



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ



ΑΡΙΘΜΟΣ ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΕΩΣ: 64/2014

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
Α' ΤΜΗΜΑ

Συνεδρίαση της 24^{ης} Φεβρουαρίου 2014

Σύνθεση:

Πρόεδρος: Μιχαήλ Απέσσος, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Μέλη: Ανδρέας Χαρλαύτης, Στυλιανή Χαριτάκη, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Γαρυφαλλιά Σκιάνη, Κων/νος Κατσούλας, Δημήτριος Μακαρονίδης, Αλέξανδρος Ροϊλός, Κυριακή Παρασκευοπούλου, Ελένη Πασαμιχάλη και Χριστίνα Διβάνη, Νομικοί Σύμβουλοι.

Εισηγητής: Δημήτριος Μακαρονίδης, Νομικός Σύμβουλος.

Ερώτημα : Με αριθμό πρωτ. Δ19 Δ/5039386 ΕΞ 2013/5.11.2013, που υπεβλήθη από την 19^η Διεύθυνση Τελωνειακών Διαδικασιών του Υπουργείου Οικονομικών.

Περίληψη ερωτήματος: α) Εάν ο σημερινός διευθύνων σύμβουλος ανωνύμου εταιρείας, συνυπεύθυνης σε καταβολή πολλαπλών τελών λόγω διάπραξης λαθρεμπορίας, ο οποίος δεν κατείχε την ανωτέρω ιδιότητα ή οποιαδήποτε άλλη με την οποία ασκούσε διοίκηση ή διαχείριση κατά τον χρόνο διάπραξης της λαθρεμπορίας, ευθύνεται με την προσωπική του περιουσία και, συνεπώς, αν δύναται να του χορηγηθεί αποδεικτική φορολογικής ενημερότητας ή όχι και β) Εάν κατά του ίδιου διευθύνοντος συμβούλου μπορεί να ασκηθεί ποινική δίωξη

κατ' άρθρο 25 παρ. 3 του Ν. 1882/1990 για την μη καταβολή προς το Δημόσιο χρεών, ταμειακώς βεβαιωμένων κατά τον χρόνο απόκτησης της ανωτέρω ιδιότητας.

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

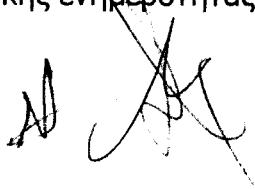
I. Στο με αριθμό πρωτ. 5039386 ΕΞ 2013/5.11.2013 ερώτημα της 19^{ης} Διεύθυνσης Τελωνειακών Διαδικασιών του Υπουργείου Οικονομικών, που υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του ανωτέρω Υπουργείου, αναφέρεται και εκ των διαβιβασθέντων στοιχείων προκύπτει, ότι, με την αριθ. 53/23-7-1998 καταλογιστική πράξη και σε εφαρμογή των διατάξεων του Τελωνειακού Κώδικα το Τελωνείο Βόλου καταλόγισε, για τη διάπραξη λαθρεμπορικής παράβασης οινοπνεύματος, πολλαπλά τέλη σε βάρος των α) Π.Π. ως νόμιμου εκπροσώπου της εταιρείας «Α. Γ. Κ. ΑΕ», β) G.S., γ) Ι.Φ. και δ) της εταιρείας «Α. Γ. Κ. ΑΕ» ως αστικά συνυπεύθυνης.

Ότι το τελωνείο, από το 2006 και κατόπιν της με αριθ. 380/2005 αποφάσεως του Διοικητικού Εφετείου Λαρίσης, με την οποία έγινε δεκτή έφεση του Ελληνικού Δημοσίου κατά πρωτοδίκου αποφάσεως με την οποία είχε γίνει δεκτή προσφυγή των Π. Π. και της εταιρείας «Α.Γ.Κ. ΑΕ» κατά της ανωτέρω πράξεως και απέρριψε την προσφυγή, ενημέρωσε την αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την οφειλή της εταιρείας «Α. Γ. Κ. ΑΕ» προκειμένου να μην χορηγείται αποδεικτικό φορολογικής ενημερότητας.

Ότι, ο σημερινός διευθύνων σύμβουλος της εταιρείας «Α.Γ.Κ. ΑΕ» Μ. Λ. ο οποίος κατέχει την εν λόγω ιδιότητα από 1-7-2012, ενώ υπήρξε και πρόεδρος του Δ.Σ. κατά την προηγούμενη πενταετία (από το 2007), ζήτησε τη χορήγηση αποδεικτικού φορολογικής ενημερότητας για μεταβίβαση ακινήτου του.

Κατόπιν των ανωτέρω υπεβλήθησαν τα ερωτήματα:

1. Αν ο σημερινός διευθύνων σύμβουλος της εταιρείας, ο οποίος δεν κατείχε την εν λόγω ιδιότητα ή οποιαδήποτε άλλη με την οποία να ασκούσε διοίκηση ή διαχείριση κατά το χρονικό διάστημα διαπράξεως της λαθρεμπορίας, ευθύνεται με την προσωπική του περιουσία για την καταβολή των πολλαπλών τελών που έχουν καταλογισθεί στην εταιρεία «Α. Γ. Κ. ΑΕ» ως αστικά συνυπεύθυνης και συνεπώς αν δύναται να του χορηγηθεί αποδεικτικό φορολογικής ενημερότητας.



2. Αν σε βάρος του ανωτέρω προσώπου μπορεί να ασκηθεί ποινική δίωξη μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο σε εφαρμογή του άρθρου 25 του Ν. 1882/1990 και συγκεκριμένα της παρ. 3 όπου προβλέπεται για τους νόμιμους εκπροσώπους των Α.Ε. ή άσκηση ποινικής δίωξης και για τα χρέη που είναι βεβαιωμένα κατά το χρόνο απόκτησης της συγκεκριμένης ιδιότητας.

Επί των ανωτέρω, άποψη της ερωτώσας υπηρεσίας είναι ότι, με βάση της ισχύουσες διατάξεις, ο σημερινός διευθύνων σύμβουλος δεν ευθύνεται με την περιουσία του για την οφειλή και συνεπώς μπορεί να χορηγηθεί αποδεικτικό φορολογικής ενημερότητας, δύναται όμως να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 25 του Ν. 1882/1990 και να ασκηθεί σε βάρος του ποινική δίωξη.

Με βάση τα προαναφερόμενα ζητήθηκε η έκδοση το συντομότερο δυνατό γνωμοδοτήσεως, καθώς, όπως έγινε γνωστό από το Τελωνείο Βόλου, σε βάρος του διευθύνοντα συμβούλου υφίσταται οφειλή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. η οποία θα μπορούσε να ικανοποιηθεί από την πώληση του ακινήτου.

Εξ άλλου, η ερωτώσα υπηρεσία, με το με αριθ. 5042917 ΕΞ 2013/10.12.2013 έγγραφό της, που περιήλθε στο Γραφείο Ν.Σ. Υπ. Οικονομικών στις 29.1.2014, διευκρίνισε ότι, ο προβληματισμός της ως προς το πρώτο υποερώτημα, προέκυψε από την ερμηνεία και εφαρμογή της παρ. 3 άρθρου 115 του Ν. 2238/1994, όπως αυτή προστέθηκε με την παρ. 6 άρθρου 22 του Ν. 1648/1998.

II. Κρίσιμες διατάξεις:

1.- Σύμφωνα με την παρ. 25 άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 («Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις»-ΦΕΚ Α' 167), όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με το άρθρο 26 παρ.3 του Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013), *«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.»*

2.- Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 12 του Ν. 4174/2013 («Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις»-ΦΕΚ Α' 170, με έναρξη ισχύος από 1.1.2014 κατά



το άρθρο 67 αυτού) όπως τούτο τροποποιήθηκε με το άρθρο 41 του Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287):

«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 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. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να μη χορηγεί αποδεικτικό ενημερότητας εάν ο φορολογούμενος έχει ληξιπρόθεσμες οφειλές σε άλλη αρχή του δημόσιου τομέα. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα ορίζεται η διαδικασία που ακολουθούν οι ανωτέρω αρχές για να ενημερώνουν τη Φορολογική Διοίκηση σχετικά με φορολογουμένους που έχουν ληξιπρόθεσμες οφειλές προς αυτές, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου.

4. Κατά παρέκκλιση των οριζόμενων στις παραγράφους 2 και 3, σε περίπτωση που 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 ένα 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 εμπραγμάτου δικαιώματος επ' αυτού από επαχθή αιτία. Το παρακρατούμενο ποσό λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη δόσης ή δόσεων σύμφωνα με το πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών.

5. Οι πράξεις και συναλλαγές για τις οποίες προσκομίζεται αποδεικτικό ενημερότητας, οι προϋποθέσεις χορήγησης του, οι τυχόν εξαιρέσεις από την υποχρέωση προσκόμισης του, οι οφειλές που λαμβάνονται υπόψη για τη χορήγηση του, οι φορολογικές δηλώσεις που απαιτείται να έχουν υποβληθεί για την έκδοση του αποδεικτικού, ο τύπος του, το περιεχόμενο, η διάρκεια ισχύος, τα ποσοστά παρακράτησης, τα τυχόν άλλα πρόσωπα τα οποία δύνανται να ζητούν και να





λαμβάνουν το αποδεικτικό, τα όργανα έκδοσης του και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια εφαρμογής ορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.

6. Αν ζητείται αποδεικτικό ενημερότητας για είσπραξη χρημάτων ή μεταβίβαση ακινήτου και δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις των παραγράφων 2, 3 και 4 για τη χορήγηση 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 το προς είσπραξη ποσό ή το προϊόν του τιμήματος και μέχρι του ύψους της οφειλής, στην εκδούσα τη βεβαίωση υπηρεσία.

7. Οι προϋποθέσεις χορήγησης βεβαίωσης οφειλής, οι οφειλές που λαμβάνονται υπόψη για τη χορήγηση της, τα όργανα έκδοσης, ο τύπος, το περιεχόμενο, η διάρκεια ισχύος και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια εφαρμογής ορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.

8. Σε ειδικές περιπτώσεις διασφάλισης σοβαρών συμφερόντων του Δημοσίου ή περιπτώσεις οικονομικού εγκλήματος και μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγής, μπορεί με γραπτή συναίνεση του Γενικού Γραμματέα να μην χορηγηθεί αποδεικτικό ενημερότητας, ακόμη και αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις χορήγησης αυτού. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα ορίζονται περιπτώσεις διασφάλισης δημοσίου συμφέροντος και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παραγράφου αυτής.».

Εξ άλλου, σύμφωνα με το άρθρο 50 του ίδιου Νόμου, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 47 του Ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α', 287):

«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.

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. Αν κατά το χρόνο διάλυσης νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας δεν έχουν εξοφληθεί όλες οι φορολογικές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, περιλαμβανόμενων των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, οι κατά το χρόνο διάλυσης αυτών μέτοχοι ή εταίροι κεφαλαιουχικών εταιρειών με ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα (10%) τοις εκατό ευθύνονται αλληλεγγύως με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, μέχρι του ποσού των αναληφθέντων κερδών ή απολήψεων σε μετρητά ή σε είδος λόγω της ιδιότητας του μετόχου ή εταίρου κατά τα τρία (3) τελευταία έτη προ της λύσης.

4. Ευθύνεται αλληλεγγύως με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα για την καταβολή του οφειλόμενου και μη εξοφληθέντος φόρου κατά τη λύση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, και κάθε πρόσωπο που υπήρξε μέτοχος ή εταίρος κεφαλαιουχικών εταιρειών και αυτού με ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%), κατά τα τρία (3) τελευταία έτη πριν τη λύση του μέχρι του ποσού των αναληφθέντων εντός της ως άνω τριετίας κερδών ή απολήψεων σε μετρητά ή σε είδος λόγω της ιδιότητας του μετόχου ή εταίρου και εφόσον η οφειλή αφορά την περίοδο, στην οποία το εν λόγω πρόσωπο ήταν μέτοχος ή εταίρος.



5. Οι νόμιμοι εκπρόσωποι των υπόχρεων σε ενιαίο φόρο ιδιοκτησίας ακινήτων νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, ο εκκαθαριστής ή προσωρινός διαχειριστής νομικού προσώπου, που έχει τεθεί σε εκκαθάριση ή βρίσκεται κάτω από αναγκαστική διαχείριση, ευθύνονται σε ολόκληρο, μαζί με τους υπόχρεους, για την πληρωμή των τόκων και προστίμων που οφείλονται σε δικές τους πράξεις ή παραλείψεις.

6....

7. Πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεση του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα.

8. Οι παράγραφοι 3 και 4 δεν ισχύουν για νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών ή αναγνωρισμένο χρηματιστήριο σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε.».

3.- Σύμφωνα με το άρθρο 26 του Ν. 2960/2001 (ήδη ισχύων «Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας»-ΦΕΚ Α' 265):

«Οι δασμοί που καθίστανται απαιτητοί, σε περίπτωση γένεσης τελωνειακής οφειλής, υπολογίζονται σύμφωνα με το Δασμολόγιο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, ενώ οι φόροι και λοιπές επιβαρύνσεις επιβάλλονται από Εθνικές Διατάξεις.».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 29 του ίδιου Κώδικα:

«1. Τελωνειακή οφειλή είναι η υποχρέωση κάθε φυσικού ή νομικού προσώπου έναντι Τελωνειακής Αρχής για καταβολή του συνόλου των δασμών, των φόρων, συμπεριλαμβανομένου του φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), και των λοιπών δικαιωμάτων του Δημοσίου, που αναλογούν σε εμπορεύματα και τα επιβαρύνουν κατά τις οικείες διατάξεις.

2...

3. Η τελωνειακή οφειλή υπολογίζεται από τις αρμόδιες Τελωνειακές Αρχές, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 26 του παρόντα Κώδικα, βεβαιώνεται επί των οικείων τελωνειακών παραστατικών εγγράφων και εγγράφεται σε ειδικά λογιστικά βιβλία.

4. Η είσπραξη της τελωνειακής οφειλής πραγματοποιείται κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις περί Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων και με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια.

5. Η απόσβεση της τελωνειακής οφειλής επέρχεται με την καταβολή ή διαγραφή του ποσού της οφειλής κατά τα οριζόμενα στην Εθνική και Κοινοτική Νομοθεσία.

6. Υπόχρεος για την καταβολή της τελωνειακής οφειλής είναι ο διασφαριστής..., καθώς και κάθε άλλο πρόσωπο σε βάρος του οποίου γεννάται η οφειλή κατά τις διατάξεις της τελωνειακής νομοθεσίας.

Για την καταβολή της τελωνειακής οφειλής ευθύνονται επίσης, προσωπικά και αλληλέγγυα και τα φυσικά πρόσωπα, όπως αυτά αναφέρονται στις περιπτώσεις (α) και (γ) της παραγράφου 3 του άρθρου 153 του παρόντος Κώδικα, καθώς και οι διαχειριστές εταιρειών περιορισμένης ευθύνης και οι εκκαθαριστές ανωνύμων εταιρειών ή συνεταιρισμών ή εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, κατά το χρόνο διάλυσης ή συγχώνευσης τους, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης αυτής.».

Εξ άλλου, κατά την παρ. 3 άρθρου 153 του ίδιου Κώδικα:

«3. Τα παραπάνω [δηλαδή αυτά των παρ. 1 και 2] μέτρα λαμβάνονται σε βάρος των αυτοεργών και συνεργών των αδικημάτων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου. Επί νομικών προσώπων αυτοεργοί ή συνεργοί κατά περίπτωση θεωρούνται:

α) Για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, οι πρόεδροι των διοικητικών συμβουλίων, οι διευθύνοντες ή εντεταλμένοι ή συμπράττοντες σύμβουλοι, οι διοικητές, οι γενικοί διευθυντές ή διευθυντές, ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο, είτε άμεσα από το νόμο, είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών. Αν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, ως αυτοεργοί θεωρούνται τα μέλη των διοικητικών συμβουλίων των εταιριών αυτών, εφόσον ασκούν πράγματι προσωρινά ή διαρκώς ένα από τα καθήκοντα που αναφέρονται πιο πάνω. β) Για τις εταιρίες ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες... γ) Για τους συνεταιρισμούς...».



4.- Τέλος, σύμφωνα με το άρθρο 25 του Ν. 1882/1990 («Μέτρα για την περιστολή της φοροδιαφυγής, διαρρυθμίσεις στην άμεση και έμμεση φορολογία και άλλες διατάξεις»- ΦΕΚ Α' , 43), όπως ήδη ισχύει:

«1. Όποιος δεν καταβάλλει τα βεβαιωμένα στις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.) και τα τελωνεία χρέη προς το Δημόσιο, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τις επιχειρήσεις και τους οργανισμούς του ευρύτερου δημόσιου τομέα για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των τεσσάρων μηνών, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης: α)...β)...γ)...δ)....

Χρόνος τέλεσης του αδικήματος είναι το χρονικό διάστημα από την παρέλευση των τεσσάρων μηνών μέχρι τη συμπλήρωση χρόνου αντίστοιχου με το 1/3 της κατά περίπτωση προβλεπόμενης προθεσμίας παραγραφής.

Η ποινική δίωξη ασκείται ύστερα από αίτηση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Τελωνείου προς τον Εισαγγελέα Πρωτοδικών της έδρας τους, που συνοδεύεται υποχρεωτικά από πίνακα χρεών, συμπεριλαμβανομένων των κάθε είδους τόκων ή προσαυξήσεων.

Η πράξη μπορεί να κριθεί ατιμώρητη, εάν το ποσό που οφείλεται εξοφληθεί μέχρι την εκδίκαση της υπόθεσης σε οποιονδήποτε βαθμό.

2. Στις πιο κάτω περιπτώσεις οφειλετών του Δημοσίου και τρίτων πλην ιδιωτών, οι προβλεπόμενες ποινές που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου, επιβάλλονται και προκειμένου:

α) Για ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, στους προέδρους των Δ.Σ., στους διευθύνοντες ή εντεταλμένους ή συμπράττοντες συμβούλους ή διοικητές ή γενικοί διευθυντές ή διευθυντές αυτών ή σε κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε από δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών, σωρευτικά ή μη. Αν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, οι ποινές επιβάλλονται κατά των μελών των διοικητικών συμβουλίων των εταιριών αυτών, εφόσον ασκούν πράγματι προσωρινά ή διαρκώς ένα από τα καθήκοντα που αναφέρονται πιο πάνω.

β) Για εταιρίες ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες, ... γ) Για συνεταιρισμούς, δ)...ε)....

στ) Για νομικά πρόσωπα, εκτός των παραπάνω περιπτώσεων, στους εκπρόσωπους αυτών.

3. Για το πρόσωπα, που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου, η ποινική δίωξη ασκείται για τα χρέη προς το Δημόσιο και τρίτους πλην ιδιωτών που ήταν βεβαιωμένα κατά το χρόνο απόκτησης της πιο πάνω ιδιότητας ή βεβαιώθηκαν κατά τη διάρκεια που είχαν τη συγκεκριμένη ιδιότητα, ανεξάρτητα αν μεταγενέστερα απέβαλαν την ιδιότητα αυτή με οποιονδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία, καθώς και για τα χρέη που βεβαιώθηκαν ανεξάρτητα από τη λύση ή μη των νομικών προσώπων, αλλά γεννήθηκαν ή ανάγονται στο χρόνο που είχαν την ιδιότητα αυτή. Για τα χρέη που ήταν ληξιπρόθεσμα κατά την απόκτηση της ιδιότητας αυτής από τους ανωτέρω, η ποινική δίωξη ασκείται μετά τρεις (3) μήνες από την απόκτησή της. Για τα πρόσωπα, που δεν υπείχαν ποινική ευθύνη κατά τις διατάξεις του άρθρου που αντικαθίσταται, όσον αφορά τα ήδη ληξιπρόθεσμα χρέη κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου, το ποινικό αδίκημα διαπράττεται μόλις συμπληρωθούν τέσσερις (4) μήνες από την έναρξη της ισχύος του.

4....

5....

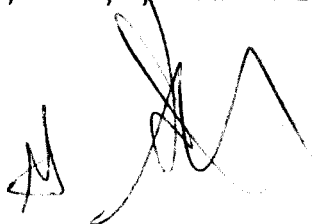
6. Την ίδια ευθύνη με τους οφειλέτες έχουν και οι από οποιαδήποτε αιτία συνυπόχρεοι καταβολής και οι εγγυητές χρεών κατά το ανωτέρω. Κατά των εγγυητών και των συνυπόχρεων καταβολής χρεών προς το Δημόσιο λαμβάνονται όλα τα μέτρα που προβλέπονται από τη νομοθεσία που ισχύει κατά των πρωτοφειλετών, χωρίς να απαιτείται βεβαίωση του χρέους σε βάρος τους.

7....

8....

9. Προκειμένου περί χρεών της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, ήδη ληξιπρόθεσμων κατά την έναρξη ισχύος της παρούσης παραγράφου, τα ποινικά αδικήματα των περιπτώσεων α', β', γ' και δ' της παραγράφου αυτής, τελούνται με τη συνέχιση της μη καταβολής τους μετά την πάροδο τεσσάρων (4) μηνών από την έναρξη ισχύος των διατάξεων της παρούσας παραγράφου.».

Κατά δε τη διάταξη του άρθρου 20 του Ν. 2523/1997 («Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις»- ΦΕΚ Α' 179):



«Στα νομικά πρόσωπα ως αυτοργχοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής, θεωρούνται: 1) στις ημεδαπές Α.Ε., οι Πρόεδροι των Δ.Σ., οι διευθύνοντες ή εντεταλμένοι ή συμπράττοντες σύμβουλοι, οι διοικητές, οι γενικοί διευθυντές ή διευθυντές, ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα δια νόμου, είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση ή διαχείριση αυτών.»

III. Από τις ανωτέρω διατάξεις, ερμηνευόμενες σύμφωνα με το γράμμα, το πνεύμα και το σκοπό τους, συνάγονται τα ακόλουθα:


1.- Όπως έχει γίνει δεκτό υπό την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 115 του Ν. 2238/1994, από τις διατάξεις αυτές δημιουργείται εκ του νόμου παθητική εις ολόκληρον ενοχή (κατ' άρθρο 481 ΑΚ), μεταξύ της οφειλέτιδας εταιρείας και των αναφερομένων στις ανωτέρω διατάξεις φυσικών προσώπων, που άσκησαν διοίκηση και υπέχουν πρόσθετη προσωπική, αντικειμενική παράλληλη και μη επικουρική ευθύνη (ex officio), ως προς τις ταμειακώς βεβαιωμένες οφειλές της εταιρείας, από τις στις ίδιες διατάξεις αναφερόμενες αιτίες και, συνακόλουθα, υποχρεούνται σε καταβολή προς το Δημόσιο χωρίς να βεβαιώνεται ταμειακώς η οφειλή και εις βάρος τους (βλπτ. και εδ. β' παρ. 6 άρθρου 25 Ν. 1882/1990, ΣΤΕ 884/2011, 2495/2007, 4104/2005, 1590/2000, ΑΠ 1419/2004, γνωμ. ΝΣΚ 380/2012, 121/2009, 538/2006, 173/2001, Β. Παπαχρήστου Διοικ. Εκτέλεση, έκδ. 1987, σελ. 120). Εν όψει του σκοπού δημοσίου συμφέροντος, συνισταμένου στην διασφάλιση της εισπράξεως οφειλομένων από νομικά πρόσωπα φόρων προς αποτροπή απωλείας δημοσίων εσόδων (ΣΤΕ 1028/2013), αλλά και της εξαιρετικής φύσεως των διατάξεων αυτών, επιβάλλεται η στενή τους ερμηνεία, χωρίς την δυνατότητα επεκτάσεως σε πρόσωπα που δεν έχουν μια από τις αναφερόμενες ιδιότητες, ούτε σε οφειλές, πλέον αυτών που ρητώς κατ' είδος προσδιορίζονται στις διατάξεις (ΣΤΕ 884/2011, γνωμ. ΝΣΚ 380/2012, 173/2001, πρβλ. ΣΤΕ 3333/2008).

Ήδη, δυνάμει της παρ. 3 άρθρου 25 του Ν. 4223/2013 και λόγω της γενικής και ανεξαιρέτου εφαρμογής της, έπαυσε εκ των υστέρων, αναδρομικώς από την έναρξη ισχύος του Ν. 4172/2013, η ισχύς των διατάξεων του άρθρου 115 του Ν. 2238/1994 και, ήδη, ισχύουν οι επιδιώκουσες τον ίδιο σκοπό διατάξεις του άρθρου

50 του πρόσφατου Ν. 4174/2013. Όμως, η απορρέουσα από τις διατάξεις αυτές (όπως, άλλωστε και από το άρθρο 115 του Ν. 2238/1994) αλληλέγγυος ευθύνη των σε αυτές αναφερομένων προσώπων, αφορά αποκλειστικώς στις αναφερόμενες στις ίδιες διατάξεις κατηγορίες οφειλομένων παρακρατουμένων και επιρριπτομένων φόρων και όχι στα πολλαπλά τέλη εκ λαθρεμπορίας, όπως τα επίμαχα, που καταλογίσθηκαν από το Τελωνείο Βόλου, δυνάμει των διατάξεων των άρθρων 89, 97-99 και 100 επ. του πρώην ισχύσαντος Τελωνειακού Κώδικα (Ν. 1165/1918). Τούτο, διότι ως φόρος ορίζεται η άμεση αναγκαστική χρηματική παροχή στο Κράτος, που δεν συνδέεται με την ιδιαίτερη χρησιμοποίηση ορισμένου δημοσίου έργου ή υπηρεσίας και αποσκοπεί στην εκπλήρωση δημοσίων σκοπών και ιδίως στην κάλυψη των δημοσίων δαπανών, ενώ τα επίμαχα πρόσθετα τέλη αποτελούν διοικητική (χρηματική) κύρωση-ποινή, αποσκοπούσα, κατά μια άποψη στην αποζημίωση του Δημοσίου και κατ'άλλη στον κολασμό των παραβατών, που επιβάλλεται πέραν και ασχέτως των χρηματικών ποινών και προστίμων τα οποία επιβάλλονται από τα ποινικά δικαστήρια (βλπτ. Κ. Φινοκαλιώτη, Φορολ. Δίκαιο, έκδ. 1999, σελ. 15,30-32, ΣΤΕ 2675/2008, ΔΕΦΑΘ. 1143/2007, γνωμ. ΝΣΚ 200/2002, 36/1991, πρβλ. ΑΠ 427/1978, ΝοΒ 27, 193), δεν αποτελούν όμως φόρο, κατά οποιαδήποτε έννοια.

Περαιτέρω, από τις διατάξεις των άρθρων 29 (παρ. 1-4, 6), σε συνδυασμό με το άρθρο 26 και την περ. α' της παρ. 3 άρθρου 153 του ισχύοντος Τελωνειακού Κώδικος (Ν. 2960/2001) προκύπτει ότι τα φυσικά πρόσωπα που αναφέρονται στην τρίτη, ως άνω, διάταξη, τα οποία με οποιοδήποτε τρόπο είναι εντεταλμένα στην διοίκηση ή διαχείριση ανωνύμου εταιρείας, υπέχουν προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη για τις εν γένει τελωνειακές οφειλές των κυρίως υποχρέων (διασαφιστών, προσώπων στα ονόματα των οποίων κατατίθεται η δήλωση ΕΦΚ κλπ. και κάθε άλλου προσώπου σε βάρος του οποίου γεννάται η οφειλή κατά τις διατάξεις της τελωνειακής νομοθεσίας), δηλαδή για κάθε οφειλή από δασμούς, φόρους (συμπεριλαμβανομένου και του ΦΠΑ) και λοιπά δικαιώματα του Δημοσίου, που αναλογούν σε εμπορεύματα και τα επιβαρύνουν κατά τις οικείες διατάξεις, όχι, όμως, από πολλαπλά τέλη, τα οποία δεν υπάγονται στις τελωνειακές εν γένει οφειλές, κατά την προαναφερομένη έννοια του νόμου. Τούτο διότι, αν και η διάταξη αναφέρεται σε κάθε είδους τελωνειακή οφειλή, συμπεριλαμβανομένων





δασμών, φόρων και κάθε δικαιώματος του Δημοσίου ή επιβαρύνσεως που υπολογίζονται και επιβάλλονται κατά τις οικείες διατάξεις του κοινοτικού και εθνικού δικαίου, αυτή δεν μπορεί να επεκταθεί καταλαμβάνοντας και οφειλή που δεν αναλογεί σε εμπορεύματα και δεν τα επιβαρύνει. Εν προκειμένω, το πολλαπλό τέλος από λαθρεμπορία, αποτελεί αφενός χρηματική κύρωση και όχι φόρο, όπως προαναφέρεται, αφετέρου δεν αναλογεί σε εμπόρευμα και δεν το επιβαρύνει, αλλά απλώς χρησιμοποιείται το ποσό των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων ως βάση υπολογισμού των πολλαπλών τελών (βλ.π. ΣΤΕ 3275/1994, γνωμ. ΝΣΚ 323/1993), από τον καταλογισμό των οποίων επιβαρύνονται τα κατά την τελωνειακή νομοθεσία υπεύθυνα πρόσωπα και όχι τα ίδια τα εμπορεύματα.

Επομένως, λόγω της στενής ερμηνείας των προαναφερομένων εξαιρετικών διατάξεων, δεν συντρέχει, εν προκειμένω, πρόσθετη αλληλέγγυος ευθύνη του σημερινού διευθύνοντος συμβούλου της οφειλέτου ανωνύμου εταιρείας, για την εξόφληση των καταλογισθέντων εις βάρος της, πολλαπλών τελών από την διαπραχθείσα λαθρεμπορία, ούτε από την διάταξη του άρθρου 115 του Ν. 2238/1994, η οποία προβληματίζει την υπηρεσία και καταργήθηκε, ούτε από αυτήν του άρθρου 50 του Ν. 4174/2013, ούτε από τον συνδυασμό των διατάξεων του άρθρων 29 (παρ. 1-4, 6), 26 και την περ. α' της παρ. 3 άρθρου 153 του Ν. 2960/2001, ως εκ του είδους της οφειλής, που δεν εμπίπτει στο ρυθμιστικό πεδίο των διατάξεων αυτών και, συνακόλουθα, η αρμόδια φορολογική αρχή δεν δύναται να αρνηθεί την χορήγηση σε αυτόν αποδεικτικού φορολογικής ενημερότητας, κατά τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν. 4174/2013, με μόνη επίκληση συνδρομής τέτοιας ευθύνης.

2.- Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 25 του Ν. 1882/1990, όπως ήδη ισχύουν, σε συνδυασμό με αυτές του άρθρου 20 του Ν. 2523/1997 οι οποίες, ως αφορώσες σε ποινική ευθύνη ερμηνεύονται στενά, ρυθμίζεται ευθέως, ειδικώς και αυτοτελώς το ζήτημα της ευθύνης αυτής των φυσικών προσώπων, για τη καταβολή χρεών του Δημοσίου, που συνδέεται με την, είτε εκ της ιδιότητάς τους, είτε εκ της δράσεώς τους, σχέση τους στην διοίκηση και διαχείριση νομικού προσώπου (ως εκπρόσωποι του οποίου ενήργησαν, σχέση που αποτελεί πρόσθετο στοιχείο της αντικειμενικής υποστάσεως του εγκλήματος), έχει ως κύρια αιτία το

γεγονός ότι, παρά τα καθήκοντα που επιβάλλονται σε αυτούς από την ανωτέρω σχέση, παρέλειψαν να εκπληρώσουν υποχρέωση του νομικού προσώπου προς το Δημόσιο και, ως έγκλημα παραλείψεως, προϋποθέτει την κατά τον χρόνο τελέσεως νομική δυνατότητα του δράστη να προβεί στην εξόφληση του χρέους (βλπτ. γνωμ. Ολ.ΝΣΚ 491/1991, γνωμ. ΝΣΚ 630/1996).

Συγκεκριμένα και κατά το μέρος που αφορά στο ερώτημα, οι σε αυτές τις διατάξεις προβλεπόμενες ποινές επιβάλλονται, επί ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών, σε ευρύτατο κύκλο προσώπων εντεταλμένων στην διοίκηση ή διαχείριση αυτών (προέδρους των Δ.Σ., στους διευθύνοντες ή εντεταλμένους ή συμπράττοντες συμβούλους ή διοικητές κλπ.), στις περιπτώσεις μη καταβολής για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των τεσσάρων μηνών, οποιουδήποτε, χωρίς εξαίρεση, χρέους προς το Δημόσιο, που είναι ταμειακώς βεβαιωμένο σε Δ.Ο.Υ. ή τελωνείο κατά τον χρόνο αποκτήσεως της ανωτέρω ιδιότητας ή βεβαιώθηκαν κατά τον χρόνο κατοχής της ιδιότητας. Εξ άλλου, με τις πρόσθετες ρυθμίσεις του εδαφ. α' παρ. 6 του ανωτέρω άρθρου 25, καθιερώνεται η ίδια (ποινική) ευθύνη των από οποιαδήποτε (πλέον αυτών των προηγουμένων παραγράφων) αιτία, συνυποχρέων καταβολής των προς το Δημόσιο χρεών, καθώς και των εγγυητών.

Επομένως, με βάση τις ανωτέρω διατάξεις, κρίσιμα στοιχεία, για τη συγκρότηση του εγκλήματος της καθυστέρησης καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, τα οποία πρέπει να προσδιορίζονται στην δικαστική απόφαση, για να είναι αυτή ειδικά και εμπειριστατωμένα αιτιολογημένα, είναι: 1) η αρχή που προέβη στη βεβαίωση του χρέους, 2) το ύψος τούτου, 3) ο τρόπος της πληρωμής του (εφάπαξ ή με δόσεις), 4) ο ακριβής χρόνος που έπρεπε να καταβληθεί, όταν αυτό καταβάλλεται εφάπαξ ή της κάθε δόσης, όταν καταβάλλεται σε δόσεις, ο οποίος δεν συμπίπτει αναγκαστικά με το χρόνο που βεβαιώθηκε το χρέος, διότι ως χρόνος βεβαιώσεως των χρεών ο νόμος εννοεί αυτόν που γίνεται από την αρμόδια οικονομική αρχή και έχει ως περιεχόμενο τον προσδιορισμό του υπόχρεου προσώπου, καθώς και του ποσού και του είδους της οφειλής, ενώ το ληξιπρόθεσμο του χρέους συνάπτεται με τη ταμειακή βεβαίωση, οπότε και μπορεί το χρέος αυτό να εισπραχθεί, και 5) η μη καταβολή τριών συνεχών δόσεων του χρέους, όταν η εξόφληση έχει ρυθμιστεί σε δόσεις ή ολοκλήρου του ποσού, όταν αυτό είναι καταβλητέο εφάπαξ, πέραν των τεσσάρων μηνών από τη λήξη του χρόνου καταβολής του. Όταν δε πρόκειται για



ανώνυμη εταιρία, πρέπει να αναφέρεται ότι το ποινικώς υπεύθυνο πρόσωπο, κατά το χρόνο κατά τον οποίο βεβαιώθηκε το χρέος, είχε μία από τις ιδιότητες που αναφέρονται παραπάνω, ότι είναι δηλαδή πρόεδρος του ΔΣ, διευθύνων σύμβουλος κτλ. (ΑΠ 253/2013, 503/2010). Εξ άλλου, όπως γίνεται δεκτό, μετά τις τροποποιήσεις που επήλθαν στο ανωτέρω άρθρο 25 με το άρθρο 34 του Ν. 3220/2004, ήδη, το ανωτέρω ποινικό αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, βεβαιωμένων σε Δ.Ο.Υ. και Τελωνεία, αντιμετωπίζεται ενιαία ως προς τον χρόνο διαπράξεώς του, ανεξαρτήτως του ποσού καταβολής των χρεών εφάπαξ ή σε δόσεις (ΑΠ 65/2013).

Επομένως, με βάση το ιστορικό του ερωτήματος, συντρέχει, εν προκειμένω, ποινική ευθύνη του σημερινού διευθύνοντος συμβούλου της οφειλέτιδας εταιρείας, ως εκ της ιδιότητάς του, του χρόνου βεβαιώσεως του χρέους και του χρονικού διαστήματος μη καταβολής και μπορεί να ασκηθεί κατ' αυτού ποινική δίωξη, μετά από αίτηση του προϊσταμένου της οικείας Δ.Ο.Υ ή Τελωνείου, προς τον Εισαγγελέα Πρωτοδικών της έδρας της εταιρείας αυτής.

IV. Κατ' ακολουθίαν των προεκτεθέντων, το Α' Τμήμα του Ν.Σ.Κ. γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι, στο ως άνω ερώτημα, αρμόζει η ακόλουθη απάντηση:

1.- Με βάση τις διατάξεις των άρθρων 115 του Ν. 2238/1994, 50 του Ν. 4174/2013, 26, 29 (παρ. 1-4, 6) και 153 (παρ. 3 περ. α') του Ν. 2960/2001, δεν συντρέχει, εν προκειμένω, πρόσθετη αλληλέγγυος ευθύνη του σημερινού διευθύνοντος συμβούλου Μ. Λ. της οφειλέτου ανωνύμου εταιρείας «Α.Γ.Κ. ΑΕ», για την εξόφληση των καταλογισθέντων εις βάρος της, πολλαπλών τελών από την διαπραχθείσα λαθρεμπορία, η δε αρμόδια φορολογική αρχή δεν δύναται να αρνηθεί την χορήγηση σε αυτόν αποδεικτικού φορολογικής ενημερότητας, κατά τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν. 4174/2013, με μόνη επίκληση συνδρομής της ανωτέρω αιτίας.

2.- Με βάση τις διατάξεις των άρθρων 25 του Ν. 1882/1990 και 20 του Ν. 2523/1997, συντρέχει εν προκειμένω ποινική ευθύνη του ιδίου, ως άνω, διευθύνοντος συμβούλου της ανωτέρω οφειλέτιδας εταιρείας και μπορεί να



ασκηθεί κατ' αυτού ποινική δίωξη, μετά από αίτηση του προϊσταμένου της οικείας Δ.Ο.Υ. ή Τελωνείου, προς τον Εισαγγελέα Πρωτοδικών της έδρας της εταιρείας.-

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 27/2/2014

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ

ΜΙΧΑΗΛ ΑΠΕΡΓΙΟΣ

ΑΝΤΙΠΡΟΕΔΡΟΣ



Ο ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ Γ. ΜΑΚΑΡΟΝΙΔΗΣ

ΝΟΜΙΚΟΣ ΣΥΜΒΟΥΛΟΣ