



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδότησης 97/2023

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Τμήμα Α1 Διακοπών

Συνεδρίαση της 19^{ης} Ιουλίου 2023

Σύνθεση:

Προεδρεύουσα : Δήμητρα Κεφάλα, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ., κωλυομένης της αρχαιότερης Αντιπρόεδρου Ν.Σ.Κ., Βασιλικής Πανταζή,

Μέλη : Αλέξανδρος Ροϊλός, Κωνσταντίνα Χριστοπούλου, Ευαγγελία Σκαλτσά, Αγγελική Καστανά, Σταύρος Σπυρόπουλος, Βασίλειος Κορκίζογλου, Μαρία Σπάσου, Αθανάσιος Θεοχάρης, Δημήτριος Κατωπόδης, Διονύσιος Κολοβός, Σταυρούλα Μπανάκου, Κωνσταντίνα Νασοπούλου, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγήτρια: Νικολέτα Παπαρούνη, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ. (γνώμη χωρίς ψήφο).

Αριθμός ερωτήματος : Το με αριθμό πρωτοκόλλου Δ.Ε.Ε. Ε 1102368 ΕΞ 2022/ 12-10-2022 έγγραφο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης, Διεύθυνση Εισπράξεων και Επιστροφών, Τμήμα Ε, υπογραφόμενο από τον Διοικητή της, όπως συμπληρώθηκε με το με αριθμό πρωτοκόλλου Δ.Ε.Ε. Ε 1001897 ΕΞ 2023/9-1-2023 έγγραφό της.

Περίληψη ερωτήματος: Ερωτάται εάν σε συμμόρφωση με τις με αριθμούς 2216/2019 και 2217/2019 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας:

1. η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών υποχρεούται να επαναβεβαιώσει τα ποσά που αντιστοιχούν σε ποσοστό 90% των οφειλών που είχαν αρχικώς βεβαιωθεί σε

βάρος της εταιρείας «ΑΧ. Α.Τ.Ε.» δυνάμει των επίδικων καταλογιστικών πράξεων και στη συνέχεια (μετά την ταμειακή βεβαίωσή τους) διαγραφεί (κατά ποσοστό 90%) σε εκτέλεση των όρων της από 28/11/2006 συμφωνίας, η οποία έχει επικυρωθεί με την με αριθμό 1217/2008 απόφαση του Εφετείου Αθηνών, 2. α. η ανωτέρω Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να μην εντάξει στη συμφωνία (και να μην προβεί σε διαγραφή κατά 90% αυτών) οφειλές που βεβαιώθηκαν σε βάρος της εταιρείας «ΑΧ. Α.Τ.Ε.» στις 22/1/2021 και στις 27/1/2021, δυνάμει σχετικών πράξεων προσδιορισμού φόρου, από ΦΠΑ και παρακρατούμενους φόρους, ποσού αθροιστικά 168.233,39 ευρώ, οι οποίες ανάγονται στις χρήσεις 2000, 2001 και 2002, ήτοι σε χρήσεις προγενέστερες του ισολογισμού της τελευταίας εταιρικής χρήσης πριν από τη σύναψη της συμφωνίας (31/12/2005) και της δικαστικής επικύρωσής της (29/2/2008) ή, αντίθετα, υποχρεούται να προβεί σε διαγραφή του 90% των οφειλών αυτών, σε εκτέλεση των όρων της συμφωνίας που έχει επικυρωθεί με την με αριθμό 1217/2008 απόφαση του Εφετείου Αθηνών,

β. η ανωτέρω Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να προβεί στην επαναβεβαίωση όλων των μέχρι σήμερα διαγραμμένων, κατά ποσοστό 90%, οφειλών της εταιρείας «ΑΧ. Α.Τ.Ε.» προς το Δημόσιο, οι οποίες έχουν βεβαιωθεί μετά την ημερομηνία δημοσίευσης της επικυρωτικής απόφασης, δυνάμει καταλογιστικών πράξεων που έχουν εκδοθεί μετά την ημερομηνία αυτή, αλλά ανάγονται σε χρήσεις πριν από αυτήν, και, σε καταφατική περίπτωση, ποια θα είναι η τύχη των χρεών, για τα οποία έχει παραγραφεί το δικαίωμα προς επαναβεβαίωση,

γ. εάν, σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο υπό στοιχείο α. ή στο υπό στοιχείο β. ερώτημα, πρέπει να θεωρηθούν ως μη αποσβεσθείσες οι οφειλές της εταιρείας από συμμετοχή σε κοινοπραξίες που έχουν βεβαιωθεί μετά την ημερομηνία δημοσίευσης της επικυρωτικής απόφασης, δυνάμει καταλογιστικών πράξεων που έχουν εκδοθεί μετά την ημερομηνία αυτή, αλλά ανάγονται σε χρήσεις πριν από αυτήν, ως προς τις οποίες, σύμφωνα με τα όσα κρίθηκαν με την με αριθμό 218/2018 γνωμοδότηση του Β΄ Τμήματος του ΝΣΚ (αναφορικά με την έκταση του δεδικασμένου των με αριθμούς 1674/2017 και 1675/2017 αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης), είναι εφαρμοστέος όρος της συμφωνίας περί συνολικής απόσβεσης οφειλών.

Στο πιο πάνω ερώτημα το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Α1 Διακοπών) γνωμοδότησε ως εξής:

Ιστορικό.

Στο έγγραφο της ερωτώσας υπηρεσίας, όπως αυτό συμπληρώθηκε με το έγγραφο με αριθμό πρωτοκόλλου Δ.Ε.Ε. Ε 1001897 ΕΞ 2023/9-1-2023 και στα στοιχεία του φακέλου που το συνοδεύουν, εκτίθεται το ακόλουθο πραγματικό :

1. Η εταιρεία με την επωνυμία «ΑΛ. Α.Τ.Ε.», η οποία μετονομάστηκε σε «ΑΧ. Α.Τ.Ε.» το 2015, με αντικείμενο εργασιών της την εκτέλεση ιδιωτικών και δημοσίων έργων και την εκμετάλλευση ακινήτων, υπήχθη σε καθεστώς ειδικής εκκαθάρισης του άρθρου 46 του ν. 1892/1990 με την με αριθμό 55/2006 οριστική απόφαση του Εφετείου Πειραιώς, με την οποία διορίστηκε εκκαθαρίστρια η Αγροτική Τράπεζα της Ελλάδος. Κατά τη διάρκεια της ειδικής εκκαθάρισης, προκειμένου να εξυγιανθεί και να διασωθεί η επιχείρηση, κατ' εφαρμογή του άρθρου 44 του ν. 1892/1990, καταρτίστηκε η από 28/11/2006 συμφωνία ρύθμισης χρεών μεταξύ της ανωτέρω και τρίτων πιστωτών της (Αγροτική Τράπεζα, Γενική Τράπεζα, Τράπεζα Κύπρου, Άλφα Τράπεζα κλπ.), η οποία επικυρώθηκε με την με αριθμό 1217/2008 απόφαση του Εφετείου Αθηνών, που δημοσιεύτηκε στις 29/2/2008. Στη συμφωνία αυτή, στην οποία δεν μετείχε το Ελληνικό Δημόσιο, ορίστηκαν τα εξής: «Οι οφειλές προς το Ελληνικό Δημόσιο, από κάθε αιτία και ενδεικτικά από φόρο προστιθέμενης αξίας, φόρο εισοδήματος, φόρο μεταβιβάσεως ακινήτων, φόρο ακινήτου περιουσίας, τέλος χαρτοσήμου, ΟΓΑ επί του χαρτοσήμου, έκτακτες εισφορές παντός είδους ...περιορίζονται στο 10% των βεβαιωθέντων ποσών και θα καταβληθούν σε δέκα (10) ετήσιες ισόποσες άτοκες δόσεις, της πρώτης δόσης καταβλητέας έναν χρόνο μετά την επικύρωση της συμφωνίας από το Εφετείο Αθήνας, της δεύτερης δύο χρόνια μετά την επικύρωση αυτή κ.ο.κ. Το υπόλοιπο 90% διαγράφεται. Στη ρύθμιση αυτή περιλαμβάνονται φόροι, προσαυξήσεις και πρόστιμα από κάθε αιτία και για κάθε λόγο, δηλαδή οριστικά βεβαιωθέντες και τυχόν μελλοντικά οριστικά βεβαιωθησόμενοι, μετά από έλεγχο ή από την έκδοση αμετάκλητων δικαστικών αποφάσεων επί ασκηθεισών ή ασκηθησόμενων προσφυγών, των οποίων η γενεσιουργός αιτία τοποθετείται χρονικά πριν από την επικύρωση της παρούσης από το αρμόδιο Εφετείο» (βλ. όρο 3.3.2.δ.2 της συμφωνίας)... Στη ρύθμιση της παρούσας συμφωνίας υπάγονται κατά τις διατάξεις του άρθρου 44 του ν.1892/1990, όλες οι οφειλές της Επιχείρησης προς τους πάσης φύσεως πιστωτές της, περιλαμβανομένου

του Δημοσίου ...και όλων των λοιπών μη συμβαλλομένων πιστωτών, είτε αυτές εμφανίζονται είτε δεν εμφανίζονται στους συνημμένους Πίνακες/Καταστάσεις (Παράρτημα ΙΙ) κατά την 31.12.2005 και όπως οι οφειλές αυτές θα έχουν διαμορφωθεί στο μέλλον και εφόσον προέρχονται από τις δραστηριότητες της Επιχείρησης μέχρι τη δημοσίευση της αποφάσεως του Εφετείου Αθηνών που θα επικυρώνει την παρούσα συμφωνία (βλ. όρο 3.3.2.δ.4 παρ. 3 της συμφωνίας). Στην ως άνω ρύθμιση υπάγονται και απαιτήσεις, υφιστάμενες ή μέλλουσες, που δεν είχαν ακόμη βεβαιωθεί από φορολογικές, τελωνειακές κ.λ.π. αρχές και ως εκ τούτου δεν εμφανίζονται εις τα βιβλία της Επιχείρησης, ως και απαιτήσεις, υφιστάμενες ή μέλλουσες, που δεν έχουν ασκηθεί με οποιοδήποτε νόμιμο τρόπο, και ως εκ τούτου δεν εμφανίζονται στα βιβλία της Επιχείρησης, οποτεδήποτε και οπωσδήποτε ήθελε ανακύψουν ή εμφανιστούν στο μέλλον και εφόσον προέρχονται από τις δραστηριότητες της Επιχείρησης μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσής της αποφάσεως του Εφετείου (βλ. όρο 3.3.2.δ.4 παρ. 4 της συμφωνίας). Όλες οι ως άνω απαιτήσεις, με εξαίρεση το μέρος τους που εξοφλείται κατά τους όρους του παρόντος, αποσβέννυνται και διαγράφονται, η απόσβεση δε αυτή δεσμεύει και τους μη συμβαλλόμενους πιστωτές, συμπεριλαμβανομένου του Δημοσίου.... δεδομένου ότι έχει ικανοποιηθεί και η πρόβλεψη του άρθρου 4 παρ. 1 του ν. 2556/1997 (βλ. όρο 3.3.2.δ.4 παρ. 5 της συμφωνίας)Οι παραπάνω ρυθμίσεις ισχύουν απαρέγκλιτα και για τις απαιτήσεις κατά της Επιχείρησης από την εκτέλεση των έργων που κατασκεύασε, όπως επίσης και από τη συμμετοχή της σε Κοινοπραξίες, είτε πρόκειται για απαιτήσεις της Κοινοπραξίας κατά της Επιχείρησης, είτε για απαιτήσεις των λοιπών μελών κατά της Επιχείρησης, είτε για απαιτήσεις τρίτων (συμπεριλαμβανομένου και του Δημοσίου) κατά της Επιχείρησης, λόγω της ιδιότητάς της ως μέλους της Κοινοπραξίας. Και οι απαιτήσεις αυτές δηλαδή αποσβέννυνται και διαγράφονται στο σύνολό τους» (βλ. όρο 3.3.2.δ.4 παρ. 8 της συμφωνίας).

2. Μετά από ερωτήματα της Διοίκησης για την ερμηνεία και εφαρμογή των ανωτέρω όρων της συμφωνίας, εκδόθηκαν οι με αριθμούς 121/2009 και 382/2013 γνωμοδοτήσεις του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, οι οποίες έγιναν δεκτές αρμοδίως από τον Υπουργό των Οικονομικών και τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, αντίστοιχα. Σύμφωνα με την πρώτη γνωμοδότηση, η επικυρωθείσα συμφωνία καταλαμβάνει κάθε ταμειακώς

βεβαιωμένη απαίτηση του Δημοσίου κατά της εταιρείας, η οποία προκύπτει είτε από την αυτοτελή επιχειρηματική δραστηριότητά της είτε από την συμμετοχή της σε κοινοπραξίες είτε ως διαδόχου της συγχωνευθείσας ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία « Δ. Α.Τ.Ε.» (στην οποία αφορούσε το ερώτημα), καθώς και τις μη εισέτι ταμειακώς βεβαιωμένες απαιτήσεις, με κριτήριο την γέννηση της απαιτήσεως σε χρόνο προ της δικαστικής επικυρώσεως της συμφωνίας. Με την δεύτερη γνωμοδότηση δόθηκε η απάντηση ότι και για τις οφειλές της εταιρίας από τη συμμετοχή της σε κοινοπραξίες εφαρμόζεται ο όρος 3.3.2.δ.2 της συμφωνίας, που προβλέπει περιορισμό του χρέους σε ποσοστό 10%, το οποίο καταβάλλεται με τον προβλεπόμενο στη συμφωνία τρόπο και διαγραφή του λοιπού 90%, διότι ο όρος αυτός ρυθμίζει τον τρόπο εξόφλησης των χρεών της εταιρίας προς το Δημόσιο από κάθε αιτία και όχι η όγδοη παράγραφος του όρου 3.3.2.δ.4, που αφορά στις οφειλές της εταιρίας προς τους άλλους πιστωτές της για χρέη από τη συμμετοχή της σε κοινοπραξίες και προβλέπει τη διαγραφή των χρεών αυτών στο σύνολό τους.

3. Ακολούθως, επί ερωτήματος της Διοίκησης αναφορικά με την έκταση του δεδουλευμένου αμετάκλητης δικαστικής απόφασης επί όρου της ανωτέρω συμφωνίας με την με αριθμό 218/2018 γνωμοδότηση, που επίσης έγινε δεκτή από τον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και κοινοποιήθηκε με την Ε. 2015/17-1-2019 εγκύκλιό του, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β'), γνωμοδότησε κατά πλειοψηφία τα εξής: 1) παράγει δεδουλευμένο για τις οφειλές της εταιρείας «ΑΧ. Α.Τ.Ε.» που προέρχονται από τη συμμετοχή της σε οποιαδήποτε κοινοπραξία και εμπίπτουν χρονικά στο πεδίο εφαρμογής της μεταξύ αυτής και των πιστωτών της καταρτισθείσας στις 28.11.2006 συμφωνίας του άρθρου 44 του ν.1892/1990, η οποία επικυρώθηκε με την με αριθμό 1217/2008 απόφαση του Εφετείου Αθηνών, η δικαστική κρίση που διατυπώθηκε με τις αμετάκλητες με αριθμούς 1674/2017 και 1675/2017 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, με διαδίκους την εταιρεία και το Ελληνικό Δημόσιο, ότι ο όρος 3.3.2.δ.4 (παρ. όγδοη) της συμφωνίας είναι εφαρμοστέος ως ειδικότερος έναντι του όρου 3.3.2.δ.2 αυτής, με αποτέλεσμα να αναγνωρισθεί από το δικαστήριο ότι οι απαιτήσεις του Ελληνικού Δημοσίου κατά της εταιρείας από τη συμμετοχή της στην Κοινοπραξία «Α.Ε.-Α.Τ.Ε.-Α.Τ.Ε.Β.Ε.» έχουν αποσβεστεί στο σύνολό τους και να διαταχθεί η επιστροφή των καταβληθέντων, σε εφαρμογή του όρου

3.3.2.δ.2 της συμφωνίας , χρηματικών ποσών στην εταιρεία, ως αχρεωστήτως εισπραχθέντων από το Ελληνικό Δημόσιο. 2) Ως εκ τούτου, οφείλει η Φορολογική Διοίκηση να εφαρμόζει στο εξής τον όρο 3.3.2.δ.4 και όχι τον όρο 3.3.2.δ.2 της συμφωνίας για τις οφειλές της εταιρείας προς το Δημόσιο από τη συμμετοχή της σε οποιαδήποτε κοινοπραξία. 3) Γεννάται υποχρέωση επιστροφής όποιων ποσών έχουν, κατ' εφαρμογή του όρου 3.3.2.δ.2 της συμφωνίας, καταβληθεί από την εταιρία, σύμφωνα με τη με αριθμό 382/2013 γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ., καθώς και εκείνων, για τα οποία δεν έχει ασκηθεί προσφυγή, υπό την προϋπόθεση, όμως, ότι οι σχετικές απαιτήσεις της εταιρίας δεν έχουν υποπέσει σε παραγραφή.

4. Η εταιρεία «ΑΧ. Α.Τ.Ε.» άσκησε ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών τις με αριθ. καταχ. ΠΡΦ1248/29-09-2014 και ΠΡΦ1250/29-09-2014 προσφυγές της κατά του Ελληνικού Δημοσίου, με αίτημα την ακύρωση της τεκμαιρόμενης απόρριψης από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών των με αριθ. 30361/2-6-2014 (δύο) ενδικοφανών προσφυγών της κατά του με αριθ. 164/5-8-2011 οριστικού φύλλου ελέγχου μεγάλης ακίνητης περιουσίας του Προϊσταμένου του Διαπεριφερειακού Ελεγκτικού Κέντρου (ΔΕΚ) Αθηνών, με το οποίο καταλογίστηκε εις βάρος της εταιρείας κύριος φόρος μεγάλης ακίνητης περιουσίας για τα ακίνητα που της ανήκαν κατά την 1η Ιανουαρίου 2005 ποσού 40.729,77 ευρώ και πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 48.875,73 ευρώ και κατά του με αριθ. 1896/5-8-2011 οριστικού φύλλου ελέγχου φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 του ίδιου Προϊσταμένου για την ίδια χρήση και στο πλαίσιο του ίδιου φορολογικού ελέγχου, με το οποίο καταλογίστηκε σε βάρος της διαφορά κυρίου φόρου ποσού 332.529,81 ευρώ και πρόσθετος φόρος λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης ποσού 399.035,77 ευρώ. Οι ανωτέρω προσφυγές αφορούσαν δηλαδή καταλογιστικές πράξεις που είχαν εκδοθεί σε βάρος της εταιρείας σε χρόνο μεταγενέστερο της δημοσίευσης της επικυρωτικής απόφασης 1217/2008, αλλά αφορούσαν χρήσεις πριν από την ανωτέρω ημερομηνία.

5. Με τις με αριθμούς 3740/2018 και 3742/2018 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών έγιναν μερικώς δεκτές οι ανωτέρω προσφυγές της εταιρείας. Με την με αριθμό 3740/2018 απόφαση μεταξύ άλλων τροποποιήθηκε η τεκμαιρόμενη απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής της ανωτέρω εταιρείας κατά του με αριθ. 164/5-8-2011 φύλλου ελέγχου κατά το κεφάλαιο που αφορά

την επιβολή σε βάρος της πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν.2523/1997, της επιβλήθηκε το οριζόμενο στην απόφαση πρόστιμο και διατάχθηκε η νέα εκκαθάριση του οφειλόμενου πρόσθετου φόρου και η επιστροφή του τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού. Ακολουθώντας, με την με αριθμό 3742/2018 απόφαση μεταξύ άλλων τροποποιήθηκε η τεκμαιρόμενη απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής της ανωτέρω εταιρείας κατά του με αριθ. 1896/5-8-2011 φύλλου ελέγχου φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2006, κατά το μέρος που αφορά τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών της από την εκτέλεση τεχνικών έργων για το εν λόγω οικονομικό έτος, και ως προς το κεφάλαιο που αφορά την επιβολή σε βάρος της πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν.2523/1997, διατάχθηκε νέος προσδιορισμός των καθαρών κερδών, της επιβλήθηκε το οριζόμενο στην απόφαση πρόστιμο και διατάχθηκε η νέα εκκαθάριση του οφειλόμενου φόρου και η επιστροφή του τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού. Ειδικότερα, με τις εν λόγω αποφάσεις απορρίφθηκε, μεταξύ άλλων, ο λόγος ακύρωσης που είχε προβληθεί από την εταιρεία, ότι οι καταλογισθέντες με τα προσβαλλόμενα φύλλα ελέγχου φόροι ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής της δικαστικά επικυρωθείσας συμφωνίας του άρθρου 44 ν. 1892/1990 λόγω της αναγωγής τους σε χρόνο πριν από τη δημοσίευση της επικυρωτικής απόφασης και ότι έπρεπε, για τον λόγο αυτό, να βεβαιωθεί μόνο το ποσοστό 10% του συνολικού καταλογισθέντος ποσού σε εκτέλεση των υπό στοιχεία 3.3.2.δ.2 και 3.3.2.δ.4 όρων της συμφωνίας. Η απόρριψη του ανωτέρω λόγου ακύρωσης ως αβάσιμου έγινε με το σκεπτικό ότι « οι ένδικες φορολογικές επιβαρύνσεις αφορούσαν μεν χρήσεις προηγούμενες της δημοσίευσης της επικυρωτικής απόφασης (στις 29-2-2008), οι απαιτήσεις όμως του Ελληνικού Δημοσίου για την είσπραξή τους γεννήθηκαν κατόπιν φορολογικού ελέγχου που έλαβε χώρα μετά την επικύρωση της συμφωνίας των πιστωτών της εταιρείας για τη ρύθμιση των οφειλών της, και επομένως από την συμφωνία δεν καταλαμβάνονται οι ένδικες απαιτήσεις, το δε Ελληνικό Δημόσιο, το οποίο δεν είχε συμμετάσχει στην συμφωνία, δεν δεσμεύεται από τη σχετική ρύθμιση».

6. Στη συνέχεια, το Συμβούλιο της Επικρατείας, με τις με αριθμούς 2216/2019 και 2217/2019 αποφάσεις του, απέρριψε τις αιτήσεις αναίρεσης των ανωτέρω αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών που είχαν ασκηθεί από την εταιρεία. Επίσης, με την με αριθμό 2217/2019 απόφασή του, απορρίφθηκε ως

απαράδεκτη και η αίτηση αναίρεσης που είχε ασκηθεί από το Δημόσιο κατά της με αριθμό 3742/2018 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

Ειδικότερα αναφορικά με τον προβληθέντα από την εταιρεία λόγο αναίρεσης, ως προς την εσφαλμένη ερμηνεία από το Διοικητικό Εφετείο του άρθρου 44 του ν. 1892/1990, το Συμβούλιο της Επικρατείας επικύρωσε την ερμηνεία που δόθηκε από το Διοικητικό Εφετείο και έκρινε ότι οι απαιτήσεις του Δημοσίου που, ως εκ του χρόνου εκδόσεως του ενδίκου φύλλου ελέγχου, δεν περιλαμβάνονταν στα τηρούμενα από την επιχείρηση βιβλία και τον ισολογισμό της τελευταίας πριν από τη σχετική συμφωνία εταιρικής χρήσης, δεν καταλαμβάνονταν από την επικυρωθείσα με την με αριθμό 1217/2008 απόφαση του Εφετείου Αθηνών, από 28/11/2006 σύμβαση ρύθμισης χρεών, ανεξαρτήτως του χρόνου στον οποίο οι εν λόγω απαιτήσεις ανάγονταν. Κατέληξε ειδικότερα στην κρίση ότι : «..... πιστωτές των οποίων οι απαιτήσεις δεν εμφανίζονται στα βιβλία, καθώς και στον τελευταίο πριν τη συμφωνία ισολογισμό της επιχείρησης και οι οποίοι, συνεπώς, δεν μπορούσαν (ούτε) να συντρέξουν σε αυτήν, οι δε απαιτήσεις τους δεν ήταν κατά νόμο ληπτέες υπόψη για τη διαμόρφωση των απαιτούμενων πλειοψηφιών για τη δέσμευση και των μη συμβαλλόμενων πλειοψηφιών για τη δέσμευση και των μη συμβαλλόμενων πιστωτών, δεν δεσμεύονται από τη συμφωνία αυτή, ακόμη και εάν η τελευταία, παρά τα ανωτέρω, περιέχει ρητό περί του αντιθέτου όρο, με συνέπεια η, βάσει του όρου αυτού, ρύθμιση ή ο περιορισμός των ανωτέρω απαιτήσεων να μην μπορεί να αντιταχθεί κατά των εν λόγω δικαιούχων, παρά μόνον εφόσον αυτοί, στο πλαίσιο της γενικής αρχής της ελευθερίας των συμβάσεων (ΑΚ 361) όχι απλώς συνέπραξαν στην κατάρτιση της συμφωνίας (κατά την οποία ενδέχεται άλλωστε να μειωθήσαν), αλλά αποδέχθηκαν τη ρύθμιση ή τον περιορισμό των απαιτήσεών τους. Κατά τον ίδιο τρόπο δεν δεσμεύεται από την ανωτέρω συμφωνία ούτε το Δημόσιο -το σύνολο της δράσεως του οποίου, άλλωστε, διέπεται από την απορρέουσα από το Σύνταγμα (βλ. άρθρα 26 παρ. 1 και 2 και 50) αρχή νομιμότητας και τις σχέσεις του οποίου με τους διοικουμένους δεν έχει εφαρμογή η προαναφερθείσα αρχή της ελευθερίας των συμβάσεων (πρβλ. ΣΤΕ 1208/2011)- για τις απαιτήσεις του κατά της επιχείρησης σχετικά με την καταβολή φόρων, προστίμων κ.λ.π., οι οποίοι επιβάλλονται σε βάρος της με καταλογιστικές πράξεις εκδιδόμενες μετά τον κρίσιμο χρόνο σύναξης του τελευταίου πριν τη σύναψη της συμφωνίας ισολογισμού, έστω και εάν οι εν λόγω

απαιτήσεις ανάγονται, ενδεχομένως, σε χρήσεις προ τη σύναψης της συμφωνίας και της επικύρωσής της από το πολιτικό εφετείο» (βλ. σκέψεις 10 της με αριθμό 2216/2019 απόφασης και 12 της με αριθμό 2217/2019 απόφασης).

Ο σχετικός λόγος αναίρεσης περί της έλλειψης εξουσίας του δικάσαντος διοικητικού εφετείου να αποφανθεί περί της νομιμότητας των όρων που περιέχονται σε συμφωνία του άρθρου 44 του ν. 1892/1990, απορρίφθηκε ως απαράδεκτος κάνοντας δεκτό το Δικαστήριο ότι «ερείδεται στην εσφαλμένη αντίληψη, ότι η προσβαλλόμενη απόφαση περιέχει κρίση περί της νομιμότητας των όρων της από 28/11/2006 σύμβασης ρύθμισης χρεών, ενώ τέτοια κρίση δεν υφίσταται στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, η οποία περιορίσθηκε στο ζήτημα της έννοιας της διάταξης του άρθρου 44 παρ. 1 του ν. 1892/1990 αναφορικά με τον κύκλο των δεσμευομένων από τη συμφωνία (και μη συμβληθέντων) προσώπων και, συνεπώς, ουδεμία σκέψη (ρητή ή εμμέσως συναγόμενη) περιέχει σχετικά με την παρ. 2 του άρθρου 5 του ΚΔΔ. Ως εκ τούτου το ως άνω νομικό ζήτημα ... δεν είναι κρίσιμο για την επίλυση της παρούσας διαφοράς..» (βλ. σκέψεις 12 της με αριθμό 2216/2019 απόφασης και 14 της με αριθμό 2217/2019 απόφασης).

Ο δε σχετικός λόγος αναφορικά με την αντίθεση των αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών με τελεσίδικες δικαστικές αποφάσεις σε αντίστοιχες υποθέσεις της (όπως οι υπ' αριθ. 1674/2017 και 1675/2017 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης που αφορούν την εφαρμογή της συμφωνίας ως προς τις οφειλές της εταιρείας από συμμετοχή της σε κοινοπραξία), με επίκληση της περ. ε' της παρ. 1 του άρθρου του π.δ. 18/1989 κρίθηκε απορριπτέος ως αβάσιμος, με την αιτιολογία ότι οι αποφάσεις που επικαλέστηκε η αναιρεσείουσα δεν αφορούσαν στην ένδικη υπόθεση, ώστε να τεθεί ζήτημα εφαρμογής της ως άνω διάταξης (βλ. σκέψεις 13 της με αριθμό 2216/2019 απόφασης και 15 της με αριθμό 2217/2019 απόφασης).

7. Η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, κατ' εφαρμογή των προαναφερθέντων ρητών όρων (βλ. ανωτέρω με αριθ. 1) της επικυρωμένης με την με αριθμό 1217/2008 απόφαση του Εφετείου Αθηνών συμφωνίας και λαμβάνοντας επιπλέον υπ' όψιν τις προαναφερθείσες γνωμοδοτήσεις του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, ενέταξε στο πεδίο εφαρμογής της υπό εξέταση συμφωνίας το σύνολο των απαιτήσεων του Δημοσίου κατά της επιχείρησης «ΑΧ. Α.Τ.Ε.» που

ανάγονται σε χρόνο πριν από τη δημοσίευση της με αριθμό 1217/2008 απόφασης του Εφετείου Αθηνών και, σε εκτέλεση των σχετικών όρων αυτής, προέβη στη διαγραφή του 90% των οφειλών της επιχείρησης προς το Ελληνικό Δημόσιο, για τις οποίες οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου είχαν εκδοθεί μετά τη δημοσίευση της επικυρωτικής απόφασης, αλλά ανάγονταν σε χρήσεις πριν από την ανωτέρω ημερομηνία (29/2/2008), συμπεριλαμβανομένων των οφειλών που, ως εκ του χρόνου εκδόσεως των σχετικών πράξεων, δεν περιλαμβάνονταν στα τηρούμενα από την επιχείρηση βιβλία και τον ισολογισμό της τελευταίας πριν από τη σχετική συμφωνία εταιρικής χρήσης. Μεταξύ των οφειλών της επιχείρησης που είχαν διαγραφεί κατά το προβλεπόμενο στη συμφωνία ποσοστό και σε εκτέλεση των όρων αυτής ήταν και οι οφειλές που βεβαιώθηκαν δυνάμει των με αριθ. 164/5-8-2011 και 1896/5-8-2011 οριστικών φύλλων ελέγχου, ως προς τα οποία ασκήθηκαν οι ανωτέρω προσφυγές της εταιρείας.

8. Μετά την έκδοση των με αριθμούς 2216/2217 και 2217/2019 αποφάσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας, η εταιρεία «ΑΧ. Α.Τ.Ε.» υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών την με αριθ. 31231/2-9-2020 αίτησή της, με την οποία της ζήτησε να μην προβεί στην επαναβεβαίωση του υπολειπόμενου 90% της οφειλής που βεβαιώθηκε με τα με αριθ. 1869/5-8-2011 και 164/5-8-2011 φύλλα ελέγχου λόγω απόσβεσης της σχετικής οφειλής, στο πλαίσιο εκτέλεσης των όρων της κατά το άρθρο 44 του ν. 1892/1990 συναφθείσας σύμβασης και της επικυρωτικής αυτής απόφασης. Η εταιρεία επανέλαβε τους ισχυρισμούς της που είχαν προβληθεί και στο Συμβούλιο της Επικρατείας, μεταξύ των οποίων, ότι τα διοικητικά δικαστήρια δεν δύνανται να κρίνουν επί της νομιμότητας ή μη των όρων της συμφωνίας πιστωτών, ότι το Συμβούλιο της Επικρατείας με τις με αριθμούς 2216/2019 και 2217/2019 αποφάσεις του περιορίστηκε σε μία γενική κρίση περί του άρθρου 44 του ν. 1892/1990 και ότι ορθώς η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών προέβη σε περιορισμό της οφειλής που βεβαιώθηκε με τα με αριθ. 1896/5-8-2011 και 164/5-8-2011 φύλλα ελέγχου, δεσμευόμενη από το δεδικασμένο της με αριθμό 1217/2008 απόφασης του Εφετείου Αθηνών, που επικύρωσε τη συμφωνία των πιστωτών.

9. Η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών εξέδωσε την με αριθ. 31231/14-10-2020 απορριπτική απάντηση επί της αίτησης της εταιρείας, με το σκεπτικό ότι αφενός μεν κρίθηκε πως οι ένδικες απαιτήσεις του Δημοσίου που δεν περιλαμβάνονταν

στα τηρούμενα από την επιχείρηση βιβλία και στον ισολογισμό της τελευταίας πριν από την συμφωνία εταιρικής χρήσης δεν καταλαμβάνονται από την από 28/11/2006 σύμβαση ρύθμισης χρεών που επικυρώθηκε με την με αριθμό 1217/2008 απόφαση του Εφετείου Αθηνών, αφετέρου ότι στην ελληνική έννομη τάξη δεν προβλέπεται κάποιο ένδικο μέσο για την προσβολή των αποφάσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας ούτε από διάταξη νόμου προβλέπεται ανασταλτικό αποτέλεσμα των αποφάσεων αυτών.

10. Ακολουθώντας με το με αριθ. 20512/14-9-2021 έγγραφό της η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών έθεσε ερωτήματα στην ερωτώσα υπηρεσία αναφορικά με το περιεχόμενο και την έκταση του δεδικασμένου των υπό κρίση αποφάσεων του ΣΤΕ για τις επίδικες οφειλές και έτερα ζητήματα, ως συνδεδόμενα με την έκταση του δεδικασμένου και της δεσμευτικής ισχύος των ανωτέρω δικαστικών αποφάσεων για το Δημόσιο. Το ανωτέρω έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών διαβιβάστηκε με το με αριθ. Δ.ΕΙΣΠΡ. Ε 1080130 ΕΞ/21-9-2021 έγγραφο της ερωτώσας υπηρεσίας στη Διεύθυνση Ελέγχων, κατά τον λόγο αρμοδιότητάς της επιστράφηκε όμως στην ερωτώσα υπηρεσία από την ανωτέρω Διεύθυνση. Ακολούθησε δε στις 3-12-2021 η διαβίβαση από τη Διεύθυνση Ελέγχων στην ερωτώσα υπηρεσία του από 11-10-2021 ενημερωτικού υπομνήματος της ανωτέρω εταιρείας, με το οποίο η εταιρεία επαναλαμβάνει τους ανωτέρω ισχυρισμούς της καταλήγοντας στο ότι η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών οφείλει να εφαρμόζει τη συμφωνία πιστωτών και τους όρους αυτής, όπως επικυρώθηκε με την με αριθμό 1217/2008 απόφαση του Εφετείου Αθηνών.

11. Εξάλλου η εταιρεία «ΑΧ. Α.Τ.Ε.» υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Ζ Θεσσαλονίκης (στην αρμοδιότητα της οποίας υπάγεται η κοινοπραξία «Θ. Ε. - Α. Α.Τ.Ε. - Κ. Μ. Α.Τ.Ε.Β.Ε.») αίτημα επιστροφής, ως αχρεωστήτως καταβληθέντων, ποσών ύψους 27.527,32 ευρώ, τα οποία αντιστοιχούσαν στο 10% οφειλών της κοινοπραξίας και τα οποία η Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης είχε εισπράξει σε εκτέλεση του με αριθ. 3.3.2.δ.2 όρου της συμφωνίας πριν από την έκδοση της ανωτέρω με αριθμό 218/2018 γνωμοδότησης, επικαλούμενη ότι, σύμφωνα με όσα κρίθηκαν με αυτήν, απαιτήσεις του Δημοσίου έναντι της εταιρείας λόγω της συμμετοχής της σε Κοινοπραξίας, αποσβέννυνται και διαγράφονται στο σύνολό τους και όχι μόνο κατά ποσοστό 90%. Η ικανοποίηση του ανωτέρω αιτήματος επιστροφής αναβλήθηκε λόγω εκκρεμοδικίας, το εν λόγω αίτημα επανυποβλήθηκε όμως από την εταιρεία στη Δ.Ο.Υ. μετά την απόρριψη της

δικαστικής προσφυγής της εταιρείας ως απαράδεκτης, για τυπικούς λόγους (έλλειψη νομιμοποίησης του πληρεξουσίου της προσφεύγουσας εταιρείας). Ακολούθως, η Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, με το με αριθ. 5281/01-02-2022 έγγραφό της, το οποίο διαβιβάστηκε στην ερωτώσα υπηρεσία από τη Διεύθυνση Ελέγχων με το με αριθ. ΔΕΛ Η 122180 ΕΞ 2022 ΕΜΠ/14-3-2022 έγγραφό της, έθεσε το ερώτημα αν είναι δυνατή η επιστροφή του ανωτέρω ποσού στην αιτούσα εταιρεία λόγω λήξης της εκκρεμοδικίας. Όπως προκύπτει από το με αριθ. εισερχομένου 1031533/13-4-2022 μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ, με το οποίο παρασχέθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με τις οφειλές της κοινοπραξίας στις οποίες είχε πιστωθεί το καταβληθέν από την εταιρεία ποσό των 27.527,32 ευρώ, οι ανωτέρω οφειλές, με εξαίρεση την προερχόμενη από το με αριθ. 26/2004 φύλλο ελέγχου του ΔΕΚ Θεσσαλονίκης, προέρχονταν από καταλογιστικές πράξεις που είχαν εκδοθεί μετά τη δημοσίευση της με αριθμό 1217/2008 επικυρωτικής απόφασης του Εφετείου Αθηνών (με αριθ. 313/2009 και 352/2009 φύλλα ελέγχου του ΔΕΚ Θεσσαλονίκης).

12. Στη συνέχεια η ερωτώσα υπηρεσία υπέβαλε το κρίσιμο ερώτημα στο Ειδικό Νομικό Γραφείο Δημοσίων Εσόδων Τμ.Β΄ στην Α.Α.Δ.Ε. , σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 4831/2021 σε συνδυασμό με το άρθρο 7 αυτού (πρακτικό τηρητέας πορείας) προκειμένου να εξασφαλιστεί η συμμόρφωση της Διοίκησης στις με αριθμούς 2216/2019 και 2217/2019 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας. Ακολούθως, σε απάντηση του με αριθ. 228B-4891/ΕΡ4151.22/1-11-2022 εγγράφου του παραπάνω Γραφείου, με το οποίο ζητήθηκε η συμπλήρωση του ερωτήματος, με το με αριθ. Δ.Ε.Ε. Ε 1001897 ΕΞ 2023/9-1-2023 έγγραφο της ερωτώσας υπηρεσίας διαβιβάστηκε το με αριθ. 28744/9-1-2023 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, σύμφωνα με το οποίο η εταιρεία «ΑΧ. Α.Τ.Ε.» δεν προέβη σε ενέργειες προσβολής της παραπάνω απορριπτικής απόφασης και η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών δεν προέβη σε επαναβεβαίωση των διαγραφέντων κατά 90% επίδικων χρεών. Κατά λόγο αρμοδιότητας της ερωτώσας υπηρεσίας απαντήθηκε ότι δεν είναι δυνατή η διατύπωση απόψεων επί των ερωτημάτων που τέθηκαν, καθώς αυτά αφορούν την έκταση του δεδουλευμένου δικαστικών αποφάσεων, επομένως άπτονται ζητημάτων κυρίως δικονομικής φύσης. Ήδη η εταιρεία με το από 10-07-2023

συμπληρωματικό υπόμνημά της προς το Τμήμα Διακοπών (Α1) του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους επανέφερε τα παραπάνω αιτήματα και ισχυρισμούς.

Νομοθετικό πλαίσιο

13. Με το **άρθρο 95 παρ. 5 του ισχύοντος Συντάγματος** ορίζεται ότι: «*Η διοίκηση έχει υποχρέωση να συμμορφώνεται προς τις δικαστικές αποφάσεις...Νόμος ορίζει τα αναγκαία μέτρα για τη διασφάλιση της συμμόρφωσης της διοίκησης*».

14. Με το **άρθρο 1 του ν. 3068/2002 «Συμμόρφωση της Διοίκησης προς τις δικαστικές αποφάσεις κ.λ.π.» (Α΄ 274)** ορίζεται ότι: «*Το Δημόσιο, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης και τα λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου έχουν υποχρέωση να συμμορφώνονται χωρίς καθυστέρηση προς τις δικαστικές αποφάσεις και να προβαίνουν σε όλες τις ενέργειες που επιβάλλονται για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής και για την εκτέλεση των αποφάσεων. Δικαστικές αποφάσεις κατά την έννοια του προηγούμενου εδαφίου είναι όλες οι αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων που παράγουν υποχρέωση συμμόρφωσης ή είναι εκτελεστές κατά τις οικείες δικονομικές διατάξεις και τους όρους που κάθε απόφαση τάσσει...*».

15. Με το **άρθρο 50 παρ. 4 και παρ. 5 του π.δ.18/89 «Κωδικοποίηση διατάξεων νόμων για το Συμβούλιο της Επικρατείας» (Α΄8)** ορίζεται ότι:
παρ. 4 «*...Οι διοικητικές αρχές, σε εκτέλεση της υποχρέωσής τους κατά το άρθρο 95 παρ. 5 του Συντάγματος, πρέπει να συμμορφώνονται ανάλογα με κάθε περίπτωση, με θετική ενέργεια προς το περιεχόμενο της απόφασης του Συμβουλίου, ή να απέχουν από κάθε ενέργεια που είναι αντίθετη προς όσα κρίθηκαν από αυτό. Ο παραβάτης, εκτός από τη δίωξη κατά το άρθρο 259 του Ποινικού Κώδικα, υπέχει και προσωπική ευθύνη για αποζημίωση*».

παρ. 5 «*Οι αποφάσεις της Ολομελείας, ακυρωτικές και απορριπτικές, καθώς και των Τμημάτων, αποτελούν μεταξύ των διαδίκων δεδικασμένο που ισχύει και σε κάθε υπόθεση ή διαφορά ενώπιον δικαστικής ή άλλης αρχής, κατά την οποία προέχει το διοικητικής φύσεως ζήτημα που κρίθηκε από το Συμβούλιο*».

16. Με τα **άρθρα 5 παρ. 1, 197 και 198 παρ. 1 του ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» (Α΄ 97)** ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 5 παρ. 1 «*Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις άλλων διοικητικών δικαστηρίων, κατά το μέρος που αυτές αποτελούν δεδικασμένο, σύμφωνα με όσα ορίζουν οι σχετικές διατάξεις*».

Άρθρο 197 «1. Δεδικασμένο δημιουργείται από τις τελεσίδικες και τις ανέκκλητες αποφάσεις, εφόσον οι τελευταίες δεν υπόκεινται σε ανακοπή ερημοδικίας, ως προς το, ουσιαστικό ή δικονομικό, διοικητικής φύσης ζήτημα που με αυτές κρίθηκε, εφόσον τούτο τελεί σε άμεση και αναγκαία συνάρτηση προς το συμπέρασμα που με τις ίδιες έγινε δεκτό. Δεδικασμένο δημιουργείται, επίσης, και όταν το, κατά την προηγούμενη περίοδο ζήτημα, κρίθηκε παρεμπιπτόντως, αν το δικαστήριο ήταν καθ' ύλην αρμόδιο να το κρίνει, και εφόσον η απόφασή του γι' αυτό ήταν αναγκαία προκειμένου τούτο να αποφανθεί για το κύριο ζήτημα. 2...3. Το αναφερόμενο στις προηγούμενες παραγράφους δεδικασμένο ισχύει υπέρ και κατά εκείνων που διατέλεσαν διάδικοι, καθώς και αυτών που έγιναν, κατά τη διάρκεια της δίκης ή μετά το πέρας της, καθολικοί ή ειδικοί διάδοχοί τους, εκτείνεται δε και σε εκείνους από τους οποίους, σύμφωνα με το νόμο, μπορεί να αξιωθεί η εκπλήρωση της σχετικής υποχρέωσης...».

Άρθρο 198 παρ. 1 «Οι διοικητικές αρχές οφείλουν, με θετικές ενέργειες ή με αποχή από κάθε αντίθετη ενέργεια, να συμμορφώνονται προς το περιεχόμενο των αποφάσεων οι οποίες εκδίδονται για διαφορές που άγονται προς επίλυση με άσκηση προσφυγής...».

17. Με το άρθρο 9 παρ. 6 του ν. 4831/2021 «Οργανισμός Νομικού Συμβουλίου του Κράτους και κατάσταση των λειτουργών και των υπαλλήλων του και άλλες διατάξεις (Α' 170) ορίζεται ότι: «Η γνωμοδότηση, μετά την υπογραφή της, σύμφωνα με την παρ. 2, διαβιβάζεται στο αρμόδιο για την αποδοχή της όργανο. Η αποδοχή ή μη της γνωμοδότησης διατυπώνεται ρητά στο σώμα του αντιτύπου της, με επισημειωματική πράξη, η οποία φέρει ημερομηνία και υπογραφή. Το αρμόδιο προς αποδοχή όργανο επιστρέφει στο Γραφείο ΝΣΚ που χειρίστηκε το ερώτημα τη γνωμοδότηση με την παραπάνω επισημειωματική πράξη. Μετά την αποδοχή της, η γνωμοδότηση αποτελεί πράξη δεσμευτική για τη Διοίκηση, το Ν.Π.Δ.Δ. ή την Ανεξάρτητη Αρχή και αναρτάται στο διαδίκτυο».

18. Με το άρθρο 44 του ν. 1892/1990 «Για τον εκσυγχρονισμό και την ανάπτυξη και άλλες διατάξεις» (Α' 101), όπως ισχύει, ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Συμφωνίες πιστωτών και επιχείρησης, περιλαμβανομένης σε μία από τις περιπτώσεις α, β, γ ή δ της παραγράφου 1 του άρθρου 5 του ν. 1386/1983, που ρυθμίζουν ή περιορίζουν χρέη αυτής, δεσμεύουν και τους μη συμβεβλημένους πιστωτές, το Δημόσιο, τους οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης, κύριας και

επικουρικής, τις τράπεζες και άλλα πιστωτικά ιδρύματα, δανειστές της επιχείρησης, εφόσον: α. Οι συμβεβλημένοι πιστωτές εκπροσωπούν το εξήντα τοις εκατό (60%) του συνόλου των απαιτήσεων, στο οποίο πρέπει να περιλαμβάνεται και το σαράντα τοις εκατό (40%) των τυχόν εμπραγμάτως ασφαλισμένων, όπως οι απαιτήσεις αυτές εμφανίζονται στα τηρούμενα από την επιχείρηση βιβλία και τον ισολογισμό της τελευταίας πριν από τη σχετική συμφωνία εταιρικής χρήσης...β. συναινούν γραπτά εταίροι ή μέτοχοι στους οποίους ανήκει κατά πλειοψηφία το καταβεβλημένο εταιρικό ή μετοχικό κεφάλαιο της επιχείρησης, γ. Επικυρωθούν από το εφετείο της έδρας της επιχείρησης, με απόφαση εκδιδόμενη κατά τη διαδικασία των άρθρων 739 επ. του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας, ύστερα από αίτηση της επιχείρησης ή ενός τουλάχιστον από τους συμβεβλημένους πιστωτές ή το Δημόσιο, τους οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης, κύριας και επικουρικής, τις τράπεζες και άλλα πιστωτικά ιδρύματα, δανειστές της επιχείρησης. Η απόφαση του εφετείου εκδίδεται μέσα σε είκοσι ημέρες και δεν υπόκειται στο ένδικο μέσο της αναίρεσης. δ. Η αίτηση κοινοποιείται με ποινή απαράδεκτου στους πιστωτές της επιχείρησης, οι οποίοι δεν συμβλήθηκαν στη συμφωνία, όταν αυτοί είναι το Ελληνικό Δημόσιο, Ι.Κ.Α. και λοιποί ασφαλιστικοί οργανισμοί, Ο.Τ.Α., νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και δημόσιες επιχειρήσεις...Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων μπορεί να εφαρμοστούν και στις επιχειρήσεις που έχουν ήδη υπαχθεί στις διατάξεις του ν. 1386/1983, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει».

Ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων.

Από τις ανωτέρω διατάξεις αυτοτελώς ερμηνευόμενες και σε συνδυασμό μεταξύ τους, ενόψει και του όλου νομικού πλαισίου εντός του οποίου εντάσσονται, του σκοπού που εξυπηρετούν και την υπαγωγή σε αυτές των πραγματικών περιστατικών που τέθηκαν υπόψη του Τμήματος από την ερωτώσα υπηρεσία συνάγονται τα ακόλουθα :

19. Ως προς το ζήτημα του δεδικασμένου, όπως παγίως γίνεται δεκτό, τούτο αποτελεί την δεσμευτικότητα που πηγάζει από τελεσίδικη δικαστική απόφαση, που αποτρέπει τα δικαστήρια τα οποία θα επιληφθούν της ίδιας διαφοράς, μεταξύ των ίδιων διαδίκων, να κρίνουν εκ νέου όσα αποτέλεσαν αντικείμενο αυθεντικής διαγνώσεως σε προγενέστερη δίκη.

Κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 197 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, το δεδicasμένο που προκύπτει από απόφαση διοικητικού δικαστηρίου καλύπτει κάθε ζήτημα που βρίσκεται σε συνάρτηση με το διατακτικό της απόφασης και αποτελεί αναγκαίο του στήριγμα (ΣΤΕ 2658/2011, 3956/2008, 3802/2000).

Το δεδicasμένο των αποφάσεων των διοικητικών δικαστηρίων όπως και το δεδicasμένο των αποφάσεων των πολιτικών, εμφανίζεται ως τυπικό και ως ουσιαστικό. Τυπικό δεδicasμένο ή τελεσιδικία, είναι το απρόσβλητο της δικαστικής απόφασης με τακτικά ένδικα μέσα. Ουσιαστικό δεδicasμένο είναι η δεσμευτική ισχύς της τελεσιδικής δικαστικής απόφασης. Έτσι το τυπικό δεδicasμένο εξασφαλίζει την ύπαρξη ενώ το ουσιαστικό, που αποτελεί συνέπεια του τυπικού, εξασφαλίζει το περιεχόμενο της απόφασης (Π.Δαγτόγλου, Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο, έκδ. Ε΄. σελ. 708-714, 717-720, 723-728, Ευ.Κουτούπα-Ρεγκάκου, Το δεδicasμένο των αποφάσεων των διοικητικών δικαστηρίων, έκδ.2002, σελ.3-11, ΝΣΚ 235/2016). Περαιτέρω γίνεται δεκτό ότι, αν απορριφθεί αίτηση αναιρέσεως, καθίσταται αμετάκλητη η προσβληθείσα απόφαση και το δεδicasμένο απορρέει από αυτή (Ν. Χατζητζανή, Κώδιξ Διοικητικής Δικονομίας, έκδ. 2004, σελ. 117, ΝΣΚ 235/2016).

20. Με τις διατάξεις του άρθρου 95 παρ. 5 του Συντάγματος και των εκτελεστικών αυτού νόμων, καθιερώνεται η υποχρέωση συμμόρφωσης προς τις δικαστικές αποφάσεις, ως θεμελιώδης πτυχή και έκφραση της αρχής του κράτους δικαίου και ειδικότερη πτυχή του δικαιώματος αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας και δίκαιης δίκης. Υποχρέωση συμμόρφωσης και δεδicasμένο διακρίνονται μεν αλλά ταυτόχρονα τελούν σε εσωτερική συνάφεια μεταξύ τους, με την έννοια ότι η έκταση της συμμόρφωσης αποτελεί συνάρτηση του συγκεκριμένου κριθέντος ζητήματος, με την απόφαση που εξοπλίζεται με ισχύ δεδicasμένου και προς την οποία πρέπει να συμμορφωθεί η Διοίκηση. Εξάλλου, η έννοια της συμμόρφωσης είναι ευρύτερη από αυτήν της εκτέλεσης, καθώς «συμμόρφωση» νοείται και μπορεί να προκύπτει από το όλο περιεχόμενο της δικαστικής απόφασης, ιδίως τις αιτιολογίες της, ενώ η εκτέλεση αφορά το συγκεκριμένο διατακτικό της απόφασης (ΟΛΝΣΚ 56/2021).

21. Αναφορικά με την υποχρέωση συμμόρφωσης της διοίκησης και προς τις απορριπτικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων, το ΕΔΔΑ έχει

αποφανθεί στην απόφαση της Ιεράς Μονής Προφήτου Ηλία Θήρας της 22.12.2005, ότι υπάρχει η υποχρέωση αυτή, δεχόμενο, θεωρώντας προφανώς ότι ανταποκρίνεται, τούτο πληρέστερα στην αρχή της νομιμότητας ότι: «... Το άρθρο 6 παρ. 1 δεν κάνει διάκριση ανάμεσα στις αποφάσεις που δέχονται και σε αυτές που απορρίπτουν προσφυγή που ασκήθηκε ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων. Στην πραγματικότητα, ανεξαρτήτως αποτελέσματος, πρόκειται πάντοτε για δικαστική απόφαση η οποία πρέπει να είναι σεβαστή και να εφαρμοσθεί. Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της Διοίκησης, συνεπεία δικαστικής απόφασης δεν μπορούν να έχουν συνέπεια ούτε να εμποδίσουν, ούτε ακόμα λιγότερο να αμφισβητήσουν την ουσία της υπόθεσης αυτής...» (Χ. Αθανασοπούλου, Η συμμόρφωση της διοίκησης στις δικαστικές αποφάσεις, 2021, σ. 72, ΝΣΚ 233/2013). Από τη γραμματική διατύπωση των διατάξεων του άρθρου 95 παρ. 5 του Σ. και του εκτελεστικού τούτου ν. 3068/2002 (άρθρο 1), συνάγεται ότι υπάρχει υποχρέωση συμμόρφωσης της διοίκησης, ως έκφραση του κράτους δικαίου και της νομιμότητας (υπό την έννοια της υπαγωγής των υποκείμενων του δικαίου στους κανόνες του δικαίου, καθώς και στον δικαστικό έλεγχο και στη συμμόρφωσή τους σε αυτό) και προς τις απορριπτικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων (ΝΣΚ 233/2013).

22. Στην προκείμενη περίπτωση, με τις με αριθμούς 2216/2019 και 2217/2019 αποφάσεις της Επταμελούς Σύθεσης του Β΄ Τμήματος, το Συμβούλιο της Επικρατείας απέρριψε τις αιτήσεις αναίρεσης της ανωτέρω εταιρείας κατά των με αριθμούς 3740/2018 και 3742/2018 αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών. Το Συμβούλιο της Επικρατείας έκρινε αναφορικά με τον προβληθέντα από την εταιρεία λόγο αναίρεσης, ως προς την εσφαλμένη ερμηνεία από το Διοικητικό Εφετείο του άρθρου 44 του ν. 1892/1990, ότι οι απαιτήσεις του Δημοσίου που, ως εκ του χρόνου εκδόσεως των ενδίκων φύλλων ελέγχου, δεν περιλαμβάνονταν στα τηρούμενα από την επιχείρηση βιβλία και τον ισολογισμό της τελευταίας πριν από τη σχετική συμφωνία εταιρικής χρήσης, δεν καταλαμβάνονταν από την επικυρωθείσα με την με αριθμό 1217/2008 απόφαση του Εφετείου Αθηνών, από 28/11/2006 σύμβαση ρύθμισης χρεών, ανεξαρτήτως του χρόνου στον οποίο οι εν λόγω απαιτήσεις ανάγονταν επικυρώνοντας την ερμηνεία που δόθηκε από το Διοικητικό Εφετείο. Ειδικότερα, με τις εν λόγω αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών απορρίφθηκε, μεταξύ άλλων, ο λόγος ακύρωσης που είχε προβληθεί από την

εταιρεία, ότι οι καταλογισθέντες με τα προσβαλλόμενα φύλλα ελέγχου φόροι ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής της δικαστικά επικυρωθείσας συμφωνίας του άρθρου 44 ν. 1892/1990 λόγω της αναγωγής τους σε χρόνο πριν από τη δημοσίευση της επικυρωτικής απόφασης και ότι έπρεπε, για τον λόγο αυτό, να βεβαιωθεί μόνο το ποσοστό 10% των συνολικών καταλογισθέντων ποσών σε εκτέλεση των όρων της συμφωνίας. Το κριθέν ζήτημα συναρτάται προς το συμπέρασμα που έγινε δεκτό με τις παραπάνω εφετειακές αποφάσεις και καλύπτεται από το δεδικασμένο αυτών, δεδομένου ότι οι ασκηθείσες κατ' αυτών αιτήσεις αναιρέσεως απορρίφθηκαν και κατέστησαν αμετάκλητες με δύναμη δεδικασμένου. Με τις με αριθμούς 2216/2019 και 2217/2019 αποφάσεις του το Συμβούλιο της Επικρατείας διέλαβε την ανωτέρω κρίση επί του συγκεκριμένου νομικού ζητήματος, αφού είχε προηγηθεί η έκδοση των με αριθμούς 704/2008 και 1844/2016 αποφάσεων του με συναφή κρίση του επί οφειλών εταιρειών υπαχθειςών στις διατάξεις του ν.1892/1990 λόγω προστίμων αυθαιρέτων κτισμάτων και ακολούθησε η έκδοση των αποφάσεων του με αριθμούς 494/2020 και 2001/2021, με τις οποίες έγινε δεκτό μεταξύ άλλων ότι *«από τη συμφωνία του άρθρου 44 παρ. 1 του ν. 1892/1990 δεν δεσμεύεται το Δημόσιο για τις απαιτήσεις του κατά της επιχείρησης σχετικά με την καταβολή φόρων, προστίμων κ.λ.π., οι οποίοι επιβάλλονται σε βάρος της με καταλογιστικές πράξεις εκδιδόμενες μετά τον κρίσιμο χρόνο σύναξης του τελευταίου πριν από τη σύναψη της συμφωνίας ισολογισμού, έστω και αν οι λόγω απαιτήσεις ανάγονται, ενδεχομένως, σε χρήσεις προ της σύναψης της συμφωνίας και της επικύρωσής της από το πολιτικό εφετείο»*.

23. Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 6 του ν. 4831/2021, η γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, μετά την αποδοχή της αποτελεί πράξη δεσμευτική για τη Διοίκηση. Από το Συμβούλιο της Επικρατείας έχει κριθεί ότι, *επειδή με τις όμοιες διατάξεις του προηγούμενου Οργανισμού Ν.Σ.Κ. (Ν. 3086/2002) χορηγείται στο Ν.Σ.Κ. αποκλειστικώς και μόνο γνωμοδοτική αρμοδιότητα, η οποία ασκείται προς καθοδήγηση των ενεργειών της Διοίκησης και στη γνωμοδότηση διατυπώνονται οι απόψεις του συλλογικού αυτού οργάνου επί των τιθεμένων με το σχετικό ερώτημα νομικών ζητημάτων, η γνωμοδότηση δεν συνιστά εκτελεστή διοικητική πράξη. Ούτε η κατά την ίδια διάταξη νόμου αποδοχή της γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ., προσδίδει σε αυτήν εκτελεστό χαρακτήρα. Τούτο διότι, η δεσμευτικότητα της γενομένης, κατά τα*

ανωτέρω, δεκτής γνώμης του Ν.Σ.Κ. περιορίζεται στα όργανα της Διοίκησης, τα οποία έχουν και διατηρούν την αποφασιστική τους αρμοδιότητα επί των θεμάτων, στα οποία αφορά η γνωμοδότηση και η επισημειωματική πράξη, με την οποία γίνεται αποδεκτή η γνωμοδότηση, στερείται εκτελεστού χαρακτήρα, εφόσον περιορίζεται στην αποδοχή και μόνον της γνωμοδότησης (ΣΤΕ 813/2010 Ολομ., ΣΤΕ 2441/2017).

24. Η υποχρέωση της Διοίκησης να συμμορφώνεται στις δικαστικές αποφάσεις, επιβάλλει, εν προκειμένω, στη Φορολογική Διοίκηση, αφενός να εκτελεί τις αμετάκλητες με αριθμούς 3740/2018 και 3742/2018 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών μετά την απόρριψη των αιτήσεων αναιρέσεως κατ' αυτών με τις με αριθμούς 2216/2019 και 2217/2019 αποφάσεις της Επταμελούς Σύθεσης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας κατά τα στο διατακτικό αυτών οριζόμενα και αφετέρου να προβεί στις σύμφωνες με τα κριθέντα με τις ανωτέρω αποφάσεις πράξεις και παραλείψεις, ανταποκρινόμενη στην υποχρέωσή της για τήρηση της αρχής της νομιμότητας, όπως αυτή στην προκείμενη υπόθεση διαμορφώθηκε από τις ανωτέρω αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας, που αποφαίνονται αυθεντικά επί της έκτασης και του περιεχόμενου της δέσμευσης της Φορολογικής Διοίκησης από την με αριθμό 1217/2008 απόφαση του Εφετείου Αθηνών.

Απάντηση

25. Σύμφωνα με τα προεκτεθέντα, στο ερώτημα που υποβλήθηκε, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Α1 Διακοπών), γνωμοδοτεί, ομόφωνα, ως εξής:

1. Η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών σε συμμόρφωση με τις αμετάκλητες με αριθμούς 3740/2018 και 3742/2018 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών μετά την απόρριψη των αιτήσεων αναιρέσεως κατ' αυτών με τις με αριθμούς 2216/2019 και 2217/2019 αποφάσεις της Επταμελούς Σύθεσης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας και στα με αυτές κριθέντα οφείλει να προβεί στην επαναβεβαίωση των ποσών που αντιστοιχούν σε ποσοστό 90% των οφειλών που είχαν αρχικά βεβαιωθεί σε βάρος της εταιρείας «ΑΧ. Α.Τ.Ε.» δυνάμει των επιδικών καταλογιστικών πράξεων και στη συνέχεια (μετά την ταμειακή βεβαίωσή τους) διαγραφεί.

2. α. Η ανωτέρω Δ.Ο.Υ. οφείλει να μην προβεί σε διαγραφή κατά ποσοστό 90% των οφειλών που βεβαιώθηκαν σε βάρος της εταιρείας στις 22/1/2021 και στις

27/1/2021, εφόσον και για αυτές συντρέχουν οι νόμιμες κατά τα κριθέντα ανωτέρω με δύναμη δεδικασμένου προϋποθέσεις, εξαιτίας της συνδρομής των οποίων το Δημόσιο δεν δεσμεύεται από την δικαστικά επικυρωθείσα συμφωνία.

β. Η ανωτέρω Δ.Ο.Υ. οφείλει να προβεί στην επαναβεβαίωση όλων των μέχρι σήμερα διαγραμμένων κατά ποσοστό 90% οφειλών της εταιρείας προς το Δημόσιο, για τις οποίες συντρέχουν οι νόμιμες κατά τα κριθέντα ανωτέρω με δύναμη δεδικασμένου προϋποθέσεις, εξαιτίας της συνδρομής των οποίων το Δημόσιο δεν δεσμεύεται από την δικαστικά επικυρωθείσα συμφωνία, υπό την προϋπόθεση ότι δεν έχει παραγραφεί το σχετικό δικαίωμα.

γ. Πρέπει να θεωρηθούν ως μη αποσβεσθείσες οι οφειλές της εταιρείας από συμμετοχή σε κοινοπραξίες για τις οποίες συντρέχουν οι νόμιμες κατά τα κριθέντα ανωτέρω με δύναμη δεδικασμένου προϋποθέσεις, εξαιτίας της συνδρομής των οποίων το Δημόσιο δεν δεσμεύεται από την δικαστικά επικυρωθείσα συμφωνία. Η Φορολογική Διοίκηση οφείλει εφεξής και ως προς αυτές τις οφειλές αυτές να προβεί στις νόμιμες ενέργειές της προς είσπραξη τους στις περιπτώσεις όμως οφειλών που δεν εκκρεμούν δικαστικά ή δεν έχουν ήδη εκδοθεί δικαστικές αποφάσεις επί αυτών.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 28-07-2023

Η Προεδρεύουσα

Η Εισηγήτρια

Δήμητρα Κεφάλαι
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Νικολέτα Παπαρούνη
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.