



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

**ΑΡΙΘΜΟΣ ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΕΩΣ 121/2015  
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ  
ΤΜΗΜΑ Α΄**

**Συνεδρίαση της 27<sup>ης</sup> Μαΐου 2015**

**Σύνθεση :**

**Πρόεδρος :** Ανδρέας Χαρλαούτης, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

**Μέλη :** Ανδρέας Ανδρουλιδάκης, Στυλιανή Χαριτάκη, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Κωνσταντίνος Κηπουρός, Αγγελική Καστανά, Ελένη Πασαμιχάλη, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

**Εισηγητής :** Αναστάσιος Μπάνος, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

**Αριθμός Ερωτήματος:** Το, υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.ΕΙΣΠΡ. Α 14206 ΕΞ 2015 ΕΜΠ/5.2.2015, έγγραφο των Γεν. Δ/νσεων: α) Φορολογικής Διοίκησης (Δ/νσης Εισπράξεων) και β) Τελωνείων και Ειδικού Φόρου Κατανάλωσης (Δ/νσης ΕΦΚ και ΦΠΑ και Δ/νσης Τελωνειακών Διαδικασιών).

**Περίληψη Ερωτήματος:**

**1.** Αν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 83 του ν.δ.356/1974 (ΚΕΔΕ) περί αυτεπαγγέλτου συμψηφισμού, με οφειλές προς την Φορολογική Διοίκηση καθώς και του άρθρου 12 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) περί αποδεικτικού ενημερότητας, κατά τη διαδικασία επιστροφής Ειδικού Φόρου Κατανάλωσης (Ε.Φ.Κ.) πετρελαίου στους δικαιούχους της παρ. 5 του άρθρου 78 του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα και

2. Αν, σύμφωνα με τις διατάξεις της υποπαραγράφου ΙΑ.2 του άρθρου Πρώτου του ν.4254/2014, κατά την επιστροφή του Ε.Φ.Κ. πετρελαίου στους ως άνω δικαιούχους:

α) Παρακρατούνται σύμφωνα με την περίπτωση 1, ή συμψηφίζονται σύμφωνα με την περίπτωση 2, τα προς επιστροφή ποσά, με ασφαλιστικές οφειλές του δικαιούχου προς Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης και β) Αν η απάντηση στο προηγούμενο υποερώτημα είναι ότι εφαρμόζεται η περίπτωση 1 της υποπαραγράφου ΙΑ.2 (παρακράτηση), ποιά είναι η εφαρμοστέα διαδικασία για την παρακράτηση και την απόδοση στους Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης των ασφαλιστικών εισφορών.

-----

**A.1.** Η Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπ. Οικονομικών (ΔΗΛΕΔ) με το αρ. πρωτ. ΔΗΛΕΔ ΓΟΟ43467ΕΞ/24.10.2014 έγγραφό της προς την Δ/ση Ειδικών Φόρων Κατανάλωσης και την Δ/ση Εισπράξεων, έθεσε ερώτημα αναφορικά με την εφαρμογή των διατάξεων της υποπαραγράφου ΙΑ. 2 του ν. 4254/2014 και ειδικότερα περί της υποχρέωσης συμψηφισμού των προς επιστροφή ποσών ΕΦΚ αγροτών με οφειλές προς Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης (Ο.Κ.Α.), καθώς επίσης και της τροποποίησης της διαδικασίας πληρωμής που ορίζεται στην ΚΥΑ ΔΕΦΚ Α 5011386 ΕΞ /13.05.2014 (Β' 1214). Η Δ/ση Εισπράξεων διαβίβασε το ως άνω έγγραφο (της ΔΗΛΕΔ) στη Δ/ση Π/Υ & Δημ/κών Αναφορών του Υπουργείου Εργασίας Κοινωνικής Ασφάλισης & Πρόνοιας, ως έχουσα αρμοδιότητα για τη διάταξη του συμψηφισμού με ασφαλιστικές οφειλές με το Δ.ΕΙΣΠΡ.Δ 1151896 ΕΞ 2014/14.11.2014 έγγραφό της, ενώ η Δ/ση Ειδικών Φόρων Κατανάλωσης & ΦΠΑ (Δ/ση ΕΦΚ) απάντησε στη ΔΗΔΕΔ με το ΔΕΦΚΦ5026933ΕΞ/13.11.2014 έγγραφό της, ως έχουσα αρμοδιότητα επί των διατάξεων του ΕΦΚ με το οποίο αναφέρει, μεταξύ άλλων, «ότι τα ποσά που καταβάλλονται στους τραπεζικούς λογαριασμούς των αγροτών με τη διαδικασία που προβλέπεται στην υπ' αριθμ. ΔΕΦΚ Α 5011386 ΕΞ/13.05.2014 ΦΕΚ 1214Β'/13.05.2014 απόφαση, αποτελούν επιστροφή φόρου (ΕΦΚ) και δεν εμπίπτουν στην έννοια των «επιδοτήσεων»,

«αποζημιώσεων», «επιχορηγήσεων» και «δανειοδοτήσεων», ενώ το εάν οι επιστροφές φόρων και ειδικότερα ΕΦΚ εμπίπτουν στις γενικότερες έννοιες των καταβολών ή πληρωμών που αναφέρονται στις επίμαχες διατάξεις δε δύναται να κριθεί από τη Δ/νση ΕΦΚ καθόσον δε συμμετείχε στη σύνταξη των εν λόγω διατάξεων ούτε είχε λάβει γνώση πριν την ψήφιση αυτών ώστε να γνωρίζει το «πνεύμα» του νομοθέτη.» Στο ίδιο έγγραφο σημειώνεται «ότι οι έννοιες των «καταβολών» ή «πληρωμών» είναι γενικές και θα μπορούσαν να περιλαμβάνουν τις έννοιες των «επιδοτήσεων», «αποζημιώσεων», «επιχορηγήσεων» και «δανειοδοτήσεων», παρόλα αυτά οι τελευταίες αναφέρονται ξεχωριστά. Συνεπώς θα μπορούσε να υποτεθεί ότι οι έννοιες των «καταβολών» ή «πληρωμών» δεν καλύπτουν τις περιπτώσεις επιστροφής φόρων δεδομένου ότι αυτές δεν αναφέρονται ρητά στη διάταξη όπως οι «επιδοτήσεις», «αποζημιώσεις», «επιχορηγήσεις» και «δανειοδοτήσεις». Τούτο ενισχύεται και από το γεγονός ότι ενώ υπάρχει ξεχωριστή πρόβλεψη στην παράγραφο 2 για τις επιστροφές ΦΠΑ και φόρου εισοδήματος, δεν υπάρχει ανάλογη πρόβλεψη για τις λοιπές επιστροφές φόρου. Επιπλέον αν το «πνεύμα» του νομοθέτη ήθελε να συμπεριλάβει όλες τις επιστροφές φόρων εκτιμούμε ότι θα έπρεπε να προβλέπεται με ειδική ρύθμιση όπως έγινε για τον ΦΠΑ και το φόρο εισοδήματος.....».

**2.** Στον αντίποδα της ως άνω απαντήσεως της Δ/νσης ΕΦΚ, ήταν η απάντηση του Υπουργείου Εργασίας και Κοινωνικών Ασφαλίσεων, το οποίο απέστειλε το Β/42679/2990/09.12.2014 έγγραφο, σύμφωνα με το οποίο .... «1. ... 2. Αναφορικά με την επιστροφή του ΕΦΚ πετρελαίου που χρησιμοποιείται στη γεωργία χρήζει εφαρμογής η εν λόγω διάταξη του ν. 4254/2014, καθότι πρόκειται για επιστροφή ήδη εισπραχθέντος φόρου και όχι επιδόματος».

**3.** Εν όψει των ανωτέρω, διαφορετικών εν μέρει απόψεων, υποβλήθηκαν τα ερωτήματα: «1) Αν, σύμφωνα με τις διατάξεις της υποπαραγράφου ΙΑ.2 του άρθρου Πρώτου του ν.4254/2014: α) Συμψηφίζεται η επιστροφή του Ειδικού Φόρου Κατανάλωσης αγροτών με ασφαλιστικές οφειλές σε Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης β) Σε καταφατική απάντηση στο προηγούμενο υποερώτημα, αν εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης 1 της ως άνω υποπαραγράφου ΙΑ.2 ή εκείνες της περίπτωσης 2 της ίδιας υποπαραγράφου

και γ) Ποιά είναι η εφαρμοστέα διαδικασία για υποχρεωτικό συμψηφισμό και απόδοση στους Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης, στην περίπτωση που εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης 1 της υποπαραγράφου ΙΑ.2 και

2) Αν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 83 του ν.δ.356/1974 (ΚΕΔΕ) περί αυτεπάγγελτου συμψηφισμού με οφειλές προς την Φορολογική Διοίκηση καθώς και του άρθρου 12 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) περί αποδεικτικού ενημερότητας, κατά τη διαδικασία επιστροφής Ε.Φ.Κ. στους αγρότες», τα οποία εν όψει της διαφοροποιημένης διατυπώσεως των διατάξεων των περιπτώσεων 1 και 2 της υποπαραγράφου ΙΑ.2 , της παρ. ΙΑ, του άρθρου Πρώτου του ν. 4254/2014, και της χρονικής προτεραιότητας των ενεργειών της Φορολογικής Διοικήσεως, αναδιατυπώθηκαν όπως εκτίθενται στην αρχή της Εισηγήσεως.

**Β.1. α)** Με τα άρθρα 1, 2 και 12 του ν.4174/2013 Κ.Φ.Δ., ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Άρθρο 1

Γενικά

Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (εφεξής «ο Κώδικας») καθορίζει τη διαδικασία προσδιορισμού, βεβαίωσης και είσπραξης των εσόδων του Δημοσίου, που ορίζονται στο άρθρο 2, καθώς και τις διοικητικές κυρώσεις για τη μη συμμόρφωση με την κείμενη νομοθεσία, η οποία ρυθμίζει τα έσοδα αυτά.

Άρθρο 2

Πεδίο εφαρμογής

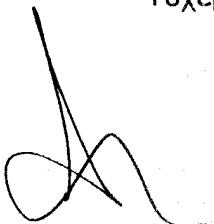
«1. Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα:

α. Φόρο Εισοδήματος.

β. Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.).

γ. Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.ΙΑ).

δ. Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια.



ε. Φόρους, τέλη, εισφορές ή χρηματικές κυρώσεις που αναφέρονται στο Παράρτημα του Κώδικα και κάθε άλλο φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση για τη βεβαίωση ή είσπραξη των οποίων, κατά την έναρξη ισχύος του Κώδικα, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογιών των περιπτώσεων α` και β`.

στ. Χρηματικές κυρώσεις και τόκους, οι οποίοι προβλέπονται από τον Κώδικα.»

## Άρθρο 12

Αποδεικτικό 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. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να μη χορηγεί αποδεικτικό ενημερότητας εάν ο

φορολογούμενος έχει ληξιπρόθεσμες οφειλές σε άλλη αρχή του δημόσιου τομέα. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα ορίζεται η διαδικασία που ακολουθούν οι ανωτέρω αρχές για να ενημερώνουν τη Φορολογική Διοίκηση σχετικά με φορολογουμένους που έχουν ληξιπρόθεσμες οφειλές προς αυτές, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου.....

4.....

.....

5. Οι πράξεις και συναλλαγές για τις οποίες προσκομίζεται αποδεικτικό ενημερότητας, οι προϋποθέσεις χορήγησης του, οι τυχόν εξαιρέσεις από την υποχρέωση προσκόμισής του, οι οφειλές που λαμβάνονται υπόψη για τη χορήγησή 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».

**β)** Με τα άρθρα 42 και 48 του ν.4174/2013 Κ.Φ.Δ., όπως τα άρθρα συμπληρώθηκαν και τροποποιήθηκαν με τις παρ.5, 6 και 15 του άρθρου 47 του ν.4223/2013 (Α' 287), ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 42

Επιστροφή φόρου

1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρους με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς, 2.....3.....4.....

5. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα μπορούν να ορίζονται οι λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

« Άρθρο 48

Αναγκαστική εκτέλεση

1. ....

2. Η Φορολογική Διοίκηση συμψηφίζει απαιτήσεις από φόρους και λοιπά έσοδα του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα και σε όλη την εν γένει φορολογική και τελωνειακή νομοθεσία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 83 ΚΕΔΕ. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συμψηφίζει κάθε άλλη απαίτηση σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο.»

**γ)** Με την, κατ' εξουσιοδότηση της παρ.5 του ως άνω άρθρου και νόμου, εκδοθείσα υπ' αριθμ. 1274/2013 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (Β' 3398) και τροποποιηθείσα με την υπ' αριθμ. 1065/2014 (Β' 642) όμοια απόφαση, ορίζονται, μεταξύ άλλων τα εξής:

«Άρθρο 1

Πράξεις και συναλλαγές για τις οποίες απαιτείται η προσκόμιση αποδεικτικού ενημερότητας.

1. Η προσκόμιση αποδεικτικού ενημερότητας καθίσταται υποχρεωτική στις εξής περιπτώσεις:

α. Για την είσπραξη χρημάτων ή την εξόφληση τίτλων πληρωμής από το Δημόσιο Τομέα, όπως αυτός καθορίζεται στην κείμενη νομοθεσία, από Δημοσίους Υπολόγους και από αυτούς που ενεργούν πληρωμές με εντολή ή εξουσιοδότηση των ανωτέρω εφόσον το ακαθάριστο ποσό για κάθε τίτλο πληρωμής υπερβαίνει τα χίλια πεντακόσια ευρώ (1.500), ανά δικαιούχο. Το αποδεικτικό ενημερότητας προσκομίζεται από τον εισπράττοντα στους διενεργούντες την πληρωμή ή την εξόφληση του τίτλου, κατά την πληρωμή ή την εξόφληση αυτού.

Τίτλοι πληρωμής που εξοφλούνται με ποσό των χιλίων πεντακοσίων (1.500) ευρώ συμψηφίζονται με τυχόν οφειλές των δικαιούχων, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 83 του ν.δ.356/1974 Α90 (ΚΕΔΕ), όπως ισχύει.....

### Άρθρο 3

#### Προϋποθέσεις χορήγησης

1. Για τη χορήγηση αποδεικτικού ενημερότητας ο αιτών πρέπει σωρευτικά:

α. να μην έχει συνολικές ληξιπρόθεσμες βασικές οφειλές άνω των τριάντα (30) ευρώ βεβαιωμένες στη Φορολογική Διοίκηση. Εφόσον, υφίστανται συνολικές βασικές ληξιπρόθεσμες οφειλές άνω του προαναφερόμενου ποσού βεβαιωμένες στη Φορολογική Διοίκηση ο αιτών πρέπει να τις έχει τακτοποιήσει κατά νόμιμο τρόπο με αναστολή είσπραξης ή με ρύθμιση τμηματικής καταβολής, και

β. να έχει υποβάλει τις δηλώσεις της τελευταίας πενταετίας, ήτοι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, εκκαθαριστικές φόρου προστιθέμενης αξίας και τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, που έπονται της τελευταίας εκκαθαριστικής και που η προθεσμία υποβολής τους έχει λήξει ένα μήνα πριν την ημερομηνία αίτησης έκδοσης του αποδεικτικού ενημερότητας.

2.....».

2. Με το άρθρο 83 του ν.δ 356/1974 (ΚΕΔΕ) όπως το άρθρο αντικαταστάθηκε από το άρθρο 11 του ν. 3943/2011 (Α' 66) και συμπληρώθηκε από το άρθρο 7 παρ. 9 του ν.4224/2013 (Α' 288), ορίζονται μεταξύ άλλων τα εξής:

« Άρθρο 83

Ενέργειες και αποτελέσματα συμψηφισμού.

1. Βέβαιη και εκκαθαρισμένη χρηματική απαίτηση του οφειλέτη κατά του Δημοσίου, η οποία αποδεικνύεται με τελεσίδικη δικαστική απόφαση ή δημόσιο έγγραφο, συμψηφίζεται με βεβαιωμένα χρέη αυτού προς το Δημόσιο.

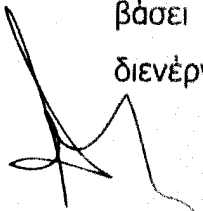
2. Ο συμψηφισμός προτείνεται με δήλωση του οφειλέτη που υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ, η οποία είναι αρμόδια για την είσπραξη του χρέους. Ο συμψηφισμός μπορεί να ενεργείται και αυτεπάγγελα, με πράξη του προϊσταμένου της ίδιας υπηρεσίας, εφόσον από τα υπάρχοντα στοιχεία αποδεικνύεται η απαίτηση του οφειλέτη. Απαίτηση του Δημοσίου παραγεγραμμένη αντιτάσσεται σε συμψηφισμό για μια τριετία από τη συμπλήρωση της παραγραφής.

Η δήλωση του οφειλέτη για συμψηφισμό της απαίτησης κατά του Δημοσίου ή το έγγραφο του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ για αυτεπάγγελτο συμψηφισμό κοινοποιείται στην εκκαθαρίζουσα την απαίτηση υπηρεσία, η οποία υποχρεούται σε άμεση απόδοση του συμψηφισθέντος ποσού.

3. Με τις πιο πάνω προϋποθέσεις επιτρέπεται ο συμψηφισμός απαιτήσεων κατά του Δημοσίου με χρέη προς το Δημόσιο που καταβάλλονται με ταυτόχρονη υποβολή δήλωσης φόρου ή άλλου εσόδου. Η δήλωση συμψηφισμού, που υποβάλλεται μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης που αναφέρεται από προηγούμενο εδάφιο, δεν απαλλάσσει τον οφειλέτη από τις συνέπειες της εκπρόθεσμης υποβολής της.

4. Με το συμψηφισμό οι αμοιβαίες απαιτήσεις αποσβένονται από την ημερομηνία που συνυπήρξαν και κατά το μέρος που καλύπτονται, με την επιφύλαξη των άρθρων 89 και 94 του ν. 2362/1995 (ΦΕΚ 247 Α').

5. Αναστολή είτε του νόμιμου τίτλου βεβαίωσης ή είσπραξης είτε της ταμειακής βεβαίωσης είτε των πράξεων διοικητικής εκτέλεσης από το νόμο ή βάσει απόφασης δικαστηρίου ή διοικητικού οργάνου, δεν εμποδίζει τη διενέργεια του συμψηφισμού.





6. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται οι προϋποθέσεις και η ειδικότερη διαδικασία, με την τήρηση των οποίων εξαιρούνται από τον αυτεπάγγελτο συμψηφισμό χρηματικές απαιτήσεις του οφειλέτη έναντι του Δημοσίου με βεβαιωμένα αλλά μη ληξιπρόθεσμα χρέη του προς το Δημόσιο.

7. Κατά τα λοιπά ισχύουν οι διατάξεις του Αστικού Κώδικα».

**3.α).** Με τις περιπτώσεις 1 και 2 της υποπαραγράφου ΙΑ.2 του άρθρου Πρώτου του ν.4254/2014 (Α' 85), όπως η περίπτωση 1 συμπληρώθηκε με το άρθρο 55 του ν.4305/2014 (Α' 237), ορίζονται μεταξύ άλλων, τα εξής:

**«ΥΠΟΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ ΙΑ.2: ΕΝΔΥΝΑΜΩΣΗ ΕΙΣΠΡΑΚΤΙΚΩΝ ΜΗΧΑΝΙΣΜΩΝ ΤΩΝ ΦΟΡΕΩΝ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ**

1. Οι Ασφαλιστικοί Οργανισμοί για την είσπραξη των ληξιπρόθεσμων ασφαλιστικών εισφορών κατά την έννοια του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 101 του ν. 4172/2013 (Α' 176) παρακρατούν, κατά παρέκκλιση των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 14 του ν. 3614/2007 (Α' 267) όπως ισχύει, τα οφειλόμενα ποσά από τις πάσης φύσεως καταβολές, πληρωμές, επιδοτήσεις, αποζημιώσεις, επιχορηγήσεις και δανειοδοτήσεις που καταβάλλονται από το Δημόσιο, τους φορείς του Δημοσίου, Ν.Π.Δ.Δ., Ν.Π.Ι.Δ. και Α.Ε. του δημόσιου τομέα, κατ' ανώτατο όριο μέχρι του ύψους οφειλών που αντιστοιχούν στις ετήσιες ασφαλιστικές εισφορές του οικείου φορέα.

Οι Ασφαλιστικοί οργανισμοί εντός του πρώτου δεκαημέρου εκάστου μηνός αποστέλλουν στην ΗΔΙΚΑ (Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση Κοινωνικής Ασφάλισης Α.Ε) ηλεκτρονικά αρχεία οφειλετών (φυσικών προσώπων) ληξιπρόθεσμων ασφαλιστικών εισφορών.

Το Δημόσιο, οι φορείς του Δημοσίου, Ν.Π.Δ.Δ., Ν.Π.Ι.Δ., και Α.Ε. του δημόσιου τομέα που καταβάλλουν πάσης φύσεως, πληρωμές, επιδοτήσεις, αποζημιώσεις, επιχορηγήσεις και δανειοδοτήσεις, αποστέλλουν δέκα (10) ημέρες πριν την ημερομηνία πληρωμής τα ηλεκτρονικά αρχεία των δικαιούχων των ανωτέρω καταβολών στην ΗΔΙΚΑ Α.Ε..

Η ΗΔΙΚΑ Α.Ε. για λογαριασμό των ασφαλιστικών οργανισμών και των φορέων που καταβάλλουν επιδοτήσεις και αποζημιώσεις, διασταυρώνει εντός

δεκαήμερου τα ανωτέρω αρχεία και αποστέλλει στα χρηματοπιστωτικά Ιδρύματα (απευθείας ή μέσω του Συστήματος Πληρωμών ΔΙΑΣ) τα ποσά προς πίστωση των δικαιούχων, αφού έχει γίνει η παρακράτηση των οφειλών στους ασφαλιστικούς οργανισμούς. Επίσης, αποστέλλει στο Σύστημα Πληρωμών ΔΙΑΣ τα ποσά των οφειλών προς τους ασφαλιστικούς οργανισμούς τα οποία παρακρατήθηκαν τα οποία στη συνέχεια μεταφέρονται σε πίστωση των λογαριασμών των ασφαλιστικών οργανισμών.

Κατόπιν σχετικής συμφωνίας με την ΗΔΙΚΑ Α.Ε., οι φορείς που καταβάλλουν πάσης φύσεως πληρωμές, επιδοτήσεις, αποζημιώσεις, επιχορηγήσεις και δανειοδοτήσεις, μπορούν να αποστέλλουν οι ίδιοι στα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα τα ποσά προς πίστωση των δικαιούχων και τα ποσά προς πίστωση των λογαριασμών των ασφαλιστικών οργανισμών, κατόπιν της ανωτέρω διασταύρωσης και αποστολής των αναγκαίων στοιχείων από την ΗΔΙΚΑ ΑΕ στους ανωτέρω φορείς.

2. Ποσά που προέρχονται από επιστροφές φόρου προστιθέμενης αξίας και φόρου εισοδήματος, για τα οποία έχει εκδοθεί και εκκαθαριστεί το σχετικό ατομικό φύλλο έκπτωσης, συμψηφίζονται υποχρεωτικά με οφειλές προς τους Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης και αποδίδονται υπέρ των οικείων ασφαλιστικών οργανισμών.

Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Πρόνοιας, καθορίζονται οι προϋποθέσεις, η διαδικασία του συμψηφισμού, ο τρόπος απόδοσης των ποσών στον οικείο ασφαλιστικό οργανισμό, καθώς και κάθε άλλο ειδικό θέμα ή λεπτομέρεια σχετικά με την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου».

**β)** Με τις παρ. 5 και 6 του άρθρου 78 του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα (ν. 2960/2001, Α' 265) όπως η παρ. 5 προστέθηκε με την παρ. 3 του άρθρ. 22 του ν. 3634/2008 (Α' 9) και τροποποιήθηκε με την περιπτ. 1β' της υποπαρ. Ε.3 του άρθρου Πρώτου του ν. 4093/2012 (Α' 222), προβλέπονται ως εξής:

«5. Για το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης (DIESEL) κινητήρων, της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 73, το οποίο χρησιμοποιείται αποκλειστικά στη γεωργία ο συντελεστής Ειδικού Φόρου Κατανάλωσης

(Ε.Φ.Κ) ορίζεται σε εξήντα έξι (66) ευρώ ανά χιλιόλιτρο. Κατά τη θέση σε ανάλυση του ως άνω προϊόντος, εφαρμόζεται ο συντελεστής Ε.Φ.Κ. της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 73 και επιστρέφεται το ποσό του Ε.Φ.Κ που υπολογίζεται με βάση τη διαφορά του συντελεστή της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 73 και του ως άνω οριζόμενου συντελεστή των εξήντα έξι (66) ευρώ ανά χιλιόλιτρο.

Με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων καθορίζονται οι όροι, οι προϋποθέσεις, τα δικαιούχα προς επιστροφή πρόσωπα, οι ποσότητες για τις οποίες υπολογίζεται η επιστροφή, η διαδικασία επιστροφής του Ε.Φ.Κ., ο τρόπος ελέγχου της νόμιμης χρησιμοποίησης του πετρελαίου κινητήρων για το οποίο χορηγείται επιστροφή του φόρου αυτού, σύμφωνα με τη παράγραφο αυτή. Επίσης, με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζεται η αρμόδια για την επιστροφή Αρχή, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια.

6. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζεται η διαδικασία επιστροφής του Ειδικού Φόρου Κατανάλωσης και ο τρόπος ελέγχου της νόμιμης χρησιμοποίησης του πετρελαίου για το οποίο χορηγείται επιστροφή του φόρου αυτού, σύμφωνα με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου 3.

Με όμοιες αποφάσεις καθορίζεται κάθε άλλη λεπτομέρεια εφαρμογής του παρόντος άρθρου, καθώς και ο τρόπος ελέγχου της νόμιμης χρησιμοποίησης των παραλαμβανόμενων με μερική ή ολική απαλλαγή προϊόντων.»

**γ)** Με την υπ. αριθμ. Β/7/35889/2582/17.10.2014 κ.α. (Β' 2795) των Υπουργών Οικονομικών και Εργασίας Κοινωνικής Ασφάλισης και Πρόνοιας, που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του τελευταίου εδαφίου της υποπαραγράφου ΙΑ.2.2, της παραγράφου ΙΑ του άρθρου Πρώτου του ν. 4254/2014, ρυθμίστηκε ο τρόπος και η διαδικασία συμψηφισμού επιστροφών Φ.Π.Α. και Φόρου εισοδήματος με οφειλές των δικαιούχων σε Ο.Κ.Α. και ο τρόπος απόδοσης των ποσών στον οικείο ασφαλιστικό οργανισμό.

**δ)** Με την υπ' αριθμ. ΔΕΦΚ Α 5011386 ΕΞ/2014 (Β' 1214) κ.υ.α που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 5 του άρθρου 78 του Εθνικού Τελωνειακού

Κώδικα, ορίζονται, τα δικαιούχα πρόσωπα της επιστροφής Ε.Φ.Κ., οι όροι, οι προϋποθέσεις και ο προσδιορισμός των ποσοτήτων για τις οποίες διενεργείται η επιστροφή καθώς και η διαδικασία της.

**Γ.1.** Από την, σύμφωνα με το σκοπό τους, ερμηνεία των διατάξεων των άρθρων 1 και 2 αφ' ενός και 12, 42 και 48 του Κ.Φ.Δ. αφ' ετέρου, συνάγεται ότι οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζονται αποκλειστικά στο πεδίο των φορολογιών που ορίζεται στο άρθρο 2, εφόσον με τις διατάξεις αυτές καθορίζεται η διαδικασία για τον προσδιορισμό, την βεβαίωση και την είσπραξη των φόρων και χρηματικών κυρώσεων και τόκων αυτών καθώς και οι διοικητικές κυρώσεις για την παραβίαση της κείμενης νομοθεσίας που ρυθμίζει τα έσοδα αυτά.

Κατά συνέπεια, διατάξεις του Κώδικα οι οποίες, από το σκοπό και το γράμμα τους, προκύπτει σαφώς ότι έχουν ευρύτερο ή ιδιαίτερο πεδίο εφαρμογής και το αντικείμενο που ρυθμίζουν δεν συνάπτεται αποκλειστικώς με την διαδικασία προσδιορισμού, βεβαίωσης και είσπραξης των εσόδων του Δημοσίου από τις φορολογίες του άρθρου 2, εφαρμόζονται και για τα δημόσια έσοδα από τις λοιπές φορολογίες σύμφωνα με το περιεχόμενο της κατ' ιδίαν διατάξεως.

**2.** Σύμφωνα με την εισηγητική έκθεση επί του άρθρου 41 του ν.4223/2013, με το οποίο αντικαταστάθηκαν οι αρχικές διατάξεις του άρθρου 12 του Κ.Φ.Δ., «είναι αυτονόητο ότι από τη φύση της η διάταξη αυτή δεν καταλαμβάνει μόνο χρέη που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα ή εν γένει φορολογικά χρέη, αλλά τις πάσης φύσης οφειλές προς το Δημόσιο». Συνεπώς οι διατάξεις του άρθρου 12 του Κ.Φ.Δ. και κατ' επέκταση οι διατάξεις της, κατ' εξουσιοδότησή του, εκδοθείσας υπ' αριθμ. 1274/2013 κανονιστικής αποφάσεως του Γεν. Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, συνιστούν βασικό και γενικής εφαρμογής θεσμικό πλαίσιο για το «αποδεικτικό φορολογικής ενημερότητας». Ο χαρακτήρας αυτός των διατάξεων επιβεβαιώνεται και από την γραμματική εκφορά τους. Πράγματι η γενική και αδιάστικτη διατύπωση της παρ. 2 του άρθρου 12, επιτάσσει τη χορήγηση του αποδεικτικού φορολογικής ενημερότητας «μόνον εφόσον ο

φορολογούμενος δεν έχει οφειλές στη Φορολογική Διοίκηση», περαιτέρω δε, η γενική και αδιάστικτη διατύπωση της περιπτώσεως α' της παρ.1 του άρθρου 1 της υπ' αριθμ. 1274/2013 κανονιστικής υπουργικής απόφασεως, με την οποία επιτάσσεται η προσκομιδή αποδεικτικού ενημερότητας «για την είσπραξη χρημάτων», περιλαμβάνει στο εννοιολογικό της εύρος ως προϋπόθεση, την «είσπραξη» ποσού από το Δημόσιο για οποιαδήποτε αιτία, συνεπώς και τις «επιστροφές» εισπραχθέντων αχρεωστήτως φόρων καθώς και «επιστροφές» φόρων δυνάμει ειδικών διατάξεων, όπως στην περίπτωση Ε.Φ.Κ. πετρελαίου εσωτερικής καύσης στους δικαιούχους του άρθρου 78 παρ.5 του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα.

**3.** Περαιτέρω από τη διάταξη της παρ.2 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Δ., συνδυαστικά ερμηνευόμενη με την παρ. 1 του άρθρου 42 του Κ.Φ.Δ., προκύπτει ευθέως ότι ο κατ' αρχήν δυνητικός αυτεπαγγέλτος συμψηφισμός που προβλέπεται στο δεύτερο εδάφιο της παρ.2 του άρθρου 83 του ΚΕΔΕ, καθίσταται πλέον υποχρεωτικός για τη Φορολογική Διοίκηση κατά την επιστροφή κάθε φόρου, συνεπώς και Ε.Φ.Κ. πετρελαίου εσωτερικής καύσης, εφόσον οι προς συμψηφισμό προτεινόμενες απαιτήσεις του Δημοσίου προέρχονται από την εφαρμογή όλης εν γένει της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας, διατηρουμένου του δυνητικού χαρακτήρα του συμψηφισμού μόνον για τις λοιπές απαιτήσεις του Δημοσίου.

**4.** Με τις διατάξεις της υποπαραγράφου ΙΑ.2 της παραγράφου ΙΑ του άρθρου Πρώτου του ν.4254/2014 επιδιώκεται κατά την εισηγητική έκθεση του νόμου, η βελτίωση και η διευκόλυνση είσπραξης των ληξιπροθέσμων ασφαλιστικών εισφορών, ενώ ταυτόχρονα ενισχύεται η διαλειτουργικότητα μεταξύ των ασφαλιστικών φορέων, της ΗΔΙΚΑ Α.Ε. και του Δημοσίου, των ν.π.δ.δ. και των ν.π.ι.δ. του δημοσίου τομέα. Όσον αφορά τις ειδικότερες ρυθμίσεις της περιπτώσεως της υποπαραγράφου ΙΑ.2, κατά την ως άνω εισηγητική έκθεση, «η διάταξη αποσκοπεί στην ενδυνάμωση της διαδικασίας εισπράξεως των εισφορών αλλά και στην βελτιώτερη λειτουργία και συνεργασία των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης, έτσι ώστε, προτού επιστραφούν ποσά που αφορούν σε φόρο προστιθέμενης αξίας ή φόρο εισοδήματος να ελέγχεται η ύπαρξη οφειλών στους φορείς κοινωνικής

ασφάλισης και εφόσον υφίστανται τέτοιες οφειλές να χωρεί συμψηφισμός αυτών με το ποσό της επιστροφής».

**5.** Με το πρώτο εδάφιο της περιπτώσεως 1 προβλέπεται η «παρακράτηση» από τους ασφαλιστικούς οργανισμούς των ληξιπροθέσμων προς αυτούς ασφαλιστικών εισφορών των δικαιούχων «πάσης φύσεως καταβολών, πληρωμών, επιδοτήσεων, αποζημιώσεων, επιχορηγήσεων ή δανειοδοτήσεων» από το Δημόσιο, τους φορείς του Δημοσίου, τα ν.π.δ.δ. και ν.π.ι.δ. και τις ανώνυμες εταιρείες του δημοσίου τομέα «κατ' ανώτατο όριο μέχρι του ύψους οφειλών που αντιστοιχούν στις ετήσιες ασφαλιστικές εισφορές του οικείου φορέα».

Ως ληξιπρόθεσμες ασφαλιστικές εισφορές νοούνται οι «καθυστερούμενες ασφαλιστικές εισφορές από την πράξη βεβαίωσης της οφειλής» (άρθρο 101 παρ.3, τρίτο εδάφιο, του ν.4172/2013). Περαιτέρω, από την αδιάστικτη διατύπωση της διατάξεως η οποία προβλέπει την παρακράτηση των ληξιπροθέσμων ασφαλιστικών εισφορών, μέχρι του ανωτάτου ορίου που θέτει η ίδια η διάταξη, από τις «πάσης φύσεως καταβολές», συνάγεται ότι η παρακράτηση διενεργείται και κατά την επιστροφή οποιουδήποτε είδους φόρου για οποιαδήποτε αιτία, (αφού βεβαίως προηγηθεί η παρακράτηση και ο συμψηφισμός με οφειλές του φορολογούμενου, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 12, στην παρ. 1 του άρθρου 42 και στην παρ.2 του άρθρου 48 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, σύμφωνα με όσα προεκτέθηκαν), δεδομένου ότι και οι επιστροφές φόρων είναι «καταβολές» από το Δημόσιο. Κατά συνέπεια η παρακράτηση των ληξιπροθέσμων ασφαλιστικών εισφορών, μέχρι του ανωτάτου ορίου που ορίζει η διάταξη, διενεργείται και κατά την επιστροφή του Ε.Φ.Κ. πετρελαίου εσωτερικής καύσης στους δικαιούχους της παρ. 5 του άρθρου 78 του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα.

**6.** Αντίθετη ερμηνεία, με επιχείρημα εξ αντιδιαστολής από την ειδικότερη διάταξη της περίπτωσης 2 της υποπαραγράφου ΙΑ.2 δεν μπορεί να χωρήσει για τους εξής λόγους:

**α)** Με την περίπτωση 2 της υποπαραγράφου ΙΑ.2, ρυθμίζεται το ειδικότερο ζήτημα του υποχρεωτικού «συμψηφισμού» αποκλειστικά, των επιστροφών φόρου προστιθέμενης αξίας και φόρου εισοδήματος, με οφειλές προς τους

Ο.Κ.Α., χωρίς τον ποσοτικό περιορισμό που τάσσεται στο πρώτο εδάφιο της περιπτώσεως 1 της ίδιας υποπαραγράφου με την οποία επιβάλλεται η παρακράτηση, ήτοι ο συμψηφισμός των ανωτέρω οφειλών πέραν του ορίου των ετησίων ασφαλιστικών εισφορών του οικείου ασφαλιστικού φορέα.

**β)** Η γενική εκφορά της περιπτώσεως 1 («πάσης φύσεως καταβολές») διατυπώνεται χωρίς την επιφύλαξη των οριζομένων στην περίπτωση 2 της υποπαραγράφου.

**γ)** Δεν υφίσταται εμφανές δικαιοπολιτικό έρεισμα εξαιρέσεως των επιστροφών των λοιπών, πλην Φ.Π.Α. και εισοδήματος, φόρων (όπως Ε.Φ.Κ., φόρου κληρονομίας και λοιπών φόρων κεφαλαίου, ΕΝΦΙΑ κλπ.) από το εννοιολογικό εύρος των «πάσης φύσεως καταβολών» της περιπτώσεως 1. Αν σκοπός της διατάξεως της περιπτώσεως 1 είναι η διευκόλυνση της διαδικασίας εισπράξεως ληξιπροθέσμων οφειλών προς τους Ο.Κ.Α., κατά την καταβολή από το Δημόσιο χρημάτων προς τον δικαιούχο-οφειλέτη του Ο.Κ.Α., ο σκοπός αυτός, κατά λογική συνέπεια πρέπει να θεραπεύεται και κατά την επιστροφή οποιουδήποτε άλλου φόρου, και όχι μόνον Φ.Π.Α. και φόρου εισοδήματος.

**δ)** Τέλος, όταν κατά το παρελθόν ο ιστορικός νομοθέτης θέλησε να εξαιρέσει από τον υποχρεωτικό συμψηφισμό εκκαθαρισμένων οφειλών του Δημοσίου με οφειλές προς το Ι.Κ.Α., τις επιστροφές φόρων, το έκανε ρητά (βλ. άρθρο 16 του ν.1947/1991).

**7.** Συμπερασματικώς προς τα ανωτέρω, από την συστηματική ερμηνεία των διατάξεων των περιπτώσεων 1 και 2 της υποπαραγράφου ΙΑ.2 του άρθρου Πρώτου του ν.4254/2014, προκύπτει ότι κατά την καταβολή οποιουδήποτε ποσού και για οποιαδήποτε αιτία από το Δημόσιο, συνεπώς και κατά την επιστροφή του Ε.Φ.Κ. πετρελαίου εσωτερικής καύσης στους δικαιούχους, αφού επί επιστροφής φόρου, διενεργηθεί η παρακράτηση και ο υποχρεωτικός συμψηφισμός που προβλέπεται στα άρθρα 12, 42 παρ.1 και 48 παρ.2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφαρμόζεται η διάταξη της περιπτώσεως 1 της υποπαραγράφου ΙΑ.2 του άρθρου Πρώτου του ν.4254/2014, και από το προς επιστροφή ποσό του φόρου, παρακρατείται

ποσό μέχρι το ύψος οφειλών που αντιστοιχούν στις ετήσιες ασφαλιστικές εισφορές του οικείου ασφαλιστικού φορέα.

**8.** Όσον αφορά στην διαδικασία παρακρατήσεως των οφειλών κατά την καταβολή επιστροφών φόρου και αποδόσεώς τους στους Ο.Κ.Α., αυτή προβλέπεται στα τέσσερα τελευταία εδάφια της περιπτώσεως 1 της υποπαραγράφου Ι.Α.2, ειδικότερα δε διαδικαστικά θέματα μπορούν να διευκρινιστούν με εγκύκλιο εφαρμογής της διατάξεως.

Επιπλέον, όσον αφορά στην παρακράτηση κατά την επιστροφή Ε.Φ.Κ. πετρελαίου εσωτερικής καύσης στους δικαιούχους της παρ.5 του άρθρου 78 του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα, ειδικότερα ζητήματα της παρακράτησης των οφειλών και απόδοσής τους στους Ο.Κ.Α. και της διαδικασίας επιστροφής μπορούν να ρυθμιστούν και με τις, κατ' εξουσιοδότηση των δύο τελευταίων εδαφίων της παρ.5 και της παρ.6, προβλεπόμενες κανονιστικές υπουργικές αποφάσεις.

**Δ.** Κατ' ακολουθία των προεκτιθεμένων, επί των κατ' ιδίαν υποερωτημάτων του τεθέντος ερωτήματος, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Τμήμα) γνωμοδότησε ομόφωνα ότι:

1) Ως προς τη διαδικασία επιστροφής του Ειδικού Φόρου Κατανάλωσης στους δικαιούχους της παρ. 5 του άρθρου 78 του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα τυγχάνουν εφαρμογής, μεταξύ άλλων, οι διατάξεις των άρθρων 12, 42 παρ. 1 και 48 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) και του άρθρου 83 του ΚΕΔΕ (ν.δ 356/1974).

2α) Κατά την επιστροφή Ειδικού Φόρου Κατανάλωσης, παρακρατούνται από τα επιστρεφόμενα ποσά αυτού του φόρου που καταβάλλονται στους ως άνω δικαιούχους, τα ποσά των τυχόν ληξιπρόθεσμων ασφαλιστικών οφειλών τους σε Οργανισμό Κοινωνικής Ασφάλισης (Ο.Κ.Α), σύμφωνα με την περίπτωση 1 της υποπαραγράφου ΙΑ.2 του άρθρου Πρώτου του ν. 4254/2014, και έως το όριο που διαλαμβάνεται σε αυτή τη ρύθμιση.

β) Η διαδικασία παρακράτησης ρυθμίζεται νομοθετικώς με τα τέσσερα τελευταία εδάφια της περιπτώσεως 1 της υποπαραγράφου ΙΑ.2 του

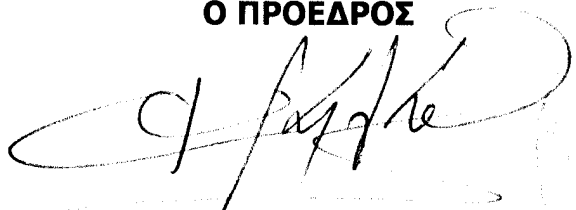


ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου, ενώ τυχόν ειδικότερα διαδικαστικά ζητήματα μπορούν να ρυθμιστούν, είτε με εγκύκλιο εφαρμογής της διατάξεως, είτε με τις κανονιστικές αποφάσεις για τις οποίες παρέχεται εξουσιοδότηση εκδόσεως με τα δύο τελευταία εδάφια της παρ.5 και την παρ. 6, του άρθρου 78 του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα.

**ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ**

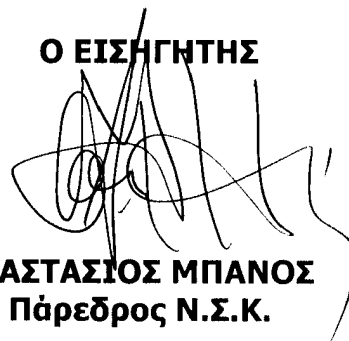
**Αθήνα, 3.6.2015**

**Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ**



**ΑΝΔΡΕΑΣ ΧΑΡΛΑΥΤΗΣ**  
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

**Ο ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ**



**ΑΝΑΣΤΑΣΙΟΣ ΜΠΑΝΟΣ**  
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.