



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδότησης 60/2018  
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ  
(ΤΜΗΜΑ Β')

Συνεδρίαση της 27<sup>ης</sup> Μαρτίου 2018

**Σύνθεση :**

**Πρόεδρος:** Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ..

**Μέλη:** Θεόδωρος Ψυχογιός, Δημήτριος Χανής, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Αδαμαντία Καπετανάκη, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη, Διονύσιος Χειμώνας, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

**Εισηγήτρια:** Σπυριδούλα Ραυτοπούλου, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ..

**Αριθμ. Ερωτήματος :** Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΕΦ Β 1013167 ΕΞ 2018/25-1-2018 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας/Τμήμα Β' της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της ΑΑΔΕ, που υπογράφεται από τον Διοικητή της ΑΑΔΕ.

**Ερώτημα:** *Εάν τα πρόσωπα που ήταν εντεταλμένα στη διοίκηση, κατά το χρόνο λύσης και κατά τη διάρκεια της λειτουργίας νομικών προσώπων του δημοσίου τομέα, τα οποία καταργούνται με νόμο, ευθύνονται για τις οφειλές των νομικών προσώπων αυτών σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 115 του ν.2238/1994 και 50 του ν. 4174/2013, όταν στον καταργητικό νόμο ορίζεται ρητά ότι οι υφιστάμενες υποχρεώσεις του καταργηθέντος νομικού προσώπου μεταφέρονται στο σύνολό τους σε φορέα ο οποίος καθίσταται καθολικός διάδοχος.*

Επί του ανωτέρω ερωτήματος το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους γνωμοδότησε ως ακολούθως:

**Ιστορικό**

Από το έγγραφο της ερωτώσης υπηρεσίας και τα στοιχεία του φακέλου που το συνοδεύουν προκύπτουν τα ακόλουθα, με βάση τα οποία υποβλήθηκε το εξεταζόμενο ερώτημα:

1. Δυνάμει των άρθρων 1 έως 15 του ν. 3390/2005 ανεστήθη Οργανισμός Εθελοντισμού με την επωνυμία «ΕΡΓΟ ΠΟΛΙΤΩΝ», ως νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου, υπό την εποπτεία του Υπουργείου Πολιτισμού. Όργανα διοίκησης του Οργανισμού είναι το Διοικητικό Συμβούλιο (Δ.Σ.) και ο Πρόεδρος - Διευθύνων Σύμβουλος.

2. Με την με αριθμ. ΥΠΠΟΤ/ΔΙΟΙΚ/ΤΔΠΕΦ/49984/16-5-2011 απόφαση του Υπουργού Πολιτισμού (ΦΕΚ ΥΟΔΔ167/7-6-2011), διορίστηκαν τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου, συμπεριλαμβανομένου του Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου του ανωτέρω νομικού προσώπου με πενταετή θητεία.

3. Στη συνέχεια, με το ν. 4002/2011 (ΦΕΚ Α' 180/22-8-2011) καταργήθηκε το ως άνω νομικό πρόσωπο, καθώς και οι διατάξεις που προβλέπουν τη σύσταση, τις αρμοδιότητες και τα όργανα διοίκησης, διέπουν τη λειτουργία του και ρυθμίζουν σχετικά θέματα (άρθρο 56 παρ.1 περ. στ'), περαιτέρω δε ορίσθηκαν τα εξής: Εκκρεμείς δίκες συνεχίζονται από τους διάδοχους φορείς, χωρίς να επέρχεται βίαιη διακοπή τους και χωρίς να απαιτείται οποιαδήποτε άλλη διατύπωση για τη συνέχισή τους. Υποχρεώσεις και δικαιώματα που υφίστανται κατά την κατάργηση ή συγχώνευση ή διάσπαση ή απορρόφηση των φορέων μεταφέρονται στο σύνολό τους στους διάδοχους φορείς, οι οποίοι καθίστανται καθολικοί διάδοχοι. Σε περίπτωση κατάργησης φορέα και μεταφοράς των αρμοδιοτήτων του σε υπηρεσιακές μονάδες Υπουργείου αυτό θεωρείται ως διάδοχος φορέας. Αν η κατάργηση του φορέα γίνεται χωρίς μεταφορά των αρμοδιοτήτων του, καθολικός διάδοχος θεωρείται το Υπουργείο που εποπτεύει τον καταργούμενο φορέα (άρθρο 65 παρ. 14). Έτσι, καθολικός διάδοχος των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του ως άνω νομικού προσώπου κατέστη το Υπουργείο Πολιτισμού.

4. Στις 6-9-2011, ήτοι μετά την κατάργηση του ως άνω Ν.Π.Ι.Δ., βεβαιώθηκαν από την αρμόδια ΔΟΥ ΙΒ' Αθηνών σε βάρος του ανωτέρω καταργηθέντος νομικού προσώπου φόροι των άρθρων 57 και 58 του ν. 2238/1994 (φόρος μισθωτών υπηρεσιών, παρακρατούμενοι φόροι και πρόστιμο για μη υποβολή δήλωσης ΦΜΥ οικείου έτους), οι οποίοι αφορούν στις χρήσεις 2010 και 2011.

5. Το φυσικό πρόσωπο που είχε την ιδιότητα του τελευταίου Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου κατά την κατάργηση του ως άνω νομικού προσώπου εμφανίζεται στην σχετική εικόνα του Μητρώου της Δ.Ο.Υ. (στοιχεία του TAXIS), ως συνυπεύθυνο με το υπόχρεο νομικό πρόσωπο για την καταβολή των προαναφερόμενων φόρων, κατά τις διατάξεις των άρθρων 115 και 101 του ν. 2238/2014. Οι οφειλές αυτές παραμένουν, μέχρι το χρόνο υποβολής του παρόντος ερωτήματος, βεβαιωμένες αποκλειστικά στο Α.Φ.Μ. του καταργηθέντος νομικού προσώπου. Όπως προκύπτει από το από 10-07-2017 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών προς την ερωτώσα υπηρεσία, με το οποίο διευκρινίζονται τα πραγματικά περιστατικά, το ερώτημα υποβλήθηκε μετά από αίτημα του Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου του ν.π.ι.δ. «ΕΡΓΟ ΠΟΛΙΤΩΝ», κατά το χρόνο κατάργησης αυτού, για την χορήγηση σ' αυτόν αποδεικτικού ενημερότητας, και την προς τούτο άρνηση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., λόγω της κατ' άρθρα 115 και 101 του ν. 2238/2014 συνυπευθυνότητάς του για την πληρωμή των επίμαχων φόρων του καταργηθέντος ν.π.ι.δ., κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρ. 12 παρ. 2 του ν. 4174/2013.<sup>1</sup> Στα έγγραφα του οικείου φακέλου περιλαμβάνεται και η από 17-3-2017

<sup>1</sup> Στο άρθρο 12 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170, έναρξη ισχύος από 1.1.2014), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 41 του ν. 4223/2013, ΦΕΚ Α' 287/31.12.2013, ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητήσει αποδεικτικό ενημερότητας ισχύος μέχρι και δύο μηνών για την πραγματοποίηση πράξεων και συναλλαγών που ρητά ορίζονται. 2. Η Φορολογική Διοίκηση χορηγεί αποδεικτικό

εξώδικη δήλωση του πρώην Διευθύνοντος Συμβούλου του ν.π.ι.δ. «Έργο Πολιτών» προς τις ΔΟΥ ΙΒ΄ και ΙΖ΄ Αθηνών, με την οποία αυτός ζητεί την διαγραφή του χρέους του οργανισμού «Έργο Πολιτών» από την μερίδα του προκειμένου να λάβει αποδεικτικό ενημερότητας για να εισπράξει το εφάπαξ που δικαιούται, προτιθέμενος άλλως να ασκήσει σχετική αγωγή. Ακόμη, στον φάκελο της υπηρεσίας περιέχονται τα από 26-11-2012 και από 17-3-2017 έγγραφα της Διεύθυνσης Οικον. Διαχείρισης του Υπουργείου Πολιτισμού & Αθλητισμού προς τις ΔΟΥ ΙΒ΄ και ΙΖ΄, με τα οποία ζητείται βεβαίωση για τις τυχόν υφιστάμενες φορολογικές υποχρεώσεις του καταργούμενου φορέα «Έργο Πολιτών», στο πλαίσιο της συλλογής στοιχείων για την εκκαθάριση και την εξόφληση των υποχρεώσεων αυτών.

#### **Νομοθετικό πλαίσιο**

6. Στις διατάξεις των άρθρων **115 και 101 του ν. 2238/1994 – Κ.Φ.Ε.** (Α΄ 151/ 3-8-2010), ως ίσχυαν μέχρι 31-12-2013, ήτοι μέχρι την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013<sup>2</sup>, ορίζονται τα εξής:

- Στο **άρθρο 115**, με τίτλο Ευθύνη διοικούντων νομικά πρόσωπα:

«1. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών ή συνεταιρισμών κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Στις ανώνυμες εταιρίες που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων της διαλυόμενης εταιρίας και εκείνη που την απορρόφησε ή η νέα εταιρία που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Τα πρόσωπα που αναφέρονται πιο πάνω έχουν δικαίωμα αναγωγής κατά των προσώπων που διατέλεσαν σύμβουλοι, καθώς και μέλη ή μέτοχοι του νομικού προσώπου κατά το χρόνο της διάλυσής του ως προς τους φόρους που αφορούν σε χρήσεις προγενέστερες από την έναρξη της εκκαθάρισης, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.

2. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές και γενικά εντεταλμένοι στη διοίκηση του νομικού προσώπου, κατά το χρόνο της διάλυσης των λοιπών νομικών προσώπων του άρθρου 101, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και των φόρων που παρακρατούνται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.

---

ενημερότητας, μόνο εφόσον ο φορολογούμενος δεν έχει οφειλές στη Φορολογική Διοίκηση από οποιαδήποτε αιτία και έχει υποβάλει τις απαιτούμενες φορολογικές δηλώσεις των τελευταίων πέντε ετών. 3... ».

<sup>2</sup> Με την παράγραφο 22 άρθρου 72 του ν.4172/2013, Α΄ 167/23-1-2013 (νέος Κ.Φ.Ε.), η οποία προστέθηκε με το άρθρο 26 παρ.11 ν. 4223/2013, (Α΄ 287/31-12-2013), ορίζεται ότι: «22. Από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν. 2238/1994 (Α΄ 151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου».

3. Τα πρόσωπα που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν, ως εξής:

α) Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά.

β) Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου»<sup>3</sup>.

- Στο **άρθρο 101**, με τίτλο Υποκείμενο του φόρου:

«1. Στο φόρο υπόκεινται:

α) Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες. β) Οι δημόσιες και δημοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα<sup>4</sup>. γ) ... ε) Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης. στ) ...

2. Επίσης, στο φόρο αυτόν υπόκεινται και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα».

7. Στις διατάξεις του **άρθρου 50 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας [ν. 4174/2013 – Κ.Φ.Δ. - (Α' 167/23-1-2013)]**, ως ισχύουν, ορίζονται τα εξής:

- Στο **άρθρο 50**, με τίτλο Αλληλέγγυα ευθύνη:

«1. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, πρόεδροι, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσης τους, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου τόκων και προστίμων που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης τους. Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης τους.

2. Τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους, το ΦΠΑ και όλους τους επιρριπτόμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν ως εξής:

α) Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά.

<sup>3</sup> Η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 115 του Κ.Φ.Ε προστέθηκε με το άρθρο 22 παρ. 6 του ν. 2648/1998. Ενόψει δε της ισχύος των διατάξεων της παραγράφου 6 -και 7 εφαρμοζομένων σε συνδυασμό- του άρθρου τούτου, μόνο για το μέλλον, όπως τούτο ρητώς προκύπτει από το άρθρο 48 παρ. 2 του ν. 2648/1998, οι σχετικές φορολογικές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου (από Φ.Κ.Ε., παρακρατούμενους φόρους κλπ), πρέπει να γεννώνται μετά τη θέση σε ισχύ των ως άνω διατάξεων, δηλαδή μετά την 1.12.1998.

<sup>4</sup> Η περίπτωση β' αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 9 παρ.3 του ν. 4110/2013, (Α' 17/23-1-2013).



β) Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου. 3. ...4.....5.....6..... 7. ... 8. ... 9. ....».<sup>5</sup>

8. Στις διατάξεις του **Κεφαλαίου Θ'**, με τίτλο Κατάργηση και Συγχώνευση υπηρεσιών και νομικών προσώπων του δημόσιου τομέα, του ν. **4002/2011** (Α' 180/22-8-2011), και ειδικότερα σ' αυτές των άρθρου **56** και **65** παρ. **14**, ως ισχύουν, ορίζονται τα εξής:

- Στο **άρθρο 56**, με τίτλο Κατάργηση συμβουλίου, υπηρεσιών και νομικών προσώπων του δημόσιου τομέα:

«1. Από τη δημοσίευση του παρόντος καταργούνται οι πιο κάτω υπηρεσίες, συμβούλια και νομικά πρόσωπα του δημόσιου τομέα, καθώς και οι διατάξεις που προβλέπουν τη σύσταση, τις αρμοδιότητες και τα όργανα διοίκησης, διέπουν τη λειτουργία τους και ρυθμίζουν σχετικά θέματα, ως εξής: α) ... στ) Τα άρθρα 1 έως και 15 του ν. 3390/2005 (Α' 233) σχετικά με τη σύσταση και λειτουργία του Ν.Π.Ι.Δ Εθελοντικός Οργανισμός "Έργο Πολιτών", με έδρα την Αθήνα που εποπτεύεται από τον Υπουργό Πολιτισμού και Τουρισμού. ζ) ... η) ...»

2. Από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου λήγει η θητεία των μελών των Δ.Σ. και του προσωπικού με θητεία των νομικών προσώπων που καταργούνται με την υποπαράγραφο 1, αζημίως για το Ελληνικό Δημόσιο.3.... 4. ... 5. ....».

- Στο **άρθρο 65**, με τίτλο Γενικές διατάξεις:

«1. ... 14. Εκκρεμείς δίκες συνεχίζονται από τους διάδοχους φορείς ... Υποχρεώσεις και δικαιώματα που υφίστανται κατά την κατάργηση ή συγχώνευση ή διάσπαση ή απορρόφηση των φορέων μεταφέρονται στο σύνολο τους στους διάδοχους φορείς, οι οποίοι καθίστανται καθολικοί διάδοχοι. Σε περίπτωση κατάργησης φορέα και μεταφοράς των αρμοδιοτήτων του σε υπηρεσιακές μονάδες Υπουργείου, αυτό θεωρείται ως διάδοχος φορέας. Αν η κατάργηση του φορέα γίνεται χωρίς μεταφορά των αρμοδιοτήτων του, καθολικός διάδοχος θεωρείται το Υπουργείο που εποπτεύει τον καταργούμενο φορέα».

9. Στις διατάξεις των **άρθρων 1 - 15** του ν. **3390/2005** (Α' 233/27-9-2005), οι οποίες καταργήθηκαν με τις προαναφερόμενες του άρθρου 56 του ν. 4002/2011, ορίζονται τα εξής:

- Στο **άρθρο 1**, με τίτλο Σύσταση-Μορφή-Εποπτεία:

«Συνιστάται Οργανισμός Εθελοντισμού με την επωνυμία "ΕΡΓΟ ΠΟΛΙΤΩΝ". Ο Οργανισμός είναι νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου με έδρα την Αθήνα και τελεί υπό την εποπτεία του Υπουργού Πολιτισμού».

- Στο **άρθρο 3**, με τίτλο Όργανα διοίκησης:

«Όργανα διοίκησης του Οργανισμού είναι το Διοικητικό Συμβούλιο (Δ.Σ.) και ο Πρόεδρος -Διευθύνων Σύμβουλος».

- Στο **άρθρο 4**, με τίτλο Διοικητικό Συμβούλιο:

<sup>5</sup> Δεν παρατίθενται στην παρούσα οι διατάξεις των παραγράφων 3 έως και 9 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, ως μη ενδιαφέρουσες για την πραγμάτευση του ερωτήματος με βάση το διδόμενο πραγματικό.

«1. Το Δ.Σ. διορίζεται με απόφαση του εποπτεύοντος τον Οργανισμό Υπουργού Πολιτισμού. Η απόφαση αυτή δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Το Δ.Σ. είναι τριμελές και αποτελείται από τον Πρόεδρο - Διευθύνοντα Σύμβουλο και δύο προσωπικότητες από τον ευρύτερο κοινωνικό χώρο που επιλέγονται από τον Υπουργό Πολιτισμού.

2. Η θητεία των μελών του Δ.Σ. είναι πενταετής και αρχίζει από τη δημοσίευση στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως της απόφασης του ορισμού τους από τον Υπουργό Πολιτισμού».

- Στο **άρθρο 5**, με τίτλο Αρμοδιότητες Δ.Σ.:

«Το Δ.Σ. διαμορφώνει τις γενικές κατευθύνσεις της πολιτικής του Οργανισμού, εγκρίνει τον προϋπολογισμό, τις αναθεωρήσεις, τον ισολογισμό και τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις. Ο Πρόεδρος - Διευθύνων Σύμβουλος παρέχει στο Δ.Σ. κάθε δυνατή πληροφόρηση και επεξήγηση, ιδίως συντάσσει και υποβάλλει στο Δ.Σ. σχέδιο προϋπολογισμού και ισολογισμού».

- Στο **άρθρο 6**, με τίτλο Αρμοδιότητες Προέδρου - Διευθύνοντος Συμβούλου:

«Ο Πρόεδρος - Διευθύνων Σύμβουλος προϊστάται όλων των υπηρεσιών του Οργανισμού και ασκεί ιδίως τις εξής αρμοδιότητες: α) Εξειδικεύει τους ειδικότερους στόχους και προγράμματα πολιτικής του Οργανισμού, εξετάζει τις διαθέσιμες μορφές εναλλακτικής δράσης, επιλέγει την προσφορότερη λύση, εποπτεύει την εφαρμογή της, αξιολογεί τα αποτελέσματα, συντάσσει εκθέσεις πεπραγμένων και τις υποβάλλει στον Υπουργό Πολιτισμού. β) ... θ) ...».

#### **Ερμηνεία των διατάξεων**

Από τις προαναφερόμενες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς και σε συνδυασμό μεταξύ τους, προκύπτουν τα εξής:

**10.** Στις διατάξεις του άρθρου 115 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν πριν την κατάργησή τους με το άρθρο 72 του ν. 4172/2013 και εφαρμόζονταν για τα φορολογικά έτη που άρχισαν πριν την 1-1-2014, ορίζονται περιοριστικά τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία με βάση την ιδιότητά τους είναι συνυπεύθυνα για την καταβολή των οφειλόμενων από τα υπόχρεα νομικά πρόσωπα: φόρων, ήτοι α) φόρου εισοδήματος και β) παρακρατούμενων από τα πρόσωπα αυτά φόρων, που γεννήθηκαν πριν από την 1-12-1998 κατά το χρόνο διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Ως συνυπόχρεα πρόσωπα μνημονεύονται, εάν μεν πρόκειται για ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες ή συνεταιρισμούς, οι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές τούτων (παρ. 1), εάν δε πρόκειται για νομικά πρόσωπα υπαγόμενα στις διατάξεις του άρθρου 101 του ίδιου ν. 2238/1994, οι διευθυντές, διαχειριστές και γενικά εντεταλμένοι στη διοίκηση του νομικού προσώπου (παρ. 2).

**11.** Στα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του ν. 2238/1994 υπάγονται, μεταξύ άλλων, οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα, οι ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, αλλά και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, κατά τη ρητή

πρόβλεψη της παρ. 2 του άρθρου 101, στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα.

**12.** Περαιτέρω, από 1-12-1998, με την διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 115 του Κ.Φ.Ε., η οποία προστέθηκε η προαναφερθείσα προσωπική και αλληλέγγυος ευθύνη των συνυπόχρεων προσώπων επεκτάθηκε, όσον αφορά στην πληρωμή των παρακρατούμενων φόρων που οφείλονται μετά την 1/12/1998, και στα φυσικά πρόσωπα που έχουν τις ως άνω ιδιότητες κατά τη διάρκεια της λειτουργίας της εταιρείας, χωρίς να απαιτείται και διάλυσή της, για οποιονδήποτε λόγο, σε μεταγενέστερο χρόνο, αδιαφόρως του χρόνου στον οποίο ανάγονται οι φόροι αυτοί, καθώς και του χρόνου βεβαίωσης, με τις διακρίσεις που αναφέρονται στην ως άνω διάταξη (ΝΣΚ 315/2012, 380/2012). Εφόσον, εξάλλου, συντρέχει η χρονική αυτή προϋπόθεση, ο νόμος (άρθρο 115 παρ. 3 Κ.Φ.Ε.) διακρίνει περαιτέρω δύο περιπτώσεις: α) Αν ο επίμαχος φόρος έχει παρακρατηθεί ή εισπραχθεί από το υπόχρεο νομικό πρόσωπο και δεν έχει αποδοθεί, συνευθύνονται για την πληρωμή του τα προαναφερθέντα φυσικά πρόσωπα, υπό την προϋπόθεση ότι είχαν τις σχετικές ιδιότητες (του διευθυντή, διαχειριστή κλπ.) κατά τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου ή τις απέκτησαν σε οποιοδήποτε χρονικό σημείο μετά τη λήξη της προθεσμίας αυτής, β) Αν, αντιθέτως, ο επίμαχος φόρος δεν έχει παρακρατηθεί ή δεν έχει εισπραχθεί από το υπόχρεο νομικό πρόσωπο, (και εφόσον η σχετική φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μετά τη θέση σε ισχύ του ν. 2648/1998, δηλ. από 1-12-1998), η ως άνω πρόσθετη ευθύνη γεννάται μόνο για τα φυσικά πρόσωπα που είχαν τις σχετικές ιδιότητες κατά τον χρόνο που υπήρχε η (μη εκπληρωθείσα) υποχρέωση παρακράτησης ή είσπραξης του φόρου (ΣτΕ 2274/2017, 2495/2007, 884/2011, 2869/2013, 1028/2013, 2748/2013, 1465/2014).

**13.** Με τις παρατιθέμενες διατάξεις του άρθρου 50 του ν.4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Κ.Φ.Δ.), οι οποίες ισχύουν από 1-1-2014 και εξής, η αστική ευθύνη των διοικούντων ρυθμίζεται το πρώτον ενιαία για όλα τα φορολογικά αντικείμενα που εμπίπτουν στον Κώδικα αυτόν, χωρίς τις διακρίσεις μεταξύ των διατάξεων των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 115 του ν. 2238/1994. Τα οριζόμενα ως συνυπεύθυνα φυσικά πρόσωπα, ήτοι διευθυντές, πρόεδροι, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως (εις ολόκληρον) για την πληρωμή του φόρου, τόκων και προστίμων που οφείλονται από τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους, εφόσον είχαν τις ιδιότητες αυτές κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσης (παρ.1). Τα προαναφερόμενα φυσικά πρόσωπα ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως (εις ολόκληρον) για τους παρακρατούμενους φόρους, το ΦΠΑ και όλους τους επιρριπτόμενους και κατά τη διάρκεια της λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013.

**14.** Οι διατάξεις του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 και ήδη του άρθρου 50 του ν.4174/2013, είναι στενά ερμηνευτές, λόγω του σκοπού τους, και του ειδικού και εξαιρετικού χαρακτήρα τους, αφού επιβάλλουν σε μη υπόχρεα φυσικά πρόσωπα την υποχρέωση πληρωμής των προς το Δημόσιο φορολογικών οφειλών των υπόχρεων



νομικών προσώπων και, ως εκ τούτου, οι εν λόγω διατάξεις δεν επιδέχονται διασταλτική ερμηνεία ή ανάλογης εφαρμογής (ΣτΕ 3664/2015, 2711/2011, 255/2009, 3333/2008, 2312/1992, ΝΣΚ 181/2017, ΝΣΚ 173/2001).

15. Η ιδρυόμενη εκ του νόμου αστική ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα για τις προαναφερθείσες φορολογικές οφειλές του νομικού προσώπου προς το Δημόσιο, τόσο υπό το καθεστώς του παλαιού Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994), όσο και μετά τη θέση σε ισχύ του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013), είναι: α) Προσωπική και εις ολόκληρον με το υπόχρεο νομικό πρόσωπο. β) Αντικειμενική, υπό την έννοια ότι δεν εξαρτάται από την ύπαρξη υπαιτιότητας του φυσικού προσώπου, αλλά επιστηρίζεται στην απόκτηση και κατοχή από το πρόσωπο αυτό μίας εκ των οριζομένων από το φορολογικό νόμο ιδιοτήτων και υπό την προϋπόθεση της αποδοχής των καθηκόντων που τους ανατέθηκαν (ΝΣΚ 173/2001). γ) Εξάλλου, η ευθύνη των διοικούντων είναι πρόσθετη, δηλαδή δεν γεννάται ίδια φορολογική υποχρέωση για την καταβολή του οφειλόμενου από το νομικό πρόσωπο φόρου των προσώπων που είχαν τις οριζόμενες στο νόμο ιδιότητες κατά το χρόνο διάλυσης ή κατά το χρόνο λειτουργίας τούτων, αλλά απλή πρόσθετη ευθύνη αυτών προς πληρωμή του βεβαιωθέντος φόρου από τον καταλογισμό οφειλών σε βάρος του νομικού προσώπου. Συνέπεια τούτου είναι ότι για τα ανωτέρω πρόσωπα η ευθύνη γεννάται (ανακύπτει) κατά το στάδιο της είσπραξης του βεβαιωθέντος στο όνομα του υπόχρεου νομικού προσώπου, ως δε έχει γίνει δεκτόν, αποκτούν κατά τον ΚΕΔΕ την ιδιότητα του οφειλέτη και ενεργοποιείται η ευθύνη τους, από και με την κοινοποίηση προς αυτά της ατομικής ειδοποίησης του άρθρου 4 παρ. 1 του Κώδικα αυτού (ΣτΕ 2274/2017, 1040/2016, 844/2012, 708/2008, 1639/2003, 590/2000-7μελούς, ΑΠ 1623/2015, ΝΣΚ 173/2001, ΝΣΚ 538/2006).

16. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, με τις διατάξεις του άρθρου 56 του παρ.1 του ν.4002/2011 καταργούνται από τη δημοσίευση αυτού, μεταξύ άλλων, νομικά πρόσωπα του δημόσιου τομέα, στα οποία υπάγεται και το Ν.Π.Ι.Δ. Εθελοντικός Οργανισμός «Έργο Πολιτών», που εποπτεύετο από τον Υπουργό Πολιτισμού και Τουρισμού και συγκεκριμένα καταργούνται τα άρθρα 1 έως και 15 του ν.3390/2005 σχετικά με τη σύσταση και λειτουργία αυτού. Το «Έργο Πολιτών», ως μη κερδοσκοπικό ν.π.ι.δ., αποτελεί φορολογικό υποκείμενο κατ' άρθρο 101 παρ.2 του ν. 2238/1994. Επίσης, στις διατάξεις του άρθρου 65 παρ. 14 του τ ν.4002/2011 προβλέπεται, ότι υποχρεώσεις και δικαιώματα που υφίστανται κατά την κατάργηση ή συγχώνευση ή διάσπαση ή απορρόφηση των φορέων μεταφέρονται στο σύνολό τους στους διάδοχους φορείς, οι οποίοι καθίστανται καθολικοί διάδοχοι. Η καθολική διαδοχή επιφέρει τις συνέπειές της και έναντι τρίτων.<sup>6</sup> Με τις ίδιες διατάξεις ορίζεται ο καθολικός διάδοχος του καταργηθέντος νομικού προσώπου, ως εξής: Σε περίπτωση κατάργησης φορέα και μεταφοράς των αρμοδιοτήτων του σε υπηρεσιακές μονάδες Υπουργείου, αυτό θεωρείται ως διάδοχος φορέας. Σε

<sup>6</sup> Πρβλ. περίπτωση εταιρειών που λύνονται λόγω συγχώνευσης, βάσει του άρθρου 75 του ν. 2190/1920, στην οποία "επέρχεται καθολική διαδοχή, τόσο για τις συγχωνευόμενες εταιρείες, όσο και έναντι τρίτων" (ΟΛΑΠ 12/1999, ΑΠ 345/2006).



περίπτωση όμως, που η κατάργηση του φορέα γίνεται χωρίς μεταφορά των αρμοδιοτήτων του, καθολικός διάδοχος θεωρείται το Υπουργείο που εποπτεύει τον καταργούμενο φορέα. Στην περίπτωση του καταργηθέντος Ν.Π.Ι.Δ. Εθελοντικός Οργανισμός «Έργο Πολιτών», δεδομένου ότι δεν προβλέπεται μεταφορά των αρμοδιοτήτων του, καθολικός διάδοχος αυτού καθίσταται το εποπτεύον τούτο Υπουργείο Πολιτισμού, το οποίο υποκαθίσταται εκ του νόμου στα δικαιώματα και στις υποχρεώσεις αυτού, στις οποίες περιλαμβάνεται και η εξόφληση των χρεών από τους επίμαχους φόρους του καταργηθέντος Ν.Π.Ι.Δ. προς το Δημόσιο, με συνέπεια να επέρχεται στερητική αναδοχή των κρίσιμων χρεών από το Υπουργείο Πολιτισμού.

17. α. Κατά την άποψη της πλειοψηφίας του Τμήματος, από τα προεκτεθέντα συνάγονται τα εξής: Η θεσπιζόμενη με τις διατάξεις των άρθρων 115 του ν. 2238/1994 και 50 του ν. 4174/2013 προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη των κατονομαζομένων στις ίδιες διατάξεις προσώπων για την καταβολή των οφειλομένων από την εταιρεία φόρων σε περίπτωση λύσης της εταιρείας προϋποθέτει, μεταξύ άλλων, τα συνευθυνόμενα πρόσωπα να είχαν κατά το χρόνο λύσης της εταιρείας κάποια από τις προβλεπόμενες στις ίδιες διατάξεις ιδιότητες, η δε λύση της εταιρείας να έλαβε χώρα για ένα εκ των περιοριστικώς αναφερομένων στο νόμο λόγων λύσεως – άρθρο 47α του κ.ν. 2190/1920 - (πάροδος του οριζομένου από το καταστατικό χρόνου διαρκείας της εταιρείας, απόφαση της γενικής συνελεύσεως περί προώρου λύσεως, κήρυξη της εταιρείας σε πτώχευση κλπ). Επομένως, η δια νόμου κατάργηση μη κερδοσκοπικού ν.π.ι.δ., που αποτελεί φορολογικό υποκείμενο, κατ' άρθρο 101 παρ.2 του ν. 2238/1994, δεν συνιστά περίπτωση λύσεως του κατά την έννοια των επίμαχων διατάξεων των προαναφερομένων νόμων, οι οποίες, ως εκ τούτου και ενόψει της, κατά τα προεκτεθέντα, επιβαλλομένης στενής ερμηνείας τους, δεν μπορούν να τύχουν εφαρμογής για τη στοιχειοθέτηση προσωπικής και αλληλέγγυας ευθύνης των προσώπων που είχαν στο καταργηθέν νομικό πρόσωπο κάποια από τις ιδιότητες που μνημονεύονται στις ίδιες διατάξεις, εκτός αν τέτοια ευθύνη προβλέπεται από τις διατάξεις του καταργητικού ή άλλου νόμου.

β. **Μειοψήφησε** ο Νομικός Σύμβουλος του Κράτους, Θεόδωρος Ψυχογιός (ψήφος μία) ο οποίος, ειδικώς επί του πραγματευομένου στην αμέσως προηγούμενη παράγραφο (16, στοιχείο α) ζητήματος, διατύπωσε την άποψη ότι, αν και η ex lege κατάργηση του νομικού προσώπου της ανώνυμης εταιρείας δεν περιλαμβάνεται στους λόγους λύσεως αυτής κατά τις διατάξεις του ν. 2190/1920, εντούτοις, ως άγουσα, κατ' αποτέλεσμα, στην ολοσχερή παύση της λειτουργίας του νομικού προσώπου, ενεργοποιεί την αστική ευθύνη των εκπροσώπων του, κατά τα άρθρα 115 ν. 2238/1994 και 50 ν. 4174/2013, σύμφωνα με τα συναφώς κριθέντα (πρβλ ΣΤΕ 884/2011, με την οποία έγινε δεκτό ότι η διαδικασία εκκαθάρισης επιχειρήσεως, κατά το άρθρο 46α του ν. 1890/1990, δεν γεννά ευθύνη των εκπροσώπων του, διότι το νομικό πρόσωπο της εταιρείας εξακολουθεί να υπάρχει). Άρα, προδήλως, η πλήρης κατάργηση του νομικού προσώπου αποτελεί, a fortiori, νόμιμο λόγο για τη γέννηση της αστικής ευθύνης των εκπροσώπων του, ενόψει, άλλωστε, και της ratio των σχετικών διατάξεων, που καθιδρύουν την εν λόγω ευθύνη, όταν το νομικό

πρόσωπο αδυνατεί, πλέον, να εξυπηρετήσει αυτοδυνάμως τις οφειλές του, σε συνδυασμό προς την έλλειψη οιασδήποτε νομοθετικής διάταξης που να ορίζει ρητά ότι η έννοια της «διάλυσης» της εταιρείας εξομοιούται αποκλειστικά με τη λύση αυτής κατά τις οικείες γενικές διατάξεις (ήτοι του ν. 2190/1920 κλπ.). Επομένως, εάν στην υπό κρίση περίπτωση δεν συνέτρεχε και η ρηθείσα στερητική αναδοχή των χρεών της ανώνυμης εταιρείας από το Υπουργείο Πολιτισμού, ο εκπρόσωπος αυτής, ενόψει της ως άνω κατάργησης του νομικού προσώπου, θα υποχρεούτο οπωσδήποτε στην καταβολή των σχετικών χρεών της εταιρείας, κατ' εφαρμογή των αναφερθεισών διατάξεων. Σε κάθε περίπτωση, επειδή στην εν προκειμένω διερευνώμενη υπόθεση τα κρίσιμα χρέη αποτελούνται από παρακρατούμενους φόρους, για τους οποίους η εις ολόκληρον συνευθύνη των διοικούντων γεννάται ανεξάρτητα από τη λύση του οφείλοντος νομικού προσώπου, κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 115§3 του ν. 2238/1994, είναι σαφές ότι η ερμηνευτική αναζήτηση της εν λόγω ευθύνης με βάση το κριτήριο της λύσης ή μη του νομικού προσώπου δεν είναι απαραίτητη ούτε λυσιτελής.

**18.** Ενόψει των όσων έγιναν ανωτέρω δεκτά επί της ερμηνείας των διατάξεων και υπό το εκτιθέμενο στην παρούσα πραγματικό (παράγραφοι 1-5 και 16), κατά τη γνώμη της **πλειοψηφίας**, μειοψηφούσης της Νομικού Συμβούλου του Κράτους, Ελένης Πασαμιχάλη, οι διατάξεις των άρθρων 115 του ν. 2238/1994 και 50 του ν. 4174/2013, οι οποίες, ως ήδη ελέχθη, είναι στενώς ερμηνευτές ως ειδικές και εξαιρετικές, θεσπίζουσες απλή πρόσθετη ευθύνη και όχι ίδια φορολογική υποχρέωση, δεν μπορούν να τύχουν εφαρμογής για τη στοιχειοθέτηση προσωπικής και αλληλέγγυας ευθύνης των προσώπων που είχαν στο καταργηθέν νομικό πρόσωπο κάποια από τις ιδιότητες που μνημονεύονται στις ίδιες διατάξεις, είτε κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου είτε κατά το χρόνο κατάργησης αυτού, δεδομένου ότι έχει εκλείψει εν προκειμένω η ευθύνη του ίδιου του υπόχρεου νομικού προσώπου, κατά τα παγίως γενόμενα δεκτά από τη σχετική νομολογία (πρβλ. ΣτΕ 3663-7/2015, 884/2011, 4104/2005, 3333/2008, 1042/2004), ενώ δεν προβλέπεται ευθύνη τους ούτε από τις διατάξεις του καταργητικού ή άλλου νόμου. Για του ίδιους λόγους, η απάντηση δεν διαφοροποιείται ακόμα και υπό την εκδοχή ότι στην έννοια της διάλυσης εμπίπτει και η κατάργηση.

**19. Μειοψήφησε** η Νομικός Σύμβουλος του Κράτους, Ελένη Πασαμιχάλη (ψήφος μία), η οποία διατύπωσε την ακόλουθη γνώμη, με την οποία συντάχθηκε και η εισηγήτρια Πάρεδρος, Σπυριδούλα Ραυτοπούλου (γνώμη χωρίς ψήφο): Οι διοικούντες νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, τα οποία καταργήθηκαν με νόμο, όπως εν προκειμένω το ν.π.ι.δ. του ερωτήματος, ευθύνονται κατά τις διατάξεις των άρθρων 115 του ν. 2238/1994 και 50 του ν. 4174/2013 για τα χρέη του νομικού προσώπου υπό τις τασσόμενες στις εν λόγω διατάξεις προϋποθέσεις, λόγω του ειδικού και εξαιρετικού χαρακτήρα των διατάξεων αυτών, του σκοπού τους και της νομικής φύσης της συνευθύνης που ιδρύουν, ιδίως ως προσωπικής, αλληλέγγυας και εις ολόκληρον με το υπόχρεο νομικό πρόσωπο. Τούτο, δεδομένης και της διατύπωσης της διάταξης του άρθρου 65 παρ. 14 του ν. 4002/2011, σύμφωνα με την οποία οι περιπτώσεις κατάργησης των αρχικώς υπόχρεων νομικών προσώπων αντιμετωπίζονται κατά τον ίδιο τρόπο με αυτές της

συγχώνευσης, της διάσπασης και της απορρόφησης αυτών και ορίζεται ρητά ότι οι υποχρεώσεις τούτων μεταφέρονται στο σύνολό τους στους διάδοχους φορείς. Συνεπώς η ευθύνη των αρχικώς υπόχρεων νομικών προσώπων για τις υφιστάμενες, ήτοι αυτές που δεν έχουν διαγραφεί ή εξοφληθεί, μέχρι το χρόνο κατάργησης αυτών οφειλές τους, δεν παύει με την κατάργησή τους, μεταφέρεται δε εκ του νόμου και βαρύνει τους καθολικούς διαδόχους τους. Η εκ της καθολικής διαδοχής μεταβολή του προσώπου του αρχικού υποχρέου δεν συνεπάγεται την απαλλαγή των διοικούντων τα αρχικώς υπόχρεα νομικά πρόσωπα, οι οποίοι βαρύνονται για τις υφιστάμενες μέχρι το χρόνο κατάργησης αυτών οφειλές, καθόσον η υποχρέωση καταβολής τους γεννήθηκε πριν από την κατάργηση και τη καθολική διαδοχή (πρβλ. ΝΣΚ 181/2017). Αντίθετη ερμηνεία αντιβαίνει στο σκοπό των περί συνευθύνης των διοικούντων τα αρχικώς υπόχρεα νομικά πρόσωπα διατάξεων, καθόσον μάλιστα στον καταργητικό τούτων ή σε άλλο νόμο δεν υπάρχει ρητή πρόβλεψη περί απαλλαγής των διοικούντων αυτά από την θεσπιζόμενη με τις προαναφερόμενες διατάξεις συνευθύνη τους.

### **Απάντηση**

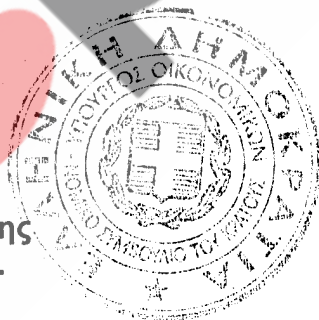
**20.** Κατόπιν των ανωτέρω, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β'), επί του τεθέντος ερωτήματος γνωμοδοτεί, **κατά πλειοψηφία** (ψήφοι 7 έναντι 1), ότι οι διατάξεις των άρθρων 115 του ν.2238/1994 και 50 του ν. 4174/2013, σχετικά με την ευθύνη των διοικούντων τα νομικά πρόσωπα, δεν έχουν εφαρμογή σε Διευθύνοντα Σύμβουλο νομικού προσώπου του δημόσιου τομέα που καταργείται με νόμο, στην περίπτωση που στον καταργητικό νόμο ορίζεται ότι οι υφιστάμενες υποχρεώσεις του καταργηθέντος νομικού προσώπου μεταφέρονται στο σύνολό τους σε φορέα ο οποίος καθίσταται καθολικός διάδοχος. Επομένως τα πρόσωπα που ήταν εντεταλμένα στη διοίκηση του νομικού προσώπου ιδιωτικού δικαίου, με την επωνυμία Εθελοντικός Οργανισμός «ΕΡΓΟ ΠΟΛΙΤΩΝ», που καταργήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 56 του παρ.1 του ν.4002/2011, δεν ευθύνονται για οφειλές αυτού, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 115 του ν. 2238/1994.

**ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ**

**Αθήνα, 26 - 4 - 2018**

**Ο Πρόεδρος**

**Αλέξανδρος Καραγιάννης**  
**Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.**



**Η Εισηγήτρια**

**Σπυριδούλα Ραυτοπούλου**  
**Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.**