



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός γνωμοδότησης 218/2018  
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Τμήμα Β΄

Συνεδρίαση της 11<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2018

**Σύνθεση**

**Πρόεδρος:** Στέφανος Δέτσης, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ..

**Μέλη:** Θεόδωρος Ψυχογιός, Δημήτριος Χανής, Αλέξανδρος Ροϊλός, Αδαμαντία Καπετανάκη, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη, Βασίλειος Καραγεώργος και Διονύσιος Χειμώνας, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

**Εισηγήτρια:** Σοφία Μπίκου, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ. (γνώμη χωρίς ψήφο).

**Αριθμός Ερωτήματος:** Το έγγραφο με αριθμό πρωτοκόλλου Δ.ΕΙΣΓΡ. Ε 1138674 ΕΞ 2018/20.9.2018 της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης - Διεύθυνση Εισπράξεων - Τμήμα Ε΄), που υπογράφεται από τον Διοικητή της.

**Περίληψη ερωτήματος:** Ερωτάται 1) Αν αποτελεί δεδικασμένο για τις οφειλές της εταιρίας «ΑΛ. Α.Τ.Ε.» (ήδη «ΑΧ. Α.Τ.Ε.»), που προέρχονται από την συμμετοχή της σε οποιαδήποτε κοινοπραξία και εμπίπτουν χρονικά στο πεδίο εφαρμογής της δικαστικά επικυρωμένης με την με αριθ. 1217/2008 απόφαση του Εφετείου Αθηνών συμφωνίας πιστωτών του άρθρου 44 του ν. 1892/1990, η δικαστική κρίση που διατυπώθηκε με τις αμετάκλητες με αριθ. 1674/2017 και 1675/2017 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, με διαδίκους την εταιρία και το Ελληνικό Δημόσιο, ότι ο όρος 3.3.2.δ.4 (παράγραφος 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 εταιρίας από την συμμετοχή της στην Κοινοπραξία «Θ. Α.Ε. - ΑΛ. Α.Τ.Ε. - Κ.Μ. Α.Τ.Ε.Β.Ε.» έχουν αποσβεστεί στο σύνολό τους και να διαταχθεί η επιστροφή των

καταβληθέντων, κατ' εφαρμογή του όρου 3.3.2.δ.2 της συμφωνίας, χρηματικών ποσών στην εταιρία ως αχρεωστήτως εισπραχθέντων από το Ελληνικό Δημόσιο.

2) Επί καταφατικής απάντησης στο ανωτέρω ερώτημα, αν 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 ανωτέρω συμφωνίας για τις οφειλές της εταιρίας προς το Δημόσιο από την συμμετοχή της σε οποιαδήποτε κοινοπραξία ή εμποδίζεται από την εκδοθείσα και αρμοδίως γενομένη δεκτή με αριθ. 382/2013 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., στην οποία περιέχεται αντίθετη ερμηνεία των ως άνω όρων.

3) Αν υποχρεούται η Φορολογική Διοίκηση να επιστρέψει τα ποσά που έχουν, κατ' εφαρμογή του όρου 3.3.2.δ.2 της συμφωνίας, καταβληθεί από την εταιρία, σύμφωνα με τη με αριθ. 382/2013 γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ., καθώς και εκείνα, για τα οποία δεν έχει ασκηθεί προσφυγή.

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

#### **Ιστορικό**

Στο παραπάνω έγγραφο ερώτημα της υπηρεσίας και στα στοιχεία του φακέλου που το συνοδεύουν εκτίθεται το ακόλουθο πραγματικό:

1. Η ανώνυμη εταιρία με την επωνυμία «ΑΛ. Α.Τ.Ε.», η οποία μετονομάστηκε σε «ΑΧ. Α.Τ.Ε.» το 2015 και αντικείμενο εργασιών την εκτέλεση ιδιωτικών και δημοσίων έργων και την εκμετάλλευση ακινήτων, υπήχθη σε καθεστώς ειδικής εκκαθάρισης, κατ' άρθρο 46 του ν. 1892/1990, με τη με αριθμό 55/2006 απόφαση του Εφετείου Πειραιά, με την οποία διορίστηκε εκκαθαρίστρια η ανώνυμη τραπεζική εταιρία «Α.Τ. ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ Α.Ε.». Κατά την διάρκεια της εκκαθάρισης και στο πλαίσιο της εξυγίανσης της επιχείρησης, καταρτίστηκε μεταξύ της εταιρίας και των πιστωτών της η από 28.11.2006 συμφωνία, που επικυρώθηκε με τη με αριθμό 1217/2008 απόφαση του Εφετείου Αθηνών και με την οποία ρυθμίστηκαν τα χρέη της εταιρίας προς τρίτους. Ειδικότερα, σύμφωνα με τον όρο 3.3.2.δ.2 της συμφωνίας, οι οφειλές της εταιρίας προς το Ελληνικό Δημόσιο «από κάθε αιτία...περιορίζονται σε ποσοστό 10% των βεβαιωθέντων ποσών...Το υπόλοιπο 90% διαγράφεται». Σύμφωνα με την όγδοη παράγραφο του όρου 3.3.2.δ.4 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».*

2. Μετά από ερωτήματα της Διοίκησης για την ερμηνεία και εφαρμογή των πιο πάνω όρων της συμφωνίας, εκδόθηκαν από το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους η με αριθμό 121/2009 γνωμοδότηση του Τμήματος Στ' και η με αριθμό 382/2013 ατομική γνωμοδότηση του Νομικού Συμβούλου του Κράτους Δημητρίου Μακαρονίδη, οι οποίες έγιναν δεκτές αρμοδίως από τον Υπουργό Οικονομικών και τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων αντιστοίχως. Σύμφωνα με την πρώτη από τις ως άνω γνωμοδοτήσεις, η επικυρωθείσα συμφωνία καταλαμβάνει κάθε ταμειακώς βεβαιωμένη απαίτηση του Δημοσίου κατά της εταιρίας, η οποία προκύπτει είτε από την αυτοτελή επιχειρηματική δραστηριότητά της είτε από την συμμετοχή της σε κοινοπραξίες είτε ως διαδόχου της συγχωνευθείσας ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «Δ. Α.Τ.Ε.» (στην οποία αφορούσε το ερώτημα). Με την ατομική γνωμοδότηση δόθηκε η απάντηση ότι και για τις οφειλές της εταιρίας από την 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 στην συμφωνία τρόπο και διαγραφή του λοιπού 90%, διότι ο όρος αυτός ρυθμίζει τον τρόπο εξόφλησης των χρεών της εταιρίας προς το Δημόσιο από κάθε αίτια και όχι η όγδοη παράγραφος του όρου 3.3.2.δ.4, που αφορά στις οφειλές της εταιρίας προς όλους τους πιστωτές της για χρέη από την συμμετοχή της σε κοινοπραξίες και προβλέπει την διαγραφή των χρεών αυτών στο σύνολό τους. Με τις ως άνω γνωμοδοτήσεις, δηλαδή, προκρίθηκε ως ειδικότερος και θεωρήθηκε εφαρμοστέος, για όλες τις οφειλές της εταιρίας προς το Δημόσιο, ο όρος που αφορά στο πρόσωπο του πιστωτή (Ελληνικό Δημόσιο) και όχι εκείνος που αφορά στην προέλευση της οφειλής.

3. Επί προσφυγών που άσκησε η εταιρία στο Διοικητικό Εφετείο Θεσσαλονίκης με αίτημα την ακύρωση των πράξεων του Προϊσταμένου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, με τις οποίες απορρίφθηκαν αντίστοιχες αιτήσεις της για επιστροφή ως αχρεωστήτως καταβληθέντων των χρηματικών ποσών που είχε καταβάλει για οφειλές της προς το Ελληνικό Δημόσιο από φόρο εισοδήματος, κατ' εφαρμογή του όρου 3.3.2.δ.2. της συμφωνίας, από την συμμετοχή της στην κοινοπραξία «Θ. Α.Ε. - ΑΛ. Α.Τ.Ε. - Κ.Μ. Α.Τ.Ε.Β.Ε.», εκδόθηκαν οι με αριθμό 1674/2017 και 1675/2017

αποφάσεις του ανωτέρω Δικαστηρίου, με τις οποίες ακυρώθηκαν οι προσβληθείσες πράξεις και, επιπλέον, γενομένων δεκτών των σχετικών αιτημάτων της προσφεύγουσας, αναγνωρίστηκε ότι η καταβολή έλαβε χώρα αχρεωστήτως και υποχρεώθηκε το Ελληνικό Δημόσιο να επιστρέψει στην εταιρία τα αχρεωστήτως εισπραχθέντα χρηματικά ποσά νομιμοτόκως από την επομένη της κατάθεσης εκάστης προσφυγής. Οι εν λόγω εφετειακές αποφάσεις κατέστησαν αμετάκλητες, λόγω μη άσκησης του ενδίκου μέσου της αίτησης αναίρεσης, όπως βεβαιώνεται εγγράφως από τον Γραμματέα του Δικαστηρίου. Με τις αποφάσεις αυτές κρίθηκε ότι «...ενόψει του ότι: α) στην από 28-11-2006 Συμφωνία Πιστωτών και Επιχείρησης στον γενικό όρο 3.3.2.δ.2 παρ. 1 προβλέπεται η διαγραφή του 90% των γενικής φύσεως οφειλών της προσφεύγουσας προς το Δημόσιο, ενώ στον ειδικό όρο 3.3.2.δ.4 παρ. 8 προβλέπεται η απόσβεση και διαγραφή απαιτήσεων 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, β) σκοπός του συντάκτη του τελευταίου αυτού όρου ήταν να διακρίνει ρητώς και σαφώς τις γενικής φύσεως υποχρεώσεις που προέρχονταν από αυτή καθαυτή τη δραστηριότητα της εταιρείας, από αυτές που προέρχονταν από τη συμμετοχή σε Κοινοπραξίες, δηλαδή σε άλλα νομικά πρόσωπα, που ενδεχομένως να είχε μικρή συμμετοχή, γ) εξάλλου, στο τέλος του ειδικού αυτού όρου ο συντάκτης της συμφωνίας προκειμένου να γίνει αυτός σαφής συμπλήρωσε "Και οι απαιτήσεις αυτές δηλαδή αποσβέννυνται και διαγράφονται στο σύνολό τους", ώστε να μην καταλείπεται περιθώριο ερμηνείας του, δ) η Συμφωνία αυτή επικυρώθηκε στο σύνολό της ως προς όλους τους όρους, άρα και του επίμαχου όρου, με τη αριθμό 1217/2008 απόφαση του Εφετείου Αθηνών, προκειμένου, όπως ρητά αναγράφεται στο διατακτικό της "να επέλθουν οι έννομες συνέπειες του άρθρου 44 του ν. 1892/1990" και ως εκ τούτου το Ελληνικό Δημόσιο δεσμεύεται από το περιεχόμενό της, ε) σημειωτέον, όπως προκύπτει από τα προσκομιζόμενα από την προσφεύγουσα στοιχεία, το Ελληνικό Δημόσιο ήταν διάδικος και παραστάθηκε κατά τη συζήτηση της σχετικής αίτησης...χωρίς να προβάλλει κανένα απολύτως από τους ισχυρισμούς που επικαλέστηκε ενώπιον του Δικαστηρίου αυτού ως προς τη νομιμότητα του επίμαχου όρου 3.3.2.δ.4, όπως αντίθετα έκανε για σειρά άλλων θεμάτων και σε κανένα σημείο των προτάσεών του

δεν έθεσε θέμα ερμηνείας του επίμαχου σημείου του όρου 3.3.2.δ.4, ...και έτσι η εκδοθείσα απόφαση του Εφετείου Αθηνών έχει, έναντι αυτού, ισχύ δεδικασμένου, στ) περαιτέρω, ναι μεν η με αρ. 1217/2008 απόφαση του Εφετείου Αθήνας κάνει αναφορά στον όρο του 10% και όχι και στον αντίστοιχο για τις κοινοπραξίες, όμως, όπως προκύπτει από το περιεχόμενό της, η ως άνω απαρίθμηση στην απόφαση του Δικαστηρίου δεν περιλαμβάνει ένα προς ένα τους όρους της συμφωνίας, αλλά ήταν ενδεικτική περιέχουσα μερικούς εξ αυτών, καταλήγει δε (στο φύλλο 11 αυτής) με τη συντόμηση "κλπ", η οποία συνιστά ρητή αναφορά και στις λοιπές προβλέψεις της συμφωνίας, τις οποίες επίσης επικύρωσε με την απόφασή του, κάτι που άλλωστε σαφώς προκύπτει από το διατακτικό της, σύμφωνα με το οποίο το Εφετείο Αθηνών επικύρωσε τη συμφωνία στο σύνολό της, ι) οι οφειλές της προσφεύγουσας προς την Ζ' ΔΟΥ Θεσσαλονίκης προέρχονται από τη συμμετοχή της στην Κοινοπραξία «Θ. Α.Ε. - ΑΛ. Α.Τ.Ε. - Κ.Μ. Α.Τ.Ε.Β.Ε.», το Δικαστήριο κρίνει, ότι σύμφωνα και με τις γενικές αρχές του Διοικητικού Δικαίου, έπρεπε να τύχει εφαρμογής ο ειδικός όρος 3.3.2.δ.4 της Συμφωνίας, ο οποίος υπερισχύει του γενικού όρου 3.3.2.δ.2. και να διαγραφούν οι προκύπτουσες οφειλές της προσφεύγουσας από τη συμμετοχή της στην ως άνω Κοινοπραξία, ...».

4. Με έγγραφό της προς την Α.Α.Δ.Ε. η ανώνυμη εταιρία έθεσε υπόψη της Αρχής τα ανωτέρω και, δεδομένης της ύπαρξης και άλλων οφειλών της προς το Δημόσιο από την συμμετοχή της σε κοινοπραξίες, ζητά να γίνουν δεκτά τα όσα κρίθηκαν με τις προαναφερθείσες δικαστικές αποφάσεις ως προς την ερμηνεία του συγκεκριμένου όρου της συμφωνίας (3.3.2.δ.4 όγδοη παράγραφος) και την εφαρμογή του σε όλες τις αντίστοιχες περιπτώσεις που έχουν προκύψει ή θα προκύψουν στο μέλλον και να διαγραφεί το σύνολο των οφειλών της από την συμμετοχή της σε όλες τις κοινοπραξίες που συμμετέχει και αφορούν στο χρονικό διάστημα έως την επικύρωση της συμφωνίας, άλλως να αναπεμφθεί το ζήτημα στο Ν.Σ.Κ. για νέα γνωμοδότηση επί του θέματος, λαμβανομένων υπόψη και των ανωτέρω δικαστικών αποφάσεων.

5. Κατόπιν του πιο πάνω εγγράφου, ετέθη το εν θέματι ερώτημα με τα επιμέρους υποερωτήματα και ζητήθηκε η επανεξέταση του ζητήματος που κρίθηκε με τη με αριθ. 382/2013 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., λαμβανομένων υπόψη των νέων δεδομένων, όσον αφορά στην εφαρμογή του όρου 3.3.2.δ.4 αντί του όρου 3.3.2.δ.2 της δικαστικά επικυρωθείσας συμφωνίας για τις οφειλές της εταιρίας προς το Δημόσιο από την συμμετοχή της σε κοινοπραξίες.

### Νομοθετικό πλαίσιο

6. Στην διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 95 του 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».

7. Στην διάταξη του άρθρου 1 του ν. 3068/2002 «Συμμόρφωση της Διοίκησης προς τις δικαστικές αποφάσεις κ.λπ.» (Α' 274) ορίζονται τα εξής: «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, πολιτικών, ποινικών και ειδικών δικαστηρίων που παράγουν υποχρέωση συμμόρφωσης ή είναι εκτελεστές κατά τις οικείες δικονομικές διατάξεις και τους όρους που κάθε απόφαση τάσσει...».

8. Στον κυρωθέντα δια του νόμου 2717/1999 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Α' 97) ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 3 «Κατά την εκδίκαση των διοικητικών διαφορών ουσίας, εφόσον ο νόμος που διέπει τη σχέση δεν ορίζει διαφορετικά, επιτρέπεται: α) με την επιφύλαξη όσων ορίζονται στο άρθρο 5, να κριθούν παρεμπιπτόντως ζητήματα της δικαιοδοσίας των πολιτικών δικαστηρίων, αν από τα ζητήματα αυτά εξαρτάται η επίλυση της ένδικης διαφοράς, ή β)...».

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

Άρθρο 197 «1. Δεδουλευμένο 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. Δεδουλευμένο 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 δεδουλευμένο 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...».

9. Στην διάταξη της παραγράφου 4 του άρθρου 7 του ν. 3086/2002 «Οργανισμός Νομικού Συμβουλίου του Κράτους κ.λπ.» (Α' 324) ορίζεται ότι: «Οι γνωμοδοτήσεις δεν δημιουργούν δικαίωμα υπέρ οποιουδήποτε τρίτου, πριν από την αποδοχή τους με επισημειωματική πράξη από τον Πρόεδρο της Βουλής, τον αρμόδιο Υπουργό, ή το Διοικητικό Συμβούλιο Νομικού Προσώπου Δημοσίου Δικαίου ή άλλο κατά νόμο αρμόδιο όργανο αυτού ή Ανεξάρτητης Διοικητικής Αρχής ή από τον Γενικό Γραμματέα Περιφέρειας. Μετά την αποδοχή τους οι γνωμοδοτήσεις αποτελούν πράξεις, που είναι υποχρεωτικές για τη Διοίκηση ή το Νομικό Πρόσωπο ή την Ανεξάρτητη Διοικητική Αρχή».

10. Στο 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 υπόκεινται 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...».

### **Ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων**

Από τις προαναφερόμενες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς, αλλά και σε συνδυασμό μεταξύ τους, ενόψει και όλου του νομικού πλαισίου, εντός του οποίου εντάσσονται, του σκοπού που εξυπηρετούν και την υπαγωγή σ' αυτές του πραγματικού που τέθηκε υπόψη του Τμήματος από την ερωτώσα υπηρεσία, συνάγονται τα ακόλουθα:

11. Η διάταξη του άρθρου 3 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας επιτρέπει στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια, κατά την εκδίκαση διοικητικών διαφορών ουσίας, να κρίνουν παρεμπιπτόντως ζητήματα της δικαιοδοσίας των πολιτικών δικαστηρίων, αν από τα ζητήματα αυτά εξαρτάται η επίλυση της ένδικης διοικητικής διαφοράς. Περαιτέρω, το δεδicasμένο της διάταξης του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 197 του ίδιου Κώδικα, παράγεται από τις τελεσίδικες και ανέκκλητες αποφάσεις των τακτικών διοικητικών Δικαστηρίων και ισχύει μεταξύ των διαδίκων για το διοικητικής φύσης ζήτημα που κρίθηκε με αυτές κυρίως ή παρεμπιπτόντως. Το κατά τα άνω δεδicasμένο αποτελεί έννομη συνέπεια της δικαστικής απόφασης, που διασφαλίζει την δεσμευτικότητα του περιεχομένου της και εκτείνεται τόσο στο ουσιαστικό όσο και στο δικονομικό ζήτημα που κρίθηκε σε συνάρτηση με το ουσιαστικό, ισχύει δε μεταξύ των ιδίων προσώπων με την ίδια ιδιότητα μόνο για το δικαίωμα που κρίθηκε κυρίως ή παρεμπιπτόντως και εφόσον πρόκειται για το ίδιο αντικείμενο και την ίδια ιστορική και νομική αιτία (ταυτότητα προσώπων και διαφοράς). Ειδικότερα, το ουσιαστικό δεδicasμένο εμποδίζει να αμφισβητηθεί μεταξύ των ιδίων προσώπων και να καταστεί αντικείμενο νέας δίκης το δικαίωμα που κρίθηκε και η δικαιολογητική σχέση που το στηρίζει (ΑΠ 613/2007). Η ταυτότητα των προσώπων της διοικητικής δίκης, ως αναγκαία υποκειμενική προϋπόθεση για την ενέργεια του δεδicasμένου, αποτυπώνεται στις διατάξεις του άρθρου 197 παρ. 3 Κ.Δ.Δ., οι οποίες θέτουν τον κανόνα ότι το δεδicasμένο ισχύει υπέρ και κατά των διαδίκων. Εξαίρεση από τον κανόνα αυτό, ώστε να καλύπτονται από το δεδicasμένο και τρίτα πρόσωπα, που δεν διετέλεσαν δικάστη στη δίκη, αποτελούν στην διοικητική

δίκη οι προβλεπόμενες στην παράγραφο 3 του άρθρου 197 Κ.Δ.Δ. περιπτώσεις προσώπων. Τα υποκειμενικά όρια του δεδिकाσμένου, που πηγάζει από τις τελεσίδικες και ανέκκλητες αποφάσεις των τακτικών διοικητικών Δικαστηρίων, ισχύουν και ως προς το ζήτημα που κρίθηκε παρεμπιπτόντως, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι προϋποθέσεις του άρθρου 197 παρ. 1 Κ.Δ.Δ., δηλαδή το ζήτημα αυτό αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για την επίλυση του κυρίου ζητήματος και το δικαστήριο ήταν καθ' ύλην αρμόδιο να το κρίνει (ΣτΕ 4614/2014, 271/2014, 2521/2008). Εν προκειμένω, το Διοικητικό Εφετείο Θεσσαλονίκης με τις αποφάσεις του με αριθ. 1674/2017 και 1675/2017 προέβη σε παρεμπιπτόντως κρίση περί της ερμηνείας και της εφαρμογής δύο όρων της δικαστικά επικυρωθείσας συμφωνίας, που καταρτίστηκε μεταξύ της ανώνυμης εταιρίας και των πιστωτών της κατ' άρθρο 44 του ν. 1892/1990, προκειμένου να αποφανθεί επί του ενώπιόν του αχθέντος κυρίου ουσιαστικού ζητήματος διοικητικής φύσης, ήτοι αυτού της αχρεωστήτως ή μη είσπραξης εκ μέρους του Ελληνικού Δημοσίου της ένδικης φορολογικής οφειλής και της, εκ τούτου, επιστροφής ή μη στην εταιρία του καταβληθέντος ποσού. Το Συμβούλιο της Επικρατείας με τη με αριθ. 3155/2005 απόφασή του έχει δεχθεί ότι η κρίση που περιέχεται στην ενώπιόν του αναιρεσιβληθείσα απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, ότι η συμφωνία του άρθρου 44 του ν. 1892/1990 δεσμεύει και τον πιστωτή Ελληνικό Δημόσιο, που δεν συμμετείχε στην συμφωνία, είναι κρίση ζητήματος διοικητικής φύσης, αφού αφορά στην υπαγωγή του πιστωτή Ελληνικού Δημοσίου στους όρους της εν λόγω συμφωνίας και τελεί σε συνάρτηση προς το γενόμενο δεκτό από την τελευταία αυτή δικαστική απόφαση συμπέρασμα ως αναγκαίο στήριγμα για την συναγωγή του. Η ως άνω μείζων κρίση καταλαμβάνει ασφαλώς και αναγκαίως και την ελάσσονα, αφού το ζήτημα ερμηνείας και εφαρμογής όρου της κατά τα άνω συμφωνίας, που κρίνεται παρεμπιπτόντως από το διοικητικό δικαστήριο της ουσίας, προκειμένου να επιλυθεί το κύριο διοικητικής φύσης ζήτημα της τύχης των οφειλών προς το Ελληνικό Δημόσιο από αιτία δημοσίου δικαίου (φόρους κ.λπ.), καθίσταται και αυτό διοικητικής φύσης, με συνέπεια από την απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου της ουσίας, που το κρίνει, να παράγεται δεδικασμένο.

12. Σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 7 παρ. 4 του ν. 3086/2002, οι γνωμοδοτήσεις του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Ολομελείας και Τμημάτων), μετά την αποδοχή τους, αποτελούν πράξεις υποχρεωτικές για την Διοίκηση. Από το Συμβούλιο της Επικρατείας έχει κριθεί ότι, επειδή με τις προπαρατεθείσες διατάξεις

χορηγείται στο Ν.Σ.Κ. αποκλειστικώς και μόνο γνωμοδοτική αρμοδιότητα, η οποία ασκείται προς καθοδήγηση των ενεργειών της Διοίκησης και στην 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, κατά την ρητή πρόβλεψη του τελευταίου εδαφίου της πιο πάνω διάταξης, στα όργανα της Διοίκησης, τα οποία διατηρούν την αποφασιστική αρμοδιότητά τους επί των θεμάτων, στα οποία αφορά η γνωμοδότηση και η επισημειωματική πράξη, με την οποία γίνεται αποδεκτή αυτή, στερείται εκτελεστού χαρακτήρα, εφόσον περιορίζεται στην αποδοχή και μόνον της γνωμοδότησης (ΣτΕ 813/2010 Ολομ., 2441/2017).

13. Η υποχρέωση της Διοίκησης να συμμορφώνεται στις δικαστικές αποφάσεις, θεσπίζεται στο άρθρο 95 παρ. 5 του Συντάγματος, απορρέει δε και από τις διατάξεις του άρθρου 6 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου, η οποία κυρώθηκε με το νομοθετικό διάταγμα 53/1974 (Α' 256), ως μία εκ των εκφάνσεων του δικαιώματος για δίκαιη δίκη, ήτοι από διατάξεις υπερνομοθετικής ισχύος, προβλέπεται δε ρητώς και σε διατάξεις τυπικού νόμου (άρθρα 1 ν. 3068/2002, 198 παρ. 1 ν. 2717/1999) και επιβάλλει, εν προκειμένω, στην Φορολογική Διοίκηση να συμμορφωθεί προς τις αμετάκλητες με αριθμό 1674/2017 και 1675/2017 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης κατά τα στο διατακτικό κάθε μίας εξ αυτών οριζόμενα.

14. Περαιτέρω, νομίμως έλαβαν χώρα βάσει του όρου 3.3.2.δ.2 της δικαστικώς επικυρωθείσας συμφωνίας πιστωτών και τις γενόμενες δεκτές γνωμοδοτήσεις του Ν.Σ.Κ. (121/2009 και 382/2013) οι έως σήμερα καταβολές από την εταιρία των οφειλών της, που εμπίπτουν στην εν λόγω συμφωνία. Το καθεστώς αυτό, όμως, ανατρέπεται από τις αμετάκλητες αποφάσεις με αριθ. 1674/2017 και 1675/2017 του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης για όλες τις γενόμενες κατ' εφαρμογή του όρου 3.3.2.δ.2 της συμφωνίας καταβολές, που εμπίπτουν στην κρίσιμη συμφωνία, ακόμη και για εκείνες, για τις οποίες δεν έχει ασκηθεί προσφυγή, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές απαιτήσεις της εταιρίας δεν έχουν παραγραφεί. Τούτο σημαίνει ότι, ανεξάρτητα από την ορθότητα ή μη των πιο πάνω αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης και τις αντίθετες προαναφερόμενες γνωμοδοτήσεις του Ν.Σ.Κ., το Δημόσιο δεσμεύεται από το δεδικασμένο που παράγουν οι αποφάσεις

αυτές.

15. Μειοψήφησαν οι Νομικοί Σύμβουλοι Ελένη Πασαμιχάλη και Διονύσιος Χειμώνας (ψήφοι 2), οι οποίοι διατύπωσαν την εξής άποψη, προς την οποία συντάχθηκε και η εισηγήτρια Πάρεδρος Σοφία Μπίκου (γνώμη χωρίς ψήφο): Από τις διατάξεις των άρθρων 93 παρ. 1 και 94 παρ. 1 και 3 του Συντάγματος, καθώς και των άρθρων 1 και 3 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας προκύπτει ότι τα διοικητικά δικαστήρια, εφόσον ο νόμος δεν ορίζει διαφορετικά, επιτρέπεται να κρίνουν παρεμπιπτόντως επί ζητημάτων δικαιοδοσίας των πολιτικών δικαστηρίων, όταν από την επίλυση των ζητημάτων αυτών εξαρτάται η επίλυση της αχθείσας ενώπιόν τους διοικητικής διαφοράς ουσίας. Η κρίση των διοικητικών δικαστηρίων επί των ζητημάτων αυτών δεν παράγει δεδικασμένο και δεν έχει άλλη ισχύ πέραν της διοικητικής διαφοράς, για την επίλυση της οποίας εξηρέθη. Στην προκειμένη περίπτωση, με τις ανωτέρω αποφάσεις του το Διοικητικό Εφετείο Θεσσαλονίκης έκρινε παρεμπιπτόντως επί ζητήματος δικαιοδοσίας των πολιτικών δικαστηρίων, ότι δηλαδή έπρεπε να τύχει εφαρμογής ο ειδικός όρος 3.3.2.δ.4 της συμφωνίας, ο οποίος υπερισχύει του όρου 3.3.2.δ.2 αυτής, ζήτημα το οποίο δεν είναι διοικητικής φύσης, καθώς αφορά σε θέμα ερμηνείας όρου συμφωνίας του ιδιωτικού δικαίου (ΔΕφΠειρ 275, 273 και 271/2014, Γνωμ. ΝΣΚ 154/2016 αποδεκτή). Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, η κρίση αυτή δεν παράγει δεδικασμένο και δεν έχει άλλη ισχύ πέραν των υποθέσεων που κρίθηκαν με τις ως άνω δύο δικαστικές αποφάσεις. Επομένως, η Διοίκηση επί των αγομένων εφεξής ενώπιόν της συναφών υποθέσεων δεν δεσμεύεται από την εξενεχθείσα ως άνω παρεμπίπτουσα δικαστική κρίση, αλλά μπορεί να αποφασίζει για την εφαρμογή των όρων της συμφωνίας με βάση το πραγματικό της κάθε υπόθεσης. Κατά την ειδικότερη γνώμη του Νομικού Συμβούλου Βασιλείου Καραγεώργου (ψήφος 1), δεδικασμένο παράγεται μόνο από το κατ' ουσίαν διατακτικό της απόφασης. Η δεσμευτική δύναμη του δεδικασμένου προϋποθέτει ιστορική και νομική ταυτότητα του αντικειμένου της δίκης (Πρ. Δαγτόγλου "Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο", έκδ. 1994, σελ. 569 επομ.). Εν προκειμένω, ενώπιον του Δικαστηρίου ήχθη διαφορά με αντικείμενο την επιστροφή στην προσφεύγουσα ποσού 270.969,80 ευρώ, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, λόγω της ολοκληρωτικής απόσβεσης των σχετικών απαιτήσεων. Το κατ' ουσίαν διατακτικό της απόφασης και η ταυτότητα της διαφοράς αναφέρονται στις συγκεκριμένες αχρεωστήτως καταβληθείσες απαιτήσεις, μη δυνάμενο να επεκταθεί και σε άλλες, εκτός αυτών. Ακολουθως, η κρίση ότι οι απαιτήσεις του Ελληνικού

Δημοσίου από την συμμετοχή της προσφεύγουσας στην κοινοπραξία έχουν αποσβεστεί στο σύνολό τους, δυνάμει της επικυρωθείσας συμφωνίας πιστωτών, δεν αποτελεί διατακτικό της απόφασης αλλά αιτιολογία αναφερομένη στην ερμηνεία της μείζονας πρότασης, δηλαδή των εφαρμοστέων ρυθμίσεων της συμφωνίας που ορίζουν τις περιπτώσεις και τους όρους μερικής ή ολικής απόσβεσης των υπαγομένων στην συμφωνία απαιτήσεων. Η ελάχιστων πρόταση συντίθεται από το ανωτέρω πραγματικό που ήχθη ενώπιον του Δικαστηρίου, βάσει του οποίου εξήχθη το συμπέρασμα. Συνεπώς, από την απόφαση αυτή παρήχθη δεδουλευμένο μόνο για τις καταβληθείσες αχρεωστήτως απαιτήσεις και όχι για κάθε άλλη, εκτός αυτών, απαίτηση καταβληθείσα ή μη. Τούτων παρέπεται ότι η ανωτέρω απόφαση παράγει δεδουλευμένο μόνο για τις κατά το διατακτικό της απόφασης επιστρεπτές απαιτήσεις. Για τις λοιπές απαιτήσεις η Φορολογική Διοίκηση, μη δεσμευόμενη από το δεδουλευμένο, οφείλει να εφαρμόζει τον όρο 3.3.2.δ.4 της συμφωνίας, όπως ορθά ερμηνεύθηκε από το Δικαστήριο με τις προεκτεθείσες αποφάσεις και να επιστρέψει τυχόν αχρεωστήτως καταβληθείσες απαιτήσεις, εάν συντρέχουν οι προς τούτο προϋποθέσεις και οι απαιτήσεις αυτές δεν έχουν υποπέσει σε παραγραφή.

#### **Απάντηση**

16. Σύμφωνα με τα προεκτεθέντα στο ερώτημα, που υποβλήθηκε, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδότησε κατά πλειοψηφία ως εξής:

1) Παράγει δεδουλευμένο για τις οφειλές της εταιρίας «ΑΛ. Α.Τ.Ε.» (ήδη «ΑΧ. Α.Τ.Ε.»), που προέρχονται από την συμμετοχή της σε οποιαδήποτε κοινοπραξία και εμπíπτουν 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 αριθ. 1217/2008 απόφαση του Εφετείου Αθηνών, η δικαστική κρίση που διατυπώθηκε με τις αμετάκλητες με αριθ. 1674/2017 και 1675/2017 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, με διαδίκους την εταιρία και το Ελληνικό Δημόσιο, ότι ο όρος 3.3.2.δ.4 (παράγραφος όγδοη) της συμφωνίας είναι εφαρμοστέος ως ειδικότερος έναντι του όρου 3.3.2.δ.2 αυτής, με αποτέλεσμα να αναγνωριστεί από το δικαστήριο ότι οι απαιτήσεις του Ελληνικού Δημοσίου κατά της εταιρίας από την συμμετοχή της στην Κοινοπραξία «Θ. Α.Ε. - ΑΛ. Α.Τ.Ε. - Κ.Μ. Α.Τ.Ε.Β.Ε.» έχουν αποσβεστεί στο σύνολό τους και να διαταχθεί η επιστροφή των καταβληθέντων, κατ' εφαρμογή του όρου 3.3.2.δ.2 της συμφωνίας, χρηματικών ποσών στην εταιρία 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 ανωτέρω συμφωνίας για τις οφειλές της εταιρίας προς το Δημόσιο από την συμμετοχή της σε οποιαδήποτε κοινοπραξία και

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 αριθ. 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.

**ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ**

Αθήνα, 11-12-2018

**Ο Πρόεδρος του Τμήματος**

**Στέφανος Μ. Δέτσης**

**Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.**

**Η Εισηγήτρια**

**Σοφία Αλεξ. Μπίκου**

**Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.**

Γίνεται δεκτή,

17-1-2019

**Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΑΑΔΕ**

**Γ. ΠΙΤΣΙΛΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο

Ο Προϊστάμενος του Αυτοτελούς Τμήματος Διοίκησης *αδ*



*Μαγδαληνή Γ. Φιορέτου*  
**ΔΕ/ΕΦΟΡΙΑΚΩΝ**