



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως: 395/2014

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Β' ΤΜΗΜΑ)**

Συνεδρίαση της 15-12-2014

Σύνθεση

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

Μέλη: Θεόδωρος Ψυχογιός, Ευγενία Βελώνη, Αικατερίνη Γρηγορίου, Δημήτριος Χανής, Αλέξανδρος Ροϊλός και Χριστίνα Διβάνη, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγητής: Πολυχρόνης Καραστεργίου, Πάρεδρος ΝΣΚ (γνώμη χωρίς ψήφο).

Αριθμός Ερωτήματος: Το με υπ' αριθμ. πρωτ. Δ12Β 1132983 ΕΞ 2014/30-9-2014 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος (Δ12) Τμήμα Β' του Υπουργείου Οικονομικών.

Περίληψη ερωτημάτων: **1.** *Εάν οι διατάξεις του άρθρου 115 (παρ. 1 και 2) του ν.2238/1994, σχετικά με τη ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα, εφαρμόζονται επί του τέλους επιτηδεύματος του άρθρου 31 του ν.3986/2011.*

2. *Η θέση υπό ειδική εκκαθάριση του πιστωτικού ιδρύματος «Τ BANK ΑΤΕ», με βάση τις διατάξεις του άρθρου 68 του ν.3601/2007, λόγω ανάκλησης της άδειας λειτουργίας του, επιφέρει τη λύση αυτού, εφαρμοζομένων και στην περίπτωση αυτή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 115 του ν.2238/1994 ;*

3. *Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης επί των ανωτέρω ερωτημάτων, η μεταβίβαση των φορολογικών υποχρεώσεων του υπό ειδική εκκαθάριση πιστωτικού ιδρύματος «Τ BANK ΑΤΕ» στο «ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΟ ΤΑΜΙΕΥΤΗΡΙΟ ΕΛΛΑΔΟΣ ΑΤΕ», σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της υπ' αριθμ. 5549/2011 (ΦΕΚ Β' 2856) απόφασης της Επιτροπής Πιστωτικών και Ασφαλιστικών Θεμάτων της Τράπεζας της Ελλάδος, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και αυτές που αφορούν το τέλος επιτηδεύματος οικονομικού έτους 2012 (χρήση 2011) και ανάγονται στο χρονικό διάστημα μέχρι τη συντέλεση της μεταβίβασης (17-12-2011), συνεπάγεται και την απαλλαγή των διοικούντων το πιστωτικό ίδρυμα «Τ BANK ΑΤΕ» από την κατ' άρθρο 115 παρ. 1 του ν. 2238/1994 προσωπική και αλληλέγγυα πρόσθετη ευθύνη τους.*



Επί των ως άνω ερωτημάτων το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα γνωμοδότησε ως εξής:

I. Ιστορικό

Με το έγγραφο της ερωτώσης υπηρεσίας δίδεται το ακόλουθο πραγματικό, με βάση τα οποία υποβλήθηκαν τα εν θέματι ερωτήματα, ενόψει των κατωτέρω παρατιθεμένων ή και απλώς μνημονευομένων στο ίδιο έγγραφο διατάξεων και των υπ' αριθμ. 436/2013 και 49/2014 γνωμοδοτήσεων του ΝΣΚ (Τμήμα Α').

Με την αριθμ. 5548 (ΦΕΚ Β' 2856) απόφαση της επιτροπής Πιστωτικών και Ασφαλιστικών Θεμάτων της Τράπεζας της Ελλάδος (Συνεδρίαση 25/17.12.2011) ανακλήθηκε η άδεια που είχε χορηγηθεί για την ίδρυση και λειτουργία του πιστωτικού ιδρύματος με την επωνυμία «Τ BANK ΑΝΩΝΥΜΗ ΤΡΑΠΕΖΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ», το οποίο τέθηκε υπό ειδική εκκαθάριση, σύμφωνα με το άρθρο 68 του ν.3601/2007 και ορίστηκε ειδικός εκκαθαριστής. Περαιτέρω, την ίδια ημερομηνία (Συνεδρίαση 26/17.12.2011), η ίδια πιο πάνω Επιτροπή της Τράπεζας Ελλάδος, με την αριθμ. 5549 (ΦΕΚ Β' 2856) απόφασή της, έδωσε εντολή στον ειδικό εκκαθαριστή του υπό ειδική εκκαθάριση πιο πάνω πιστωτικού ιδρύματος να μεταβιβάσει παραχρήμα περιουσιακά στοιχεία του πιο πάνω πιστωτικού ιδρύματος, στο πιστωτικό ίδρυμα με την επωνυμία «ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΟ ΤΑΜΙΕΥΤΗΡΙΟ ΕΛΛΑΔΟΣ Α.Τ.Ε.». Στα πιο πάνω περιουσιακά στοιχεία που μεταβιβάζονται στο «ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΟ ΤΑΜΙΕΥΤΗΡΙΟ ΕΛΛΑΔΟΣ Α.Τ.Ε.» περιλαμβάνονται, σύμφωνα με την περ. ιζ' της παρ.1 του Παρατήματος της πιο πάνω απόφαση, και οι φορολογικές υποχρεώσεις, βάρη και τέλη κάθε είδους της «Τ BANK Α.Τ.Ε.», κατά τα ειδικότερα στο Παράρτημα διαλαμβανόμενα.

Στη συγκεκριμένη περίπτωση, σε βάρος της Διευθύνουσας Συμβούλου του πιστωτικού ιδρύματος «Τ BANK ΑΤΕ», που είχε ορισθεί πριν τη θέση αυτού υπό ειδική εκκαθάριση, με το από 3.11.2011 πρακτικό του Διοικητικού Συμβουλίου του πιο πάνω πιστωτικού ιδρύματος, το οποίο καταχωρίσθηκε στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών του Υπουργείου Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας, έχει βεβαιωθεί, με βάση τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 115 του ν.2238/1994, οφειλή ύψους 23.356.72 €, που αφορά σε «Εισφορές και Τέλος Επιτηδεύματος του ν.3986/2011» του υπό ειδική εκκαθάριση πιστωτικού ιδρύματος «Τ BANK ΑΤΕ», για το οικονομικό έτος 2012.

II. Εφαρμοστές διατάξεις

α) Στο **άρθρο 115 του ν.2238/1994** (Α' 151), το οποίο καταργήθηκε από 1-1-2014, δεδομένου ότι με την παράγραφο 22 άρθρου 72 ν.4172/2013 (Α' 167, Νέος ΚΦΕ), η οποία προστέθηκε με το άρθρο 26 παρ.11 ν.4223/2013 (Α' 287), έπαυσε η ισχύς των διατάξεων του ν.2238/1994 από την έναρξη ισχύος του ν.4172/13 (1-1-2014), ορίζονται τα εξής:

«Ευθύνη διοικούντων νομικά πρόσωπα

1. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών, ή συνεταιρισμών κατά τα χρόνια της διάλυσης ή συγχώνευσης 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 βεβαίωσης τους. Στις ανώνυμες εταιρίες που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για τον πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων της διαλυόμενης εταιρίας και εκείνη που την απορρόφησε ή η νέο εταιρία που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης 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 διάλυσης του ως προς τους φόρους που αφορούν σε χρήσεις προγενέστερες από την έναρξη της εκκαθάρισης, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης τους.

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

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

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

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


Σημειωτέον ότι, μετά την 1-1-2014, ισχύουν οι κατά βάση ταυτοσήμου περιεχομένου διατάξεις του άρθρου 50 του ν.4174/2013 (Α' 170), ήτοι για απαιτήσεις του Δημοσίου που γεννήθηκαν από την ως άνω ημερομηνία και μετά (πρβλ. ΣΤΕ 3344/08, 512/07, ΝΣΚ 530/06 κ.ά).

β) Εξ άλλου, στο άρθρο 31 του ν.3986/2011 (Α' 152), ορίζονται τα εξής:

«Επιβολή τέλους επιτηδεύματος

1. Οι επιτηδευματίες και οι ασκούντες ελευθέριο, επάγγελμα, εφόσον τηρούν βιβλία Β' ή Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., υποχρεούνται σε καταβολή ετήσιου τέλους επιτηδεύματος, το οποίο ορίζεται ως εξής:

α) Για νομικά πρόσωπα που ασκούν εμπορική επιχείρηση και έχουν την έδρα τους σε τουριστικούς τόπους και σε πόλεις ή χωριά με πληθυσμό έως διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους σε οκτακόσια ευρώ ετησίως.



β) Για νομικά πρόσωπα που ασκούν εμπορική επιχείρηση και έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό πάνω από διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, σε χίλια (1.000) ευρώ ετησίως.

γ) Για ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες σε εξακόσια πενήντα (650) ευρώ ετησίως.

δ) Για κάθε υποκατάστημα σε εξακόσια (600) ευρώ ετησίως.

Ειδικά για τις Αστικές μη Κερδοσκοπικές Εταιρίες της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε., καθώς και για τα φυσικά πρόσωπα, που το εισόδημα τους προέρχεται από ατομική επιχείρηση παροχής υπηρεσιών ή ελευθέριο επάγγελμα και έχουν έγγραφη σύμβαση με μέχρι τρία (3) φυσικά ή/και νομικά πρόσωπα, ή το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) των ακαθαρίστων εσόδων τους προέρχεται από ένα (1) φυσικό ή/και νομικό πρόσωπο, τα ποσά του τέλους επιτηδεύματος εξακολουθούν να ισχύουν όπως επιβλήθηκαν κατά το οικονομικό έτος 2012.....

2.

3. ...

4. Για την εν γένει διαδικασία επιβολής και βεβαίωσης του τέλους επιτηδεύματος εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994).

5.».

γ) Περαιτέρω, στο **άρθρο 68 του ν.3601/2007 (Α' 178)** - νυν άρθρο 145 του ν.4261/2014, δεδομένου ότι με το άρθρο 166 παρ. 1, 2 του ν.4261/2014 (Α' 107), από τη δημοσίευση αυτού, καταργήθηκε ο ν.3601/2007, ορίζονται τα εξής:

«Ειδική Εκκαθάριση πιστωτικών ιδρυμάτων

1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων του ν.3458/2006 (Α' 94) και του άρθρου 63^ε:

α) Πιστωτικό ίδρυμα δεν δύναται να κηρυχθεί σε πτώχευση ούτε είναι δυνατόν να ανοίξει επ' αυτού πτωχευτική διαδικασία εξυγίανσης.

β) Στην περίπτωση που ανακαλείται η άδεια λειτουργίας πιστωτικού ιδρύματος σύμφωνα με το άρθρο 8, αυτό τίθεται υποχρεωτικώς υπό ειδική εκκαθάριση-με απόφαση της Τράπεζας της Ελλάδος.

γ) Κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης, τη διοίκηση του πιστωτικού ιδρύματος αναλαμβάνει ειδικός εκκαθαριστής, φυσικό ή νομικό πρόσωπο, που ορίζεται με απόφαση της Τράπεζας της Ελλάδος.....

δ) Ο ειδικός εκκαθαριστής υπόκειται στον έλεγχο και την εποπτεία της Τράπεζας της Ελλάδος, η οποία δύναται να τον αντικαθιστά, κατά πάντα χρόνο. Ο έλεγχος και η εποπτεία αποσκοπούν ενδεικτικά: α).....

στ) Με απόφαση της Τράπεζας της Ελλάδος δύναται, μέχρι την ολοκλήρωση των εργασιών εκκαθάρισης και χάριν προστασίας της χρηματοοικονομικής σταθερότητας, και

ενίσχυσης της εμπιστοσύνης του κοινού στο εγχώριο χρηματοπιστωτικό σύστημα να υποχρεωθεί ο ειδικός εκκαθαριστής στη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων του υπό ειδική εκκαθάριση πιστωτικού ιδρύματος σε άλλο πιστωτικό ίδρυμα ή σε Μεταβατικό πιστωτικό ίδρυμα κατά τα άρθρα 63^Ε. Στην περίπτωση αυτή, οι διατάξεις του άρθρου 63Δ εφαρμόζονται ανάλογα.

ζ) Ο ειδικός εκκαθαριστής ευθύνεται μόνο για δόλο και βόρεια αμέλεια. Δεν προσωποκρατείται ούτε υπέχει οποιαδήποτε ποινική, αστική ή άλλη ευθύνη για χρέη του υπό εκκαθάριση πιστωτικού ιδρύματος που γεννήθηκαν πριν από το διορισμό του, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης τους. Ο ίδιος και, αν πρόκειται για νομικά πρόσωπο, οι νόμιμοι εκπρόσωποι του δεν πρόσωπο κρατούνται ούτε υπέχουν οποιαδήποτε ποινική, αστική ή άλλη ευθύνη για χρέη του υπό εκκαθάριση πιστωτικού ιδρύματος που γεννήθηκαν πριν από το διορισμό του, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης τους. Τα προηγούμενα εδάφια εφαρμόζονται και στα μέλη της Επιτροπής Ειδικής Εκκαθάρισης του άρθρου 68Α.

η).....

θ) Οι διατάξεις για τις εποπτικές αρμοδιότητες της Τράπεζας της Ελλάδος έναντι του πιστωτικού ιδρύματος και τις αντιστοιχούσες σε αυτές υποχρεώσεις του τελευταίου δεν παραβιάζονται εκ της υπαγωγής του σε ειδική εκκαθάριση, του εποπτικού ρόλου της Τράπεζας της Ελλάδος και των αρμοδιοτήτων εποπτικών και κυρωτικών, προσαρμοζόμενων καταλλήλως στους σκοπούς και τις ανάγκες της ειδικής εκκαθάρισης.

ι) Τα στελέχη και οι απασχολούμενοι στο πιστωτικό ίδρυμα υποχρεούνται να συμπράττουν με τον ειδικό εκκαθαριστή, τα όργανα της ειδικής εκκαθάρισης και το Ταμείο Εγγύησης Καταθέσεων, Επενδύσεων και Εξυγίανσης και να ακολουθούν τις οδηγίες και υποδείξεις της Τράπεζας της Ελλάδος για τη διασφάλιση της ομαλής εκκαθάρισης του πιστωτικού, ιδρύματος, και την ικανοποίηση του δημόσιου, συμφέροντος.....

2. Με απόφαση της Τράπεζας της Ελλάδος μπορεί να εξειδικεύονται οι όροι εφαρμογής του παρόντος άρθρου. Στην ειδική εκκαθάριση πιστωτικού ιδρύματος εφαρμόζονται συμπληρωματικώς και στο μέτρο που δεν αντίκειται στο παρόν άρθρο όπως αυτό εξειδικεύεται με την ανωτέρω απόφαση της Τράπεζας της Ελλάδος οι διατάξεις του Πτωχευτικού Κώδικα. 3....4....5....».

δ) Τέλος, στις υπ' αριθμ. 5548/2011 (ΦΕΚ Β' 2856) και 5549/2011 (ΦΕΚ Β' 2856) αποφάσεις της επιτροπής Πιστωτικών και Ασφαλιστικών Θεμάτων της Τράπεζας της Ελλάδος, ορίσθηκαν τα εξής:

- Στην υπ' αριθμ. 5548/2011 απόφαση:

«...1. Ανακαλείται, η άδεια που είχε παρασχεθεί με την απόφαση ΕΝΠΘ 4871/2.12.1991, όπως ισχύει, για την ίδρυση και λειτουργία του πιστωτικού ιδρύματος με την επωνυμία «T-BANK ΑΝΩΝΥΜΗ ΤΡΑΠΕΖΙΚΗ ΕΤΑΙΡΑ» και τίθεται αυτό σε ειδική εκκαθάριση σύμφωνα με το

άρθρο 68 του ν.3601/2007). 2. Ειδικός εκκαθαριστής του ιδρύματος με την επωνυμία «T-BANK ΑΝΩΝΥΜΗ ΤΡΑΠΕΖΙΚΗ ΕΤΑΙΡΑ» ορίζεται ο (σημείωση: στη συνέχεια αναφέρεται το ονοματεπώνυμο του εκκαθαριστή) 3. Το ως άνω ίδρυμα επιτρέπεται εφεξής να διενεργεί μόνο τις πράξεις που υπηρετούν τον σκοπό της εκκαθάρισης.....».

- Στην υπ' αριθμ. 5549/2011 απόφαση:

«... αποφασίζει: Να υποχρεώσει τον εκκαθαριστή του σε ειδική εκκαθάριση πιστωτικού ιδρύματος με την επωνυμία «T-BANK ΑΝΩΝΥΜΗ ΤΡΑΠΕΖΙΚΗ ΕΤΑΙΡΑ» στην παραχρήμα μεταβίβαση των αναφερομένων στο Παράρτημα της παρούσας περιουσιακών στοιχείων του στο πιστωτικό ίδρυμα με την επωνυμία «ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΟ ΤΑΜΙΕΥΤΗΡΙΟ ΕΛΛΑΔΟΣ Α.Τ.Ε.».

Παράρτημα

1. Στο πιστωτικό ίδρυμα «ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΟ ΤΑΜΙΕΥΤΗΡΙΟ ΕΛΛΑΔΟΣ Α.Τ.Ε.» μεταβιβάζονται όλες οι συμβατικές σχέσεις της «T Bank ΑΤΕ» με τρίτους στις οποίες υποκαθίσταται πλέον πλήρως η ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΟ ΤΑΜΙΕΥΤΗΡΙΟ ΕΛΛΑΔΟΣ Α.Τ.Ε. καθώς και το σύνολο του ενεργητικού και παθητικού της «Τα BANK ΑΤΕ» (δικαιώματα, αξιώσεις, υποχρεώσεις και βάρη κάθε είδους), εκτός από τις συμβατικές σχέσεις και τα στοιχεία που περιγράφονται στη συνέχεια ως μη μεταβιβαζόμενα. Στις συμβατικές σχέσεις που δεν μεταβιβάζονται στην «ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΟ ΤΑΜΙΕΥΤΗΡΙΟ ΕΛΛΑΔΟΣ Α.Τ.Ε.» συμβαλλόμενη θα παραμείνει η υπό εκκαθάριση «T Bank ΑΤΕ», ενώ τα στοιχεία που δεν μεταβιβάζονται στην «ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΟ ΤΑΜΙΕΥΤΗΡΙΟ ΕΛΛΑΔΟΣ ΑΤΕ» παραμένουν στην δικαιοκτησία ή συνεχίζουν να βαρύνουν την υπό εκκαθάριση «Τα Bank ΑΤΕ».

Στα περιουσιακά στοιχεία (συμβατικές σχέσεις, ενεργητικό και παθητικό) που μεταβιβάζονται στην «ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΟ ΤΑΜΙΕΥΤΗΡΙΟ ΕΛΛΑΔΟΣ Α.Τ.Ε.» συμπεριλαμβάνονται ιδίως τα ακόλουθα:..

α)..... ιζ) Οι φορολογικές υποχρεώσεις, βάρη και τέλη κάθε είδους της «T Bank ΑΤΕ», ανεξάρτητα από το εάν έχουν γεννηθεί και αν έχουν βεβαιωθεί κατά το χρόνο μεταβίβασης, εφ' όσον αφορούν το χρονικό διάστημα έως τη συντέλεση της μεταβίβασης, όπως ιδίως υποχρεώσεις για καταβολή ή προκαταβολή φόρων για χρήσεις έως τη συντέλεση της μεταβίβασης, για καταβολή φόρων κάθε είδους που παρακρατήθηκαν στο χρονικό διάστημα έως τη συντέλεση της μεταβίβασης, για καταβολή τελών ή εισφορών που αφορούν παροχές στο χρονικό διάστημα έως τη συντέλεση της μεταβίβασης, για πληρωμή προστίμων (ανεξάρτητα από το χρόνο επιβολής) για πράξεις ή παραλείψεις της «T BANK ΑΤΕ» στο χρονικό διάστημα έως τη συντέλεση της μεταβίβασης, για καταβολή συμπληρωματικού ή επιπρόσθετου φόρου αναφορικά με το χρονικό διάστημα έως τη συντέλεση της μεταβίβασης.....ιη).....».

2. Στα προς μεταβίβαση στοιχεία δεν περιλαμβάνονται και άρα παραμένουν στην υπό εκκαθάριση «T BANK ATE»: α).....θ) Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις της «T BANK ATE» κατά του Ελληνικού Δημοσίου...».

III. Ερμηνεία των διατάξεων:

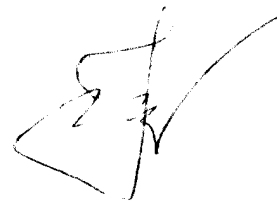
A. Επί του πρώτου ερωτήματος:

1. Από τις διατάξεις του άρθρου 115 (παρ. 1 και 2) του ν.2238/1994 σαφώς προκύπτει ότι πρόσωπο, το οποίο κατά το χρόνο λύσης της ανώνυμης εταιρίας, έχει την ιδιότητα του διευθυντή, διαχειριστή ή διευθύνοντος συμβούλου και εκκαθαριστή αυτής, ευθύνεται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή των κατά το χρόνο αυτό οφειλόμενων από την εταιρία φόρου εισοδήματος (ως και των παρακρατούμενων φόρων που γεννήθηκαν έως 30/11/1998), αδιαφόρως του χρόνου στον οποίο ανάγονται οι φόροι αυτοί, καθώς και του χρόνου βεβαίωσής τους. Ακολουθώντας με τις διατάξεις των παραγράφων 6 και 7 του άρθρου 22 του ν. 2648/1998, προστέθηκε τρίτη παράγραφος στο ως άνω άρθρο 115 και καθιερώθηκε για πρώτη φορά ευθύνη των διοικούντων το παραπάνω νομικό πρόσωπο και κατά τη διάρκεια της λειτουργίας του - δηλαδή άσχετα από τη λύση αυτού - για τους παρακρατούμενους φόρους, το φόρο προστιθέμενης αξίας και το φόρο κύκλου εργασιών (ΣΤΕ 2869/2013 επταμ, 884/2011, πρβλ ΣΤΕ 2495-2498/2007).

2. Οι προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 115 του ν.2238/1994, που προβλέπουν την προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα, είναι ειδικές και εξαιρετικές και αφορούν μόνον τα χρέη του λυθέντος (ή συγχωνευθέντος) νομικού προσώπου από τους προαναφερθέντες φόρους. Ωστόσο, στο άρθρο 31 παρ.4 του ν.3986/2011 ορίζεται ότι «για την εν γένει διαδικασία επιβολής και βεβαίωσης του τέλους επιτηδεύματος εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994). Με την παραπομπή στις διατάξεις του ν.2238/1994, όπως είναι και αυτές του άρθρου 115, οι εν λόγω διατάξεις εφαρμόζονται αναλόγως και για το τέλος επιτηδεύματος, το οποίο, άλλωστε, όπως κρίθηκε με την υπ' αριθμ. 2527/2013 απόφαση της Ολομελείας του ΣΤΕ έχει τον χαρακτήρα φόρου εισοδήματος (ενός «ελάχιστου φόρου εισοδήματος», όπως επί λέξει αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση του ν.3986/2011). Επομένως, πρόσωπο το οποίο κατά τον χρόνο λύσεως ή και κατά τη διάρκεια λειτουργίας της ανώνυμης εταιρείας έχει μια από τις κατονομαζόμενες στο άρθρο 115 ιδιότητες, ευθύνεται για την πληρωμή των κατά τον κρίσιμο αυτό χρόνο οφειλόμενων φόρων εισοδήματος, ευθύνεται υπό τους ίδιους όρους και αυτοτελώς έναντι της εταιρείας και για την πληρωμή του τέλους επιτηδεύματος (πρβλ ΣΤΕ 2869/2013, 1326/2012, 2976, 2999/2006 (7μελούς).

B. Επί του δευτέρου και τρίτου ερωτήματος

1. Από το έγγραφο της ερωτώσης υπηρεσίας προκύπτει ότι σε βάρος του υπό εκκαθάριση τελούντος πιστωτικού ιδρύματος «T BANK ATE» επιβλήθηκε τέλος επιτηδεύματος



για το οικονομικό έτος 2012 (χρήση 2011), πλην, όμως, διαπιστώθηκε, μετά από έρευνα, ότι η «T BANK ATE» έχει ασκήσει κατά του Ελληνικού Δημοσίου την από 18-2-2014 (ΓΑΚ 4532/19-2-2014) προσφυγή, με αίτημα την ακύρωση της υπ' αριθμ. 75/15-1-2014 απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της ΓΓΔΕ του ΥΠΟΙΚ, με την οποία απορρίφθηκε ενδικοφανής προσφυγή της κατά της πράξεως επιβολής του τέλους επιτηδεύματος του αυτού οικονομικού έτους, η οποία εκκρεμεί προς εκδίκαση ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών. Με τον δεύτερο λόγο της προσφυγής προβάλλεται ότι, σε αντίθεση προς τα γενόμενα δεκτά με την ως άνω απορριπτική της ενδικοφανούς προσφυγής απόφαση, εφόσον οι φορολογικές υποχρεώσεις, βάρη και τέλη κάθε είδους της «T Bank ATE», επομένως και το τέλος επιτηδεύματος του άρθρου 31 του ν. 3986/2011 μεταβιβάστηκαν από τον εκκαθαριστή στο «ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΟ ΤΑΜΙΕΥΤΗΡΙΟ ΕΛΛΑΔΟΣ ΑΤΕ» στις 17-12-2012, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της υπ' αριθμ. 5549/2011 (ΦΕΚ Β' 2856) απόφασης της Επιτροπής Πιστωτικών και Ασφαλιστικών Θεμάτων της Τράπεζας της Ελλάδος, ανεξάρτητα από το εάν έχουν γεννηθεί και αν έχουν βεβαιωθεί κατά το χρόνο μεταβίβασης, εφ' όσον αφορούν το χρονικό διάστημα έως τη συντέλεση της μεταβίβασης, φορολογικό υποκείμενο για την καταβολή του επίμαχου τέλους είναι το «ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΟ ΤΑΜΙΕΥΤΗΡΙΟ ΕΛΛΑΔΟΣ ΑΤΕ» και όχι η «T Bank ATE».

2. Με τα δεδομένα αυτά, εφόσον το ζήτημα του φορολογικώς υποχρέου για την καταβολή του επίμαχου τέλους επιτηδεύματος, παρεπομένως και των κατ' άρθρο 115 του ν. 2238/1994 προσωπικά ευθυνομένων για την πληρωμή του, εκκρεμεί προς επίλυση ενώπιον του αρμοδίου δικαστηρίου, δεν κρίνεται σκόπιμη η πραγμάτευσή του στο πλαίσιο γνωμοδότησης του ΝΣΚ, δεδομένου μάλιστα ότι η Φορολογική Διοίκηση άσκησε την αρμοδιότητά της, καθόσον αφορά την επιβολή του τέλους του συγκεκριμένου οικονομικού έτους στο οποίο αφορούν τα τεθέντα ερωτήματα και δεν μπορεί να προβεί σε ανάκληση της πράξεως επιβολής του. Επιπροσθέτως τούτων, η πραγμάτευση του δευτέρου ερωτήματος δεν μπορεί να γίνει ασυνδέτως προς το τρίτο ερώτημα και τούτο διότι, ακόμα και αν ήθελε επικρατήσει η γνώμη ότι θέση του πιστωτικού ιδρύματος «T BANK ATE» υπό ειδική εκκαθάριση, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 68 του ν.3601/2007, λόγω ανάκλησης της άδειας λειτουργίας του, επιφέρει τη λύση αυτού, ο προσδιορισμός του νομικού προσώπου που είναι φορολογικώς υπόχρεο για την καταβολή του τέλους, παρεπομένως και των κατ' άρθρο 115 του ν. 2238/1994 προσωπικά ευθυνομένων για την πληρωμή του, τελεί σε συνάρτηση και προς την απάντηση επί του τρίτου ερωτήματος, του οποίου η πραγμάτευση δεν μπορεί να παραλειφθεί.

IV. Κατόπιν όλων των ανωτέρω, στο μεν πρώτο ερώτημα αρμόζει η απάντηση ότι οι διατάξεις του άρθρου 115 του ν.2238/1994, εφαρμόζονται και επί του τέλους επιτηδεύματος του άρθρ. 31 ν.3986/2011, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές τασσόμενες σε αυτές προϋποθέσεις,

παρέλκει δε, επί του παρόντος, η έκδοση γνωμοδότησης επί του δευτέρου και τρίτου ερωτήματος, προκειμένου να ενημερωθεί επί των ανωτέρω η ΓΓΔΕ του ΥΠΟΙΚ.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 30-12-2014

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ



Αλέξανδρος Κοραγιάννης
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Ο ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

Πολυχρόνης Καραστεργίου
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.