



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ  
ΓΡΑΦΕΙΟ ΝΟΜΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΟΥ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**

**ΑΤΟΜΙΚΗ ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΗ  
Αριθμός Γνωμοδότησης 219/2014**

**Γνωμοδοτών:** Χρήστος Μητκίδης, Πάρεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

**Αριθμός Ερωτήματος:** Το υπ' αριθ. ΔΠΕΙΣ Γ 1072488 ΕΞ 2014/8-5-2014 έγγραφο της Δ/σης Πολιτικής Εισπράξεων του Υπουργείου Οικονομικών.

**Περίληψη Ερωτήματος:** Ερωτάται, α) αν έχει αστική ή και ποινική ευθύνη για χρέη λυθείσας ανώνυμης εταιρείας προς το Δημόσιο πρόσωπο το οποίο αποτελούσε μέλος του Δ.Σ. της εταιρείας, διορίσθηκε εκκαθαριστής της με δικαστική απόφαση, αλλά δεν αποδέχθηκε τον διορισμό του με εξώδικη δήλωση την οποία κοινοποίησε στην οικεία Νομαρχιακή Αυτοδιοίκηση και στην Δ.Ο.Υ. και δημοσίευσε στο ΦΕΚ, β) αν νομίμως ή μη επιβλήθηκαν κατασχέσεις εις βάρος του ανωτέρω και εις χείρας τρίτων και σε περίπτωση αρνητικής απάντησης αν πρέπει να γίνει άρση των κατασχέσεων και με ποιον τρόπο και γ) αν υφίσταται ποινική ευθύνη των εκκαθαριστών σε λυθείσα επιχείρηση και επί τη βάσει ποιων διατάξεων.

-----  
Επί των ερωτημάτων αυτών γνωμοδοτώ ως εξής:

**I. Ιστορικό.**

Από το έγγραφο του ερωτήματος και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου προκύπτουν τα ακόλουθα:

1. Με απόφαση της από 30-6-1997 τακτικής Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «Χημική Βιομηχανία Γενικών Προϊόντων Α.Ε.», με έδρα την Αλεξανδρούπολη, ορίστηκε μεταξύ άλλων και η Α.Μ. ως απλό μέλος (χωρίς εκτελεστικές αρμοδιότητες) του Διοικητικού Συμβουλίου της εταιρείας. Η πράξη διορισμού καταχωρήθηκε στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης Ροδόπης - Έβρου.

2. Η ως άνω εταιρεία λύθηκε με την απόφαση 77/2011 του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αλεξανδρούπολης, κατόπιν αιτήσεως της Ν.Α. Ροδόπης-Έβρου, επειδή δεν είχε υποβάλει ετήσιες οικονομικές καταστάσεις για τρεις συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους. Με την ίδια απόφαση ορίστηκαν εκκαθαριστές της λυθείσας εταιρείας τα μέλη του τελευταίου Δ.Σ., κατ' εφαρμογή σχετικού όρου του καταστατικού της εταιρείας.

Μεταξύ των ορισθέντων εκκαθαριστών ήταν και η Α.Μ., η οποία επέδωσε στις 9-1-2012, την από 4-1-2012 εξώδικη δήλωση προς την Ν.Α. Ροδόπης – Έβρου και την Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, με την οποία δηλώνει ότι δεν αποδέχεται τον διορισμό της ως εκκαθαρίστριας της εταιρείας και εκφράζει την έκπληξή της διότι, όπως ισχυρίζεται, ορίστηκε απλό μέλος του Δ.Σ. της εταιρείας το έτος 1997, χωρίς δικαίωμα υπογραφής, χωρίς ποτέ να ερωτηθεί και χωρίς να ασκήσει τα καθήκοντά της ή να προσυπογράψει οποιαδήποτε απόφαση του Δ.Σ., σημειώνει δε ότι, εν πάση περιπτώσει, η θητεία του Δ.Σ. ήταν πενταετής, ήτοι διήρκεσε μέχρι την τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων του έτους 2002.

Σχετική ανακοίνωση περί του περιεχομένου της εξώδικης αυτής δήλωσης καταχωρήθηκε στο φύλλο 109/2012 του Τεύχους ΑΕ και ΕΠΕ της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως.

3. Παράλληλα, η εν λόγω Α.Μ. άσκησε στο Πολυμελές Πρωτοδικείο Αλεξανδρούπολης την από 16-2-2012 αίτηση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 758 ΚΠολΔ, ζητώντας την ανάκληση ή μεταρρύθμιση της απόφασης 77/2011 και προβάλλοντας τους ίδιους ισχυρισμούς, περί του εν αγνοία της διορισμού της. Η αίτηση απορρίφθηκε για τυπικούς (δικονομικούς) λόγους και

συγκεκριμένα επειδή δεν ασκήθηκε η κατά το άρθρο 786 παρ. 3 ΚΠολΔ αίτηση αντικατάστασης των διορισμένων εκκαθαριστών, αλλά αίτηση ανάκλησης ή μεταρρύθμισης της απόφασης 77/2011, για την άσκηση της οποίας έννομο συμφέρον έχουν μόνο οι διάδικοι της αρχικής δίκης (στην οποία δεν μετείχε η Α.Μ.) και για συγκεκριμένους λόγους (νέα πραγματικά περιστατικά, ή μεταβολή των συνθηκών). Επικαλείται επίσης το Δικαστήριο, απαντώντας στους ισχυρισμούς της Α.Μ. περί του ότι ουδέποτε ενημερώθηκε ή αποδέχθηκε τον διορισμό της ή συμμετείχε στις εργασίες του Δ.Σ. της εταιρείας, ότι δεν είχε ασκήσει αγωγή αναγνώρισης της ακυρότητας της απόφασης της Γ.Σ. με την οποία αυτή εκλέχτηκε μέλος του Δ.Σ. της εταιρείας.

4. Επειδή, κατά τα προαναφερόμενα, θεωρήθηκε η Α.Μ. από την Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης ως μία των εκκαθαριστών της εταιρείας «Χημική Βιομηχανία Γενικών Προϊόντων Α.Ε.» λήφθηκαν εναντίον της αναγκαστικά μέτρα, ως αστικώς υπεύθυνης για χρέη της εταιρείας, τα οποία ανέρχονται σε 11.778.994,84 ευρώ και επιβλήθηκαν αναγκαστικές κατασχέσεις εις βάρος της και εις χείρας τραπεζικών ιδρυμάτων (υπ' αριθ. 469/2014, 470/2014, 471/2014, 472/2014 και 473/2014).

Κατόπιν τούτων η Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης υπέβαλε το υπ' αριθ. 9232/10-4-2014 έγγραφο προς την Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, με το οποίο ζήτησε διευκρινίσεις και οδηγίες και συγκεκριμένα αν νομιμοποιείται να απέχει η Δ.Ο.Υ. από τη λήψη μέτρων με μόνη την υποβολή της εξώδικης δήλωσης ή αν ευλόγως θεωρεί την Α.Μ. εκκαθαρίστρια της εταιρείας, αν νομίμως επιβλήθηκαν οι κατασχέσεις εις χείρας τρίτων και εις βάρος της ή αν πρέπει να προβεί σε άρση αυτών και με ποιον τρόπο και τέλος αν υπάρχει ποινική ευθύνη των ορισθέντων ως εκκαθαριστών λυθείσας Α.Ε. και βάσει ποιων διατάξεων.

Τα ως άνω ερωτήματα υποβλήθηκαν με το έγγραφο που αναφέρεται στο θέμα.

5. Σημειώνεται εν προκειμένω ότι ήδη, με την υπ' αριθ. 9238/10-4-2014 απόφαση της Διευθύντριας της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, οι ως άνω επιβληθείσες ηλεκτρονικές κατασχέσεις εις χείρας πιστωτικών ιδρυμάτων και εις βάρος της

Α.Μ. έχουν αρθεί, με την αιτιολογία ότι επιβλήθηκαν εκ παραδρομής και αφού στην σχετική απόφαση άρσης γίνεται μνεία των γνωμοδοτήσεων του ΝΣΚ υπ' αριθ. 173/2001, 461/2008 και 355/2009.

Παρά την άρση των ως άνω κατασχέσεων, με νεότερο έγγραφό της η ερωτώσα υπηρεσία (ΔΠΕΙΣ Γ 1080537 ΕΞ 2014/23-5-2014) εμμένει στην ανάγκη απάντησης των δύο πρώτων υποερωτημάτων επικαλούμενη ότι δεν έχει ανακληθεί η ειδοποίηση της Δ.Ο.Υ. προς τη φορολογούμενη περί λήψης μέτρων εναντίον της. Από το έγγραφο αυτό συνάγεται ότι δεν επιμένει στην απάντηση στο γ' ερώτημα, περί του νομικού πλαισίου που τυχόν επιτρέπει την άσκηση ποινικής διώξεως κατά των εκκαθαριστών εταιρείας, το οποίο εξ άλλου δεν υποβάλλεται νόμιμα και σύμφωνα με τη διάταξη του α' εδαφ. της παρ. 6 του άρθρου 6 του Ν. 3086/2002, το οποίο απαιτεί να διαλαμβάνουν τα ερωτήματα της Διοίκησης *«πλήρη εξιστόρηση των πραγματικών περιστατικών της υπόθεσης και προσδιορισμό των προβληματισμών της, για την έννοια και το περιεχόμενο συγκεκριμένων διατάξεων της κείμενης νομοθεσίας, των οποίων ζητείται η ερμηνεία από το Ν.Σ.Κ., προκειμένου να τις εφαρμόσει στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων της»*, στην προκείμενη δε περίπτωση το ερώτημα αφορά μόνο στην ύπαρξη ή μη νομοθετικών διατάξεων και όχι στην ερμηνεία τους.

## **II. Εφαρμοστές διατάξεις.**

Στο άρθρο 115 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος) (όπως ίσχυε κατά την κρίσιμη χρονική περίοδο, πριν την αντικατάστασή του με το Ν. 4172/13) οριζόταν ότι *«Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιριών ή συνεταιρισμών κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Στις ανώνυμες εταιρίες που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων της διαλυόμενης εταιρίας και εκείνη που την απορρόφησε ή η νέα εταιρία που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο*

*βεβαίωσής τους. Τα πρόσωπα που αναφέρονται πιο πάνω έχουν δικαίωμα αναγωγής κατά των προσώπων που διατέλεσαν σύμβουλοι, καθώς και μέλη ή μέτοχοι του νομικού προσώπου κατά το χρόνο της διάλυσής του ως προς τους φόρους που αφορούν σε χρήσεις προγενέστερες από την έναρξη της εκκαθάρισης, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.»*

### **III. Ερμηνεία της διάταξης - Υπαγωγή**

Από την προαναφερόμενη διάταξη προκύπτουν τα εξής:

1. Με την διάταξη του άρθρου 115 παρ. 1 εδ. α' του ν. 2238/1994 καθιερώνεται πρόσθετη υποχρέωση των προσώπων που μνημονεύονται σ' αυτή, τα οποία εκπροσωπούν νόμιμα το νομικό πρόσωπο της ανώνυμης εταιρείας, για την πληρωμή των φόρων εισοδήματος και παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος που βαρύνουν το νομικό αυτό πρόσωπο.

Κατά την έννοια της εν λόγω διάταξης και ενόψει του σκοπού της, ο οποίος συνίσταται στην εξασφάλιση της είσπραξης των απαιτήσεων του Δημοσίου που αναφέρονται σ' αυτή, όπως και του ειδικού και εξαιρετικού χαρακτήρα της, που συνεπάγεται στενή ερμηνεία και εφαρμογή της (Σ.Τ.Ε. 4472/1990), τα πρόσωπα που ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή των ως άνω φόρων, με αναγκαστική κατά της ατομικής τους περιουσίας εκτέλεση (ΑΠ 802/1976 ΝΟΒ 25.177, ΑΠ 826/1976 ΝΟΒ 25.188, ΓνΝΣΚ 96/1993), είναι οι διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές εκ μόνης της εν λόγω ιδιότητάς τους, δηλαδή εκείνοι οι οποίοι εξελέγησαν ή διορίστηκαν με κάποια από τις παραπάνω ιδιότητες με απόφαση της Γ.Σ. ή του Δ.Σ. της ανώνυμης εταιρείας και εν συνεχεία αποδέχθηκαν τα ανατεθέντα σ' αυτούς καθήκοντα.

Υπό τα δεδομένα αυτά, ο νομοθέτης καθιέρωσε πρόσθετη υποχρέωση για την κάλυψη φορολογικών υποχρεώσεων του νομικού προσώπου, την οποία όμως περιόρισε σε ορισμένο κύκλο προσώπων και μάλιστα μεταξύ εκείνων τα οποία ασκούν τη διοίκηση και έχουν τη διαχείριση της εταιρείας και, επομένως, την κύρια, αν όχι και την μόνη, ευθύνη για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της εταιρείας. Εντέυθεν παρέπεται ότι στον κύκλο των ευθυνόμενων προσώπων δεν μπορούν να περιληφθούν απλά μέλη Δ.Σ ανώνυμης εταιρείας, δεδομένου ότι ο

νομοθέτης απέβλεπε αποκλειστικά στην ιδιότητα των ευθυνόμενων, χωρίς να θεσπίσει και ευθύνη των καθ' οιονδήποτε τρόπο αναμειχθέντων στη διοίκηση και διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων, ούτε και εκκαθαριστές που δεν αποδέχθηκαν τον διορισμό τους και δεν αναμίχθηκαν στα έργα της εκκαθάρισης.

2. Κατ' ακολουθίαν των ανωτέρω, εφόσον η Α.Μ. δεν είχε μια από τις ιδιότητες που αναφέρονται στο νόμο, ούτε και αποδέχτηκε το διορισμό της ως εκκαθαρίστριας, πράγμα που προκύπτει από την εξώδικη δήλωσή της, ενώ εξ άλλου δεν προκύπτει ότι άσκησε πράγματι έργα εκκαθάρισης, όπως ρευστοποίηση, εξόφληση κλπ. (βλέπετε σχετικά γνωμ. ΝΣΚ 461/2008, ΑΠ 434/66, Εφ.Θεσ.588/86, πρβλ. και ΣτΕ 508/86, ΕΕΝ 1129, ΑΠ 802/76, 826/76, Εφ.Αθ. 2133/69, Αρμ. 24.134, 560/82), δεν έχει την εκ του άρθρου 115 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 ευθύνη και δεν αρκεί ο διορισμός της και μόνο ως εκκαθαρίστριας (βλέπ. ad hoc γνωμ. ΝΣΚ 173/2001 και την εγκύκλιο 1028181/1546/0016/ΠΟΛ 1028/1-4-2004 του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, από την οποία προκύπτει ότι η εν λόγω γνωμοδότηση έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό).

**IV.** Ενόψει των ανωτέρω γνωμοδοτώ ότι α) δεν υπέχει αστική ευθύνη για χρέη λυθείσας ανώνυμης εταιρείας προς το Δημόσιο πρόσωπο το οποίο διορίστηκε εκκαθαριστής ανώνυμης εταιρείας με δικαστική απόφαση, ως μέλος του τελευταίου Δ.Σ της εταιρείας και δεν αποδέχθηκε τον διορισμό του με εξώδικη δήλωση, την οποία επέδωσε στην οικεία Νομαρχιακή Αυτοδιοίκηση και στην Δ.Ο.Υ. και δημοσίευσε περί αυτής ανακοίνωση στο ΦΕΚ, β) δεν επιβλήθηκαν νόμιμα κατασχέσεις εις χείρας τρίτων και εις βάρος του ανωτέρω προσώπου, παρέλκει δε η απάντηση στο ερώτημα περί του ενδεδειγμένου τρόπου άρσης της κατάσχεσης, δεδομένου ότι οι κατασχέσεις έχουν ήδη αρθεί με απόφαση της Διευθύντριας της οικείας Δ.Ο.Υ.

Αθήνα 18-6-2014

Ο Γνωμοδότης

ΧΡΗΣΤΟΣ ΜΠΕΛΙΔΗΣ

ΠΑΡΕΔΡΟΣ Ν.Σ.Κ.