



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

Αρ. Φακ. 15365

**Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 49/2014
ΤΟΥ Α' ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΤΟΥ ΝΟΜΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
Συνεδρίαση της 17-2-2014**

ΣΥΝΘΕΣΗ:

ΠΡΟΕΔΡΟΣ: Μιχαήλ Απέσσος, Αντιπρόεδρος του Ν.Σ.Κ.

ΜΕΛΗ : Ανδρέας Χαρλαύτης, Στυλιανή Χαριτάκη, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Γαρυφαλιά Σκιάνη, Δημήτριος Μακαρονίδης, Αλέξανδρος Ροϊλός, Χριστίνα Διβάνη, Ελένη Πασαμιχάλη, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: Αλέξανδρος Ροϊλός, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους.

ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΣ: Αρ. Πρωτ. Δ14Α 1179664 ΕΞ 2013/20-11-2013 του Υπουργείου Οικονομικών, Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, Γενική Διεύθυνση Φορολογίας.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΣ: α) Εάν οι διοικούντες τις δημοτικές επιχειρήσεις ευθύνονται για χρέη αυτών μετά την ισχύ του άρθρου 77 του ν. 4170/2013 που συμπλήρωσε το άρθρο 10 (παρ. 1) του ν. 4071/2012. β) Εάν οι Δήμαρχοι των ΟΤΑ ευθύνονται για την εξόφληση των οφειλών των δημοτικών επιχειρήσεων των οποίων τις οφειλές ανέλαβαν οι Δήμοι βάσει των ανωτέρω διατάξεων.

Επί των ανωτέρω ερωτημάτων το Τμήμα γνωμοδότησε ομόφωνα ως ακολούθως :

I. ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με το έγγραφο του ερωτήματος δεν παρατίθεται συγκεκριμένο ιστορικό παρά μόνον αναφέρεται σ' αυτό ότι από τις διατάξεις του άρθρου 10 (παρ.1) του ν.4071/2012, όπως συμπληρώθηκε με το άρθρο 77 του ν.4170/2013, δεν

καθίσταται σαφές εάν εξακολουθεί να υφίσταται η συνυπευθυνότητα των διοικούντων τις δημοτικές επιχειρήσεις για χρέη τους προς το Δημόσιο, σύμφωνα με τα άρθρα 55 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000) και 115 του ΚΦΕ (ν.2238/1994).

Ειδικότερα η ερωτώσα υπηρεσία αναφέρει ότι προκαλείται διχογνωμία με την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, με αποτέλεσμα να δημιουργούνται προβλήματα όταν οι πρώην διοικούντες τις παραπάνω δημοτικές επιχειρήσεις ζητούν την έκδοση φορολογικής ενημερότητας, θεωρώντας ότι πλέον δεν υφίσταται καμία ευθύνη τους για τα παραπάνω χρέη και οι ΔΟΥ απευθύνονται στις υπηρεσίες της ερωτώσας προκειμένου να λάβουν οδηγίες περί της συνυπευθυνότητας των προσώπων αυτών. Περαιτέρω κατά την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων, τίθεται το ζήτημα της ευθύνης ή μη των Δημάρχων των ΟΤΑ, που ανέλαβαν την εξόφληση των σχετικών οφειλών των δημοτικών επιχειρήσεων.

II. ΚΡΙΣΙΜΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

A. Στο ν.2859/2000 (φ. 248) ορίζονται τα ακόλουθα :

Άρθρο 53 (Βεβαίωση του φόρου)

«1. Ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. βεβαιώνει στο όνομα του υπόχρεου που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 35 τον κύριο και πρόσθετο φόρο που προκύπτει : α) ...»

Άρθρο 55 (Ευθύνη εις ολόκληρον καταβολής του φόρου)

«Για την καταβολή του οφειλομένου φόρου ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρον με τον υπόχρεο και οι εξής : α)... β) οι νόμιμοι εκπρόσωποι των νομικών προσώπων, κατά το χρόνο διάλυσης, συγχώνευσης ή μετατροπής τους, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης του φόρου, γ) ...».

B. Στο ν. 2238/1994 (φ.151) ορίζονται τα ακόλουθα :

Άρθρο 115 (Ευθύνη διοικούντων νομικά πρόσωπα)

«1... 2. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές και γενικά εντεταλμένοι στη διοίκηση του νομικού προσώπου, κατά το χρόνο της διάλυσης των λοιπών νομικών προσώπων του άρθρου 101, ευθύνονται, προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και των φόρων που παρακρατούνται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. 3. Τα πρόσωπα που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 ευθύνονται

προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους και κατά την διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν, ως εξής : α) Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά. β) Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου. 4...».

Άρθρο 101

« 1.Στο φόρο υπόκεινται: α) ... β) Οι δημόσιες ,δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα.γ)...δ)...ε)...»

Από την έναρξη ισχύος του ν.4172/2013 (φ.167/23-7-2013) παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν.2238/1994 συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου.

Γ. Στο νόμο 4174/2013 (φ.170/26-7-2013) και συγκεκριμένα στο άρθρο 50 αυτού (αλληλέγγυα ευθύνη) ορίζονται τα εξής :

«1.Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές , πρόεδροι, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντελταμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους , ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου , τόκων και προστίμων που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες καθώς και του φόρου που παρακρατείται , ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Στα νομικά πρόσωπα ...2...»

Δ. Στο ν.4071/2012 (φ.85) ορίζονται τα ακόλουθα:

Στο άρθρο 10 (Ρυθμίσεις για τις επιχειρήσεις των ΟΤΑ)

«1. Οι οφειλές προς το ελληνικό δημόσιο και το ΙΚΑ των αμιγών δημοτικών επιχειρήσεων, του π.δ. 410/1995 ή των κοινωφελών επιχειρήσεων, των αστικών μη κερδοσκοπικών επιχειρήσεων των ΟΤΑ, ..., οι οποίες λύθηκαν και τελούν υπό το καθεστώς εκκαθάρισης, βεβαιωμένες ταμειακά ή μη έως και τις 31.12.2010 απαλλάσσονται από πρόσθετους φόρους, πρόστιμα, προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής και κάθε

μορφής επιβαρύνσεις και η εξόφλησή τους γίνεται υποχρεωτικά από τους ΟΤΑ που τις έχουν συστήσει

Από τους ίδιους ...

Ε. Στο ν. 4170/2013 (φ.163) ορίζονται τα ακόλουθα :

Άρθρο 77 (Συμπλήρωση του άρθρου 10 του ν. 4071/2012)

«1. Στο τέλος της παρ. 1 του άρθρου 10 του ν. 4071/2012 προστίθενται τα εξής :

«Ειδικότερα : α. οφειλές που βεβαιώθηκαν ταμειακά στις Δ.Ο.Υ. σε βάρος των αναφερομένων στην παρούσα παράγραφο επιχειρήσεων :

αα) διαγράφονται με πράξεις της βεβαιούσας εν ευρεία εννοία αρχής και

ββ) βεβαιώνονται σε βάρος του οικείου ΟΤΑ μόνο για τα ποσά των κύριων οφειλών που ορίζονται στα προηγούμενα εδάφια της παρούσας παραγράφου, με βάση χρηματικό κατάλογο ... για το ποσό της κύριας οφειλής ... τυχόν καταβληθέντα ποσά από τις επιχειρήσεις της παρούσας παραγράφου, ή από τα συνυπεύθυνα με αυτές πρόσωπα που αφορούν τις

βεβαιωμένες οφειλές τους, δεν αναζητούνται ... ε. Με τη δικαστική αμφισβήτηση των οφειλών των ΟΤΑ που έχουν βεβαιωθεί ..., δεν εφαρμόζονται οι απαλλαγές που ορίζονται στις περιπτώσεις α' έως και δ' της παρούσας παραγράφου και οι ΟΤΑ επιβαρύνονται και με τους πρόσθετους φόρους, πρόστιμα ...».

III. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ

Α. Από την διάταξη του άρθρου 55 (περ. β) του ν.2859/2000 προκύπτει ότι για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρο(κατ' άρθρο 481 ΑΚ) με τον υπόχρεο και οι νόμιμοι εκπρόσωποι των νομικών προσώπων, κατά το χρόνο διάλυσης, συγχώνευσης ή μετατροπής τους, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης του φόρου.(ΣΤΕ 2495/2007)

Κατά την διάταξη του άρθρου 115 (παρ. 2) του ν.2238/1994 οι διευθυντές, διαχειριστές και γενικά εντεταλμένοι στη διοίκηση των νομικών προσώπων, κατά το χρόνο διάλυσης των λοιπών νομικών προσώπων του άρθρου 101, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα καθώς και των φόρων που παρακρατούνται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Επίσης σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του ιδίου άρθρου του αυτού νόμου ορίζεται ότι τα πρόσωπα που

αναφέρονται ανωτέρω ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν, ανάλογα με το εάν έχει γίνει ή όχι παρακράτηση φόρου.(ΣΤΕ 4104/2005).Η διάταξη αυτή καταργήθηκε στις 23-7-2013 με το ν. 4172/2013.

Με το άρθρο 50 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013) ορίστηκαν τα φυσικά πρόσωπα που ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα με τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες για την πληρωμή των φόρων .

Με τις διατάξεις του άρθρου 10 (παρ. 1) του ν.4071/2012 ορίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι οι οφειλές (βεβαιωμένες ταμειακά ή μη έως και 31-12-2010) προς το Δημόσιο των δημοτικών επιχειρήσεων (αμιγών, κοινωφελών, αστικών μη κερδοσκοπικών κ.λπ.), οι οποίες λύθηκαν και τελούν σε καθεστώς εκκαθάρισης απαλλάσσονται από κάθε μορφής επιβαρύνσεις και εξοφλούνται υποχρεωτικά από τους ΟΤΑ που τις έχουν συστήσει.

Κατά την αιτιολογική έκθεση του ανωτέρω νόμου στο άρθρο 10 (παρ. 1) περιέχονται ρυθμίσεις, με τις οποίες οι δήμοι αναλαμβάνουν τις υποχρεώσεις για την καταβολή οφειλών των λυθέντων ή υπό εκκαθάριση επιχειρήσεων τους προς το Δημόσιο εφόσον αυτές έχουν καταστεί ληξιπρόθεσμες, ανεξαρτήτως, εάν βεβαιώθηκαν ή όχι, έως την 31-12-2010. Πρόκειται για υποχρεώσεις μη λειτουργουσών πλέον επιχειρήσεων που ανήκαν στους συνενωθέντες ΟΤΑ.

Ακολούθως με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ν.4170/2013 η παραπάνω διάταξη συμπληρώθηκε και ορίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι οφειλές που βεβαιώθηκαν ταμειακά στις ΔΟΥ σε βάρος των αναφερομένων δημοτικών επιχειρήσεων διαγράφονται με πράξεις της βεβαιούσας εν ευρεία εννοία αρχής και βεβαιώνεται σε βάρος του οικείου ΟΤΑ μόνο για τα ποσά των κύριων οφειλών. Σε περίπτωση δικαστικής αμφισβήτησης των οφειλών από τους ΟΤΑ, οι απαλλαγές από τις διάφορες επιβαρύνσεις δεν εφαρμόζονται και οι ΟΤΑ επιβαρύνονται με όλες τις σχετικές προσαυξήσεις και πρόστιμα.

Αναλαμβάνοντας τις υποχρεώσεις αυτές ο δήμος καθίσταται δυνατή η εκπλήρωσή τους δεδομένου ότι σε κάθε άλλη περίπτωση αυτή καθίσταται αδύνατη. Για τη διευκόλυνση των δήμων αφαιρούνται οι προσαυξήσεις, πρόσθετοι φόροι και τα πρόστιμα που είχαν επιβαρύνει τις ανωτέρω υποχρεώσεις δεδομένου ότι η καταβολή της αρχικής οφειλής (χωρίς τις επιβαρύνσεις) είναι υποχρεωτική για το δήμο.

Με το ν. 4071/2012(άρθρο 10),όπως συμπληρώθηκε με το ν.4170/2013 (άρθρο 77) θεσπίστηκε η διαγραφή των χρεών των δημοτικών επιχειρήσεων και η ταυτόχρονη βεβαίωση αυτών σε βάρος των οικείων ΟΤΑ.

Η διαγραφή των οφειλών στο όνομα των δημοτικών επιχειρήσεων συνεπάγεται και την απαλλαγή των διοικούντων τις δημοτικές επιχειρήσεις από την προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη τους. Τούτο διότι, αφού δεν υφίσταται η οφειλή στο όνομα του αρχικού υποχρέου δεν μπορεί να υπάρχει στο όνομα του αλλεγγύως υποχρέου. Η διαγραφή των οφειλών που βεβαιώθηκαν ταμειακά αποτελεί διαγραφή του χρέους και επομένως δεν μπορεί να υφίσταται ευθύνη των διοικούντων τη δημοτική επιχείρηση, αφού ο αρχικός και κύριος υπόχρεος παύει να ευθύνεται.

Έτσι η διαγραφή του χρέους των δημοτικών επιχειρήσεων και η επαναβεβαίωσή τους στους οικείους ΟΤΑ συνιστά λόγο απόσβεσης της φορολογικής ενοχής συνολικά και αντικειμενικά ,υπό την έννοια ότι απαλλάσσονται αυτής και τα δύο φορολογικά υποκείμενα, ήτοι η δημοτική επιχείρηση και ο διοικών αυτήν.

Ειρήσθω προς τούτους ότι ,υπό την αντίθετο εκδοχή δηλ. της ευθύνης του ενός εκ των δύο υποκειμένων της φορολογικής ενοχής θα μπορούσε να ισχύσει αν τούτο είχε προβλεφθεί ρητώς.

Επισημαίνεται ότι οι φορολογικές εν γένει διατάξεις οι οποίες οριοθετούν το φορολογικό υποκείμενο, είναι αυστηρού δικαίου και ως εκ τούτου στενά ερμηνευτέες, με αποτέλεσμα η διοίκηση να υποχρεούται κατά την εφαρμογή των νόμων να προβαίνει σε στενή γραμματική ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων, αποκλεισμένης της διασταλτικής ερμηνείας ή της ανάλογης εφαρμογής (ΣΤΕ 2312/1992).

Επομένως τα φυσικά πρόσωπα που ήσαν συνυπόχρεα με τις δημοτικές επιχειρήσεις για την εξόφληση των οφειλών μετά την ισχύ των διατάξεων του ν.4071/2012 και 4170/2013 δεν ευθύνονται για το ποσό της κύριας οφειλής.

Β. Ως προς το ζήτημα της ευθύνης των Δημάρχων των ΟΤΑ που αναλαμβάνουν την εξόφληση των οφειλών των δημοτικών επιχειρήσεων, το Τμήμα γνωμοδοτεί ότι δεν προκύπτει , εκ του ν.4071/2012, προσωπική και αλληλέγγυος ευθύνη αυτών .

Επίσης δεν προκύπτει ευθύνη των Δημάρχων από το άρθρο 50 του ν. 4174/2013, διότι δεν περιλαμβάνονται στα περιοριστικώς αναφερόμενα στην διάταξη αυτή πρόσωπα.

IV. Ενόψει των προεκτεθέντων το Τμήμα γνωμοδοτεί ομόφωνα ότι η απάντηση στα υπό εξέταση ερωτήματα είναι αρνητική.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 18/2/2014

**Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΟΥ
Α' ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΤΟΥ Ν.Σ.Κ**

Μιχαήλ Απέσσος
Αντιπρόεδρος του Ν.Σ.Κ

Ο Εισηγητής

Αλέξανδρος Ροϊλός
Νομικός Σύμβουλος του Κράτους