



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδότησης 85/2019

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Β' ΤΜΗΜΑ)

Συνεδρίαση της 9^{ης} Απριλίου 2019

Σύνθεση

Πρόεδρος : Στέφανος Δέτσης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ.

Μέλη : Θεόδωρος Ψυχογιός, Δημήτριος Χανής, Αλέξανδρος Ροϊλός, Αδαμαντία Καπετανάκη, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη, Διονύσιος Χειμώνας, Ελευθερία Δασκαλέα - Ασημακοπούλου Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγήτρια : Δέσποινα Γάκη, Πάρεδρος ΝΣΚ (γνώμη χωρίς ψήφο).

Αριθμός Ερωτήματος: Το έγγραφο με αριθμό πρωτ. ΔΕΕΦ Α 1168670 ΕΞ 2017/06-11-2017 της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε), Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης, Ι. Διεύθυνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας, Τμήμα Α', ΙΙ. Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας, Τμήματα Β'- Δ'.

Περίληψη ερωτήματος: Ερωτάται: α) Αν έχει προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη εκκαθαριστής ομόρρυθμης εταιρίας, ο οποίος διορίστηκε με δικαστική απόφαση από κατάλογοπραγματογνωμόνων για οφειλές της εταιρίας που γεννήθηκαν μέχρι την ανάληψη των καθηκόντων του.



β) Ανεξάρτητα από την απάντηση στο α' ερώτημα, αν, στην περίπτωση λυθείσας ομόρρυθμης εταιρίας, οι διατάξεις για την ευθύνη διοικούντων κατά τον χρόνο λύσης, εφαρμόζονται εκ παραλλήλου με τις διατάξεις περί ευθύνης διοικούντων κατά τον χρόνο λειτουργίας.

Στο παραπάνω ερώτημα το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδότησε ως εξής:

Ιστορικό

Στο παραπάνω έγγραφο ερώτημα της υπηρεσίας και στα στοιχεία του φακέλου που το συνοδεύουν, εκτίθεται το ακόλουθο πραγματικό:

1. Ομόρρυθμη εταιρία με έναρξη εργασιών την 06^η/10/1966, λύθηκε και τέθηκε σε εκκαθάριση στις 21/07/2006. Εκκαθαριστής της εταιρίας ανέλαβε αρχικά ο μέχρι τότε διαχειριστής, ο οποίος στη συνέχεια παραιτήθηκε. Από την 29^η/03/2007 ανέλαβε εκκαθαριστής με δικαστική απόφαση, από κατάλογο πραγματογνωμόνων που τηρεί το Δικαστήριο, άλλο πρόσωπο, ο Π.Τ.- λογιστής, έως και την διακοπή των εργασιών της εκκαθάρισης την 31^η/12/2007.
2. Κατά τη διάρκεια των εργασιών της εκκαθάρισης εκδόθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. εντολή ελέγχου και καταλογίστηκαν: 25.341,05 ευρώ ΦΠΑ για τη χρήση 1998, πρόστιμο Κ.Β.Σ. 200 ευρώ για τη χρήση 2009, πρόστιμο μητρώου 150 ευρώ που επιβλήθηκε το 2015, τα οποία είναι σήμερα βεβαιωμένα σε βάρος της ανωτέρω ομόρρυθμης εταιρίας.
3. Ο πρώην εκκαθαριστής Π.Τ. στις 27/12/2016, με αίτησή του, ζήτησε από τη Δ.Ο.Υ. την έκδοση φορολογικής ενημερότητας και ανέκυψε προβληματισμός εάν αυτός έχει προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη για τα ανωτέρω χρέη της εταιρίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 115 του ν.2238/1994..
4. Ένα επιπλέον ζήτημα που απασχολεί την Υπηρεσία στην προκειμένη περίπτωση, καθώς και σε ανάλογες τέτοιες περιπτώσεις, είναι εάν οι διατάξεις για την ευθύνη διοικούντων κατά το χρόνο λύσης, στην περίπτωση λυθείσας εταιρίας, όπως η συγκεκριμένη, εφαρμόζονται εκ παραλλήλου με τις διατάξεις περί ευθύνης διοικούντων κατά το χρόνο λειτουργίας. Δηλαδή, στην προκειμένη περίπτωση, που η εταιρία έχει λυθεί, αν, εκτός από την ευθύνη των εκκαθαριστών κατά το χρόνο



λύσης, θα ευθύνονται ταυτόχρονα και οι διαχειριστές που υπήρξαν στην εταιρία κατά το χρόνο λειτουργίας της επιχείρησης με τους όρους των σχετικών διατάξεων.

Νομοθετικό πλαίσιο

5. Στις διατάξεις των άρθρων 71,72,73,74,75 και 76 ΑΚ, όπως ισχύουν, ορίζονται τα ακόλουθα:

«Άρθρο 71: Το νομικό πρόσωπο ευθύνεται για τις πράξεις ή τις παραλείψεις των οργάνων που το αντιπροσωπεύουν, εφόσον η πράξη ή η παράλειψη έγινε κατά την εκτέλεση των καθηκόντων που τους είχαν ανατεθεί και δημιουργεί υποχρέωση αποζημίωσης. Το υπαίτιο πρόσωπο ευθύνεται επιπλέον εις ολόκληρον.»

«Άρθρο 72: Μόλις το νομικό πρόσωπο διαλυθεί, βρίσκεται αυτοδικαίως σε εκκαθάριση. Ωσότου περατωθεί η εκκαθάριση και για τις ανάγκες της θεωρείται ότι υπάρχει.»

«Άρθρο 73: Αν ο νόμος ή η συστατική πράξη ή το καταστατικό δεν ορίζουν διαφορετικά ή το αρμόδιο όργανο δεν αποφάσισε διαφορετικά, η εκκαθάριση γίνεται από εκείνους που έχουν τη διοίκηση του νομικού προσώπου. Αν δεν υπάρχουν, ο πρόεδρος πρωτοδικών διορίζει έναν ή περισσότερους εκκαθαριστές.»

«Άρθρο 74: Ο εκκαθαριστής ενεργεί ως διοικητής του νομικού προσώπου. Η εξουσία του περιορίζεται στις ανάγκες της εκκαθάρισης.»

«Άρθρο 75: Ο εκκαθαριστής ευθύνεται να αποζημιώσει τους δανειστές του νομικού προσώπου για κάθε υπαίτια παράβαση των υποχρεώσεών του. Περισσότεροι εκκαθαριστές ευθύνονται εις ολόκληρον.»

«Άρθρο 76: Η εκκαθάριση γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις για τη δικαστική εκκαθάριση κληρονομίας, που εφαρμόζονται αναλόγως.»

6. Περαιτέρω, στις διατάξεις των άρθρων 777, 778 και 784 ΑΚ, όπως ισχύουν, ορίζονται τα ακόλουθα:

«Άρθρο 777: Η εταιρία λογίζεται ότι εξακολουθεί και μετά τη λύση της, εφόσον το απαιτούν οι ανάγκες και ο σκοπός της εκκαθάρισης. Από τη λύση παύει η εξουσία των διαχειριστών εταίρων.»

«Άρθρο 778: Αφού λυθεί η εταιρία η εκκαθάριση, αν δεν συμφωνήθηκε κάτι άλλο, ενεργείται από όλους τους εταίρους μαζί ή από εκκαθαριστή που έχει διοριστεί με ομόφωνη απόφαση όλων. Σε περίπτωση διαφωνίας ο εκκαθαριστής διορίζεται ή

αντικαθίσταται από το δικαστήριο με αίτηση ενός από τους εταίρους και η αντικατάσταση γίνεται μόνο για σπουδαίους λόγους.»

«Άρθρο 784: Η εταιρία του κεφαλαίου αυτού, αν επιδιώκει οικονομικό σκοπό, αποκτά νομική προσωπικότητα, εφόσον τηρηθούν οι όροι της δημοσιότητας που ο νόμος τάσσει για το σκοπό αυτό στις ομόρρυθμες εμπορικές εταιρίες. Η προσωπικότητα αυτής της αστικής εταιρίας εξακολουθεί να υπάρχει ωσότου περατωθεί η εκκαθάριση και για τις ανάγκες της εκκαθάρισης.»

7. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Εμπορικού Νόμου (Β.Δ.19.4/1.5.1835) – το οποίο, όπως και τα άρθρα 18 – 28, 38, 47 – 50 και 64 του ΕμπΝ, καταργήθηκαν με την παράγραφο 2 του άρθρου 294 του ν.4072/2012 (ΦΕΚ Α' 86/11.04.2012) – ορίσθηκε ότι: « Οι ομόρρυθμοι συνεταίροι, οι αναφερόμενοι εις το καταστατικόν της εταιρείας έγγραφον, υπόκεινται αλληλεγγύως εις όλες τας υποχρεώσεις της εταιρείας, αν και υπογεγραμμένας παρ' ενός μόνου των συνεταίρων, υπό την εταιρικήν όμως επωνυμίαν.»

8. Εξάλλου, στις διατάξεις των άρθρων 249, 258 και 268 του ν. 4072/2012 «Βελτίωση επιχειρηματικού περιβάλλοντος – Νέα εταιρική μορφή – Σήματα ...» (Α'86), όπως ισχύουν, ορίζονται τα ακόλουθα:

«Άρθρο 249: 1. Ομόρρυθμη είναι η εταιρεία με νομική προσωπικότητα που επιδιώκει εμπορικό σκοπό και για τα χρέη της οποίας ευθύνονται παράλληλα όλοι οι εταίροι απεριόριστα και εις ολόκληρον. 2. Εφόσον δεν υπάρχει ειδική ρύθμιση στο παρόν κεφάλαιο, εφαρμόζονται στην ομόρρυθμη εταιρεία οι διατάξεις του Αστικού Κώδικα για την εταιρεία, με εξαίρεση τις διατάξεις των άρθρων 758 και 761 του Αστικού Κώδικα.»

«Άρθρο 258 : 1. Συμφωνία για περιορισμό ή αποκλεισμό της ευθύνης των εταίρων κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 249 δεν ισχύει έναντι των τρίτων. 2. Ο εταίρος που ενάγεται για εκπλήρωση εταιρικής υποχρέωσης, μπορεί να προβάλλει ενστάσεις που δεν θεμελιώνονται στο πρόσωπό του, μόνον εφόσον θα μπορούσαν να προβληθούν από την εταιρεία. 3. Ο εταίρος που εισέρχεται στην εταιρεία ευθύνεται απεριόριστα και εις ολόκληρον και για τα υπάρχοντα πριν από την είσοδο του εταιρικά χρέη. Αντίθετη συμφωνία δεν ισχύει έναντι των τρίτων.»

«Άρθρο 268: 1. Αν σε περίπτωση λύσης της εταιρείας οι εταίροι δεν έχουν συμφωνήσει διαφορετικά, τη λύση της εταιρείας ακολουθεί η εκκαθάριση. 2. Τα

ονόματα και η κατοικία των εκκαθαριστών εγγράφονται στο Γ.Ε.ΜΗ.. Το ίδιο ισχύει και σε κάθε περίπτωση αντικατάστασης εκκαθαριστή. 3. Οι εκκαθαριστές υπογράφουν υπό την εταιρική επωνυμία με την προσθήκη των λέξεων «υπό εκκαθάριση». 4. Κατά την έναρξη και την περάτωση της εκκαθάρισης οι εκκαθαριστές συντάσσουν ισολογισμό. 5. Μετά την περάτωση της εκκαθάρισης η εταιρεία διαγράφεται από το Γ.Ε.ΜΗ.. Τα βιβλία και τα έγγραφα της εταιρείας παραδίδονται προς φύλαξη σε έναν από τους εταίρους ή σε τρίτο. Σε περίπτωση διαφωνίας ο εταίρος ή ο τρίτος ορίζεται από το Μονομελές Πρωτοδικείο της έδρας της εταιρείας κατά τη διαδικασία των ασφαλιστικών μέτρων.».

9. Στη διάταξη του άρθρου 45 περίπτωση β' του ν. 1642/1986 «Για την εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας και άλλες διατάξεις» (Α'125), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 11 παρ. 19 του ν. 2386/1996 (Α'430), ορίζεται ότι: «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 κωδικοποίηση του ΦΠΑ με τον ν. 2859/2000 (Α'248), αποτελεί, πλέον, το άρθρο 55 του εν λόγω Κώδικα και ισχύει για χρέη που γεννήθηκαν έως και την 31^η/12/2013 (λόγω της ισχύος του άρθρου 50 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ν. 4174/2013, από την 1^η/1/2014).

10. Στις διατάξεις του ισχύοντος, εν προκειμένω, άρθρου 101 του ν. 2238/1994 (Α' 151) ΚΦΕ, ορίζονται τα εξής:

«1. Στο φόρο υπόκεινται: α) Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, β) Οι δημόσιες και δημοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, γ) Οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους, δ) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, ε) Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, στ) Οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες. 2. Επίσης, στο φόρο αυτόν υπόκεινται και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα.»

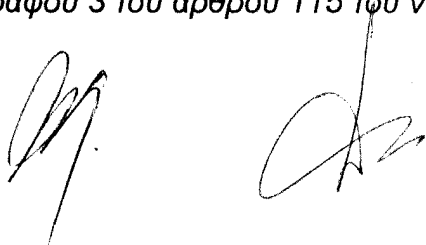
Στις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 (Α' 151) ΚΦΕ που ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται έως και την 31^η/12/2013 – δηλαδή, μέχρι την έναρξη ισχύος του άρθρου 50 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας [επίσης, βλ. άρθρο 72§(26)25 του ν.4172/2013 (νέος ΚΦΕ), που καταργεί τις διατάξεις του ν. 2238/1994] - και στο οποίο (άρθρο 115) ενσωματώθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 17 του ν.δ/τος 3843/1958 (Α' 148), όπως είχαν διαμορφωθεί και ίσχυαν μετά την αντικατάστασή τους με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 542/1977 (Α' 49), ορίζονται τα εξής:

«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 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 τον παρόντα, καθώς και των φόρων που παρακρατούνται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους».

11. Με την παράγραφο 6 του άρθρου 22 του ν.2648/1998 (Α' 238), η οποία κατά το άρθρο 48 του ιδίου νόμου ισχύει από την 1^η/12/1998, προστέθηκε στο παραπάνω 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 μία από τις ως άνω 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».

Εξάλλου, με την παράγραφο 7 του άρθρου 22 του ν.2648/1998 (Α' 238), η οποία κατά το άρθρο 48 του ιδίου νόμου ισχύει από την 1^η/12/1998, ορίζεται 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 (Α'125) – ήδη, άρθρο 55 του Κ.δ.ΦΠΑ, ν. 2859/2000 - καθώς και για οφειλές φόρου κύκλου εργασιών».

12. Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του ν.2523/1997 «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία» (Α'179), οι οποίες ίσχυαν μέχρι την 31^η/12/2013, ορίζεται ότι για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, βεβαίωση και καταβολή των προστίμων που προβλέπονται από το άρθρο 5 του Κ.Β.Σ., εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν.2238/1994. Για δε τα πρόστιμα, τα οποία δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.

Ερμηνεία των διατάξεων

Από τις προαναφερόμενες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς, αλλά και σε συνδυασμό μεταξύ τους, ενόψει και όλου του νομικού πλαισίου εντός του οποίου εντάσσονται, του σκοπού που εξυπηρετούν και την υπαγωγή σε αυτές των πραγματικών περιστατικών που τέθηκαν υπόψη του Τμήματος από την ερωτώσα υπηρεσία, συνάγονται τα ακόλουθα:

13. Σκοπός της εκκαθάρισης, η οποία ακολουθεί τη λύση της ομόρρυθμης εταιρίας (άρθρο 268 ν.4072/2012, ΑΚ 777επ.), είναι η ρευστοποίηση της εταιρικής περιουσίας, ώστε το ενεργητικό που απομένει μετά την εξόφληση των εταιρικών χρεών και την απόδοση των εισφορών να διανεμηθεί στους εταίρους κατά το λόγο συμμετοχής εκάστου στα κέρδη. Εφόσον δε, δεν υφίστανται άλλες - εμφανείς ή μη - οικονομικές εκκρεμότητες προς διευθέτηση, με τη διανομή και του προϊόντος της εκκαθάρισης στους εταίρους, αν αυτό υπάρξει, περατώνεται η εταιρία ως ενοχικός δεσμός και ως νομικό πρόσωπο.

14. Περαιτέρω, από το σύνολο των κατά τα άνω κρισίμων διατάξεων, σε συνδυασμό με εκείνες που προβλέπουν την παράλληλη ευθύνη των ομορρύθμων εταίρων για τα χρέη της εταιρίας τους (άρθρα 22 ΕμπΝ και, ήδη, 249 παρ.1 ν.4072/2012) και την ίδια την έννοια της εκκαθάρισης, συνάγεται ότι, ως αναγκαστικού δικαίου διατάξεις, καταλαμβάνουν την εκκαθάριση, ως στάδιο που ακολουθεί υποχρεωτικά τη λύση της ομόρρυθμης εταιρίας και οδηγεί στην άμεση εξόφληση των εταιρικών χρεών.

15. Σύμφωνα, με τις διατάξεις των άρθρων 22 ΕμπΝ και, ήδη, 249 παράγραφος 1 του ν. 4072/2012, παράλληλα προς την εταιρία, ευθύνονται όλοι οι εταίροι με την ατομική τους περιουσία για τα χρέη της εταιρίας. Καθιερώνεται, δηλαδή, απεριόριστη και εις ολόκληρον ευθύνη κάθε ομορρύθμου εταίρου για τις υποχρεώσεις της εταιρίας, είτε αυτές πηγάζουν από σύμβαση, είτε από αδίκημα είτε από άλλο γενεσιουργό λόγο, τόσο απέναντι σε ιδιώτες, όσο και απέναντι στο Κράτος και στις Δημόσιες Αρχές.

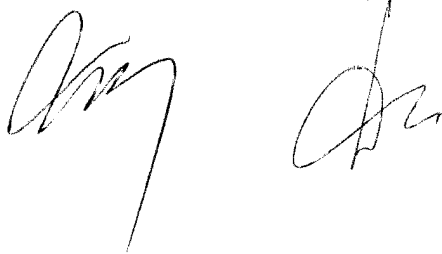
16. Εξάλλου, η νομική θέση των εκκαθαριστών είναι ίδια με εκείνη των διαχειριστών της εταιρίας. Οι εξουσίες, όμως, των εκκαθαριστών είναι συγκεκριμένες, επειδή αυτές περιορίζονται στις ανάγκες της εκκαθάρισης (ΑΚ 777). Οι εκκαθαριστές εκπροσωπούν δικαστικά και εξώδικα την εταιρία, αναλαμβάνουν την περάτωση των εκκρεμών συμβάσεων και δικών, την είσπραξη απαιτήσεων και τη διεκπεραίωση των εργασιών της εκκαθάρισης.

17. Ενόψει των προαναφερθέντων, επί των τεθέντων ερωτημάτων, προσήκουν οι ακόλουθες απαντήσεις:

Επί του πρώτου ερωτήματος, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι, ο εκκαθαριστής ομόρρυθμης εταιρίας, ο οποίος διορίστηκε με δικαστική απόφαση από κατάλογοπραγματογνωμόνων, δεν έχει προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη για οφειλές που γεννήθηκαν μέχρι την ανάληψη των καθηκόντων του. Και τούτο διότι, η ομόρρυθμη εταιρία δεν περιλαμβάνεται στα νομικά πρόσωπα επί των οποίων ευρίσκουν πεδίο εφαρμογής οι διατάξεις του διαχρονικώς ισχύοντος άρθρου 115 παρ.1,2 και 3 του ν.2238/1994 (Α'151) ΚΦΕ, ούτε του, εν προκειμένω ισχύοντος, άρθρου 55 του Κωδ.ΦΠΑ, ν. 2859/2000.

Επίσης, ο πιο πάνω εκκαθαριστής δεν φέρει ευθύνη, ούτε με τις οικείες διατάξεις του Αστικού Κώδικα, εκτός αν αποδειχθεί ότι ενήργησε υπαιτίως, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 75 ΑΚ.

Άλλωστε, επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, κατά το στάδιο της εκκαθάρισης, που ακολουθεί τη λύση της εταιρίας, η ευθύνη και της εταιρίας και των ομορρύθμων εταίρων εξακολουθεί να υφίσταται και αυτοί ευθύνονται σωρευτικά και εις ολόκληρον έναντι των τρίτων δανειστών για τα εταιρικά χρέη, είτε αυτά πηγάζουν από σύμβαση, είτε από αδίκημα, είτε από άλλο γενεσιουργό λόγο, τόσο απέναντι σε ιδιώτες, όσο και απέναντι στο Κράτος και στις Δημόσιες Αρχές.



Εγώπει, δηλαδή, του διδομένου πραγματικού, ο εν λόγω εκκαθαριστής της οφειλέτριας ομόρρυθμης εταιρίας που άσκησε καθήκοντα από την 29^η/03/2007 έως και την διακοπή των εργασιών της εκκαθάρισης την 31^η/12/2007, δεν ευθύνεται για την οφειλή των 25.341,05 ευρώ ΦΠΑ για τη χρήση 1998, που καταλογίστηκε κατόπιν ελέγχου από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. κατά τη διάρκεια των εργασιών της εκκαθάρισης, αφού δεν εμπίπτει στις διαχρονικώς εφαρμοστέες διατάξεις που αναφέρονται στην ευθύνη των εκκαθαριστών.

Ως προς το πρόστιμο Κ.Β.Σ. 200 ευρώ που επιβλήθηκε για τη χρήση 2009 και το «πρόστιμο μητρώου» 150 ευρώ, που επιβλήθηκε το 2015 και, πάλι, δεν υφίσταται ευθύνη του ανωτέρω, διότι, αν η επιβολή τους οφείλεται σε παραβάσεις που διέπραξε αυτός κατά το χρόνο που άσκησε καθήκοντα εκκαθαριστή, ισχύουν όσα ήδη προαναφέρθηκαν, ενώ, αν ανάγεται σε χρόνο μετά την 1^η/1/2014, οπότε ισχύει το άρθρο 50 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, δεν τίθεται θέμα ευθύνης του, λόγω της προηγηθείσης διακοπής της εκκαθάρισης από το έτος 2007.

Επί του δευτέρου ερωτήματος, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι, εν προκειμένω, ως εκ του χρόνου λύσης της εταιρίας (21/07/2006), δεν αναφύεται τέτοιος προβληματισμός, αφού η ομόρρυθμη εταιρία δεν περιλαμβάνεται στα νομικά πρόσωπα επί των οποίων ευρίσκουν πεδίο εφαρμογής οι διατάξεις του διαχρονικώς ισχύοντος άρθρου 115 παρ.1,2 και 3 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ), ούτε του άρθρου 55 του ΚωδΦΠΑ. Κατά συνέπεια, όσοι άσκησαν καθήκοντα διαχειριστή κατά τη χρονική περίοδο πριν από τη λύση της ομόρρυθμης εταιρίας δεν ευθύνονται αντικειμενικά με τις ως άνω διατάξεις, ούτε με τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα, εκτός αν αποδειχθεί ότι ενήργησαν με υπαιτιότητα (άρθρο 71 εδ. 2 Α.Κ.).

Απάντηση

18. Σύμφωνα με τα προεκτεθέντα, στα ερωτήματα που υποβλήθηκαν το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα), γνωμοδοτεί, ομόφωνα, ως εξής: Α.) Επί του πρώτου ερωτήματος, ότι ο εκκαθαριστής ομόρρυθμης εταιρίας, ο οποίος διορίστηκε με δικαστική απόφαση από κατάλογο πραγματογνωμόνων, δεν έχει προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη, βάσει των διατάξεων του διαχρονικώς ισχύοντος άρθρου 115 παρ.1, 2 και 3 του ν.2238/1994 (Α'151) ΚΦΕ ή του άρθρου 55 ΚωδΦΠΑ, για οφειλές της εταιρείας προς το Δημόσιο, ανεξάρτητα από το χρόνο που γεννήθηκαν

αυτές, για τις οποίες εξακολουθούν να ευθύνονται η εταιρία και οι ομόρρυθμοι εταίροι σωρευτικά και εις ολόκληρον, Β.) Επί του δευτέρου ερωτήματος, ότι και στις δύο περιπτώσεις, δεν ευρίσκουν πεδίο εφαρμογής οι διατάξεις του διαχρονικώς ισχύοντος άρθρου 115 παρ.1, 2 και 3 του ν.2238/1994 (Α'151) ΚΦΕ, επειδή η ομόρρυθμη εταιρία δεν περιλαμβάνεται στα νομικά πρόσωπα, επί των οποίων εφαρμόζονται οι διατάξεις αυτές, οπότε ούτε οι διαχειριστές της ομόρρυθμης εταιρίας κατά τη διάρκεια λειτουργίας της δεν έχουν προσωπική ευθύνη για καταβολή των οφειλών της προς το Δημόσιο.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 03-05-2019

Ο Πρόεδρος

Στέφανος Δέτσας
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Η Εισηγήτρια

Δέσποινα Γάκη
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.