



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΕΘΝΙΚΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**Αριθμός Γνωμοδότησης 63/2024
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Τμήμα ΣΤ΄)
Συνεδρίαση της 15^{ης} Μαΐου 2024**

Σύνθεση

Πρόεδρος: Χαράλαμπος Μπρισκόλας, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ.

Μέλη: Βασιλική Τύρου, Βασίλειος Κορκίζογλου, Αικατερίνη Γαλάνη, Αναστασία Ζαφειριάδου, Θεόδωρος Ράπτης, Αντώνιος Παπαγεωργίου, Μαρία Δεληγιάννη, Μαρία Μπασδέκη και Παναγιώτα Παρασκευοπούλου, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγήτρια: Γεωργία Κούζιου, Πάρεδρος του ΝΣΚ (γνώμη χωρίς ψήφο).

Αριθμός Ερωτήματος: Το έγγραφο με αριθμό 687698/29-11-2023 της Γενικής Διεύθυνσης Εισφορών/ Διεύθυνσης Εισφορών Μισθωτών του e-ΕΦΚΑ, που υπογράφεται από τον αρμόδιο Υποδιοικητή του e-ΕΦΚΑ.

Περίληψη Ερωτήματος: Ερωτάται εάν, προκειμένου να επιστραφούν σε έμμισθους δικηγόρους, μισθωτούς μηχανικούς και υγειονομικούς, καθώς και σε ασφαλισμένους του τ. Ε.Τ.Α.Α., που παρέχουν υπηρεσία με σύμβαση, από την οποία προκύπτει υποχρέωση έκδοσης Δ.Π.Υ. (άρθρο 39 παρ. 9 του ν. 4387/2016), αχρεωστήτως καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές κλάδων επικουρικής ασφάλισης και πρόνοιας, που υπερβαίνουν το ποσό των 1.500,00 ευρώ ανά δικαιούχο, απαιτείται να αναζητείται, από τον e-ΕΦΚΑ, Αποδεικτικό Φορολογικής Ενημερότητας (Α.Φ.Ε.) - σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024) και της παραγράφου 1 του

άρθρου 1 της με αρ.πρωτ. 1162/19.10.2023 Απόφασης του Υφυπουργού Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ή οποιαδήποτε άλλη διάταξη - για να διαπιστωθεί εάν έχουν εκπληρώσει τις υποχρεώσεις τους προς τη φορολογική διοίκηση.

.....

Στο πιο πάνω ερώτημα, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα ΣΤ΄) γνωμοδότησε ως εξής:

Ιστορικό

Από το προαναφερθέν έγγραφο- ερώτημα της υπηρεσίας και τα στοιχεία που το συνοδεύουν προκύπτουν τα εξής:

1. Με διαδοχικές τροποποιήσεις των διατάξεων των άρθρων 35 και 97 του ν. 4387/2016 αναπροσαρμόστηκε από 01/01/2019, με τα άρθρα 4 και 5 του ν. 4578/2018 και εν συνεχεία, από 01/01/2020, με τα άρθρα 31 και 45 του ν. 4670/2020, το καθεστώς ασφάλισης α) των μισθωτών μηχανικών β) των μισθωτών υγειονομικών γ) των εμμίσθων δικηγόρων και δ) των ασφαλισμένων τ. ΕΤΑΑ που παρέχουν υπηρεσία με σύμβαση από την οποία προκύπτει υποχρέωση έκδοσης Δ.Π.Υ. (άρθρο 39 παρ. 9 ν. 4387/2016), όσον αφορά στους κλάδους επικουρικής ασφάλισης και προνοίας (εφάπαξ παροχής).
2. Οι διαδοχικές τροποποιήσεις των άρθρων 35 και 97 του ν. 4387/2016, επέφεραν σημαντικές αλλαγές στο καθεστώς ασφάλισης των ανωτέρω ασφαλισμένων, και είχαν σαν αποτέλεσμα, σε πολλές περιπτώσεις, να προκύψουν πιστωτικά υπόλοιπα από τη διαφορά μεταξύ καταβληθεισών και καταβλητέων εισφορών επικουρικής ασφάλισης και εφάπαξ για μισθολογικές περιόδους των ετών 2019-2020. Προκειμένου να υλοποιηθούν οι ανωτέρω τροποποιήσεις, εκδόθηκαν η με αριθμό 65/2021 εφαρμοστική εγκύκλιος και το 180696/10.04.2023 Γενικό Έγγραφο του e-Ε.Φ.Κ.Α., ενώ παράλληλα αναπτύχθηκαν νέες ηλεκτρονικές υπηρεσίες τροποποίησης της ασφάλισης των εν λόγω προσώπων και επιστροφής σε αυτά των τυχόν αχρεωστήτως καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών, της επίμαχης χρονικής περιόδου (2019-2020). Σημειώνεται ότι ο e-ΕΦΚΑ υλοποιεί την εκπλήρωση της υποχρέωσης επιστροφής των αχρεωστήτως παρακρατηθεισών εισφορών στους

ασφαλισμένους, αποκλειστικά μέσω της ηλεκτρονικής υπηρεσίας που έθεσε σε παραγωγική λειτουργία από 10-04-2023.

3. Ωστόσο, στη διαδικασία επιστροφής των δικαιούμενων ποσών έχει τεθεί (μεταξύ άλλων) προϋπόθεση, σύμφωνα με την οποία, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες, το προς επιστροφή ποσό υπερβαίνει τα χίλια πεντακόσια (1.500,00) ευρώ, ανά δικαιούχο, αναζητείται, μέσω διαλειτουργικότητας, εφόσον συναινέσει ο ενδιαφερόμενος, Αποδεικτικό Φορολογικής Ενημερότητας (Α.Φ.Ε.), προκειμένου να διαπιστωθεί ότι ο δικαιούχος είναι φορολογικά ενήμερος για την είσπραξή του, ώστε το ποσό να του αποδοθεί, με πίστωση στον τραπεζικό του λογαριασμό.

Ειδικότερα, με το με αριθμ. πρωτ. 180696/10.04.2023 Γενικό Έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Εισφορών e-ΕΦΚΑ, τίθεται ως προϋπόθεση, για τη χρήση της ηλεκτρονικής υπηρεσίας επιστροφής εισφορών, η ύπαρξη Αποδεικτικού Φορολογικής Ενημερότητας (ΑΦΕ) καθόσον, όπως αναφέρεται, *«δικαιούχοι που δεν είναι φορολογικά ενήμεροι δεν μπορούν να υποβάλουν ηλεκτρονική αίτηση»*. Η ηλεκτρονική συγκατάθεση των ασφαλισμένων για τον αυτοματοποιημένο έλεγχο της φορολογικής τους ενημερότητας, μέσω διαλειτουργικότητας, από το ΟΠΣ της Α.Α.Δ.Ε. έχει τεθεί ως απαραίτητος όρος για την οριστικοποίηση των αιτήσεων. Συγκεκριμένα, στο συνημμένο εγχειρίδιο χρήσης της ηλεκτρονικής υπηρεσίας, ορίζεται ότι *«Ο χρήστης, εφόσον το ποσό προς επιστροφή είναι άνω των 1.500,00 ευρώ, επιλέγει ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΑ το λειτουργικό κουμπί «Έλεγχος Φορολογικής Ενημερότητας» και μεταβαίνει στην παρακάτω οθόνη, όπου καλείται να επιλέξει το κουμπί «Εκτέλεση Ελέγχου» και παρακάτω ότι «Ο χρήστης θα πληροφορηθεί με κατάλληλο μήνυμα για την έκβαση του ελέγχου, δηλαδή, τόσο για την περίπτωση του επιτυχούς ελέγχου, όσο και για την περίπτωση του μη επιτυχούς»*. Σε περίπτωση που ο χρήστης δεν είναι φορολογικά ενήμερος εμφανίζεται σχετικό μήνυμα και δεν μπορεί να προχωρήσει με την οριστική υποβολή της αίτησης. Η παράμετρος αυτή αποκλείει από την πρόσβαση σημαντικό αριθμό δικαιούχων και παρακωλύει την περαιτέρω επεξεργασία πολυάριθμων αιτημάτων τα οποία παραμένουν εκκρεμή, χωρίς να διεκπεραιώνονται, με αποτέλεσμα να έχουν παρακρατηθεί από τον e-ΕΦΚΑ τα επιστρεπτέα ποσά.

4. Ο Συνήγορος του Πολίτη, κατόπιν αναφορών ασφαλισμένων του τ. ΕΤΑΑ, οι οποίοι είτε αποκλείονται εξ ορισμού από την πρόσβαση είτε αντιμετωπίζουν

προβλήματα με τη χρήση της ηλεκτρονικής υπηρεσίας «επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών Εμμίσθων Δικηγόρων, Μισθωτών Μηχανικών και Υγειονομικών», με το με αριθμό 335451/48858/10.10.2023 έγγραφό του προς την ερωτώσα υπηρεσία αναφέρει, μεταξύ άλλων, ότι «...για την επιστροφή, στη συγκεκριμένη κατηγορία ασφαλισμένων, πιστωτικών υπολοίπων από τη διαφορά μεταξύ καταβληθεισών και καταβλητέων εισφορών επικουρικής ασφάλισης & εφάπαξ για μισθολογικές περιόδους 2019-2020, που ανέκυψε επιγενομένως με τις τροποποιήσεις των άρθρων 35 και 97 του Ν. 4387/2016, η φορολογική ενημερότητα των προαναφερόμενων προσώπων δεν είναι αναγκαία για την επιστροφή ασφαλιστικών εισφορών, που έχουν καταβάλει αχρεώστητα, όταν το επιστρεφόμενο ποσό υπερβαίνει τα 1.500,00 ευρώ ανά δικαιούχο».

Η ερωτώσα υπηρεσία, λαμβάνοντας υπόψη τα προεκτεθέντα, υπέβαλε το αναφερόμενο, στην «Περίληψη Ερωτήματος» της παρούσας, ερώτημα.

5. Το Γραφείο Νομικού Συμβουλίου του e-ΕΦΚΑ με το υπ' αριθ. πρωτ. 412-1364/10.04.2024 έγγραφό του, ζήτησε τις απόψεις της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) επί του τεθέντος ερωτήματος και επ' αυτού, η Γενική Διεύθυνση Φορολογίας/Διεύθυνση Διαδικασιών Εισπράξεων και Επιστροφών της εν λόγω Αρχής, με το υπ' αρ. πρωτ. Δι.Δ.ΕΙΣ.ΕΠ.1052107 ΕΞ 2024 έγγραφό της, απάντησε ότι:

«Επί του ανωτέρω σχετικού αναφορικά με το εάν για την επιστροφή από τον e-ΕΦΚΑ, σε ασφαλισμένους του τ. Ε.Τ.Α.Α., ποσών προερχόμενων από αχρεωστήτως καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές Επικουρικού κλάδου και πρόνοιας, που υπερβαίνουν τα 1.500,00 ευρώ, απαιτείται η αναζήτηση αποδεικτικού ενημερότητας, σας γνωρίζουμε, σε ότι μας αφορά, τα ακόλουθα:

Αποδεικτικό ενημερότητας ή βεβαίωση οφειλής, χορηγείται κατά περίπτωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 5104/2024 - Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Κ.Φ.Δ.- Α' 58 και τα οριζόμενα στην Κοινή Απόφαση Υφ. Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών και Διοικητή ΑΑΔΕ Α.1162/2023 (Β' 6129) και Απόφαση ΓΓΔΕ ΠΟΛ.1275/2013, όπως ισχύουν.

Στην παράγραφο 1 του άρθρου 1 της απόφασης Α.1162/23 ορίζεται ότι η προσκόμιση αποδεικτικού ενημερότητας καθίσταται υποχρεωτική, μεταξύ άλλων, για την είσπραξη χρημάτων ή την εξόφληση τίτλων πληρωμής από το Δημόσιο Τομέα, όπως αυτός καθορίζεται στην κείμενη νομοθεσία, από Δημοσίους

Υπολόγους και από αυτούς που ενεργούν πληρωμές με εντολή ή εξουσιοδότηση των ανωτέρω, εφόσον το ακαθάριστο ποσό για κάθε τίτλο πληρωμής υπερβαίνει τα χίλια πεντακόσια ευρώ (1.500), ανά δικαιούχο.

Σημειώνεται ότι η προσκόμιση αποδεικτικού ενημερότητας δεν απαιτείται στις περιπτώσεις που ορίζονται στο άρθρο 2 της ως άνω Απόφασης, μεταξύ των οποίων, για το δικαιούχο απαίτησης η οποία χαρακτηρίζεται ακατάσχετη, με ειδική διάταξη νόμου (βλ. περ. ζ. του άρθρου 2), ή στις περιπτώσεις που αυτό ορίζεται ρητά σε ειδική διάταξη νόμου, μη αρμοδιότητας της υπηρεσίας μας αλλά της κατά περίπτωση εκκαθαρίζουσας υπηρεσίας, ή/και της υπηρεσίας που είναι αρμόδια για το θεσμικό πλαίσιο που διέπει τη συγκεκριμένη πληρωμή ή επιχορήγηση.

Επιπλέον, επισημαίνεται ότι στις περιπτώσεις που το αποδεικτικό ενημερότητας εκδίδεται βάσει ειδικότερων διατάξεων που ορίζουν διαφορετικές προϋποθέσεις ή/και όρους χορήγησης από τις γενικές διατάξεις αυτού (όπως βάσει της παρ. 1 του άρθρου 32 ν. 4314/2014), το αποδεικτικό ενημερότητας χορηγείται από τον αρμόδιο Προϊστάμενο για την επιδίωξη της είσπραξης της οφειλής υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης σύμφωνα με τα ειδικότερα οριζόμενα στις διατάξεις αυτές.

Τέλος, η αρχή ή ο φορέας που διενεργεί την εκάστοτε πληρωμή, είναι αρμόδιος να κρίνει για την υποχρέωση ή απαλλαγή του δικαιούχου από την προσκόμιση αποδεικτικού ενημερότητας, ή για τον τυχόν χαρακτηρισμό συγκεκριμένης απαίτησης ως ακατάσχετης (του συνόλου ή ποσοστού αυτής), λαμβάνοντας υπόψη το είδος και τη φύση της απαίτησης του δικαιούχου με το ισχύον θεσμικό πλαίσιο που διέπει τη συγκεκριμένη πληρωμή καθώς και το ύψος αυτής.»

Νομικό πλαίσιο

6. Στις διατάξεις των άρθρων 35, 97 και 104 του ν. 4387/2016 «Ενιαίο Σύστημα Κοινωνικής Ασφάλειας - Μεταρρύθμιση ασφαλιστικού - συνταξιοδοτικού συστήματος - Ρυθμίσεις φορολογίας εισοδήματος και τυχερών παιγνίων και άλλες διατάξεις» (Α' 85), όπως ισχύουν, ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 35 - Εφάπαξ παροχή

1. Από την 1.1.2017 στην ασφάλιση του κλάδου εφάπαξ παροχών του Ε.Τ.Ε.Α.Ε.Π. υπάγονται υποχρεωτικά τα πρόσωπα που είχαν ήδη κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος υπαχθεί στην ασφάλιση των ταμείων, τομέων, κλάδων και λογαριασμών, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 4 του άρθρου 37 του ν. 4052/2012 (Α' 41), όπως το άρθρο αυτό αντικαταστάθηκε με το άρθρο 76, καθώς και όσοι, σύμφωνα με την περίπτωση β' της παραγράφου 4 του

άρθρου 37 του ν. 4052/2012 (Α' 41) όπως αντικαθίσταται με το άρθρο 76, αναλαμβάνουν εργασία ή απασχόληση ή αποκτούν ιδιότητα, η οποία, σύμφωνα με τις καταστατικές διατάξεις των ως άνω ταμείων, τομέων, κλάδων και λογαριασμών, όπως ίσχυαν έως την έναρξη ισχύος του παρόντος, θεμελιώναν υποχρέωση υπαγωγής στην ασφάλιση για εφάπαξ παροχή των εν λόγω ταμείων, τομέων, κλάδων και λογαριασμών.

2. Από 1.1.2017 πόροι του κλάδου εφάπαξ παροχών του Ε.Τ.Ε.Α.Ε.Π. είναι:

α. Τα έσοδα από τις προβλεπόμενες εισφορές υπέρ των ταμείων, τομέων, κλάδων και λογαριασμών πρόνοιας που εντάσσονται στο Ε.Τ.Ε.Α.Ε.Π. του άρθρου 74 του νόμου αυτού...

β. Τα έσοδα από τις ασφαλιστικές εισφορές των ασφαλισμένων και των εργοδοτών, όπου προβλέπεται εργοδοτική εισφορά για τους μέχρι τις 31.12.1992 ασφαλισμένους μισθωτούς. Το ύψος και ο τρόπος υπολογισμού των εισφορών των μέχρι τις 31.12.1992 ασφαλισμένων μισθωτών, προσδιορίζονται σύμφωνα με τις καταστατικές διατάξεις των εντασσόμενων ταμείων, τομέων, κλάδων και λογαριασμών πρόνοιας στο Ε.Τ.Ε.Α.Ε.Π., με εξαίρεση τους μισθωτούς ασφαλισμένους στους τομείς πρόνοιας του πρώην ΕΤΑΠ - ΜΜΕ, των οποίων τα ποσοστά εισφορών υπολογίζονται επί των ασφαλιστέων αποδοχών τους για κύρια σύνταξη, όπως αυτές προσδιορίζονται στο άρθρο 38. Από την 1.1.2017 το ποσό της μηνιαίας εισφοράς στον Κλάδο Εφάπαξ Παροχών του Ε.Τ.Ε.Α.Ε.Π. των ασφαλισμένων από την 1.1.1993 και εφεξής μισθωτών ορίζεται σε ποσοστό 4%, υπολογιζόμενο επί των ασφαλιστέων αποδοχών τους για κύρια σύνταξη, όπως αυτές προσδιορίζονται στα άρθρα 5 και 38.

γ. Τα έσοδα από τις ασφαλιστικές εισφορές των ασφαλισμένων αυτοτελώς απασχολούμενων και ελεύθερων επαγγελματιών και όλων των πριν και μετά την 1.1.1993 ασφαλισμένων, έμμισθων δικηγόρων, μισθωτών μηχανικών και υγειονομικών των οικείων τομέων του κλάδου πρόνοιας του πρώην Ε.Τ.Α.Α.

Για την καταβολή των ασφαλιστικών τους εισφορών, οι ανωτέρω ασφαλισμένοι του Κλάδου Εφάπαξ Παροχών του Ε.Τ.Ε.Α.Ε.Π., κατατάσσονται από την 1.1.2020 σε τρεις (3) ασφαλιστικές κατηγορίες, στις οποίες αντιστοιχεί το ποσό της μηνιαίας ασφαλιστικής εισφοράς, όπως εμφανίζεται στον κατωτέρω πίνακα:...

γα. Οι ασφαλισμένοι κατατάσσονται με ελεύθερη επιλογή τους σε μία (1) από τις τρεις (3) ασφαλιστικές κατηγορίες. Η κατάταξη σε μία (1) από τις τρεις (3) είναι

υποχρεωτική. Αν ο ασφαλισμένος δεν επιλέξει ασφαλιστική κατηγορία, κατατάσσεται υποχρεωτικά στην πρώτη.

γβ. ...γγ. Ειδικά για τους έμμισθους δικηγόρους τα ανωτέρω ποσά της μηνιαίας ασφαλιστικής εισφοράς επιμερίζονται κατά 50% για τον εντολέα και κατά 50% για τον ασφαλισμένο.....». (Οι διατάξεις του άρθρου 35 τίθενται όπως ίσχυαν κατά το χρόνο υποβολής του ερωτήματος, ήτοι μετά την αντικατάστασή τους με το άρθρο 31 του ν. 4670/2020 – Α' 43 και πριν τη διαμόρφωσή τους και την προσθήκη νέου τρίτου εδαφίου στη περίπτωση β', με το άρθρο 130 του ν. 5078/2023 – Α' 211).

« Άρθρο 97 -Εισφορές επικουρικής ασφάλισης

1. Από την 1.6.2016 και μέχρι τις 31.5.2019, το ποσό της μηνιαίας εισφοράς για την επικουρική ασφάλιση στο Ε.Τ.Ε.Α. όλων των μισθωτών, ασφαλισμένων πριν και μετά την 1.1.1993, υπολογίζεται σε ποσοστό 3,5% για τον ασφαλισμένο και σε ποσοστό 3,5% για τον εργοδότη επί των ασφαλιστέων αποδοχών του εργαζομένου, όπως προσδιορίζονται στο άρθρο 38. Από 1η.6.2019 και μέχρι τις 31.5.2022, το ποσό της μηνιαίας εισφοράς στο Ε.Τ.Ε.Α. όλων των μισθωτών, ασφαλισμένων πριν και μετά την 1.1.1993, υπολογίζεται σε ποσοστό 3,25% για τον ασφαλισμένο και σε ποσοστό 3,25% για τον εργοδότη επί των ασφαλιστέων αποδοχών του εργαζομένου, όπως προσδιορίζονται στο άρθρο 38. Μετά το πέρας της εξαετίας, το ποσοστό της μηνιαίας εισφοράς επανέρχεται στο ύψος που ίσχυε στις 31.12.2015.

2. Η εισφορά της περίπτωσης β' του άρθρου 59 του ν. 3371/2005 (Α' 178) και η πρόσθετη ειδική εισφορά του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 5 του ν. 4225/2014 (Α' 2), εξακολουθούν να καταβάλλονται. Άλλες ειδικές εισφορές άπαξ καταβαλλόμενες από τους ασφαλισμένους εντασσόμενων στο Ε.Τ.Ε.Α. ταμείων, τομέων κλάδων και λογαριασμών, καθώς και άλλα επιπλέον έσοδα που προκύπτουν πέραν από τις ασφαλιστικές εισφορές ασφαλισμένων και εργοδοτών παύουν να καταβάλλονται από την 1η.1.2018.

3. Από την 1.1.2020 για την καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών, οι αυτοτελώς απασχολούμενοι, οι ελεύθεροι επαγγελματίες, και όλοι οι πριν και μετά την 1η.1.1993 ασφαλισμένοι, έμμισθοι δικηγόροι και μισθωτοί μηχανικοί των οικείων τομέων του κλάδου επικουρικής ασφάλισης του πρώην Ε.Τ.Α.Α. κατατάσσονται σε τρεις (3) ασφαλιστικές κατηγορίες, των οποίων το ποσόν της μηνιαίας ασφαλιστικής εισφοράς αντιστοιχεί σε: ...

Ειδικά για τους έμμισθους δικηγόρους και για τους μισθωτούς μηχανικούς των οικείων τομέων του κλάδου επικουρικής ασφάλισης του πρώην Ε.Τ.Α.Α. από την 1η.1.2020, τα ανωτέρω ποσά της μηνιαίας ασφαλιστικής εισφοράς επιμερίζονται κατά 50% στον εντολέα (στην περίπτωση των εμμίσθων δικηγόρων) ή στον εργοδότη και κατά 50% στον ασφαλισμένο...7. Εισφορές που καταβλήθηκαν νόμιμα δεν επιστρέφονται.....». (Το άρθρο 97, όπως είχε τροποποιηθεί με το άρθρο 4 του ν. 4578/2018 – Α΄ 200, τίθεται όπως αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 45 του ν. 4670/2020 – Α΄ 43).

«Άρθρο 104 (όπως αυτό ίσχυε στην αρχική του έκδοση και πριν την αντικατάστασή του από τότε που ίσχυσε με το άρθρο 15 του ν. 4488/2017).

Επιστροφή αχρεωστήτως εισπραχθεισών εισφορών

Η παρ. 7 του άρθρου 27 του α.ν.1846/1951, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, αντικαθίσταται ως εξής:

«Εισφορές που έχουν εισπραχθεί αχρεώστητα, επιστρέφονται άτοκα στους δικαιούχους, μετά από αίτησή τους. Επιστρέφονται μόνο μετά από συμφωνισμό είτε με επόμενες οφειλόμενες καταβολές βάσει δηλώσεων ΑΠΔ, εντός έτους, είτε με απόσβεση οφειλής τους, καταρχήν προς το ΙΚΑ-ΕΤΑΜ για οποιονδήποτε λόγο, και στη συνέχεια για οφειλή τους προς άλλους ασφαλιστικούς φορείς και φορολογικές αρχές.....».

«Άρθρο 104 - Επιστροφή αχρεωστήτως εισπραχθεισών εισφορών (όπως το άρθρο αυτό αντικαταστάθηκε από τότε που ίσχυσε με την παράγραφο 1 του άρθρου 15 του ν. 4488/2017 - Α΄ 137).

1. Το άρθρο αυτό αντικαθίσταται από τότε που ίσχυσε ως εξής: Αχρεωστήτως καταβληθείσες εισφορές στον ΕΦΚΑ συμψηφίζονται με πάσης φύσεως καθυστερούμενες οφειλές, ρυθμισμένες ή μη, των δικαιούχων προς τον ΕΦΚΑ και τους τρίτους φορείς, για τους οποίους ο ΕΦΚΑ συνεισπράττει εισφορές. Αν δεν υπάρχουν οφειλές ή αν ύστερα από τον συμφωνισμό προκύπτει υπόλοιπο ποσό, αυτό επιστρέφεται άτοκα στους δικαιούχους ως εξής: α. Στις περιπτώσεις μισθωτών, ύστερα από αίτηση των δικαιούχων. β. Στις περιπτώσεις ελεύθερων επαγγελματιών και αυτοαπασχολούμενων, η επιστροφή γίνεται μετά την ετήσια εκκαθάριση των οφειλόμενων ασφαλιστικών εισφορών, σύμφωνα με τις 61501/3398/ 30.12.2016 (Β΄ 4330) και 61502/3399/30.12.2016 (Β΄ 4330) υπουργικές αποφάσεις. Τα πρόσωπα αυτά μπορούν, με αίτησή τους, να ζητήσουν

το υπερβάλλον ποσό να παραμείνει στον ΕΦΚΑ ως πιστωτικό υπόλοιπο, συμψηφιζόμενο με τις επόμενες εισφορές.

2. Οι εισφορές υπέρ τρίτων φορέων που συνεισπράττονται από τον ΕΦΚΑ επιστρέφονται από αυτόν, σύμφωνα με τη διαδικασία της παραγράφου 1 και βαρύνουν τον αντίστοιχο φορέα, υπέρ του οποίου έγινε η είσπραξη.

3. Με απόφαση του Υπουργού Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Κοινωνικής Αλληλεγγύης καθορίζεται η διαδικασία συμψηφισμού και επιστροφής των εισφορών και κάθε άλλο αναγκαίο ζήτημα για την εφαρμογή της διάταξης αυτής.

4. Κάθε αντίθετη με το παρόν διάταξη καταργείται.

2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και στις εκκρεμείς κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος αιτήσεις».

7. Ακολούθως, κατ' επίκληση της ανωτέρω εξουσιοδοτικής διάταξης, εκδόθηκε αρχικά η με αριθμό Δ.15/Δ'/12061/2018 απόφαση του Υφυπουργού Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Κοινωνικής Αλληλεγγύης (Β' 773) και στη συνέχεια η με αριθμό Δ.15/Δ'/90598/2021 (Β' 5404) απόφαση του Υφυπουργού Εργασίας και Κοινωνικών Υποθέσεων με τίτλο «Καθορισμός της διαδικασίας συμψηφισμού και επιστροφής των αχρεωστήτως καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών στον Ηλεκτρονικό Εθνικό Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης (e-Ε.Φ.Κ.Α.)», που ορίζει τα εξής:

«Άρθρο 1

1. Οι αχρεωστήτως καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές στον e-Ε.Φ.Κ.Α. συμψηφίζονται με τις πάσης φύσεως καθυστερούμενες οφειλές, ρυθμισμένες ή μη, των δικαιούχων προς τον e-Ε.Φ.Κ.Α. και τους τρίτους φορείς, για τους οποίους ο e-Ε.Φ.Κ.Α. συνεισπράττει ασφαλιστικές εισφορές. Σε περίπτωση που ο δικαιούχος των αχρεωστήτως καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών έχει υπαχθεί σε καθεστώς ρύθμισης οφειλών, της οποίας οι όροι τηρούνται, ο συμψηφισμός συντελείται και με τις μη ληξιπρόθεσμες δόσεις της ρύθμισης.

Σε περίπτωση που δεν υπάρχουν οφειλές ή εάν ύστερα από το συμψηφισμό, σύμφωνα με τα ανωτέρω, προκύπτει υπόλοιπο ποσό, αυτό επιστρέφεται άτοκα στους δικαιούχους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 2 της παρούσας.

Κατ' εξαίρεση το προς επιστροφή χρηματικό ποσό επιστρέφεται εντόκως έπειτα από αμετάκλητη απόφαση αρμόδιου δικαστηρίου, με βάση τα οριζόμενα στο άρθρο 21 του Κώδικα Νόμων περί δικών του Δημοσίου (κ.δ. της 26.6/10.7.1944, Α' 139), εκτός και εάν ορίζεται διαφορετικά στη δικαστική απόφαση.

2. Ως αχρεωστήτως καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές νοούνται τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται στον e-Ε.Φ.Κ.Α. για οποιαδήποτε αιτία, και για τα οποία, βάσει της κείμενης νομοθεσίας, δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής τους. Κατ' εξαίρεση δεν θεωρούνται αχρεωστήτως καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές χρηματικά ποσά που έχουν καταβληθεί σε περιπτώσεις που προκύπτει ακύρωση χρόνου ασφάλισης λόγω δόλιας ή εικονικής ασφάλισης.

3. Ο συμψηφισμός με οφειλή και η επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών αφορά σε χρηματικά ποσά που έχουν καταβληθεί υπέρ των κλάδων ασφάλισης του e-Ε.Φ.Κ.Α., καθώς και σε χρηματικά ποσά που έχουν εισπραχθεί αχρεωστήτως από τον e-Ε.Φ.Κ.Α. υπέρ του Ε.Ο.Π.Υ.Υ., του Ο.Α.Ε.Δ., καθώς και οποιουδήποτε άλλου φορέα, για τον οποίο ο e-Ε.Φ.Κ.Α. συνεισπράττει εισφορές.

Άρθρο 2

Για την επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών:

α) σε περίπτωση μισθωτών ασφαλισμένων, υποβάλλεται σχετική αίτηση από το δικαιούχο των αχρεωστήτως καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών, ασφαλισμένο ή/και εργοδότη,

β) σε περίπτωση ελευθέρων επαγγελματιών ή αυτοτελώς απασχολούμενων ή αγροτών:

βα) Για αχρεωστήτως καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές έως 31/12/2016 τα σχετικά χρηματικά ποσά επιστρέφονται στους δικαιούχους, κατόπιν αίτησης, όπως τα ποσά αυτά προκύπτουν σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 1 της παρούσας.

ββ) Για αχρεωστήτως καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές από 1/1/2017 έως 31/12/2019, τα σχετικά χρηματικά ποσά επιστρέφονται στους δικαιούχους, κατόπιν αίτησης, μετά την ολοκλήρωση της ετήσιας διαδικασίας εκκαθάρισης που προβλέπεται από τις παρ. 14 και 15 του άρθρου 2 της υπ' αρ. οικ. 61502/3399/30.12.2016 υπουργικής απόφασης (B` 4330), όπως τροποποιήθηκε με την υπ' αρ. 25599/1453/2.6.2017 υπουργική απόφαση (B` 1942), και της υπ' αρ. οικ. 61501/3398/30.12.2016 κοινής υπουργικής απόφασης (B` 4330), όπως τροποποιήθηκε με την υπ' αρ. 25598/1452/2.6.2017 κοινή υπουργική απόφαση (B` 1977).

Οι ανωτέρω δικαιούχοι, μπορούν, με αίτησή τους που υποβάλλεται εντός διμήνου από την ημερομηνία κοινοποίησης στους ασφαλισμένους του αποτελέσματος της

ως άνω προβλεπόμενης διαδικασίας εκκαθάρισης ασφαλιστικών εισφορών, να ζητήσουν να παραμείνει το προς επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέν χρηματικό ποσό στον e-Ε.Φ.Κ.Α. ως πιστωτικό υπόλοιπο, συμψηφιζόμενο με τις επόμενες ασφαλιστικές εισφορές.

βγ) Για αχρεωστήτως καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές από 1/1/2020, τα σχετικά χρηματικά ποσά επιστρέφονται στους δικαιούχους, κατόπιν αίτησης, όπως τα ποσά αυτά προκύπτουν σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 1 της παρούσας. Για τις περιπτώσεις που το ύψος των ασφαλιστικών εισφορών προσδιορίζεται κατόπιν διαδικασίας εκκαθάρισης, τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέντα χρηματικά ποσά επιστρέφονται μετά την ολοκλήρωση της σχετικής διαδικασίας εκκαθάρισης.

Σε περίπτωση που δεν υποβληθεί αίτηση για επιστροφή, τα αχρεωστήτως καταβληθέντα χρηματικά ποσά παραμένουν στον e-Ε.Φ.Κ.Α. ως πιστωτικό υπόλοιπο, συμψηφιζόμενο με επόμενες ασφαλιστικές εισφορές.

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και για τα ποσά που έχουν καταβληθεί μέσω της παρακράτησης επί της ελάχιστης αμοιβής ανά δικηγορική πράξη, σύμφωνα με την παρ. 10 του άρθρου 39 του ν. 4387/2016 (Α` 85), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 35 του ν. 4670/2020 (Α` 43).

Άρθρο 3

Οι αχρεωστήτως καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές υπέρ τρίτων φορέων που συνεισπράττονται από τον e-Ε.Φ.Κ.Α. επιστρέφονται από αυτόν, σύμφωνα με τη διαδικασία της παρούσας, και βαρύνουν τον αντίστοιχο φορέα, υπέρ του οποίου έγινε η είσπραξη.

Άρθρο 4

1. Τα προβλεπόμενα από τα ανωτέρω άρθρα έχουν εφαρμογή:

α) σε περιπτώσεις που προκύπτει επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών σύμφωνα με τα ανωτέρω και η σχετική αξίωση έχει γεννηθεί ή θα γεννηθεί μετά την 1/1/2017, και

β) σε εκκρεμείς αιτήσεις επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών, οι οποίες έχουν υποβληθεί στους ενταχθέντες στον e-Ε.Φ.Κ.Α. ασφαλιστικούς οργανισμούς, συμπεριλαμβανομένου του Δημοσίου, μέχρι 31/12/2016 ή στον e-Ε.Φ.Κ.Α. από 01/01/2017 και βρίσκονται σε οποιοδήποτε στάδιο της διοικητικής διαδικασίας, υπό την προϋπόθεση ότι η σχετική αξίωση έχει

γεννηθεί μέχρι 31/12/2016 και δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή κατά την ημερομηνία υποβολής της αιτήσεως.

2. Οι αχρεωστήτως καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές κύριας σύνταξης έως 31/12/2016 στο Δημόσιο και από 1/1/2017 έως 31/12/2019 στον ε-Ε.Φ.Κ.Α. για τα πρόσωπα της περ. α` της παρ. 1 του άρθρου 4 του ν. 4387/2016, επιστρέφονται από τον ε-Ε.Φ.Κ.Α., σύμφωνα με τη διαδικασία των προηγούμενων άρθρων, κατόπιν σχετικής βεβαίωσης που εκδίδεται από τους οικείους εκκαθαριστές μισθοδοσίας.

Άρθρο 5

Από την έναρξη ισχύος της παρούσας απόφασης παύει να ισχύει η υπό στοιχεία Δ.15/Δ`/12061/293/1.3.2018 απόφαση του Υφυπουργού Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Κοινωνικής Αλληλεγγύης (Β` 773)»

8. Συναφώς, εκδόθηκε η Εγκύκλιος ΕΦΚΑ 33/2018 για την επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθεισών εισφορών σε δικαιούχους, εργοδότες και μισθωτούς ασφαλισμένους που ορίζει:

«1. ΣΥΜΨΗΦΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΩΝ ΑΧΡΕΩΣΤΗΤΩΣ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙΣΩΝ ΕΙΣΦΟΡΩΝ ΣΤΟΝ Ε.Φ.Κ.Α.

I. Οι αχρεωστήτως καταβληθείσες εισφορές στον Ε.Φ.Κ.Α., συμψηφίζονται με τις πάσης φύσεως καθυστερούμενες οφειλές, ρυθμισμένες ή μη, των δικαιούχων προς τον Ε.Φ.Κ.Α. και τους τρίτους φορείς, για τους οποίους ο Ε.Φ.Κ.Α. συνεισπράττει εισφορές. Ως αχρεώστητες καταβληθείσες εισφορές νοούνται, τα χρηματικά ποσά των εισφορών που καταβάλλονται στον Ε.Φ.Κ.Α. για οποιαδήποτε αιτία και για τα οποία, βάση της κείμενης νομοθεσίας, δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής τους. Ενδεικτικές περιπτώσεις αχρεωστήτως καταβληθεισών εισφορών αποτελούν η καταβολή εισφορών υψηλότερων των απαιτητών ασφαλιστέων αποδοχών (πλαφόν), η υπερβάλλουσα καταβολή εισφορών πάνω από το οφειλόμενο ποσό,... Εφόσον μετά τη διενέργεια ελέγχου (Δηλωθέντων-Καταβληθέντων) και την πραγματοποίηση συμψηφισμού προκύψει πιστωτικό υπόλοιπο, αυτό επιστρέφεται άτοκα στους δικαιούχους. Κατ' εξαίρεση, το πιστωτικό υπόλοιπο επιστρέφεται εντόκως, μόνο έπειτα από αμετάκλητη απόφαση του αρμόδιου δικαστηρίου, από τα διαλαμβανόμενα της οποίας θα προκύπτει ρητά η έντοκη επιστροφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 21 του Κώδικα Νόμων περί δικών του Δημοσίου (κ.δ της 26.6/10.07.1944,Φ.Ε.Κ 139, τ.Α'), όπως ισχύουν . II. Ο συμψηφισμός ή η

επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθεισών εισφορών, αφορούν χρηματικά ποσά που έχουν καταβληθεί αχρεώστητα υπέρ της κύριας σφάλισης και λοιπών κλάδων-παροχών του Ε.Φ.Κ.Α., καθώς και χρηματικά ποσά που συνεισπράττονται από τον Ε.Φ.Κ.Α., υπέρ Ε.Τ.Ε.Α.Ε.Π., Ε.Ο.Π.Π.Υ., Ο.Α.Ε.Δ. καθώς και οποιουδήποτε άλλου φορέα.

2. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ...3. ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ ΜΙΣΘΩΤΩΝ Ε.Φ.Κ.Α.

Για την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθεισών εισφορών απαιτείται η υποβολή αίτησης (επισυναπτόμενα έντυπα) από τους δικαιούχους, εργοδότες και μισθωτούς που ασφαρίζονται μέσω Α.Π.Δ., στις αρμόδιες Υπηρεσίες Μισθωτών Ε.Φ.Κ.Α. Μετά την υποβολή αυτής, θα πρέπει να ακολουθούνται τα κάτωθι:

- Καταχώρηση της αίτησης επιστροφής στο Ο.Π.Σ./τ. Ι.Κ.Α.-Ε.Τ.Α.Μ.
- Πρόσκληση στον εργοδότη για την προσκόμιση των έγγραφων στοιχείων απασχόλησης, αυτεπάγγελτη αναζήτηση αυτών, όπου είναι δυνατό, μέσω της εφαρμογής «ΔΙΑΣΥΝΔΕΣΗ ΜΕ ΕΡΓΑΝΗ» και διενέργεια ουσιαστικού ελέγχου έως την τελευταία απαιτητή μισθολογική περίοδο.
- Διεκπεραίωση των εκκρεμών Καταγγελιών-Δηλώσεων απασχόλησης, έλεγχος και

διεκπεραίωση των Δελτίων Ελέγχου (επιτόπιοι έλεγχοι), των εκκρεμών Δελτίων Μεταβολής Στοιχείων Ασφάλισης (Δ.Μ.Σ.Α.), των διαπιστώσεων πραγματικής απασχόλησης κ.λ.π.

- Διενέργεια Ελέγχου Δηλωθέντων Καταβληθέντων (Ε.Δ.Κ.).
- Έκδοση αποφάσεων συμψηφισμού εφόσον προκύψει πιστωτικό υπόλοιπο.
- Έκδοση Απόφασης Επιστροφής (ΑΠ.ΕΠ.).

Ήδη σχεδιάζεται η εφαρμογή της ηλεκτρονικής υποβολής αιτήσεων επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθεισών εισφορών από τους δικαιούχους, εργοδότες και ασφαλισμένους, που θα είναι διαθέσιμη στην ιστοσελίδα του Ε.Φ.Κ.Α..

4. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΣΥΜΨΗΦΙΣΜΟΥ Ή ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ ΤΩΝ ΑΧΡΕΩΣΤΗΤΩΣ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙΣΩΝ ΕΙΣΦΟΡΩΝ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΡΥΘΜΙΣΜΕΝΩΝ ΟΦΕΙΛΩΝ

Εφόσον ο δικαιούχος εργοδότης έχει υπαχθεί σε καθεστώς ρύθμισης οφειλών και τηρεί τους όρους της ρύθμισης αυτής, θα ακολουθείται η ίδια ως άνω διαδικασία και στην περίπτωση που προκύπτει πιστωτικό υπόλοιπο, θα επέρχεται συμψηφισμός με τις τρέχουσες δόσεις της ρύθμισης κατά το ποσό αυτού.

ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΕΙΣ Α1. Η διαχείριση των αιτήσεων επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθεισών εισφορών, θα πραγματοποιείται σύμφωνα με τις οδηγίες της παρούσας : [...] ii) Για τους δικαιούχους - ασφαλισμένους και εργοδότες, των φορέων, τομέων, κλάδων και λογαριασμών του τ. Ε.Τ.Α.Α. (Τ.Σ.Α.Υ., Τ.Σ.Μ.Ε.Δ.Ε., Τ.Α.Ν.), τ. Ε.Τ.Α.Π. - Μ.Μ.Ε. και τ. Ο.Γ.Α. που εντάχθηκαν στον Ε.Φ.Κ.Α., για χρονική περίοδο από 01/01/2017 και εφεξής. [...] Β. Οι αχρεωστήτως καταβληθείσες εισφορές υπέρ τρίτων φορέων (Ε.Τ.Ε.Α.Ε.Π., Ε.Ο.Π.Υ.Υ., Ο.Α.Ε.Δ.), που συνεισπράττονται από τον Ε.Φ.Κ.Α., επιστρέφονται από αυτόν και βαρύνουν τον αντίστοιχο φορέα υπέρ του οποίου έγινε η είσπραξη».

9. Στα άρθρα 12, 83, 84 και 86 του ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (Α΄ 58), ορίζονται τα ακόλουθα:

«Άρθρο 12 - Αποδεικτικό ενημερότητας και βεβαίωση οφειλής

1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητήσει αποδεικτικό ενημερότητας ισχύος μέχρι και δύο (2) μηνών για την πραγματοποίηση πράξεων και συναλλαγών που ρητά ορίζονται.

2. Η Φορολογική Διοίκηση χορηγεί αποδεικτικό ενημερότητας, μόνο εφόσον ο φορολογούμενος δεν έχει οφειλές στη Φορολογική Διοίκηση από οποιαδήποτε αιτία και έχει υποβάλει τις απαιτούμενες φορολογικές δηλώσεις των τελευταίων πέντε (5) ετών.

3. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να μη χορηγεί αποδεικτικό ενημερότητας, εάν ο φορολογούμενος έχει ληξιπρόθεσμες οφειλές σε άλλη αρχή του δημόσιου τομέα (δέσμευση χορήγησης αποδεικτικού ενημερότητας), εφόσον η αρχή αυτή χρησιμοποιεί υπηρεσίες διαλειτουργικότητας για να ενημερώνει τη Φορολογική Διοίκηση για την ύπαρξη ληξιπρόθεσμων οφειλών που συνεπάγονται τη δέσμευση ενημερότητας, καθώς και για την τακτοποίηση των οφειλών, που συνεπάγονται άρση της δέσμευσης ενημερότητας.

4. Κατά παρέκκλιση των παρ. 2 και 3, αν ο φορολογούμενος έχει ενταχθεί σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών ή έχει οφειλές μη ληξιπρόθεσμες ή σε αναστολή, δύναται να εκδοθεί αποδεικτικό ενημερότητας περιορισμένης ισχύος, η οποία δεν μπορεί να υπερβαίνει τον έναν (1) μήνα. Η Φορολογική Διοίκηση και μετά τη συμμόρφωση του οφειλέτη σε πρόγραμμα ρύθμισης ορίζει υποχρεωτικά όρο παρακράτησης στις περιπτώσεις που το αποδεικτικό ενημερότητας εκδίδεται για είσπραξη χρημάτων ή μεταβίβαση ακινήτου ή σύσταση εμπράγματος δικαιώματος

επ' αυτού από επαχθή αιτία. Το παρακρατούμενο ποσό λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη δόσης ή δόσεων, σύμφωνα με το πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών. Ειδικά για μεταβίβαση ακινήτου ή σύσταση εμπράγματος δικαιώματος επ' αυτού από επαχθή αιτία, το αποδεικτικό ενημερότητας εκδίδεται με ποσό παρακράτησης ποσοστού εβδομήντα τοις εκατό (70%) επί του τιμήματος, εφόσον το τίμημα δεν υπολείπεται της αντικειμενικής αξίας και έως το ύψος των ληξιπρόθεσμων ρυθμισμένων οφειλών στη Φορολογική Διοίκηση. Εάν υφίστανται ληξιπρόθεσμες οφειλές σε αναστολή άνω των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ, ορίζεται ποσοστό παρακράτησης πενήντα τοις εκατό (50%) επί του τιμήματος, εφόσον αυτό δεν υπολείπεται της αντικειμενικής αξίας και έως το ύψος των συνολικών οφειλών σε αναστολή. Εάν το τίμημα υπολείπεται της αντικειμενικής αξίας και το ποσό της παρακράτησης, υπολογιζόμενο επί του τιμήματος, είναι μικρότερο των οφειλών, εκδίδεται αποδεικτικό ενημερότητας με υπολογισμό του ποσού της παρακράτησης επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου και υπό την προϋπόθεση ότι το ποσό της παρακράτησης που προκύπτει από τον υπολογισμό αυτόν δεν υπερβαίνει το τίμημα.

5. Αν ζητείται αποδεικτικό ενημερότητας για είσπραξη χρημάτων ή μεταβίβαση ακινήτου και δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις των παρ. 2, 3 και 4 για τη χορήγησή του, ούτε συντρέχουν οι προϋποθέσεις συμψηφισμού, εκδίδεται από την αρμόδια για την επιδίωξη της είσπραξης της οφειλής υπηρεσία, βεβαίωση οφειλής προς το Δημόσιο, η οποία κατατίθεται αντί του αποδεικτικού ενημερότητας στην υπηρεσία ή τον οργανισμό πληρωμής ή κατατίθεται για τη μεταβίβαση ακινήτου. Με βάση τη βεβαίωση αυτή αποδίδεται στην υπηρεσία που εξέδωσε τη βεβαίωση το προς είσπραξη ποσό ή το προϊόν του τιμήματος και μέχρι του ύψους της οφειλής.

6. Σε ειδικές περιπτώσεις διασφάλισης σοβαρών συμφερόντων του Δημοσίου ή σε περιπτώσεις οικονομικού εγκλήματος και μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγής, μπορεί, με γραπτή συναίνεση του Διοικητή, να μην χορηγηθεί αποδεικτικό ενημερότητας, ακόμη και αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις χορήγησής του.

7. Σε περίπτωση προσυμφώνου μεταβίβασης ποσοστών εξ αδιαιρέτου οικοπέδου, στο πλαίσιο εργολαβικής σύμβασης με την οποία αναλαμβάνεται η ανέγερση πολυκατοικίας με αντιπαροχή, απαλλάσσεται ο οικοπεδούχος από την υποχρέωση προσκόμισης αποδεικτικού ενημερότητας κατά τη μεταβίβαση ποσοστών επί του οικοπέδου σε τρίτο, εφόσον κατά τη μεταβιβαστική

δικαιοπραξία συμβάλλεται και ο εργολάβος. Στην περίπτωση αυτή, το αποδεικτικό ενημερότητας προσκομίζεται από τον εργολάβο».

«Άρθρο 83

1. ... 9. Με απόφαση του Διοικητή:

α) ορίζεται η διαδικασία που ακολουθούν οι αρχές του δημόσιου τομέα για να ενημερώνουν μέσω διαλειτουργικότητας τη Φορολογική Διοίκηση, σχετικά με φορολογούμενους που έχουν ληξιπρόθεσμες οφειλές προς αυτές, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 12, περί αποδεικτικού ενημερότητας και βεβαίωσης οφειλής,

β) προσδιορίζονται οι πράξεις και συναλλαγές, για τις οποίες απαιτείται η προσκόμιση αποδεικτικού ενημερότητας, οι προϋποθέσεις χορήγησής του, οι τυχόν εξαιρέσεις από την υποχρέωση προσκόμισής του, οι οφειλές που λαμβάνονται υπόψη για τη χορήγησή του, οι φορολογικές δηλώσεις που απαιτείται να έχουν υποβληθεί για την έκδοσή του, τα όργανα έκδοσής του, ο τύπος, το περιεχόμενό του, η διάρκεια ισχύος του, τα ποσοστά παρακράτησης όταν το αποδεικτικό ενημερότητας εκδίδεται για είσπραξη χρημάτων, ειδικότερα θέματα για την εφαρμογή των ποσοστών παρακράτησης της παρ. 4 του άρθρου 12, τα άλλα πρόσωπα, τα οποία δύνανται να ζητούν και να λαμβάνουν αποδεικτικό ενημερότητας, και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για τη χορήγηση ή την παρακράτηση του αποδεικτικού ενημερότητας. Με την απόφαση του προηγούμενου εδαφίου δύνανται να τροποποιούνται τα ποσοστά παρακράτησης της παρ. 4 του άρθρου 12, όταν το αποδεικτικό ενημερότητας εκδίδεται για μεταβίβαση ακινήτου ή σύσταση εμπράγματος επ' αυτού από επαχθή αιτία, και να ορίζονται ποσοστά παρακράτησης, όταν υφίστανται μη ληξιπρόθεσμες οφειλές που βεβαιώνονται από φόρο κληρονομιών, γονικών παροχών και δωρεών και από φορολογικό και τελωνειακό έλεγχο και το αποδεικτικό ενημερότητας εκδίδεται για μεταβίβαση ακινήτου ή σύσταση εμπράγματος δικαιώματος επ' αυτού από επαχθή αιτία, γ)...»

«Άρθρο 84 - Μεταβατικές διατάξεις

1... 4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α` 170) και 4987/2022 (Α` 206) εξακολουθούν να ισχύουν.»

«Άρθρο 86 - Καταργούμενες διατάξεις

Από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργείται ο ν. 4987/2022 (Α` 206), περί του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, πλην των άρθρων 39, 54Z και 70.»

10. Στις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 της με αρ. πρωτ. Α.1162/19.10.2023 Απόφασης του Υφυπουργού Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Β' 6129/23.10.2023) «Αποδεικτικό Ενημερότητας άρθρου 12 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας», που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 5 του άρθρου 12 του παλαιού Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), ο οποίος, ναι μεν, καταργήθηκε, από την έναρξη ισχύος (19.04.2024) του νέου Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024), με το άρθρο 86 αυτού, πλην όμως εξακολούθησαν να ισχύουν (κατ' άρθρο 84 παρ. 4 του νέου Κ.Φ.Δ.) όλες οι εκδοθείσες κατ' εξουσιοδότηση του παλαιού (ήτοι του ν. 4987/2022) πράξεις, άρα και η προκείμενη απόφαση (Α.1162/2023), ορίζονται τα εξής:

« Άρθρο 1 - Πράξεις και συναλλαγές για τις οποίες απαιτείται η προσκόμιση αποδεικτικού ενημερότητας:

1. Η προσκόμιση αποδεικτικού ενημερότητας καθίσταται υποχρεωτική στις εξής περιπτώσεις: α. Για την είσπραξη χρημάτων ή την εξόφληση τίτλων πληρωμής από το Δημόσιο Τομέα, όπως αυτός καθορίζεται στην κείμενη νομοθεσία, από Δημοσίους Υπολόγους και από αυτούς που ενεργούν πληρωμές με εντολή ή εξουσιοδότηση των ανωτέρω, εφόσον το ακαθάριστο ποσό για κάθε τίτλο πληρωμής υπερβαίνει τα χίλια πεντακόσια ευρώ (1.500), ανά δικαιούχο. Το αποδεικτικό ενημερότητας προσκομίζεται από τον εισπράττοντα στους διενεργούντες την πληρωμή ή την εξόφληση του τίτλου, κατά την πληρωμή ή την εξόφληση αυτού... β. Για τη σύναψη και ανανέωση συμβάσεων δανείων..., γ. Για τη μεταβίβαση ακινήτου..., δ. Για τη συμμετοχή σε διαγωνισμούς ανάληψης εκτέλεσης δημοσίων έργων ή παροχής υπηρεσιών ή προμηθειών από το Δημόσιο Τομέα, όπως αυτός καθορίζεται στην κείμενη νομοθεσία..., ε. Για την καταβολή των εκχωρημένων χρηματικών απαιτήσεων κατά των φορέων της περ. α. του παρόντος άρθρου..., στ. Για κάθε άλλη πράξη, συναλλαγή ή ενέργεια για την οποία απαιτείται προσκόμιση αποδεικτικού ενημερότητας από τις εκάστοτε εν ισχύ διατάξεις.»

«Άρθρο 2 - Εξαιρέσεις από την προσκόμιση

Κατ' εξαίρεση, για τη διενέργεια των πράξεων ή συναλλαγών του προηγούμενου άρθρου δεν απαιτείται η προσκόμιση αποδεικτικού ενημερότητας: α. Από το Ελληνικό Δημόσιο, το Δημόσιο άλλων Κρατών, τους Διεθνείς Οργανισμούς, τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης, τα Ν.Π.Δ.Δ. καθώς και τα ιδρύματα που

είχαν συσταθεί με το ν. 2039/1939 (Α΄ 455) και συνιστώνται με τις διατάξεις του Κώδικα κοινωφελών περιουσιών, σχολαζουσών περιουσιών και λοιπές διατάξεις (ν. 4182/2013, Α΄ 185). β. Από το σύνδικο της πτώχευσης φυσικού ή νομικού προσώπου για πράξεις ή συναλλαγές που αφορούν στην πτωχευτική περιουσία, τον εκκαθαριστή επιχείρησης για τις πράξεις της εκκαθάρισης, τον κηδεμόνα σχολάζουσας κληρονομιάς, όταν ενεργεί αποδεδειγμένα για πράξεις εκκαθάρισης της σχολάζουσας κληρονομιάς, καθώς και τον εκκαθαριστή κληρονομιάς για πράξεις ή συναλλαγές που αφορούν στην κληρονομιά. γ. Από μόνιμους κατοίκους εξωτερικού, είτε αλλοδαπούς είτε ομογενείς, που έχουν γεννηθεί στο εξωτερικό και διατηρούν την ελληνική υπηκοότητα, εφόσον δεν αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα. δ. Από τους δικαιούχους εισπραξής αμοιβών ή πάγιας αντιμισθίας γενικά από παροχή εξαρτημένης εργασίας, συντάξεων, διατροφής, εξόδων παράστασης δημοσίων λειτουργιών, εξόδων νοσηλείας και κηδείας, εφόσον η πληρωμή γίνεται απευθείας στο δικαιούχο μισθωτό, συνταξιούχο ή στην οικογένειά του ή σε πρόσωπο νόμιμα εξουσιοδοτημένο. ε. Από τους δικαιούχους ασφαλιστικών αποζημιώσεων και αποζημιώσεων από αδικοπράξια, που επιδικάζονται με δικαστική απόφαση. στ. Για τη σύσταση εμπράγματος δικαιώματος υπέρ του Δημοσίου. ζ. Για δικαιούχους των κατά τις κείμενες διατάξεις λοιπών ακατάσχετων χρηματικών απαιτήσεων, όπως αυτές προσδιορίζονται από την υπηρεσία που διενεργεί την εκκαθάριση. η. Δεν απαιτείται προσκόμιση αποδεικτικού ενημερότητας εάν πρόκειται για διανομή ή ανταλλαγή κοινών ακινήτων, σύσταση οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας ή τροποποίηση αυτών χωρίς τίμημα, από τον οφειλέτη που θα αποκτήσει εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου αξίας τουλάχιστον ίσης ή μεγαλύτερης της αξίας του εμπράγματος δικαιώματος που είχε, όπως αυτή προσδιορίζεται για την επιβολή του φόρου μεταβίβασης ακινήτων».

Ερμηνεία και εφαρμογή διατάξεων

Από τις προαναφερόμενες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς, αλλά και σε συνδυασμό μεταξύ τους, ενόψει και όλου του νομικού πλαισίου στο οποίο εντάσσονται, του σκοπού που εξυπηρετούν και των πραγματικών περιστατικών που τέθηκαν υπόψη των μελών του Τμήματος από την ερωτώσα Υπηρεσία, συνάγονται τα ακόλουθα:

11. Η επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθεισών εισφορών στους ασφαλισμένους διέπεται από ειδικές προς τούτο κοινωνικοασφαλιστικές διατάξεις. Ειδικότερα, με το ανωτέρω θεσμικό πλαίσιο που ρυθμίζει ειδικώς και αδιαστίκτως την επιστροφή

ασφαλιστικών εισφορών που έχουν εισπραχθεί χωρίς νόμιμη αιτία από τον e-ΕΦΚΑ, στις οποίες εμπíπτον και οι υπό εξέταση εισφορές κλάδων επικουρικής και εφάπαξ που παρακρατήθηκαν από τις μισθολογικές αποδοχές των ασφαλισμένων τ. ΕΤΑΑ για μισθολογικές περιόδους 2019-2020 και που λόγω των ως άνω νομοθετικών τροποποιήσεων της βάσης υπολογισμού των απαιτητών εισφορών σε χαμηλότερο ύψος, απώλεσαν επιγενομένως το νόμιμο έρεισμά τους και κατέστησαν αχρεώστητες, δεν τίθεται καμία άλλη προϋπόθεση για την πίστωση των ποσών προς επιστροφή στους λογαριασμούς των δικαιούχων, πλην της διαδικαστικής προϋπόθεσης της υποβολής αίτησης και της ουσιαστικής προϋπόθεσης της μη ύπαρξης ασφαλιστικών οφειλών προς συμψηφισμό (βλ. και ως άνω Εγκύκλιο ΕΦΚΑ 33/2018 που ορίζει τη διαδικασία επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθεισών εισφορών σε μισθωτούς και καταλαμβάνει και τις εισπραττόμενες εισφορές ΕΤΕΑΕΠ, ήδη πριν την κατάργησή του και την καθολική διαδοχή του e-ΕΦΚΑ από 01.03.2020).

Οι ανωτέρω διατάξεις δεν προβλέπουν την παρακράτηση για χρέη προς το Δημόσιο ούτε θέτουν έτερες ουσιαστικές προϋποθέσεις για την επιστροφή πλην του υποχρεωτικού αυτεπάγγελτου συμψηφισμού αποκλειστικά και μόνο ανταπαιτήσεων μεταξύ ασφαλισμένων και e-ΕΦΚΑ που προέρχονται από την κοινωνικοασφαλιστική σχέση. Συνεπώς, σε περίπτωση που δεν υφίστανται ληξιπρόθεσμες ασφαλιστικές οφειλές των δικαιούχων, τα προς επιστροφή ποσά καταχωρούνται ως πιστωτικά υπόλοιπα στις οικονομικές μερίδες των ασφαλισμένων και επιστρέφονται στους τραπεζικούς τους λογαριασμούς (IBAN) κατόπιν αιτήσεως.

Η εν λόγω δέσμια αρμοδιότητα της κοινωνικοασφαλιστικής Διοίκησης για τη διενέργεια αυτεπάγγελτης συμψηφιστικής απόσβεσης των ασφαλιστικών ανταπαιτήσεων κατά το μέρος που αλληλοκαλύπτονται, θεσπίσθηκε κατ' αρχάς για λόγους έγκαιρης είσπραξης των εσόδων, οικονομίας χρόνου και δαπάνης καθώς και αποφυγής των δυσμενών συνεπειών της αφερεγγυότητας των οφειλετών και ταυτόχρονα αποτελεί μέσο καταβολής και ικανοποίησης της εγερθείσας ανταπαιτήσης του ασφαλισμένου.

12. Το γεγονός ότι ο ιστορικός νομοθέτης θέλησε οι επιστρεπτές εισφορές, που έχουν καταβληθεί αχρεωστήτως, να είναι δεκτικές συμψηφισμού αποκλειστικά και μόνο με ασφαλιστικές ανταπαιτήσεις του e-ΕΦΚΑ και να μην παρακρατώνται για τη συμψηφιστική εξόφληση φορολογικών οφειλών, επιρρωνύεται από το γεγονός

ότι, στην αρχική του μορφή, το άρθρο 104 του ν. 4387/2016, προέβλεπε την άτοκη επιστροφή των εισφορών που έχουν εισπραχθεί αχρεώστητα στους δικαιούχους, μετά από αίτησή τους και μόνο μετά από συμψηφισμό «είτε με επόμενες οφειλόμενες καταβολές βάσει δηλώσεων ΑΠΔ είτε για οφειλή τους προς άλλους ασφαλιστικούς φορείς και φορολογικές αρχές», ενώ με την κατά τα ανωτέρω αναδρομική αντικατάστασή του, θεσπίστηκε ρύθμιση διαφορετικού περιεχομένου, σε σχέση με τα ήδη προβλεπόμενα, όσον αφορά την επιστροφή αχρεωστήτως εισπραχθεισών από το πρώην Ι.Κ.Α. - Ε.Τ.Α.Μ. (ήδη e-Ε.Φ.Κ.Α.) εισφορών υπέρ τρίτων.

Ειδικότερα, σε αντίθεση με την προηγούμενη ρύθμιση, που προέβλεπε συμψηφισμό και με φορολογικές οφειλές, με το νέο νόμο προβλέπεται είτε ο συμψηφισμός των εισφορών αυτών με άλλες οφειλές προς τον e-ΕΦΚΑ είτε η επιστροφή των εισφορών αυτών.

13. Σύμφωνα δε με την αιτιολογική έκθεση του νόμου, με την εν λόγω διάταξη «...προβλέπονται ενιαίοι κανόνες επιστροφής των αχρεωστήτως καταβληθεισών εισφορών για όλους τους ασφαλισμένους του ΕΦΚΑ, λαμβάνοντας υπόψη τους νέους κανόνες καταβολής εισφορών από 1.1.2017. Προς τον τελευταίο σκοπό προβλέπεται λ.χ. η άτοκη επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθεισών εισφορών προς τους δικαιούχους, αφού προηγηθεί συμψηφισμός με πάσης φύσεως οφειλές του κάθε δικαιούχου προς τους φορείς κοινωνικής ασφάλισης. Έτσι επιλύεται με ενιαίο τρόπο ένα διαρκές πρόβλημα στις περιπτώσεις επιστροφής εισφορών, οι οποίες τελικά δεν οφείλονταν από τους ασφαλισμένους».

Παρατηρείται λοιπόν ότι κατά την αντικατάσταση της αρχικής διάταξης, από τότε που ίσχυσε που, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του νόμου, θεσπίζει ενιαίους κανόνες επιστροφής των αχρεωστήτως καταβληθεισών εισφορών για όλους τους ασφαλισμένους του ΕΦΚΑ, απαλείφθηκε η φράση περί συμψηφισμού με φορολογικές οφειλές. Συνεπώς, από 01.01.2017, είναι σαφώς εκπεφρασμένη η βούληση του νομοθέτη ότι οι απαιτήσεις όλων των ασφαλισμένων από αχρεωστήτως καταβληθείσες εισφορές όλων των κλάδων ασφάλισης (κύριας, επικουρικής, προνοίας, υγείας κλπ.) δεν είναι δεκτικές αυτεπάγγελτου συμψηφισμού με λοιπές οφειλές προς το Δημόσιο παρά μόνο με ασφαλιστικές οφειλές.

Επιπλέον η συγκεκριμένη παράμετρος που θέτει ο e-ΕΦΚΑ για τον έλεγχο της συνδρομής φορολογικής ενημερότητας στα πρόσωπα των ασφαλισμένων τ.

ΕΤΑΑ, έρχεται σε πλήρη αντίθεση με τις τακτικές διοικητικές διαδικασίες και τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθεισών εισφορών που έχει υλοποιήσει για τις λοιπές κατηγορίες ασφαλισμένων, όπως επί παραδείγματι:

α) την ηλεκτρονική υπηρεσία «Αίτηση Επιστροφής Αχρεωστήτως Καταβληθέντων» για ελεύθερους επαγγελματίες, αυτοτελώς απασχολούμενους και αγρότες, που εμφανίζεται στον ιστότοπο του e-ΕΦΚΑ και τους Ατομικούς Λογαριασμούς των ασφαλισμένων, μέσω της οποίας πλέον υποστηρίζεται η τακτική διαδικασία διαχείρισης των συμψηφισμών / επιστροφών εισφορών στους μη μισθωτούς, β) την πλατφόρμα υποβολής αιτήσεων από τραπεζοϋπάλληλους για την επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών κλάδου ασθενείας σε χρήμα του τ. ΤΑΥΤΕΚΩ που παρακρατήθηκαν από τους εργοδότες τους (Τραπεζικά Ιδρύματα) την περίοδο από 01.01.2017 έως 31.01.2020, η οποία είναι διαθέσιμη από τις 19.12.2022 στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες προς μισθωτούς στον ιστότοπο του e-ΕΦΚΑ, χωρίς στις ανωτέρω περιπτώσεις κατά την ηλεκτρονική επεξεργασία των αιτημάτων να ελέγχεται η φορολογική ενημερότητα των δικαιούχων, γ) την Εγκύκλιο e-ΕΦΚΑ 39/2023 για την επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθεισών εισφορών στους απασχολούμενους αποκλειστικά ως εργάτες γης που αμείβονται με εργόσημο μετά από ολοκλήρωση των εκκαθαρίσεων ετών 2020-2022, δ) την εκδοθείσα, όλως προσφάτως, Εγκύκλιο e-ΕΦΚΑ 44/2023 με θέμα: «*Επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθεισών εισφορών σε δικαιούχους ασφαλισμένους που απασχολούνται στο δημόσιο τομέα με σχέση εργασίας δημοσίου δικαίου και σε εργοδότες του δημοσίου τομέα - διαδικασία συμψηφισμού και επιστροφής των αχρεωστήτως καταβληθεισών εισφορών στον e-ΕΦΚΑ - διαχείριση αιτήσεων που έχουν ήδη υποβληθεί από 01.01.2017 - Επιστροφή εισφορών κλάδου κύριας σύνταξης που καταβλήθηκαν αχρεώστητα έως 31.12.2016 στο Δημόσιο και από 01.01.2017 έως 31.12.2019 στον e-ΕΦΚΑ*», ε) τη με αριθμό 42/2022 Εγκύκλιο e-ΕΦΚΑ με θέμα: «*Διαδικασία συμψηφισμού και επιστροφής των Μη Μισθωτών ασφαλισμένων, Ελεύθερων Επαγγελματιών, Αυτοαπασχολούμενων και Αγροτών - Ηλεκτρονική Υπηρεσία υποβολής αίτησης*» που επαναλαμβάνει ότι: «*Στους δικαιούχους επιστρέφεται άτοκα το υπόλοιπο ποσό που προκύπτει μετά από συμψηφισμό με τις πάσης φύσεως καθυστερούμενες οφειλές, ρυθμισμένες ή μη, των δικαιούχων προς τον e-Ε.Φ.Κ.Α. και τους τρίτους φορείς, για τους οποίους ο e-ΕΦΚΑ συνεισπράττει ασφαλιστικές εισφορές*», καθώς και στ) τις λοιπές περιπτώσεις μηχανογραφικής

διαχείρισης αιτημάτων επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων με την έκδοση Αποφάσεων Επιστροφής Εισφορών (ΑΠ.ΕΠ.) από τους Προϊσταμένους Τοπικών Διευθύνσεων e-ΕΦΚΑ (π.χ. για επιστροφές εισφορών έως 31/12/2016, κατόπιν έκδοσης Αποφάσεων Ακύρωσης Μετατροπής Ασφάλισης (ΑΚΜΕΤ) σε συνέχεια μηχανογραφικών - ουσιαστικών ελέγχων κλπ.), για τη διεκπεραίωση των οποίων δεν ζητείται η προσκόμιση αποδεικτικών φορολογικής ενημερότητας ούτε ελέγχεται εάν οι δικαιούχοι είναι φορολογικά ενήμεροι για την πίστωση των επιστρεφόμενων ποσών στους τραπεζικούς τους λογαριασμούς ανεξαρτήτως του ύψους του ποσού της επιστροφής.

14. Εξάλλου, στο άρθρο 5 παρ. 1 του Συντάγματος προστατεύεται η οικονομική ελευθερία, ως πτυχή της ελευθερίας της προσωπικότητας, ενώ στο άρθρο 106 παρ. 2 προβλέπεται ότι η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται να αναπτύσσεται σε βλάβη της εθνικής οικονομίας, η δε διασφάλιση της τήρησης αυτής της συνταγματικής επιταγής, με την λήψη των πρόσφορων μέτρων, υπό τις επιταγές της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1), αποτελεί υποχρέωση του Κράτους. Τέτοιο μέτρο συνιστά και η άρνηση των φορολογικών αρχών να χορηγήσουν αποδεικτικό ενημερότητας στον φορολογούμενο, ο οποίος εμφανίζει ληξιπρόθεσμες οφειλές έναντι του Δημοσίου, που συνεπάγεται την αδυναμία διενέργειας των προβλεπόμενων από τις ίδιες διατάξεις συναλλαγών και πράξεων, για τις οποίες απαιτείται, κατά νόμο, η προσκόμιση τούτου (βλ. Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Συστηματική κατ' άρθρο ερμηνεία ν. 4174/2013, εκδόσεις Σάκκουλα 2018, άρθρο 12, σελ. 246-260, ερμηνεία Κων. Καραγκούνη).

Όπως έχει κριθεί, η άρνηση των φορολογικών αρχών να χορηγήσουν αποδεικτικό ενημερότητας δεν συνιστά κύρωση για παράβαση διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, αλλά ούτε μέσο αναγκαστικής είσπραξης δημοσίων εσόδων κατά τον Κ.Ε.Δ.Ε. (ΣΤΕ 3438/1988 Ολομ., ΣΤΕ 3936/1999 κ.ά.).

15. Στις διατάξεις του άρθρου 12 του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024) και αυτές της με αρ. 1162/19-10-2023 απόφασης Υφυπουργού Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., προβλέπεται ο θεσμός του αποδεικτικού ενημερότητας, ως το δημόσιο έγγραφο, δια του οποίου αποδεικνύεται η εκπλήρωση των οικονομικών υποχρεώσεων προς το Δημόσιο. Πιο συγκεκριμένα, με τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 12 του (ν. 5104/2024), προβλέφθηκε ότι το αποδεικτικό ενημερότητας ζητείται για την

πραγματοποίηση πράξεων και συναλλαγών που ρητά ορίζονται, ενώ με το άρθρο 86 του ίδιου νόμου, ορίστηκε ότι, από την έναρξη της ισχύος του (19.04.2024), καταργείται ο προηγούμενος Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022). Η διάταξη αυτή είναι όμοια με εκείνη της παραγράφου 1 του άρθρου 12 του ν. 4987/2022, στην παράγραφο 5 του οποίου άρθρου, όπως αυτό είχε τροποποιηθεί και διαμορφωθεί με την παράγραφο 2 του άρθρου 14 του ν. 5036/2023 (Α' 77), προβλεπόταν ότι οι πράξεις και συναλλαγές για τις οποίες προσκομίζεται αποδεικτικό ενημερότητας, οι προϋποθέσεις χορήγησής του, οι τυχόν εξαιρέσεις από την υποχρέωση προσκόμισής του, οι οφειλές που λαμβάνονται υπόψη για τη χορήγησή του κλπ., ορίζονται με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. Στην εξουσιοδότηση της διάταξης αυτής (του άρθρου 12 παρ. 5 του ν. 4987/2022), στηρίχθηκε η έκδοση της με αρ. 1162/19-10-2023 απόφασης Υφυπουργού Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία, ενόψει της διάταξης του άρθρου 84 παρ. 4 του ν. 5104/2024, εξακολουθεί να ισχύει, και η οποία, στο άρθρο 1 παρ. 1, ορίζει ότι η προσκόμιση αποδεικτικού ενημερότητας καθίσταται υποχρεωτική, μεταξύ άλλων, και για την είσπραξη χρημάτων ή την εξόφληση τίτλων πληρωμής από το Δημόσιο Τομέα, εφόσον το ακαθάριστο ποσό για κάθε τίτλο πληρωμής υπερβαίνει τα 1.500 ευρώ και αναφέρονται οι συγκεκριμένες συναλλαγές και πράξεις, για την τέλεση των οποίων είναι υποχρεωτική η προσκόμιση του αποδεικτικού αυτού, ενώ, στο άρθρο 2 της ίδιας απόφασης ορίζονται οι εξαιρέσεις από την προσκόμιση τέτοιου αποδεικτικού, για τη διενέργεια των αναφερόμενων στο άρθρο 1 πράξεων ή συναλλαγών.

16. Από τη συνδυασμένη ερμηνεία της διάταξης της παραγράφου 1 του άρθρου 12 του ν. 5104/2024, κατά τη γραμματική διατύπωση της οποίας η προσκόμιση του αποδεικτικού ενημερότητας αφορά την πραγματοποίηση πράξεων και συναλλαγών που «ρητά ορίζονται», και των διατάξεων, αφενός των περιπτώσεων α-ζ της παραγράφου 1 του άρθρου 1 της (ισχύουσας κατά τα άνω) με αρ. 1162/19-10-2023 απόφασης Υφυπουργού Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., στις οποίες ορίζονται οι συγκεκριμένες πράξεις και συναλλαγές για τις οποίες απαιτείται η προσκόμιση τέτοιου αποδεικτικού και αφετέρου της περίπτωσης στ της ίδιας ως άνω παραγράφου του άρθρου 1 της εν λόγω απόφασης, που καθιστά μεν, δυνατή, την επέκταση και σε άλλες (πλην των ανωτέρω) πράξεις συναλλαγές ή ενέργειες, της υποχρέωσης προσκόμισης του

αποδεικτικού ενημερότητας, μόνον όμως όταν αυτό ρητά ορίζεται σε ειδική διάταξη νόμου, σαφώς προκύπτει ότι η προσκόμιση τέτοιου αποδεικτικού δεν απαιτείται αν πρώτον, η συγκεκριμένη πράξη ή συναλλαγή δεν εντάσσεται στις περιοριστικά αναφερόμενες, στις περιπτώσεις α-ζ της παραγράφου 1 του άρθρου 1 της προαναφερόμενης κοινής απόφασης, πράξεις και συναλλαγές και, δεύτερον, δεν υφίσταται ειδική, διέπουσα τη συγκεκριμένη πληρωμή, διάταξη, που να επιβάλλει αυτή την υποχρέωση στην αρμόδια για την πραγματοποίησή της πληρωμής αυτής υπηρεσία.

Η περίπτωση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθεισών εισφορών, από τον e-ΕΦΚΑ στους ασφαλισμένους του, αποτελεί διακριτή περίπτωση και δεν συγκαταλέγεται στις περιοριστικά αναφερόμενες και ρητά οριζόμενες στο άρθρο 1 παρ. 1 περ. α-ζ της προαναφερόμενης κοινής απόφασης, πράξεις και συναλλαγές για τις οποίες επιβάλλεται προσκόμιση αποδεικτικού φορολογικής ενημερότητας. Επιπλέον, δεν υφίσταται ειδική διάταξη, που να επιβάλλει αυτή την υποχρέωση στην αρμόδια για την πραγματοποίηση της πληρωμής αυτής υπηρεσία του εν λόγω φορέα.

Αντιθέτως, οι ειδικές κοινωνικοασφαλιστικές διατάξεις που ισχύουν και ρυθμίζουν ειδικώς και αδιαστίκτως την επιστροφή ασφαλιστικών εισφορών που έχουν εισπραχθεί χωρίς νόμιμη αιτία από τον e-ΕΦΚΑ, στις οποίες εμπίπτουν και οι υπό εξέταση εισφορές κλάδων επικουρικής και εφάπαξ που παρακρατήθηκαν από τις μισθολογικές αποδοχές των ασφαλισμένων τ. ΕΤΑΑ για μισθολογικές περιόδους ετών 2019-2020, δεν προβλέπουν την παρακράτηση για χρέη προς το Δημόσιο, δεν θέτουν ως προϋπόθεση την προσκόμιση αποδεικτικού ενημερότητας, ούτε θέτουν έτερες ουσιαστικές προϋποθέσεις για την επιστροφή αυτών, πλην του υποχρεωτικού αυτεπάγγελτου συμψηφισμού αποκλειστικά και μόνο ανταπαιτήσεων μεταξύ ασφαλισμένων και e-ΕΦΚΑ που προέρχονται από την κοινωνικοασφαλιστική σχέση.

17. Τέλος, δεν θα πρέπει να παροράται ότι, ναι μεν, οι διατάξεις περί φορολογικής ενημερότητας έχει κριθεί ότι εισάγουν θεμιτό περιορισμό του ατομικού δικαιώματος στην οικονομική ελευθερία που κατοχυρώνεται στο άρθρο 5 παρ. 1 του Συντάγματος, σε συμφωνία με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας κατ' άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος καθώς και το άρθρο 106 παρ. 2 του Συντάγματος κατά το οποίο η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν είναι επιτρεπτό να αναπτύσσεται σε βάρος της εθνικής οικονομίας, εντούτοις η

φορολογική ενημερότητα δεν παύει να αποτελεί διοικητικό μέτρο, η θέσπιση του οποίου αναδράμει στο 1952 και στο σκληρό πυρήνα του έχει τον έλεγχο της συμμόρφωσης των οφειλετών με τις φορολογικές τους υποχρεώσεις, την περιστολή της φοροδιαφυγής και τη διαφύλαξη του δημοσίου χρήματος

Λόγω ακριβώς του ανωτέρω χαρακτήρα των διατάξεων που ενεργοποιούν τον έλεγχο φορολογικής ενημερότητας, αυτές είναι στενά ερμηνευτέες και με αυξημένη συνταγματική απαίτηση για σαφήνεια και προβλεψιμότητα ως προς το πεδίο εφαρμογής τους. Η χρήση, λοιπόν, του θεσμού της φορολογικής ενημερότητας δεν δύναται να αποτελέσει απροϋπόθετο μηχανισμό είσπραξης δημοσίων εσόδων εκτός του θεσμικού πλαισίου που διέπει τους αυτεπάγγελτους συμψηφισμούς με χρέη προς το Δημόσιο και τις διατάξεις περί αναγκαστικής είσπραξης του ΚΕΔΕ, διότι κατ' αυτόν τον τρόπο αλλοιώνεται ο χαρακτήρας του και διατρέχει τον κίνδυνο να καταστεί υποκατάστατο μέτρο αναγκαστικής είσπραξης και εργαλείο ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης άνευ ετέρου.

Για τους ίδιους λόγους, οι επιλογές του κανονιστικού νομοθέτη – στον οποίο ο κοινός νομοθέτης καταλείπει διαχρονικά την εξουσία, μεταξύ άλλων, να επιλέγει τις πράξεις και συναλλαγές που καταλαμβάνονται από την έκδοση του αποδεικτικού ενημερότητας - είναι πάντοτε ελέγξιμες υπό το πρίσμα της αρχής της αναλογικότητας, μη επιδεχόμενες ερμηνευτικών εκδοχών που απομακρύνονται από τη χρήση του ΑΦΕ μόνο όπου προκρίνεται ως απολύτως πρόσφορο και αναγκαίο μέσο για την τήρηση δημοσίου συμφέροντος θεμιτών σκοπών, όπως η διασφάλιση των φορολογικών εσόδων.

18. Σε απόλυτη συνάφεια με τα ανωτέρω, η Διοίκηση, κατά την άσκηση της αρμοδιότητας εφαρμογής του θεσμικού πλαισίου που διέπει τη φορολογική ενημερότητα, δεν δύναται να υιοθετεί αμφιλεγόμενες ή αυθαίρετες ερμηνευτικές εκδοχές των ισχυόντων κανόνων δικαίου ώστε να κάνει χρήση της φορολογικής ενημερότητας ως γενικευμένου μέσου διοικητικού καταναγκασμού για τη συστηματική απόδειξη της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους των διοικουμένων.

Αντίστοιχα, δεν επιτρέπεται να θεσπίζει με εσωτερικά έγγραφα κανόνες που διαστέλλουν το κανονιστικό εύρος των περιγραφικών εννοιών των πράξεων και συναλλαγών, για τις οποίες τάσσεται ως αναγκαία η φορολογική ενημερότητα, διότι αφενός η θέσπιση των κανόνων δικαίου έχει ανατεθεί από το Σύνταγμα αποκλειστικά στο νομοθέτη αφετέρου η υιοθέτηση ερμηνείας κανόνων δικαίου που

καταλείπει απροστάτευτα τα υποκείμενα δικαίου, κυρίως μέσω της επιβολής υπέρμετρα επαχθών περιορισμών της οικονομικής τους ελευθερίας, αντιστρατεύεται την αρχή της αναλογικότητας.

19. Η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Αντίθετα, από τις γενικές αρχές του διοικητικού δικαίου προκύπτει σαφώς ότι η Εγκύκλιος είναι μια πράξη της Διοίκησης που εξαντλεί τη δεσμευτική ισχύ της μέσα στα πλαίσια της Διοίκησης και δεν έχει ισχύ νόμου (ΑΠ 788/2019). Οι εγκύκλιοι διαταγές, οι οποίες εκδίδονται από προϊστάμενες διοικητικές αρχές, οι οποίες ασκούν είτε τον ιεραρχικό έλεγχο είτε τη διοικητική εποπτεία, απευθύνονται στις υφιστάμενες αρχές ή σε εποπτευόμενα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα οποία πρόκειται να εκδώσουν την εκτελεστή πράξη και παρέχουν οδηγίες ή έκφραση αντιλήψεων σχετικά με την ορθή ερμηνεία νεοπαγούς εφαρμοστέου νόμου ή κανονιστικής απόφασης ή την εφαρμογή τους σ' ένα ορισμένο θέμα. Γι' αυτό ονομάζονται ερμηνευτικές εγκύκλιοι κι έχουν ως σκοπό την ομοιόμορφη ερμηνεία κι εφαρμογή των νόμων και συνεπώς τον περιορισμό ανασφαλειών, που συνδέονται με τη νομική ερμηνεία.

Ως εκ τούτου, εξομοιώνονται με τις διατυπωθείσες στην επιστήμη και τις διαμορφωθείσες στη νομολογία ερμηνείες, οι οποίες λαμβάνονται συχνά υπόψη για την αντιμετώπιση μιας συγκεκριμένης περίπτωσης. Σε αυτή την κατηγορία ανήκουν και οι πράξεις που απλώς κοινοποιούν το νόμο ή τη διοικητική κανονιστική απόφαση, καθώς κι εκείνες με τις οποίες παρέχονται συστάσεις όπως τηρηθεί σ' ένα συγκεκριμένο θέμα ορισμένος τρόπος ενεργείας. {Επ. Σπηλιωτόπουλος : Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου Τόμος.1, 13η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2010, σελ.256, Γέροντας Α., Οι Εγκύκλιοι (νομική φύση, διακρίσεις, δικαστικός έλεγχος), 1993 Αθήνα-Κομοτηνή}.

Κατ' ακολουθίαν των ανωτέρω είναι αδύνατη η θέση, τροποποίηση, κατάργηση ή αντικατάσταση κανόνων δικαίου με έγγραφα της Διοίκησης για την έκδοση των

οποίων δεν υφίσταται εξουσιοδότηση από τυπικό νόμο και σύμφωνα με τους λοιπούς όρους των διατάξεων του άρθρου 43 παρ. 2 και 4 του Συντάγματος.

20. Στην υπό εξέταση περίπτωση, ο e-ΕΦΚΑ, με το υπ' αριθ. πρωτ. 180696/10.04.2023 Γενικό Έγγραφο, ήτοι με ένα εσωτερικό έγγραφο χωρίς κανονιστική ισχύ, θέτει νέα προϋπόθεση για την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθεισών εισφορών αποκλειστικά στους ασφαλισμένους τ. ΕΤΑΑ, η οποία δεν προβλέπεται στο νόμο ούτε βρίσκει έρεισμα σε αυτόν.

Ενόψει όμως των ως άνω παραδοχών, αναφορικά με το ότι η επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθεισών εκ μέρους των ασφαλισμένων τ. ΕΤΑΑ/ΕΦΚΑ εισφορών στο φορέα αυτό, δεν εντάσσεται στις περιοριστικά αναφερόμενες στο άρθρο 1 παρ. 1 περ. α-ζ της κοινής απόφασης 1162/19.10.2023 περιπτώσεις, υπό την έννοια ότι δεν αποτελεί κατά κυριολεξία «είσπραξη χρημάτων ή εξόφληση τίτλων πληρωμής από το Δημόσιο Τομέα», δηλαδή πληρωμή για την οποία να απαιτείται η προσκόμιση αποδεικτικού, αλλ' ούτε και υφίσταται ειδική, διέπυσα τον εν λόγω φορέα, διάταξη νόμου, που να επιβάλλει, στο πλαίσιο των προβλέψεων του άρθρου 1 παρ. 1 περ. στ' της ίδιας απόφασης, την υποχρέωση αυτή, στους αιτούντες την εν λόγω επιστροφή, και περαιτέρω, με το δεδομένο ότι η εγκύκλιος δεν μπορεί να υποκαταστήσει το νόμο, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι, η προσθήκη του αυτοματοποιημένου ελέγχου φορολογικής ενημερότητας των αιτούντων, μέσω της web εφαρμογής που έθεσε σε λειτουργία ο e- ΕΦΚΑ για την επιστροφή εισφορών επικουρικής και εφάπαξ που έχει εισπράξει αχρεώστητα και παρακρατήσει επί τριετία, είναι ανίσχυρη, καθόσον δεν βρίσκει έρεισμα στις διέπυσες τις συγκεκριμένες πληρωμές, από την αρμόδια υπηρεσία του ανωτέρω Φορέα, διατάξεις των προαναφερόμενων νόμων και της κατ'εξουσιοδότηση τούτων εκδοθείσας ως άνω κοινής απόφασης.

Επισημαίνεται ότι η προσκόμιση του εν λόγω αποδεικτικού δεν απαιτείται σε κάθε πληρωμή από το Δημόσιο, αλλά προδήλως αναφέρεται σε δημοσιονομικές δαπάνες του Κώδικα Δημοσίου Λογιστικού που ταυτόχρονα ελαττώνουν τον προϋπολογισμό του Δημοσίου (π.χ. αμοιβές, επιχορηγήσεις κλπ.) και όχι σε επιστροφές πλεονασμάτων, δηλαδή σε υπερβάλλουσες εισπράξεις - παρακρατήσεις ασφαλιστικών εισφορών που έχουν εγγραφεί ως έσοδα στον προϋπολογισμό του ασφαλιστικού Φορέα χωρίς νόμιμη αιτία και που ανήκουν είτε εξ αρχής είτε επιγενομένως στους ίδιους τους ασφαλισμένους.

Συνοψίζοντας, ο e-ΕΦΚΑ, στη κρινόμενη περίπτωση, προβαίνει σε αυθαίρετη ερμηνευτική εξειδίκευση της γραμματικής διατύπωσης των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 1 της με αρ. πρωτ. 1162/19.10.2023 Απόφασης του Υφυπουργού Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., επεκτείνοντας οίκοθεν τους συναλλακτικούς περιορισμούς καθ' υπέρβαση του κανονιστικού πεδίου εφαρμογής της διάταξης με την οποία ο κανονιστικός νομοθέτης οριοθετεί και κατονομάζει τις πράξεις και τις συναλλαγές για τις οποίες πρέπει να αξιώνεται η φορολογική ενημερότητα του εισπράττοντος.

21. Το ίδιο συμπέρασμα, ήτοι το γεγονός ότι ο e-ΕΦΚΑ αξιώνει να είναι φορολογικά ενήμεροι οι ασφαλισμένοι για πράξεις / πιστώσεις για τις οποίες δεν υπάρχει τέτοια υποχρέωση, προκύπτει και από τη ratio της θέσπισης της φορολογικής ενημερότητας ως αναγκαίας για εισπράξεις από φορείς του Δημοσίου Τομέα ποσών άνω των € 1500, που έγκειται στον έλεγχο ύπαρξης τυχόν φορολογικής οφειλής του εισπράττοντος για τη συμψηφιστική εξόφληση αυτής με παρακράτηση της απαίτησής του, δηλαδή ως μηχανισμού οίκοθεν συμψηφισμού ανταπαιτήσεων φορολογούμενου και φορολογικής Διοίκησης. Ωστόσο, όπως αναλυτικώς προεκτέθηκε, οι απαιτήσεις από αχρεωστήτως καταβληθείσες εισφορές των ασφαλισμένων τ. ΕΤΑΑ είναι από κάθε άποψη ανεπίδεκτες συμψηφισμού με φορολογικές οφειλές και ο e-ΕΦΚΑ δεν νομιμοποιείται να προβεί σε παρακράτηση των δικαιούμενων ποσών και απόδοση αυτών στην Α.Α.Δ.Ε.

Σε κάθε περίπτωση δεν συντρέχουν οι ουσιαστικές προϋποθέσεις συμψηφισμού εφόσον ελλείπει η αμοιβαιότητα των απαιτήσεων (ασφαλιστική απαίτηση κατά του e-ΕΦΚΑ που είναι φορέας εκτός Κεντρικής Διοίκησης - φορολογική απαίτηση της ΑΑΔΕ). Σε συμφωνία μάλιστα με τα παραπάνω βρίσκεται και η ΠΟΛ 1022/2012 σύμφωνα με το περιεχόμενο της οποίας: *«Ειδικότερα: α) Προτείνονται σε συμψηφισμό ή συμψηφίζονται αυτεπάγγελα τα χρέη που είναι βεβαιωμένα στο εν στενή εννοία Δημόσιο (σε κωδικό εντός ή εκτός προϋπολογισμού π.χ. 0111, ΚΑΧΚΕΕΔ κ.λπ.) με απαιτήσεις του οφειλέτη που προέρχονται από το εν στενή εννοία Δημόσιο (π.χ. Υπουργείο, 401 - Γενικό Στρατιωτικό Νοσοκομείο Αθηνών, 424 – Γενικό Στρατιωτικό Νοσοκομείο Θεσ/νίκης κ.λπ.), εφόσον υφίστανται κατά τον ίδιο χρόνο. Συνεπώς, δεν συμψηφίζονται σε καμία περίπτωση απαιτήσεις κατά του Δημοσίου με οφειλές που είναι βεβαιωμένες στις Δ.Ο.Υ υπέρ τρίτων (π.χ. υπέρ ΝΑΤ, ΝΠΔΔ, Τράπεζας, κ.λ.π.) Επίσης δεν συμψηφίζονται οφειλές προς το Δημόσιο με απαιτήσεις του οφειλέτη κατά Ο.Τ.Α. (Δήμοι, Περιφέρειες) , ΝΠΔΔ, ΟΠΑΔ,*

Δημοσίων Επιχειρήσεων, Νοσοκομείων που έχουν μορφή Ν.Π.Δ.Δ. κ.λπ. καθόσον δεν υφίσταται αμοιβαιότητα.»

22. Άλλωστε, όπου ο νομοθέτης θέλησε τη συμψηφιστική παρακράτηση επιστρεφόμενων απαιτήσεων μεταξύ φορέων της Γενικής Κυβέρνησης, κατά παρέκκλιση των ουσιαστικών προϋποθέσεων συμψηφισμού, δηλαδή χωρίς να συντρέχει αμοιβαιότητα των συμψηφιζομένων απαιτήσεων, το προέβλεψε ρητώς και ειδικώς, όπως επί παραδείγματι, με τη διάταξη της υποπαραγράφου ΙΑ. 2 της παραγράφου ΙΑ του άρθρου Πρώτου του ν. 4254/2014 που ορίζει ότι «... ποσά που προέρχονται από επιστροφές φόρου προστιθέμενης αξίας και φόρου εισοδήματος για τα οποία έχει εκδοθεί και εκκαθαριστεί το σχετικό ατομικό φύλλο έκπτωσης, συμψηφίζονται υποχρεωτικά με οφειλές προς τους Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης και αποδίδονται υπέρ των οικείων ασφαλιστικών οργανισμών...» και η οποία, σύμφωνα με την εισηγητική έκθεση, «αποσκοπεί στην ενδυνάμωση της διαδικασίας εισπράξεως των εισφορών αλλά και στην βελτιωμένη λειτουργία και συνεργασία των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης έτσι ώστε προτού επιστραφούν ποσά που αφορούν σε φόρο προστιθέμενης αξίας ή φόρο εισοδήματος να ελέγχεται η ύπαρξη οφειλών στους φορείς κοινωνικής ασφάλισης και εφόσον υφίστανται τέτοιες οφειλές να χωρεί συμψηφισμός αυτών με το ποσό της επιστροφής».

23. Συνεπώς, ενόψει όλων των ανωτέρω, η άποψη που υιοθετεί ο ε-ΕΦΚΑ στο με αρ. 180696/10-4-23 Γενικό Έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Εισφορών, σύμφωνα με την οποία οι απαιτήσεις των ασφαλισμένων του τ. ΕΤΑΑ (ήδη e-ΕΦΚΑ) εμπíπτουν στην έννοια της «είσπραξης χρημάτων ή εξόφλησης τίτλων πληρωμής από το Δημόσιο Τομέα» για τις οποίες απαιτείται η προσκόμιση αποδεικτικού φορολογικής ενημερότητας, εφόσον υπερβαίνουν τα χίλια πεντακόσια ευρώ (€ 1500), δεν βρίσκουν έρεισμα ούτε στις ως άνω ειδικές κοινωνικοασφαλιστικές διατάξεις, που διέπουν την επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθεισών εισφορών, αλλά ούτε και στις ίδιες τις φορολογικές διατάξεις περί πράξεων και συναλλαγών για τις οποίες απαιτείται η φορολογική ενημερότητα.

Απάντηση

Κατά ακολουθίαν των προεκτεθέντων, στο ερώτημα που υποβλήθηκε, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (ΣΤ΄ Τμήμα), γνωμοδοτεί, ομοφώνως, ως εξής:

24. Δεν προβλέπεται από το ισχύον θεσμικό πλαίσιο η προσκόμιση αποδεικτικού φορολογικής ενημερότητας των ασφαλισμένων του τ. ΕΤΑΑ και ήδη e-ΕΦΚΑ, ως

προϋπόθεση για την επιστροφή σε αυτούς αχρεωστήτως καταβληθεισών εισφορών επικουρικού Κλάδου και Προνοίας, και συνεπώς δεν απαιτείται η αναζήτηση, από τον Φορέα, τέτοιου αποδεικτικού, για την πραγματοποίηση των συγκεκριμένων πληρωμών από την αρμόδια υπηρεσία αυτού, ενώ δεν είναι δυνατόν να τίθεται πρόσθετη, πέραν των τασσομένων υπό του νόμου, προϋπόθεση, με εγκυκλίους και Γενικά Έγγραφα που ο Φορέας εκδίδει προς τις υπηρεσίες του ή τους πολίτες προς παροχή οδηγιών ή διευκρινίσεων, καθόσον, η σε τέτοιου είδους έγγραφα διατυπωμένη θέση, δεν είναι νόμιμη και, ως εκ τούτου, δεν παράγει έννομες συνέπειες για τους διοικούμενους.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 04-06-2024

Ο Πρόεδρος

Η Εισηγήτρια

Χαράλαμπος Μπρισκόλας
Αντιπρόεδρος ΝΣΚ

Γεωργία Κούζιου
Πάρεδρος ΝΣΚ