά την έννοια του άρθρου 26 παρ.3 ν.1882/1990, και καθιστά επιτρεπτή τη χορήγηση

αποδεικτικού ενημερότητας, νοείται και η διατασσόμενη, κατόπιν αιτήσεως του έχοντος ασκήσει ανακοπή οφειλέτη, αναστολή εκτελέσεως της προς είσπραξη οφειλής, με δικαστική απόφαση που πιθανολογεί την ευδοκίμηση της ανακοπής για λόγο αναγόμενο στην ύπαρξη της οφειλής (ΣΤΕ 3438/1998).

13. Με την παράγραφο 12 του άρθρου 46 του ν.3220/2004, κατ' εξαίρεση του γενικού αυτού κανόνα, προβλέφθηκε ότι σε περιπτώσεις, που έχει χορηγηθεί αναστολή εκτέλεσης νομίμου τίτλου ή πράξεως ταμειακής βεβαίωσης αυτού, καθώς και αναστολή εκτέλεσης δικαστικής απόφασης, στα πλαίσια προσωρινής δικαστικής προστασίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 200 έως 209, 227 και 228 ΚΔΔ, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ μπορεί, εφόσον συντρέχουν λόγοι δημοσίου συμφέροντος, να αρνηθεί στον υπόχρεο τη χορήγηση αποδεικτικού ενημερότητας ειδικά για μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων και σύσταση εμπραγμάτων δικαιωμάτων επ' αυτών. Η ρύθμιση αυτή αποβλέπει, σύμφωνα με την οικεία αιτιολογική έκθεση, στη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου. Προς αποφυγή δε στρεβλώσεων, με το δεύτερο εδάφιο της ίδιας παραγράφου, όπως προστέθηκε στη συνέχεια, ορίστηκε ότι στις περιπτώσεις αυτές επανέρχεται ο κανόνας και χορηγείται ενημερότητα για μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων και σύσταση εμπραγμάτων δικαιωμάτων επ' αυτών, εάν συντρέχουν οι λοιπές προϋποθέσεις του άρθρου 26 του ν.1882/1990 και η εναπομείνασα καθαρή αξία της ακίνητης περιουσίας του υποχρέου υπερκαλύπτει το σύνολο της αμφισβητούμενης οφειλής.

14. Μετά την θέση σε ισχύ του ν.4174/2013, από 1-1-2014, οι προϋποθέσεις χορήγησης αποδεικτικού φορολογικής ενημερότητας (ΑΦΕ) και βεβαίωσης οφειλής, η διάρκεια ισχύος τους, οι περιπτώσεις κατά τις οποίες για λόγους διασφάλισης σοβαρών συμφερόντων του Δημοσίου, καθώς και οι περιπτώσεις οικονομικού εγκλήματος και μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγής κατά τις οποίες δεν χορηγείται το αποδεικτικό, ρυθμίστηκαν με το άρθρο 12 του ν.4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 41 του ν.4223/2013 (Α'287/31-12-2013) και τις κατ' εξουσιοδότηση αυτού εκδοθείσες κανονιστικές διατάξεις των ΠΟΛ 1274 και 1275/2013 και 1065/2014. Με τις διατάξεις αυτές ρυθμίζεται και το σύστημα χορήγησης φορολογικής ενημερότητας ή βεβαίωσης οφειλής για μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων και σύσταση εμπραγμάτων δικαιωμάτων επ' αυτών εξ επαχθούς αιτίας.

15. Σύμφωνα με πάγια νομολογία που διαμορφώθηκε ήδη υπό την ισχύ του άρθρου 26 ν.1882/1990 η άρνηση χορήγησης ΑΦΕ λόγω συνδρομής αρνητικής

προϋπόθεσης του άρθρου αυτού, δεν συνιστά μέτρο που συνδέεται με την κατά τον ΚΕΔΕ είσπραξη δημοσίων εσόδων, ούτε κύρωση για παράβαση διατάξεων της φορολογικής εν γένει νομοθεσίας, αλλά, αποτελεί προληπτικό διοικητικό μέτρο που σκοπεί στο να εξασφαλισθεί η διατήρηση των περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη, ώστε να είναι δυνατή η ικανοποίηση των αξιώσεων του Δημοσίου κατ' αυτού από τις σχετικές πράξεις επιβολής φόρων κλπ, μετά των νομίμων προσαυξήσεων ή προστίμων. Με τον τρόπο αυτό, προστατεύονται τα συμφέροντα του Δημοσίου και επιτυγχάνεται η ταχύτερη είσπραξη των βεβαιωμένων και ληξιπρόθεσμων απαιτήσεων του από τους αμελείς και δύστροπους οφειλότες, εξυπηρετεί δε σκοπό δημοσίου συμφέροντος, ο οποίος συνίσταται στην αποτροπή απώλειας εσόδων του κρατικού προϋπολογισμού, που άγει αναγκαίως στην επιβράδυνση ή την ανατροπή της προγραμματισμένης από τη Διοίκηση δράσης (ΣτΕ 1392/2008, ΣτΕ Ολ 3438/1998).

16. Σύμφωνα με το άρθρο 2 ΑΚ *«ο νόμος διατηρεί την ισχύ του εφόσον άλλος κανόνας δικαίου δεν τον καταργήσει ρητά ή σιωπηρά»*. Η κατάργηση παλαιότερου νόμου με νεότερο μπορεί να γίνεται ρητά, όταν ο νεότερος νόμος προβλέπει με ρητή διάταξη την κατάργηση του παλαιότερου, ή σιωπηρά. Τούτο συμβαίνει όταν, με νεότερη διάταξη, ρυθμίζεται ακριβώς το ίδιο αντικείμενο ή γενικότερα το ρυθμιστικό πεδίο της μεταγενέστερης καλύπτει απολύτως την προγενέστερη ρύθμιση, ενόψει του ερμηνευτικού κανόνα ότι δεν μπορούν να συνισχύουν δύο διατάξεις για το ίδιο αντικείμενο και της αρχής ότι μεταγενέστερος νόμος καταργεί προγενέστερο.

17. Η αρχή της κατάργησης του προγενέστερου νόμου με νεότερο δεν εφαρμόζεται όταν ο νεότερος νόμος είναι γενικός και ο παλιός ειδικός εκτός αν από την έννοια του περιεχομένου του νεότερου νόμου προκύπτει ότι αυτός αποσκοπούσε στην κατάργηση και του ειδικού νόμου (εντελώς ενδεικτικά, ΑΠ 65/2016, 413/2003, ΑΠ 1731/2002 ΝοΒ 2003/1225- ΑΠ 588/1969 ΝοΒ 1969/314- ΑΠ 310/1966 ΠοινΧρ 1966, 556).

18. Περαιτέρω, βάσει της πάγιας νομολογίας για τις παραπεμπόμενες διατάξεις, στη νομοθέτηση κατά παραπομπή ο παραπέμπων νόμος είναι ανεξάρτητος από το νόμο στον οποίο γίνεται η παραπομπή και, έτσι, η τροποποίηση ή και η κατάργηση του τελευταίου αυτού νόμου δεν επιφέρει αναγκαστικά την τροποποίηση του περιεχομένου του πρώτου, ο οποίος, έχοντας αυτοτελή ύπαρξη, παραμένει αμετάβλητος, με το περιεχόμενο που είχε ο νόμος στον οποίο γίνεται η παραπομπή

πριν από την τροποποίησή του. Πρέπει, όμως, σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση να ερευνάται το περιεχόμενο και ο σκοπός του νόμου για να κριθεί αν η τροποποίηση του νόμου στον οποίο γίνεται η παραπομπή έχει σαν συνέπεια και την τροποποίηση του περιεχομένου του παραπέμποντος νόμου (ΟλΣΤΕ 610/1988, με παραπομπή σε σχετική νομολογία, ΣΤΕ 2654/2003, 1735/2002, 209/1972, 118/1971, 481/1967, Γνμδ ΕισΑΠ 14/1975, ΝΣΚ 291/2017, 335/2014, 438/1995, πρβλ. Γνμδ ΕισΑΠ 11/1992, 10/1991). Τέλος, η κατάργηση της εξουσιοδοτικής διάταξης δεν επιφέρει αυτομάτως και την κατάργηση των κανονιστικών διατάξεων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση της καταργημένης διάταξης νόμου.

19. Στην προκειμένη περίπτωση, αν και ούτε στον ν.4174/2013, ούτε σε κάποιο άλλο νομοθέτημα, που έχει τεθεί υπόψη του Τμήματος, περιλαμβάνεται διάταξη ρητής κατάργησης του άρθρου 26 του ν.1882/1990, η νεότερη διάταξη του άρθρου 12 του ν.4174/2013, ρυθμίζοντας ειδικά τα ζητήματα που αφορούν το αποδεικτικό ενημερότητας για τη μεταβίβαση ή σύσταση εμπραγμάτων δικαιωμάτων επί ακινήτων, δεν αφήνει περιθώρια διατήρησης σε ισχύ της αντίστοιχης παλαιότερης ρύθμισης του ν.1882/1990. Το σύστημα χορήγησης φορολογικής ενημερότητας για μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων ή σύσταση εμπραγμάτων δικαιωμάτων επί ακινήτων του άρθρου 26 του ν.1882/1990 και των αποφάσεων που εκδόθηκαν κατ' εξουσιοδότηση διατάξεων του είναι διαφορετικό από το αντίστοιχο σύστημα του νεότερου νόμου και των αποφάσεων που εκδόθηκαν κατ' εξουσιοδότηση αυτού, με διάταξη των οποίων ρητά καταργήθηκε η κανονιστική απόφαση που είχε εκδοθεί σε εκτέλεση διατάξεων του παλαιότερου νόμου. Ως εκ τούτου, η ρύθμιση των διατάξεων του άρθρου 26 του ν.1882/1990, που αφορά την χορήγηση ΑΦΕ για την μεταβίβαση ή σύσταση εμπραγμάτων δικαιωμάτων επί ακινήτων, έχει καταργηθεί.

20. Η διάταξη του άρθρου 46 § 12 του ν.3220/2004, όπως συμπληρώθηκε με το άρθρο 29 § 2 του ν.3296/2004 είναι νομοτεχνικά αυτοτελής, δηλαδή δεν τροποποιεί ή συμπληρώνει άλλη διάταξη και ρυθμίζει την αρμοδιότητα του προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. να αρνηθεί τη χορήγηση αποδεικτικού ενημερότητας ειδικά στην περίπτωση μεταβίβασης ή σύστασης εμπραγμάτων δικαιωμάτων επί ακινήτου, καθ' όν χρόνο οι οφειλές του υποχρέου βρίσκονται σε δικαστική αναστολή. Με το ρυθμιστικό αυτό αντικείμενο η διάταξη του ν.3220/2004 είναι ειδική σε σχέση με τη νεότερη διάταξη του άρθρου 12 του ν.4174/2013, η οποία δεν περιλαμβάνει αντίστοιχη ρύθμιση, ούτε

ρυθμίζει το ζήτημα αυτό με διαφορετικό τρόπο, για την ειδικότερη περίπτωση της δικαστικής αναστολής εκτέλεσης .

21. Η κατάργηση της ρύθμισης του άρθρου 26 του ν.1882/1990, στον οποίο παραπέμπει το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 12 του άρθρου 46 του ν.3220/2004 για να ρυθμιστούν οι λοιπές προϋποθέσεις χορήγησης ΑΦΕ σε περίπτωση μεταβίβασης ή σύστασης εμπραγμάτων δικαιωμάτων επί ακινήτων, δεν επέφερε την κατάργηση και του παραπέμποντος νόμου.

22. Διατηρουμένης σε ισχύ της διάταξης του άρθρου 46 § 12 του ν.3220/2004 ανακύπτει το ζήτημα εάν η παραπομπή στην καταργηθείσα ρύθμιση και στις προϋποθέσεις που έθεταν οι οικείες διατάξεις του άρθρου 26 του ν.1882/1990 ισχύει με το περιεχόμενο που είχε πριν την κατάργηση ή εάν παραπέμπει, πλέον, στις προϋποθέσεις χορήγησης του αποδεικτικού, όπως κάθε φορά ισχύουν, και εν προκειμένω σε αυτές που θέτει το νομοθετικό και κανονιστικό πλαίσιο που θέτει η διάταξη του άρθρου 12 του ν.4174/2013 και οι κατ' εξουσιοδότηση αυτής κανονιστικές ΠΟΛ. Λαμβάνοντας υπόψη ότι η διάταξη του ν.3220/2004 αποσκοπεί στην θεσμοθέτηση της αρμοδιότητας της φορολογικής αρχής να αρνηθεί σε συγκεκριμένη περίπτωση μεταβίβασης ή σύστασης εμπραγμάτων δικαιωμάτων, παρά την ύπαρξη δικαστικής αναστολής, τη χορήγηση του αποδεικτικού, για λόγους προστασίας του δημοσίου συμφέροντος, γίνεται δεκτό ότι ο νομοθέτης της διάταξης αυτής δεν απέβλεπε στις προϋποθέσεις που έθετε το άρθρο 26 του ν.1882/1990, αλλά στις προϋποθέσεις που κάθε φορά ισχύουν για τη χορήγηση του αποδεικτικού και ότι η διάταξη παραπέμπει, πλέον, στις διατάξεις του άρθρου 12 του ν.4174/2013, όπως ισχύουν. Άλλωστε η διατήρηση παράλληλων συστημάτων χορήγησης αποδεικτικού ενημερότητας, δεν δικαιολογείται από τον σκοπό της διάταξης και είναι προφανώς αντίθετη με την ασφάλεια δικαίου και τη χρηστή διοίκηση.

23. Περαιτέρω η διάταξη της παραγράφου 12 του άρθρου 46 του ν. 3220/2004 αφορά αρμοδιότητες της φορολογικής αρχής σε περιβάλλον δικαστικής αναστολής και επομένως διασταυρώνεται με την προσωρινή δικαστική προστασία που ρυθμίζουν οι οικείες διατάξεις του ΚΔΔ, ειδικά στις φορολογικές, τελωνειακές υποθέσεις (βλ. ανωτέρω παρ.11). Σημειωτέον ότι οι διατάξεις αυτές, όπως ίσχυαν κατά τη θέση σε ισχύ της διάταξης του ν.3220/2004, δεν περιλάμβαναν ειδικές ρυθμίσεις για υποθέσεις φορολογικές και τελωνειακές, όπως ισχύουν μετά από τις νομοθετικές παρεμβάσεις με τα άρθρα 20 και 22 του ν.3659/2008, Α' 77, τα άρθρα

34, 36 και 37 του ν.3900/2010, Α'213, άρθρο 12 του ν.4051/2012, Α' 40 και το άρθρο 27 του ν.4446/2016, Α' 240. Με τις μεταγενέστερες αυτές νομοθετικές παρεμβάσεις ρυθμίζονται ειδικά οι προϋποθέσεις χορήγησης δικαστικής αναστολής στις φορολογικές και τελωνειακές διαφορές. Μεταξύ άλλων, προβλέπεται ως στοιχείο της προδικασίας (ΚΔΔ 203), ότι προσκομίζεται κατάσταση με την οποία δηλώνεται το παγκόσμιο εισόδημα του αιτούντος και η περιουσιακή του κατάσταση, με ειδική αναφορά στα εμπράγματα και ενοχικά δικαιώματά του επί ακινήτων και στην εκτιμώμενη αγοραία αξία τους, άλλως είναι अपараδέκτη η άσκηση της αίτησης αναστολής. Προβλέπεται, επίσης, ότι το δικαστήριο σταθμίζει το συμφέρον του αιτούντος και το δημόσιο συμφέρον και ότι έχει την εξουσία να διατάξει οποιοδήποτε μέτρο κρίνει αναγκαίο για τη διασφάλιση του δημοσίου συμφέροντος, όπως την κατάθεση εγγυητικής επιστολής υπέρ του Δημοσίου μέσα σε τακτή προθεσμία για ποσό που καθορίζεται με την απόφαση ή την εγγραφή από το Δημόσιο προσημείωσης υποθήκης σε ακίνητο του αιτούντος για ποσό που καθορίζεται ομοίως ή την τήρηση οποιουδήποτε άλλου όρου κρίνει το δικαστήριο αναγκαίο και κατάλληλο στη συγκεκριμένη περίπτωση για την προστασία των συμφερόντων του Δημοσίου από την αναστολή (ΚΔΔ 205).

24. Από τις ανωτέρω διατάξεις, που θέτουν το πλαίσιο της προσωρινής δικαστικής προστασίας στις φορολογικές και τελωνειακές διαφορές, δεν συνάγεται ότι έχει καταργηθεί η ρύθμιση του άρθρου 46 παρ.12 του ν.3220/2004 και η αρμοδιότητα του διοικητικού οργάνου (Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ.) να αρνηθεί να χορηγήσει αποδεικτικό ενημερότητας για μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων ή σύσταση επ' αυτών εμπραγμάτων δικαιωμάτων προς διαφύλαξη του δημοσίου συμφέροντος, η οποία εξακολουθεί να ισχύει, όπως κάθε νομοθέτημα, *in abstracto*.

25. Πλην όμως, η αρμοδιότητα αυτή ασκείται *in concreto*, δηλαδή σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση κατά την οποία έχει χορηγηθεί δικαστική αναστολή. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 12, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. διαπιστώνει σε πρώτο επίπεδο αν συντρέχουν λόγοι δημοσίου συμφέροντος να αρνηθεί τη χορήγηση ΑΦΕ και, σε καταφατική περίπτωση, ελέγχει περαιτέρω αν συντρέχουν οι λοιπές προϋποθέσεις χορήγησης ΑΦΕ και αν η εναπομείνασα καθαρή αξία της ακίνητης περιουσίας του υποχρέου υπερκαλύπτει το σύνολο της αμφισβητούμενης οφειλής, οπότε το χορηγεί ή διαφορετικά αρνείται τη χορήγηση. Προκειμένου, όμως, να ασκήσει αυτή την αρμοδιότητα απαιτείται προηγουμένως να

διαπιστώσει εάν, με τη δικαστική απόφαση που έχει χορηγηθεί αναστολή εκτέλεσης των οφειλών του υποχρέου, έχει κριθεί ότι αναστέλλεται και η λήψη του συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου, δηλαδή της δέσμευσης του αποδεικτικού ενημερότητας για την μεταβίβαση ακινήτων ή ακινήτου του υποχρέου, κατ' αποδοχή σχετικού ισχυρισμού του υποχρέου, ή απορριπτομένου αντίθετου ισχυρισμού της Διοίκησης. Τότε ο Προϊστάμενος, σε συμμόρφωση προς τη συγκεκριμένη δικαστική απόφαση, κατ' άρθρο 1 του ν.3068/2002, οφείλει να μην ασκήσει την αρμοδιότητα αυτή και να χορηγήσει ΑΦΕ, έστω και αν η εναπομείνασα καθαρή αξία της ακίνητης περιουσίας του οφειλέτη δεν υπερκαλύπτει το ποσό της οφειλής. Ως εκ τούτου, θα πρέπει να ερευνάται σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση αν ο Προϊστάμενος μπορεί να ασκήσει την πιο πάνω αρμοδιότητα ή εάν οφείλει, σε συμμόρφωση προς τη δικαστική απόφαση, να απέχει. Επομένως, κατά το σημείο αυτό συντρέχει περίπτωση τροποποίησης των εγκυκλίων οδηγιών που δίδονται με την παράγραφο 10 της ΠΟΛ 1124/2014.

26. Κατά την ειδικότερη γνώμη της Προέδρου του Τμήματος Αικατερίνης Γρηγορίου, Αντιπροέδρου Ν.Σ.Κ., ενόψει του περιεχομένου των διατάξεων του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, στις οποίες παραπέμπει η διάταξη περί της οποίας το ερώτημα, γίνεται δεκτό ότι η εκ μέρους του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. άσκηση της αρμοδιότητας της παραγράφου 12 του άρθρου 46 του ν. 3220/2004 προϋποθέτει, επίσης, ότι το δικαστήριο δεν διέταξε άλλο μέτρο προς διασφάλιση του δημόσιου συμφέροντος, όπως κατάθεση εγγυητικής επιστολής, εγγραφή προσημείωσης υποθήκης, το οποίο, μάλιστα, εφόσον κρίνεται κατάλληλο και επαρκές, μπορεί να ζητηθεί από το δικαστήριο και με τις απόψεις επί της αιτήσεως αναστολής.

Απάντηση

27. Σύμφωνα με τα προεκτεθέντα, στο ερώτημα που υποβλήθηκε το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β΄) γνωμοδοτεί ομόφωνα ως εξής:

Η παράγραφος 12 του άρθρου 46 του ν.3220/2004, όπως συμπληρώθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 29 του ν.3296/2004, εξακολουθεί να ισχύει και παραπέμπει στις λοιπές προϋποθέσεις χορήγησης αποδεικτικού ενημερότητας επί μεταβίβασης ακινήτου ή σύστασης εμπραγμάτων δικαιωμάτων σε ακίνητο του υποχρέου, όπως αυτές κάθε φορά ισχύουν και εν προκειμένω όπως ορίζονται από την διάταξη του άρθρου 12 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) και τις διατάξεις των κατ' εξουσιοδότηση αυτού κανονιστικών αποφάσεων (ΠΟΛ). Ενόψει του περιεχομένου

των διατάξεων των άρθρων 200 έως 209, 227 και 228 του ν.2717/1999, στις οποίες η παράγραφος 12 του άρθρου 46 του ν.3220/2004 παραπέμπει, η Διοίκηση πρέπει να εξετάσει την έκδοση επικαιροποιημένων εγκυκλίων οδηγιών για την εφαρμογή της.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 07 Ιουνίου 2022

Η Πρόεδρος του Τμήματος

Η Εισηγήτρια

Αικατερίνη Γρηγορίου

Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ

Μαρία Μπασδέκη

Νομική Σύμβουλος του Κράτους