



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδότησης 82/2017
ΤΟΥ ΝΟΜΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Β' Τμήματος)

Συνεδρίαση της 3^{ης} Απριλίου 2017

Σύνθεση:

Πρόεδρος: Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Μέλη: Νικόλαος Μουδάτσος, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ, Στέφανος Δέτσας, Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης, Αδμαντία Καπετανάκη, Ελένη Γασαμικάλη και Διονύσιος Χειμώνας, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγητής: Διονύσιος Χειμώνας, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους.

Αριθμός ερωτήματος: Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛΓ15194ΕΞ2017ΕΜΠ 2-2-2017 έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Ερώτημα: Εάν η υπ' αριθμ. ΔΝΥΓ 119382ΕΞ2013 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών με την οποία αποφασίσθηκε η ολική άρση των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου που εφαρμόστηκαν με την 32018/2013 πράξη του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) σε βάρος του Λ.Ε., δεσμεύει την Διοίκηση να αποδεχθεί αίτημα του παραπάνω προσώπου για άρση των μέτρων διασφάλισης που έχουν εκ νέου ληφθεί εις βάρος του με την υπ' αριθμ. 33696/2016 σχετική πράξη του ως άνω οργάνου, ενόψει του ότι, όπως επικαλείται, κρίθηκε από την παραπάνω υπουργική απόφαση, με δύναμη

1



4. Ο Λ.Ε. με την υπ' αριθμ. 40296/29-10-2013 αίτησή του προς το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. ζήτησε την ολική άρση των παραπάνω μέτρων επικαλούμενος, μεταξύ άλλων, α) ότι διετέλεσε πρόεδρος της εταιρείας από 8-4-2003 έως 30-6-2003, β) ότι το 51/28-6-2003 εικονικό τιμολόγιο, που είναι το μοναδικό της επίμαχης περιόδου, εκδόθηκε ημέρα Σάββατο (28-6-2003) και καταχωρήθηκε στην ελεγχόμενη εταιρεία στις 30-6-2003, δηλαδή ημέρα που είχε ήδη αποχωρήσει από αυτήν, γ) ότι η συμμετοχή του στην εταιρεία, υπό την προεκτεθείσα ιδιότητα, ήταν τελείως τυπική και δεν είχε ασκήσει, προσωρινά ή διαρκώς, καθήκοντα διαχείρισης ή διοίκησης, διότι όλες οι εξουσίες είχαν εκχωρηθεί στο διευθύνοντα σύμβουλο αυτής, δ) ότι, κατ' ακολουθία, δεν είχε γνώση ή δυνατότητα γνώσης για την τέλεση των παραβάσεων.

5. Σύμφωνα με το υπ' αριθμ. 37691/2-10-2013 έγγραφο του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. υφίσταται ευθύνη του παραπάνω προσώπου, διότι το προπαρατεθέν εικονικό τιμολόγιο εκδόθηκε την περίοδο που ήταν πρόεδρος και εκτελεστικό μέλος της εταιρείας.

6. Με την ΓνΝΣΚ 484/2004, που έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, γίνεται δεκτό, μεταξύ των άλλων, ότι «κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 14 και 20 του ν.2523/97, οι οποίες αποσκοπούν στην άμεση περιστολή της φοροδιαφυγής, αφού ο νόμος αναφέρεται αδιαστίκτως στους προέδρους των διοικητικών συμβουλίων ημεδαπών ΑΕ, νοεί όλους του προέδρους άνευ διακρίσεως, έτσι και αν ακόμη αυτοί δεν ασκούν καθήκοντα εκπροσώπησης της εταιρείας και διαχείρισης της εταιρικής περιουσίας. Ο νόμος τούτεστι αρκείται στην ιδιότητα του προέδρου της Α.Ε., που έχει ως εκ της θέσεώς του γνώση της πορείας των εταιρικών υποθέσεων, χωρίς να συναρτά τη λήψη των μέτρων του άρθρου 14 ούτε από το εύρος των εξουσιών αυτού, ούτε από τους λόγους οι οποίοι οδήγησαν το διοικητικό συμβούλιο της εταιρείας στην επιλογή αυτού. Άλλωστε, στην περί Α.Ε. νομοθεσία δεν απαντάται η έννοια «τιμητικός Πρόεδρος» ή άλλη παρεμφερής».

7. Με την υπ' αριθμ. ΔΝΥΓ 119382ΕΞ2013ΕΜΠ/20-12-2013 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που υπεγράφη από τον (τότε) Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, στον οποίο είχε μεταβιβασθεί η σχετική αρμοδιότητα, έγινε

3

διοικητικού δεδικασμένου, ότι δεν πληρούνται ως προς το πρόσωπό του οι προϋποθέσεις για τη λήψη διασφαλιστικών μέτρων.

Επί του ως άνω ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδότησε, ομοφώνως, ως ακολούθως:

Ιστορικό

Από το σχετικό έγγραφο του υποβληθέντος ερωτήματος και τα λοιπά στοιχεία του σχετικού φακέλου προκύπτει το ακόλουθο ιστορικό.

1. Σε βάρος της ανώνυμης εταιρείας με τον διακριτικό τίτλο «.....» και με αντικείμενο εργασιών την εκμετάλλευση τηλεοπτικού σταθμού, καθώς και σε βάρος, μεταξύ άλλων, του Λ.Ε. ως νομίμου εκπροσώπου της ανωτέρω εταιρείας, γνωστοποιήθηκε με την αριθ. 32018/31.7.2013 ενέργεια του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η εφαρμογή των μέτρων για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυαν, λόγω της διαπίστωσης, – ύστερα από τη διενέργεια τακτικού ελέγχου σε αυτήν από την ανωτέρω ελεγκτική αρχή, – της λήψης, χρήσης και έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τις χρήσεις 2001 έως 2004, η συνολική καθαρή αξία των οποίων υπερέβαινε τα όρια της παραπάνω διάταξης, σύμφωνα με την από 31.7.2013 ειδική έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

2. Σύμφωνα με την έκθεση αυτή από τον διενεργηθέντα τακτικό έλεγχο στην ως άνω εταιρεία διαπιστώθηκε, μεταξύ των άλλων, ότι αυτή εξέδωσε σε άλλες εταιρείες και έλαβε από τις ίδιες και καταχώρισε στα λογιστικά της βιβλία, κατά τις παραπάνω χρήσεις, είκοσι τρία (23) εικονικά, ως προς τη συναλλαγή, φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 44.538.071,15 ευρώ πλέον Φ.Π.Α.

3. Επίσης, σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση, για την ελεγχόμενη περίοδο ο Λ.Ε., με την ιδιότητα του προέδρου και εκτελεστικού μέλους της εταιρείας από 8-4-2003 έως και 3-7-2003, εμπίπτει στα πρόσωπα σε βάρος των οποίων εφαρμόζονται τα μέτρα καθώς είχε μία από τις ιδιότητες των παραγράφων 1 έως 4 του άρθρου 20 του ν. 2523/1997 στην ως άνω εταιρεία.

2

δεκτό το αίτημα του Λ.Ε. για ολική άρση των εφαρμοσθέντων μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου «καθόσον έγιναν δεκτοί οι ισχυρισμοί που υπεβλήθησαν με την από 29-10-2013 αίτησή του».

8. Από το υπ' αριθμ. 1528/18-1-2017 έγγραφο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. προκύπτει ότι από τακτικό έλεγχο που διενεργήθηκε στην ως άνω εταιρεία, κατόπιν της υπ' αριθμ. 963/23-7-2013 σχετικής εντολής του Προϊσταμένου αυτού, διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη εταιρεία για τις χρήσεις 2002, 2003 και 2004 απέδωσε ανακριβώς Φ.Π.Α. και παρακρατούμενους φόρους σε ύψος που υπερβαίνει τα όρια που προβλέπονται στο άρθρο 46 παρ. 5 του ν. 4174/2013, σύμφωνα με όσα αναφέρονται αναλυτικότερα στην από 22-12-2016 ειδική έκθεση ελέγχου του άρθρου αυτού. Ειδικότερα, για τη χρήση του έτους 2003 η ανωτέρω εταιρεία δεν απέδωσε ποσά 824.941,14 ευρώ Φ.Π.Α. και 7.600 ευρώ παρακρατούμενους φόρους.

9. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων και κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 5 και 6 του ν. 4174/2013 με την υπ' αριθμ. 33696/23-12-2016 πράξη του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. λήφθηκαν σε βάρος της εταιρείας και, μεταξύ των άλλων, του Λ.Ε., ως προέδρου και εκτελεστικού Μέλους αυτής, στην περίοδο 8-4-2003 έως 30-6-2003, μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου.

10. Ο Λ.Ε. με την υπ' αριθμ. πρωτ. 830/12-1-2017 έκθεση των απόψεών του προς το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. ζητά να ανακληθεί, ως παράνομη, η παραπάνω πράξη διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, κατά το μέρος που τον αφορά, επικαλούμενος, μεταξύ των άλλων, α) ότι κρίθηκε με δύναμη διοικητικού δεδικασμένου και δεσμευτική ισχύ, από την προεκτεθείσα υπουργική απόφαση άρσης των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, ότι δεν πληρούνται ως προς το πρόσωπό του οι προϋποθέσεις για τη λήψη αυτών για το λόγο ότι δεν ανήκε στα εντεταλμένα στην Διοίκηση της εταιρείας πρόσωπα κατά τη διάρκεια της τυπικής συμμετοχής του στο Δ.Σ., β) ότι τα μέτρα επιβλήθηκαν με βάση τις ίδιες στην ουσία διατάξεις και τα αυτά πραγματικά περιστατικά, δεδομένου ότι η πράξη μη απόδοσης Φ.Π.Α. έχει παρακολουθηματικό χαρακτήρα και είναι συναφής με την πράξη αποδοχής

4

εικονικών τιμολογίων που επισύρει πρόστιμα του Κ.Β.Σ., γ) ότι, τέλος, τα μέτρα επιβλήθηκαν στα πλαίσια του ίδιου φορολογικού ελέγχου ο οποίος διενεργήθηκε κατόπιν της ίδιας εντολής ελέγχου.

11. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων η Διοίκηση προβληματιζόμενη για την ορθή εφαρμογή των σχετικών διατάξεων στα πλαίσια των αρχών της χρηστής διοίκησης θέτει το προπαρατεθέν ερώτημα λόγω της ιδιαιτερίας, όπως εκτιμά, σημασίας του.

Νομοθετικό πλαίσιο

12. Στις διατάξεις του άρθρου 14 του ν. 2523/1997 «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις» (Α' 179), όπως ισχύουν κατά τον κρίσιμο χρόνο κατά τον οποίο επιβλήθηκαν αρχικώς τα διασφαλιστικά μέτρα και στη συνέχεια ήρθαν, σύμφωνα με τα εκτεθέντα στο ιστορικό της παρούσης, ορίζονται, μεταξύ των άλλων, τα εξής: «Διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου σε περίπτωση φοροδιαφυγής. 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. Επίσης δεν εφαρμόζονται στις περιπτώσεις... Οι κυρώσεις της παραγράφου αυτής επιβάλλονται και στους

5

παραβάτες λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, έκδοσης εικονικών, πλαστών φορολογικών στοιχείων και νόθευσης τέτοιων στοιχείων, εφόσον η αξία των συναλλαγών που αναγράφονται σε αυτά, αθροιστικά λαμβανομένη κατά το χρόνο διαπίστωσης των παραβάσεων, υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) ευρώ. Κατ' εξαίρεση οι ανωτέρω κυρώσεις δεν επιβάλλονται στους παραβάτες λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων στη περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη. Επίσης οι ίδιες κυρώσεις επιβάλλονται και στους φορολογούμενους... 2. Οι κυρώσεις της προηγούμενης παραγράφου επιβάλλονται και σε όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ιδιότητες των παραγράφων 1 έως και 4 του άρθρου 20 του ν. 2523/1997 από τη γένεση της υποχρέωσης απόδοσης του Φ.Π.Α., Φ.Κ.Ε., παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών, ανεξάρτητα εάν μεταγενέστερα και μέχρι την ενεργοποίηση των μέτρων απέβαλαν την ιδιότητα αυτή με οποιονδήποτε τρόπο ή για οποιανδήποτε αιτία. Στις περιπτώσεις λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, έκδοσης εικονικών, πλαστών φορολογικών στοιχείων και νόθευσης τέτοιων στοιχείων, οι ίδιες κυρώσεις επιβάλλονται και για τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ιδιότητες των παραγράφων 1 έως και 4 του άρθρου 20 κατά την τέλεση της παράβασης. 3. Η αρμόδια για την έκδοση των οικείων καταλογιστικών πράξεων των φόρων, τελών και εισφορών ή των αποφάσεων επιβολής προστίμου του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων φορολογική αρχή, υποχρεούται να ενημερώσει άμεσα με οποιονδήποτε τρόπο όλες τις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες... Οι ανωτέρω υπηρεσίες και οι φορείς από της ενημερώσεώς τους υποχρεούνται να εφαρμόσουν άμεσα τις απαγορεύσεις και δεσμεύσεις της παραγράφου 1, χωρίς καμία άλλη διαδικασία ή διατύπωση ενημερώνοντας την αρμόδια για την επιχείρηση Δ.Ο.Υ. 4. Η ενέργεια αυτή της φορολογικής αρχής κοινοποιείται με αντίγραφο της σχετικής ειδικής έκθεσης ελέγχου... καθώς και στο φορολογούμενο στη γνωστή κατοικία του ή στην έδρα της επιχείρησής του, ο οποίος μπορεί να ζητήσει με αίτηση στον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών μέσω της αρμόδιας για την έκδοση των πράξεων φορολογικής αρχής, την ολική ή

6

μερική άρση των απαγορευτικών μέτρων. Κατά της απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για την εκδίκαση... Η προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής και η άσκηση της δεν αναστέλλουν την εκτέλεση της προσαλλομένης πράξης. 5. Στις περιπτώσεις που επιτυγχάνεται διοικητική επίλυση ή δικαστικός συμβιβασμός ή κατ' άλλο τρόπο διοικητική περαίωση της φορολογικής διαφοράς και αφορά το συνολικό ποσό των οικείων φόρων, τελών και εισφορών, μετά των νομίμων προσαυξήσεων ή προστίμων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, αίρεται περιοριστικά και μόνον η δέσμευση του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1. Η άρση της δέσμευσης του προηγούμενου εδαφίου παύει να ισχύει σε περίπτωση μη εμπρόθεσμης καταβολής δύο (2) συνεχόμενων εκ των προβλεπόμενων δόσεων του ως άνω οφειλόμενου ποσού. Για την εφαρμογή... 6. Τα μέτρα αίρονται υποχρεωτικά στο σύνολό τους εφόσον ο υπόχρεος φορολογούμενος καταβάλει ποσό πάνω από εβδομήντα τοις εκατό (70%) του συνόλου των οφειλόμενων οικείων ποσών φόρων, τελών και εισφορών μετά των νομίμων προσαυξήσεων ή προστίμων. Σε κάθε περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου, καθώς και της παραγράφου 5 του άρθρου αυτού η αρμόδια φορολογική αρχή υποχρεούται να ενημερώσει άμεσα...

7. Τα ποσά και τα ποσοστά που ορίζονται από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 6 μπορούν να αυξομειώνονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, που εκδίδονται το βραδύτερο μέχρι 15 Φεβρουαρίου κάθε έτους». 13. Περαιτέρω, στο άρθρο 20 του παραπάνω νόμου, ορίζονται, μεταξύ των άλλων, τα εξής: «Αυτοурγοί και συνεργοί. 1. Στα νομικά πρόσωπα ως αυτοурγοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται: α) Στις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, οι πρόεδροι των Δ.Σ., οι διευθύνοντες ή εντεταλμένοι ή συμπράττοντες σύμβουλοι, οι διοικητές, οι γενικοί διευθυντές ή διευθυντές, ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών. Αν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, ως αυτοурγοί θεωρούνται τα μέλη των διοικητικών συμβουλίων των εταιρειών αυτών, εφόσον ασκούν πράγματι προαωρινά ή διαρκώς ένα από τα καθήκοντα που αναφέρονται πιο πάνω. β) Στις εταιρείες

7

ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες, οι ομόρρυθμοι ή εταίροι ή διαχειριστές αυτών και στις περιορισμένης ευθύνης εταιρείες, οι διαχειριστές αυτών και όταν ελλείπουν ή απουσιάζουν αυτοί, ο κάθε εταίρος. γ) Στους συνεταιρισμούς, οι πρόεδροι ή οι γραμματείς ή οι ταμίες ή οι διαχειριστές αυτών. 2. Στις κοινοπραξίες, κοινώνιες, αστικές, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, ως αυτοурγοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι εκπρόσωποι τους και αν ελλείπουν αυτοί, τα μέλη τους. Όταν στα μέλη αυτών περιλαμβάνονται και νομικά πρόσωπα ή αλλοδαπές επιχειρήσεις ή αλλοδαποί οργανισμοί εφαρμόζονται ανάλογα και οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 3. 3. Στις αλλοδαπές επιχειρήσεις...».

14. Στις διατάξεις των παραγράφων 5, 6 και 7 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013 «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» (Α' 170), όπως ισχύουν, μεταξύ των άλλων, ορίζονται τα εξής: «5. Εφόσον η Φορολογική Διοίκηση διαπιστώνει μη απόδοση, ανακριβή απόδοση, συμπληρωμένο, έκπτωση ή διακράτηση Φ.Π.Α., Φ.Κ.Ε., φόρου ασφαλιστρών, παρακρατούμενων, επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών με σκοπό τη μη πληρωμή συνολικά στο Δημόσιο ποσού πάνω από εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ, καθώς και είσπραξη επιστροφής των παραπάνω φόρων κατόπιν παραπλάνησης της Φορολογικής Διοίκησης με την πράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασίωση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων, μπορεί, βάσει ειδικής έκθεσης ελέγχου, να επιβάλλει σε βάρος του υπόχρεου παραβάτη προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα. Ειδικότερα η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να μην παραλαμβάνει και να μην χορηγεί έγγραφα που απαιτούνται για τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή δεσμεύεται το πενήντα τοις εκατό (50%) των καταθέσεων, των πάσης φύσεως λογαριασμών και παρακαταθηκών και του περιεχομένου των θυρίδων του υπόχρεου παραβάτη. Το μη χρηματικό περιεχόμενο θυρίδων και οι μη χρηματικές παρακαταθήκες, δεσμεύονται στο σύνολό τους. 6. Τα μέτρα της παραγράφου 5 επιβάλλονται σωρευτικά σε βάρος των ομόρρυθμων εταίρων προσωπικών εταιρειών, καθώς και σε βάρος κάθε προσώπου εντεταλμένου από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση οποιουδήποτε νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας από τη γένεση της υποχρέωσης

8

απόδοσης ή από το χρόνο της διάπραξης, κατά περίπτωση, και μέχρι την ενεργοποίηση των μέτρων, ανεξάρτητα αν έχουν αποβάλει την ιδιότητα αυτή με οποιονδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα εξειδικεύονται τα πρόσωπα της προηγούμενης παραγράφου, καθορίζονται οι περιπτώσεις κατά τις οποίες τα μέτρα αίρονται εν όλω ή εν μέρει και οι περιπτώσεις μη εφαρμογής τους, προσδιορίζεται ο χρόνος διατήρησης αυτών και κάθε άλλο ειδικότερο θέμα. Η προθεσμία και η άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του Κώδικα, δεν αναστέλλουν την εφαρμογή των μέτρων, εφαρμοζόμενων αναλογικά των οριζόμενων στην παρ. 4 του ίδιου άρθρου. 7. Τα μέτρα της παρ. 5 δεν εμποδίζουν τη δυνατότητα της Φορολογικής Διοίκησης να ικανοποιεί τις απαιτήσεις της από τα δεσμευθέντα περιουσιακά στοιχεία, με αναγκαστική εκτέλεση σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις». [Σημ.: Το άρθρο 46 αντικαταστάθηκε ως άνω, αρχικά, με το άρθρο 47 παρ. 9 του ν. 4223/2013 (Α' 287), στη συνέχεια δε η παρ. 5 αντικαταστάθηκε ως άνω δυνάμει των παρ. 2 άρθρου 3 και παρ. 9 άρθρου 7 του ν. 4337/2015 (Α' 129), όπως η δεύτερη αντικαταστάθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 5 ν. 4342/2015 (Α' 143)].

15. Στο άρθρο 63 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει, μεταξύ των άλλων, ορίζονται τα εξής: «Ειδική Διοικητική Διαδικασία-Ενδικοφανής προσφυγή. 1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλιπε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζεται το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης..... Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της

9

παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως εκάστοτε ισχύει. 2. Η Φορολογική Διοίκηση αποστέλλει την ενδικοφανή προσφυγή του υπόχρεου, συνοδευόμενη από σχετικά έγγραφα και τις απόψεις αυτής, εντός επτά (7) ημερών από την υποβολή, στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης, προκειμένου η τελευταία να αποφανθεί. 3. Με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλεται η καταβολή ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού, υπό την προϋπόθεση ότι έχει καταβληθεί το υπόλοιπο πενήντα τοις εκατό (50%)..... 4. Ο υπόχρεος έχει δικαίωμα να υποβάλει, ταυτόχρονα με την ενδικοφανή προσφυγή και αίτημα αναστολής..... 5. Εντός εκατόν εικοσι (120) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. Η προθεσμία..... Αν, εντός της ανωτέρω προθεσμίας, δεν εκδοθεί απόφαση τότε θεωρείται ότι η ενδικοφανής προσφυγή έχει απορριφθεί από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης και ο υπόχρεος έχει λάβει γνώση αυτής της απόρριψης κατά την εκπνοή της προθεσμίας αυτής. Στην περίπτωση των ενδικοφανών προσφυγών..... 6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογή την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης. 7. Η Φορολογική Διοίκηση δεν έχει δικαίωμα προσφυγής κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης. 8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής

10

Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παράδοσης της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για την αναστολή, λόγω άσκησης προσφυγής, ισχύουν ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου. Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη. 9. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει τις αναγκαίες κανονιστικές πράξεις για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου και ιδίως να καθορίζει τις λεπτομέρειες για τη λειτουργία της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεών της».

16. Στην υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1282/2014 απόφαση του (τότε) Γ.Γ.Δ.Ε. με τον τίτλο «Προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα σε περίπτωση φοροδιαφυγής, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 5, 6 και 7 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, εξειδίκευση των προσώπων σε βάρος των οποίων αυτά επιβάλλονται, καθορισμός των περιπτώσεων ολικής ή μερικής άρσης των μέτρων και μη εφαρμογής αυτών, προσδιορισμός χρόνου διατήρησής τους και άλλων ειδικότερων θεμάτων» (Β' 54), η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 46 παρ. 6 του ν. 4174/2013, και τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με την ΠΟΛ 1038/2015 (Β' 239), μεταξύ των άλλων, ορίζονται τα εξής: «Άρθρο 1. Προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, και προϋποθέσεις επιβολής τους. 1. Τα μέτρα της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει, επιβάλλονται άμεσα σε βάρος του παραβάτη σε κάθε περίπτωση που η Φορολογική Διοίκηση διαπιστώνει, κατά τον φορολογικό έλεγχο, παραβάσεις φοροδιαφυγής, κατά τα οριζόμενα στην ίδια ως άνω παράγραφο και ανεξαρτήτως των χρηματικών ορίων που τίθενται στο δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει, και του χρόνου στον οποίο ανάγεται η οικεία φορολογική οφειλή ή που διαπράττεται η οικεία παράβαση, 2..... Άρθρο 2. Πρόσωπα σε βάρος των οποίων επιβάλλονται τα μέτρα 1. Τα μέτρα της

11

παραγράφου 5 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, επιβάλλονται σωρευτικά εφόσον οι διαπιστούμενες παραβάσεις του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας υπερβαίνουν το τιθέμενο στις διατάξεις του α' εδαφίου της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013 ποσό σε βάρος των παραβατών νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων που έχουν ή είχαν μία από τις παρακάτω ιδιότητες από την τέλεση οποιασδήποτε παράβασης φοροδιαφυγής των περιπτώσεων β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει και μέχρι την επιβολή των μέτρων, ανεξάρτητα εάν κατά την επιβολή των μέτρων έχουν αποβάλει την ιδιότητα αυτή με οποιονδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία, και προκειμένου α) Για ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες στους προέδρους και αντιπροέδρους των Δ.Σ., στους διευθύνοντες, εντεταλμένους, συμπράττοντες συμβούλους, στους διοικητές, στους γενικούς διευθυντές, στους διευθυντές, ως και εν γένει σε κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από τον νόμο, είτε από ιδιωτική βούληση, είτε με δικαστική απόφαση, είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτών. β).... ε) Για νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες εκτός των παραπάνω περιπτώσεων, στους εκπροσώπους αυτών ως και εν γένει σε κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο, είτε από ιδιωτική βούληση, είτε με δικαστική απόφαση, είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτών. 2. Τα ίδια ως άνω μέτρα επιβάλλονται σωρευτικά εφόσον οι διαπιστούμενες παραβάσεις του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας υπερβαίνουν το τιθέμενο στις διατάξεις του α' εδαφίου της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, ποσό, σε βάρος των παραβατών νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων και σε όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις παραπάνω ιδιότητες κατά την τέλεση οποιασδήποτε παράβασης φοροδιαφυγής των περιπτώσεων δ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει..... Άρθρο 3. Περιπτώσεις μη εφαρμογής των μέτρων. 1. Τα μέτρα της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, δεν επιβάλλονται.... 2..... Τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α, β, γ, δ, και ε' της παρούσας παραγράφου καταλαμβάνουν και τις

12

περιπτώσεις για τις οποίες έχουν εφαρμοστεί μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου σε περίπτωση φοροδιαφυγής με προϋποθέσεις του ν. 4174/2013, όπως ισχύει, διατάξεις. Άρθρο 5 Ενδοκοφανής προσφυγής με αίτημα αναστολής εφαρμογής των μέτρων ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας. 1. Κατά της πράξης διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου ο παραβάτης καθώς και τα πρόσωπα της παραγράφου 6 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, όπως εξειδικεύονται με το άρθρο 2 της παρούσας, μπορούν να υποβάλουν ενδοκοφανή προσφυγή σύμφωνα με το άρθρο 63 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει. Η προθεσμία για την άσκηση ενδοκοφανούς προσφυγής και η άσκησή της δεν αναστέλλουν την εφαρμογή των μέτρων. Ταυτόχρονα με την ενδοκοφανή προσφυγή μπορεί να υποβληθεί και αίτημα αναστολής εφαρμογής των μέτρων. 2. Η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης δύναται να αναστείλει... Άρθρο 6 Περιπτώσεις ολικής ή μερικής άρσης των μέτρων 1. Οι δεσμεύσεις περιοριστικά και μόνο του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει, αίρονται: α) σε περίπτωση μη αμφισβήτησης των οικείων των μέτρων πράξεων από τον παραβάτη, μετά την καταβολή τουλάχιστον του σαράντα τοις εκατό (40%) του συνολικά προσδιορισθέντος ποσού των οικείων κύριων και πρόσθετων φόρων, τελών και εισφορών μετά των προσαυξήσεων, τόκων και προστίμων ή των οικείων προστίμων.... β) σε περίπτωση αμφισβήτησης των οικείων μέτρων πράξεων από τον παραβάτη, μετά την καταβολή τουλάχιστον του πενήντα τοις εκατό (50%) του συνολικά προσδιορισθέντος ποσού των οικείων κύριων και πρόσθετων φόρων, τελών.... 2. Τα μέτρα της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει, αίρονται υποχρεωτικά στο σύνολό τους: α) με την καταβολή ποσού πάνω από το εβδομήντα τοις εκατό (70%) του συνολικά προσδιορισθέντος ποσού των οικείων κύριων και πρόσθετων φόρων, τελών και εισφορών μετά των προσαυξήσεων, τόκων και προστίμων ή των οικείων προστίμων... β) εφόσον παύουν να υφίστανται οι προϋποθέσεις εφαρμογής τους, λόγω έκδοσης απόφασης από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης που ακυρώνει για λόγους ουσίας ή τροποποιεί τις οικείες των μέτρων πράξεις προσδιορισμού των φόρων, τελών,

13

εισφορών ή επιβολής προστίμων ή κατόπιν οριστικής απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου που ακυρώνει για λόγους ουσίας ή τροποποιεί τις οικείες αποφάσεις της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης επί των ως άνω πράξεων, γ) μετά την πάροδο πέντε (5) ετών από την έκδοση των οικείων των μέτρων πράξεων προσδιορισμού των φόρων, τελών, εισφορών ή επιβολής προστίμων. 3. Στις περιπτώσεις ένταξης των οικείων των μέτρων φορολογικών οφειλών του παραβάτη σε πρόγραμμα ρύθμισης ή διευκλίνησης τμηματικής καταβολής σε δόσεις ή υπαγωγής αυτών σε συμφωνία δικαστικά επικυρωμένη και μετά την καταβολή δόσεων, οι οποίες δεν μπορεί να είναι λιγότερες από το ¼ του αριθμού των αρχικά προβλεπόμενων δόσεων, αίρεται περιοριστικά και μόνο το μέτρο της δέσμευσης του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει. Το εν λόγω μέτρο αναβιώνει άμεσα σε περίπτωση..... 4. Οι απαγορεύσεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει, αίρονται σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτων, με την προϋπόθεση ότι το τίμημα της μεταβίβασης θα αποδοθεί στο Δημόσιο για την καταβολή της οικείας των μέτρων φορολογικής οφειλής.... 5. Τα μέτρα της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει, δύναται να αρθούν στο σύνολό τους, εφόσον η είσπραξη της οικείας των μέτρων φορολογικής οφειλής έχει διασφαλιστεί πλήρως με οποιονδήποτε τρόπο προβλέπεται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και στο ν.δ. 356/1974 περί Κώδικα Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων ή άλλες διατάξεις. 6.... 8. Ειδικά, τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου σε περίπτωση φοροδιαφυγής, που εφαρμόστηκαν με προϋποθέσεις του ν. 4174/2013, όπως ισχύει, διατάξεις, αίρονται υποχρεωτικά στο σύνολό τους μετά την πάροδο πέντε (5) ετών από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013 ΦΕΚ Α' /170/26.7.2013), ήτοι 1.1.2014. Η ανωτέρω προθεσμία δεν αφετηριάζεται πριν καταστούν ληξιπρόθεσμες οι οικείες των μέτρων φορολογικές οφειλές, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις. 9..... 10. Τα οριζόμενα στην παράγραφο 1, στην περίπτωση α' της παραγράφου 2 και στις παραγράφους 3, 4, 6 και 7 του παρόντος άρθρου καταλαμβάνουν και περιπτώσεις για τις οποίες έχουν εφαρμοστεί μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου σε

14

περίπτωση φοροδιαφυγής με προϋποθέσεις του ν. 4174/2013, όπως ισχύει, διατάξεις».

17. Στο άρθρο ΜΟΝΟ της ΠΟΛ 1255/2015 σημειώνεται, μεταξύ των άλλων, ότι η μεταβολή που επήλθε με το άρθρο 3 του ν. 4337/2015 (Α' 129) στις παραγράφους 5 και 6 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013 είναι ότι δεν επιβάλλονται μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου για παραβάσεις έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων, νόθευσης φορολογικών στοιχείων, έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων και αποδοχής αυτών, ενώ δεν επήλθε ουσιαστική μεταβολή σε ότι αφορά στα μέτρα διασφάλισης που επιβάλλονται. Επίσης, σημειώνεται, ότι με τις νέες διατάξεις του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 δεν επήλθε κάποια ουσιαστική μεταβολή ως προς τον προσδιορισμό των προσώπων σε βάρος των οποίων επιβάλλονται τα μέτρα της παραγράφου 5 του νόμου.

18. Το άρθρο 4 παράγραφος 1 του 7^{ου} Πρωτοκόλλου της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (Ε.Σ.Δ.Α.), το οποίο κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 1705/1987 (ΦΕΚ 89 Α'), ορίζει ότι «κανένας δεν μπορεί να διωχθεί ή καταδικασθεί ποινικά από το δικαστήριο του ίδιου Κράτους για μία παράβαση για την οποία ήδη αθωώθηκε ή καταδικάστηκε με αμετάκλητη απόφαση σύμφωνα με το νόμο και την ποινική δικονομία του Κράτους αυτού».

Ερμηνεία των διατάξεων

19. Από το συνδυασμό των προϋποθέσεων ως άνω διατάξεων των άρθρων 14 και 20 του ν. 2523/1997 συνάγεται ότι κάθε φορά που διαπιστώνεται από τη φορολογική αρχή, βάσει ειδικής έκθεσης ελέγχου, ότι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες έχουν διαφύγει την καταβολή φόρων, το ύψος των οποίων υπερβαίνει το όριο που προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 14 ή έχουν παραβιάσει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (έκδοση ή λήψη-καταχώριση πλαστών ή εικονικών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων) επιβάλλονται, κατά δεσμία αρμοδιότητα (ΔΕΦΑΘ 409/2013, ΔΕΦΠειρ 830/2014), τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις αυτές μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, σε βάρος των φυσικών προσώπων, τα οποία κατά το χρόνο διάπραξης της φοροδιαφυγής ή της τέλεξης της παράβασης του Κ.Β.Σ. είχαν μία από τις ιδιότητες που

15

απαριθμούνται στην περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 20 του εν λόγω νόμου, ήτοι, είχαν την ιδιότητα του προέδρου του διοικητικού συμβουλίου της ανωνύμου εταιρείας ή του διευθύνοντος ή εντεταλμένου ή συμπράττοντος συμβούλου ή διοικητού ή γενικού διευθυντού ή διευθυντού και γενικότερα την ιδιότητα προσώπου, το οποίο ήταν, κατά τον κρίσιμο χρόνο, εντεταλμένο στη διοίκηση ή διαχείριση της ανώνυμης εταιρείας, είτε άμεσα από το νόμο, είτε από ιδιωτική βούληση, είτε με δικαστική απόφαση. Μόνο δε εάν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, τα εν λόγω απαγορευτικά μέτρα λαμβάνονται εις βάρος των (λοιπών) μελών του διοικητικού συμβουλίου, εφ' όσον η αρμόδια διοικητική αρχή αποδεικνύει ότι τα τελευταία, κατά τον κρίσιμο χρόνο, είχαν ασκήσει πράγματι, προσωρινά ή διαρκώς, τουλάχιστον ένα από τα καθήκοντα διοίκησης ή διαχείρισης της ανώνυμης εταιρείας. (ΣτΕ 691/2009, 1593/2011, 225/2015, 1187/2015).

20. Τα μέτρα λαμβάνονται προληπτικά και είναι προσωρινού και επείγοντος χαρακτήρα, απαγορεύουν δε στο φορολογούμενο να εκποιήσει περιουσιακά στοιχεία και να αποσύρει μέρος των τραπεζικών καταθέσεων του. Ως εκ τούτου έχουν ως σκοπό να εξασφαλιστεί η διατήρηση των περιουσιακών στοιχείων του παραβάτη, ώστε να είναι δυνατή η ικανοποίηση των αξιώσεων του Δημοσίου κατ' αυτού από τις σχετικές καταλογιστικές πράξεις επιβολής φόρων κ.λπ., προσαυξήσεων και προστίμων. Ως τέτοια εξάλλου τα μέτρα, παρά το νομοθετικό τους χαρακτηρισμό και ως κυρώσεων, δεν έχουν γνήσιο κυρωτικό χαρακτήρα ούτε, άλλωστε, προσλαμβάνουν τέτοιο χαρακτήρα λόγω του ότι ενδέχεται να κατατείνουν και στη συμμόρφωση των παραβατών προς τις σχετικές καταλογιστικές πράξεις που εκδίδονται εις βάρος τους. (ΣτΕ 399/2015, 2024/2010, ΓνΝΣΚ 324/2012 κ.α.).

21. Περαιτέρω, έχει κριθεί ότι, - κατά την έννοια των παραπάνω διατάξεων, ιδίως δε της παραγράφου 4 του άρθρου 14 του ν. 2523/1997,- η αίτηση διοικητική προσφυγή που ασκείται απ' το φορολογούμενο στον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών κατά της απόφασης της φορολογικής αρχής με την οποία λαμβάνονται τα διασφαλιστικά των συμφερόντων του Δημοσίου μέτρα του άρθρου 14 του εν λόγω νόμου, έχει το χαρακτήρα της ενδοκοφανούς προσφυγής

16

(άρθρ. 63 ν. 2717/1999), διότι η άσκηση της προβλέπεται ειδικώς στο νόμο, προσδιορίζεται το όργανο ενώπιον του οποίου αυτή ασκείται (Υπουργός Οικονομίας και Οικονομικών), καθώς και η έκταση του ελέγχου που εκείνος ασκεί (μπορεί ν' αποφασίσει την ολική ή μερική άρση των μέτρων), ανεξαρτήτως του ότι δεν προβλέπεται ειδικώς η προθεσμία εντός της οποίας η αίτηση-προσφυγή αυτή ασκείται. Ειδικότερα, το δικαίωμα άσκησης αίτησης-προσφυγής κατά της πράξης με την οποία λαμβάνονται τα εν λόγω μέτρα προβλέπεται και από την αρχική, μη ισχύουσα, πάντως, κατά τον κρίσιμο χρόνο, ρύθμιση της παρ. 3 του άρθρου 14 του ν. 2523/1997, στην οποία, όμως, επιπλέον, προβλεπόταν και η προθεσμία εντός της οποίας ο φορολογούμενος μπορούσε ν' ασκήσει την αίτηση αυτή. Η αίτηση δε αυτή με σειρά αποφάσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε ότι συνιστά ενδικοφανή προσφυγή. (ΣτΕ 1373/2014, 3964/2014, 1159/2012).

22. Τα διασφαλιστικά μέτρα τα οποία προβλέπονταν στα άρθρα 14 και 20 του ν. 2523/1997 και ελαμβάνοντο για την προστασία των δικαιωμάτων του Δημοσίου για παραβάσεις φοροδιαφυγής, προβλέπονται στις, κατά βάση, ταυτίσσιμες αντίστοιχες διατάξεις του άρθρου 46 (παρ. 5 και 6) του ν. 4174/2013, μετά την έναρξη ισχύος του, καθώς και στην κατ' εξουσιοδότησή του εκδοθείσα υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1282/2013 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓνΝΣΚ 228/2015).

23. Ειδικότερα, σε περίπτωση διαπίστωσης, βάσει ειδικής έκθεσης ελέγχου, των προβλεπόμενων στο νόμο φορολογικών παραβάσεων (μη απόδοσης και εισπραχής παράνομα φόρων) επιβάλλονται μέτρα σε βάρος του φερόμενου ως παραβάτη και σε βάρος κάθε προσώπου εντεταλμένου από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση οποιουδήποτε νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας από την τέλεση της παράβασης και εφεξής, ανεξάρτητα αν έχουν κατά την επιβολή των μέτρων, αποβάλει την ιδιότητα αυτή. Κατά των μέτρων προβλέπεται, στο άρθρο 63 παρ. 8 του νόμου, η άσκηση προσφυγής, ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου, μετά από προηγούμενη άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής (ΣτΕ 4216/2015).

24. Με την ΠΟΛ 1282/2013 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ισχύει, εξειδικεύονται τα πρόσωπα της προηγούμενης παραγράφου, καθορίζονται οι περιπτώσεις ολικής ή μερικής άρσης των μέτρων και μη εφαρμογής αυτών και προσδιορίζεται ο χρόνος διατήρησής τους. Ειδικότερα, μεταξύ των άλλων, ορίζεται ότι τα μέτρα της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του ΚΦΔ, όπως ισχύει, επιβάλλονται, εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις του νόμου, όταν διαπιστώνεται παράβαση φοροδιαφυγής, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην ίδια ως άνω παράγραφο, και ανεξαρτήτως του χρόνου στον οποίο ανάγεται η οικεία φορολογική οφειλή, ή που διαπράττεται η οικεία παράβαση (βλ. άρθρο 1, παρ. 1 και, υπό το καθεστώς του άρθρου 14 του ν. 2523/1997, ΣτΕ 1159/2012, 2024/2010 περί συμβατής με το Σύνταγμα επιβολής αναδρομικών μέτρων). Περαιτέρω, στο άρθρο 2 της ΠΟΛ 1282/2013 εξειδικεύονται τα πρόσωπα σε βάρος των οποίων επιβάλλονται τα μέτρα. Έτσι, προκειμένου για ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες ορίζεται (περ. α') ότι αυτά επιβάλλονται στους προέδρους και αντιπροέδρους των Δ.Σ., στους διευθύνοντες, εντεταλμένους, συμπράττοντες συμβούλους, στους διοικητές, στους γενικούς διευθυντές, στους διευθυντές και γενικά σε κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο, είτε από την ιδιωτική βούληση, είτε με δικαστική απόφαση, είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτών. Αν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, τα μέτρα επιβάλλονται στα μέλη των διοικητικών συμβουλίων των εταιρειών. Τέλος, σύμφωνα με το άρθρο 6 της παραπάνω απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. τα μέτρα διασφάλισης αίρονται, μεταξύ των άλλων περιπτώσεων, υποχρεωτικά στο σύνολό τους α) με την καταβολή ποσού άνω του 70% του συνολικά προσδιορισθέντος ποσού των φόρων, τελών και εισφορών μετά των τόκων και προστίμων, β) εφόσον παύουν να υφίστανται οι προϋποθέσεις εφαρμογής τους λόγω έκδοσης απόφασης από την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών που ακυρώνει για λόγους ουσίας ή τροποποιεί τις σχετικές πράξεις προσδιορισμού ή κατόπιν οριστικής απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου που ακυρώνει για λόγους ουσίας ή τροποποιεί την οικεία απόφαση της ως άνω υπηρεσίας και γ) μετά την πάροδο πέντε (5) ετών από την έκδοση των οικείων

των μέτρων πράξεων προσδιορισμού φόρου, ενώ μπορεί να αρθούν στο σύνολό τους, εφόσον έχει διασφαλισθεί πλήρως η εισπραχή της οφειλής με οποιοδήποτε τρόπο προβλέπεται στον ΚΦΔ και στον ΚΕΔΕ.

25. Δεδικασμένο είναι η ιδιότητα ορισμένων πράξεων δημόσιας αρχής, συνεπεία της οποίας αυτές δεν είναι δυνατό να μεταβληθούν με πράξεις της αυτής φύσης. Διακρίνεται δε σε τυπικό και ουσιαστικό. Τυπικό ή σχετικό είναι η εκ μέρους των ενδιαφερομένων αδυναμία μεταβολής, δηλαδή το απρόσβλητο και εκτελεστό της πράξης. Ουσιαστικό ή απόλυτο δεδικασμένο, που προϋποθέτει την ύπαρξη του τυπικού, είναι η εκ μέρους και της εκδούσας αρχής αδυναμία μεταβολής της πράξης. Η δύναμη του (ουσιαστικού) δεδικασμένου δεν υπάρχει στις διοικητικές, χωρίς διάκριση ανάλογα με το είδος τους, πράξεις, διότι έργο της Διοίκησης δεν είναι η δημιουργία βεβαιότητας του δικαίου για την εμπέδωση της έννομης τάξης, όπως συμβαίνει με τις δικαστικές αποφάσεις, αλλά η εντός των ορίων του νόμου επίτευξη ενός ουσιαστικού αποτελέσματος, το οποίο εξυπηρετεί το γενικότερο συμφέρον. Και να μην οι εκτελεστές διοικητικές πράξεις έχουν ως έννομη συνέπεια την αμφίπλευρη δέσμευση της Διοίκησης και του διοικούμενου, αληθές περιεχόμενο της οποίας είναι ότι η Διοίκηση δεν μπορεί να προβεί σε υλικές ενέργειες αντίθετες προς το περιεχόμενο της εκτελεστής διοικητικής πράξης, πλην, όμως, οι διοικητικές πράξεις είναι κατ' αρχήν ελευθέρως ανακλητές, κατ' εξαίρεση δε η ανάκληση κωλύεται, όταν α) αφενός την απαγορεύει ο νόμος, οπότε γίνεται χρήση του όρου «αμετάκλητον» και όχι «δεδικασμένο», β) αφετέρου ήθελε προσκρούσει σε διοικητικές καταστάσεις δεόμενες ειδικής προστασίας (για παράδειγμα, μακροχρόνια εφαρμογή ή ανοχή από τη Διοίκηση μιας παράνομης πράξης) [περί των ανωτέρω βλ. Μ. Στασινόπουλου «Δίκαιον των Διοικητικών πράξεων» σελ. 119 επ., 390 επ., Α. Τάχος «Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο» 2003, παρ. 122 & 123, ΓνΝΣΚ 711/1965, ΝοΒ 14, 91).

26. Συναφώς προς τα ανωτέρω, στη νομολογία γίνεται δεκτό ότι ενόψει της γενικής αρχής του διοικητικού δικαίου κατά την οποία οι διοικητικές πράξεις, και όταν χαρακτηρίζονται από τον νόμο ως οριστικές ή αμετάκλητες, μπορεί να ανακαλούνται από το όργανο που τις εξέδωσε για λόγους νομιμότητας, είναι

επιτρεπτή, παρά τη θέσπιση της ειδικής ενδικοφανούς διοικητικής διαδικασίας και τον εκ του νόμου χαρακτηρισμό της απόφασης ως οριστικής ή αμετάκλητης, η επάνοδος της Διοίκησης είτε αυτεπαγγέλτως, είτε κατόπιν αίτησης των ενδιαφερομένων, στο ρυθμιζόμενο ζήτημα και, περαιτέρω, η ανάκληση για λόγους νομιμότητας της πράξης κατά τις γενικές αρχές του διοικητικού δικαίου ή κατά τις γενικές διατάξεις που δίδουν την ανάκληση των διοικητικών πράξεων (ΣτΕ 1399/2015, 3836/2015, ΓνΝΣΚ 462/2013, Στασινόπουλος ο.π. σελ. 119).

27. Για την ενεργοποίηση της προβλεπόμενης στην προπαρατεθείσα (παρ. 18) διάταξη του 7^{ου} Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ απαγόρευση (ne bis in idem), απαιτείται, κατ' αρχήν, να συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις: α) πρέπει να υπάρχουν περισσότερες της μίας διακεκριμένες διαδικασίες επιβολής κύρωσης, οι οποίες δεν συνδέονται στενά μεταξύ τους, β) οι διαδικασίες αυτές πρέπει να είναι «ποινικές» κατά την αυτόνομη έννοια της ΕΣΔΑ, ήτοι, βάσει των κριτηρίων Engel, κατ' εφαρμογή των οποίων μπορούν να θεωρηθούν ως «ποινικές» και κυρώσεις που επιβάλλονται από διοικητικά όργανα, ενόψει της φύσης των σχετικών παραβάσεων ή/και του είδους και της βαρύτητας των προβλεπόμενων γι' αυτές διοικητικών κυρώσεων, γ) η μία από τις διαδικασίες πρέπει να έχει περατωθεί με αμετάκλητη απόφαση και δ) οι διαδικασίες πρέπει να στρέφονται κατά του ίδιου προσώπου και να αφορούν στην ίδια κατ' ουσίαν παραβατική συμπεριφορά (βλ. ΣτΕ 1992/2016, 167/2017 κ.α.).

28. Από την υπαγωγή των προεκτεθέντων πραγματικών περιστατικών στους προαναλυθέντες κανόνες δικαίου συνάγονται τα ακόλουθα συμπεράσματα. Με την απόφαση ΔΝΥΓ119382/20-12-2013 του Υπουργού Οικονομικών, η οποία εκδόθηκε στο πλαίσιο ολοκλήρωσης της προβλεπόμενης στο άρθρο 14 του ν. 2523/1997 ενδικοφανούς διαδικασίας, έγινε δεκτό το αίτημα του ενδιαφερομένου Λ.Ε. και αποφασίσθηκε η ολική άρση των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, - που εφαρμόσθηκαν, βάσει της παραπάνω διάταξης, σε βάρος του λόγω της ιδιότητάς του, κατά τον κρίσιμο χρόνο, ως προέδρου της ελεγχόμενης εταιρείας,- για τους λόγους που προέβαλε με την σχετική αίτησή του. Ειδικότερα, με την παραπάνω πράξη αποφασίσθηκε η άρση των μέτρων, διότι δεν συνέτρεχαν στην προκειμένη περίπτωση, κατά το

αποφασίζουν διοικητικό όργανο, οι προϋποθέσεις εφαρμογής της ως άνω διατάξης για τους προβαλλόμενους από τον Λ.Ε. και διαλαμβανόμενους στη σκέψη 4 της παρούσης λόγους και, ιδίως, λόγω του ότι υιοθετήθηκε ο ισχυρισμός του ότι η συμμετοχή του στην εταιρεία ήταν τυπική και δεν είχε ασκήσει καθήκοντα διαχείρισης ή διοίκησης.

29. Συνέπεια της παραπάνω υπουργικής απόφασης, που εξακολουθεί να ισχύει, - διότι, αν και ανακλητή, - δεδομένου ότι ο νόμος δεν απαγορεύει ρητώς την ανάκλησή της, - δεν έχει ανακληθεί, - είναι να δεσμεύεται η Διοίκηση να μην συνεχίσει τις υλικές ενέργειες εφαρμογής των διασφαλιστικών μέτρων που εφάρμοσε με την συγκεκριμένη (προσβληθείσα) πράξη της, διότι αυτή εξαφανίστηκε αναδρομικά με την απόφαση άρσης των μέτρων.

30. Όμως, η απόφαση αυτή άρσης των μέτρων δεν συνεπάγεται περαιτέρω δεσμεύσεις της Διοίκησης. Και τούτο, λόγω αφενός του ανακλητού, κατά τα προεκτεθέντα, χαρακτήρα της και αφετέρου εκ του ότι δεν παράγει «διοικητικό δεδικασμένο» για τα αποφασισθέντα υπ' αυτής ζητήματα, σύμφωνα με τα προαναλυθέντα στις σκέψεις 25 και 26. Κατ' ακολουθία, εάν η Διοίκηση κρίνει ότι, κατά την έκδοση κάποιας πράξης, εσφαλμένα ερμήνευσε και εφάρμοσε το νόμο, υπό την έννοια ότι τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης δεν τον καθιστούσαν εφαρμοστέο, δεν υποχρεούται να ακολουθήσει την εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου κατά την έκδοση μιας άλλης εκτελεστικής διοικητικής πράξης με όμοιο περιεχόμενο, ακόμα και αν πρόκειται για τα ίδια κρίσιμα (πραγματικά) περιστατικά.

31. Εν κατακλείδι, η υπ' αριθμ. ΔΝΥΓ119382/20-12-2013 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών δεν έχει δεχθεί με δεσμευτική ισχύ ότι δεν πληρούνται ως προς το πρόσωπο του Λ.Ε. οι προϋποθέσεις για τη λήψη σε βάρος του των διασφαλιστικών μέτρων που έχουν εκ νέου ληφθεί με την υπ' αριθμ. 33696/2016 σχετική πράξη του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., ώστε να υποχρεώνεται η Διοίκηση να αποδεχθεί σχετικό αίτημα του αιτούντος για άρση των μέτρων αυτών.

32. Εξάλλου, τα διασφαλιστικά μέτρα **επιβάλλονται κάθε φορά που διαπιστώνεται φορολογική παράβαση** και, επομένως, το αρμόδιο όργανο ήταν υποχρεωμένο, - λόγω δεσμίας αρμοδιότητας και ενόψει της ΓνΝΣΚ 484/2004, η

21

οποία ως γενομένη αποδεκτή, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη της παραγράφου 4 του άρθρου 7 του ν. 3086/2002, έχει δεσμευτική ισχύ ως προς τα όργανα της Διοίκησης (ΣτΕ ΟΛ. 830/2010) για το ζήτημα της ευθύνης προέδρου Α.Ε. εκ μόνης της ιδιότητάς του αυτής κατά τον κρίσιμο χρόνο, σύμφωνα με την κρατούσα και στη νομολογία άποψη, - να εφαρμόσει σε βάρος του Λ.Ε. για δεύτερη φορά τα υπό κρίση διασφαλιστικά μέτρα, βάσει της από 22-12-2016 νέας ειδικής έκθεσης ελέγχου που είχε συνταχθεί, χωρίς να καταλείπεται στην προκειμένη περίπτωση έδαφος εφαρμογής της αρχής της χρηστής διοίκησης (ΣτΕ 399/2015).

33. Τέλος, η αρχή *ne bis in idem* δεν έχει έδαφος εφαρμογής στην προκειμένη περίπτωση, διότι δεν συντρέχουν εν γένει οι προεκτεθείσες (παρ. 27) προϋποθέσεις ενεργοποίησης αυτής και, ειδικότερα, τα εφαρμοσθέντα διασφαλιστικά μέτρα δεν συνιστούν κύρωση αλλά, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, διοικητικό μέτρο προσωρινού και προληπτικού χαρακτήρα.

34. Σε κάθε περίπτωση, μεταξύ της αρχικής και της νεότερης πράξης εφαρμογής των διασφαλιστικών μέτρων δεν υφίσταται ταυτότητα νομικής και πραγματικής αιτίας, ώστε η τελευταία να καταλαμβάνεται από το προηγούμεν «διοικητικό δεδικασμένο», όπως αυτό προέκυψε από την απόφαση άρσης των μέτρων, ώστε να μπορεί να υποστηριχθεί άποψη αντίθετη προς την ως άνω υποστηριζόμενη (παρ. 31). Και τούτο, διότι α) δεν υπάρχει «ταυτότητα διαφοράς» ως προς τη γενεσιουργό αιτία λήψης των μέτρων, δεδομένου ότι η νεότερη πράξη είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη της αρχικής, αφού εκδόθηκε μετά την πάροδο ικανού χρόνου από αυτήν και κατόπιν νέας έκθεσης ελέγχου που διαπίστωσε, σε σχέση με την πρώτη, άλλες φορολογικές παραβάσεις της ελεγχθείσας εταιρείας, όπως συνάγεται από τα διαλαμβανόμενα στο ιστορικό της εισηγήσης, β) οι δύο πράξεις ερείδονται σε διαφορετικό νομικό καθεστώς, όχι μόνο διότι η μείζονα πρόταση που ερμήνευσε και εφάρμοσε το αρμόδιο διοικητικό όργανο είναι διαφορετική (άρθρο 14 του ν. 2523/1997 έναντι άρθρου 46 του ν. 4174/2013) αλλά και διότι η λήψη των μέτρων, με την αρχική πράξη, για λήψη, χρήση και έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν συνιστά την αυτή νομική αιτία με αυτήν της μη απόδοσης φόρων επί της οποίας στηρίχθηκε η

22

νεότερη πράξη (πρβλ. ΣτΕ 3964/2014). Σημειώνεται, ότι μεταξύ των δύο εφαρμοσθεισών ως άνω διατάξεων υφίσταται διαφορά και ως προς το ουσιαστικό ρυθμιστικό τους περιεχόμενο, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην παράγραφο 17.

35. Επιπροσθέτως, αλυσιτελώς γίνεται επίκληση από τον αιτούντα της ΔΝΥΓ11938/20-12-2013 υπουργικής απόφασης, δεδομένου ότι ο νόμος, για την επιβολή των μέτρων, αρκείται, σύμφωνα με την κρατούσα νομολογία, στην ιδιότητα και μόνο του προέδρου της Α.Ε. και, επομένως, η Διοίκηση δεν μπορεί να δεσμεύεται, ως προς το ζήτημα αυτό και στο πλαίσιο έκδοσης μιας νέας αυτοτελούς πράξης, από την προηγούμενη σχετική πράξη της περί άρσης των μέτρων, που είναι αντίθετη προς την κρατούσα άποψη.

Απάντηση

Κατ' ακολουθία όλων των προεκτεθέντων το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδοτεί, ομοφώνως, ως εξής:

36. Η υπ' αριθμ. ΔΝΥΓ11938/20-12-2013 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών δεν έχει δεχθεί με δεσμευτική ισχύ ότι δεν πληρούνται ως προς το πρόσωπο του Λ.Ε. οι προϋποθέσεις για τη λήψη σε βάρος του των διασφαλιστικών μέτρων που έχουν εκ νέου ληφθεί με την υπ' αριθμ. 33696/2016 σχετική πράξη του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., ώστε να υποχρεώνεται η Διοίκηση να αποδεχθεί σχετικό αίτημα του αιτούντος για άρση των μέτρων αυτών.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ
Αθήνα, 5^η Απριλίου 2017
Ο Πρόεδρος
Αλέξανδρος Καραγιάννης
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Ο Εισηγητής
Διονύσιος Χειμώνας
Νομικός Σύμβουλος του Κράτους