

Αθήνα, 25.11.2010

ΓΝΩΜΑΤΕΥΣΗ

ΘΕΜΑ: Δυνατότητα συμψηφισμού έναντι απαιτήσεων αναδόχου και μη ληξιπρόθεσμων ανταπαιτήσεων του Δημοσίου – νομιμότητα ή μη απαίτησης καταβολής από ΔΟΥ μη ληξιπρόθεσμης φορολογικής υποχρέωσης – άρνηση έκδοσης φορολογικής ενημερότητας από ΔΟΥ

Ανώνυμη εταιρεία – μέλος του ΣΑΤΕ υπέβαλε το ακόλουθο ερώτημα:

1. Στον πρόσφατα ψηφισθέντα Νόμο 3888/2010 «Εκούσια κατάργηση φορολογικών διαφορών, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών, διατάξεις για την αποτελεσματική τιμωρία της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις», και πιο συγκεκριμένα με την παράγραφο 2 το άρθρου 15, προστίθεται εδάφιο στο άρθρο 83 του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (ΚΕΔΕ), στο οποίο αναφέρεται ότι «.....δύνатаι να αντιταχθεί σε συμψηφισμό και απαίτηση βεβαιωμένη ακόμα και εάν δεν έχει καταστεί ληξιπρόθεσμη.».

2. Κατ' εφαρμογή και προς εξειδίκευση των παραπάνω διατάξεων, εξεδόθη η υπ' αριθμ. 1136/7.Οκτωβρίου 2010 Εγκύκλιος, στην οποία επαναλαμβάνονται τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 15, περαιτέρω όμως **καταργείται το δύνатаι (που αναφέρεται στο Νόμο) και ο συμψηφισμός αυτός γίνεται ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΟΣ χωρίς δήλωση του οφειλέτη, όχι μόνο για τα ληξιπρόθεσμα χρέη, τα χρέη που τελούν σε διοικητική ή δικαστική αναστολή αλλά και τα χρέη που έχουν βεβαιωθεί ταμειακά και δεν έχουν καταστεί ληξιπρόθεσμα.**

3. Η ανωτέρω αιφνιδιαστική διαφοροποίηση των διατάξεων με την προαναφερόμενη εγκύκλιο, δημιουργεί πολύ σοβαρά προβλήματα, καθώς πλέον η δυνητική ευχέρεια που δίνεται στο νόμο καθίσταται υποχρεωτική με εγκύκλιο. Επομένως, οι Δ.Ο.Υ. κάνοντας χρήση της υποχρεωτικής αυτής διάταξης, **αρνούνται τη χορήγηση φορολογικής ενημερότητας για είσπραξη χρημάτων, εάν πρώτα δεν καταβληθούν και μη ληξιπρόθεσμα χρέη, τα οποία εξυπηρετούνται κανονικά και στις προβλεπόμενες προθεσμίες.** Δηλαδή ενώ η πολιτεία, αναγνωρίζοντας τις δύσκολες συνθήκες που έχουν περιέλθει οι επιχειρήσεις από την οικονομική κρίση, έχει δώσει την δυνατότητα ρύθμισης των οφειλών σε δόσεις, με την εγκύκλιο αυτή στην ουσία η δυνατότητα αυτή καταργείται.

4. Επιπρόσθετα στο μέσον μιας τόσο εξαιρετικά δυσμενούς συγκυρίας, όπου το Δημόσιο οφείλει σημαντικού ύψους ποσά, με άμεση συνέπεια την εκ μέρους των εργοληπτικών

επιχειρήσεων αδυναμία έγκαιρης πληρωμής των υποχρεώσεών τους, η τόσο αιφνιδιαστική, αυστηρή και εξοντωτική διάταξη διογκώνει το πρόβλημα, καθώς για να μπορέσουμε να εισπράξουμε θα πρέπει πρωτίστως να καταβάλουμε μη ληξιπρόθεσμες δόσεις στο δημόσιο, γεγονός που έχει και θα έχει σημαντικότερες επιπτώσεις στην επιβίωσή μας.»

Επίσης, στο πλαίσιο του ανωτέρω ερωτήματος ερωτάται ποιο είναι το περιεχόμενο των εννοιών «Δημόσιο» και «δημόσιο έγγραφο» κατά τις διατάξεις του άρθρου 83 Κ.Ε.Δ.Ε..

Επί των θεμάτων που τίθενται ανωτέρω ισχύουν τα ακόλουθα:

1. Στο άρθρο 83 του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (ΚΕΔΕ – Ν.Δ. 356/1974) ορίζονται τα εξής: « 1. **Συμψηφισμός απαιτήσεων οφειλέτου του Δημοσίου έναντι χρεών αυτού προς το Δημόσιο** δύναται να αντιταχθή εις πάσαν περίπτωση καθ' ην ούτος έχει βεβαίαν χρηματικήν απαίτησιν κατά του Δημοσίου, εκκαθαρισμένην και αποδεικνυομένην εκ τελεσιδίκου δικαστικής αποφάσεως ή εκ δημοσίου εγγράφου [...]
3. [...] Διά του συμψηφισμού **αι αμοιβαίαι απαιτήσεις αποσβέννυνται**, αφ' ου χρόνου συνυπέρξαν, φυλαττομένης της διατάξεως του άρθρου 96 του Ν.Δ. 321/69 (3) [...] **Ομοίως δύναται να αντιταχθεί σε συμψηφισμό και απαίτηση βεβαιωμένη ακόμη και αν δεν έχει καταστεί ληξιπρόθεσμη.**»
4. **Κατά τα λοιπά ισχύουν αι διατάξεις του Αστικού Κώδικος εφ' όσον δεν αντίκεινται εις τας διατάξεις του παρόντος».**

Για να γίνει αντιληπτή η έννοια της ανωτέρω διάταξης, θα πρέπει να διευκρινισθεί πρώτα η λειτουργία του συμψηφισμού. Ο συμψηφισμός επιφέρει **αμοιβαία απόσβεση** των συμψηφιζομένων απαιτήσεων μέχρι του ύψους της χαμηλότερης εξ αυτών. Π.χ. αν απαίτηση € 300.000 ευρώ προτείνεται σε συμψηφισμό απαίτησης € 700.000, τότε οι αμοιβαίες απαιτήσεις αποσβέννυνται μέχρι του ύψους των € 300.000, με αποτέλεσμα η μεν πρώτη απαίτηση να αποσβέννυται ολοσχερώς, η δε δεύτερη μέχρι του ύψους των € 300.000 και, έτσι, να περιορίζεται αυτή στα € 400.000.

Επίσης, ο συμψηφισμός **λειτουργεί αποσβεστικά και μόνο**. Δηλαδή, ο προτείνων απαίτηση σε συμψηφισμό έναντι ανταπαίτησης δανειστή του, δεν αποκτά μέσω της διαδικασίας του συμψηφισμού αξιώσεις και δικαιώματα τα οποία δεν θα είχε σε περίπτωση που η συμψηφιζόμενη απαίτηση ασκείτο αυτοτελώς. Για να καταστεί αυτό σαφές: Βάσει του άρθρου 443 Α.Κ. δύναται να προταθεί σε συμψηφισμό και ανταπαίτηση παραγεγραμμένη, εάν καθ' ον χρόνο οι αμοιβαίες απαιτήσεις συνυπέρξαν δεν είχε συμπληρωθεί ο χρόνος της παραγραφής. Αυτό σημαίνει ότι ο δανειστής μιας παραγεγραμμένης ανταπαίτησης μπορεί να την προτείνει σε

συμψηφισμό έναντι απαίτησης δανειστού του και να αποσβεσθεί η τελευταία απαίτηση **δεν μπορεί, όμως, να ασκήσει αυτοτελώς την παραγεγραμμένη ανταπαίτησή του και να αξιώσει την καταβολή προς αυτόν του ποσού που αντιστοιχεί σ' αυτήν.**

Εξειδικευόμενο το ανωτέρω στην προκείμενη περίπτωση, η παροχή μέσω της νομοθετικής διάταξης του ν. 3888/2010 της δυνατότητας συμψηφισμού βεβαιωμένης απαίτησης (εννοείται προφανώς) του Δημοσίου πριν αυτή καταστεί ληξιπρόθεσμη έχει την εξής έννοια: Το Δημόσιο μπορεί να προτείνει σε συμψηφισμό ανταπαίτησή κατά του δανειστή του πριν ακόμη καταστεί αυτή ληξιπρόθεσμη (υπό την προϋπόθεση βεβαίως ότι είναι βεβαιωμένη) **δεν μπορεί, όμως, να απαιτήσει την καταβολή από τον δανειστή βεβαιωμένης μη εισέτι ληξιπρόθεσμης απαίτησης.** Έτσι, αν ιδιώτης έχει απαίτηση κατά του Δημοσίου € 400.000 και ταυτόχρονα υπάρχουν βεβαιωμένα χρέη προς το Δημόσιο € 500.000, που όμως δεν έχουν ακόμη καταστεί ληξιπρόθεσμα, το Δημόσιο μπορεί να συμψηφίσει την απαίτησή του μέχρι του ύψους των € 400.000 με την ανταπαίτηση του ιδιώτη, δεν δικαιούται όμως να απαιτήσει από τον τελευταίο να καταβάλει και το υπολειπόμενο ποσό της οφειλής των € 100.000 πριν αυτό καταστεί ληξιπρόθεσμο.

Από τα προαναφερθέντα συνάγεται ότι **το πρόβλημα δεν εντοπίζεται στην Εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, αλλά στον τρόπο εφαρμογής της από τις ΔΟΥ.** Ειδικότερα, η Εγκύκλιος αναφέρει ότι συμψηφίζονται και οι μη ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις. Το γεγονός ότι δεν θέτει τις κατά τόπους ΔΟΥ ενώπιον της διακριτικής ευχέρειας που έχουν εκ του νόμου να προβούν ή μη στον συμψηφισμό, αλλά φαίνεται να τις επιτάσσει να προβαίνουν σε συμψηφισμό σε όλες τις περιπτώσεις μη ληξιπρόθεσμων απαιτήσεων, δεν αντίκειται στο νόμο, ούτε τροποποιεί το περιεχόμενο της νομοθετικής διάταξης. Η νομοθετική διάταξη προσδιορίζει το πλαίσιο δράσης της διοίκησης. Η Εγκύκλιος αποτελεί εξειδίκευση του τρόπου δράσης της διοίκησης στο συγκεκριμένο θέμα, που κινείται εντός του πλαισίου που έχει οριοθετήσει η νομοθετική διάταξη. Επιπλέον, είναι αμφίβολο εάν η διατύπωση της Εγκυκλίου επιβάλλει τον άνευ ετέρου συμψηφισμό μη ληξιπρόθεσμης απαίτησης σε κάθε περίπτωση που ανακύπτει τέτοιο ζήτημα. Αυτό που αναφέρει η Εγκύκλιος είναι ότι σε συμψηφισμό *«αντιτάσσεται και απαίτηση βεβαιωμένη ακόμη και αν δεν έχει καταστεί ληξιπρόθεσμη»*. Τούτο δεν συνιστά επιταγή για υποχρεωτικό συμψηφισμό κάθε βεβαιωμένης μη ληξιπρόθεσμης απαίτησης (που δεν θα ήταν παράνομο, πάντως), αλλά συνοπτική απόδοση του νοήματος της νομοθετικής διάταξης.

Το πρόβλημα έγκειται αλλού. Εάν, όπως αναφέρει το ερώτημα, οι ΔΟΥ ερμηνεύουν τη νομοθετική διάταξη (και την Εγκύκλιο) ότι τους παρέχει το

δικαίωμα να απαιτήσουν την καταβολή βεβαιωμένων απαιτήσεων προτού αυτές καταστούν ληξιπρόθεσμες, τότε αυτή η πρακτική είναι παράνομη και **αντίκειται όχι μόνο στο νόμο αλλά και στην Εγκύκλιο**. Όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, **ο συμψηφισμός ενεργεί αποσβεστικά και μόνο**. **Οι αρμόδιες ΔΟΥ το μόνο που μπορούν να κάνουν είναι να συμψηφίζουν βεβαιωμένες μη εισέτι ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις του Δημοσίου έναντι ανταπαιτήσεων των οφειλετών του**. **Επ' ουδενί δύνανται να απαιτούν την καταβολή από τους οφειλότες του Δημοσίου μη ληξιπρόθεσμων χρεών**. Έτσι, για να επιστρέψουμε στο προαναφερθέν παράδειγμα, το Δημόσιο μπορεί να αντιτάξει σε συμψηφισμό τις βεβαιωμένες πλην μη ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις του ύψους € 500.000 προς τις ανταπαιτήσεις ύψους € 400.000 του ιδιώτη και να αποσβεσθούν αμφότερες μέχρι του ύψους των € 400.000, όμως δεν μπορεί να απαιτήσει από τον ιδιώτη να καταβάλει άμεσα και τα υπόλοιπα € 100.000· γι' αυτά πρέπει να περιμένει να καταστεί ληξιπρόθεσμη η απαίτηση, ώστε να τα απαιτήσει. Εάν η ΔΟΥ απαιτεί την καταβολή και αυτών των χρημάτων, τότε παρανομεί ευθέως και παραβιάζει εκτός από το νόμο και την Εγκύκλιο, διότι καμία τέτοια ερμηνεία δεν υιοθετείται από την Εγκύκλιο αυτή.

Το αυτό ισχύει και ως προς την έκδοση πιστοποιητικών φορολογικής ενημερότητας. Ο νόμος (και η Εγκύκλιος) προβλέπουν αποκλειστικά και μόνο συμψηφισμό των βεβαιωμένων μη ληξιπρόθεσμων χρεών, όχι και καταβολή τους. Επομένως, **η άρνηση έκδοσης φορολογικής ενημερότητας για τον λόγο ότι υπάρχουν βεβαιωμένα, μη ληξιπρόθεσμα χρέη είναι παράνομη, διότι αποτελεί έμμεση απαίτηση για την προεξόφλησή τους**. Η έμπρακτη άρνηση, μάλιστα, συνιστά και το **ποινικό αδίκημα της παράβασης καθήκοντος για τον υπάλληλο που αρνείται να την εκδώσει**.

Τέλος, πρέπει να διευκρινισθεί ότι τον συμψηφισμό βεβαιωμένων μη ληξιπρόθεσμων απαιτήσεων δεν τον προτείνει ο φορολογούμενος αλλά το Δημόσιο, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος απαιτήσει από το Δημόσιο την καταβολή προς αυτόν οφειλών του τελευταίου (π.χ. πιστοποιήσεων από την εκτέλεση δημοσίου έργου). Επίσης, η πράξη (δήλωση) του συμψηφισμού συνιστά από πλευράς νομικού χαρακτηρισμού **μονομερή διαπλαστική απευθυντέα δικαιοπραξία**. Αυτό σημαίνει, ότι τον συμψηφισμό τον προτείνει το Δημόσιο και τα αποτελέσματά του (δηλ. η αμοιβαία απόσβεση των απαιτήσεων) επέρχονται αυτοδικαίως από τη στιγμή που η δήλωσή του περιέλθει στον φορολογούμενο που απαιτεί την εξόφληση ανταπαιτήσής του κατά του Δημοσίου. Το αυτό ισχύει και στην αντίστροφη περίπτωση: όταν, δηλαδή, το Δημόσιο απαιτεί την καταβολή ληξιπρόθεσμης απαίτησης από ιδιώτη και ο τελευταίος προβάλλει σε συμψηφισμό ληξιπρόθεσμη

ανταπαίτησή του κατά του Δημοσίου. Κοντολογίς, **δεν απαιτείται συναίνεση του φορέα της ανταπαίτησης (όποιος και αν είναι αυτός, φορολογούμενος ή Δημόσιο) για να επέλθουν τα αποτελέσματα του συμψηφισμού.**

Συνοψίζοντας τα προαναφερθέντα, το πρόβλημα εστιάζεται στην πρακτική των ΔΟΥ και όχι στο περιεχόμενο της Εγκυκλίου. Διότι, όπως τονίσθηκε ανωτέρω, είτε είναι υποχρεωτικός είτε δυνητικός ο συμψηφισμός (και αυτό εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια των αρμοδίων υπηρεσιών), **ενεργεί αποκλειστικά και μόνο αποσβεστικά.** Επομένως, η ΔΟΥ δεν μπορεί να απαιτήσει την καταβολή μη ληξιπρόθεσμων δόσεων, ούτε να αρνηθεί την έκδοση φορολογικής ενημερότητας λόγω μη καταβολής μη ληξιπρόθεσμων δόσεων· το μόνο που μπορεί να πράξει, βάσει του νόμου αλλά και της Εγκυκλίου, είναι να προτείνει σε συμψηφισμό βεβαιωμένες μη εισέτι ληξιπρόθεσμες δόσεις και να επιτύχει με αυτόν τον τρόπο την **απόσβεση** ισόποσων απαιτήσεων του φορολογούμενου κατά του Δημοσίου.

2. Όσον αφορά τον όρο «Δημόσιο»: Το άρθρο 83 του ΚΕΔΕ διέπει τις προϋποθέσεις και τη διαδικασία συμψηφισμού αμοιβαίων απαιτήσεων μεταξύ του Δημοσίου και των οφειλετών του. Δυνάμει των εν λόγω διατάξεων συμψηφίζονται, κατ' αρχήν, μόνο απαιτήσεις του Δημοσίου εν στενή εννοία, δηλαδή του νομικού προσώπου του «*Ελληνικού Δημοσίου*», έναντι των οφειλετών του. Άλλες διατάξεις επεκτείνουν το πεδίο εφαρμογής του ΚΕΔΕ. Έτσι, σύμφωνα με το άρθρο 167 παρ. 1 του Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων (Ν. 3463/2006), «*με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων του παρόντος, για την είσπραξη των εσόδων των Δήμων και των Κοινοτήτων εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων, όπως αυτές κάθε φορά ισχύουν*». Επομένως, είναι δυνατός ο συμψηφισμός κατά τις διατάξεις του άρθρου 83 του ΚΕΔΕ των αμοιβαίων απαιτήσεων μεταξύ των Δήμων και Κοινοτήτων αφενός και των δανειστών τους αφετέρου (ΣτΕ 3022/2009, 637/2008). Έχει, επίσης, κριθεί ότι το άρθρο 83 εφαρμόζεται και επί συμψηφισμού απαιτήσεων μεταξύ του ΙΚΑ και των οφειλετών του (ΣτΕ 1018/1990). **Σε καμία, όμως, περίπτωση ο ΚΕΔΕ δεν εφαρμόζεται για την είσπραξη απαιτήσεων νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου (Δ.Ε.Η. Α.Ε., Αττικό Μετρό Α.Ε., ΔΕΠΑΝΟΜ Α.Ε. κλπ).** Για την είσπραξη και τον συμψηφισμό των απαιτήσεων των νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου εφαρμόζονται οι οικείες διατάξεις του Αστικού Κώδικα (ΑΚ 440 επ.).

Στο σημείο αυτό πρέπει να επισημανθεί ότι, σύμφωνα με το άρθρο 440 ΑΚ, στις διατάξεις του οποίου παραπέμπει το ως άνω άρθρο 83 του ΚΕΔΕ, κρίσιμη προϋπόθεση για τον συμψηφισμό δύο οι περισσότερων απαιτήσεων

είναι να είναι αυτές αμοιβαίες. Στην έννοια της αμοιβαιότητας περιλαμβάνεται και η εκατέρωθεν ταύτιση των ιδιοτήτων δανειστή και οφειλέτη των συμψηφιζομένων απαιτήσεων στο ίδιο πρόσωπο. Εν προκειμένω, για να διενεργηθεί ο συμψηφισμός του άρθρου 83 ΚΕΔΕ, θα πρέπει ο δικαιούχος της απαίτησης κατά του Δημοσίου να είναι και οφειλέτης του Δημοσίου. Π.χ., νομίμως αντιτάσσονται χρηματικές απαιτήσεις που έχει ο φορολογούμενος κατά του Δημοσίου προς συμψηφισμό με οφειλές από Φ.Π.Α. (ΣτΕ 1877/2009), αλλά δεν μπορεί να συμψηφιστεί απαίτηση κατά Ο.Τ.Α. από πιστοποίηση δημοσίου έργου με φορολογική οφειλή έναντι του Δημοσίου.

3. Ως προς την έννοια του δημοσίου εγγράφου: Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 5 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, « [...] ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις». Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 53 ΚΔΕ (Ν. 3669/2008) οι λογαριασμοί στο πλαίσιο εκτέλεσης δημοσίου έργου συντάσσονται από τον ανάδοχο και στη συνέχεια ελέγχονται και εγκρίνονται από τη Διευθύνουσα Υπηρεσία. **Κατόπιν της έγκρισής του** ο λογαριασμός καθίσταται πιστοποίηση προς πληρωμή. Εφόσον δε ο κύριος του έργου ανήκει στη Δημόσια Διοίκηση – είναι, δηλαδή, το Δημόσιο, ΟΤΑ ή άλλο ΝΠΔΔ -, ο λογαριασμός, **μετά την έγκρισή του** (υπογραφή από τον επιβλέποντα μηχανικό και θεώρηση από τη Διευθύνουσα Υπηρεσία), καθίσταται δημόσιο έγγραφο, υπό την έννοια ότι το περιεχόμενό του έχει πιστοποιηθεί από τους αρμόδιους υπαλλήλους του κυρίου του έργου (πρβλ. ΑΠ 590/2002).

Με εκτίμηση,

Σταμάτης Σ. Σταμόπουλος.