



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

ΑΡΙΘΜΟΣ ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΗΣ 265/2016
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
Α' ΤΜΗΜΑ

Συνεδρίαση της 19^{ης} Οκτωβρίου 2016

Σύνθεση:

Πρόεδρος: Ανδρέας Χαρλαύτης, Αντιπρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους

Μέλη: Ανδρέας Ανδρουλιδάκης, Στυλιανή Χαριτάκη, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Αδαμαντία Καπετανάκη, Αγγελική Καστανά, Ελένη Πασαμιχάλη, Ευσταθία Τσαούση, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους

Αριθμός ερωτήματος: Το υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΑΦΒ 1139612 ΕΞ 2015/23-10-2015 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών/Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων/Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης/Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας/ Τμήματα Β' – Γ', Διεύθυνση Ελέγχων/Τμήμα Β'.

Εισηγήτρια: Ιωάννα Ρουσσιά, Πάρεδρος ΝΣΚ.

Περίληψη ερωτήματος: Ποια πρόσωπα είναι συνυπεύθυνα με το νομικό πρόσωπο Ναυτιλιακής Εταιρείας Πλοίων Αναψυχής (ΝΕΠΑ) για την πληρωμή προστίμου του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ), το οποίο έχει καταλογιστεί εις βάρος της εταιρείας μετά τη λύση της, το πέρας της εκκαθάρισης και τη διακοπή των εργασιών της και αφορά σε παράβαση που τελέσθηκε κατά τη λειτουργία της.

Επί του ως άνω ερωτήματος, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Α') γνωμοδότησε ως εξής:

I. ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από το έγγραφο του ερωτήματος και τα έγγραφα που συγκροτούν το σχετικό φάκελο, προκύπτει το ακόλουθο πραγματικό:

1. Με την υπ' αρ. 156/22-6-2011 απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αγρινίου επιβλήθηκε εις βάρος της πλοιοκτήτριας Ναυτιλιακής Εταιρείας Πλοίων Αναψυχής (ΝΕΠΑ) με την επωνυμία «Α. Ν.Ε.Π.Α.», η οποία, κατά το χρόνο εκείνο είχε λυθεί, εκκαθαρισθεί και διακόψει τις εργασίες της, πρόστιμο ύψους 777.272 ευρώ για παράβαση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) και, συγκεκριμένα, διότι από έλεγχο που διενήργησε το Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (ΣΔΟΕ) διαπιστώθηκε ότι η παραπάνω εταιρεία, στις 19-5-2010 (ενόσω δηλ. τελούσε σε λειτουργία), έλαβε και καταχώρισε στο τηρούμενο από αυτή βιβλίο εσόδων – εξόδων ένα ανακριβές, ως προς την αξία, τιμολόγιο (αριθμ. 2/19-5-2010), το οποίο εξέδωσε η εταιρεία με την επωνυμία «Ε.Υ. Διαχείριση Σκαφών ΑΕ» για την πώληση στην πρώτη ενός, υπό ελληνική σημαία, επαγγελματικού τουριστικού σκάφους (θαλαμηγού), αξίας, σύμφωνα με το τιμολόγιο, 2.050.000 ευρώ, σύμφωνα όμως με τον έλεγχο του ΣΔΟΕ, 2.827.272 ευρώ.

Προσφυγή για την ακύρωση της απόφασης επιβολής προστίμου, ασκηθείσα ατομικώς από τους Π.Τ. και Ε-Γ.Φ., υπό τις ιδιότητες του μεν πρώτου, ως μοναδικού μετόχου και τέως εκκαθαριστή της εταιρείας, του δε δευτέρου, ως νομίμου εκπροσώπου κατά τη λύση της εταιρείας, απορρίφθηκε, λόγω έλλειψης ενεργητικής νομιμοποίησης, με την υπ' αρ. 732/2014 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Πατρών, η οποία έχει καταστεί αμετάκλητη, καθώς κρίθηκε ότι η προσφυγή έπρεπε να ασκηθεί από την εταιρεία, εκπροσωπούμενη από τους δύο εκκαθαριστές της, ενεργούντες από κοινού, και όχι ατομικώς από τους προσφεύγοντες, υπό τις προαναφερόμενες ιδιότητές τους. Και τούτο διότι, σύμφωνα με την απόφαση, η επίδικη πράξη επιβολής προστίμου του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, νομίμως εκδοθείσα εις βάρος της λυθείσας και εκκαθαρισθείσας εταιρείας, καθόσον, πάντως, η

παράβαση ανάγεται σε χρόνο κατά τον οποίο υπήρχε το νομικό πρόσωπο αυτής, δημιούργησε νέα εκκρεμότητα και συγκεκριμένα οφειλή του εν λόγω νομικού προσώπου έναντι του Ελληνικού Δημοσίου, γεγονός που οδηγεί, άνευ ετέρου, στην επανάληψη των εργασιών της εκκαθάρισης και στη συνέχιση της εκπροσώπησής της από τους δύο εκκαθαριστές της, νομιμοποιουμένης έτσι της εταιρείας και μόνον στην άσκηση ενδίκων βοηθημάτων, με τα οποία επιδιώκεται η επίλυση εκκρεμότητας συνδεόμενης με τις ανάγκες και το σκοπό της εκκαθάρισης, όπως ήταν η προκειμένη προσφυγή.

2. Η προμνημονευομένη εταιρεία συστάθηκε από τους Λ.Π. και Σ.Φ. κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 3182/2003. Όπως προκύπτει από το από 20-7-2006 καταστατικό ίδρυσης και λειτουργίας της, ορίστηκε πρώτο διοικητικό συμβούλιο, αποτελούμενο από τους δύο ως άνω ιδρυτές της και από τον Π. Τ. Στις 25-2-2010 οι ιδρυτές πώλησαν και μεταβίβασαν το σύνολο των μετοχών τους στον Π.Τ., ο οποίος έτσι κατέστη μοναδικός μέτοχος της εταιρείας, μετατραπείσης αυτής έκτοτε και έως τη λύση της, το Μάιο του 2011, σε μονοπρόσωπη Ν.Ε.Π.Α. Στις 18-5-2010 η γενική συνέλευση του μοναδικού μετόχου αποφάσισε την εκλογή νέου διοικητικού συμβουλίου, με μέλη τους Π.Τ., Ε.-Γ.Φ. και Σ.Φ., το οποίο αυθημερόν συγκροτήθηκε σε σώμα, με πρόεδρο και αντιπρόεδρο τους πρώτο και δεύτερο, αντιστοίχως, αποφασίσθηκε δε να οριστεί εκπρόσωπος της εταιρείας ο αντιπρόεδρος Ε.-Γ.Φ.. Την επόμενη ημέρα (19-5-2010) τελέσθηκε η παράβαση ΚΒΣ, δια της αποδοχής από την εταιρεία του ανακριβούς τιμολογίου για την αγορά του πλοίου. Η απόφαση της Γενικής Συνέλευσης, με την οποία εξελέγη το νέο Διοικητικό Συμβούλιο, δημοσιεύθηκε με την καταχώρισή της στο Ειδικό Μητρώο ΝΕΠΑ στις 16-6-2010. Ακολούθως, στις 25-5-2011, ήτοι τρεις ημέρες μετά τον διενεργηθέντα έλεγχο του ΣΔΟΕ, κατά τον οποίο διαπιστώθηκε η παράβαση, κατατέθηκαν και καταχωρίσθηκαν στο Ειδικό Μητρώο ΝΕΠΑ: α) το από 13-5-2011 πρακτικό της έκτακτης Γενικής Συνέλευσης του μοναδικού μετόχου Π.Τ. της εταιρείας, κατά την οποία αποφασίσθηκε η λύση της εταιρείας και η θέση της σε εκκαθάριση και ορίσθηκαν εκκαθαριστές ο Π.Τ., που ήταν ο μοναδικός μέτοχος και πρόεδρος Δ.Σ. της εταιρείας και ο Λ.Π., πρώην μέτοχος και αντιπρόεδρος της εταιρείας και β) το από 19-5-2011

πρακτικό της ίδιας Γ.Σ., κατά την οποία διαπιστώθηκε η περάτωση των εργασιών της εκκαθάρισης. Στις 19-11-2012, υποβλήθηκε εκπρόθεσμη δήλωση διακοπής εργασιών της ΝΕΠΑ στην αρμόδια ΔΟΥ Αγρινίου, με ημερομηνία παύσης εργασιών την 25-5-2011.

3. Με αφορμή το υπ' αρ. πρωτ. 30622/29-6-2015 έγγραφο της ΔΟΥ Αγρινίου, με το οποίο ζητούνται διευκρινίσεις και οδηγίες από τις αρμόδιες κεντρικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών, γεννήθηκε ο προβληματισμός των ερωτωσών υπηρεσιών και ζητείται η έκδοση γνωμοδότησης από το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους «αναφορικά με το νομοθετικό πλαίσιο που εφαρμόζεται εν προκειμένω για τη συνυπευθυνότητα των φυσικών προσώπων και ειδικότερα ποια πρόσωπα (ο διαχειριστής, ο πλοιοκτήτης, καθώς και ο εκκαθαριστής κλπ) και βάσει ποίων διατάξεων συνευθύνονται για την πληρωμή του προστίμου που έχει επιβληθεί στο νομικό πρόσωπο (ενν. της Ν.Ε.Π.Α.), το οποίο έχει ήδη λυθεί, εκκαθαρισθεί και διακόψει τις εργασίες του στη Δ.Ο.Υ.». Αναφέρεται, μάλιστα, στο ερώτημα ότι, κατά την άποψη των ανωτέρω υπηρεσιών: «... σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3182/2003 και του ν. 27/1975, για την πληρωμή του ανωτέρω προστίμου ευθύνεται το πρόσωπο που δέσμευε και εκπροσωπούσε την εταιρία κατά το χρόνο που συντελέσθηκε η παράβαση, ήτοι ο Ε.-Γ. Φ., καθώς και ο Π. Τ., ο οποίος ήταν ο πλοιοκτήτης, πρόεδρος και μοναδικός μέτοχος της συγκεκριμένης εταιρίας».

II. ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

4. α) Στις διατάξεις του ν. 2523/1997 «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις» (Α 179), όπως ίσχυαν προ της κατάργησής τους με το άρθρο 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015 (Α 129) και εφαρμόζονται στην προκειμένη περίπτωση¹, ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 5 παρ. 1

«1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.».

Άρθρο 9 παρ. 1 και 4

¹ Λόγω της μη συνδρομής των προϋποθέσεων που ορίζονται στις μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 3-6 του νεώτερου ν. 4337/2015 για την εφαρμογή του.

«1. Το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη φυσικού προσώπου και στις εταιρίες ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, περιορισμένης ευθύνης, ανώνυμες, καθώς και στους συνεταιρισμούς και στα λοιπά ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, σε βάρος του νομικού προσώπου. ...

4. Με την επιφύλαξη των διατάξεων του παρόντος νόμου που ορίζουν διαφορετικά για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, βεβαίωση και καταβολή των προστίμων εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της κύριας φορολογίας. ... Ειδικά, για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, βεβαίωση και καταβολή των προστίμων που προβλέπονται από το άρθρο 5, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του ν. 2238/1994. Για τα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

5. Στο άρθρο 115 του ν. 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (Α 151), ισχύοντος κατά τον κρίσιμο χρόνο ως εκ του χρόνου λύσης της εταιρείας [ΟΛΔιακΝΣΚ 600/1977, ΝΣΚ 173/2001]², υπό τον τίτλο «Ευθύνη διοικούντων 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. (Οι ανωτέρω

² Ήδη, από 1-1-2014 ισχύει ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Α 170), το άρθρο 50 του οποίου (αντίστοιχο του προϊσχύσαντος άρθρου 115 ν. 2238/1994), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 47 παρ. 19 και 20 του ν. 4223/2013 (Α 170), διευρύνει σημαντικά τις περιπτώσεις που υπάγονται στη σχετική ρύθμιση, συμπεριλαμβάνοντας πλέον, πέραν των ήδη ευθυνόμενων, με βάση το προϊσχύον καθεστώς, τρίτων, και τους προέδρους και τους εν γένει εντεταλμένους στη διοίκηση των νομικών προσώπων και οντοτήτων (και όχι μόνον των ρητά καθοριζόμενων στο άρθρο 115 ν. 2238/1994 νομικών προσώπων), ακόμη δε και τους μετόχους ή εταίρους κεφαλαιουχικών εταιρειών με ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον 10% (των τελευταίων ευθυνόμενων μέχρι του ποσού των υπ' αυτών αναληφθέντων κατά την

διατάξεις επαναλαμβάνουν τις ταυτοσήμου περιεχομένου διατάξεις του άρθρου 17 του ν.δ. 3843/1958 «Περί φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων», Α' 148, όπως αυτό είχε αντικατασταθεί με το άρθρο 10 του ν. 542/1977, Α' 41).

3. (όπως η παράγραφος αυτή προστέθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 22 του ν. 2648/1998 - Α' 238) 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 παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που έχουν μία από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά, β) Αν δεν έχει γίνει παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου».

Περαιτέρω, με την παράγραφο 7 του άρθρου 22 του ν. 2648/1998 (Α 238) ορίστηκε ότι: «7. Οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 εφαρμόζονται και για την περίπτωση β' του άρθρου 45 του ν. 1642/1986 (ΦΕΚ 125 Α')³, καθώς και για οφειλές φόρου κύκλου εργασιών».

Εξάλλου, στις παραπεμπόμενες από την παράγραφο 2 του ως άνω άρθρου 115 Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος διατάξεις του άρθρου 101 του ίδιου Κώδικα, όπως τούτο ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, αναφέρονται (πέραν των ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών, καθώς και των συνεταιρισμών και των ενώσεων τους, περί των οποίων προβλέπει η παράγραφος 1 του άρθρου 115): α) οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρείας, β) οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, γ) οι ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης (παρ. 1) και δ) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα (παρ. 2) (μεταγενέστερα, με το άρθρο 116 παρ. 10 ν. 4072/2012, Α 86, προστέθηκαν και οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες και με το άρθρο 9 παρ. 3 ν. 4110/2013, Α 17, και οι

τελευταία τριετία πριν από τη λύση του νομικού προσώπου κερδών ή απολήψεων βάσει της ιδιότητάς τους ως μετόχων ή εταίρων).

³ Ο ν. 1642/1986 αναφέρεται στον φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.).

δημόσιες και δημοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα).

6. α) Στις διατάξεις του ν. 3182/2003 «Ναυτιλιακές Εταιρείες Πλοίων Αναψυχής και άλλες διατάξεις» (Α 220)⁴ ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 1 παρ. 1 και 3

«1. Ναυτιλιακή Εταιρεία Πλοίων Αναψυχής (Ν.Ε.Π.Α.) είναι η εταιρεία που συνιστάται σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού και έχει ως αποκλειστικό σκοπό την κτήση κυριότητας, την εκμετάλλευση ή τη διαχείριση πλοίων αναψυχής με ελληνική σημαία που χαρακτηρίζονται ως επαγγελματικά σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2743/1999 (ΦΕΚ 211 Α'). Η σύσταση εταιρειών άλλης νομικής μορφής, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις με το ίδιο αντικείμενο δραστηριότητας, δεν αποκλείεται.

3. Η Ν.Ε.Π.Α. είναι εμπορική».

Άρθρο 9 παρ. 1

«1. Η Ν.Ε.Π.Α. διοικείται και εκπροσωπείται από το διοικητικό της συμβούλιο, το οποίο απαρτίζεται από τρία τουλάχιστον μέλη, μετόχους ή μη».

Άρθρο 15 παρ. 1, 2 και 4

«1. Το διοικητικό συμβούλιο μπορεί με απόφασή του να αναθέτει συνολικώς ή κατά μέρος την άσκηση των εξουσιών ή των αρμοδιοτήτων του, πλην των θεμάτων εκείνων για τα οποία απαιτείται συλλογική απόφασή του, σε ένα ή σε περισσότερα μέλη του ή σε τρίτους, καθορίζοντας ταυτόχρονα και την έκταση των εξουσιών και αρμοδιοτήτων που αναθέτει. Η απόφαση αυτή καταχωρίζεται αυτούσια στο μητρώο ναυτιλιακών εταιρειών πλοίων αναψυχής.

2. Πράξεις των οργάνων της εταιρείας μέσα στα όρια της κατά το νόμο εξουσίας τους δεσμεύουν την εταιρεία έναντι τρίτων, ακόμη και εάν οι πράξεις αυτές είναι εκτός του εταιρικού σκοπού.

4. Οι καταχωρήσεις στο μητρώο και τα πιστοποιητικά που εκδίδονται βάσει αυτών, που αναφέρονται στους εκπροσώπους της εταιρείας, αποτελούν πλήρη απόδειξη για την ιδιότητά τους αυτή».

⁴ Αντίστοιχες διατάξεις με αυτές του ν. 3182/2003 περί ΝΕΠΑ περιλαμβάνονται στο ν. 959/1979 «Περί Ναυτικής Εταιρείας» (Α 192). Με το νόμο αυτό, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του ν. 1882/1990 (Α 101), καθιερώθηκε η ναυτική εταιρεία, ως νέος τύπος εταιρείας με αποκλειστικό σκοπό την κυριότητα ελληνικών εμπορικών πλοίων, την εκμετάλλευση ή διαχείριση ελληνικών ή ξένης σημαίας εμπορικών πλοίων, καθώς και την απόκτηση μετοχών άλλων ναυτικών εταιρειών.

Άρθρο 19 παρ. 1

«1. Η γενική συνέλευση είναι το ανώτατο όργανο της εταιρείας και αποφασίζει για κάθε εταιρική υπόθεση. Οι αποφάσεις της γενικής συνέλευσης δεσμεύουν όλους τους μετόχους, ακόμη και αυτούς που είναι απόντες ή διαφωνούν.

Άρθρο 27 παρ. 1 περίπτ. β και παρ. 4

«1. Η ΝΕΠΑ λύεται: ...

β) με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων, που λαμβάνεται με απόλυτη πλειοψηφία επί του συνολικού αριθμού των μετοχών της εταιρείας.....

4. Η συγκέντρωση όλων των μετοχών σε ένα πρόσωπο δεν αποτελεί λόγο λύσης της Ν.Ε.Π.Α..».

Άρθρο 28 παρ. 1, 2 και 4

«1. Η Ν.Ε.Π.Α. όταν λυθεί, εκτός από την περίπτωση της πτώχευσης, περιέρχεται σε κατάσταση εκκαθάρισης και θεωρείται ότι υπάρχει μόνο για το σκοπό της εκκαθάρισης. Κατά το στάδιο της εκκαθάρισης η γενική συνέλευση των μετόχων εξακολουθεί να λειτουργεί.

2. Η εκκαθάριση γίνεται από εκκαθαριστή ή εκκαθαριστές που ορίζονται από τη γενική συνέλευση, αν αυτοί δεν ορίζονται από το καταστατικό.

4. Με τον ορισμό των εκκαθαριστών παύει η εξουσία του διοικητικού συμβουλίου. Για τις ανάγκες της εκκαθάρισης, οι εκκαθαριστές επέχουν θέση διοικητικού συμβουλίου και εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του δεύτερου κεφαλαίου του νόμου αυτού».

Άρθρο 29 παρ. 1 και 4

«1. Οι εκκαθαριστές έχουν υποχρέωση να προκαλέσουν, χωρίς καθυστέρηση, σημείωση στο μητρώο των ναυτιλιακών εταιρειών πλοίων αναψυχής, για τη λύση της εταιρείας και τη θέση αυτής σε εκκαθάριση.

4. Οι εκκαθαριστές έχουν υποχρέωση, χωρίς καθυστέρηση, να προκαλέσουν σημείωση στο μητρώο Ν.Ε.Π.Α. για την περάτωση της διαδικασίας εκκαθάρισης».

Άρθρο 37 παρ. 1 και 2

«1. Οι διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του Ν. 27/1975 (ΦΕΚ 77 Α) εφαρμόζονται και για τη Ν.Ε.Π.Α., εφόσον είναι πλοιοκτήτρια, καθώς και τους μετόχους αυτής.

2. Απαλλάσσονται από κάθε φόρο, τέλος και οποιαδήποτε άλλη επιβάρυνση υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων, εκτός τελών χαρτοσήμου:»

Άρθρο 38

«Οι διατάξεις των άρθρων 76, 742 έως 784 του Αστικού Κώδικα, των άρθρων 18 έως 64 του Εμπορικού Νόμου, καθώς και του Κ.Ν. 2190/1920, όπως κάθε φορά ισχύει, δεν εφαρμόζονται για τις Ν.Ε.Π.Α.»⁵.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Εβδόμου του παραπάνω νόμου (άρθρα 30-35), με τίτλο «Ειδικό Μητρώο Εθνικού Ναυτολογίου για τις Ναυτιλιακές Εταιρίες Πλοίων Αναψυχής», προβλέπεται η τήρηση ειδικού μητρώου στο Υπουργείο Εμπορικής Ναυτιλίας, το οποίο είναι δημόσιο έγγραφο, τελεί υπό την εποπτεία δικαστικού λειτουργού και σε αυτό καταχωρίζονται όλες οι ΝΕΠΑ. Με τις ίδιες διατάξεις ρυθμίζονται, μεταξύ άλλων, το περιεχόμενο του Μητρώου, τα στοιχεία και οι πράξεις που καταχωρίζονται σε αυτό και προβλέπονται οι συνέπειες από τη δημοσιότητα των καταχωριζόμενων στοιχείων και πράξεων.

β) Στην εισηγητική έκθεση (γενικό μέρος) του παραπάνω νόμου (3182/2003) διευκρινίζεται ότι: «Η Ναυτιλιακή Εταιρεία Πλοίων Αναψυχής είναι μία μορφή ανώνυμης εταιρείας με ευέλικτους μηχανισμούς και απλοποιημένες διαδικασίες λειτουργίας ανάλογες με αυτές που προβλέπονται για τις Ναυτικές Εταιρείες του ν. 959/1979. ...»⁶.

7. Στο άρθρο 1 παρ. 1 του ν. 27/1975 «Περί φορολογίας πλοίων, επιβολής εισφοράς προς ανάπτυξιν της Εμπορικής Ναυτιλίας, εγκαταστάσεως αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων και ρυθμίσεως συναφών θεμάτων κ.ά.» (Α 77), το οποίο, όπως και οι λοιπές διατάξεις που περιλαμβάνονται στα κεφάλαια Α έως Δ του Τμήματος Α' του νόμου αυτού, είναι αυξημένης τυπικής

⁵ Το άρθρο 76 του Αστικού Κώδικα ορίζει ότι η εκκαθάριση των νομικών προσώπων γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις για τη δικαστική εκκαθάριση της κληρονομίας, κατ' ανάλογη εφαρμογή τους. Τα άρθρα 742 έως 784 ΑΚ αφορούν στις αστικές εταιρείες, ενώ τα άρθρα 18 έως 64 του Εμπορικού Νόμου (β.δ. της 19 Απριλίου/1 Μαΐου 1835) αφορούν στις εταιρείες του νόμου αυτού (ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες και ανώνυμες, σύμφωνα με το άρθρο 19). Τέλος, ο κ.ν. 2190/1920 αποτελεί τον θεσμικό νόμο περί ανωνύμων εταιρειών.

⁶ Ίδια διευκρίνιση περιέχεται στην εισηγητική έκθεση (γενικό μέρος) του ν. 959/1979 (βλ. ΕΝΔ 7.593) για τη φύση της ναυτικής εταιρείας, ως ειδικής μορφής ανώνυμης εταιρείας, αλλά και στην εισηγητική έκθεση του ν. 2987/2002 (Α 27), με τον οποίο τροποποιήθηκαν διατάξεις του ν. 959/1979, όπου αναφέρεται ότι: «με τις διατάξεις του ν. 959/1979 θεσμοθετήθηκε ένα νέο νομικό πρόσωπο στο εταιρικό μας δίκαιο, η Ναυτική Εταιρεία, η οποία αποτελεί στην πραγματικότητα μία μορφή ανώνυμης εταιρείας, με ευέλικτους όμως μηχανισμούς, ώστε να διευκολύνεται η λειτουργία μιας επιχείρησης, η οποία δραστηριοποιείται στον τομέα της ναυτιλίας».

ισχύος, βάσει του άρθρου 107 παρ. 1 εδ. β' του Συντάγματος του 1975⁷, ορίζεται ότι:

«1. Επιβάλλεται κατά τας διατάξεις του παρόντος νόμου φόρος και εισφορά επί των υπό ελληνικήν σημαίαν πλοίων»

και στο άρθρο 2 παρ. 1 ότι:

«1. Ο κατά τας διατάξεις του παρόντος νόμου επιβαλλόμενος φόρος εξαντλεί πάσαν υποχρέωσιν του πλοιοκτήτου, ως και του μετόχου ή εταίρου ημεδαπής ή αλλοδαπής εταιρείας οιοδήποτε τύπου εκ φόρου εισοδήματος, καθ' όσον αφορά εις τα κέρδη, τα οποία προκύπτουν εκ της εκμεταλλεύσεως πλοίων».

Περαιτέρω, στο άρθρο 4 του ίδιου νόμου ορίζεται το υποκείμενο του φόρου και εισφοράς πλοίων, καθώς και τα πρόσωπα που ευθύνονται αλληλεγγύως με τον πλοιοκτήτη για την καταβολή του φόρου και εισφοράς πλοίων, ως εξής:

«Ο φόρος και η εισφορά βαρύνει: Τους πλοιοκτήτας ή πλοιοκτητρίας εταιρείας, τους εγγεγραμμένους εις το οικείον νηολόγιον κατά την πρώτην ημέραν εκάστου ημερολογιακού έτους, ανεξαρτήτως της κατοικίας ή της διαμονής ή της έδρας αυτών εν τη ημεδαπή ή εν τη αλλοδαπή. Αλληλεγγύως υπόχρεως προς καταβολήν του φόρου και της εισφοράς είναι και πας κατ' εντολήν του πλοιοκτήτου ή οιασδήποτε Αρχής ή εξ οιασδήποτε άλλης αιτίας διαχειριζόμενος το πλοίον και εισπράττων τους ναύλους ως και ο αντίκλητος αυτού ο αποδεχθείς εγγράφως τον διορισμόν του. Επί εκουσίας μεταβιβάσεως της κυριότητας του πλοίου ο νέος πλοιοκτήτης τυγχάνει εξ ολοκλήρου μετά των κατά την μεταβίβασιν υποχρέων δικαιοπαρόχων του υπόχρεως εις πληρωμήν του φόρου και της εισφοράς των βαρυνόντων το πλοίον κατά τον χρόνον της μεταβιβάσεως».

Τέλος, με τις διατάξεις των Κεφαλαίων Β – Ε του Τμήματος Α' του ανωτέρω νόμου (άρθρα 6-13) προσδιορίζεται λεπτομερώς το σύστημα φορολόγησης των εσόδων από την εκμετάλλευση πλοίων, με την εφαρμογή συντελεστών και ανάλογα, κυρίως, με την κατά κόρο καθαρή χωρητικότητα

⁷ «1. Η πριν από την 21 Απριλίου 1967 νομοθεσία με αυξημένη τυπική ισχύ για την προστασία κεφαλαίων εξωτερικού διατηρεί την αυξημένη τυπική ισχύ που είχε και εφαρμόζεται και στα κεφάλαια που θα εισάγονται στο εξής. Την ίδια ισχύ έχουν και οι διατάξεις των Κεφαλαίων Α' έως και Δ' του τμήματος Α' του νόμου 27/1975 "περί φορολογίας πλοίων, επιβολής εισφοράς προς ανάπτυξιν της εμπορικής ναυτιλίας, εγκαταστάσεως αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων και ρυθμίσεως συναφών θεμάτων". 2. ...».

του πλοίου (σύστημα tonnage tax) και σε ορισμένες περιπτώσεις και με την ηλικία του πλοίου, ενώ στο Τμήμα Β' του ίδιου νόμου ρυθμίζονται, μεταξύ άλλων, τα της βεβαίωσης και καταβολής του φόρου και της εισφοράς πλοίων.

8. Στο άρθρο 72 του Αστικού Κώδικα, ορίζεται ότι:

«Μόλις το νομικό πρόσωπο διαλυθεί, βρίσκεται αυτοδικαίως σε εκκαθάριση. Ωστόσο περατωθεί η εκκαθάριση και για τις ανάγκες της θεωρείται ότι υπάρχει».

III. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ

Από τις παραπάνω διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς και σε συνδυασμό μεταξύ τους, συνάγονται τα εξής:

9. Με τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 4 του ν. 2523/1997 ρητώς επιτάσσεται η ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του ν. 2238/1994, με τις οποίες ρυθμίζεται η βεβαίωση και η καταβολή του φόρου εισοδήματος, για τη βεβαίωση και την καταβολή των προστίμων του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, δηλαδή των προστίμων για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Η παραπάνω παραπομπή στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ), προκειμένου περί των προστίμων του ΚΒΣ, αφορά τόσο στις αμιγώς διαδικαστικές διατάξεις του ΚΦΕ, όσο και στις διατάξεις του άρθρου 115 αυτού, με τις οποίες προσδιορίζονται τα υπόχρεα πρόσωπα για την πληρωμή των επιβαλλόμενων σε βάρος του νομικού προσώπου φόρων [ΣτΕ 1040/2016, 2869/2013, 1326/2012].

10. Με τη διάταξη του άρθρου 115 παρ. 1 του ν. 2238/1994 (όπως και με τις προϊσχύσασες αντίστοιχες διατάξεις) ιδρύεται πρόσθετη, προσωπική και αλληλέγγυος ευθύνη των μνημονευόμενων σε αυτήν προσώπων, τα οποία εκπροσωπούν το νομικό πρόσωπο της ανώνυμης εταιρείας (ή του συνεταιρισμού)⁸, για την πληρωμή των βαρυνόντων αυτό και ρητώς κατ' είδος προσδιοριζόμενων στην ίδια διάταξη φόρων (εισοδήματος και παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος), αναγόμενη στο στάδιο της είσπραξης του φόρου και όχι της βεβαίωσης αυτού [ΝΣΚ 520/2011, 219/2014 (ατομ.)]. Κατά την έννοια της εν λόγω διάταξης, ενόψει του σκοπού της, συνιστάμενου στην εξασφάλιση της είσπραξης των αναφερόμενων σε αυτήν απαιτήσεων του Δημοσίου, ως και του ειδικού και εξαιρετικού χαρακτήρα της, συνεπαγόμενου

στενή ερμηνεία και εφαρμογή [ΣτΕ 4462/1990, ΝΣΚ 173/2001], προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενοι για την πληρωμή των ως άνω φόρων, υποκείμενοι σε αναγκαστική εκτέλεση κατά της ατομικής τους περιουσίας, είναι διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές εκ μόνης της εν λόγω ιδιότητάς τους, δηλαδή εκείνοι οι οποίοι εξελέγησαν ή διορίσθηκαν ως τέτοιοι με απόφαση της γενικής συνέλευσης ή του διοικητικού συμβουλίου της εταιρείας και στη συνέχεια αποδέχθηκαν τα ανατεθέντα σε αυτούς καθήκοντα. Δεν απαιτείται, πάντως, ο πανηγυρικός χαρακτηρισμός του προσώπου με μία από τις παραπάνω ιδιότητες, αλλά η εκ του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 απορρέουσα ευθύνη των εκπροσωπούντων την ανώνυμη εταιρεία φυσικών προσώπων συντρέχει και για τα φυσικά εκείνα πρόσωπα, στα οποία νομίμως ανατέθηκε, εν όλω ή εν μέρει, αντιπροσωπευτική εξουσία ως οργάνων της εταιρείας [ΝΣΚ 712/2001]. Προϋπόθεση, τέλος, για την ενεργοποίηση της ευθύνης αποτελεί, κατά τα ρητώς προβλεπόμενα στις παραπάνω διατάξεις, η «διάλυση» της εταιρείας, η έννοια της οποίας ταυτίζεται με την έννοια της λύσης του νομικού προσώπου [ΣτΕ 2030/2004, ΟΛΝΣΚ 137/2014] ή η συγχώνευση ή η κήρυξή της σε κατάσταση πτώχευσης, ενώ, ειδικώς, όταν οφείλονται παρακρατούμενοι φόροι ή Φ.Π.Α., η συνυπευθυνότητα των ανωτέρω προσώπων ανακύπτει και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν.

11. Περαιτέρω, με το ν. 3182/2003, με τις διατάξεις του οποίου εισήχθη ο θεσμός της Ναυτιλιακής Εταιρείας Πλοίων Αναψυχής, παρασχέθηκε στους πλοιοκτήτες που εκμεταλλεύονται επαγγελματικά πλοία αναψυχής η δυνατότητα χρήσης ενός εταιρικού σχήματος με απλές και ευέλικτες διαδικασίες λειτουργίας, αντίστοιχου με αυτό που ίσχυε για τους πλοιοκτήτες άλλων κατηγοριών εμπορικών πλοίων με το ν. 959/1979, χωρίς να αναγκάζονται να χρησιμοποιούν εταιρικά σχήματα (ΑΕ, ΕΠΕ), τα οποία αναφέρονται σε επιχειρήσεις εμπορικές, βιομηχανικές κλπ, φορολογούμενες με βάση τα κέρδη τους και συνεπάγονται πολύπλοκες γραφειοκρατικές διαδικασίες που δεν εξυπηρετούσαν τις ανάγκες και τις ιδιομορφίες της εκμετάλλευσης των επαγγελματικών πλοίων αναψυχής. Με την καθιέρωση ειδικού τύπου εταιρείας για τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον

⁸ Για τα λοιπά νομικά πρόσωπα του άρθρου 115 προβλέπει η παράγραφος 2 αυτού.

τομέα του θαλάσσιου τουρισμού επιδιώκεται η διαμόρφωση ενός συνόλου ρυθμίσεων που, συμπληρώνοντας τις ειδικές διατάξεις του ν. 2743/1999 (περί των πλοίων αναψυχής, Α 211), εξυπηρετούν την περαιτέρω ανάπτυξη του ανωτέρω τομέα τουρισμού και την μέσω αυτού τουριστική ανάπτυξη της χώρας με πρόδηλο όφελος και για την εθνική οικονομία (βλ. και αιτιολογική έκθεση ν. 3182/2003).

12. Εξάλλου, σύμφωνα με τη βασική αρχή του χωρισμού ή της αυτοτέλειας του νομικού προσώπου έναντι των μελών του, ισχύουσα κυρίως για τα νομικά πρόσωπα που έχουν, όπως και οι ΝΕΠΑ, σωματειακή οργάνωση, τα μέλη του νομικού προσώπου δεν ευθύνονται με την ατομική τους περιουσία για τις υποχρεώσεις του τελευταίου, με την επιφύλαξη των περιπτώσεων όπου η σύσταση του νομικού προσώπου είναι εικονική ή γίνεται κατάχρηση της αυτοτελούς ύπαρξής του, χωρίς, όμως, να συνιστά αθέμιτη συμπεριφορά η χρήση από τον επιχειρηματία του εταιρικού και δη κεφαλαιουχικού τύπου, προκειμένου ακριβώς να επωφεληθεί του περιορισμού της ατομικής του ευθύνης κατά την ενάσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας μόνο στα κεφάλαια της εταιρείας. Τούτο ισχύει, ακόμη και όταν αυτός είναι ο μοναδικός (ή κύριος) μέτοχος ή και όταν ο ίδιος συμμετέχει στα όργανα της εταιρείας και συμβάλλει καθοριστικά στη λήψη αποφάσεων [ΟΛΑΠ 2/2013, 5/1996, Καλαντζή «Ναυτική Εταιρεία - Ερμηνεία κατ' άρθρο του ν. 959/1979» σ. 103]. Ειδικότερα, μάλιστα, στο χώρο της ναυτιλίας, αποτελεί συνήθη μορφή επιχειρηματικής δραστηριότητας εκείνη που ο επιχειρηματίας, μη θέλοντας να διακινδυνεύσει απεριόριστα κεφάλαια, συνιστά μία ή περισσότερες εταιρείες, οι οποίες αγοράζουν ένα (μονοβάπορες) ή περισσότερα πλοία και τα εκμεταλλεύονται για δικό τους λογαριασμό, είτε άμεσα είτε με την ανάθεση της διαχείρισής τους σε άλλη εταιρεία που προϋπάρχει ή ιδρύεται για τον λόγο αυτό και ενεργεί για λογαριασμό της [ΟΛΑΠ 2/2013, ΑΠ 300, 905/2010].

Ενόψει των ανωτέρω, για να δικαιολογηθεί η, κατ' εξαίρεση, ταύτιση του μετόχου, έστω και μοναδικού, με το νομικό πρόσωπο της εταιρείας πρέπει να συντρέχουν, με βάση την κρίση της διοίκησης στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της, η οποία εκφεύγει του γνωμοδοτικού έργου του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, συγκεκριμένα περιστατικά που να μαρτυρούν ότι έγινε κατάχρηση

της νομικής προσωπικότητας της εταιρείας [ΟΛΑΠ 2/2013, ΑΠ 905/2010], οπότε, αιρομένης (άλλως, καμπτομένης) της νομικής προσωπικότητας της εταιρείας στη συγκεκριμένη συναλλαγή, παραμερίζεται η περιουσιακή αυτοτέλειά της, υπό την έννοια ότι, διατηρουμένης της ευθύνης της εταιρείας, δημιουργείται ένας πρόσθετος οφειλέτης (λ.χ. ο υποκρυπτόμενος και ατομικά ενεργών στην πραγματικότητα μέτοχος), στον οποίο επεκτείνονται (διαχέονται) οι συνέπειες αυτές⁹.

13. Τέλος, το γεγονός ότι η πράξη επιβολής προστίμου είναι μεταγενέστερη της λύσης, εκκαθάρισης και διαγραφής της εταιρείας από το Μητρώο ΝΕΠΑ δεν ασκεί επιρροή στην αλληλέγγυο ευθύνη των συνευθυνόμενων τρίτων προσώπων, δεδομένου ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συντελέστηκε η παράβαση και όχι ο χρόνος της έκδοσης και κοινοποίησης της πράξης επιβολής του προστίμου, το οποίο συνεπώς νομίμως επιβάλλεται εις βάρος του νομικού προσώπου, ακόμη και μετά τη λύση της νομικής προσωπικότητάς του [πρβλ. ΣτΕ 5467/1996, 3549-50/1991, 3058/1990 (7μ), 3632/1988, 426-431/1982 (7μ), ΔΕΑ 854/2009]. Από την έννοια δε και το σκοπό της εκκαθάρισης του νομικού προσώπου, ο οποίος συνίσταται στην εκκαθάριση των εκκρεμών του σχέσεων και την εν συνεχεία διανομή του τυχόν ενεργητικού της στους εταίρους ή μετόχους της, συνάγεται ότι δεν νοείται πέρας του σταδίου της εκκαθάρισης και της νομικής προσωπικότητας της εταιρείας προτού αποσβεστούν οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις αυτής. Ακόμη και μετά τη λήξη των εργασιών της εκκαθάρισης και τη διαγραφή της εταιρείας από τα οικεία μητρώα, αν διαπιστωθεί ότι υπάρχει κάποια εκκρεμότητα, όπως απαίτηση ή χρέος της εταιρείας, επαναλαμβάνονται οι εργασίες της εκκαθάρισης, η οποία συνεχίζεται (αναβιώνει) και το νομικό πρόσωπο συνεχίζει να υπάρχει, μόνον όμως για τις ανάγκες της [ΑΠ 1669/2014, 1345/2013, 96/2005, 1427/2000, ΣτΕ 3029-31/2009, ΕφΑθ 6489/2011, ΕφΑθ 11112/1981 ΕΕμπΔ ΛΔ, 66, ΝΣΚ 52/2008].¹⁰

⁹ Περισσότερα για τις περιπτώσεις κατάχρησης του εταιρικού τύπου και για τα κριτήρια διαπίστωσής της, στις μνημονευόμενες στην παρούσα παράγραφο αποφάσεις του Αρείου Πάγου.

¹⁰ Τα παραπάνω κρίθηκαν και ad hoc, με την υπ' αρ. 732/2014 (αμετάκλητη) απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Πατρών, στην υπόθεση που αποτέλεσε την αφορμή του ερωτήματος, στο οποίο απαντά η παρούσα γνωμοδότηση.

Με βάση τα παραπάνω, για τη θεμελίωση της ευθύνης των φυσικών προσώπων, τα οποία βαρύνονται ατομικώς και αλληλεγγύως μετά του νομικού προσώπου της εταιρείας για την καταβολή της οφειλής της τελευταίας, αρκεί η συνδρομή των κρίσιμων περιστατικών κατά το χρόνο γέννησης της ευθύνης των προσώπων αυτών, χωρίς αυτή να καταργείται από μεταγενέστερα επερχόμενες μεταβολές, τόσο στην ιδιότητά τους, όσο και στη διατήρηση της νομικής προσωπικότητας του νομικού προσώπου.

14. Περαιτέρω, κατά τη συζήτηση επί του ερωτήματος ενώπιον του Τμήματος διαμορφώθηκαν δύο γνώμες:

Κατά τη γνώμη της πλειοψηφίας, η οποία απαρτίστηκε από τον Πρόεδρο του Τμήματος και τους Νομικούς Συμβούλους Ανδρέα Ανδρουλιδάκη, Αγγελική Καστανά, Ελένη Πασαμιχάλη, Ευσταθία Τσαούση (ψηφοί πέντε - 5), με την οποία συντάχθηκε και η εισηγήτρια, το ζήτημα, το οποίο ανακύπτει για το επιτρεπτό ή μη της εφαρμογής επί των Ναυτιλιακών Εταιρειών Πλοίων Αναψυχής των διατάξεων του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 για την καταβολή προστίμου ΚΒΣ, ενόψει, αφενός μεν, του ότι αυτές (οι διατάξεις), επιβάλλοντας οικονομικό βάρος σε τρίτα πρόσωπα, θέτουν εξαιρετικό δίκαιο που επιβάλλει τη στενή ερμηνεία τους και καθιστά ανεπίτρεπτη τη διασταλτική ερμηνεία τους ή την αναλογική εφαρμογή τους [ΣΤΕ 2028/1997, 4462/1990, ΝΣΚ 219/2012, 254/2012, 601/2002, 173/2001 κ.α.], αφετέρου δε, της περιοριστικής απαρίθμησης στην εν λόγω διάταξη των υπαγόμενων σε αυτή νομικών προσώπων, μεταξύ των οποίων δεν μνημονεύονται ρητώς οι ΝΕΠΑ, επιλύεται θετικά με βάση τις ακόλουθες σκέψεις:

α. Όπως ρητώς διευκρινίζεται στην εισηγητική έκθεση του ν. 3182/2003, η ΝΕΠΑ είναι στην πραγματικότητα μία μορφή ανώνυμης εταιρείας, με ευέλικτους όμως μηχανισμούς και απλοποιημένες διαδικασίες λειτουργίας. Από την παραπάνω διευκρίνιση συνάγεται ασφαλώς ότι ο ίδιος ο συντάκτης του νόμου περί ΝΕΠΑ αντιλαμβάνεται αυτή την εταιρεία ως μορφή ανώνυμης εταιρείας, η οποία, άλλωστε, όπως διαπιστώνεται από την επισκόπηση του συνόλου των διατάξεων του παραπάνω νόμου, χαρακτηρίζεται από τα βασικά γνωρίσματα των ανωνύμων εταιρειών, όπως είναι η σωματειακή συγκρότηση, η αμιγώς κεφαλαιουχική οργάνωση, η νομική προσωπικότητα (πλήρης, υπό

την έννοια ότι, σε αντίθεση με τις προσωπικές εταιρείες, για τα εταιρικά χρέη ευθύνεται μόνο η εταιρεία ως νομικό πρόσωπο και όχι και οι μέτοχοι), η ύπαρξη μετοχικού κεφαλαίου και μετοχών, η εμπορική ιδιότητα, η μη ταύτιση της εξουσίας διαχείρισης και εκπροσώπησης με την ιδιότητα του μετόχου και, τέλος, η αρχή της ελεύθερης μεταβίβασης της μετοχικής σχέσης και η αρχή της έλλειψης υποχρεώσεων που απορρέουν από τη σχέση αυτή.

Το γεγονός ότι με ρητή νομοθετική διάταξη (του άρθρου 38 του ν. 3182/2003) αποκλείεται η εφαρμογή των διατάξεων του ν. 2190/1920 επί των ΝΕΠΑ δεν έχει την έννοια ότι στις εν λόγω εταιρείες προσδίδεται άλλη φύση (αφού, άλλωστε, ο ίδιος ο νομοθέτης τις εντάσσει στις ανώνυμες εταιρείες, ως ειδικότερη μορφή αυτών) και άρα ότι αυτές δεν αποτελούν μορφή ανώνυμης εταιρείας, αλλά πρέπει να ερμηνευτεί ότι όσες διατάξεις του συγκεκριμένου νόμου ήθελε ο νομοθέτης να εφαρμόζονται και στις ΝΕΠΑ, τις περιέλαβε στον ειδικό νόμο που τις διέπει (ν. 3182/2003), είτε αυτούσιες είτε με μικρές προσαρμογές, ενώ οι λοιπές διατάξεις του ν. 2190/1920, οι οποίες δεν περιλήφθηκαν στον ανωτέρω ειδικό νόμο, δεν δύναται να τύχουν αναλογικής εφαρμογής, ενόψει ακριβώς του παραπάνω ρητού αποκλεισμού της εφαρμογής τους με το άρθρο 31 του ν. 3182/2003.

Εάν ο νομοθέτης θεωρούσε τις ΝΕΠΑ ως εταιρείες διαφορετικές από τις ανώνυμες εταιρείες, θα ποιούσε ρητή διάκρισή τους. Αντιθέτως, όμως, επειδή εκκινεί από την αφετηρία ότι πρόκειται περί ειδικής κατηγορίας ανωνύμων εταιρειών, παρέστη αναγκαία η πρόβλεψη ότι στις συγκεκριμένες εταιρείες δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν. 2190/1920, οι οποίες, άλλως, θα έβρισκαν πεδίο εφαρμογής. Σημειώνεται δε, ότι δεν αποκλείστηκε η εφαρμογή επί των εν λόγω εταιρειών όλων των ρυθμίσεων που αφορούν σε ανώνυμες εταιρείες και βρίσκονται διάσπαρτες σε διάφορα νομοθετήματα, παρά μόνον οι διατάξεις του ν. 2190/1920 (και στην πραγματικότητα, ορισμένες μόνο διατάξεις του νόμου τούτου, όσες δηλ. δεν αποτέλεσαν περιεχόμενο του ν. 3182/2003), ακριβώς διότι δεν σκοπήθηκε ο άνευ ετέρου αποκλεισμός κάθε ρύθμισης που αφορά σε ανώνυμες εταιρείες και προσήκει και στις ΝΕΠΑ.

Εξάλλου, όπως γίνεται δεκτό, ο κοινός νομοθέτης είναι ελεύθερος, κατ' αρχήν, να τροποποιεί τις διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας των ανωνύμων εταιρειών, προσαρμόζοντας τις προϋποθέσεις και τους όρους ίδρυσης και

λειτουργίας τους στις μεταβαλλόμενες συνθήκες, αλλά και να προβλέπει τη σύσταση ειδικών ανωνύμων εταιρειών, αν τούτο, κατά την εκτίμησή του, επιβάλλεται από το ειδικό αντικείμενο της δραστηριότητάς τους, στις οποίες έχουν εφαρμογή διατάξεις, αποκλίνουσες από το κοινό δίκαιο των εταιρειών αυτών, επεμβαίνοντας μάλιστα ακόμη και σε ουσιώδη χαρακτηριστικά της ανώνυμης εταιρείας, που κατοχυρώνονται με διατάξεις βασικές και αναγκαστικού δικαίου, αρκεί βέβαια να μην θίγονται υπέρτερης ισχύος, π.χ. συνταγματικές, διατάξεις [ΣΤΕ 3031/2008].

Στη θεωρία και νομολογία, η φύση των ΝΕΠΑ (όπως και των ναυτικών εταιρειών του ν. 959/1979) ως ανωνύμων εταιρειών καταφάσκει με τις ΑΠ 275/1997¹¹, ΔΕφΠατρ 732/2014, ΕφΠειρ 1273/1991, 336-338/1984, ΝΣΚ 581/2008¹² (όπου και παραπομπή σε νομολογία), Γεωργακόπουλος «Η ανώνυμος ναυτική εταιρεία και το περί αυτής σχέδιον νόμου ...» ΝοΒ 24.369 επ., Περάκης «Το δίκαιο της ανώνυμης εταιρείας» Τόμος Β' σ. 564, Σαρλής «Ο νέος θεσμός της Ν.Ε. και η ελληνική εμπορική ναυτιλία» ΠειρΝ 79.522 επ. (530), Καλαντζής «Ναυτική εταιρεία» σ. 142, Αλ Κιάντου-Παρμπούκη «Ναυτικό Δίκαιο» (εκδ. 2003) σ. 168, Κιντής «Ο νόμος περί ναυτικής εταιρείας» ΕΕΔ 1979.505 επ. (506 υπό Ι), Παπαγιάννης «Δίκαιο Ανωνύμων Εταιριών Ερμηνεία κατ' άρθρο» σ. 5 κ.ά. Σχετική και η υπ' αρ. 11/30-1-2008 εγκύκλιος του Διοικητή του ΟΑΕΕ, με θέμα: «Περί υπαγωγής μελών εταιριών Ν.Ε.Π.Α. στην ασφάλιση του ΟΑΕΕ», η οποία στηρίζεται στην υπ' αρ. 7455/18-12-2007 (εσωτερική) γνωμοδότηση της Δ/σης Νομικών Υπηρεσιών του Οργανισμού

¹¹ Σύμφωνα με την ΑΠ 275/1997: «...εάν πρόκειται για ναυτική εταιρεία, που διέπεται ως προς τη σύσταση και λειτουργία της από το δίκαιο της καταστατικής της έδρας, η νομική της μορφή ως ανώνυμης εταιρείας είναι δεδομένη».

¹² Με την παραπάνω γνωμοδότηση του Ε' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, γίνεται δεκτό προκειμένου περί ναυτικής εταιρείας του ν. 959/1979, ότι, κατά τη νομολογία («ΑΠ 275/1997, ΕφΠειρ 905/1994, ΕφΠειρ 1273/1991 και την εκεί παραπομπή στην ΑΠ 795/1977, πρβλ. ΣΤΕ 750/2007 ΝΟΜΟΣ»): «... προκύπτει ότι και η ρυθμιζόμενη από το νόμο αυτό ναυτική εταιρεία, στην πραγματικότητα αποτελεί ανώνυμη εταιρεία με ειδικό εμπορικό σκοπό (την κυριότητα και εκμετάλλευση ή διαχείριση ελληνικών εμπορικών πλοίων) καθώς αποτελεί κεφαλαιουχική ένωση στηριζόμενη όχι στην προσωπική, αλλά στην περιουσιακή συμβολή των εταίρων, τα πρόσωπα των οποίων είναι αδιάφορα, ο δε εταιρικός δεσμός εκφράζεται δια των μετοχών, στις οποίες διαιρείται το κεφάλαιο», και συμπεραίνεται ότι, στο πλαίσιο των διατάξεων του ν. 3463/2006 περί ανωνύμων εταιρειών ΟΤΑ (με το άρθρο 252 παρ. 6 του οποίου ορίζεται ότι οι δήμοι και κοινότητες δεν μπορούν να συμμετέχουν σε εταιρείες οποιασδήποτε μορφής, πέραν εκείνων που προβλέπονται στην ίδια διάταξη και ότι, κατ' εξαίρεση, είναι δυνατή η υπό τους αναφερόμενους εκεί όρους συμμετοχή σε άλλες ανώνυμες εταιρείες (ή σε εταιρικά σχήματα για τα οποία προβλέπονται από ειδικούς κανόνες για την εφαρμογή εθνικών ή κοινοτικών προγραμμάτων (άρθρ. 252 παρ. 6 εδ. α' και β') η ναυτική εταιρεία αντιμετωπίζεται ως ανώνυμη εταιρεία παρά το ότι δεν έχει εφαρμογή σε αυτήν ο κ.ν. 2190/1920.

και υποδεικνύει ότι η ΝΕΠΑ είναι μία μορφή ανώνυμης εταιρείας και πρέπει να αντιμετωπίζεται όπως και οι λοιπές, υπαγόμενες στην ασφάλιση του ΟΑΕΕ, ανώνυμες εταιρείες (αντιθέτως, οι ΕΦΑΘ 7335/1986, ΔΕΠ 1091/2015¹³, ΔΕΑ (συμβ.) 93/2011, ΟΛΝΣΚ 39/1998¹⁴, Ελ. Θεοχαροπούλου ΔΦΝ 35.1413).

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι οι ΝΕΠΑ αποτελούν ειδικότερη μορφή ανώνυμης εταιρείας (όπως άλλωστε πανηγυρικώς χαρακτηρίζονται στην εισηγητική έκθεση του ν. 3182/2003), ως τέτοιες δε τις αντιλαμβάνεται ο συντάκτης του ν. 3182/2003. Υπέρ των εταιρειών αυτών επιφυλάχθηκε, με τον παραπάνω νόμο, λόγω της ιδιαιτερότητας και της σημασίας του αντικειμένου τους για την εθνική οικονομία, ειδικότερη μεταχείριση σε επιμέρους ζητήματα λειτουργίας αυτών (περισσότερο ευέλικτης σε σχέση με τις κοινές α.ε.) και διοικητικής εποπτείας (ηπιότερης), καθώς και ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση των εσόδων τους (των ίδιων των εταιρειών και των μετόχων τους), τα οποία προέρχονται από την κύρια δραστηριότητά τους, ήτοι την εκμετάλλευση επαγγελματικών πλοίων αναψυχής που τους ανήκουν κατά κυριότητα¹⁵, χωρίς πάντως οι αποκλίσεις να αναιρούν την ως άνω βασική ιδιοσυστασία τους ως ανωνύμων εταιρειών ειδικότερης μορφής.

¹³ Με την απόφαση αυτή, αν και διατυπώνεται κρίση περί της ιδιαίτερης φύσης της ΝΕΠΑ, διαφοροποιούμενης από την ανώνυμη εταιρεία, γίνεται, πάντως, δεκτό ότι επιβάλλονται εις βάρος (και) του εκκαθαριστή της εταιρείας αυτού του τύπου τα προβλεπόμενα στο άρθρο 14 ν. 2523/1997 διασφαλιστικά μέτρα για την είσπραξη της οφειλής της εταιρείας από ΦΠΑ, παρά το γεγονός ότι τα μέτρα αυτά, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 14 του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με τις παρ. 1 – 4 του άρθρου 20 του ίδιου νόμου, επιβάλλονται εις βάρος τρίτων προσώπων, πέραν των παραβατών του ΦΠΑ, τα οποία έχουν συγκεκριμένες ιδιότητες σε ρητά αναφερόμενες εταιρείες, νομικά πρόσωπα και ορισμένες νομικές οντότητες, μεταξύ των οποίων, όμως, δεν περιλαμβάνονται ούτε οι ναυτικές εταιρείες ούτε οι ΝΕΠΑ.

¹⁴ Με την παραπάνω Γνωμοδότηση της Ολομελείας του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, γίνεται δεκτό ότι η ναυτική εταιρεία (για την οποία ισχύουν οι ίδιοι προβληματισμοί) σαφώς διακρίνεται των ανωνύμων εταιρειών «... όχι διότι και αυτή δεν ανήκει στις κεφαλαιουχικές εταιρείες ή ότι δεν διαπνέεται από τα γενικότερα χαρακτηριστικά των ανωνύμων εταιρειών, τουλάχιστον από απόψεως θέσεως και αποστολής του ανθρωπίνου στοιχείου εις αυτήν, αλλά διότι αυτή είναι η βούληση του νομοθέτου, όταν παρά την κυριαρχία σ' αυτήν του "χαρτίου" της μετοχής, ρητώς την αποτάσσει από της εφαρμογής επ' αυτής των διατάξεων του ν. 2190/1920 ως ισχύει κατά κωδικοποίηση του γεγονότος και μόνον ότι υπάρχει επ' αυτής το χαρτί της μετοχής μη όντος ικανού να εξομοιώσει την ναυτική προς την ανώνυμη εταιρεία σε κάθε περίπτωση και αδιαστίκτως». Πάντως, όπως αναφέρεται και παρακάτω (σελ. 19), με την ίδια σκέψη της εν λόγω γνωμοδότησης γίνεται δεκτό ότι «... διατάξεις που αφορούν σε ανώνυμες εταιρείες, έστω και φορολογικές, δεν εφαρμόζονται επ' αυτής (ενν. της ναυτικής εταιρείας) χωρίς άλλο στοιχείο περί της βουλήσεως του νομοθέτου, πράγμα που σημαίνει άνευ ευκρινούς αναφοράς αυτού και εις αυτήν ή χωρίς τελεολογικώς προκύπτουσας ερμηνευτικής ανάγκης επεκτάσεως αυτών και επ' αυτής ...».

¹⁵ Η ειδική φορολογική μεταχείριση δεν ισχύει για τα εισοδήματα των ΝΕΠΑ που προέρχονται είτε από διαχείριση ή εκμετάλλευση πλοίων που δεν τους ανήκουν, είτε από άλλες επιχειρηματικές δραστηριότητες, μη συνδεδεμένες με την εκμετάλλευση πλοίων αναψυχής, τα οποία υπόκεινται στο συνήθη φόρο εισοδήματος (του ν. 2238/1994 και ήδη, από 1-1-2014, του ν. 4172/2013).

β. Εκ του ρηθέντος χαρακτήρα των ΝΕΠΑ ως ειδικότερης μορφής ανωνύμων εταιρειών, έπεται ότι διατάξεις που αναφέρονται στις τελευταίες, εξαιρουμένων των διατάξεων του ν. 2190/1920, η εφαρμογή των οποίων αποκλείεται ρητώς με το άρθρο 38 του ν. 3182/2003, εφαρμόζονται ευθέως και στις πρώτες, υπό την αυτονόητη διττή προϋπόθεση ότι δεν ορίζεται ρητώς το αντίθετο και δεν προκύπτει αντίθεσή τους προς τη φύση και τους σκοπούς που εξυπηρετούνται μέσω της ίδρυσης και λειτουργίας των εταιρειών αυτών.

γ. Τέτοια διάταξη, αναφερομένη, μεταξύ άλλων, στις ανώνυμες εταιρείες εν γένει και άρα ευθέως εφαρμοζόμενη υπό τις προαναφερθείσες προϋποθέσεις και στις ΝΕΠΑ, είναι και αυτή του άρθρου 115 του ν. 2238/1994. Πράγματι, η εφαρμογή της παραπάνω διάταξης και επί της ναυτιλιακής εταιρείας πλοίων αναψυχής ως ειδικότερης κατηγορίας ανωνύμων εταιρειών, αφενός μεν δεν αποκλείεται ρητώς, αφετέρου δε, όχι μόνον δεν αντιστρατεύεται τη φύση και το σκοπό που εξυπηρετεί η καθιέρωση της εν λόγω κατηγορίας εταιρειών, αλλά επιβάλλεται και κατά τελεολογική ερμηνεία της προκειμένης διάταξης σε συνδυασμό με τις διατάξεις περί ΝΕΠΑ, λαμβανομένου, μάλιστα, υπόψη ότι δεν θα μπορούσε να υποστηριχθεί πειστικά ότι η ευνοϊκή φορολογική και διοικητική μεταχείριση της συγκεκριμένης κατηγορίας εταιρειών εξικνείται στην προνομιακή τους μεταχείριση, ακόμη και στο στάδιο της βεβαίωσης εις βάρος τους φορολογικών οφειλών προς το Δημόσιο.

Στο σημείο αυτό να αναφερθεί, ότι με την προμνημονευομένη ΟΛΝΣΚ 39/1998 γίνεται συναφώς δεκτό ότι: «... διατάξεις που αφορούν σε ανώνυμες εταιρίες, έστω και φορολογικές, δεν εφαρμόζονται επ' αυτής (ενν. της ναυτικής εταιρείας) χωρίς άλλο στοιχείο περί της βουλήσεως του νομοθέτου, πράγμα που σημαίνει άνευ ευκρινούς αναφοράς αυτού και εις αυτήν ή χωρίς τελεολογικώς προκύπτουσας ερμηνευτικής ανάγκης επεκτάσεως αυτών και επ' αυτής ...». Δηλαδή, η ανωτέρω γνωμοδότηση αποδέχεται την εφαρμογή φορολογικών διατάξεων που αφορούν σε ανώνυμες εταιρείες, παρά το ότι αυτές, ως γνωστόν, είναι στενώς ερμηνευτέες, εφόσον κρίνεται ότι οι ίδιες διατάξεις, τελεολογικώς ερμηνευόμενες, πρέπει να επεκταθούν και στην ειδική κατηγορία των ναυτικών εταιρειών, πράγμα που ισχύει για την ταυτότητα του λόγου και για τις ΝΕΠΑ.

δ. Πράγματι, η εφαρμογή του άρθρου 115 του ν. 2238/1994, με την οποία εξασφαλίζεται η ικανοποίηση των συγκεκριμένων, αυξημένης προστασίας, απαιτήσεων του Δημοσίου και εξυπηρετείται το δημόσιο συμφέρον και στην περίπτωση που οφειλέτης τυγχάνει να είναι ΝΕΠΑ, ούσα σύμφωνη προς την αρχή της ισότητας, καθώς οι όποιες διαφορές της κατηγορίας αυτής εταιρειών σε σχέση με τις (κοινές) ανώνυμες εταιρείες δεν δικαιολογούν τη διαφορετική τους μεταχείριση ως φορολογικών οφειλετών του Δημοσίου, ασφαλώς ανταποκρίνεται και στην αληθή βούληση του νομοθέτη, η οποία αναζητείται και επί στενά ερμηνευτέων διατάξεων [ΝΣΚ 692/1991, 86/2001 (γνώμη μειοψηφίας)]. Συνίσταται δε η ως άνω νομοθετική βούληση, όπως καταδεικνύεται και από την αρχική διατύπωση της διάταξης, αλλά και από τη σταδιακή συμπλήρωσή της ώστε να περιλαμβάνει νεοπαγείς τύπους κεφαλαιουχικών εταιρειών, όπως οι Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές Εταιρείες (ΙΚΕ) του ν. 4072/2012, στην υπαγωγή στις ρυθμίσεις αυτής κάθε μορφής κεφαλαιουχικής εταιρείας ή οργανισμού, όπως είναι και η ΝΕΠΑ. Ως εκ τούτου, η παραπάνω λύση υπαγορεύεται και κατά την τελολογική ερμηνεία του άρθρου 115 ν. 2238/1994.

ε. Το γεγονός ότι ratio legis δεν είναι ο περιορισμός της γενικής προστασίας του Δημοσίου για την είσπραξη των φορολογικών του εσόδων όταν οφειλέτης του τυχαίνει να είναι μία ΝΕΠΑ (ή ναυτική εταιρεία), πέραν του ότι συνάγεται από την ευρύτητα του κύκλου των νομικών προσώπων που υπάγονται στη διάταξη του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 και από το ότι με αυτήν δεν εξαιρούνται οι εν λόγω εταιρείες [πρβλ. ΟΛΣΤΕ 1/2016], έμμεσα επιβεβαιώνεται και από το γεγονός ότι πλέον, με την αντίστοιχη της παραπάνω διάταξης, διάταξη του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), στην απαρίθμηση των νομικών προσώπων για την καταβολή των φορολογικών οφειλών στην οποία ευθύνονται αλληλεγγύως και τρίτα φυσικά πρόσωπα, συμπεριλαμβάνεται κάθε νομικό πρόσωπο και κάθε νομική οντότητα, επιβεβαιώνοντας έτσι τη βούληση του νομοθέτη να καταληφθεί από τις σχετικές ρυθμίσεις, ανεξαιρέτως, κάθε νομικό πρόσωπο ή οντότητα που οφείλει τα συγκεκριμένα χρέη στο Δημόσιο.

στ. Εξάλλου, υπό το υφιστάμενο νομοθετικό καθεστώς, βασική αρχή του οποίου αποτελεί το ανεύθυνο των μελών του νομικού προσώπου

κεφαλαιουχικού τύπου και των προσώπων που ασκούν τη διοίκηση και διαχείρισή του εκτός αν με ειδική διάταξη ορίζεται διαφορετικά, δεν είναι δυνατή η επιβάρυνση τρίτων προσώπων για την καταβολή προστίμου ΚΒΣ που έχει επιβληθεί εις βάρος του νομικού προσώπου της ΝΕΠΑ, πέραν εκείνων που αναφέρονται ανωτέρω¹⁶. Στο πλαίσιο αυτό, δεν είναι δυνατή η κατ' επίκληση διατάξεων του ν. 27/1975 καθιέρωση, σύμφωνα με το διαφαινόμενο προβληματισμό των ερωτωσών υπηρεσιών, παράλληλης ευθύνης του κατά το χρόνο της παράβασης εκπροσώπου της ΝΕΠΑ για την καταβολή του προστίμου ΚΒΣ, το οποίο επιβλήθηκε εις βάρος της εταιρείας. Και τούτο, διότι οι διατάξεις του νόμου αυτού, όπως το άρθρο 4 παρ. 1, με το οποίο καθιερώνεται αλληλέγγυος ευθύνη τρίτων, αφορούν σε καταβολή φόρου και εισφοράς πλοίων, ενός πραγματοποιησθέντος δηλ. φόρου επί του πλοίου, ο οποίος βαρύνει τον πλοιοκτήτη, είτε είναι φυσικό είτε νομικό πρόσωπο, και όχι σε καταβολή φόρου εισοδήματος του ν. 2238/1994, στις διατάξεις του οποίου παραπέμπει το άρθρο 9 παρ. 4 ν. 2523/1997 για την καταβολή προστίμων ΚΒΣ, ο δε φόρος πλοίων διακρίνεται από τον φόρο εισοδήματος, καθώς έχει διαφορετική προς αυτόν φύση και αντικείμενο [πρβλ. ΑΠ 29/1965 ΝοΒ 13.733]. Κατά συνέπεια, η, βάσει της νομοθετικής παραπομπής του άρθρου 9 παρ. 4 του ν. 2523/1997, εφαρμογή διατάξεων του ν. 27/1975 (όπως αυτή του άρθρου 4 παρ. 1) αντί του ν. 2238/1994 στις διατάξεις του οποίου ρητώς γίνεται η παραπομπή, θα συνιστούσε αναλογική ερμηνεία και εφαρμογή νόμου για την εξεύρεση συνυπεύθυνων τρίτων για την καταβολή και με λήψη αναγκαστικών μέτρων εις βάρος της ατομικής περιουσίας τους, οφειλής της εταιρείας από καταλογισμό εις βάρος της προστίμου ΚΒΣ, η οποία δεν βρίσκεται

¹⁶ Με σειρά ειδικών διατάξεων καθιερώνεται συνυπευθυνότητα τρίτων προσώπων για συγκεκριμένες κατηγορίες οφειλών των Ν.Ε.Π.Α., όπως π.χ. για το φόρο και την εισφορά πλοίων (α. 4 ν. 27/1975), για οφειλές προς το ΝΑΤ (α. 84 παρ. 8 περ. β' ν. 792/1978), για οφειλές προξενικών τελών (α. 2 παρ. 3 ν.δ. 952/1971 σε συνδ. με ν. 27/1975) κλπ. Στο πλαίσιο αυτό, να διευκρινιστεί ότι, αν και από το κείμενο των υπ' αρ. 2938/2004 και 750/2007 αποφάσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας φαίνεται να καθιερώνεται γενική συνυπευθυνότητα των φυσικών προσώπων που εκπροσωπούν τη ναυτική εταιρεία για τις οφειλές της τελευταίας προς το Δημόσιο, ανεξαρτήτως του είδους της οφειλής, είτε λειτουργούσης είτε μετά τη λύση της, τούτο δε κατά παρέκκλιση του κανόνα που υπαγορεύει το ανεύθυνο των μελών της διοίκησης του νομικού προσώπου έναντι τρίτων εκτός των ειδικά προβλεπόμενων στο νόμο εξαιρέσεων, στην πραγματικότητα δεν συντρέχει τέτοια περίπτωση, όπως διαπιστώνεται από την εξέταση των περιπτώσεων που ήχθησαν στην κρίση του ανωτέρω Δικαστηρίου. Τούτέστιν, οι παραπάνω αποφάσεις επιλύουν ζητήματα προσδιορισμού της ταυτότητας του συνυπεύθυνου εκπροσώπου, εφόσον, πάντως, προβλέπεται αλληλέγγυα ευθύνη των εκπροσώπων.

έρρισμα στη γραμματική διατύπωση του νόμου και είναι ανεπίτρεπτη, προκειμένου για διατάξεις στενά ερμηνευτέες, όπως είναι κάθε διάταξη με την οποία καθιερώνεται ευθύνη τρίτων προσώπων, δηλ. και αυτή του άρθρου 4 παρ. 1 του ν. 27/1975. Συνιστά, άλλωστε, απόκλιση, χωρίς επαρκή δικαιολογητικό λόγο, από τον γενικό κανόνα που καθιερώνεται από το άρθρο 115 του ν. 2238/1994.

ζ. Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, κατά τη γνώμη της πλειοψηφίας, για την εξεύρεση τυχόν τρίτων συνυπεύθυνων προσώπων για την καταβολή οφειλής της ΝΕΠΑ που απορρέει από πρόστιμο ΚΒΣ που επιβλήθηκε εις βάρος της, τυγχάνει αμέσου εφαρμογής η διάταξη του άρθρου 115 του ν. 2238/1994, ενόψει άλλωστε και της ρητής παραπομπής στις διατάξεις του συγκεκριμένου νόμου που γίνεται με τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 4 του ν. 2523/1997, με την οποία ρυθμίζεται η βεβαίωση και καταβολή των συγκεκριμένων προστίμων.^{17 18}

15. Κατά τη γνώμη της μειοψηφίας, που υποστηρίχθηκε από τις Νομικές Συμβούλους Στυλιανή Χαριτάκη, Ευφροσύνη Μπερνικόλα και Αδαμαντία Καπετανάκη (ψηφοί 3), η διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 115 του ν. 2238/1994, όπως προκύπτει από τη διατύπωσή της, προβλέπει την προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη των προσώπων, τα οποία, κατά το χρόνο λύσης ανώνυμης εταιρείας, έχουν την ιδιότητα του διευθυντή, διαχειριστή και γενικά του εντεταλμένου στη διοίκηση του νομικού προσώπου, για την πληρωμή, των κατά το χρόνο αυτό οφειλόμενων από την εταιρεία προς το Δημόσιο. Η ως άνω διάταξη είναι ειδική και εξαιρετικού χαρακτήρα και δεν είναι, για το λόγο αυτό, δυνατό να τύχει ανάλογης εφαρμογής για τη θεμελίωση ευθύνης των ως άνω προσώπων για χρέη ναυτιλιακής εταιρείας πλοίων αναψυχής, η οποία αποτελεί ιδιαίτερη κατηγορία νομικού προσώπου, με ιδιαίτερο εταιρικό τύπο, σαφώς διακρινόμενη των ανωνύμων εταιρειών [πρβλ. ΟΛΝΣΚ 39/1998, ΔΕφΠειρ 1091/2015, 93/2011]. Ευθύνη των διοικούντων ναυτιλιακή εταιρεία πλοίων αναψυχής κατά το χρόνο της λύσης

¹⁷ Κατόπιν αναζήτησης στη νομολογία, ανευρέθηκαν τρεις δικαστικές αποφάσεις, οι οποίες, χωρίς να διαλαμβάνουν σκέψη για τη φύση της ναυτικής εταιρείας ή της ΝΕΠΑ, αντιμετωπίζουν ως δεδομένη την εφαρμογή σε αυτές της διατάξης του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 (ΔΕΑ 667/2015, 2982/2014, ΔΠΠ 33/2013).

¹⁸ Σύμφωνα με το υπ' αρ. πρωτ. 14411/18-10-2016 πληροφοριακό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Πλοίων Πειραιά, η ανωτέρω υπηρεσία εφαρμόζει τις διατάξεις του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 επί των ναυτικών εταιρειών του ν. 959/1979 και επί των Ν.Ε.Π.Α. του ν. 3182/2003.

της για χρέη προς το Δημόσιο, είναι δυνατή μόνο κατόπιν ρητής νομοθετικής πρόβλεψης, είτε κατόπιν ρητής παραπομπής στις διατάξεις του άρθρου 115 του ν. 2238/1994. Από δε τη διάταξη της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997, με την οποία προβλέπεται για τη βεβαίωση και καταβολή των προστίμων του άρθρου 5 του ιδίου νόμου, η ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του ν. 2238/1994, δεν συνάγεται ότι εφαρμόζεται για την ευθύνη των διοικούντων ναυτιλιακή εταιρεία κατά το χρόνο της λύσης της η ως άνω ειδική και εξαιρετική διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 115 του νόμου αυτού, με την οποία καθίστανται υπόχρεοι έναντι του Δημοσίου για την πληρωμή των προς το Δημόσιο χρεών οι διοικούντες το νομικό πρόσωπο ανώνυμης εταιρείας. Εξάλλου, η παραπομπή της ως άνω διάταξης της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997, στον Κ.Φ.Ε., αναφέρει το συνήθως συμβαίνον. Οι ναυτιλιακές εταιρείες του ν. 3182/2003 εφόσον είναι πλοιοκτήτριες, υπόκεινται στο φόρο χωρητικότητας του ν. 27/1975 και όχι σε φόρο εισοδήματος με βάση τις γενικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.). Συνεπώς η παραπομπή θα πρέπει να θεωρηθεί ότι γίνεται στον αντίστοιχο νόμο του Κ.Φ.Ε., δηλαδή στο ν. 27/1975.

Περαιτέρω από το συνδυασμό των διατάξεων του ν. 3182/2003, και ιδίως των άρθρων 9 παρ.1, 14 παρ.1, 15 παρ. 1-4, 28, 29, 32 παρ. 4, 34 και 37 παρ.1 αυτού, προς εκείνες των άρθρων 2 και 4 του ν. 27/1975, συνάγεται, ότι για οφειλές της ναυτιλιακής εταιρείας έναντι του Ελληνικού Δημοσίου, που γεννώνται στα πλαίσια άσκησης της ναυτιλιακής δραστηριότητάς της, είναι αλληλέγγυα υπόχρεοι και εις ολόκληρον οι εκπρόσωποί της, δηλαδή, τα πρόσωπα τα οποία από κοινού ή χωριστά εκπροσωπούν την εταιρεία δικαστικώς και εξωδίκως και δεσμεύουν αυτήν έναντι τρίτων, όπως προκύπτουν από τις καταχωρίσεις στη μερίδα της στο ειδικό μητρώο Ναυτιλιακών Εταιρειών Πλοίων Αναψυχής. Ευθύνονται, συνεπώς, -και μάλιστα, επί περισσότερων, από κοινού και εις ολόκληρο ο καθένας- ο ή οι ορισθέντες ως εκπρόσωποι της ναυτιλιακής εταιρείας στην ίδια την εταιρική σύμβαση ή τα μέλη του διοικητικού της συμβουλίου ή εκείνοι στους οποίους το διοικητικό συμβούλιο ανέθεσε την άσκηση των εξουσιών του [πρβλ. ΣτΕ 2938/2004, 750/2007], όχι όμως για χρόνο κατά τον οποίο δεν εκπροσωπούσαν την εταιρεία [βλ. ιδίως ΣτΕ 2712/2002], μη δυνάμενοι να

αρνηθούν την ιδιότητά τους αυτή και τις εξ αυτής ευθύνες τους παρά μόνον αν επικαλεσθούν και αποδείξουν είτε ότι αγνοούσαν τον ορισμό τους ως εκπροσώπων της εταιρείας είτε ότι δεν τον αποδέχθηκαν είτε ότι η δημόσια αρχή τελούσε σε γνώση πράξεων ή γεγονότων μη αναγραφόμενων στη μερίδα της ναυτικής εταιρείας που είχαν ως αποτέλεσμα αυτοί να πάψουν κατά νόμο να την εκπροσωπούν λόγω ανάληψης της εκπροσώπησής της από άλλους.

Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, κατά τη γνώμη αυτή, στο ερώτημα προσήκει η απάντηση, ότι αλληλεγγύως υπόχρεα για την πληρωμή του επιβληθέντος σε βάρος ναυτιλιακής εταιρείας πλοίων αναψυχής προστίμου του Κ.Β.Σ., είναι τα εντεταλμένα στη διοίκηση της εταιρείας πρόσωπα κατά το χρόνο τέλεσης της παράβασης.

IV. ΑΠΑΝΤΗΣΗ

16. Κατ' ακολουθίαν των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους γνωμοδοτεί επί του υποβληθέντος ερωτήματος, κατά πλειοψηφία, ότι συνυπεύθυνα πρόσωπα για την καταβολή προστίμου του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, που έχει επιβληθεί εις βάρος Ναυτιλιακής Εταιρείας Πλοίων Αναψυχής (ΝΕΠΑ), η οποία έχει λυθεί, εκκαθαριστεί και διακόψει τις εργασίες της στη ΔΟΥ, για παράβαση που τελέστηκε κατά το χρόνο λειτουργίας της, είναι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 115 παρ. 1 του ν. 2238/1994, στο οποίο παραπέμπει το άρθρο 9 παρ. 4 ν. 2523/1997, ο κατά το χρόνο της διάλυσης της εταιρείας νόμιμος εκπρόσωπος αυτής, καθώς και οι νομίμως διορισθέντες και αποδεχθέντες το διορισμό τους εκκαθαριστές της εταιρείας.

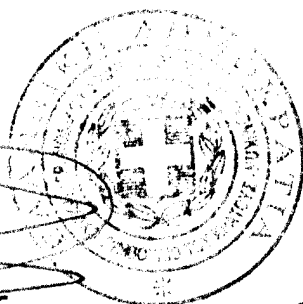
ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ,

Αθήνα, 15-12-2016

Ο Πρόεδρος

Ανδρέας Χαρλαύτης

Αντιπρόεδρος του Ν.Σ.Κ.



Η Εισηγήτρια

Ιωάννα Ρουσσιά

Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.