



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδότησης : 61/2015
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
ΤΜΗΜΑ Α΄

Συνεδρίαση της 11^{ης} Μαρτίου 2015

Σύνθεση :

Πρόεδρος : Ανδρέας Χαρλαύτης, Αντιπρόεδρος του Ν.Σ.Κ.

Μέλη : Ανδρέας Ανδρουλιδάκης, Στυλιανή Χαριτάκη, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Κωνσταντίνος Κηπουρός, Αγγελική Καστανά, Ελένη Πασαμιχάλη, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγήτρια : Εμμανουέλα Πανοπούλου, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

Αριθμός Ερωτήματος : Το υπ' αριθ. πρωτ. Ε.Μ.ΕΙΣ. Α1020075 ΕΞ 2015/12-2-2015 έγγραφο της Δ/σης Επιχειρησιακή Μονάδα Είσπραξης /Γενική Δ/ση Φορολογικής Διοίκησης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

Περίληψη Ερωτήματος : Ερωτάται εάν, σε περίπτωση ύπαρξης βεβαιωμένης ληξιπρόθεσμης οφειλής σε βάρος εικονικής επιχείρησης, οι πραγματικοί υπόχρεοι που υποκρύπτονται έχουν την ιδιότητα των συνυπόχρεων προσώπων κατά την έννοια του άρθρου 82 παρ.1 εδ.α' του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων και αν μπορούν να ληφθούν σε βάρος τους αναγκαστικά μέτρα είσπραξης για την οφειλή της επιχείρησης.

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

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

1. Στο πλαίσιο της αρμοδιότητας της Επιχειρησιακής Μονάδας Είσπραξης, κατά το άρθρο 82 Κ.Ε.Δ.Ε., η υπηρεσία αυτή συνέταξε τις από 17-01-2014 και 28-08-2014 εκθέσεις ελέγχου και διαπίστωσε ότι είναι αντικειμενικώς αδύνατη η είσπραξη της οφειλής που βεβαιώθηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία «ΑΓΡΟΣΙΤΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ ΕΞΑΓΩΓΕΣ Ε.Π.Ε.» (Α.Φ.Μ. 095345189), η οποία έχει ληξιπρόθεσμο κεφάλαιο 32.179.140,37 ευρώ. Σύμφωνα με το περιεχόμενο των εν λόγω εκθέσεων πρόκειται για πτωχή εταιρεία με οφειλές προερχόμενες από καταλογισμούς σε Φ.Π.Α., Φόρο Εισοδήματος και Κ.Β.Σ. Ως εκ τούτου, η είσπραξη επιδιώχθηκε, χωρίς όμως αποτέλεσμα, τόσο σε βάρος της οφειλέτιδας εταιρείας όσο και σε βάρος του διαχειριστή της Σωτηρίου Καλογήρου του Νικολάου (Α.Φ.Μ. 044931990), ο οποίος είναι συνυπόχρεος με την εταιρεία σε καταβολή κατά τις ρητές επιταγές του άρθρου 115 παράγραφος 2 νόμου 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), του άρθρου 55 νόμου 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), της εγκυκλίου οδηγίας ΠΟΛ 1103/2004 και της πάγιας νομολογίας των δικαστηρίων.

Συγκεκριμένα, με τις ως άνω εκθέσεις ελέγχου πιστοποιείται ότι έχουν ολοκληρωθεί όλες οι απαιτούμενες έρευνες για τον εντοπισμό πάσης φύσεως περιουσιακών στοιχείων της ως άνω οφειλέτιδας εταιρείας και του συνυπόχρεου διαχειριστή της, χωρίς να έχει επιτευχθεί η εξόφληση των οφειλών. Περαιτέρω, όμως, από τις ίδιες τις εκθέσεις ελέγχου προκύπτει ότι σύμφωνα με την 845/2009 απόφαση του ΣΤ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, την επίμαχη πρωτοφειλέτιδα εικονική εταιρεία συνέστησαν και ήλεγχαν εν τοις πράγμασι οι Άγγελος Μαρκόπουλος και Βασίλειος Μαρκόπουλος, οι οποίοι είναι οι πραγματικοί υπόχρεοι που υποκρύπτονται στην ως άνω εικονική επιχείρηση, χωρίς, ωστόσο, να γίνουν ως προς τα πρόσωπα αυτά ενέργειες από την υπηρεσία για τον εντοπισμό πηγών αποπληρωμής και αναγκαστικής είσπραξης των οφειλών, παρά μόνο στην



περιουσιακή κατάσταση της πρωτοφειλέτιδας εταιρείας και του διαχειριστή της.

Ακολούθησε η υπ' αριθ. 0073/02-12-2014 Πράξη του 4^{ου} Τμήματος του Ελεγκτικού Συνεδρίου, το οποίο κλήθηκε να γνωμοδοτήσει σύμφωνα με το νόμο, αν συντρέχει περίπτωση χαρακτηρισμού της οφειλής της ως άνω εταιρείας ως ανεπίδεκτης είσπραξης, προκειμένου αυτή να καταχωρηθεί στα ειδικά βιβλία ανεπίδεκτων είσπραξης οφειλών. Με την ως άνω Πράξη του το Ελεγκτικό Συνέδριο δεν παρέχει τη σύμφωνη γνώμη του για το χαρακτηρισμό της οφειλής ως ανεπίδεκτης είσπραξης, αλλά επικαλούμενο τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 40 του νόμου 3220/2004 και ερμηνεύοντας αυτές, καταλήγει στο συμπέρασμα ότι: *«Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, στις περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής νομικό πρόσωπο, οι πάσης φύσεως φορολογικές επιβαρύνσεις και κυρώσεις νομίμως επιβάλλονται παράλληλα τόσο σε βάρος του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται όσο και σε βάρος εκείνου που εικονικά φέρεται ότι ασκεί την επιχείρηση, εφόσον ο τελευταίος δεν αποδείξει (ενώπιον της αρμόδιας φορολογικής αρχής είτε των διοικητικών δικαστηρίων) ότι ήταν εντελώς αμέτοχος στις συγκεκριμένες συναλλαγές. Συνεπώς, στην περίπτωση εικονικής επιχείρησης, οι πραγματικοί υπόχρεοι που υποκρύπτονται έχουν κατά την έννοια του άρθρου 82 παρ. 1 εδαφ. α' του ΚΕΔΕ την ιδιότητα του συνυπόχρεου προσώπου και συνεπώς οι ενέργειες για τον εντοπισμό πηγών αποπληρωμής και αναγκαστικής είσπραξης πρέπει να επεκτείνονται και στα πρόσωπα αυτά. ...».*

2. Η υπηρεσία με το έγγραφό της υποστηρίζει ότι, με τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 82 Κ.Ε.Δ.Ε. ορίζονται οι προϋποθέσεις προκειμένου μια οφειλή να χαρακτηριστεί ως ανεπίδεκτη είσπραξης. Ειδικότερα, κατά το εδάφιο α', απαιτείται να έχουν ολοκληρωθεί οι έρευνες από τις οποίες διαπιστώθηκε ότι δεν υπάρχουν περιουσιακά στοιχεία ή ότι ολοκληρώθηκε η διαδικασία της αναγκαστικής εκτέλεσης χωρίς εισπρακτικό αποτέλεσμα τόσο σε βάρος του οφειλέτη όσο και σε βάρος των συνυπόχρεων για την καταβολή της συγκεκριμένης οφειλής. Η έννοια των συνυπόχρεων προσώπων δεν καθορίζεται μεν στο συγκεκριμένο άρθρο του Κ.Ε.Δ.Ε.,

προκύπτει όμως από την ισχύουσα νομοθεσία η οποία, εκτός από τον προσδιορισμό των προσώπων αυτών, καθορίζει και το είδος των οφειλών για τις οποίες ευθύνονται σε καταβολή παράλληλα με τον πρωτοφειλέτη. Στην υπό κρίση περίπτωση η οφειλή η οποία εξετάζεται ως ανεπίδεκτη είσπραξης έχει βεβαιωθεί σε βάρος της εταιρείας. Ως εκ τούτου, και δεδομένου ότι η εταιρεία αυτή έχει λυθεί λόγω πτώχευσης, το συνυπόχρεο πρόσωπο για την καταβολή της οφειλής, παράλληλα με την εταιρεία, είναι ο διαχειριστής της, η ευθύνη του οποίου στηρίζεται ευθέως στο γράμμα του νόμου και είναι αντικειμενική. Συνεπώς, για τη βεβαιωμένη οφειλή της εταιρείας που προέρχεται από καταλογισμό φόρου εισοδήματος ο διαχειριστής ευθύνεται ως συνυπόχρεος κατά το άρθρο 115 παράγραφος 2 του νόμου 2238/1994, ενώ για τη βεβαιωμένη οφειλή της από καταλογισμό Φ.Π.Α. ευθύνεται κατά το άρθρο 55 του νόμου 2859/2000.

Εξάλλου, η υπηρεσία αυτή θεωρεί ότι για την κρίση ως προς το ανεπίδεκτο της είσπραξης της οφειλής της εταιρείας, δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 40 του νόμου 3220/2004 για τους εξής λόγους: α) Η διάταξη κατά τον τίτλο και το περιεχόμενό της αναφέρεται σε ποινικές και διοικητικές κυρώσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας και όχι στον καθορισμό συνυπόχρεων προσώπων, τα οποία, με απειλή των μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης, έχουν πρόσθετη ευθύνη για την πληρωμή των οφειλών, όπως απαιτεί η έννοια των «συνυπόχρεων» κατ' άρθρο 82 Κ.Ε.Δ.Ε. β) Η διάταξη αφορά έτερη βεβαίωση που θα προκύψει μετά από τον καταλογισμό σε βάρος των πραγματικών υπόχρεων που υποκρύπτονται στις εικονικές συναλλαγές. Ως εκ τούτου, δεν τίθεται θέμα συνυποχρέωσης κατ' άρθρο 82 Κ.Ε.Δ.Ε., αφού οι πραγματικοί υπόχρεοι θα είναι οι πρωτοφειλέτες στη βεβαίωση αυτή. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της η εν λόγω υπηρεσία αναφέρεται στις εκθέσεις ελέγχου Φ.Π.Α. και Φ. Εισοδήματος για την εταιρεία όπου γίνεται σαφής μνεία ότι για τις διαπιστώσεις των εικονικών συναλλαγών σχετικά με τους συναυτουργούς (πραγματικούς υπόχρεους υποκρυπτόμενους) θα συνταχθεί ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου όπου θα καταλογιστούν τα ανάλογα πρόστιμα και σ' αυτούς.

Κατόπιν των ανωτέρω υποβλήθηκε το ως άνω ερώτημα.



ΙΙ. ΚΡΙΣΙΜΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

1. Στο άρθρο 82 του ν.δ/τος 356/1974 «Κώδικας Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων»(Α'90) με τίτλο «Διάκριση ληξιπρόθεσμων οφειλών σε εισπράξιμες και ανεπίδεκτες είσπραξης», όπως αντικαταστάθηκε με την υποπαρ.Α.3 της παρ. Α του άρθρου πρώτου του ν.4152/2013(ΦΕΚ Α' 107), ορίζονται τα εξής:

«1. Ληξιπρόθεσμες οφειλές προς το Δημόσιο, καθώς και συμβεβαιωμένες οφειλές προς τρίτους χαρακτηρίζονται ως ανεπίδεκτες είσπραξης, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι κάτωθι προϋποθέσεις: α. Έχουν ολοκληρωθεί οι έρευνες και δεν διαπιστώθηκε η ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη και των συνυπόχρεων ή απαιτήσεων αυτών έναντι τρίτων ή διαπιστώθηκε η καθ' οποιονδήποτε τρόπο εκποίηση των περιουσιακών τους στοιχείων που δεν υπόκειται σε ακύρωση ή σε διάρρηξη κατά τα άρθρα 939 επ. Α.Κ. και ειδικότερα διαπιστώθηκε η ολοκλήρωση της διαδικασίας αναγκαστικής εκτέλεσης επί κινητών, ακινήτων ή απαιτήσεων του οφειλέτη με επίσπευση του Δημοσίου ή τρίτων, ο έλεγχος της πτωχευτικής και μεταπτωχευτικής περιουσίας, εφόσον πρόκειται για πτωχό ή ολοκλήρωση της διαδικασίας εκκαθάρισης, εφόσον πρόκειται για οφειλέτη υπό καθεστώς εκκαθάρισης. β. Έχει υποβληθεί αίτηση ποινικής δίωξης, εφόσον πρόκειται για συνολική βασική οφειλή άνω των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ κατά τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 1882/1990 (Α' 43) ή δεν είναι δυνατή η υποβολή της. γ. Έχει πραγματοποιηθεί έλεγχος από ειδικά οριζόμενο ελεγκτή της αρμόδιας φορολογικής ή τελωνειακής αρχής, ο οποίος πιστοποιεί, με βάση ειδικά αιτιολογημένη έκθεση ελέγχου, ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις των προηγούμενων περιπτώσεων και ότι είναι αντικειμενικά αδύνατη η είσπραξη των οφειλών.....2. Οι πράξεις του χαρακτηρισμού των επιδεκτικών ή ανεπίδεκτων είσπραξης και της καταχώρισης των απαιτήσεων σε ειδικά βιβλία ανεπίδεκτων είσπραξης γίνονται: α) με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων κατόπιν εισήγησης της αρμόδιας για την αναγκαστική είσπραξη φορολογικής ή

τελωνειακής υπηρεσίας και με τη σύμφωνη γνώμη της Διεύθυνσης Πολιτικής Εισπράξεων ή της Διεύθυνσης Τελωνειακών Διαδικασιών κατά περίπτωση, εφόσον πρόκειται για συνολική βασική οφειλή μέχρι ενάμισυ εκατομμύριο (1.500.000) ευρώ β) με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων κατόπιν εισήγησης του προϊσταμένου της Επιχειρησιακής Μονάδας Είσπραξης και μετά από σύμφωνη γνώμη του αρμόδιου Τμήματος του Ελεγκτικού Συνεδρίου, εφόσον πρόκειται για συνολική βασική οφειλή άνω του ενάμισυ εκατομμυρίου (1.500.000) ευρώ. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί να ζητήσει τη σύμφωνη γνώμη Κλιμακίου ή Τμήματος ή Διεύθυνσης του Ελεγκτικού Συνεδρίου..., εφόσον πρόκειται για συνολική βασική οφειλή κάτω του ενάμισυ εκατομμυρίου (1.500.000) ευρώ. 3. Από την καταχώριση της οφειλής στα βιβλία των ανεπίδεκτων εισπραξης και για χρονικό διάστημα δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους μέσα στο οποίο έγινε η καταχώριση: α) αναστέλλεται αυτοδικαίως η παραγραφή της, β) δεν χορηγείται στον οφειλέτη και στα συνυπόχρεα πρόσωπα αποδεικτικό φορολογικής ενημερότητας για οποιαδήποτε αιτία ούτε άλλο νομίμως προβλεπόμενο πιστοποιητικό για μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων, εκτός εάν πρόκειται για εισπραξη χρημάτων που θα διατεθούν για την ικανοποίηση του Δημοσίου ή για εκποίηση περιουσιακών στοιχείων, το προϊόν των οποίων θα διατεθεί για τον ίδιο σκοπό, γ) δεσμεύονται στο σύνολο τους οι τραπεζικοί και επενδυτικοί λογαριασμοί των παραπάνω προσώπων κατ' ανάλογη εφαρμογή της διαδικασίας του άρθρου 14 του ν. 2523/1997. Το Δημόσιο διατηρεί ακέραιο το δικαίωμα του για την εισπραξη της οφειλής ή συμψηφισμού και μετά την καταχώριση της στα ειδικά βιβλία των ανεπίδεκτων εισπραξης. 4. Με τη διαδικασία της παραγράφου 2 οφειλή που έχει καταχωρισθεί, κατά τα ανωτέρω, ως ανεπίδεκτη εισπραξης επαναχαρακτηρίζεται ως εισπράξιμη, εάν πριν την παραγραφή της, διαπιστωθεί ότι υπάρχει δυνατότητα μερικής ή ολικής ικανοποίησης της είτε από τον οφειλέτη είτε από συνυπόχρεο πρόσωπο. 5. Με απόφαση που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί να εκχωρεί τις αρμοδιότητες του και να ορίζει άλλα όργανα για την υποβολή της σύμφωνης γνώμης της περίπτωσης α' της παραγράφου 2, να ρυθμίζει τον ειδικότερο τρόπο και τη διαδικασία καταχώρισης των οφειλών στα βιβλία των



ανεπίδεκτων είσπραξης, να ορίζει κάθε σχετικό θέμα με τη διαχείριση και την παρακολούθηση αυτών, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια. Με όμοια απόφαση που εκδίδεται ύστερα από σύμφωνη γνώμη της Διοικητικής Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου, μπορεί να μεταβάλλονται τα κριτήρια και οι προϋποθέσεις καταχώρισης των οφειλών στα βιβλία ανεπίδεκτων είσπραξης, καθώς και του επαναχαρακτηρισμού τους ως εισπραξιμών και να ρυθμίζεται κάθε θέμα σχετικό με τις συνέπειες και τα χρονικά όρια ισχύος των συνεπειών της καταχώρισης.»

2. Στο άρθρο 115 του ν. 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (Α' 151), το οποίο ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, δηλαδή μέχρι 31-12-2013 (από 1-1-2014 ισχύει ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ν.4172/2013 και ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, ν.4174/2013, στο άρθρο 50 του οποίου ορίζεται η αλληλέγγυα ευθύνη των διαχειριστών κλπ συνευθυνόμενων στα νομικά πρόσωπα) ορίζεται ότι: «1. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών ή συνεταιρισμών κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους... 2. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές και γενικά εντεταλμένοι στη διοίκηση του νομικού προσώπου, κατά το χρόνο της διάλυσης των λοιπών νομικών προσώπων του άρθρου 101, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και των φόρων που παρακρατούνται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους..», ενώ στο **άρθρο 101** του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι «Στο φόρο υπόκεινται α)...β)...γ)...δ)...ε) Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης...».

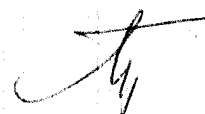
3. Στο άρθρο 55 του ν. 2859/2000 «Κύρωση του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) με τίτλο «Ευθύνη εις ολόκληρον καταβολής του φόρου» ορίζεται ότι :« Για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρο με τον υπόχρεο και οι εξής: α)...

β) οι νόμιμοι εκπρόσωποι των νομικών προσώπων, κατά το χρόνο διάλυσης, συγχώνευσης ή μετατροπής τους, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης του φόρου...».

4. Στο άρθρο 40 του ν. 3220/2004 «Μέτρα αναπτυξιακής και κοινωνικής πολιτικής, αντικειμενικοποίηση φορολογικού ελέγχου και άλλες διατάξεις» (Α' 15) με τίτλο «Ποινικές και διοικητικές κυρώσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας» ορίζονται τα εξής: «1,...2,...3. *Επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από οποιοδήποτε φυσικό, νομικό ή άλλης μορφής πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά αποδεικνύουν ότι είναι παντελώς αμέτοχα με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οι αναλογούντες φόροι, τέλη και εισφορές και γενικά οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται αποκλειστικά κατά του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται και όχι κατά του φερόμενου εκδότη».*

III. Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτουν τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 82 του ν.δ/τος 356/1974 (Κώδικας Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων), όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με την υποπαραγρ. Α3 της παρ. Α του άρθρου πρώτου του ν. 4152/2013, ρυθμίζονται ο χαρακτηρισμός και η διάκριση των ληξιπρόθεσμων οφειλών σε εισπράξιμες και ανεπίδεκτες εισπράξης με τη συνδρομή σωρευτικά των προϋποθέσεων που ορίζονται στις διατάξεις αυτές, έτσι ώστε οι οφειλές που χαρακτηρίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ως ανεπίδεκτες εισπράξης, να καταχωρίζονται σε ειδικά βιβλία ανεπίδεκτων εισπράξης οφειλών και το Δημόσιο να επικεντρώνει τις προσπάθειες των εισπρακτικών μηχανισμών του στις οφειλές που είναι δυνατόν να εισπραχθούν (πρβλ. αιτιολογική έκθεση στους νόμους 3943/2011 και 4152/2013 «Επείγοντα μέτρα εφαρμογής των νόμων 4046/2012, 4093/2012 και 4127/2013» και ειδικά στο άρθρο πρώτο του τελευταίου νόμου που αφορά, μεταξύ άλλων, τροποποίηση διατάξεων του Κ.Ε.Δ.Ε.).



Κατ' εξουσιοδότηση της παρ.5 του άρθρου 82 του Κ.Ε.Δ.Ε. εκδόθηκε η ΠΟΛ 1259/5.12.2013 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 3119) στο άρθρο 1 της οποίας καταγράφονται οι ενέργειες για τον εντοπισμό τυχόν πηγών αποπληρωμής και αναγκαστικής είσπραξης, οι οποίες απαιτείται να έχουν εξαντληθεί προκειμένου να χαρακτηρισθεί ληξιπρόθεσμη οφειλή προς το Δημόσιο ως ανεπίδεκτη είσπραξης.

2. Ειδικότερα, κατά το εδάφιο α' της παρ.1 του ως άνω άρθρου 82 απαιτείται να έχουν ολοκληρωθεί οι έρευνες από τις οποίες διαπιστώθηκε ότι δεν υπάρχουν περιουσιακά στοιχεία ή ότι ολοκληρώθηκε η διαδικασία της αναγκαστικής εκτέλεσης χωρίς αποτέλεσμα τόσο σε βάρος του οφειλέτη όσο και σε βάρος των συνυπόχρεων κατά το νόμο προσώπων για την καταβολή της συγκεκριμένης οφειλής. Στο ως άνω άρθρο του Κ.Ε.Δ.Ε. δεν καθορίζεται ποια είναι τα συνυπόχρεα πρόσωπα που ευθύνονται παράλληλα, αλληλεγγύως και εις ολόκληρο με τον πρωτοφειλέτη για την καταβολή των οφειλών προς το Δημόσιο, αλλά τα πρόσωπα αυτά προσδιορίζονται στην ισχύουσα για κάθε είδος οφειλής νομοθεσία, όπως είναι το άρθρο 55 του ν. 2859/2000, το άρθρο 115 του ΚΦΕ κ.α. Πάντως, ο καθορισμός των συνυπόχρεων προσώπων δεν είναι περιοριστικός, καθόσον συνυπεύθυνα ή παραλλήλως ευθυνόμενα πρόσωπα είναι δυνατόν να καθορίζονται και σε άλλες διατάξεις (πρβλ. απόφαση Υπ. Οικονομικών 1081029 /6403/ ΠΟΛ 1103/12-10-004).

3. Με την 525/2012 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. που έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, έγινε δεκτό ότι, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 40 παρ.3 του ν.3220/2004, στις περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής νομικό πρόσωπο, οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και κυρώσεις νόμιμα επιβάλλονται παράλληλα τόσο σε βάρος του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται όσο και σε βάρος εκείνου που εικονικά φέρεται ότι ασκεί την επιχείρηση, εφόσον ο τελευταίος δεν αποδείξει ενώπιον της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων ότι ήταν εντελώς αμέτοχος στις συγκεκριμένες συναλλαγές.

Με βάση την ανωτέρω ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 40 παρ.3 του ν.3220/2004, στην περίπτωση εικονικής επιχείρησης, οι πραγματικοί υπόχρεοι που υποκρύπτονται έχουν την ιδιότητα του συνυπόχρεου προσώπου κατά την έννοια του άρθρου 82 παρ.1 εδ.α' του Κ.Ε.Δ.Ε. και συνεπώς οι ενέργειες για τον εντοπισμό πηγών αποπληρωμής και αναγκαστικής είσπραξης της οφειλής προς το Δημόσιο πρέπει να επεκτείνονται και στα πρόσωπα αυτά.

IV. Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, το Α' Τμήμα του Ν.Σ.Κ. γνωμοδοτεί ομόφωνα ότι, σε περίπτωση ύπαρξης βεβαιωμένης ληξιπρόθεσμης οφειλής σε βάρος εικονικής επιχείρησης, οι πραγματικοί υπόχρεοι που υποκρύπτονται έχουν την ιδιότητα των συνυπόχρεων προσώπων κατά την έννοια του άρθρου 82 παρ.1 εδ.α' του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων και κατά συνέπεια είναι δυνατό να ληφθούν σε βάρος τους αναγκαστικά μέτρα είσπραξης για την οφειλή της επιχείρησης.-

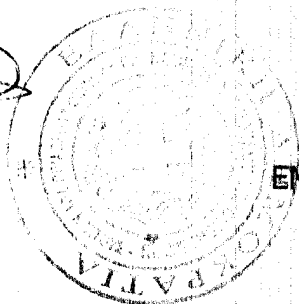
ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα 12 -3-2015

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ

ΑΝΔΡΕΑΣ ΧΑΡΛΑΥΤΗΣ

ΑΝΤΙΠΡΟΕΔΡΟΣ Ν.Σ.Κ.



Η ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ

ΕΜΜΑΝΟΥΕΛΑ Ν. ΠΑΝΟΠΟΥΛΟΥ

ΠΑΡΕΔΡΟΣ Ν.Σ.Κ.