



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ
ΚΑΙ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ**
ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛ. ΕΛΕΓΧΩΝ
Δ/ΝΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΑ Α', Γ'
Ταχ.Δ/ση:Κ.Σερβίας 10
Ταχ.Κωδ.:101 84 Αθήνα
Τηλέφωνα:2103375102-206
FAX: 210-3375416

Αθήνα, 14 Ιουνίου 2007

Αρ. Πρωτ.1097093/14534/ΔΕ-Γ'

ΠΟΛ.: 1084
ΠΡΟΣ: ΩΣ Π.Δ.

Σ.Α.Τ.Ε.

ΘΕΜΑ: Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 14 του ν.2523/1997 καθώς και του άρθρου 44 του ν. 1892/1990.

Σας γνωρίζουμε ότι ύστερα από ερώτημα της υπηρεσίας μας που αφορούσε συγκεκριμένες περιπτώσεις επιχειρήσεων, εκδόθηκε σχετική γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ που έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών (αριθ. 477/2006, Β' Τμ. Ν.Σ.Κ), με την οποία έγιναν δεκτά, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

1. Επί του άρθρου 14 του ν. 2523/97

Δεδομένου ότι οι διατάξεις του άρθρου 14 του ν.2523/1997 απαιτούν να προκύπτει η φορολογική παράβαση από Ειδική Έκθεση Ελέγχου και όχι αποκλειστικά από τα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, έπεται ότι τα διασφαλιστικά μέτρα για τα συμφέροντα του Δημοσίου που οι διατάξεις αυτές ορίζουν, δεν αποκλείεται κατ' αρχήν να επιβληθούν και σε περιπτώσεις εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της επιχείρησης κατά τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2238/1994 και 48 του ν.2859/2000, αρκεί οι ενέργειες της διοίκησης να στηρίζονται σε αιτιολογημένη Ειδική Έκθεση Ελέγχου.

Στις περιπτώσεις όμως που η επιχείρηση έχει τεθεί στο καθεστώς εκκαθάρισης της περιουσίας της κατά τις διατάξεις του ν.1386/1983 ή των άρθρων 46, 46^α και 46β του ν.1892/1990, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 3 του ν.1386/1983, δηλαδή αμέσως μετά τη δημοσίευση της απόφασης του Εφετείου που ορίζει τον εκκαθαριστή, απαγορεύεται η αναγκαστική εκτέλεση και η λήψη προσωρινών, συντηρητικών ή προφυλακτικών μέτρων κατά της επιχείρησης και αναστέλλονται οι τυχόν εκκρεμείς σχετικές διαδικασίες και συνεπώς ούτε τα διασφαλιστικά για τα συμφέροντα του Δημοσίου μέτρα του άρθρου 14 του ν.2523/1997 επιτρέπεται να ληφθούν κατά της περιουσίας επιχειρήσεων που έχουν τεθεί στο καθεστώς εκκαθάρισης των προαναφερόμενων διατάξεων.

2. Επί του άρθρου 44 του ν. 1892/90

- Στη συμφωνία του άρθρου 44 του ν. 1892/1990 περιλαμβάνονται και τα χρέη προς το δημόσιο που βεβαιώθηκαν μετά την επικύρωση αυτής από το Εφετείο, ύστερα από φορολογικό έλεγχο, εφόσον αυτά ανάγονται σε προγενέστερες οικονομικές χρήσεις, εκτός εάν προβλέπεται διαφορετικά στη συμφωνία.
- Εάν περιληφθεί στη συμφωνία του άρθρου 44 του ν. 1892/1990 όρος αντίθετος προς το νόμο ή καταχρηστικός και η συμφωνία επικυρωθεί από το Εφετείο, υπάρχει δεσμευτική κρίση για το δημόσιο, με την επιφύλαξη άσκησης τριτανakoπής ή υποβολής αίτησης ανάκλησης της σχετικής απόφασης, εφόσον συντρέχουν οι νόμιμες προϋποθέσεις.
- Στις συμφωνίες πιστωτών-επιχειρήσεων κατά το άρθρο 44 του ν. 1892/1990, περιλαμβάνονται και οι απαιτήσεις του δημοσίου κατά της επιχείρησης λόγω μη απόδοσης ΦΠΑ, δεδομένου ότι η απόδοση του ΦΠΑ προς το δημόσιο αποτελεί φορολογική υποχρέωση της ίδιας της επιχείρησης και όχι τρίτου.

Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με το σκεπτικό της πιο πάνω γνωμοδότησης, οι παρακρατούμενοι φόροι δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο των συμφωνιών του άρθρου 44 του ν. 1892/1990, καθόσον η απόδοση αυτών δεν αποτελεί εκπλήρωση ίδιας φορολογικής υποχρέωσης του υπόχρεου σε παρακράτηση, ο οποίος ενεργεί αντί του πραγματικού υπόχρεου (σχετ. αποφ. Σ.τ.Ε. 1841/2000, 2084/2000).

Σ.Α.Τ.Ε.

Κατόπιν των ανωτέρω σας κοινοποιούμε σχετικό απόσπασμα της παραπάνω γνωμοδότησης, για ενημέρωσή σας και εφαρμογή στις σχετικές περιπτώσεις.

Η Προϊσταμένη της Διεύθυνσης

ΕΥΓΕΝΙΑ ΚΑΤΣΙΓΙΑΝΝΗ



Η Προϊσταμένη της Γραμματείας

ΣΥΝΗΜΜΕΝΑ:

Απόσπασμα της με αριθ. 477/2006 γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, σε φωτοτυπίες (σελ. 11).

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

**Αριθμός Γνωμοδότησης: 477/2006
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Τμήμα Β')**
Συνεδρίαση της 24^{ης} Οκτωβρίου 2006

Σ.Α.Τ.Ε.

Σύνθεση:

Πρόεδρος: Χρήστος Τσεκούρας, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ

Αντιπρόεδρος ΝΣΚ: Αλέξανδρος Τζεφεράκος

Μέλη: Νικ.Κατσιμπας, Σπυρ.Δελλαπόρτας, Κων/νος Καποτάς,
Πέτρος Τριανταφυλλίδης, Χρ.Αυγερινού,
Νομικοί Σύμβουλοι.

Εισηγητής: Σπ.Δελλαπόρτας, Νομικός Σύμβουλος ΝΣΚ

Ερωτήματα: α)Α.Π. 1056001/1662/Π.Ε./ΔΕ- Α /13-6-2003

β)Α.Π.1081051/11065/ΔΕ -Γ/11-9-2003 της Δ/νσης
Ελέγχου (Τμ. Ποινών) της Γεν. Δ/νσης Φορολογικών
Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών.

Από τη γραμματική διατύπωση της διάταξης της παρ.1 του άρθρου 44 του Ν.1892/1990, που παρατίθεται παραπάνω (Γ:α) προκύπτει ότι με τη συμφωνία που συνάπτεται με βάση τη διάταξη αυτή ρυθμίζονται ή περιορίζονται τα ίδια χρέη της επιχείρησης προς τους πιστωτές της και όχι οι φόροι που οφείλονται από τρίτα πρόσωπα που δυνάμει διάταξης νόμου παρακρατούνται από την επιχείρηση και αποδίδονται στο δημόσιο.

Σ.Α.Τ.Ε.

Με το σκεπτικό αυτό το ΣτΕ έκρινε ότι δεν μπορούν νόμιμα να αποτελέσουν αντικείμενο οποιασδήποτε συμβιβαστικής επίλυσης διαφοράς ούτε συνεπώς και περιεχόμενο σύμβασης κατ' άρθρο 44 του Ν.1892/1990 ο παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος στις αμοιβές ελεύθερων επαγγελματιών (άρθρ.48 Ν.Δ. 3323/55 ήδη άρθρ.58 Ν.2238/94) και ο παρακρατούμενος φόρος μισθωτών υπηρεσιών (άρθρ.43 Ν.Δ. 3323/1955, ήδη άρθρ.57 του Ν.2238/1994), διότι η απόδοση αυτών στο δημόσιο δεν αποτελεί εκπλήρωση ίδιας φορολογικής υποχρέωσης του υποχρέου σε παρακράτηση, ο οποίος ενεργεί αντί του πραγματικού υποχρέου (ΣτΕ τμ.Β 1841/2000, 2084/2000). Οι παραπάνω αιτιολογίες, όμως, δεν συντρέχουν όταν πρόκειται για απαιτήσεις του Δημοσίου κατά της επιχείρησης λόγω μη απόδοσης του Φ.Π.Α.

Ειδικότερα, με τις διατάξεις του Ν.2589/2000 περί κυρώσεως Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΕΚ Α.248/7-11-2000) ορίζεται:

«Άρθρ.1 Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία «φόρος προστιθέμενης αξίας» σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλόμενου. ...

Άρθρ. 3



1. Στο φόρο υπόκειται:

α) Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης τον επιδιωκόμενο σκοπό, ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.

β)

Άρθρο 35

Σ.Α.Τ.Ε.

Υπόχρεοι στο φόρο

Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι:

α) Ο εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στο φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις.

β) Ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό άλλου κράτους-μέλους υποκείμενος στο φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις.....

γ) Ο φορολογικός αντιπρόσωπος του εγκατεστημένου σε τρίτη χώρα υποκείμενου στο φόρο, για τις πραγματοποιούμενες από αυτόν πράξεις, εκτός των πράξεων...

δ) Ο λήπτης των αγαθών και υπηρεσιών, εφ' όσον είναι υποκείμενος στο φόρο, στις κατωτέρω περιπτώσεις φορολογητέων πράξεων...

ε) Το πρόσωπο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών.

στ) Οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο, το οποίο αναγράφει το φόρο στα τιμολόγια που εκδίδει ή σε άλλα ισοδύναμα με αυτά στοιχεία.

ζ) Ο υποκείμενος, που ως αγοραστής ή εισαγωγέας αγαθών ή λήπτης υπηρεσιών έτυχε μερικής ή ολικής απαλλαγής από το φόρο με υπουργικές αποφάσεις.

2.



Άρθρο 36.

1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις:

α) δήλωση έναρξης των εργασιών του....

β) δήλωση μεταβολών -μετάταξης, με την οποία δηλώνει οποιαδήποτε μεταβολή...

γ) δήλωση οριστικής παύσης εργασιών...

Άρθρο 38

Σ.Α.Τ.Ε.

1. Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλλουν στη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την επιβολή του φόρου εισοδήματός τους, τις πιο κάτω δηλώσεις:

α) Περιοδική δήλωση για κάθε φορολογική περίοδο που προκύπτει ποσό για καταβολή...

β) εκκαθαριστική δήλωση μέχρι την 25^η ημέρα του δεύτερου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου,...

Άρθρο 48

1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υποχρέου στο φόρο.

Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω προϊστάμενο Δ.Ο.Υ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2. Ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλομένων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υποχρέων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση...

Άρθρο 49

1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο...

Άρθρο 52

1. Ο υπόχρεος, σε βάρος του οποίου εκδόθηκε η πράξη που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 μπορεί, αν αμφισβητεί την ορθότητά της, να προτείνει στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ τη διοικητική επίλυση της διαφοράς.

Σ.Α.Τ.Ε.

Άρθρο 53

1. Ο φόρος βεβαιώνεται από τον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. στο όνομα του υπόχρεου που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 35. ...

2. Αν δεν επιτεύχθηκε διοικητική επίλυση της διαφοράς και ασκήθηκε από τον υπόχρεο εμπρόθεσμη προσφυγή, βεβαιώνεται αμέσως από τον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ ποσοστό 30% του αμφισβητούμενου κύριου φόρου και του πρόσθετου φόρου.

3. ... 4. 5.»

Από τις παραπάνω διατάξεις του Ν.2859/2000 προκύπτει ευθέως ότι ο Φ.Π.Α. είναι φόρος κύκλου εργασιών, δηλαδή πλήττει τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης και όχι το κέρδος, ο οποίος επιρρίπτεται μεν κατά ρητή επιλογή του νόμου σε βάρος του αντισυμβαλλόμενου, δεν είναι όμως φόρος παρακρατούμενος. Ο τελικός καταναλωτής υφίσταται πραγματικά το φορολογικό βάρος, πλην, όμως, τη φορολογική υποχρέωση υπέχει η επιχείρηση (ο υποκείμενος στο φόρο), η οποία όταν καταβάλλει το Φ.Π.Α. εκπληρώνει δική της υποχρέωση προς το Δημόσιο

και όχι υποχρέωση τρίτου. Για το λόγο αυτό ο νόμος παρέχει στον υποκείμενο στο φόρο το δικαίωμα να ζητήσει τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, δηλαδή να συνάψει συμφωνία συμβιβασμού. Συνεπώς, η απάντηση στο πέμπτο ερώτημα είναι ότι οι απαιτήσεις του Δημοσίου κατά της επιχείρησης λόγω μη απόδοσης του Φ.Π.Α περιλαμβάνονται στη συμφωνία του άρθρου 44 του Ν.1892/1990, δεδομένου ότι η απόδοση του Φ.Π.Α προς το δημόσιο αποτελεί φορολογική υποχρέωση της ίδιας της επιχείρησης και όχι τρίτου.

Σ.Α.Τ.Ε.

Στ. Επί του έκτου ερωτήματος

Σύμφωνα με τη διάταξη της παρ.1 του άρθρου 14 του Ν.2523/1997, όπως ισχύει, «1. Κάθε φορά που η φορολογική αρχή διαπιστώνει φορολογικές παραβάσεις, από τις οποίες βάσει ειδικής έκθεσης ελέγχου, προκύπτει ότι δεν έχει αποδοθεί συνολικά στο Δημόσιο ποσό πάνω από εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ από Φ.Π.Α, Φ.Κ.Ε, παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές, απαγορεύεται στις αρμόδιες δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες να παραλαμβάνουν δηλώσεις ή να χορηγούν βεβαιώσεις ή πιστοποιητικά που απαιτούνται κατά τις κείμενες διατάξεις και ζητούνται από τον παραβάτη, για την κατάρτιση συμβολαιογραφικών πράξεων μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή αναστέλλεται έναντι του Δημοσίου και το απόρρητο των καταθέσεων, των λογαριασμών, των κοινών λογαριασμών, των πάσης φύσεως επενδυτικών λογαριασμών, των συμβάσεων και πράξεων επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων και του περιεχομένου των θυρίδων του φορολογούμενου σε τράπεζες ή άλλα πιστωτικά ιδρύματα και δεσμεύεται το πενήντα τοις εκατό (50%) αυτών. Οι δεσμεύσεις του προηγούμενου εδαφίου δεν



εφαρμόζονται για ποσά μισθών και συντάξεων που κατατίθενται στους οικείους λογαριασμούς φυσικών προσώπων....

Από τις παραπάνω ρητές προβλέψεις του νόμου, συνάγεται ότι οι προϋποθέσεις που τίθενται για τη νόμιμη λήψη των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου σε περίπτωση φοροδιαφυγής είναι: α) Η διαπίστωση φορολογικής παράβασης από την αρμόδια φορολογική αρχή β) Η φορολογική παράβαση να είχε ως συνέπεια τη μη απόδοση στο Δημόσιο ποσού πάνω από 150.000 ευρώ από Φ.Π.Α, Φ.Κ.Ε, παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές.

γ) Οι παραπάνω διαπιστώσεις να προκύπτουν από τις αιτιολογίες ειδικής έκθεσης ελέγχου, η οποία επιβάλλεται από το νόμο ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας.

Σ.Α.Τ.Ε.

Περαιτέρω, φορολογική παράβαση αποτελεί και η μη επίδειξη των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων, η οποία συνεπάγεται τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος και του Φ.Π.Α. (άρθρ. 5 παρ.4 Ν.2523/1997, άρθρ. 32 και 50 Ν.2238/1994, όπως ισχύουν, σε συνδυασμό με άρθρ. 30 και 48 του Ν.2859/2000 περί κυρώσεως Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας).

Δεδομένου δε ότι οι παραπάνω διατάξεις του άρθρου 14 του Ν.2523/1997 απαιτούν να προκύπτει η φορολογική παράβαση από ειδική έκθεση ελέγχου και όχι αποκλειστικά από τα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, έπεται ότι τα διασφαλιστικά μέτρα για τα συμφέροντα του Δημοσίου που οι διατάξεις αυτές ορίζουν δεν αποκλείεται κατ αρχήν να επιβληθούν και σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της επιχείρησης, κατά τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν.2238/1994 και 48 του Ν.2859/2000, αρκεί οι

ενέργειες της διοίκησης να στηρίζονται σε αιτιολογημένη ειδική έκθεση ελέγχου.

Σ.Α.Τ.Ε.

Στις περιπτώσεις, όμως, που η επιχείρηση έχει τεθεί στο καθεστώς εκκαθάρισης της περιουσίας της κατά τις διατάξεις του Ν.1386/1983 ή των άρθρων 46, 46^α και 46β του Ν.1892/1990, έχουν εφαρμογή οι προαναφερόμενες (ίδε ανωτέρω στην απάντηση στο τέταρτο ερώτημα) διατάξεις του άρθρου 9 παρ.3 του Ν.1386/1983, δηλαδή αμέσως μετά τη δημοσίευση της απόφασης του Εφετείου που ορίζει τον εκκαθαριστή απαγορεύεται η αναγκαστική εκτέλεση και η λήψη προσωρινών, συντηρητικών ή προφυλακτικών μέτρων κατά της επιχείρησης και αναστέλλονται οι τυχόν εκκρεμείς σχετικές διαδικασίες. Συνεπώς, ούτε τα διασφαλιστικά για τα συμφέροντα του Δημοσίου μέτρα του άρθρου 14 του Ν.2523/1997 επιτρέπεται να ληφθούν, στην περίπτωση του συγκεκριμένου ερωτήματος, κατά της περιουσίας της ΒΙΟΚΕΡΑΛ ΑΕΒΕ, η οποία έχει τεθεί στο καθεστώς εκκαθάρισης του άρθρου 46 α του Ν.1892/1990.

II. Εν όψει όλων των ανωτέρω, κατά την ομόφωνη γνώμη του Τμήματος, στα συγκεκριμένα ερωτήματα πρέπει να δοθούν, οι εξής απαντήσεις:

α) Στη συμφωνία του άρθρου 44 του Ν.1892/1990 περιλαμβάνονται και τα χρέη προς το Δημόσιο που βεβαιώθηκαν μετά την επικύρωση αυτής από το Εφετείο, ύστερα από φορολογικό έλεγχο, εφόσον αυτά ανάγονται σε προγενέστερες οικονομικές χρήσεις, εκτός εάν προβλέπεται διαφορετικά στη συμφωνία.

β) Εάν περιληφθεί στη συμφωνία του άρθρου 44 του Ν.1892/1990 όρος αντίθετος προς το νόμο ή καταχρηστικός και η συμφωνία

επικυρωθεί από το Εφετείο υπάρχει δεσμευτική κρίση για το Δημόσιο, με την επιφύλαξη άσκησης τριτανακοπής ή υποβολής αίτησης ανάκλησης της σχετικής απόφασης, εφόσον συντρέχουν οι νόμιμες προϋποθέσεις.

Στη συγκεκριμένη περίπτωση, αφού το Δημόσιο παρενέβη στη δίκη και έγινε διάδικος δεσμεύεται κατ' αρχήν από όλους τους όρους της συμφωνίας που επικυρώθηκε με την 4246/24-5-2001 αμετάκλητη απόφαση του Εφετείου Αθηνών και δεν υφίσταται άλλο στάδιο προσβολής των όρων αυτών για ενδεχόμενη καταχρηστικότητα τους ή αντίθεσή τους προς τις κείμενες διατάξεις.

Σ.Α.Τ.Ε.

γ) Όλες ανεξαιρέτως οι απαιτήσεις του δημοσίου που ανάγονται σε οικονομικές χρήσεις προγενέστερες της δημοσίευσης της απόφασης του Εφετείου που επικυρώνει τη συμφωνία του άρθρου 44 παρ.1 του Ν.1892/1990, υπάγονται κατ' αρχήν στη ρύθμιση και επομένως υφίσταται θέμα διαγραφής των φόρων που καταλογίσθηκαν μετά από μεταγενέστερο φορολογικό έλεγχο, εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά στη συγκεκριμένη συμφωνία ή εάν συντρέχουν οι προϋποθέσεις άσκησης από το Δημόσιο τριτανακοπής κατά της απόφασης του Εφετείου ή αίτησης ανάκλησης αυτής. Στη συγκεκριμένη συμφωνία, μεταξύ πιστωτών και της επιχείρησης «ΑΘΗΝΑΪΚΗ ΧΑΡΤΟΠΟΙΪΑ Α.Ε.» μπορεί να υποστηριχθεί ότι κατ' εφαρμογή ειδικής πρόβλεψης της εν λόγω συμφωνίας δεν υπάγονται στη ρύθμιση οι απαιτήσεις του Δημοσίου που ανέκυψαν μετά τη δημοσίευση της απόφασης του Εφετείου, ύστερα από φορολογικό έλεγχο.

δ) Με βάση το πραγματικό του τέταρτου ερωτήματος, υπήρχε σκοπιμότητα και αντικείμενο για το φορολογικό έλεγχο που διενήργησε το ΠΕΚ Λάρισας στην ΒΙΟΚΕΡΑΛ ΑΕΒΕ για τις χρήσεις 1993-1997, μετά

τη θέση της εταιρείας στην ειδική εκκαθάριση του άρθρου 46^α του Ν.1892/1990, δεδομένου ότι το δημόσιο έπρεπε να βεβαιώσει και αναγγείλει τις απαιτήσεις του, ακολουθήθηκε δε, σύμφωνα με τη γνώμη που κρατεί στη νομολογία, η ορθή διαδικασία με την κοινοποίηση των σχετικών διοικητικών πράξεων στην εκκαθαρίστρια, η οποία εκπροσωπεί την επιχείρηση δικαστικά και εξώδικα.

Κατά συνέπεια η εκκαθαρίστρια τράπεζα έχει το δικαίωμα να προτείνει τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και να ασκήσει προσφυγή κατά των σχετικών φύλλων ελέγχου.

Σ.Α.Τ.Ε.

Η βεβαίωση των οφειλών που ενδέχεται να προκύψουν από τον έλεγχο θα γίνει σε βάρος της ΒΙΟΚΕΡΑΛ ΑΕΒΕ, η οποία δεν έχει λυθεί και της οποίας η νομική προσωπικότητα εξακολουθεί να υφίσταται.

ε) Οι απαιτήσεις του Δημοσίου κατά της επιχείρησης λόγω μη απόδοσης του Φ.Π.Α περιλαμβάνονται στη συμφωνία του άρθρου 44 του Ν.1892/1990, δεδομένου ότι η απόδοση του Φ.Π.Α προς το δημόσιο αποτελεί φορολογική υποχρέωση της ίδιας της επιχείρησης και όχι τρίτου.

στ) Τα διασφαλιστικά μέτρα για τα συμφέροντα του Δημοσίου που ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 14 του Ν.2523/1997 δεν αποκλείεται να επιβληθούν και σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της επιχείρησης, κατά τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν.2238/1994 και 48 του Ν.2859/2000, αρκεί οι ενέργειες της διοίκησης να στηρίζονται σε αιτιολογημένη Ειδική Έκθεση Ελέγχου.

Στις περιπτώσεις, όμως, που η επιχείρηση έχει τεθεί στο καθεστώς εκκαθάρισης της περιουσίας της κατά τις διατάξεις του Ν.1386/1983 ή των άρθρων 46, 46^α και 46β του Ν.1892/1990, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 9 παρ.3 του Ν.1386/1983, δηλαδή αμέσως μετά τη δημοσίευση

της απόφασης του Εφετείου που ορίζει τον εκκαθαριστή απαγορεύεται η αναγκαστική εκτέλεση και η λήψη προσωρινών, συντηρητικών ή προφυλακτικών μέτρων κατά της επιχείρησης και αναστέλλονται οι τυχόν εκκρεμείς σχετικές διαδικασίες. Συνεπώς, ούτε τα διασφαλιστικά για τα συμφέροντα του Δημοσίου μέτρα του άρθρου 14 του Ν.2523/1997 επιτρέπεται να ληφθούν, στην περίπτωση του συγκεκριμένου ερωτήματος, κατά της παρουσίας της ΒΙΟΚΕΡΑΛ ΑΕΒΕ, η οποία έχει τεθεί στο καθεστώς εκκαθάρισης του άρθρου 46 α του Ν.1892/1990.

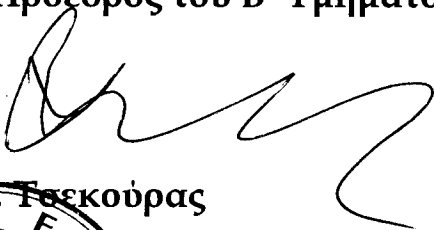
ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Σ.Α.Τ.Ε.

Αθήνα, 31/10/2006

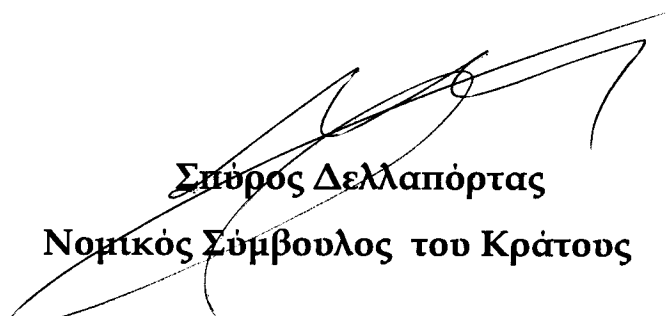
Ο Πρόεδρος του Β' Τμήματος

Ο Εισηγητής



Χρ. Τσεκούρας

Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.



Σπύρος Δελλαπόρτας

Νομικός Σύμβουλος του Κράτους