

Αριθμός 432/2017

ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ Β΄

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του την 1η Φεβρουαρίου 2017, με την εξής σύνθεση:  
Ε. Σάρπ, Αντιπρόεδρος, Πρόεδρος του Β΄ Τμήματος, Σ. Βιτάλη, Α. Χαλκιαδάκη, Σύμβουλοι, Αγ.  
Σδράκα, Β. Μόσχου, Πάρεδροι. Γραμματέας η Α. Ζυγουρίτσα.

Για να δικάσει την από 21 Νοεμβρίου 2007 αίτηση:

του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, ο οποίος παρέστη με τη Δέσποινα Γάκη,  
Πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους,

κατά του...ο οποίος δεν παρέστη.

Με την αίτηση αυτή ο Υπουργός επιδιώκει να αναιρεθεί η υπ' αριθμ. 2704/2007 απόφαση  
του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

Η εκδίκαση άρχισε με την ανάγνωση της εκθέσεως της εισηγήτριας, Παρέδρου Β. Μόσχου.

Κατόπιν το δικαστήριο άκουσε την αντιπρόσωπο του Υπουργού, η οποία ανέπτυξε και  
προφορικά τους προβαλλόμενους λόγους αναιρέσεως και ζήτησε να γίνει δεκτή η αίτηση.

Μετά τη δημόσια συνεδρίαση το δικαστήριο συνήλθε σε διάσκεψη σε αίθουσα του  
δικαστηρίου και

Αφού μελέτησε τα σχετικά έγγραφα

Σκέφθηκε κατά τον Νόμο

1. Επειδή, με την κρινόμενη αίτηση, για την άσκηση της οποίας δεν απαιτείται η καταβολή  
παραβόλου, ζητείται παραδεκτώς η αναίρεση της υπ' αριθμ. 2704/2007 απόφασης του  
Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, με την οποία απορρίφθηκε έφεση του αναιρεσιέοντος κατά  
της υπ' αριθμ. 4704/2006 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών. Με την  
τελευταία αυτή απόφαση κατ' αποδοχήν προσφυγής του αναιρεσιβλήτου είχαν ακυρωθεί:  
α) η υπ' αριθμ.1045074/11094/ΔΕ-Γ/30.5.2002 πράξη του Προϊσταμένου Διεύθυνσης  
Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, με την οποία είχαν ληφθεί σε βάρος  
αυτού τα προβλεπόμενα στο άρθρο 14 παρ. 1 του ν. 2523/1997 μέτρα για τη διασφάλιση  
των συμφερόντων του Δημοσίου και β) η λόγω παρόδου άπρακτης της δεκαπενθήμερης  
προθεσμίας από την υποβολή της αιτήσεως του ήδη αναιρεσίβλητου τεκμαιρόμενη άρνηση  
του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών να προβεί στην άρση των ανωτέρω μέτρων.

2. Επειδή, η υπόθεση συζητήθηκε αρχικώς στις 2-4-2014 με εισηγητή το Σύμβουλο Η.  
Τσακόπουλο, όμως δεν κατέστη δυνατό να ολοκληρωθεί η διάσκεψη και να εκδοθεί  
απόφαση πριν από την αποχώρηση αυτού από την υπηρεσία, λόγω παραιτήσεως, στις 6-5-  
2016. Ως εκ τούτου, με την από 21-11-2016 πράξη της Προέδρου του Β΄ Τμήματος του  
Συμβουλίου της Επικρατείας, η υπόθεση εισήχθη προς ανασυζήτηση [βλ. άρθρα 40 π.δ.  
18/1989, Α΄ 8 και κατά παραπομπή αυτού, 573 και 307 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας (π.δ.  
503/1985, Α΄ 182)].

3. Επειδή, ο αναιρεσίβλητος δεν παρέστη κατά την παρούσα συζήτηση, όμως η  
προαναφερθείσα πράξη περί ανασυζήτησης κοινοποιήθηκε νομοτύπως στον δικηγόρο

Αθηνών ...ο οποίος, κατά την δικάσιμο της 2-4-2014 είχε παραστεί και νομιμοποιηθεί με σχετικό συμβολαιογραφικό πληρεξούσιο.

4. Επειδή, στο άρθρο 14 του ν. 2523/1997 (Α' 179) ορίζονταν, αρχικώς τα εξής: «1. Κάθε φορά που η φορολογική αρχή διαπιστώνει φορολογικές παραβάσεις, από τις οποίες βάσει ειδικής έκθεσης ελέγχου, προκύπτει ότι δεν έχει αποδοθεί στο Δημόσιο ποσό πάνω από πενήντα εκατομμύρια (50.000.000) δραχμές 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 συμβάσεων και πράξεων επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων και του περιεχομένου θυρίδων του φορολογούμενου σε τράπεζες ή άλλα πιστωτικά ιδρύματα και δεσμεύεται το πενήντα τοις εκατό (50%) αυτών. Το παραπάνω ποσό μπορεί να αυξομειώνεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που εκδίδονται το βραδύτερο μέχρι 15 Φεβρουαρίου κάθε έτους. Οι κυρώσεις αυτής της παραγράφου επιβάλλονται και στους φορολογούμενους στους οποίους έχουν επιβληθεί τα πρόστιμα των τρίτου και τέταρτου εδαφίων της παραγράφου 1 του άρθρου 4. Τα παραπάνω μέτρα λαμβάνονται και για τα πρόσωπα που αναφέρονται στις παραγράφους 1 έως 4 του άρθρου 20 του παρόντος νόμου. 2. Αντίγραφο της πιο πάνω ειδικής έκθεσης ελέγχου υποβάλλεται από την αρχή που τη συνέταξε στη Διεύθυνση Σχεδιασμού και Συντονισμού Φορολογικών Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών, η οποία υποχρεώνεται να ενημερώσει με οποιονδήποτε τρόπο όλες τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες, τις τράπεζες και λοιπά πιστωτικά ιδρύματα. Οι ανωτέρω υπηρεσίες και οι φορείς από της ενημερώσεώς τους υποχρεώνονται να εφαρμόσουν αμέσως τις απαγορεύσεις και δεσμεύσεις της παραγράφου 1 αυτού του άρθρου, χωρίς καμία άλλη διαδικασία ή διατύπωση. 3. Η ενέργεια αυτή της Διεύθυνσης Σχεδιασμού και Συντονισμού Φορολογικών Ελέγχων κοινοποιείται συγχρόνως και στο φορολογούμενο με αντίγραφο της σχετικής ειδικής έκθεσης ελέγχου στη γνωστή κατοικία του ή στην έδρα της επιχείρησής του, ο οποίος μπορεί μέσα σε ένα (1) μήνα από την ειδοποίησή του να ζητήσει με αίτηση στον Υπουργό Οικονομικών την ολική ή μερική άρση των απαγορευτικών μέτρων. Ο Υπουργός Οικονομικών αποφαινεται μέσα σε δεκαπέντε (15) ημέρες από την υποβολή της αίτησης. Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η κατά τον Κ.Φ.Δ. προσφυγή. 4. Κατ' εξαίρεση των όσων ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο, τα μέτρα αίρονται υποχρεωτικά, όταν ο υπόχρεος φορολογούμενος καταβάλλει ποσό πάνω από εβδομήντα τοις εκατό (70%) των προς απόδοση στο Δημόσιο ποσών από Φ.Π.Α., παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη, εισφορές και των νόμιμων προσαυξήσεων αυτών και προστίμων. Για την εφαρμογή της διάταξης του προηγούμενου εδαφίου ο υπόχρεος φορολογούμενος υποβάλλει σχετική αίτηση στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, ο οποίος υποχρεώνεται μέσα σε δύο (2) μήνες να εκδώσει προσωρινή ή μερική καταλογιστική πράξη. Η άσκηση προσφυγής κατά της πράξης αυτής δεν αίρει την ισχύ των μέτρων που έχουν ληφθεί. Αν μέσα στην προθεσμία αυτή δεν έχουν εκδοθεί τα προσωρινά φύλλα - ελέγχου ή οι προσωρινές πράξεις, οι συνέπειες και απαγορεύσεις που καθορίζονται με αυτό το άρθρο αίρονται αυτοδικαίως». Περαιτέρω, στο άρθρο 16 του ν. 2992/2002 (Α' 54) ορίζεται ότι: «1. ... 6. Μετά το τέταρτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 14 του ν. 2523/1997 (...) προστίθενται δύο νέα εδάφια που έχουν ως εξής: "Επίσης οι ίδιες κυρώσεις επιβάλλονται και στους παραβάτες λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, έκδοσης εικονικών και 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 150.000 ευρώ. Για τον προσδιορισμό του ορίου του προηγούμενου εδαφίου από παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι 31.12.2001 τα ποσά που εμφανίζονται στα πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία σε δραχμές μετατρέπονται σε ευρώ με βάση την ισοτιμία δραχμής και ευρώ, στρογγυλοποιούμενα στην πλησιέστερη προς τα κάτω μονάδα.". 7. Στο τέλος της παραγράφου 4 του άρθρου 14 του ν. 2523/1997 προστίθεται νέο εδάφιο, που έχει ως εξής: "Ειδικά για τις περιπτώσεις του πέμπτου εδαφίου [της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού] τα μέτρα αίρονται υποχρεωτικά όταν ο υπόχρεος φορολογούμενος καταβάλλει το 100% του τελικού ποσού του οικείου προστίμου που επιβλήθηκε σε αυτόν κατά τις διατάξεις των άρθρων 5 και 9 του Ν. 2523/1997"».

5. Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυαν κατά τον χρόνο έκδοσης της προσβληθείσης με την προσφυγή πράξης, μετά, δηλαδή, την τροποποίησή τους με το άρθρο 16 παρ. 6 και 7 του ν. 2992/2002 και πριν από την αντικατάστασή τους με το άρθρο 27 παρ. 1 του ν. 3296/2004, συνάγεται ότι, σε περίπτωση διαπίστωσης από τη φορολογική αρχή, βάσει ειδικής έκθεσης ελέγχου, φορολογικής παράβασης συνιστάμενης, μεταξύ άλλων, στη λήψη και χρήση εικονικών φορολογικών στοιχείων, εφόσον η αξία των συναλλαγών που αναγράφονται σε αυτά, αθροιστικά λαμβανόμενη κατά το χρόνο διαπίστωσης των παραβάσεων, υπερβαίνει το οριζόμενο στο νόμο ποσό, επιβάλλονται στους παραβάτες τα προβλεπόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 14 μέτρα, δηλαδή, αυτά της απαγόρευσης παραλαβής από τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες δηλώσεων ή χορήγησης βεβαιώσεων ή πιστοποιητικών για την κατάρτιση συμβολαιογραφικών πράξεων μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων, της αναστολής του απορρήτου των καταθέσεων, λογαριασμών κ.λπ. καθώς και της δέσμευσης του 50% αυτών, τα οποία αίρονται υπό τις προϋποθέσεις που ορίζονται στο ίδιο άρθρο. Περαιτέρω, όπως προκύπτει τόσο από τον τίτλο του ανωτέρω άρθρου 14, με το οποίο κατ' ουσίαν επαναλαμβάνονται οι διατάξεις των άρθρων 44 του ν. 2065/1992 (Α' 113), 33 του ν. 2214/1994 (Α' 75) και 92 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994 (Α' 151), όσο και από το περιεχόμενο των μέτρων αυτών και τη δυνατότητα μερικής ή ολικής άρσης τους στις οριζόμενες στο νόμο περιπτώσεις, τα εν λόγω μέτρα σκοπούν στην εξασφάλιση της διατήρησης των περιουσιακών στοιχείων του παραβάτη, ώστε να είναι δυνατή η ικανοποίηση των αξιώσεων του Δημοσίου κατ' αυτού από τις σχετικές πράξεις επιβολής φόρων, μετά των νομίμων προσαυξήσεων ή προστίμων. Ενόψει αυτού, τα ανωτέρω μέτρα, παρά το νομοθετικό τους χαρακτηρισμό και ως κυρώσεων, δεν έχουν γνήσιο κυρωτικό χαρακτήρα, ούτε, άλλωστε, προσλαμβάνουν τέτοιο χαρακτήρα εκ μόνου του λόγου ότι ενδέχεται να κατατείνουν και στη συμμόρφωση των παραβατών προς τις σχετικές καταλογιστικές πράξεις που εκδίδονται σε βάρος τους. Εφόσον δε δεν είναι δυσανάλογα προς τον προαναφερόμενο σκοπό τους, τα μέτρα αυτά περιορίζουν θεμιτά την οικονομική και επαγγελματική ελευθερία του καθ' ου και επιτρεπώς επιβάλλονται σε σχέση με αποδιδόμενες παραβάσεις που ανάγονται σε χρόνο προγενέστερο της θέσπισης της ανωτέρω ρύθμισης, χωρίς να παραβιάζεται εντεύθεν η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, η οποία δεν προστατεύει τους παραβάτες της φορολογικής νομοθεσίας από τη λήψη τέτοιων μέτρων εξασφάλισης της πληρωμής των οφειλών τους και του δημοσίου συμφέροντος (ΣτΕ 2199/2013, 1159/2012, 2024/2010).

6. Επειδή, όπως δέχεται η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, με την υπ' αριθμ. 1045074/11094/ΔΕ-Γ/30-5-2002 πράξη του Προϊσταμένου της Διευθύνσεως Ελέγχου του

Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών αποφασίσθηκε η λήψη σε βάρος του αναιρεσιβλήτου, πολιτικού μηχανικού-εργολήπτη δημοσίων έργων, των μέτρων που προβλέπονται στο άρθρο 14 του ν. 2523/1997 για το λόγο ότι κατόπιν διενέργειας ελέγχου, για τον οποίο συντάχθηκε η με ημερομηνία 29-5-2002 ειδική έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης, προέκυψε ότι αυτός, κατά τις διαχειριστικές περιόδους 1-1-1996 έως και 31-12-2001, είχε λάβει εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας 115.167.366 δραχμών, υπερβαίνουσας, δηλαδή, το προβλεπόμενο στο προστεθέν με την παρ. 6 του άρθρου 16 του ν. 2992/2002 εδάφιο ε' της παρ. 1 του άρθρου 14 του ν. 2523/1997, όριο των 150.000 ευρώ. Με αίτησή του στον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, η οποία απορρίφθηκε σιωπηρώς με την πάροδο άπρακτης της προβλεπόμενης δεκαπενθήμερης προθεσμίας, ο αναιρεσιβλήτος ζήτησε την άρση των ως άνω μέτρων. Κατά της σιωπηρής αυτής απορρίψεως της αιτήσεώς του, αλλά και της ως άνω πράξεως, ο αναιρεσιβλήτος άσκησε προσφυγή, η οποία έγινε δεκτή, ενώ έφεση που άσκησε, στη συνέχεια, το Δημόσιο κατά της πρωτοδίκου απόφασης απορρίφθηκε. Ειδικότερα, το δικάσαν διοικητικό εφετείο δέχθηκε ότι τα ένδικα μέτρα, τα οποία περιορίζουν σημαντικά την οικονομική ελευθερία και την επαγγελματική δραστηριότητα του φορολογουμένου, αποτελούν διοικητικές κυρώσεις, δεδομένου ότι δεν αποσκοπούν μόνο στη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, αλλά και στη συμμόρφωση των παραβατών με το νόμο. Περαιτέρω, αφού δέχθηκε ότι από τη διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 16 του ν. 2992/2002 συνάγεται ευθέως ότι τα μέτρα αυτά λαμβάνονται σε βάρος του φορολογουμένου και για παραβάσεις που αυτός διέπραξε σε χρόνο προγενέστερο του χρόνου ισχύος της, έκρινε ότι η διάταξη αυτή, στο βαθμό που προσδίδει αναδρομική ισχύ στη διάταξη του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 2523/1997, αντίκειται στην αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου που αποτελεί κριτήριο για τη συνταγματικότητα των νομοθετικών ρυθμίσεων, διότι επιφέρει απρόβλεπτη ανατροπή καταστάσεων, εννόμων σχέσεων και δικαιολογημένων προσδοκιών του φορολο-γούμενου, βάσει των οποίων αυτός έχει προγραμματίσει και υλοποιεί την οικονομική και επαγγελματική του ελευθερία. Η κρίση, όμως, αυτή της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, κατά την οποία τα επίδικα μέτρα έχουν χαρακτήρα διοικητικών κυρώσεων και ως εκ τούτου δεν ελήφθησαν εν προκειμένω νομίμως, διότι επεβλήθησαν για παραβάσεις που τελέσθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος των διατάξεων του άρθρου 16 του ν. 2992/2002, κατά παράβαση της συναγόμενης από το Σύνταγμα αρχής της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου, είναι, ενόψει όσων έχουν γίνει δεκτά στη σκέψη 5, εσφαλμένη, όπως βασίμως προβάλλεται με το μοναδικό λόγο αναίρεσής, τα δε περί του αντιθέτου προβαλλόμενα με το από 2-4-2014 υπόμνημα του αναιρεσιβλή-του είναι απορριπτέα ως αβάσιμα.

7. Επειδή, ενόψει των ανωτέρω, η κρινόμενη αίτηση πρέπει να γίνει δεκτή και να αναιρεθεί η προσβαλλόμενη απόφαση, η δε υπόθεση, η οποία χρειάζεται διευκρίνιση κατά το πραγματικό της μέρος, πρέπει να παραπεμφθεί στο εκδόν την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση δικαστήριο για νέα κρίση. Το δικαστήριο δε αυτό, δικάζον μετ' αναίρεση, ενόψει των κατ' αρχήν και καθ' υπόνοια διαπιστώσεων του ελέγχου περί της τελέσεως, καθ' υποκείμενο και κατά αντικείμενο, των παραβάσεων, όπως αυτές παρατίθενται στην «ειδική έκθεση ελέγχου», είναι αρμόδιο να εξετάσει μόνο ζητήματα που άπτονται της συνδρομής των κατ' άρθρο 14 του ν. 2523/1997 νομίμων ουσιαστικών προϋποθέσεων για την επιβολή των σχετικών περιορισμών, λόγω διακινδυνεύσεως των συμφερόντων του Δημοσίου και δεν έχει αρμοδιότητα διερευνήσεως ζητημάτων σχετικών με την τέλεση ή μη των παραβάσεων του Κ.Β.Σ., όπως είναι η τυχόν συνδρομή του στοιχείου της καλής πίστης στο πρόσωπο του λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων (ΣτΕ 2297/2015). Ο δε περί του αντιθέτου προβαλλόμενος

με το από 2-4-2014 υπόμνημα του αναιρεσιβλήτου σχετικός επικουρικός ισχυρισμός είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Δ ι ά τ α ύ τ α

Δέχεται την αίτηση.

Αναιρεί την υπ' αριθμ. 2704/2007 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, στο οποίο και παραπέμπει την υπόθεση κατά το σκεπτικό.

Επιβάλλει στον αναιρεσιβλήτο τη δικαστική δαπάνη του Δημοσίου, που ανέρχεται σε εννιακόσια είκοσι (920) ευρώ.

Η διάσκεψη έγινε στην Αθήνα στις 6 Φεβρουαρίου 2017 και η απόφαση δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση της 15ης Φεβρουαρίου 2017.

Η Πρόεδρος του Β΄ Τμήματος Η Γραμματέας

Ε. Σάρπ Α. Ζυγουρίτσα