



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός γνωμοδοτήσεως 101/2018
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Β' Τμήμα)

Συνεδρίαση της 19ης Ιουνίου 2018

Σύνθεση:

Προεδρεύων: Στέφανος Δέτσης, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ, κωλυομένου του Προέδρου του Τμήματος, Αλεξάνδρου Καραγιάννη, Αντιπροέδρου Ν.Σ.Κ.

Μέλη: Θεόδωρος Ψυχογιός, Δημήτριος Χανής, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Αδαμαντία Καπετανάκη, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη, και Διονύσιος Χειμώνας, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Αριθμός ερωτήματος : Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΕΦ Α 1014426 ΕΞ 2018/25-1-2018 της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε), Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης, Ι. Διεύθυνση Εφαρμογής Έμεσης Φορολογίας, Τμήμα Α', ΙΙ. Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας Τμήμα Β'.

Περίληψη ερωτήματος : Αν με βάση τις διατάξεις των άρθρων 115 ν. 2238/1994 ΚΦΕ, 22 ν. 2648/1998, και 55 ν. 2859/2000 Κ.ΦΠΑ, έχει αλληλέγγυα ευθύνη ο κατά το χρόνο λειτουργίας του νομικού προσώπου, δικαστικά διορισμένος προσωρινός διαχειριστής Μ.ΕΠΕ και ΕΠΕ, αφενός για χρέη που γεννήθηκαν πριν την έναρξη ισχύος του ν. 4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) και αφετέρου, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, για χρέη που γεννήθηκαν μετά την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού, κατά περίπτωση και αφορούν οφειλές από μη απόδοση ΦΠΑ και ΦΜΥ, οι οποίες γεννήθηκαν κατά τον χρόνο που είχε αναλάβει τα εν λόγω καθήκοντα, αλλά και πριν την ανάληψη των καθηκόντων του.

Εισηγήτρια : Ελένη Πασαμιχάλη, Νομική Σύμβουλος του Κράτους

Επί του ανωτέρω ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β΄) γνωμοδότησε ως ακολούθως:

Ιστορικό

Από το έγγραφο του ερωτήματος, καθώς και τα έγγραφα που το συνοδεύουν προκύπτουν τα ακόλουθα:

1.- Η Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, με τα υπ' αριθμ. πρωτ. 35439/29-5-2017 και 41910/22-6-2017 έγγραφά της έθεσε στην ερωτώσα Υπηρεσία ερώτημα, σχετικά με την ευθύνη ή μη δικαστικά διορισμένων- κατά το άρθρο 69 του Α.Κ.-προσωρινών διαχειριστών εταιρειών Μ.Ε.Π.Ε και Ε.Π.Ε, οι οποίες σήμερα βρίσκονται σε λειτουργία, για οφειλές από μη απόδοση ΦΠΑ και ΦΜΥ και αφορούν σε χρήσεις που περιλαμβάνουν και το χρονικό διάστημα, κατά το οποίο αυτοί διετέλεσαν προσωρινοί διαχειριστές και συγκεκριμένα από 4/8/2015-10/8/2016 και από 5/12/2013-4/8/2015, αντίστοιχα.

2.- Ειδικότερα το ερώτημα που τέθηκε είναι αν έχει αλληλέγγυα ευθύνη, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 115 παρ 3 ν.2238/1994 που εφαρμόζεται αναλογικά και στους επιρριπτόμενους φόρους (αρθρ. 22 ν. 2648/98), για τις χρήσεις πριν την έναρξη ισχύος του ν. 4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) και του άρθρου 50 παρ. 2 του ίδιου νόμου για τις χρήσεις από την έναρξη ισχύος τούτου, κατά περίπτωση, ο δικαστικά διορισμένος προσωρινός διαχειριστής εταιρειών κατά το χρόνο λειτουργίας τους, σχετικά με οφειλές από μη απόδοση ΦΠΑ και ΦΜΥ, οι οποίες γεννήθηκαν κατά τον χρόνο που είχε αναλάβει τα συγκεκριμένα καθήκοντα.

3.- Επιπλέον η ερωτώσα Υπηρεσία για την συμπλήρωση του ιστορικού έθεσε υπόψη και τα εξής : α) σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 774/2014 απόφαση του Ειρηνοδικείου Κρωπίας που αφορά την παραπάνω περίπτωση, διορίστηκε προσωρινός διαχειριστής των ανωτέρω εταιρειών, προκειμένου να διαχειριστεί τις μη επιδεχόμενες αναβολή υποθέσεις τους, μέχρι της ανάληψης των καθηκόντων από το νέο καταστατικό-διαχειριστικό όργανο που θα εκλέξει η γενική συνέλευση των εταίρων και β) όπως προκύπτει από την υπ' αριθμ. 1046/2015 απόφαση του αυτού Ειρηνοδικείου, ο παραπάνω διαχειριστής,



στην συνέχεια, ζήτησε την αντικατάστασή του και τον ορισμό άλλου προσώπου στην θέση του, με την αιτιολογία, μεταξύ των άλλων, το μεγάλο εύρος και την πολυπλοκότητα των θεμάτων της διαχείρισης των εταιρειών, τα οποία απαιτούν άτομο με ιδιαίτερες γνώσεις και εμπειρία. Ως εκ τούτου ο νέος προσωρινός διαχειριστής των εταιρειών που διορίστηκε με την δεύτερη ως άνω απόφαση, έχει ως σκοπό να επιμεληθεί των υποθέσεών τους και κυρίως να υπογράψει τη ρύθμιση του δανείου της μιας εκ των εταιρειών με τραπεζικό οργανισμό.

4.-Περαιτέρω η Υπηρεσία αναφέρει στο κείμενο του ερωτήματος τις κρίσιμες διατάξεις, την απόφαση υπ' αριθμ. 2030/2004 του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία έκρινε επί αντίστοιχου θέματος, τις γνωμοδοτήσεις του Ν.Σ.Κ. υπ' αριθμ. 438/2007 (Πολ. 1060/2008) και 530/2006 (Πολ. 1051/2007) που έκριναν αν υφίσταται ή όχι ευθύνη για τις παραπάνω οφειλές του συνδίκου της πτώχευσης και του ειδικού εκκαθαριστή του άρθρου 46^α του ν.1892/90, αντίστοιχα και τέλος διατύπωσε την άποψή της επί του ερωτήματος.

Νομοθετικό πλαίσιο

5.- Στα άρθρα 65 και 69 του ΑΚ, όπως ισχύουν, ορίζονται ότι:

Άρθρο 65 « Το νομικό πρόσωπο διοικείται από ένα ή περισσότερα πρόσωπα ...»

Άρθρο 69 :«Αν λείπουν τα πρόσωπα που απαιτούνται για τη διοίκηση του νομικού προσώπου ή αν τα συμφέροντα τους συγκρούονται προς εκείνα του νομικού προσώπου, ο ειρηνοδίκης διορίζει προσωρινή διοίκηση ύστερα από αίτηση, όποιου έχει έννομο συμφέρον»

6.- Στα άρθρα 101 και 115 παρ. 1 και 2 ¹ του ν. 2238/1994 (Α' 151) ΚΦΕ που ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται έως και την 31-12-2013, ορίζονται τα εξής :

Στο εν λόγω άρθρο ενσωματώθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 17 του ν.δ. 3843/1958 (Α'148), όπως είχαν διαμορφωθεί και ίσχυαν μετά την αντικατάστασή τους με τις διατάξεις του άρθρου 10 ν. 542/1977 (Α'49).

Άρθρο 101 «1 Στο φόρο υπόκεινται : α) οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, β) οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης . 2...»

Άρθρο 115 «1. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών ή συνεταιρισμών κατά το χρόνο 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 τον χρόνο βεβαίωσής τους. «2. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές και γενικά εντεταλμένοι στη διοίκηση 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 του παρόντα, καθώς και των φόρων που παρακρατούνται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους».

7.-Με τη παράγραφο 6 του άρθρου 22 του ν. 2648/1998 (Α'238), η οποία κατά το άρθρο 48 παρ. 2 του ίδιου νόμου ισχύει από 1/12/1998, προστέθηκε στο άνω άρθρο 115 του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ) παράγραφος 3, στην οποία ορίζονται τα εξής :

«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 μια από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά, β) Αν δε έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μια από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου...»

8.- Εξ ετέρου στο άρθρο 45 περ. β' του ν. 1642/1986 « Για την εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας και άλλες διατάξεις», όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 11 παρ. 19 του ν. 2386/1996 (Α'430), ορίζεται ότι:



Άρθρο 45 « Για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρον 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. ...γ)...)»

Το παραπάνω άρθρο 45 μετά την κωδικοποίησή του ΦΠΑ με τον ν. 2859/2000((Α'248) αποτελεί πλέον το άρθρο 55 του εν λόγω Κώδικα.

9.- Στα άρθρα 22 παρ. 7 του ν. 2648/1998 (Α'238/1-12-1998) ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 22 « 7 Οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 εφαρμόζονται και στην περίπτωση β' του άρθρου 45 του ν. 1642/1986² ((Α'125) καθώς και για οφειλές φόρου κύκλου εργασιών»

10. Περαιτέρω στο άρθρο 50 και 73 του ν. 4174/2013 (Α'170/26-7-2013) Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζονται τα εξής :

Άρθρο 50 : «1 Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, «πρόεδροι,» διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσης τους, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου «τόκων και προστίμων» που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.....» 2. Τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους « το ΦΠΑ και όλους τους επιρριπτόμενους φόρους» και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν ως εξής: α) Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά. β) Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου»

² (ήδη άρθρο 55 του ν Κώδικα ΦΠΑ ν. 2859/2000)

Άρθρο 73 : « Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1^η Ιανουαρίου 2014, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ'ιδίαν διατάξεις».

11. Εξάλλου στα άρθρα 72 παρ. 1, 2 και 3 και 25 (πρώην 22) του ν. 4172/2013 (Α'167/23-7-2013) Νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ((που ισχύει για τα εισοδήματα από 1/1/2014), όπως τα άρθρα αυτά ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με το άρθρο 26 παρ. 2 και 3 του ν. 4223/2013 (Α'287/31-12-2013), και στο άρθρο 112 αυτού ορίζονται τα εξής :

Άρθρο 72- « 1 Οι διατάξεις του άρθρου 1 έως και 71 ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1^η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του άρθρου αυτού. 2. Οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 ισχύουν για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1^η Ιανουαρίου 2014 και μετά. 3 Οι διατάξεις των άρθρων 24,25,28 ισχύουν για φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από 1^η Ιανουαρίου 2014 και εξής»25 Από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν. 2238/1994 (Α'151) συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ'εξουσιοδότηση αυτού του νόμου»

Άρθρο 112 : « Οι διατάξεις του νόμου αυτού ισχύουν από τη δημοσίευση στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, με εξαίρεση τα οριζόμενα στο άρθρο 72 ή αν άλλως ορίζεται στις επί μέρους διατάξεις αυτού».

Ερμηνεία των διατάξεων

Από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς και σε συνδυασμό μεταξύ τους, συνάγονται τα ακόλουθα:

12.- Σύμφωνα με την αναγκαστικού δικαίου ρύθμιση της διάταξης του άρθρου 69 του ΑΚ, ο Ειρηνοδίκης της έδρας του νομικού προσώπου έχει την δυνατότητα διορισμού προσωρινής διοίκησης αυτού, ύστερα από αίτηση όποιου έχει έννομο συμφέρον, στις εξής δύο περιπτώσεις : α) αν λείπουν τα πρόσωπα που απαιτούνται για την διοίκηση, λόγω παραίτησης, έκπτωσης



κατά το καταστατικό ή το νόμο, μακράς απουσίας, ακύρωσης εκλογής κλπ., ή β) αν υφίσταται περίπτωση σύγκρουσης συμφερόντων μεταξύ των μελών της διοίκησης και του νομικού προσώπου. (βλ. Γεωργιάδη – Σταθόπουλο ΕρμΑΚ- άρθρ. 69, Γεωργιάδης Γενικές Αρχές ΑΚ σελ. 176, ΑΠ (ΟΛ) 17/2001, Εφ. Αθ. 7894/2003, ΜΠρ. Ροδ. 307/2004, ΜΠρ. Λαρ. 234/1999, ΜΠρ. Θεσσαλ. 23816/1997 ΝΟΜΟΣ). Η διάταξη αυτή έχει κατά γενική άποψη επικουρικό και εξαιρετικό χαρακτήρα, ως επιτρέπуща επέμβαση της δικαστικής εξουσίας στην συνταγματικά προστατευόμενη αυτονομία και αυτοδιοίκηση των νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου και προς τούτο δέον όπως γίνεται στενή ερμηνεία αυτής και πάντοτε υπό το πρίσμα της αρχής της αναλογικότητας. (βλ. Μ.Θ. Μαρίνου « Εξουσίες διοίκησης ανώνυμης εταιρίας κατά το άρθρο 69 ΑΚ» Δ/νη 2007/656 , Ασπρογέρακα – Γρίβα « Έλλειψις διοικήσεως νομικού προσώπου» σελ. 5).

13.-Η δικαστική απόφαση που διορίζει την προσωρινή διοίκηση παράγει, κατ' άρθρ. 763 παρ. 1 του Κ.Πολ.Δικ., αποτελέσματα από την δημοσίευσή της, πλην όμως τα διορισθέντα μέλη αποκτούν την ιδιότητα του μέλους της προσωρινής διοίκησης από της αποδοχής του διορισμού τους (βλ. ΜπρΑθ 3494/1974 ΝοΒ 23,67). Αυτή δύναται να είναι ρητή ή σιωπηρά, εφόσον το δικαστικά διορισθέν μέλος αναλάβει ενεργά την διεκπεραίωση των καθηκόντων που του έχουν ανατεθεί με την απόφαση. Τέλος το δικαστήριο πρέπει να περιλαμβάνει διατάξεις για : την συγκρότηση και την λειτουργία της προσωρινής διοίκησης, τα συγκεκριμένα καθήκοντα που ανατίθενται σε αυτήν-τα οποία, κατά την κρατούσα άποψη, δέον όπως είναι περιορισμένα- (και αν είναι δυνατόν να περιορίζονται στην σύγκληση της Γενικής Συνέλευσης προκειμένου να διενεργηθούν εκλογές για να αναδειχθεί νέα διοίκηση του νομικού προσώπου), και την διάρκεια της θητείας της (βλ. ΜονΕφΑθ. 1829/2012 Εφ.Αθ. 837/1969 ΝΟΜΟΣ).

14. Εξ ετέρου η προσωπική και αλληλέγγυος ευθύνη των διευθυντών, διαχειριστών, διευθυνόντων συμβούλων και εκκαθαριστών των ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών και των νομικών προσώπων του άρθρου 101, που καθιερώθηκε με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 και το άρθρο 45 περ. β' του ν. 1642/1986, (που ισχύει ήδη ως διάταξη του άρθρου 55 περ. β' του Κ.ΦΠΑ ν. 2859/2000), επεκτάθηκε με τις διατάξεις της

παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου, που προστέθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 22 του ν. 2648/1998, από την έναρξη ισχύος της διάταξης αυτής (από 1.12.1998), όσον αφορά την πληρωμή των παρακρατούμενων φόρων, καθώς και του φόρου προστιθέμενης αξίας, πέραν των περιπτώσεων διάλυσης της εταιρείας, και στα φυσικά πρόσωπα που αποκτούν τις ίδιες αυτές ιδιότητες κατά τη διάρκεια της λειτουργίας αυτής, χωρίς να απαιτείται και διάλυση της, για οποιονδήποτε λόγο, σε μεταγενέστερο χρόνο. Ενόψει, πάντως, της ισχύος των διατάξεων των παραγράφων 6 και 7 του άρθρου 22 του ν. 2648/1998, μόνο για το μέλλον, όπως τούτο ρητώς προκύπτει από το άρθρο 48 παρ.2 του νόμου αυτού, οι σχετικές φορολογικές υποχρεώσεις της εταιρείας (από παρακρατούμενους φόρους, ΦΠΑ, ΦΚΕ) πρέπει να γεννώνται μετά τη θέση σε ισχύ των ως άνω διατάξεων, δηλαδή μετά την 1.12.1998 (πρβλ. ΣΤΕ 2978/2006 [7μ]). Περαιτέρω, εφόσον συντρέχει η χρονική αυτή προϋπόθεση, ο νόμος (άρθρ. 115 παρ.3 ΚΦΕ) διακρίνει δύο περιπτώσεις: α) αν έχει γίνει η παρακράτηση ή η είσπραξη του φόρου από το υπόχρεο νομικό πρόσωπο και δεν έχει αποδοθεί συνευθύνονται όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες κατά τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου ή τις απέκτησαν σε οποιοδήποτε χρονικό σημείο μετά τη λήξη της προθεσμίας αυτής και β) αν, αντίθετα, δεν έχει γίνει η παρακράτηση ή η είσπραξη του φόρου από το υπόχρεο νομικό πρόσωπο η άνω πρόσθετη ευθύνη γεννάται μόνο για τα φυσικά πρόσωπα που είχαν τις σχετικές ιδιότητες κατά τον χρόνο που υπήρχε η μη (εκπληρωθείσα) υποχρέωση παρακράτησης ή είσπραξης του φόρου. (βλ. ΣΤΕ 884/2011 σκ. 9, ΔΕΦ ΘΕΣΣΑΛ 1321/2015 σκ. 4, ΔΕΦ ΑΘ 266/2016 σκ. 5).

15. Ο ν.2238/1994 καταργήθηκε με το άρθρο 72 παρ. 22 του ν. 4172/2013 από την έναρξη ισχύος αυτού, ήτοι από της 1/1/2014 για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν και τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από την ίδια ημερομηνία και μετά. Ακολούθως, με το άρθρο 50 του ν. 4174/2013 (έναρξη ισχύος από της 1/1/2014) θεσπίστηκε παρόμοια, με το προϊσχύον άρθρο 115 του ΚΦΕ του ν.2238/1994, διάταξη για την ευθύνη των διοικούντων τα νομικά πρόσωπα, με την οποία θεσπίστηκε με μια ενιαία διάταξη η και κατά την διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν, προσωπική και αλληλέγγυος ευθύνη αυτών, για τους «παρακρατούμενους φόρους, το



ΦΠΑ και όλους γενικά τους επιρριπτόμενους φόρους», με τις διακρίσεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 2 του εν λόγω άρθρου 50, οι οποίες υπήρχαν και στην παλαιά διάταξη (άρθρ. 115 παρ. 3 ν. 2238/1994). Δικαιολογητική βάση της νομοθέτησης της ευθύνης των ως άνω διοικούντων το νομικό πρόσωπο είναι σαφώς δημοσιονομικοί στόχοι, ήτοι η εξασφάλιση της είσπραξης των φορολογικών εσόδων που στηρίζεται στην άσκηση πίεσης στους διοικητές των νομικών προσώπων των επιχειρήσεων για την καταβολή των βεβαιωμένων, στο όνομα των επιχειρήσεων, φόρων (βλ. Μ. Ραφομανίκη-«Η ευθύνη των μελών των διοριζόμενων δικαστικά κατ'άρθρο 69 ΑΚ προσωρινών διοικήσεων νομικών προσώπων...» ΔΕΕ 2005/162, ΝΣΚ 1078/1976 Δίκη 1978,211).

16.- Η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας έχει αντιμετωπίσει το ζήτημα της ατομικής αστικής ευθύνης των διοικούντων που διορίστηκαν μετά από δικαστική απόφαση, με τη διατύπωση εκ διαμέτρου αντίθετων δικανικών κρίσεων. Συγκεκριμένα : α) Με την υπ' αριθμ. 3350/1995 κρίθηκε μεταξύ άλλων, ότι: «...Κατά το γράμμα, αλλά και τον σκοπό των άνω διατάξεων, ερμηνευομένων σε συνδυασμό, ως χρόνος διαλύσεως ανώνυμης εταιρείας νοείται, μεταξύ άλλων, και ο χρόνος κηρύξεώς της σε πτώχευση, ως ευθυνόμενοι δε κατά τις διατάξεις αυτές νοούνται εκείνοι, οι οποίοι κατά τον ως άνω χρόνο, έχοντας αναλάβει καθήκοντα, διοικούν και εκπροσωπούν νομίμως την ανώνυμη εταιρεία, έστω και αν πρόκειται περί προσωρινής διοικήσεως διορισμένης με δικαστική απόφαση σύμφωνα με το άρθρο 69 Α.Κ....» β) Με την υπ' αριθμ. 1590/2000 απόφαση (Στ' Τμήμα Επταμ.), με την οποία κρίθηκε επί του κρίσιμου θέματος ότι : «...υπέχουν ευθύνη και τα μέλη της προσωρινής διοίκησης που διορίστηκε από το Δικαστήριο, εφόσον διοικούν την εταιρεία κατά το χρόνο της διάλυσής της, είναι δε στην περίπτωση αυτή αδιάφορος ο χρόνος στον οποίο ανάγονται τα χρέη και ο χρόνος βεβαιώσεώς τους...». Το ίδιο αποφάνθηκε το ΣτΕ και με την απόφαση 3/2000 (Τμήμα Στ' Πενταμ.), παραπέμποντας το ζήτημα στην Επταμελή σύνθεση (βλ. και την υπ' αριθμ. 4754/1997 απόφαση του ΣΤΕ που αποφάνθηκε ομοίως επί του κρίσιμου θέματος) και γ) Με την υπ' αριθμ. 2030/2004 απόφαση (Στ' Τμήμα Επταμ.) , με την οποία κρίθηκε, αντίθετα με τις προηγούμενες, ότι : «οι διατάξεις περί ευθύνης των νομίμων εκπροσώπων, οι οποίες ως εκ της

φύσεώς τους, είναι στενώς ερμηνευτέες, δεν έχουν εφαρμογή προκειμένου περί προσωρινής διοίκησης διορισθείσης με δικαστική απόφαση κατά το άρθρο 69 ΑΚ...» Σημειώνεται ότι ομοίως με την τελευταία αυτή απόφαση (2030/2004) είχε αποφανθεί και η παραπέμψασα αυτήν στην Επταμελή σύνθεση υπ' αριθμ. 102/2004 απόφαση ΣτΕ (Τμήμα Στ' Πεντ.).

17. Ως γνωστόν, κατά την πάγια νομολογία, οι διατάξεις του φορολογικού δικαίου, σχετικά με την εις ολόκληρον ατομική αστική ευθύνη των διοικούντων, ως εκ της φύσεως αυτών, επιδέχονται μόνο στενή ερμηνεία (βλ. ΣτΕ 3664/2015, 2711/2011, 255/2009, 3333/2008, 4462- 4463/1990 Επτ.). Τούτο, προδήλως, σημαίνει ότι επί των διατάξεων αυτών είναι ανεπίτρεπτη όχι μόνο η διασταλτική, αλλά και η συσταλτική ερμηνεία, εφόσον αυτή δεν προκύπτει από το γράμμα των εφαρμοστέων διατάξεων.

Περαιτέρω, από την επισκόπηση των ως άνω διατάξεων (άρθρα 115 ν. 2238/1994 και 50 ν. 4174/2013), προκύπτει σαφώς ότι ο νομοθέτης καθιερώνει την ατομική αστική ευθύνη των προσώπων που αναφέρονται σε αυτές, για τα συγκεκριμένα χρέη των νομικών προσώπων προς το Δημόσιο, με μόνο κριτήριο την ιδιότητα αυτών ως διοικούντων τα εν λόγω νομικά πρόσωπα (ευθύνη ex officio), χωρίς να προβαίνει σε καμία διάκριση, ούτε ως προς τον τρόπο με τον οποίο οι διοικούντες απέκτησαν την εν λόγω ιδιότητα (δηλαδή, εάν ορίστηκαν με απόφαση των μετόχων ή εταίρων ή του Δικαστηρίου), ούτε ως προς την έκταση των καθηκόντων τους.

Επομένως, εν προκειμένω, κατ' εφαρμογή της ορθής και ενδεδειγμένης ερμηνευτικής μεθοδολογίας περί της στενής ερμηνείας των ως άνω διατάξεων, αγόμεθα αναμφίβολα στο συμπέρασμα ότι δεν δύναται να υπάρξει διαφορετική αντιμετώπιση των διοικούντων επί τη βάσει κριτηρίων, τα οποία δεν έθεσε ο ίδιος ο νόμος και, ως εκ τούτου, οι διοικούντες που διορίστηκαν με δικαστική απόφαση, στο πλαίσιο του άρθρου 69 Α.Κ., φέρουν την ίδια ακριβώς ευθύνη με τους διοικούντες που διορίστηκαν με απόφαση των οργάνων του νομικού προσώπου.

Υπό το φώς των ως άνω παραδοχών, πρέπει να γίνει δεκτό ότι δεν συντρέχει περίπτωση απαλλαγής των, έστω προσωρινά, διορισθέντων, δυνάμει δικαστικής απόφασης και διοικούντων το υπόχρεο νομικό πρόσωπο για την καταβολή των παραπάνω φόρων, επειδή αυτοί διοικούν προσωρινά, ή εν πάση περιπτώσει, έχουν τυχόν περιορισμένες αρμοδιότητες και ιδίως την



απλή διαχείριση των τρεχουσών υποθέσεων, αφού, άλλωστε, ως τρέχουσα υπόθεση και μάλιστα επείγουσα, χαρακτηρίζεται αναμφισβήτητα και η τήρηση των φορολογικών υποχρεώσεων του νομικού προσώπου. Ούτε, εξάλλου, απαιτούνται ειδικές οικονομοτεχνικές ή άλλες ειδικές γνώσεις για να ενεργήσει επ'αυτών τα νόμιμα η προσωρινή διοίκηση και να εκπληρώσει τις βασικές φορολογικές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου (βλ. Δεφ. Θεσσαλ. 1321/2015 σκ. 7 ΝΟΜΟΣ).

18.- Σημειώνεται, άλλωστε, ότι η ανάληψη των καθηκόντων, εκ μέρους των δικαστικά διορισθέντων στο Δ.Σ. του νομικού προσώπου, δεν λαμβάνει χώρα χωρίς την προηγούμενη αποδοχή αυτής από τους διορισθέντες, γεγονός που καταφάσκει ότι αυτοί αποδέχονται και τις εκ του νόμου προβλεπόμενες ευθύνες της συγκεκριμένης θέσης. Υπό την αντίθετη εκδοχή της μη ευθύνης των εν λόγω προσώπων, παρέχεται στη δικαστικά διοριζόμενη διοίκηση, έστω και για προσωρινό χρονικό διάστημα, η δυνατότητα πλήρους αδιαφορίας για τη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του νομικού προσώπου, της πλημμελούς άσκησης των καθηκόντων τους, χωρίς περαιτέρω νόμιμες συνέπειες σε βάρος τους, γεγονός που δύναται να έχει ως αποτέλεσμα την πλήρη αδυναμία του Δημοσίου προς είσπραξη των οφειλόμενων φορολογικών εσόδων.

19. Με βάση τα προλεχθέντα, συνάγεται ότι οι δικαστικά διοριζόμενοι για την διοίκηση του νομικού προσώπου, κατά το άρθρο 69 ΑΚ, στα πλαίσια της νόμιμης και συνετής επιχειρηματικής διαχείρισης και δράσης οφείλουν να φροντίζουν για την απόδοση στο Δημόσιο του Φ.Π.Α. και των παρακρατούμενων φόρων, εντός της νομίμου προθεσμίας, άλλως υπέχουν προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη προς πληρωμή αυτών. Συγκεκριμένα η ως άνω πρόσθετη ευθύνη κατά την παράγραφο 3 του άρθρου 115 του προισχύοντος ΚΦΕ (ν. 2238/1994) αναφέρεται στα πρόσωπα που είχαν τις παραπάνω ιδιότητες είτε κατά τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου ή τις απέκτησαν σε οποιοδήποτε χρονικό σημείο μετά τη λήξη της προθεσμίας αυτής, είτε κατά τον χρόνο που υπήρχε η (μη εκπληρωθείσα) υποχρέωση παρακράτησης ή είσπραξης του φόρου, και επομένως, η κατά την παράγραφο 3 της ως άνω διάταξης ευθύνη τους περιορίζεται στις αντίστοιχες φορολογικές υποχρεώσεις του παραπάνω κρίσιμου χρόνου και δεν εκτείνεται στο σύνολο των φορολογικών οφειλών της εταιρείας αδιαφόρως του χρόνου

στον οποίο ανάγονται ή βεβαιώθηκαν οι οφειλές αυτές, όπως συμβαίνει με την ευθύνη των διοικούντων τις ανώνυμες εταιρείες κατά τον χρόνο διάλυσης κλπ του νομικού προσώπου, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου. (ΔΕΦ ΘΕΣΣΑΛ. 1321/2015 σκ. 4). Την αυτή ευθύνη έχουν οι ανωτέρω και για τα έσοδα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται από της 1/1/2014, καθόσον οι παραπάνω περιπτώσεις α' και β' περιλαμβάνονται και στην διάταξη του άρθρου 50 παρ. 2 του ισχύοντος από 1/1/2014 κώδικα φορολογικής διαδικασίας (ν. 4172/2013) που επίσης καθιερώνει την ευθύνη των διοικούντων τα νομικά πρόσωπα και κατά τη διάρκεια της λειτουργίας τους. Ειδικότερα όπως προκύπτει από την τελευταία, ως άνω, διάταξη του άρθρου 50 παρ. 2 του ν. 4174/2013 η αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα και οντότητες κατά τη λειτουργία τους, καταλαμβάνει μόνο τους παρακρατούμενους φόρους, τον ΦΠΑ και όλους τους επιρριπτόμενους φόρους κατά τις διακρίσεις των περιπτώσεων α' και β' της ίδιας παραγράφου. Είναι κατά συνέπεια και με τη νεώτερη εν λόγω διάταξη περιορισμένη η ευθύνη των ανωτέρω διοικούντων, σε σχέση με την, κατά το ίδιο άρθρο, ευθύνη αυτών κατά τη λύση ή συγχώνευση των νομικών προσώπων (πρβλ. ΣΤΕ 2869/2013, 884/2011, 2498, 2495/2007, ΔΕΦ 124/2012, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ Κ. Φινοκαλιώτης Έκδοση 2014 Κεφάλαιο ΣΤ' περ. ΙΧ παρ. 4 Αλληλέγγυα ευθύνη σελ. 731 επ.). Σημειώνεται ότι, κατά τα προαναφερόμενα, για την γένεση της παραπάνω προσωπικής και αλληλέγγυας ευθύνης για την πληρωμή των οφειλόμενων από το νομικό πρόσωπο φόρων αρκεί η απόκτηση της ιδιότητας του εντεταλμένου στην διοίκηση αυτού, χωρίς να απαιτείται επιπρόσθετα η διενέργεια συγκεκριμένων πράξεων διαχείρισης ή εκπροσώπησης (βλ. ΔΕΑ 3071/2017 σκ. 7, 5054/2015 σκ. 10).

20. Συνεπώς, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, στην περίπτωση του ερωτήματος, εφόσον τα συγκεκριμένα χρέη της εταιρείας δημιουργήθηκαν κατά τις διακρίσεις των περιπτώσεων α' και β' των παραγράφων 3 του άρθρου 115 ν. 2238/1994 και 2 του άρθρου 50 ν. 4174/2013 στη διάρκεια της θητείας του διορισμένου, κατ' αρθρ. 69 ΑΚ, προσωρινού διαχειριστή Μ.ΕΠΕ και ΕΠΕ και κατά την διάρκεια λειτουργίας των εταιρειών, αυτός ευθύνεται, κατά τα άρθρα 115 παρ 3 του ν. 2238/1994, 22 παρ. 7 του ν. 2648/1998 και 50 παρ. 2 του ν. 4174/2013 για τη μη είσπραξη και απόδοση των παρακρατούμενων φόρων και του ΦΠΑ και συνακόλουθα υπέχει την από τις



διατάξεις αυτές προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη για την πληρωμή τους στο Δημόσιο.

21.-Μειοψήφησαν οι Νομικοί Σύμβουλοι Θεόδωρος Ψυχογιός και Διονύσιος Χειμώνας οι οποίοι διατύπωσαν την εξής γνώμη:

Ο περιορισμός της αστικής ευθύνης των διοικούντων μόνον στους φόρους, οι οποίοι κατέστησαν απαιτητοί κατά τη διάρκεια της θητείας τους, προϋποθέτει ότι η διορίσασα αυτούς δικαστική απόφαση τους είχε απονείμει περιορισμένα και διεκπεραιωτικά καθήκοντα (π.χ. σύγκληση γενικής συνέλευσης, παραλαβή δικογράφων κλπ.), όχι όμως και στην περίπτωση που, με την απόφαση, έχουν χορηγηθεί εξουσίες που προσήκουν, κατά το μάλλον ή ήττον, σε τακτική διοίκηση ή διαχείριση, διότι τότε δεν υφίσταται κανένας απολύτως δικαιολογητικός λόγος προς ευνοϊκότερη μεταχείριση των δικαστικά διορισμένων διοικούντων έναντι των μετεχόντων σε τακτική διοίκηση (ΝΣΚ 610/05). Κατά συνέπεια, στην εν λόγω περίπτωση, οι ως άνω δικαστικά διορισμένοι εκπρόσωποι του νομικού προσώπου υπέχουν πλήρη υποχρέωση καταβολής των κρίσιμων φόρων -κατά τις διακρίσεις που μνημονεύονται στις προαναφερθείσες περιπτώσεις α' και β', ως προς τους παρακρατούμενους φόρους-, ανεξαρτήτως του χρόνου γέννησης της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης (δηλαδή πριν ή μετά την ανάληψη των καθηκόντων τους).

Η παραδοχή αυτή, ασφαλώς, ευρίσκει έδαφος εφαρμογής και στην περίπτωση που αποδεδειγμένα ήθελε διαπιστωθεί, από τη φορολογική αρχή, ότι οι δικαστικώς διορισμένοι εκπρόσωποι υπερέβησαν τα τυχόν περιορισμένα καθήκοντα που τους έχει χορηγήσει η δικαστική απόφαση και ασκούν εν τοις πράγμασι ευρύτερες εξουσίες που προσιδιάζουν στην άσκηση τακτικής διοίκησης. Τούτο δε και για τον ευνόητο λόγο ότι η έννομη τάξη δεν πρέπει να ανέχεται μεθοδεύσεις και πρακτικές που αναπτύσσονται κατά παρέκκλιση από τα διαταχθέντα με δικαστική απόφαση και έχουν ως αποτέλεσμα την περιγραφή φορολογικών ή άλλων θεσμοθετημένων υποχρεώσεων.

Επί πλέον, ειδικά ως προς την υποχρέωση των ως άνω προσώπων για την καταβολή του φόρου προστιθέμενης αξίας, πρέπει να γίνει δεκτό ότι ευθύνονται για την απόδοση του εν λόγω φόρου, ανεξάρτητα από την είσπραξή του ή μη από την προηγούμενη διοίκηση. Και τούτο, διότι, ενόψει

της επιβαλλόμενης στενής ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων -και δη των εξαιρετικών τοιούτων- αυστηρά και μόνον επί τη βάσει του γράμματος του νομοθετικού κειμένου, είναι προφανές, εν προκειμένω, ότι η παραπομπή της διάταξης του άρθρου 22 §7 του ν. 2648/1998 στην παράγραφο 3 του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 είχε ως μοναδικό στόχο να επεκτείνει την αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων για την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας και κατά τη διάρκεια της λειτουργίας της υπόχρεης εταιρείας και, ασφαλώς, δεν αποσκοπούσε να εντάξει την ευθύνη αυτή στις διακρίσεις της εν λόγω παραγράφου περί παρακράτησης ή μη του φόρου.

Και τούτο, διότι είναι κοινώς γνωστό ότι η έννοια της παρακράτησης είναι πλήρως ασύμβατη προς τον -επιρριπτόμενο- φόρο προστιθέμενης αξίας και, ως εκ τούτου, παρακράτηση του φόρου αυτού δεν είναι νοητή. Συνεπώς, η νομοθετική σιωπή, ως προς τη στοιχειοθέτηση της ως άνω ευθύνης με κριτήριο την είσπραξη ή μη του φ.π.α., δεν επιτρέπει επουδενί στον ερμηνευτή των συγκεκριμένων διατάξεων να προβεί στην, επί του γράμματος αυτών, ερμηνευτική προσθήκη της έννοιας της είσπραξης του συγκεκριμένου φόρου ως πρόσθετης προϋπόθεσης για την ενεργοποίηση της αλληλέγγυας ευθύνης των διοικούντων για την καταβολή του. Επομένως, ενόψει των ως άνω παραδοχών, είναι προφανές ότι η εν λόγω ευθύνη των διοικούντων καθιερύεται σε κάθε περίπτωση που εκκρεμεί η απόδοση οφειλόμενου φ.π.α., ανεξάρτητα από την προηγηθείσα είσπραξη αυτού ή μη.

Η προαναφερόμενη ερμηνευτική άποψη ενισχύεται έτι περαιτέρω στο πλαίσιο των διατάξεων του άρθρου 50 §2 του ν. 4174/2013. Συγκεκριμένα, το αρχικό κείμενο της παραγράφου 2 προέβλεπε μόνο την αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων από παρακρατούμενους φόρους, με τις αναφερθείσες διακρίσεις (υπό στοιχ. α' και β') περί παρακράτησης αυτών ή μη. Ακολούθως, με το άρθρο 47 §20 του ν. 4223/2013, προστέθηκε και η ευθύνη από «ΦΠΑ και όλους τους επιρριπτόμενους φόρους», χωρίς, όμως, ο νομοθέτης να περιλάβει ρητά στις ως άνω διακρίσεις και την είσπραξη των εν λόγω φόρων, γεγονός που καταφάσκει σαφώς ότι οι υπάρχουσες διακρίσεις, περί παρακράτησης ή μη, εξακολουθούν να έχουν αποκλειστική εφαρμογή στους παρακρατούμενους φόρους (ως είχαν, δηλαδή, και πριν από την ισχύ του ν. 4223/2013), χωρίς να είναι δυνατή η ερμηνευτική επέκταση των διακρίσεων



αυτών και στους επιρριπτόμενους φόρους, με κριτήριο την είσπραξη αυτών ή μη.

Απάντηση

22. Με δεδομένα τα ανωτέρω, το Τμήμα του ΝΣΚ γνωμοδοτεί επί του τεθέντος ερωτήματος, **κατά πλειοψηφία**, ότι ο δικαστικά διορισμένος προσωρινός διαχειριστής Μ.ΕΠΕ και ΕΠΕ κατά το χρόνο λειτουργίας αυτών έχει, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 115 παρ. 3 ν.2238/1994 (ΚΦΕ), αλληλέγγυα ευθύνη για χρέη που γεννήθηκαν πριν την έναρξη ισχύος του νόμου 4174/2013 (ΚΦΔ), αλλά και για εκείνα που γεννήθηκαν μετά την έναρξη ισχύος αυτού, (κατ'άρθρ. 50 παρ 2 ν. 4174/2013) και αφορούν μη απόδοση ΦΠΑ και ΦΜΥ και υπό τις διακρίσεις των περιπτώσεων α'και β' του άρθρου 50 παρ. 2 του ν. 4174/2013 (για τα έσοδα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται από της 1/1/2014 και εφεξής) και των αντίστοιχων περιπτώσεων α'και β' του άρθρου 115 παρ. 3 του ν. 2238/1994 (για το προηγούμενο του ως άνω χρονικού διαστήματος).

Περαιτέρω το Τμήμα, λόγω της μείζονος σπουδαιότητας του κρίσιμου νομικού θέματος, γνωμοδοτεί, ομόφωνα, όπως το ερώτημα παραπεμφθεί προς συζήτηση στην Ολομέλεια του ΝΣΚ.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα 26/6/2018

Ο Προεδρεύων του Τμήματος

Στέφανος Μ. Δράσης

Αντιπρόεδρος ΝΣΚ



Η Εισηγήτρια

Ελένη Πασαμichάλη

Νομικός Σύμβουλος του Κράτους