



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ
ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ, ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΔΙΑΤΜΗΜΑΤΙΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΔΙΚΑΙΟ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ
(MASTER IN LAW & ECONOMICS)



Διπλωματική Εργασία με θέμα

Η ΕΥΘΥΝΗ ΤΩΝ ΔΙΟΙΚΟΥΝΤΩΝ ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ
ΓΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΧΡΕΗ ΠΡΟΣ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ

ΤΟΥ
ΚΑΝΕΛΛΟΠΟΥΛΟΥ ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ

Επιβλέπουσα Καθηγήτρια: κα ΧΑΤΖΗΔΗΜΑ ΣΤΑΜΑΤΙΝΑ

Πειραιάς
Μάρτιος 2019

Παράρτημα Β: Βεβαίωση Εκπόνησης Διπλωματικής Εργασίας



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ
ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΔΙΑΤΜΗΜΑΤΙΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
«ΔΙΚΑΙΟ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ»

ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΕΚΠΟΝΗΣΗΣ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

(περιλαμβάνεται ως ξεχωριστή (δεύτερη) σελίδα στο σώμα της διπλωματικής εργασίας)

Δηλώνω υπεύθυνα ότι η διπλωματική εργασία για τη λήψη του μεταπτυχιακού τίτλου σπουδών, του Πανεπιστημίου Πειραιώς, «Δίκαιο και Οικονομία» με τίτλο «Η ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα για φορολογικά χρέη προς το Δημόσιο», έχει συγγραφεί από εμένα αποκλειστικά και στο σύνολό της. Δεν έχει υποβληθεί, ούτε έχει εγκριθεί στο πλαίσιο κάποιου άλλου μεταπτυχιακού προγράμματος ή προπτυχιακού τίτλου σπουδών, στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό, ούτε είναι εργασία ή τμήμα εργασίας ακαδημαϊκού ή επαγγελματικού χαρακτήρα.

Δηλώνω επίσης υπεύθυνα ότι οι πηγές στις οποίες ανέτρεξα για την εκπόνηση της συγκεκριμένης εργασίας, αναφέρονται στο σύνολό τους, κάνοντας πλήρη αναφορά στους συγγραφείς, τον εκδοτικό οίκο ή το περιοδικό, συμπεριλαμβανομένων και των πηγών που ενδεχομένως χρησιμοποιήθηκαν από το διαδίκτυο. Παράβαση της ανωτέρω ακαδημαϊκής μου ευθύνης αποτελεί ουσιώδη λόγο για την ανάκληση του πτυχίου μου.

Υπογραφή Μεταπτυχιακού Φοιτητή/ τρις

Όνοματεπώνυμο Δημήτριος Καβαλιόπουλος

Ημερομηνία 27-03-2019

Αφιερώνω την παρούσα διπλωματική εργασία στη σύζυγό μου, Ευαγγελία και στα τέσσερα παιδιά μας, Μαρία, Σοφία, Βασίλη και Εμμέλεια!

Η αγάπη, η υποστήριξη και η κατανόησή τους αποδείχτηκαν καθοριστικές για την ολοκλήρωση των μεταπτυχιακών σπουδών μου.

Ευχαριστίες

Αισθάνομαι την ανάγκη να ευχαριστήσω θερμά την επιβλέπουσα καθηγήτρια, κυρία Χατζηδημά Σταματίνα για τη βοήθειά της στην εκπόνηση της διπλωματικής εργασίας μου.

Φυσικά δε θα μπορούσα να παραλείψω να ευχαριστήσω από καρδιάς και τη Διευθύντρια του Διατμηματικού Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών «Δίκαιο & Οικονομία», κυρία Πέκκα-Οικονόμου Βικτωρία, η οποία αποτελεί για εμένα έναν σημαντικό παράγοντα για την επιτυχία του εν λόγω μεταπτυχιακού προγράμματος.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι η μελέτη και παρουσίαση του ζητήματος της ευθύνης των διοικούντων νομικά πρόσωπα για τα φορολογικά χρέη και τις φορολογικές παραβάσεις των νομικών προσώπων προς το Δημόσιο. Ειδικότερα, μελετάται στο **Πρώτο Κεφάλαιο** η αλληλέγγυα (αστική) ευθύνη των φυσικών προσώπων που διοικούν νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τα φορολογικά χρέη και τις φορολογικές παραβάσεις που έχουν βεβαιωθεί στο όνομα των τελευταίων και έχουν καταστεί ληξιπρόθεσμα και απαιτητά από τη Φορολογική Διοίκηση, στο **Δεύτερο Κεφάλαιο** η ποινική ευθύνη τους, ενώ στο **Τρίτο Κεφάλαιο** παρατίθενται τα προληπτικά μέτρα διασφάλισης που δύναται να λάβει η Φορολογική Διοίκηση εις βάρος των ως άνω διοικούντων για την προάσπιση των συμφερόντων του Δημοσίου.

Προς ευόδωση του σκοπού αυτού η παρούσα μελέτη προσέγγισε το ζήτημα τελολογικά, βασιζόμενη στην κείμενη και προϊσχύουσα νομοθεσία, σε συναφείς δικαστικές αποφάσεις των ανωτάτων διοικητικών και πολιτικών δικαστηρίων της χώρας (ΣτΕ, Άρειος Πάγος) καθώς και σε πληθώρα σημαντικών γνωμοδοτήσεων του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους αλλά και πολυγραφημένων διαταγών του Υπουργείου Οικονομικών, της τέως Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και της νυν Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Η μελέτη δε, σχετικής βιβλιογραφίας και αρθρογραφίας εξαιρετικών νομικών επιστημόνων με άρτια και βαθιά γνώση επί του εν λόγω αντικειμένου, υπήρξε πολύτιμη για την εκπόνηση της παρούσας διπλωματικής εργασίας. Το ζήτημα της ευθύνης των διοικούντων νομικά πρόσωπα για τα φορολογικά χρέη των τελευταίων καθίσταται ιδιαίτερος ευρύ και πολυδιάστατο. Δια της παρούσας έχει γίνει προσπάθεια παρουσίασης των σημαντικότερων πτυχών του ζητήματος αυτού με τρόπο επιστημονικό αλλά και κατανοητό για κάθε ενδιαφερόμενο.

Συμπερασματικά θα μπορούσαμε να αναφέρουμε ότι η εισαγωγή ενός νομοθετικού πλαισίου για την ενεργοποίηση της αστικής και της ποινικής ευθύνης των φυσικών προσώπων, τα οποία ασκούν διοίκηση σε νομικά πρόσωπα και οντότητες, για τα φορολογικά χρέη αυτών, κατέστη απαραίτητη για την καταπολέμηση των φαινομένων φοροδιαφυγής και τη διασφάλιση των δημοσίων εσόδων. Προς τούτο, έχουν γίνει, μέχρι και πρόσφατα, σημαντικές τροποποιήσεις στην ισχύουσα κάθε φορά νομοθεσία. Εντούτοις διαφαίνεται ότι υπάρχουν ακόμα σημεία που χρήζουν άμεσων βελτιωτικών κινήσεων, προκειμένου να εξυπηρετείται αποτελεσματικότερα η αληθινή βούληση του νομοθέτη, με γνώμονα ωστόσο των βασικών αρχών της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογουμένου.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΚΡΩΝΥΜΙΩΝ

Α.Α.Δ.Ε. = Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
Α.Α.Ε. = Αθλητική Ανώνυμη Εταιρεία
Α.Ε. = Ανώνυμη Εταιρεία
Α.Κ. = Αστικός Κώδικας
ΑΠ = Άρειος Πάγος
Β.Δ. = Βασιλικό Διάταγμα
Γ.Γ.Δ.Ε. = Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων
Γ.Ε.ΜΗ. = Γενικό Εμπορικό Μητρώο
Γ.Σ. = Γενική Συνέλευση
Γνωμ. = Γνωμοδότηση
Δ.Ο.Υ. = Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
Δ.Σ. = Διοικητικό Συμβούλιο
Δ.Φ.Ν. = Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας
Διοικ.Εφ.Αθ./Θεσ./Κομ. = Διοικητικό Εφετείο Αθηνών/Θεσσαλονίκης/Κομοτηνής
Ε.Ε. = Ετερόρρυθμη Εταιρεία
Ε.Π.Ε. = Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
ΕΝ.Φ.Ι.Α. = Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων
Εφ.Αθ. = Εφετείο Αθηνών
Ι.Κ.Ε. = Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία
Κ.Β.Σ. = Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
Κ.Δ.Δ. = Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας
Κ.Ε.Δ.Ε. = Κώδικας Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων
Κ.Ν. = Κωδικοποιημένος Νόμος
Κ.Φ.Δ. = Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας
Κ.Φ.Ε. = Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
Μον.Διοικ.Πρωτ.Αθ./Θεσ. = Μονομελές Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών/Θεσ/νίκης
Μον.Εφ.Αθ./Πειρ. = Μονομελές Εφετείο Αθηνών/Πειραιά
Ν. = Νόμος
Ν.Δ. = Νομοθετικό Διάταγμα
Ν.Π.Δ.Δ. = Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου
ΝΣΚ = Νομικό Συμβούλιο του Κράτους
Ο.Ε. = Ομόρρυθμη Εταιρεία
Ο.Ε.Γ.Α. = Οργανισμός Ελληνικών Γεωργικών Ασφαλίσεων
ΟΛ. ΣτΕ = Ολομέλεια Συμβουλίου της Επικρατείας
Π.Δ. = Προεδρικό Διάταγμα
Π.Κ. = Ποινικός Κώδικας
ΠΟΛ. = Πολυγραφημένη Διαταγή
ΠτΚ = Πτωχευτικός Κώδικας
ΣτΕ = Συμβούλιο της Επικρατείας
Τριμ.Εφ.Λάρ. = Τριμελές Εφετείο Λάρισας
Υπ. Οικ. = Υπουργείο Οικονομικών
ΦΕΚ = Φύλλο της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως
Φ.Κ.Ε. = Φόρος Κύκλου Εργασιών
Φ.Π.Α. = Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
Φ.Σ.Κ. = Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Ευχαριστίες	.....	III
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	.....	IV
Κατάσταση Ακρωνυμίων	.....	V
ΠΡΟΛΟΓΟΣ	.....	6

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. Η Αλληλέγγυα (Αστική) Ευθύνη Διοικούντων Κεφαλαιουχικές Εταιρείες

ΕΝΟΤΗΤΑ 1

1 1.1 Γενικές Πληροφορίες	.....	8
1.1.2 Ιστορική αναδρομή	.....	9
1.1.3 Βεβαίωση φορολογικών χρεών	.....	11
1.1.4 Ατομική Ειδοποίηση	.....	12
1.1.5 Έκταση αλληλέγγυας ευθύνης	.....	14
1.1.5.α Φορολογικές οφειλές	.....	14
1.1.5.β Οφειλές προς Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης	.....	15
1.1.5.γ Αναπτυξιακοί Νόμοι	.....	16

ΕΝΟΤΗΤΑ 2. Αλληλέγγυα Ευθύνη κατά το άρθρο 115 του Νόμου 2238/1994

1.2.1 Γενικές Πληροφορίες	.....	16
1.2.2 Αλληλέγγυα ευθύνη κατά το χρόνο διάλυσης ή συγχώνευσης του νομικού προσώπου (άρθρο 115 παρ. 1, 2 Ν. 2238/1994)	.....	17
1.2.3 Αλληλέγγυα ευθύνη κατά το χρόνο λειτουργίας του νομικού προσώπου (άρθρο 115 παρ. 3 Ν. 2238/1994)	.....	20
1.2.4 Διάκριση ευθύνης κατά το άρθρο 115 Ν. 2235/1994 ανά είδος φορολογίας	.....	21
1.2.4.α Φόρος Εισοδήματος	.....	21
1.2.4.β Φόρος Προστιθέμενης Αξίας /Παρακρατούμενοι Φόροι Εισοδήματος	.....	22
1.2.4.β ₁ Αλληλέγγυα ευθύνη κατά το χρόνο διάλυσης /συγχώνευσης του νομικού προσώπου για χρέη από Παρακρατούμενους Φόρους και Φ.Π.Α.	.....	23
1.2.4.β ₂ Αλληλέγγυα ευθύνη κατά το χρόνο λειτουργίας του νομικού προσώπου για χρέη από Παρακρατούμενους Φόρους και Φ.Π.Α.	.....	24
1.2.5 Πρόστιμα παραβάσεων Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.)	.....	27
1.2.6 Διατάξεις Ειδικών Φορολογιών	.....	28
1.2.7 Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου	.....	28

ΕΝΟΤΗΤΑ 3. Αλληλέγγυα Ευθύνη διοικούντων νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες κατά το άρθρο 50 του Νόμου 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - Κ.Φ.Δ.)

1.3.1 Γενικές Πληροφορίες	.....	29
1.3.2 Αλληλέγγυα ευθύνη μετόχων/εταίρων κεφαλαιουχικών εταιρειών κατά το άρθρο 50 του Νόμου 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)	.....	31
1.3.3 Αλληλέγγυα ευθύνη κατά το χρόνο διάλυσης ή συγχώνευσης του νομικού προσώπου (άρθρο 50 παρ. 1 Ν. 4174/2013)	.....	32

1.3.4 Προσδιορισμός της έννοιας «διάλυση του νομικού προσώπου»	34
1.3.4.α Διάλυση Ανωνύμων Εταιρειών	34
1.3.4.β Διάλυση Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης	37
1.3.4.γ Διάλυση Ιδιωτικών Κεφαλαιουχικών Εταιρειών	37
1.3.5 Αδράνεια νομικού προσώπου	38
1.3.6 Συγχώνευση νομικού προσώπου	38
1.3.7 Μετατροπή νομικού προσώπου	39
1.3.8 Πτώχευση νομικού προσώπου	39
1.3.9 Αναβίωση νομικού προσώπου	42
1.3.10 Αλληλέγγυα ευθύνη κατά το χρόνο λειτουργίας του νομικού προσώπου (άρθρο 50 παρ. 2 Ν. 4174/2013)	43

ΕΝΟΤΗΤΑ 4. Τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα φυσικά πρόσωπα

1.4.1 Γενικές Πληροφορίες	45
1.4.2 Αλληλεγγύως συνυπεύθυνα πρόσωπα	47
1.4.2.α Διευθύνων Σύμβουλος Ανωνύμου Εταιρείας (Α.Ε.)	47
1.4.2.β Διευθυντής Ανωνύμου Εταιρείας (Α.Ε.)	48
1.4.2.γ Πρόεδρος	48
1.4.2.δ Εντεταλμένοι στη διοίκηση της εταιρείας	48
1.4.2.ε Εκκαθαριστής	50
1.4.2.στ Εκπρόσωπος εταιρείας υπό ειδική εκκαθάριση	52
1.4.2.ζ Διαχειριστής Ε.Π.Ε.	53
1.4.2.η Διαχειριστής Ι.Κ.Ε.	53
1.4.2.θ Προσωρινή Διοίκηση	54
1.4.2.ι Σύνδικος πτώχευσης	57
1.4.2.κ Διοικούντες αθλητικά νομικά πρόσωπα	58
1.4.2.λ Αλλοδαπά νομικά πρόσωπα	59
1.4.3 Παραίτηση διοικούντος νομικό πρόσωπο	60
1.4.4 Θάνατος διοικούντος νομικό πρόσωπο	63

ΕΝΟΤΗΤΑ 5. Αλληλέγγυα ευθύνη σε προσωπικές εταιρείες και κοινοπραξίες

1.5.1 Αλληλέγγυα ευθύνη στην ομόρρυθμη εταιρεία (Ο.Ε.)	63
1.5.2 Αλληλέγγυα ευθύνη στην ετερόρρυθμη εταιρεία (Ε.Ε.)	65
1.5.3 Αλληλέγγυα ευθύνη μελών κοινοπραξίας	68

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ 1^{ου} ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ	.....	70
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. Η Ποινική Ευθύνη Διοικούντων Νομικά Πρόσωπα		
ΕΝΟΤΗΤΑ 1. Ποινικές προεκτάσεις των φορολογικών παραβάσεων	.....	72
ΕΝΟΤΗΤΑ 2. Φορολογικά ποινικά εγκλήματα κατά το Νόμο 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)		
2.2.1 Γενικές Πληροφορίες	.....	73
2.2.2 Απόκρυψη φορολογητέων εισοδημάτων ή περιουσιακών στοιχείων	.....	74
2.2.3 Μη απόδοση/ανακριβής απόδοση Φ.Π.Α, Φ.Κ.Ε., φόρου ασφαλιστρων, παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών	.....	75
2.2.4 Μη απόδοση/ανακριβής απόδοση φόρου πλοίων	.....	77
2.2.5 Έκδοση και αποδοχή πλαστών, εικονικών, νοθευμένων εικονικών φορολογικών στοιχείων	.....	78
ΕΝΟΤΗΤΑ 3. Ευθύνη διοικούντων νομικά πρόσωπα για διάπραξη φορολογικών εγκλημάτων κατά το άρθρο 67 του Νόμου 4174/2013		
2.3.1 Γενικές Πληροφορίες	.....	80
2.3.2 Φυσικά πρόσωπα που θεωρούνται αυτορρογοί στις κεφαλαιουχικές εταιρείες	.....	82
2.3.2.α Ανώνυμες Εταιρείες (Α.Ε.)	.....	82
2.3.2.α ₁ Πρόεδρος του Διοικητικού Συμβουλίου	.....	83
2.3.2.α ₂ Διευθύνων, Εντεταλμένος, Συμπράττων Σύμβουλος	.....	84
2.3.2.α ₃ Διοικητής	.....	85
2.3.2.α ₄ Γενικός Διευθυντής, Διευθυντής, τρίτα πρόσωπα εντεταλμένα είτε άμεσα από το νόμο, είτε από ιδιωτική βούληση, είτε με δικαστική απόφαση	.....	85
2.3.2.α ₅ Απλά μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου	.....	87
2.3.2.α ₆ Διατυπώσεις δημοσιότητας	.....	87
2.3.2.β Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.)	.....	88
2.3.2.β ₁ Διαχειριστής	.....	88
2.3.2.β ₂ Πρόσωπα εντεταλμένα είτε άμεσα από το νόμο, είτε από ιδιωτική βούληση, είτε με δικαστική απόφαση, είτε από οποιαδήποτε αιτία	.....	89
2.3.2.β ₃ Απλοί εταίροι της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.)	.....	89
2.3.2.β ₄ Διατυπώσεις δημοσιότητας	.....	90
2.3.2.γ Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία (Ι.Κ.Ε.)	.....	91

2.3.2.δ Υποκαταστήματα αλλοδαπής ανώνυμης εταιρείας (Α.Ε.) - εταιρείας περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.)	92
2.3.3 Φυσικά πρόσωπα που θεωρούνται αυτουργοί στις προσωπικές εταιρείες και στις κοινοπραξίες	92
2.3.3.α Ομόρρυθμες εταιρείες (Ο.Ε.)	92
2.3.3.β Ετερόρρυθμες εταιρείες (Ε.Ε.)	95
2.3.3.γ Διατυπώσεις δημοσιότητας	95
2.3.3.δ Κοινοπραξία	97

ΕΝΟΤΗΤΑ 4. Μη καταβολή χρεών προς το Δημόσιο (αρ. 25 Νόμου 1882/1990)

2.4.1 Γενικές Πληροφορίες	97
2.4.2 Αντικειμενική-υποκειμενική υπόσταση του αδικήματος	102
2.4.3 Ποινική ευθύνη διοικούντων νομικά πρόσωπα για το αδίκημα του άρθρου 25 του Νόμου 1882/1900 ανά εταιρικό τύπο	104
2.4.4 Χρονικό κριτήριο ενεργοποίησης ποινικής ευθύνης διοικούντων νομικά πρόσωπα	104
2.4.4.α Ποινική ευθύνη διοικούντων για χρέη που ήταν βεβαιωμένα κατά το χρόνο απόκτησης της ιδιότητας	105
2.4.4.β Ποινική ευθύνη διοικούντων για χρέη που βεβαιώθηκαν μετά το χρόνο απόκτησης της ιδιότητας	106
2.4.4.γ Ποινική ευθύνη διοικούντων για χρέη που βεβαιώθηκαν μετά την αποβολή της ιδιότητας, αλλά γεννήθηκαν ή ανάγονται σε χρόνο απόκτησης της ιδιότητας	107

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ 2^{ου} ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. Προληπτικά Μέτρα Διασφάλισης

3.1 Γενικές πληροφορίες	109
3.2 Προληπτικά μέτρα διασφάλισης	110
3.3 Προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 46 του Νόμου 4174/2013	111
3.4 Πρόσωπα σε βάρος των οποίων επιβάλλονται τα μέτρα	112
3.4.1 Ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες	112
3.4.2 Εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες	113
3.4.3 Ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες	113
3.4.4 Συνεταιρισμοί	113
3.4.5 Λοιπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες	113
3.5 Μη εφαρμογή των προληπτικών μέτρων διασφάλισης	114

3.6 Ολική ή μερική άρση των μέτρων	.....	116
3.7 Διαδικασία εφαρμογής των μέτρων - Επίλυση διαφορών	.....	118
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ 3^{ου} ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ	.....	120
ΕΠΙΛΟΓΟΣ	.....	121
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ	.....	123
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	.....	124

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Το άρθρο 61 του Αστικού Κώδικα (Α.Κ.) ορίζει ότι «Ένωση προσώπων για την επιδίωξη ορισμένου σκοπού, καθώς επίσης σύνολο περιουσίας που έχει ταχθεί στην εξυπηρέτηση ορισμένου σκοπού, μπορούν να αποκτήσουν προσωπικότητα (νομικό πρόσωπο), αν τηρηθούν οι όροι που αναγράφει ο νόμος». Η αναγνώριση αυτή της νομικής προσωπικότητας σε ένωση προσώπων, ανεξάρτητης εκείνης που αναγνωρίζεται στα συμμετέχοντα φυσικά πρόσωπα, είναι δημιούργημα των τελευταίων αιώνων και αποσκοπεί κυρίως στη διευκόλυνση και ενθάρρυνση της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Η σημαντικότερη ίσως έκφανση της αναγνώρισης αυτής καθίσταται η απορρέουσα από αυτήν «αρχή της περιουσιακής αυτοτέλειας» ανάμεσα στο νομικό πρόσωπο και στα φυσικά πρόσωπα που το απαρτίζουν. Τούτο σημαίνει ότι το νομικό πρόσωπο δύναται να συναλλάσσεται απευθείας στο όνομά του και συνακόλουθα να φέρει την ιδιότητα του δανειστή για τις απαιτήσεις του και του οφειλέτη για τις υποχρεώσεις του, δίχως όμως τα μέλη του και οι διοικούντες αυτό να ευθύνονται ατομικά έναντι των δανειστών του.

Φυσικά η εν λόγω αρχή της περιουσιακής αυτοτέλειας εμφανίζει αρκετές αποκλίσεις, αναγόμενες είτε στον τύπο ενώσεως προσώπων και στα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτού είτε σε άλλες οικονομικές και κοινωνικές σκοπιμότητες. Έτσι σε νομικά πρόσωπα που βασίζονται στο προσωπικό στοιχείο, ήτοι στις προσωπικές εταιρείες (Ομόρρυθμη Εταιρεία-Ο.Ε. και Ετερόρρυθμη Εταιρεία-Ε.Ε.) ο νομοθέτης έκρινε αναγκαία τη θέσπιση ατομικής ευθύνης των μελών τους για τα χρέη των εταιρειών αυτών, όπως ρητώς προβλέπεται στα άρθρα 249 παρ. 1 του Νόμου 4072/2012 (ΦΕΚ Α' 86/11-04-2012) για τις ομόρρυθμες εταιρείες και 271 παρ. 1 του αυτού Νόμου για τις ετερόρρυθμες εταιρείες, ενώ στα νομικά πρόσωπα που βασίζονται στο κεφαλαιουχικό στοιχείο, ήτοι στις ονομαζόμενες κεφαλαιουχικές εταιρείες (Ανώνυμη Εταιρεία-ΑΕ, Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης-ΕΠΕ, Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία-ΙΚΕ, Ναυτική Εταιρεία) δε νοείται κατ' αρχήν αλληλέγγυα ευθύνη τόσο των μελών του νομικού προσώπου, όσο και των διοικούντων αυτά για χρέη της εταιρείας.

Ωστόσο, τα συνεχώς αυξανόμενα ποσοστά φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής και η ανάγκη διασφάλισης των δημοσίων εσόδων, οδήγησαν αναπόφευκτα στη λήψη μίας σειράς μέτρων που είχαν ως αποτέλεσμα τη σχετικοποίηση της προαναφερόμενης αρχής της αυτοτέλειας των νομικών προσώπων με την ενεργοποίηση αστικών και ποινικών ευθυνών εις βάρος των φυσικών προσώπων που διοικούν τα υπόχρεα σε καταβολή φόρου νομικά πρόσωπα. Τέτοιου είδους μέτρα είναι η θέσπιση αλληλέγγυας αστικής ευθύνης καθώς και η ποινικοποίηση των

φορολογικών παραβάσεων των νομικών προσώπων και η αντίστοιχη ποινική ευθύνη των διοικούντων αυτά. Οι ως νομοθετικές παρεμβάσεις συντελούνται στη χώρα μας εδώ και περίπου έναν (1) αιώνα, με αποτέλεσμα για πολλά χρόνια οι συγκεκριμένες διατάξεις για την εφαρμογή της αστικής και ποινικής ευθύνης των διοικούντων νομικά πρόσωπα για τα φορολογικά χρέη και τις φορολογικές παραβάσεις των τελευταίων, να βρίσκονται διάσπαρτες σε διάφορα νομοθετήματα, γεγονός το οποίο δυσχέραινε το έργο της φορολογικής διοίκησης στην καταπολέμηση των φαινομένων φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Εντούτοις τα τελευταία χρόνια έχουν γίνει σημαντικά βήματα προς αυτήν την κατεύθυνση, με κυριότερο ίσως την εφαρμογή από την 01^η-01-2014 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.).

Υπό το πρίσμα των ανωτέρω αναφερομένων, καθίσταται κατανοητό ότι το θέμα που πραγματεύεται η παρούσα εργασία, ήτοι η ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα για τα φορολογικά χρέη των τελευταίων προς το Δημόσιο, αποτελεί ένα σύνθετο ζήτημα, που δεν περιορίζεται μόνο στο πεδίο του φορολογικού δικαίου, αλλά έχει προεκτάσεις στο αστικό, εταιρικό αλλά και ποινικό δίκαιο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. Η Αλληλέγγυα (Αστική) Ευθύνη Διοικούντων Κεφαλαιουχικές Εταιρείες

ΕΝΟΤΗΤΑ 1

1.1.1 Γενικές Πληροφορίες

Η αρχή της αυτοτέλειας των νομικών προσώπων αποτελεί μία από τις βασικές αρχές του ελληνικού δικαίου. Ωστόσο, ο έλληνας νομοθέτης, έχοντας ως γνώμονα το δημόσιο συμφέρον και αφουγκραζόμενος τις εκάστοτε οικονομικοκοινωνικές συνθήκες διαχρονικά, έκρινε αναγκαία την εισαγωγή διατάξεων με σκοπό την κάμψη της. Η αλληλέγγυα αστική ευθύνη των φυσικών προσώπων που διοικούν νομικά πρόσωπα για τα φορολογικά χρέη των τελευταίων, αποτελεί μία πολύ σημαντική πτυχή της κάμψης αυτής.

Στις προσωπικές εταιρείες, κυρίαρχο ρόλο διαδραματίζει η προσωπικότητα και φερεγγυότητα των ίδιων των εταίρων και όχι το κεφάλαιο της εταιρείας. Η ως άνω ιδιαιτερότητα των εταιρειών αυτών και η ανάγκη προστασίας των καλόπιστων τρίτων, είχε ως αποτέλεσμα την εξ' αρχής θέσπιση κανόνων δικαίου που προβλέπουν την αλληλέγγυα ευθύνη των εταίρων που συμμετέχουν σε προσωπικές εταιρείες για τα εν γένει χρέη των εταιρειών αυτών.

Ωστόσο και παρά την πλήρη απουσία του προσωπικού στοιχείου στις κεφαλαιουχικές εταιρείες, εφαρμόζονται και σε αυτές νομοθετικές διατάξεις που αίρουν την αυτοτέλεια της νομικής προσωπικότητάς τους. Σχετικές είναι οι διατάξεις του άρθρου 50 παρ. 3 και 4 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.) που προβλέπουν την αλληλέγγυα ευθύνη, τόσο μετόχων ή εταίρων κεφαλαιουχικών εταιρειών, οι οποίοι κατά το χρόνο διάλυσης νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας κατέχουν ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον (10%) δέκα τοις εκατό (παρ. 3), όσο και για κάθε πρόσωπο που υπήρξε μέτοχος ή εταίρος κεφαλαιουχικών εταιρειών με ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%) κατά τα τρία (3) τελευταία έτη πριν τη λύση του (παρ. 4), για μη εξοφλημένες φορολογικές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας (περιλαμβανόμενων των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων) και μέχρι του ποσού των αναληφθέντων κερδών ή απολήψεων σε μετρητά ή σε είδος λόγω της ιδιότητας του μετόχου ή εταίρου, ενώ στη διάταξη της παραγράφου 4 ορίζεται ως επιπλέον προϋπόθεση η οφειλή να αφορά την περίοδο, στην οποία το εν λόγω πρόσωπο ήταν μέτοχος ή εταίρος. Δέον να τονιστεί ότι από την προαναφερόμενη αλληλέγγυα ευθύνη εξαιρούνται οι μέτοχοι εταιρειών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών ή/και σε Χρηματιστήριο έτερου κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Αναφορικά με την αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων νομικά πρόσωπα με κεφαλαιουχικό χαρακτήρα, διαπιστώνεται ότι η βασική νομοθεσία περί κεφαλαιουχικών εταιρειών κατ' αρχήν δεν προβλέπει αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων για χρέη των νομικών προσώπων. Παρόλα αυτά για τις φορολογικές υποχρεώσεις των ως άνω νομικών προσώπων, οι οποίες αποτελούν το κύριο αντικείμενο της παρούσης διπλωματικής εργασίας, ο έλληνας νομοθέτης επέλεξε τη θέσπιση αλληλέγγυας ευθύνης των διοικούντων με προφανή σκοπό την προάσπιση του Δημοσίου συμφέροντος. Βασικό νομοθέτημα αποτελεί ο σχετικά πρόσφατος Νόμος 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) και δη οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 50, στις οποίες γίνεται ευθεία αναφορά σε «προσωπική και αλληλέγγυα» ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα για φορολογικές υποχρεώσεις των νομικών προσώπων.

Πρόκειται για αντικειμενική ευθύνη αναγόμενη στην ιδιότητα των φυσικών προσώπων που συμμετέχουν στα διαχειριστικά όργανα των κεφαλαιουχικών εταιρειών. Η ευθύνη αυτή είναι πρόσθετη, δηλαδή επιπλέον της ευθύνης της εταιρείας και όχι επικουρική της ευθύνης αυτής, δεν ενεργοποιείται δηλαδή μόνον αν η επιδίωξη εισπράξεως των απαιτήσεων του Δημοσίου κατά της εταιρείας αποβεί ατελέσφορη, αλλά το Δημόσιο δύναται ευθέως να επιδιώξει την είσπραξη των απαιτήσεών του αυτών από τα συνυπεύθυνα φυσικά πρόσωπα χωρίς να απαιτείται η προηγούμενη ατελέσφορη προσπάθεια εισπράξεως από την εταιρεία (ΠΟΛ. 1179/07-09-2012). Με τον τρόπο αυτό ο νομοθέτης προκρίνοντας, ως αναφέρθηκε ανωτέρω, το Δημόσιο συμφέρον επιτρέπει την παράκαμψη της βασικής για τη λειτουργία των κεφαλαιουχικών εταιρειών αρχής της αυτοτέλειας των εταιρειών αυτών.

1.1.2 Ιστορική αναδρομή

Αλληλέγγυα (αστική) ευθύνη φυσικών προσώπων που ασκούν διαχειριστικές πράξεις σε κεφαλαιουχικές εταιρείες συναντάται για πρώτη φορά στο ελληνικό δίκαιο στη διάταξη του άρθρου 41 παρ. 6 του Νόμου 1640/1919 (Εθνικό Τυπογραφείο, 09-01-1919), ήτοι προ ενός (1) αιώνας και αναφερόταν στην αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων την ανώνυμη εταιρεία κατά το χρόνο διάλυσης ή συγχώνευσης αυτής. Η εν λόγω διάταξη ίσχυσε μέχρι την εισαγωγή του Ν.Δ. 3843/1958 (ΦΕΚ 148/30-09-1958), το οποίο ρύθμιζε τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων μέχρι την εισαγωγή του Νόμου 2238/1994, που απετέλεσε τον πρώτο ολοκληρωμένο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Πλέον συγκεκριμένα στο άρθρο 17 του προαναφερόμενου Ν.Δ. 3843/1958, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 10 του Ν.Δ. 542/1977, προβλεπόταν η αλληλέγγυα ευθύνη μελών της διοίκησης νομικών προσώπων κατά το χρόνο διάλυσής τους ή συγχώνευσης τους και δη κεφαλαιουχικών εταιρειών. Συγκεκριμένα η εισηγητική έκθεση της ανωτέρω διάταξης συνοψίζει ότι με το άρθρο 17 του Ν.Δ. 3843/1958

«ρυθμίζονται τα της ευθύνης των διοικούντων τα νομικά πρόσωπα, καθ' όσον αφορά την πληρωμήν του βαρύνοντος το νομικόν πρόσωπον φόρου του υπό κρίσιν Ν. Διατάγματος^{Error!} Bookmark not defined.» (Δ.Φ.Ν. 1958, σελ. 671 επ.).

Εν συνεχεία το άρθρο 17 αντικαταστάθηκε από το σημαντικότερο άρθρο 115 του Νόμου 2238/1994. Σχετικές διατάξεις περί αλληλέγγυας ευθύνης είχαν εισαχθεί νωρίτερα τόσο για τον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) με το άρθρο 45 του Νόμου 1642/1986 και μετέπειτα το άρθρο 55 περ. β' του κωδικοποιημένου Νόμου 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) όσο και για το Φόρο Συγκέντρωσης Κεφαλαίου (Φ.Σ.Κ.) με το άρθρο 25 παρ. 1 του Νόμου 1676/1986, για τον οποίο μάλιστα η αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων προβλεπόταν ανεξάρτητα από τη διάλυση ή μη του νομικού προσώπου (Κ. Καλλιντέρης, 2018).

Νομοθέτημα-σταθμός στο ζήτημα της αλληλέγγυας ευθύνης απετέλεσε ο Νόμος 2648/1998, καθότι με τις παραγράφους 6 και 7 του άρθρου 22, επεκτάθηκε για πρώτη φορά η αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων νομικά πρόσωπα και κατά το χρόνο λειτουργίας του νομικού προσώπου, εφόσον τα εταιρικά χρέη αφορούν σε παρακρατούμενους φόρους και Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), ήτοι σε φόρους που είτε παρακρατούνται από τα νομικά πρόσωπα για λογαριασμό τρίτων προς απόδοσή τους στο ελληνικό Δημόσιο είτε, επιβαλλόμενοι επί της τιμής των προϊόντων/υπηρεσιών, εισπράττονται από τις εταιρείες και αποδίδονται στο ελληνικό Δημόσιο. Η μη απόδοση από τα νομικά πρόσωπα των παρακρατούμενων φόρων εισοδήματος και του Φ.Π.Α. ως πράξη υπεξαίρεσης Δημοσίου χρήματος αποτελεί ποινικό αδίκημα και εδράζεται στο άρθρο 298 παρ. 3 του Ποινικού Κώδικα, το οποίο ορίζει ότι *«Αν η υπεξαίρεση στρέφεται άμεσα κατά του ελληνικού Δημοσίου, των νομικών προσώπων Δημοσίου Δικαίου ή των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης και το αντικείμενό της είναι ιδιαίτερα μεγάλης αξίας επιβάλλεται κάθειρξη ως δεκαπέντε έτη και χρηματική ποινή»*.

Δέον να τονιστεί ότι με την παράγραφο 6 του άρθρου 22 του Νόμου 2648/1998 προστέθηκε τρίτη παράγραφος στο άρθρο 115 του Νόμου 2238/1994, καθότι οι δύο πρώτες παράγραφοι αναφέρονταν στην ευθύνη διοικούντων νομικά πρόσωπα κατά το χρόνο διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ενώ με την παράγραφο 7 του αυτού άρθρου επεκτάθηκε η αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων και για χρέη από Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.). Δικαιολογητική βάση για την κατά τα ανωτέρω επέκταση της αλληλέγγυας ευθύνης, υπήρξε τόσο η ποινική διάσταση της μη απόδοσης από τις εταιρείες των παρακρατούμενων φόρων και του

εισπραχθέντος Φ.Π.Α., όσο βέβαια και η ανάγκη για προάσπιση και διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, όπως αναφέρεται και στην εισηγητική έκθεση του Νόμου 2648/1998 (Δ.Φ.Ν. 1998. σελ. 1318 επ.). Οι προαναφερόμενες διατάξεις ισχύουν από την 01^η-12-1998, όπως προκύπτει και από την ΠΟΛ. 1272/1998 Υπ. Οικονομικών, βάσει της οποίας «Τα ανωτέρω ισχύουν σύμφωνα με το άρθρο 48 από την πρώτη του μεθεπόμενου μήνα από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως δηλαδή από την 1.12.1998 και μετά»(<https://www.e-forologia.gr>).

Το έτος 2013 εφαρμόστηκε ο Νόμος 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), με σκοπό να απλοποιήσει τις φορολογικές διαδικασίες, να ενσωματώσει την πληθώρα διάσπαρτων διατάξεων και να επαναθεμελιώσει τις σχέσεις μεταξύ της φορολογικής διοίκησης και του φορολογούμενου σε υγιέστερη και δικαιότερη βάση (Δ.Φ.Ν. 2013. σελ. 1258-Αιτιολογική έκθεση του Νόμου 4174/2013). Στο άρθρο 50 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, το οποίο ισχύει από την 01^η-01-2014, ρυθμίζεται η αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες με ενιαίο πια τρόπο για το σύνολο των φορολογιών που εμπεριέχονται στο εν λόγω νομοθέτημα, με αποτέλεσμα να υπάρχει επέκταση της αλληλέγγυας ευθύνης για τα εταιρικά χρέη που γεννήθηκαν μετά την 31-12-2013, ήτοι από την 01-01-2014 και έπειτα.

Οι προπαρατεθείσες διατάξεις, ενόψει του σκοπού τους, συνιστάμενου στην εξασφάλιση της εισπράξεως των απαιτήσεων του Δημοσίου από φόρους και του ειδικού και εξαιρετικού χαρακτήρα τους, λόγω της επιβολής σε φυσικά πρόσωπα οικονομικού βάρους για χρέη από φόρους νομικών προσώπων, είναι στενά ερμηνευτέες και εφαρμοστέες (Γνωμ. 181/2017 ΝΣΚ, ΣτΕ 255/2009, ΣτΕ 102/2004, ΑΠ 802/1976, ΑΠ 826/196).

1.1.3 Βεβαίωση φορολογικών χρεών

Προϋπόθεση εφαρμογής των ειδικών διατάξεων περί αλληλέγγυας ευθύνης διοικούντων νομικά πρόσωπα για φορολογικά χρέη, αποτελεί η προηγούμενη ταμειακή βεβαίωση του χρέους σε βάρος του νομικού προσώπου.

Η βεβαίωση των φορολογικών εσόδων γίνεται σε δύο στάδια. Το πρώτο στάδιο χαρακτηρίζεται ως βεβαίωση με την ευρεία έννοια του όρου ή άλλως φορολογική βεβαίωση και είναι η διαδικασία προσδιορισμού, από τις κατά νόμο διοικητικές ή άλλες Αρχές, της χρηματικής απαίτησης του Δημοσίου, του είδους της, της προέλευσής της, της αιτίας για την

οποία οφείλεται, του έτους που αφορά και του υπόχρεου προς πληρωμή. Οι οριστικές πράξεις των αρμόδιων αρχών που περιέχουν τα ανωτέρω στοιχεία χαρακτηρίζονται νόμιμοι τίτλοι είσπραξης. Τέτοιοι τίτλοι είναι: η οριστική πράξη επιβολής προστίμου, η πράξη προσδιορισμού φόρου (το φύλλο ελέγχου όταν αυτό έχει καταστεί οριστικό ή η πράξη συμβιβασμού των αποτελεσμάτων του ελέγχου), η απόφαση του Δικαστηρίου που τροποποιεί ή αποδέχεται τα αποτελέσματα του ελέγχου, το φύλλο εκκαθάρισης των υποβαλλόμενων φορολογικών δηλώσεων κ.λπ.

Το δεύτερο στάδιο χαρακτηρίζεται ως βεβαίωση με τη στενή έννοια του όρου ή άλλως ταμειακή βεβαίωση ή βεβαίωση κατά Κ.Ε.Δ.Ε. (από το Ν.Δ. 356/1974 «Περί Κώδικος Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων»). Διαφοροποιείται σημαντικά από το πρώτο στάδιο, καθότι όπως αναπτύχθηκε παραπάνω, η βεβαίωση εν ευρεία έννοια δεν παρέχει το δικαίωμα στο Δημόσιο να επιδιώξει την είσπραξη από τον υπόχρεο. Το έσοδο μεν έχει προσδιοριστεί (έχει αποκτηθεί ο νόμιμος τίτλος είσπραξης), όμως το Δημόσιο δεν έχει αποκτήσει ακόμα τίτλο ενεργοποίησεως της διαδικασίας εν γένει εισπράξεως του εσόδου. Για να προχωρήσει το Δημόσιο στην επιδίωξη της είσπραξης συγκεκριμένου εσόδου, πρέπει πρώτα να βεβαιωθεί το έσοδο αυτό και με τη στενή έννοια του όρου, δηλαδή να βεβαιωθεί ταμειακά. Η εν λόγω ταμειακή βεβαίωση ή βεβαίωση κατά Κ.Ε.Δ.Ε. συντελείται με την παραλαβή των χρηματικών καταλόγων (που αποτελούν παραστατικά στοιχεία των νομίμων τίτλων είσπραξης), την καταχώρισή τους στο βιβλίο εισπρακτέων εσόδων της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) και την απόδοση αριθμού βεβαίωσης από το βιβλίο αυτό, ήτοι αριθμού τριπλοτύπου βεβαίωσης ή Α.Τ.Β. όπως έχει επικρατήσει να αποκαλείται (ΠΟΛ. 1103/12-10-2004).

Συνοπτικά αναφέρεται ότι μετά την εισαγωγή του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Νόμος 4174/2013) ο χρόνος βεβαίωσης κάθε χρέους συμπίπτει χρονικά με την έκδοση της πράξης προσδιορισμού φόρου από την αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Κ.Καλλιντέρης.2018).

1.1.4 Ατομική Ειδοποίηση

Απαραίτητη προϋπόθεση για την ενεργοποίηση της αλληλέγγυας ευθύνης αποτελεί η προηγούμενη νόμιμη επίδοση στα ευθυνόμενα φυσικά πρόσωπα της προβλεπόμενης στο άρθρο 4 παρ. 1 του Κώδικα Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων (Ν.Δ. 356/1974, Κ.Ε.Δ.Ε.) ατομικής ειδοποίησης. Πλέον συγκεκριμένα οι διατάξεις περί αλληλέγγυας ευθύνης δε δημιουργούν ίδια φορολογική υποχρέωση των προσώπων που είχαν τις ιδιότητες που ορίζει ο Νόμος περί ευθύνης διοικούντων νομικά πρόσωπα (διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι κ.λπ) για

καταβολή του οφειλόμενου από την εταιρεία φόρου, αλλά απλή πρόσθετη ευθύνη αυτών προς πληρωμή του βεβαιωθέντος σε βάρος της εταιρείας φόρου, η ευθύνη δε αυτή δεν ανάγεται στο στάδιο της βεβαιώσεως του φόρου, αλλά στο στάδιο της εισπράξεώς του. Επομένως τα ανωτέρω πρόσωπα δεν καθίστανται υποκείμενα της σχετικής φορολογικής υποχρεώσεως, δεν έχουν μετάσχει στη διαδικασία του ελέγχου και δεν τους έχει κοινοποιηθεί η πράξη καταλογισμού του φόρου, την οποία άλλωστε δε νομιμοποιούνται να προσβάλλουν, αλλά είναι τρίτοι, των οποίων η ευθύνη γεννάται το πρώτον κατά το στάδιο της εισπράξεως του φόρου που βεβαιώθηκε επ' ονόματι της εταιρείας. Αποκτούν δε την ιδιότητα του οφειλέτη μόνον από και δια της εκδόσεως και κοινοποιήσεως σε αυτά της ατομικής ειδοποιήσεως που προβλέπεται στην παρ. 1 του άρθρου 4 του Κ.Ε.Δ.Ε., μέσω της οποίας πληροφορούνται την ύπαρξη, το ύψος και την αιτία του χρέους τους και τους παρέχεται η δυνατότητα είτε να αμυνθούν αποτελεσματικά ασκώντας την ανακοπή της παρ. 1 του άρθρου 217 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά της ατομικής ειδοποιήσεως, με την οποία θεωρείται συμπροσβαλλόμενη η ταμειακή βεβαίωση, είτε να προβούν σε ρύθμιση του χρέους τους. Επομένως αναγκαία προϋπόθεση για τη λήψη κατά των ανωτέρω φυσικών προσώπων οποιουδήποτε μέτρου αναγκαστικής εκτελέσεως συνιστά η προηγούμενη έκδοση και νόμιμη κοινοποίηση προς αυτά της ατομικής ειδοποιήσεως που προβλέπεται στην παρ. 1 του άρθρου 4 του Κ.Ε.Δ.Ε., η παράλειψη της οποίας καθιστά άκυρη τη λήψη οποιουδήποτε μέτρου αναγκαστικής εκτελέσεως, όπως είναι και η κατάσχεση ακινήτου, ενώ η παράγραφος 3 του ίδιου άρθρου, με την οποία ορίζεται ότι η παράλειψη αποστολής της ατομικής ειδοποιήσεως δεν ασκεί καμία επίδραση στο κύρος των αναγκαστικών μέτρων που λαμβάνονται κατά του οφειλέτη, δεν έχει οπωσδήποτε, εφαρμογή επί αναγκαστικής εκτελέσεως σε βάρος τρίτων, ευθυνόμενων προσθέτως και αλληλεγγύως για χρέη άλλων προσώπων, εφόσον τυχόν εφαρμογή της θα απέληγε είτε στη λήψη μέτρων αναγκαστικής εκτελέσεως σε βάρος τους χωρίς προηγουμένως να τους έχει δοθεί η δυνατότητα να εξοφλήσουν το χρέος τους, είτε στην απώλεια σταδίου δικονομικής προστασίας τους (ΣτΕ 1623/2015, ΣτΕ 1477/2014, ΣτΕ 844/2012).

Η ως άνω προϋπόθεση κοινοποίησης στα ευθυνόμενα φυσικά πρόσωπα της απαραίτητης ατομικής ειδοποίησης δεν ισχύει στην περίπτωση όπου η αναγκαστική εκτέλεση επιχειρείται κατά της περιουσία του αλληλεγγύως ευθυνόμενου φυσικού προσώπου για φορολογική οφειλή της εταιρείας, κατά της οποίας είχε εκδοθεί καταλογιστική πράξη και η σχετική φορολογική διαφορά επιλύθηκε με την υπογραφή από τον ίδιο τον αλληλεγγύως ευθυνόμενο πρακτικού διοικητικής επίλυσης διαφοράς και τούτο γιατί, όπως ο Νόμος ρητώς προβλέπει,

το εν λόγω πρακτικό επέχει θέση ατομικής ειδοποίησης, δεδομένου ότι με την υπογραφή του το ευθυνόμενο φυσικό πρόσωπο συνομολογεί ότι γνωρίζει και αποδέχεται τα δύο κρίσιμα στοιχεία, ήτοι το ύψος του αρχικού χρέους της εταιρείας και την ιδιότητα του ίδιου ως αλληλεγγύως ευθυνόμενος για τα χρέη της εταιρείας κατά τον κρίσιμο χρόνο (ΣτΕ 1623/2015).

Ρητή μνεία περί ατομικής ειδοποίησης γίνεται και στην παρ. 1 του άρθρου 47 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), στην οποία ορίζεται ότι σε περίπτωση μη καταβολής των ποσών που αναφέρονται στην πράξη προσδιορισμού του φόρου ή στην πράξη επιβολής προστίμων ή στην πράξη εκκαθάρισης του φόρου μετά την έκδοση οριστικής δικαστικής απόφασης μέχρι την προβλεπόμενη σε αυτά ημερομηνία πληρωμής, η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο ατομική ειδοποίηση καταβολής των οφειλών του που δεν έχουν καταβληθεί εντός των νομίμων προθεσμιών πριν τη διενέργεια οποιασδήποτε πράξης εκτέλεσης. Σημαντική εξαίρεση αποτελεί η παρ. 2 του ίδιου άρθρου, βάσει της οποίας δεν απαιτείται η κοινοποίηση της εν λόγω ειδοποίησης για την επιβολή κατάσχεσης στις περιπτώσεις κατάσχεσης χρηματικών ποσών ή απαιτήσεων στα χέρια του φορολογουμένου ή τρίτου.

1.1.5 Έκταση αλληλέγγυας ευθύνης

Κύριο πεδίο εφαρμογής της αλληλέγγυας ευθύνης διοικούντων νομικά πρόσωπα αποτελούν οι φορολογικές οφειλές. Αντίστοιχες όμως διατάξεις βρίσκουμε και σε οφειλές νομικών προσώπων έναντι των Φορέων Κοινωνικής Ασφάλισης, ενώ στο παρελθόν εφαρμόζονταν οι διατάξεις περί αλληλέγγυας ευθύνης και στους αναπτυξιακούς νόμους.

1.1.5.α Φορολογικές οφειλές

Η έκταση της ευθύνης των διοικούντων κεφαλαιουχικές εταιρείες διαφοροποιείται ανάλογα με τη νομική κατάσταση της εταιρείας. Συγκεκριμένα ο νόμος διακρίνει δύο περιπτώσεις αλληλέγγυας ευθύνης: α) την αλληλέγγυα ευθύνη κατά το χρόνο διάλυσης της εταιρείας, οπότε η ευθύνη αφορά σε όλες τις κατηγορίες φορολογικών οφειλών που ρυθμίζονται από το Νόμο 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και β) την αλληλέγγυα ευθύνη κατά το χρόνο λειτουργίας της εταιρείας, οπότε η ευθύνη αφορά σε παρακρατούμενους φόρους και Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.). Σε κάθε περίπτωση στους οφειλόμενους φόρους περιλαμβάνεται τόσο ο κύριος φόρος όσο και τα οφειλόμενα πρόστιμα (π.χ. λόγω ανακρίβειας της δήλωσης ή λόγω μη δήλωσης) και οι τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής (Κ.Καλλιντέρης, 2018), όπως αποδέχεται και η πλειοψηφία των αποφάσεων των εθνικών διοικητικών δικαστηρίων. Χαρακτηριστικό παράδειγμα τούτου αποτελεί η υπ' αριθμ. 590/2015 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού

Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, στην οποία αναφέρεται ότι «...ο νόμος δε διακρίνει ανάμεσα σε κύριους και πρόσθετους φόρους και συνεπώς η ευθύνη των εκπροσώπων των νομικών προσώπων θεμελιώνεται για το σύνολο του παρακρατούμενου φόρου (κυρίου και πρόσθετου) δεδομένου ότι τελούν σε άμεση συνάφεια και αλληλεξάρτηση» (Διοικητική Δίκη 2016. σελ 533).

Δέον να τονιστεί ότι η εφαρμογή των διατάξεων περί αλληλέγγυας ευθύνης των νομίμων εκπροσώπων κεφαλαιουχικών εταιρειών, βάσει του άρθρου 50 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας αλλά και των προϊσχυσασών διατάξεων, αφορά μόνο τα χρέη από τους φόρους που περιοριστικά αναφέρονται στις εφαρμοζόμενες διατάξεις που ρυθμίζουν την αλληλέγγυα ευθύνη, ενώ η επέκτασή της και σε άλλα είδη φόρων καθίσταται μη νόμιμη. Σχετική είναι και η απόφαση 237/2008 του Συμβουλίου της Επικρατείας, που αναφέρεται βέβαια στο άρθρο 115 του Νόμου 2238/1994 σύμφωνα με την οποία «η επέκταση δε της ευθύνης του διαχειριστή για χρέη από άλλους φόρους ή πρόστιμα ή εισφορές είναι δυνατή μόνο με ειδικές διατάξεις, οι οποίες είτε προβλέπουν τη σχετική ευθύνη είτε παραπέμπουν ρητά στις διατάξεις του ως άνω άρθρου..» (<https://lawdb.intrasoftnet.com/nomos>).

1.1.5.β Οφειλές προς Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης

Αντίστοιχη ρύθμιση με το άρθρο 50 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας έχει εισαχθεί με το άρθρο 31 του Νόμου 4321/2015 και περιλαμβάνει τις οφειλές από ασφαλιστικές εισφορές προς τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης. Η εν λόγω διάταξη περιλαμβάνει ρητά και πρόσθετα τέλη και προσαυξήσεις και λοιπές επιβαρύνσεις που επιβάλλονται λόγω καθυστέρησης καταβολής ασφαλιστικών εισφορών. Αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνα πρόσωπα ορίζονται τα ίδια πρόσωπα που μνημονεύονται στο άρθρο 50 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας με την προσθήκη των «νομίμων εκπροσώπων». Τα εν λόγω πρόσωπα ευθύνονται με την προσωπική τους περιουσία για τις οφειλές από ασφαλιστικές εισφορές, εφόσον φέρουν την ιδιότητα αυτή κατά το χρόνο διάλυσης του νομικού προσώπου. Οι νόμιμοι εκπρόσωποι ευθύνονται επίσης και κατά τη διάρκεια λειτουργίας της εταιρείας τόσο για οφειλές που υπήρχαν κατά τη διάρκεια της θητείας τους, όσο και για οφειλές που δημιουργήθηκαν κατά το χρόνο της θητείας τους, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Προ της εισαγωγής του άρθρου 31 του Νόμου 4321/2015, εφαρμοζόταν κατ' αναλογία η διάταξη του άρθρου 115 του Νόμου 2238/1994 και για την καταβολή των οφειλομένων στο Ι.Κ.Α. ασφαλιστικών εισφορών, βάσει του άρθρου 4 παρ. 4 του Νόμου 2556/1997, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 69 παρ. 2 του Νόμου 2676/1999 (Κ.Καλλιντέρης.2018).

1.1.5.γ Αναπτυξιακοί Νόμοι

Στην 231/1989 γνωμοδότηση της Νομικής Διεύθυνσης του Υπουργείου Οικονομικών, που έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών προκύπτει ότι, για την είσπραξη των προς το Δημόσιο οφειλών επιχειρήσεως, λόγω επιστροφής ποσών επιχορηγήσεων (επενδύσεων) που έχουν γίνει προς αυτήν από το Δημόσιο, κατά τις διατάξεις του αναπτυξιακού νόμου 1262/1982, θεσπίζεται αλληλέγγυα, μετά της επιχειρήσεως, ευθύνη και των διευθυνόντων ή εντεταλμένων συμβούλων αυτής, κατ' ανάλογη εφαρμογή της διατάξεως της παρ. 2 άρθρ. 11 του Νόμου 542/1977 (ΦΕΚ Α' 41/14-02-1977) (ΠΟΛ. 1179/07-09-2012).

Περαιτέρω, στον αναπτυξιακό Νόμο 1892/1990 και συγκεκριμένα στο άρθρο 6 παρ. 5 εδ. γ' προβλεπόταν η εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 10 παρ. 2 του Νόμου 542/1977, που αντικαταστάθηκε μετέπειτα από το άρθρο 115 του Νόμου 2238/1994. Συγκεκριμένα προβλεπόταν ότι σε περίπτωση παράβασης όρου προβλεπόμενου από την εγκριτική πράξη υπαγωγής επένδυσης στις διατάξεις του Νόμου 1892/1990, μπορεί να διαταχθεί η ολική ή μερική επιστροφή του ποσού της επιχορήγησης που έχει καταβληθεί σε ανώνυμη εταιρεία, για την καταβολή δε του ποσού αυτού ευθύνονται αλληλέγγυα για την εταιρεία αυτή και οι κατά το χρόνο που συντελείται η σχετική παράβαση έχοντες την ιδιότητα του διευθύνοντος ή εντεταλμένου συμβούλου. Επομένως, κρίσιμος χρόνος για τη γένεση της ευθύνης του διευθύνοντος ή εντεταλμένου συμβούλου είναι αυτός κατά τον οποίο συντελέστηκε η σχετική παράβαση και όχι ο χρόνος ταμειακής βεβαίωσης της οφειλής.

Παρόλα αυτά δεν προβλέφθηκε τέτοια παραπομπή ούτε στον αναπτυξιακό Νόμο 2601/1998, που αντικατέστησε τον προαναφερόμενο αναπτυξιακό Νόμο 1892/1990, ούτε και στον τελευταίο αναπτυξιακό Νόμο 4399/2016.

ΕΝΟΤΗΤΑ 2. Αλληλέγγυα Ευθύνη κατά το άρθρο 115 του Νόμου 2238/1994

1.2.1 Γενικές Πληροφορίες

Με τη θέσπιση του άρθρου 115 του Νόμου 2238/1994 έγινε η πρώτη αξιολογη προσπάθεια ενιαίας αντιμετώπισης του ζητήματος της αλληλέγγυας ευθύνης των φυσικών προσώπων που διοικούν νομικά πρόσωπα για τα φορολογικά χρέη των τελευταίων. Όπως μάλιστα έκρινε το Συμβούλιο της Επικρατείας δια της υπ' αριθμ. 3/2000 απόφασής του η διάταξη του άρθρου 115 του Νόμου 2238/1994 δεν προσκρούσει στο Σύνταγμα, το οποίο δεν αποκλείει στον νομοθέτη να καθορίσει με διατάξεις τυπικού νόμου και άλλα πρόσωπα πέραν του νομικού

προσώπου, ως προσθέτως υπόχρεα, για την κάλυψη των φορολογικών υποχρεώσεων αυτού (ΣτΕ 3/2000).

Δια της εν λόγω διάταξης καθιερώθηκε για πρώτη φορά χρονικό κριτήριο αναφορικά με την έκταση της αλληλέγγυας ευθύνης, καθότι ο έλληνας νομοθέτης διέκρινε την αλληλέγγυα ευθύνη σε δύο στάδια: α) κατά το χρόνο διάλυσης ή συγχώνευσης του νομικού προσώπου (παρ. 1 και 2 άρθρου 115) και β) κατά το χρόνο λειτουργίας του νομικού προσώπου (παρ. 3 άρθρου 115). Ως εκ των ανωτέρω, η αλληλέγγυα ευθύνη διαφοροποιείται κάθε φορά ανάλογα με τη νομική κατάσταση της εταιρείας και το είδος της φορολογικής οφειλής.

1.2.2 Αλληλέγγυα ευθύνη κατά το χρόνο διάλυσης ή συγχώνευσης του νομικού προσώπου (άρθρο 115 παρ. 1, 2 Ν. 2238/1994)

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 115 του Νόμου 2238/1994, τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών ή συνεταιρισμών κατά το χρόνο διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με το νόμο αυτό, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Στις ανώνυμες εταιρείες που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων της διαλυόμενης εταιρείας και εκείνη που την απορρόφησε ή η νέα εταιρεία που συστήθηκε, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Από τη διατύπωση των εν λόγω διατάξεων προκύπτει ότι τα πρόσωπα που αναφέρονται σε αυτές ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή των συγκεκριμένων φόρων, ανεξάρτητα από το χρόνο που βεβαιώθηκαν οι φόροι αυτοί, μόνον όταν έχουν την ιδιότητα του διευθυντή, διαχειριστή, διευθύνοντα συμβούλου ή εκκαθαριστή ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας ή συνεταιρισμού κατά το χρόνο διαλύσεως, συγχωνεύσεως ή μετατροπής, κατά περίπτωση (ΠΟΛ. 1103/12-10-2004). Κατά την επικρατέστερη άποψη η ευθύνη αυτή είναι επικουρική, ήτοι απαιτείται η προηγούμενη αναζήτηση ικανοποίησης της οφειλής από τα περιουσιακά στοιχεία της οφειλέτιδας εταιρείας πριν τη λήψη αναγκαστικών μέτρων κατά της προσωπικής περιουσίας των αναφερομένων στο άρθρο 115 του Νόμου 2238/1994 προσώπων (Α. Φινοκαλιώτη.2014).

Το Γ' Τμήμα του Νομικού Συμβούλιου του Κράτους με την υπ' αριθμ. 173/2001 γνωμοδότησή του, η οποία έχει γίνει αποδεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών με την ΠΟΛ. 1028/2004,

γνωμοδότησε ότι ευθυνόμενοι προσωπικώς και αλληλεγγύως κατ' εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων, καθίστανται τα αναφερόμενα στις διατάξεις αυτές πρόσωπα εκ μόνης της ιδιότητάς τους, ήτοι αυτοί που εξελέγησαν ή διορίστηκαν ως τέτοιοι δυνάμει απόφασης της Γενικής Συνέλευσης ή του Διοικητικού Συμβουλίου της Ανώνυμης Εταιρείας ή του συνεταιρισμού και εν συνεχεία αποδέχτηκαν τα ανατεθέντα σε αυτούς καθήκοντα (Δ.Φ.Ν. 2004, σελ. 806 επ.).

Με τις εν λόγω διατάξεις λοιπόν καθιερώθηκε πρόσθετη υποχρέωση για την κάλυψη των φορολογικών οφειλών του νομικού προσώπου, την οποία ο νομοθέτης περιόρισε μεταξύ ορισμένου μόνο κύκλου προσώπων και δη μεταξύ εκείνων τα οποία ασκούν τη διοίκηση και έχουν τη διαχείριση της εταιρείας και επομένως την κύρια, αν όχι και τη μόνη, ευθύνη για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της εταιρείας. Δεδομένου μάλιστα του ότι οι διατάξεις περί αλληλέγγυας ευθύνης είναι στενά ερμηνευτέες και εφαρμοστέες, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, στο κύκλο των προσώπων αυτών δεν μπορούν να περιληφθούν και άλλα πρόσωπα, όπως τα έχοντα την ιδιότητα του αναπληρωτή, των ρητώς και περιοριστικώς αναφερομένων στο νόμο π.χ. ο αντιπρόεδρος του Δ.Σ., οι αναπληρωτές του Διευθύνοντος Συμβούλου Α.Ε., έστω και αν τα πρόσωπα αυτά ενδεχομένως άσκησαν διοίκηση ή αναμείχθηκαν στη διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων. Όσον αφορά ειδικότερα στους εκκαθαριστές Α.Ε. και συνεταιρισμών το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους γνωμοδότησε με την υπ' αριθμ. 172/2001 γνωμοδότησή του, ότι αυτοί υπέχουν προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη υπό την προϋπόθεση ότι αποδέχτηκαν το διορισμό τους και ανέλαβαν τα καθήκοντα του εκκαθαριστή, μη αρκούντος δηλαδή του διορισμού τους και μόνο.

Όταν κατά το χρόνο διάλυσης ή συγχώνευσης των ως άνω αναφερομένων νομικών προσώπων, τα υπ' όψιν πρόσωπα δε φέρουν ή έχουν απολέσει τις συγκεκριμένες ιδιότητες, δεν υπέχουν τέτοια ευθύνη, όπως επίσης δεν υπέχουν ευθύνη και τα πρόσωπα που είναι απλά μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου χωρίς παράλληλα να έχουν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες. Η απώλεια των πιο πάνω ιδιοτήτων μπορεί να οφείλεται και σε παραίτηση, ρητή ή σιωπηρή, του συγκεκριμένου προσώπου από τις συγκεκριμένες θέσεις, αρκεί όμως το δικαίωμα παραίτησεως να μην έχει ασκηθεί καταχρηστικά, καθ' υπέρβαση δηλαδή των ορίων της καλής πίστης π.χ. να ασκήθηκε λίγο πριν τη διάλυση ή το μετασχηματισμό του νομικού προσώπου με σκοπό να αποφύγει ο παραιτούμενος την πληρωμή του οφειλόμενου από αυτόν προσωπικώς φόρου. Η ενδεχόμενη άσκηση του συγκεκριμένου δικαιώματος, ως πραγματικό περιστατικό, θα πρέπει να εκτιμάται από τη αρμόδια κάθε φορά φορολογούσα

αρχή και σε περίπτωση διαφωνίας με το φορολογούμενο, από τα αρμόδια διοικητικά δικαστήρια (ΠΟΛ. 1103/12-10-2004).

Όπως ορίζεται στο τελευταίο εδάφιο της πρώτης παραγράφου του άρθρου 115 Ν. 2238/1994, για φόρους που αφορούν σε χρήσεις πριν από την έναρξη της εκκαθάρισης του διαλυόμενου νομικού προσώπου, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους, τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα διατηρούν δικαίωμα αναγωγής κατά των προσώπων που διετέλεσαν σύμβουλοι, μέλη ή μέτοχοι του νομικού προσώπου κατά το χρόνο της διάλυσης.

Στην περίπτωση ανωνύμων εταιρειών που συγχωνεύονται, είτε με απορρόφηση είτε με σύσταση νέας εταιρείας, μαζί με τα αναφερόμενα πιο πάνω άτομα ευθύνεται αλληλεγγύως για την πληρωμή των φόρων που αφορούν σε υποχρεώσεις της διαλυόμενης εταιρείας, ανεξάρτητα από το χρόνο κατά τον οποίο βεβαιώθηκαν αυτοί, και εκείνη που την απορρόφησε ή η νέα εταιρεία που συστήθηκε (ΠΟΛ. 1103/12-10-2004). Δυνάμει δε της με αριθμό 181/2017 γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, για την πληρωμή των παρακρατούμενων φόρων και του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας της απορροφηθείσας εταιρείας ευθύνονται αποκλειστικά οι εκπρόσωποι αυτής, οι οποίοι έφεραν την εν λόγω ιδιότητα από του χρόνου κατά τον οποίο έπρεπε να γίνει η παρακράτηση των φόρων και εντεύθεν μέχρις εξοφλήσεως, χωρίς να υφίσταται καμία προσωπική των εκπροσώπων της απορροφησάσης εταιρείας, είτε αυτοί έφεραν την εν λόγω ιδιότητα πριν είτε κατά ή και μετά την απορρόφηση και τούτο ανεξάρτητα από την ύπαρξη αστικής ευθύνης της απορροφησάσης, αφού ευλόγως η υποχρέωση παρακρατήσεως γεννήθηκε πριν την απορρόφηση στο πρόσωπο της απορροφηθείσας.

Τα ως άνω γενόμενα δεκτά, για την προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη των ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος, των παρακρατούμενων φόρων και του Φ.Π.Α., δεν αναιρούνται από τη διάταξη του β' εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 115 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, σύμφωνα με την οποία στις ανώνυμες εταιρείες που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πρόσωπα του πρώτου εδαφίου του ιδίου άρθρου, για την πληρωμή των οφειλόμενων φόρων της συγχωνευόμενης εταιρείας και εκείνη που την απορρόφησε ή η νέα εταιρεία που συστήθηκε, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης των φόρων αυτών. Και τούτο διότι, κατά την αληθή ερμηνεία της διάταξης αυτής και ενόψει του ιδιαίτερου σκοπού της, του εξαιρετικού χαρακτήρα της και της επιβαλλόμενης στενής ερμηνείας της και εφαρμογής της, σε περίπτωση συγχώνευσης

ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών, η απορροφήσασα ή η νέα εταιρεία που συστήνεται ευθύνονται με τους μεν εκπροσώπους της απορροφηθείσας για τα χρέη της τελευταίας, με τους δε εκπροσώπους της απορροφησάσης για τα χρέη αυτής. Επομένως τα πρόσωπα, τα οποία διετέλεσαν εκπρόσωποι της απορροφησάσης εταιρείας, πριν, κατά ή και μετά την ολοκλήρωση της συγχωνεύσεως, δεν ευθύνονται για τα χρέη και της απορροφηθείσας που ανάγονται σε χρόνο προφανώς πριν από την ολοκλήρωση της εν λόγω συγχωνεύσεως (Γνωμ. 181/2017 ΝΣΚ).

Δυνάμει της δεύτερης παραγράφου του άρθρου 115 Ν. 2238/1994 «*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 βεβαίωσης τους*». Καθίσταται λοιπόν σαφές ότι με τις προαναφερόμενες διατάξεις ορίζεται κατά τρόπο παρόμοιο το ζήτημα της αλληλέγγυας ευθύνης για τα πρόσωπα που είχαν την ιδιότητα του διευθυντή, διαχειριστή και γενικά εντεταλμένου στη διοίκηση των λοιπών νομικών προσώπων του άρθρου 101 Ν.2238/1994, ήτοι των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, των αλλοδαπών επιχειρήσεων, των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα κλπ, κατά το χρόνο διάλυσής τους.

1.2.3 Αλληλέγγυα ευθύνη κατά το χρόνο λειτουργίας του νομικού προσώπου (άρθρο 115 παρ. 3 Ν. 2238/1994)

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 115 του Νόμου 2238/1994, όπως αυτές προστέθηκαν με την παράγραφο 6 του άρθρου 22 του Νόμου 2648/1998 και ίσχυσαν από 01-12-1998, δυνάμει της παραγράφου 2 του άρθρου 48 του Νόμου 2648/1998, ορίστηκε ότι τα πρόσωπα που αναφέρονται στις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 115 του Νόμου 2238/1994 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 προαναφερόμενες ιδιότητες κατά το χρόνο που γεννήθηκε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου.

Πρόκειται για επέκταση της ευθύνης διοικούντων νομικά πρόσωπα, ειδικά για τους παρακρατούμενους φόρους εισοδήματος, και κατά τη λειτουργία των νομικών προσώπων, ενώ σε αυτούς προσετέθησαν ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας και ο Φόρος Κύκλου Εργασιών, δυνάμει της παραγράφου 7 του άρθρου 22 του Νόμου 2648/1998.

Δέον να τονιστεί ότι με την υπ' αριθμ. 530/2006 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έχει γίνει αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, δια της υπ' αριθμ. 1051/14-03-2007 ΠΟΛ., ορίστηκε ότι οι διατάξεις των παραγράφων 6 και 7 του ανωτέρω αναφερομένου άρθρου 22 του Νόμου 2648/1998, περί αλληλέγγυας ευθύνης των προσώπων που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 115 του Νόμου 2238/1994 για οφειλόμενους φόρους κατά τη λειτουργία των νομικών προσώπων που εκπροσωπούν, δεν έχουν αναδρομική ισχύ, κατά ρητή διάταξη του άρθρου 48 του ιδίου ως άνω Νόμου. Εκ τούτου προκύπτει ότι οι διατάξεις αυτές τυγχάνουν εφαρμοστέες μόνον στις περιπτώσεις που η φορολογική υποχρέωση της οφειλέτριας εταιρείας γεννήθηκε μετά την έναρξη της ισχύος αυτών, ήτοι μετά την 01^η-12-1998 (Γνωμ. 530/2006 ΝΣΚ).

1.2.4 Διάκριση ευθύνης κατά το άρθρο 115 Ν. 2235/1994 ανά είδος φορολογίας

1.2.4.α Φόρος Εισοδήματος

Σύμφωνα με το άρθρο 44 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013) φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων είναι ο φόρος που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες. Για τους φόρους εισοδήματος έχουν εφαρμογή οι προαναφερόμενες διατάξεις περί αλληλέγγυας ευθύνης διοικούντων νομικά πρόσωπα μόνο κατά το χρόνο λύσης ή συγχώνευσης των εταιρειών και σε καμία περίπτωση κατά το χρόνο λειτουργίας τους.

Η εν λόγω ευθύνη προβλεπόταν ήδη από την 01^η-04-1923 για φόρους που επιβάλλονταν επί των καθαρών προσόδων δια της Φορολογίας των Καθαρών Προσόδων, όπως τροποποιήθηκε με το Ν.Δ. της 19/20 Μαρτίου 1923. Εν συνεχεία στο άρθρο 3 παρ. 1 του Ν.Δ/τος 3843/1958 (Α' 148) ορίστηκε ότι «*Εις τον φόρον του παρόντος ν.δ/τος υπόκεινται: α) αι ημεδαπαί ανώνυμοι εταιρείαι, β) ...*», ενώ στο άρθρο 17 του ιδίου ν.δ/τος, όπως αυτό είχε αντικατασταθεί με το άρθρο 10 του Νόμου 542/1977 (Α' 41) ορίστηκε ότι «*1. Οι κατά τον χρόνον της διαλύσεως ή συγχωνεύσεως ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών ή συνεταιρισμών διευθύνταιί, διαχειρισταί ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαρισταί τούτων ευθύνονται*

προσωπικώς και αλληλεγγύως δια την πληρωμήν του κατά τον παρόντα νόμον οφειλομένου υπ' αυτών φόρου, ως και του παρακρατούμενου τοιούτου, αδιαφόρως του χρόνου βεβαιώσεώς των». Ακολούθως οι ανωτέρω διατάξεις περιελήφθησαν στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ο οποίος κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του Νόμου 2238/1994 (Α' 151) και αποτέλεσαν αντιστοίχως τα άρθρα 101 και 115 αυτού. Ειδικότερα, με το άρθρο 101 παρ. 1 ορίσθηκε ότι «Στο φόρο υπόκεινται α) οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες και β) ...» ενώ με το άρθρο 115 ότι «1. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών ή συνεταιρισμών κατά το χρόνο 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 2....». Σύμφωνα δε με την περ. ζ' του άρθρου δεύτερου του Νόμου 2238/1994, οι ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 101 και 115 ισχύουν «από τότε που άρχισε η ισχύς τους, όπως αυτή αναφέρεται στα νομοθετήματα που κωδικοποιούνται» με τον ανωτέρω Νόμο(1040/2016 ΣτΕ).

Περαιτέρω, με τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 15 του Νόμου 2065/1992, προστέθηκαν από τις 30-06-1992 και οι ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης στα υποκείμενα στο φόρο εισοδήματος του άρθρου 3 του Ν.Δ. 3843/1958 «Περί Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων», με αποτέλεσμα να θεμελιώνεται ευθύνη του διαχειριστή λυθείσης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης μόνον για φορολογικές οφειλές της εταιρείας γεγενημένες από τις 30-06-1992 και εφεξής.

1.2.4.β Φόρος Προστιθέμενης Αξίας /Παρακρατούμενοι Φόροι Εισοδήματος

Ο Φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) εφαρμόστηκε στη χώρα μας την 01^η-01-1987 με τον Νόμο 1642/1986 (ΦΕΚ. 125 Α'/21-08-1986) και πρόκειται για φόρο επιρριπτόμενο από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου.

Παρακρατούμενοι φόροι εισοδήματος είναι οι φόροι που παρακρατούνται στα εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις, από μισθωτή υπηρεσία, από αμοιβές ελεύθερων επαγγελματιών καθώς και κάθε άλλος ειδικός φόρος που παρακρατείται σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία. Η εφαρμογή τους στηριζόταν κατά τον προΐσχύσαντα Νόμο 2238/1994 στις διατάξεις των άρθρων 54 επόμενα, ενώ από την έναρξη ισχύος του Νόμου 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.). εφαρμόζονται επί τη βάσει των διατάξεων των άρθρων 61 επόμενα (Τετάρτη Μέρος) του Νόμου αυτού.

Για το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας και τους παρακρατούμενους φόρους εισοδήματος, η αλληλέγγυα ευθύνη διακρίνεται σε ευθύνη διοικούντων νομικά πρόσωπα α) κατά το χρόνο διάλυσης/συγχώνευσης του νομικού προσώπου και β) κατά το χρόνο λειτουργίας του νομικού προσώπου.

1.2.4.β₁ Αλληλέγγυα ευθύνη κατά το χρόνο διάλυσης/συγχώνευσης του νομικού προσώπου για χρέη από Παρακρατούμενους Φόρους και Φ.Π.Α.

Όπως αναπτύχθηκε ανωτέρω, κατά το χρόνο διάλυσης/συγχώνευσης του νομικού προσώπου, τα αναφερόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 115 του Νόμου 2238/1994 πρόσωπα, καθίστανται ατομικώς και εις ολόκληρον συνυπεύθυνα με τα νομικά πρόσωπα για την πληρωμή των παρακρατούμενων φόρων, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.

Περαιτέρω για την ενεργοποίηση της αλληλέγγυας ευθύνης, για χρέη που αφορούν σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, κατά το χρόνο διάλυσης, συγχώνευσης ή μετατροπής κατά περίπτωση των νομικών προσώπων τυγχάνουν εφαρμοστέες οι διατάξεις του άρθρου 45 του Ν. 1642/1986 «Για την εφαρμογή του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 125 Α'/21-08-1986), όπως είχε τροποποιηθεί με το άρθρο 11 παρ. 9 του Νόμου 2386/1996 (Α' 43), το οποίο όριζε 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...»*. Η ως άνω διάταξη του Νόμου 1642/1986 κωδικοποιήθηκε και ισχύει ήδη ως διάταξη του άρθρου 55 περ. β' του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, ο οποίος κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του Νόμου 2859/2000 (Α' 248/07-11-2000). Ο Κώδικας αυτός ισχύει αφότου άρχισαν να ισχύουν οι κωδικοποιηθείσες με αυτόν διατάξεις (άρθρο δεύτερο του Νόμου 2859/2000), ως προς τις ανωτέρω δε διατάξεις του Νόμου 1642/1986 από την 01^η-01-1987 (άρθρο 65 του Κώδικα).

Από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 115 παρ. 1 και 2 του Νόμου 2238/1994, 55 περ. β' του Νόμου 2859/2000, 22 παρ. 7 και 48 παρ. 2 του Νόμου 2648/1998, προκύπτει ότι, μέχρι την έναρξη ισχύος του τελευταίου Νόμου (01-12-1998), για τη γέννηση προσωπικής και εις ολόκληρον ευθύνης των προσώπων που είναι διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών, καθώς και των προσώπων που είναι διευθυντές, διαχειριστές και γενικά εντεταλμένοι στη διοίκηση των λοιπών νομικών προσώπων του άρθρου 101, για την πληρωμή (α) του φόρου που οφείλεται από αυτά τα

νομικά πρόσωπα σύμφωνα με το Νόμο 2238/1994, (β) των φόρων που παρακρατούνται και (γ) του Φ.Π.Α., απαιτείται τα ανωτέρω φυσικά πρόσωπα να έχουν, μεταξύ άλλων, τις προαναφερθείσες ιδιότητες κατά το χρόνο της διαλύσεως του υπόχρεου νομικού προσώπου, η οποία έννοια της διάλυσης ταυτίζεται με την έννοια της λύσεως του νομικού προσώπου ως ορίζεται στην υπ' αριθμ. 2030/2004 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας.

1.2.4.β2 Αλληλέγγυα ευθύνη κατά το χρόνο λειτουργίας του νομικού προσώπου για χρέη από Παρακρατούμενους Φόρους και Φ.Π.Α.

Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 115 του Νόμου 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151) «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».

Οι διατάξεις της ανωτέρω παραγράφου 3 προστέθηκαν με το άρθρο 22 παρ. 6 του Νόμου 2648/1998 (Α' 238/22-10-1998) και σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 2 του Νόμου αυτού, ισχύουν από την πρώτη του μεθεπόμενου της δημοσιεύσεώς του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως μηνός, ήτοι από την 01^η-12-1998.

Με την παράγραφο 7 του άρθρου 22 του Νόμου 2648/1998 (ΦΕΚ Α' 238), η οποία σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 2 αυτού, ισχύει από την 01^η-12-1998 (πρώτη του μεθεπόμενου της δημοσιεύσεώς του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως μηνός) ορίσθηκε ότι «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') καθώς και για οφειλές φόρου κύκλου εργασιών». Το άρθρο 45 περ. β' του Νόμου 1642/1986 (ΦΕΚ Α' 238), στο οποίο παραπέμπει η προπαρατεθείσα διάταξη, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 11 παρ. 19 του Νόμου 2386/1996 (Α' 43) ορίζει τα εξής «Για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρο με τον υπόχρεο και οι εξής: α)...., β) οι νόμιμοι εκπρόσωποι των νομικών προσώπων, κατά το χρόνο διάλυσης, συγχώνευσης ή μετατροπής τους, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης του φόρου..». Η διάταξη αυτή περιελήφθη ως άρθρο 55 περ. β' του Νόμου 2859/2000 «Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) με τον οποίο, σε εκτέλεση

του άρθρου 105 του Νόμου 1892/1990 (Α' 101), κωδικοποιήθηκαν οι διατάξεις για το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, με βάση το άρθρο 76 παρ. 7 του Συντάγματος.

Η ισχύς της κωδικοποιητικής διατάξεως του άρθρου 55 περ. β' του Νόμου 2859/2000 ανατρέχει στο χρόνο ενάρξεως ισχύος της κωδικοποιηθείσας διατάξεως του άρθρου 45 περ. β' του Νόμου 1642/1986, ήτοι από την 01^η-12-1998, κατά τα άρθρα 22 παρ. 7 και 48 παρ. 2 Νόμου 2644/1998, σε συνδυασμό προς το άρθρο δεύτερο του Νόμου 2859/2000. Αντιθέτως δεν περιελήφθησαν στην ανωτέρω κωδικοποίηση οι διατάξεις των άρθρων 22 παρ. 7 και 48 παρ. 2 του Νόμου 2648/1998 και επομένως εξακολουθούν να ισχύουν ως έχουν, δεδομένου ότι η μη συμπερίληψή τους δε συνεπάγεται κατάργησή τους και μάλιστα σιωπηρή, δοθέντος μάλιστα ότι, επί κωδικοποίησής, κατά το άρθρο 76 παρ. 7 του Συντάγματος, δεν είναι δυνατή ούτε η ρητή κατάργηση διατάξεων πλην των κωδικοποιηθεισών. Υπό τα δεδομένα αυτά, η παραπομπή του άρθρου 22 παρ. 7 του Νόμου 2648/1998 πρέπει να θεωρηθεί γενομένη στην κωδικοποιητική διάταξη του άρθρου 55 περ. β' του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του Νόμου 2859/2000.

Περαιτέρω από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 115 παρ. 3 του Νόμου 2238/1994, 55 περ. β' του Νόμου 2859/2000, 22 παρ. 7 και 48 παρ. 2 του Νόμου 2648/1998, προκύπτει ότι εις ολόκληρον αστική ευθύνη των διευθυντών, διαχειριστών κ.λπ των ημεδαπών εταιρειών επεκτάθηκε, όσον αφορά την πληρωμή των παρακρατούμενων φόρων και του φόρου προστιθέμενης αξίας και στα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις ίδιες ως άνω ιδιότητες κατά τη διάρκεια λειτουργίας της εταιρείας, χωρίς να απαιτείται και η διάλυσή της, για οποιονδήποτε λόγο (ΣτΕ 2495/2007). Με δεδομένο όμως ότι οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 115 του Νόμου 2238/1994 προστέθηκαν με το άρθρο 22 παρ. 6 του Νόμου 2648/1998 (Α' 238/22-10-1998) και, σύμφωνα με το άρθρο 418 παρ. 2 του Νόμου αυτού, ισχύουν από 01^η-12-1998, όπως άλλωστε και οι διατάξεις των άρθρων 55 περ. β' του Νόμου 2859/2000 και 22 παρ. 7 του Νόμου 2648/1998, η ως άνω αστική ευθύνη, ανεξάρτητα από τη λύση του νομικού προσώπου, αφορά παρακρατούμενους φόρους, φόρο προστιθέμενης αξίας και φόρο κύκλου εργασιών, οι οποίοι γεννήθηκαν μετά την ως άνω ημερομηνία, ήτοι από την 01^η-12-1998 και εντεύθεν (ΣτΕ 1028/2013, ΣτΕ 2869/2013, ΣτΕ 884/2011, ΣτΕ 2495/2007, ΣτΕ 4104/2005, ΣτΕ 2028/1997, Γνωμ. 530/2006 ΝΣΚ, Γνωμ. 537/2006 ΝΣΚ).

Εφόσον συντρέχει η χρονική αυτή προϋπόθεση, ο νομοθέτης διακρίνει ως προς την κατανομή της ευθύνης τω εκπροσώπων νομικών προσώπων δύο περιπτώσεις: α) Αν ο φόρος έχει παρακρατηθεί ή εισπραχθεί από το υπόχρεο νομικό πρόσωπο και δεν έχει αποδοθεί, συνευθύνονται για την πληρωμή του τα προαναφερθέντα φυσικά πρόσωπα, υπό την προϋπόθεση ότι είχαν τις σχετικές ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας αποδόσεως του φόρου και εντεύθεν και β) αν ο φόρος δεν έχει παρακρατηθεί ή δεν έχει εισπραχθεί από το υπόχρεο νομικό πρόσωπο, η ως άνω αστική ευθύνη γεννάται μόνο για τα φυσικά πρόσωπα που είχαν την ιδιότητα του διοικούντος κατά το χρόνο που υπήρχε η μη εκπληρωθείσα υποχρέωση παρακρατήσεως ή εισπράξεως του φόρου (Γνωμ. 137/2014 ΝΣΚ).

Παρά ταύτα, επί οφειλόμενου φόρου προστιθέμενης αξίας που επιβλήθηκε στο νομικό πρόσωπο κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των εισροών του, δεν είναι δυνατή η κατανομή της η εν λόγω αστικής συνευθύνης των φυσικών προσώπων που το εκπροσωπούν, κατά τις διακρίσεις της παρ. 3 του άρθρου 115 του Νόμου 2238/1994, με δεδομένο ότι δεν έχουν τεθεί τα βιβλία και στοιχεία του νομικού προσώπου υπόψη του ελέγχου και επομένως είναι αντικειμενικά αδύνατη η ελεγκτική διαπίστωση της χρέωσης και απόδοσης ή μη του φόρου προστιθέμενης αξίας. Συνεπώς, όπως γνωμοδότησε το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους δια της υπ' αριθμ. 137/2014 γνωμοδότησής του, η οποία έγινε αποδεκτή με την Υπ. Οικ. ΠΟΛ. 1020/21-01-2016, στην περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού, η προσωπική και εις ολόκληρον ευθύνη με το νομικό πρόσωπο για τις, μετά την 01^η-12-1998, οφειλές αυτού, που αφορούν σε φόρο προστιθέμενης αξίας κατά τη διάρκεια της λειτουργίας του, εκτείνεται σε όλους όσους διετέλεσαν διοικούντες του νομικού προσώπου και δη από το χρόνο που γεννήθηκε η υποχρέωση απόδοσης/καταβολής του Φ.Π.Α. στο Δημόσιο και εντεύθεν, μέχρις εξοφλήσεως (Γνωμ. 137/2014 ΝΣΚ) και σε περίπτωση αλλαγής διοίκησης και οι μετέπειτα διοικούντες το νομικό πρόσωπο κατ' άρθρον 115 παρ. 3 περ. α' του Νόμου 2238/1994 σε συνδυασμό με τα άρθρα 22 παρ. 7 του Νόμου 2648/1998 και 55 του Νόμου 2859/2000 (ΠΟΛ. 1103/12-10-2004).

Αντιθέτως, επί λογιστικού προσδιορισμού του φόρου, που βασίζεται στα βιβλία και εν γένει οικονομικά στοιχεία του νομικού προσώπου και επομένως διαπιστώνεται με σχετική ευκολία η χρέωση/ απόδοση ή μη του φόρου, προσήκει η ανάλογη εφαρμογή των διακρίσεων της παραγράφου 3 του άρθρου 115 του Νόμου 2238/1994, ως προς τους παρακρατούμενους φόρους (Γνωμ. 530/2006 ΝΣΚ), ήτοι: α) εάν ο Φ.Π.Α. έχει χρεωθεί στα τιμολόγια κ.λπ, αλλά δεν έχει αποδοθεί στο Δημόσιο, καθίστανται αλληλεγγύως συνυπεύθυνα όλα τα φυσικά

πρόσωπα, που κατείχαν τις από το νόμο προβλεπόμενες ιδιότητες κατά τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και εντεύθεν και β) εάν ο Φ.Π.Α. δεν έχει χρεωθεί στα παραστατικά στοιχεία, ευθύνονται αλληλεγγύως μόνον οι διοικούντες που κατείχαν τις προαναφερόμενες ιδιότητες κατά το χρόνο γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης, δηλαδή ουσιαστικά οι κατά το χρόνο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων (ΠΟΛ. 1103/12-10-2004).

1.2.5 Πρόστιμα παραβάσεων Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.)

Ο Νόμος 2523/1997 (Α' 179) ορίζει στο άρθρο 5 ότι «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992, Α' 84) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο...» και στο άρθρο 9 ότι «1. Το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη φυσικού προσώπου και στις εταιρείεςανώνυμες, καθώς και στους συνεταιρισμούς και στα λοιπά ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα Δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, σε βάρος του νομικού προσώπου.... 2. Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας οικονομικής υπηρεσίας 3. ... 4 (όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 11 του άρθρου 10 του Νόμου 2753/1999, Α' 249). 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...».

Σύμφωνα με τη σκέψη 4 της υπ' αριθμ. 1326/2012 απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας (Τμήμα Β') «Επειδή με τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 4 του προαναφερθέντος Ν. 2523/1997 ορίζεται ότι οι διατάξεις του Ν. 2238/1994 με τις οποίες ρυθμίζεται η βεβαίωση και η καταβολή του φόρου εισοδήματος, εφαρμόζονται ανάλογα και για τα πρόστιμα του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 (παραβάσεις του Κ.Β.Σ.), αφού σύμφωνα με τη διάταξη αυτή για τα πρόστιμα που δε συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, κύρια φορολογία νοείται η «φορολογία εισοδήματος». Συνεπώς, οι διατάξεις του Ν. 2238/1994 με τις οποίες ρυθμίζονται ζητήματα καταβολής του φόρου εισοδήματος και ειδικότερα καθορίζονται με αυτές τα πρόσωπα που ευθύνονται για την καταβολή του φόρου, όπως το άρθρο 115 του Ν. 2238/1994, εφαρμόζονται αναλόγως και για τα πρόστιμα Κ.Β.Σ.».

Από το συνδυασμό των διατάξεων που παρατίθενται στη σκέψη 3, συνάγεται ότι πρόσωπο το οποίο, κατά το χρόνο λύσεως εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, έχει την ιδιότητα του διαχειριστή αυτής, ευθύνεται, κατά το άρθρο 17 παρ. 2 του ανωτέρω Ν.Δ/τος 3843/1958 (το οποίο περιελήφθη στο άρθρο 115 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος), προσωρινώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή των κατά το χρόνο αυτόν οφειλομένων από την εταιρεία

φόρου εισοδήματος και παρακρατούμενων φόρων, αδιαφόρως του χρόνου στον οποίο ανάγονται οι φόροι αυτοί, καθώς και του χρόνου βεβαιώσεώς των (ΣτΕ 2498/2007, πρβλ. ΣτΕ 2028/1997 επταμ., 4754/1997) και συνεπώς, υπό τους ίδιους όρους, ευθύνονται και για την πληρωμή προστίμων που επιβλήθηκαν στα νομικά αυτά πρόσωπα λόγω παραβάσεων του Κ.Β.Σ. (ΣτΕ 1326/2012).

Σύμφωνα με το σκεπτικό της υπ' αριθμ. 4063/2016 αποφάσεως του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (Τμήμα 20^ο Τριμελές) «*Επίσης, με τη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 34 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων [Π.Δ. 186/1992] σε ζητήματα που σχετίζονται με τη βεβαίωση και την καταβολή των προστίμων, επιτάσσεται ρητώς η αναλογική εφαρμογή των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος, όπως ισχύουν κάθε φορά. Όμοια ρύθμιση περιέλαβε και η μεταγενέστερη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 4 Ν. 2523/1997-Α' 179. Επομένως, οι ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 115 ΚΦΕ, με τις οποίες καθορίζονται τα πρόσωπα, που ευθύνονται για την καταβολή του φόρου, εφαρμόζονται αναλόγως και για τα πρόστιμα ΚΒΣ [ΣτΕ 2869/2013].....» (Διοικ.Εφ.Αθ. 4063/2016).*

Στο ίδιο κατά τα ανωτέρω συμπέρασμα καταλήγουν και οι υπ' αριθμ. 2869/2013 και 1040/2016 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας, στις οποίες ορίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 115 παρ. 2 και 3 του Νόμου 2238/1994, με τις οποίες καθορίζονται τα πρόσωπα που ευθύνονται για την καταβολή φόρου, εφαρμόζονται ανάλογα και για τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ.

1.2.6 Διατάξεις Ειδικών Φορολογιών

Οι διατάξεις των νόμων που αφορούν στις ειδικές φορολογίες (τέλη χαρτοσήμου, Φ.Κ.Ε. ασφαλιστρων, Φ.Σ.Κ., τέλη συνδρομητών κινητής τηλεφωνίας, εισφορά υπέρ ΕΛΓΑ, πρόστιμο για το τέλος ψυχαγωγικών τεχνικών παιγνίων κτλ) παραπέμπουν, κατά κανόνα, ως προς τη βεβαίωσή τους στα οριζόμενα από τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (1023432/248/Τ& Ε.Φ./ΠΟΛ. 1064/03-03-99).

1.2.7 Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου

Σύμφωνα με το άρθρο 25 παρ. 1 του Νόμου 1676/1986, η αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα εγείρεται σε περίπτωση φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου (Φ.Σ.Κ.) ανεξάρτητα από τη διάλυση ή μη του υπόχρεου νομικού προσώπου.

ΕΝΟΤΗΤΑ 3. Αλληλέγγυα Ευθύνη διοικούντων νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες κατά το άρθρο 50 του Νόμου 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - Κ.Φ.Δ.)

1.3.1 Γενικές Πληροφορίες

Με το άρθρο 50 του Νόμου 4174/2013 εισήχθη για πρώτη φορά ενιαία διάταξη για την αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για όλες τις καλυπτόμενες από τον εν λόγω Κώδικα φορολογίες και δη κάθε είδος φόρου, τους τόκους και τα πρόστιμα που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όπως ορίζεται στο άρθρο 2 αυτού, ήτοι το φόρο εισοδήματος, το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), τον Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.), το φόρο κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, κερδών από τυχερά παίγνια, τους φόρους, τέλη και εισφορές ή χρηματικές κυρώσεις και τόκους αναφέρονται στο Παράρτημα του Κ.Φ.Δ., τις χρηματικές κυρώσεις και τους τόκους, που προβλέπονται στον Κώδικα καθώς και κάθε άλλο φόρο, τέλος ή εισφορά και χρηματική κύρωση για τη βεβαίωση ή είσπραξη των οποίων, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος και του φόρου προστιθέμενης αξίας.

Για τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. μάλιστα γίνεται ειδική μνεία στο άρθρο 50 παρ. 5 του Νόμου 4174/2013, όπου ορίζεται ότι οι νόμιμοι εκπρόσωποι των υπόχρεων σε ενιαίο φόρο ιδιοκτησίας ακινήτων νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, ο εκκαθαριστής ή προσωρινός διαχειριστής νομικού προσώπου, που έχει τεθεί σε εκκαθάριση ή βρίσκεται κάτω από αναγκαστική διαχείριση, ευθύνονται σε ολόκληρο, μαζί με τους υπόχρεους, για την πληρωμή των τόκων και προστίμων, που οφείλονται σε δικές τους πράξεις ή παραλείψεις.

Συγκριμένα, στις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του Νόμου 4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις παρ. 19 και 20 αντίστοιχα του άρθρου 47 του Νόμου 4223/2013 και σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου, ισχύουν από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 31-12-2013, ορίζονται τα εξής: «1. Τα πρόσωπα που είναι πρόεδροι, διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής 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. Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω

πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.» και «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 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.»

Με το ως άνω αναφερόμενο άρθρο η αλληλέγγυα ευθύνη επεκτείνεται ως προς τους φόρους που καλύπτει, τις εταιρικές και μη μορφές, στις οποίες αναφέρεται και τα πρόσωπα που ασκούν πράξεις διοίκησης σε αυτές. Όπως ορίζεται στο άρθρο 67 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, η νέα αυτή διάταξη τέθηκε σε ισχύ από την 01^η-01-2014 και επομένως η ως άνω διευρυμένη αστικής φύσεως ευθύνη εφαρμόζεται στις φορολογικές οφειλές που γεννήθηκαν από την προαναφερόμενη ημερομηνία, ήτοι από 01-01-2014 και εντεύθεν.

Περαιτέρω, τα φυσικά πρόσωπα που θεωρούνται από το νομοθέτη αλληλεγγύως υπεύθυνα με το υπόχρεο νομικό πρόσωπο εξειδικεύονται στο άρθρο 50 του Νόμου 4174/2013 με κριτήριο τη θέση που κατέχουν σε αυτό και τις εν γένει αρμοδιότητές τους, ως και στο προϊσχύσαν άρθρο 115 του Νόμου 2238/1994. Στο μέτρο που η διάταξη δεν εφαρμόζει κάτι διαφορετικό για τον προσδιορισμό τόσο του ουσιαστικού όσο και του χρονικού πλαισίου ευθύνης των προσώπων αυτών, εφαρμόζονται οι διατάξεις που διέπουν την ίδρυση, λειτουργία και λύση/συγχώνευση του εκάστοτε νομικού προσώπου. Ως εκ των ανωτέρω και με δεδομένο ότι το άρθρο 50 του Νόμου 4174/2013 αφορά κυρίως κεφαλαιουχικές εταιρείες, για την ενεργοποίηση της αλληλέγγυας ευθύνης των διοικούντων νομικά πρόσωπα, τυγχάνουν εφαρμοστέες οι διατάξεις των Νόμων 2190/1920 και 4548/2018 για τις ανώνυμες εταιρείες (Α.Ε.), των Νόμων 3190/1955 και 4145/2018 για τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.) και του Νόμου 4072/2012 για τις ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες (Ι.Κ.Ε.) (Κ.Καλλιντέρης.2018).

Η αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα είναι μία ex lege ευθύνη (ευθύνη εκ του νόμου), η οποία στηρίζεται κατεξοχήν στην έννομη σχέση που συνδέει το φυσικό

πρόσωπο με το υπόχρεο στον οφειλόμενο φόρο νομικό πρόσωπο (Μ. Κυπραίος,1980). Τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα βαρύνονται για τα φορολογικά χρέη των νομικών προσώπων και οντοτήτων που εκπροσωπούν απεριόριστα και εις ολόκληρον, ήτοι οφείλουν να καλύψουν τις φορολογικές οφειλές των υπόχρεων νομικών προσώπων με την προσωπική τους περιουσία ενώ δε δικαιούνται να υποδείξουν στις φορολογικές αρχές την αναζήτηση κάλυψης των χρεών αυτών από άλλα συνυπόχρεα φυσικά πρόσωπα ή και από το ίδιο το υπόχρεο νομικό πρόσωπο, καθότι ευθύνονται ως πρωτοφειλέτες. Ειδικότερα το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους, με την υπ' αριθμ. 520/2011 γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών με την ΠΟΛ. 1179/2012, χαρακτηρίζει την ευθύνη αυτή ως ευθεία, άμεση και αλληλέγγυα με το νομικό πρόσωπο (Γνωμ. 520/2011 ΝΣΚ).

Ως προς τον προσδιορισμό των νομικών εννοιών του «νομικού προσώπου» και της «νομικής οντότητας» εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 3 του Νόμου 4174/2013, βάσει του οποίου «...γ) ως «νομικό πρόσωπο» νοείται: κάθε επιχείρηση ή εταιρεία με νομική προσωπικότητα ή και κάθε ένωση επιχειρήσεων ή εταιρειών με νομική προσωπικότητα» και «...δ) ως «νομική οντότητα» νοείται: κάθε μόρφωμα εταιρικής ή μη οργάνωσης και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα που δεν είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, όπως ιδίως συνεταιρισμός, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία, κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων, κάθε μορφής καταπίστευμα ή εμπίστευμα ή οποιοδήποτε μόρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα, σωματείο ή οποιοδήποτε μόρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφή προσωπικής επιχείρησης ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρεία διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομίας ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου».

1.3.2 Αλληλέγγυα ευθύνη μετόχων/εταίρων κεφαλαιουχικών εταιρειών κατά το άρθρο 50 του Νόμου 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - Κ.Φ.Δ.)

Δέον να τονιστεί ότι από την 01^η-01-2014, ήτοι από την έναρξη ισχύος του Νόμου 4174/2013, ετέθη σε εφαρμογή ένας νέος θεσμός, που ισχύει για πρώτη φορά στην Ελλάδα και προβλέπεται από τις διατάξεις των παρ. 3, 4 και 8 του άρθρου 50 του ίδιου Νόμου. Πρόκειται για τις ρυθμίσεις που καθιερώνουν την εις ολόκληρον, προσωπική ευθύνη των μετόχων και εταίρων, που έχουν ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον 10% στο κεφάλαιο των μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο κεφαλαιουχικών εταιρειών, ήτοι ανωνύμων εταιρειών, εταιρειών

περιορισμένης ευθύνης και ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιρειών, για όλα τα ληξιπρόθεσμα φορολογικά χρέη των εταιρειών αυτών προς το Δημόσιο κατά το χρόνο της διάλυσής τους.

Με τον τρόπο αυτό εκτός από την αλληλέγγυα και προσωπική αστική ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα, που κατά τα ανωτέρω αναφερόμενα ισχύει στην Ελλάδα εδώ και έναν περίπου αιώνα, τώρα έχουμε παράλληλα και την προσωπική αστική ευθύνη των μετόχων και εταίρων για τα φορολογικά χρέη των εταιρειών αυτών, που γεννήθηκαν μετά την 01^η-01-2014, υπό τις προϋποθέσεις βέβαια που ορίζει ο νόμος. Η νεοπαγής αυτή ευθύνη είναι επικουρική και όλως εξαιρετική και σαφώς έχει χαρακτήρα πρόσθετης-εγγυητικής ευθύνης για την πληρωμή των φορολογικών οφειλών προς το Δημόσιο, χωρίς να γεννάται στο πρόσωπό τους ιδιαίτερη φορολογική υποχρέωση. Επομένως συνάγεται ότι τυχόν απόσβεση ή απομείωση του χρέους της εταιρείας απαλλάσσει αντίστοιχα και τους μετόχους / εταίρους της σχετικής ευθύνης, όπως άλλωστε ισχύει και για τους διοικούντες τα νομικά πρόσωπα (ΣΤΕ 3333/2008, Γνωμ. 60/2018 ΝΣΚ).

Σημαντική διαφοροποίηση από την αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα αποτελεί το περιορισμένο της ευθύνης των μετόχων/εταίρων των κεφαλαιουχικών εταιρειών, καθότι η ευθύνη τους είναι μεν αλληλέγγυα, ήτοι καλύπτει το σύνολο του χρέους, αλλά περιορίζεται μέχρι του ύψους του ποσού των αναληφθέντων κερδών ή απολήψεων σε μετρητά ή σε είδος, λόγω της ιδιότητας του μετόχου ή εταίρου, κατά τα τελευταία τρία (3) έτη πριν τη λύση του νομικού προσώπου. Επομένως, αν δεν καταγράφεται ανάληψη κερδών από τα ως άνω αναφερόμενα πρόσωπα Κατά τα τελευταία τρία (3) έτη πριν τη λύση του νομικού προσώπου, είτε γιατί δεν υπήρξαν κέρδη είτε γιατί δεν έγιναν διανομές κερδών ή άλλων ποσών κ.λπ, τότε δεν τίθεται ζήτημα προσωπικής ευθύνης των μετόχων ή εταίρων των διαλυόμενων νομικών προσώπων ούτε βέβαια υπάρχει δυνατότητα εκτέλεσης του Δημοσίου εις βάρος της ατομικής τους περιουσίας.

1.3.3 Αλληλέγγυα ευθύνη κατά το χρόνο διάλυσης ή συγχώνευσης του νομικού προσώπου (άρθρο 50 παρ. 1 Ν. 4174/2013)

Με τη διάταξη του άρθρου 50 παρ. 1 του Νόμου 4174/2013 καθιερώθηκε η αλληλέγγυα, προσωπική ευθύνη των φυσικών προσώπων που είναι πρόεδροι, διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, 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. Για πρώτη φορά λοιπόν η αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων νομικά πρόσωπα αντιμετωπίζεται από τον έλληνα νομοθέτη ενιαία και ενεργοποιείται για το σύνολο των φόρων, τόκων, προστίμων, τελών, εισφορών και χρηματικών κυρώσεων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας αλλά και των διατάξεων των φορολογιών εισοδήματος και φόρου προστιθέμενης αξίας (περ. ε' αρ. 2 Νόμου 4174/2013), όπως αυτά αναφέρονται στο άρθρο 2 του Νόμου 4174/2013, βάσει του οποίου: «1. Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα:

α. Φόρο Εισοδήματος.

β. Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.).

γ. Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.).

δ. Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Τυχερά Παιγνία.

ε. Φόρους, τέλη, εισφορές ή χρηματικές κυρώσεις που αναφέρονται στο Παράρτημα του Κώδικα και κάθε άλλο φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση για τη βεβαίωση ή είσπραξη των οποίων, κατά την έναρξη ισχύος του Κώδικα, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογιών των περιπτώσεων α' και β'.

στ. Χρηματικές κυρώσεις και τόκους, οι οποίοι προβλέπονται από τον Κώδικα»

Δικαιολογητική βάση για την αλληλέγγυα ευθύνη κατά το χρόνο διάλυσης ή συγχώνευσης των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατά το άρθρο 50 του Νόμου 4174/2013, καθίσταται η εξασφάλιση της είσπραξης των απαιτήσεων του Δημοσίου (ΣτΕ 1590/2000) προκειμένου να αποτραπεί η απώλεια εσόδων από τον κρατικό προϋπολογισμό (ΣτΕ 1028/2013). Πρόκειται λοιπόν για μία ευθύνη που εδράζεται σε λόγους Δημοσίου συμφέροντος, συνιστάμενους στην κάλυψη του δημοσιονομικού ελλείμματος και στην επίτευξη δημοσιονομικών στόχων (Ολ.ΣτΕ 1972/2012). Η υπ' αριθμ. 668/2012 Ολ.ΣτΕ απόφαση εξομοιώνει το δημοσιονομικό ταμειακό συμφέρον του Δημοσίου με το Δημόσιο συμφέρον, ήτοι την εξυπηρέτηση σκοπών που συνιστούν κατ' αρχήν σοβαρούς λόγους Δημοσίου συμφέροντος, η οποία μπορεί να δικαιολογηθεί από αποχρώντα λόγο Δημοσίου ή γενικού συμφέροντος. Τέτοιο λόγο αποτελεί η διασφάλιση της δημοσιονομικής ισορροπίας του Κράτους (Ολ.ΣτΕ 668/2012).

Ουσιαστικά η διάταξη του άρθρου 50 του Νόμου 4174/2013 αποσκοπεί στην άσκηση πίεσης προς τα φυσικά πρόσωπα που προβαίνουν σε διαχειριστικές πράξεις, ούτως ώστε τα τελευταία να επιδείξουν αυξημένη επιμέλεια κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους, για να

εξασφαλίσουν την προσήκουσα εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων των νομικών προσώπων που εκπροσωπούν έναντι του Δημοσίου, ενόψει της διάλυσης ή συγχώνευσής τους.

1.3.4 Προσδιορισμός της έννοιας «διάλυση του νομικού προσώπου»

Η αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα, κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 50 του Νόμου 4174/2013, προϋποθέτει τη διάλυση ή συγχώνευση του υπόχρεου σε καταβολή φόρου νομικού προσώπου, η οποία αντιδιαστέλλεται από την έννοια της εξαφάνισης του νομικού προσώπου και τούτο διότι εάν η έννοια διάλυση νομικού προσώπου ταυτιζόταν με την εξαφάνιση του νομικού προσώπου, τότε θα καταλήγαμε στο νομικό παράδοξο να βαρύνονται με την εν λόγω ευθύνη μόνο τα πρόσωπα αυτά που θα διοικούσαν τα νομικά πρόσωπα κατά το χρόνο της εξαφάνισης της νομικής προσωπικότητάς τους, ούτως ειπείν ο εκκαθαριστής της ανώνυμης εταιρείας, αφού κατά την κείμενη νομοθεσία, τη λύση της εταιρείας ακολουθεί η εκκαθάριση, μετά το πέρας της οποίας εξαφανίζεται η προσωπικότητα του νομικού προσώπου.

1.3.4.α Διάλυση Ανωνύμων Εταιρειών

Σύμφωνα με το Νόμο 2190/1920 «Περί Ανωνύμων Εταιρειών» (ΦΕΚ Α' 37/30-03-1963), ο οποίος κωδικοποιήθηκε σε ενιαίο κείμενο με το Β.Δ.174/1963 (ΦΕΚ Α' 37/30-03-1963) η διάλυση της ανώνυμης εταιρείας επέρχεται:

- α) με την ανάκληση της εγκριτικής της συστάσεως της εταιρείας διοικητικής πράξης,
- β) με την πάροδο του οριζόμενου στο καταστατικό χρόνου διάρκειάς της,
- γ) με απόφαση της γενικής συνέλευσης που λαμβάνεται με αυξημένη καταστατική απαρτία και πλειοψηφία,
- δ) με την κήρυξή της σε κατάσταση πτώχευσης και
- δ) με τελεσίδικη δικαστική απόφαση, όπως τα ανωτέρω ορίζονται στα άρθρα 4α, 47α, 48 και 48α του Νόμου αυτού (Διοικ.Εφ.Θεσ. 23/2012).

Δυνάμει δε του υπ' αριθμ. 4548/2018 (ΦΕΚ Α' 104/13-06-2018) νέου Νόμου περί Ανωνύμων Εταιρειών «Αναμόρφωση του δικαίου των ανωνύμων εταιρειών» και συγκεκριμένα δια της περίπτωσης α' του άρθρου 189 του Νόμου αυτού, σύμφωνα με το άρθρο 190 του ίδιου νόμου, καταργούνται από 01^η-01-2019 τα άρθρα 1 έως 63δ και 90 έως 146 του Νόμου 2190/1920 «Περί Ανωνύμων Εταιρειών» (ΦΕΚ Α' 37/30-03-1963). Με το νέο νόμο περί

Ανωνύμων Εταιρειών, τα εν λόγω νομικά πρόσωπα λύνονται κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 164, 165 και 166 του Νόμου 4548/2018 (Α' 104), ήτοι:

- α) με την πάροδο του κατά το καταστατικό χρόνου διάρκειάς της,
- β) με απόφαση της γενικής συνέλευσης που λαμβάνεται με αυξημένη απαρτία και πλειοψηφία, η οποία (λύση) επέρχεται με την υποβολή της απόφασης της γενικής συνέλευσης σε δημοσιότητα,
- γ) με την κήρυξη της εταιρείας σε πτώχευση,
- δ) σε περίπτωση απόρριψης της αίτησης πτώχευσης, λόγω ανεπάρκειας της περιουσίας του οφειλέτη για την κάλυψη των εξόδων της διαδικασίας και
- ε) με δικαστική απόφαση, σύμφωνα με τα άρθρα 165 και 166 του Νόμου αυτού.

Κατά τον Αστικό Κώδικα η λύση των εταιρειών δεν επάγεται και την απόσβεση της νομικής τους προσωπικότητας, η οποία εξακολουθεί να υφίσταται μέχρι το πέρας της εκκαθάρισης (ΠΟΛ. 1094/23-06-2008) εκτός εάν έχει επέλθει η διάλυση της εταιρείας λόγω πτώχευσης, όπου εφαρμόζονται οι διατάξεις του Νόμου 3588/2007 (Πτωχευτικός Κώδικας ΦΕΚ 153 Α'/10-07-2007). Ο σκοπός της διαδικασίας της εκκαθάρισης των νομικών προσώπων δε διαφοροποιείται, ως προς τα βασικά του στοιχεία, ανάλογα με τον εταιρικό τύπο, παρά μόνο ως προς τον σκοπό της εκκαθάρισης των κεφαλαιουχικών και των προσωπικών εταιρειών και τούτο διότι η εκκαθάριση των κεφαλαιουχικών εταιρειών, ήτοι επί παραδείγματι της ανώνυμης εταιρείας αποβλέπει κατά κύριο λόγο στην προστασία των εταιρικών δανειστών και κατά δεύτερο λόγο στη διανομή του προϊόντος της εκκαθάρισης στους μετόχους, αφού λόγω της έλλειψης προσωπικής ευθύνης των μετόχων, ως μόνη εξασφάλιση των εταιρικών δανειστών απομένει η εταιρική περιουσία, η οποία δεν πρέπει να διανεμηθεί στους μετόχους πριν την ικανοποίηση των εταιρικών δανειστών (Ν. Ρόκας.2012).

Με το πέρας του σταδίου της εκκαθάρισης, η εταιρεία διαγράφεται από τα μητρώα Ανωνύμων Εταιρειών/Γ.Ε.ΜΗ., κατά τα οριζόμενα στα άρθρα α) 49 παρ. 6 του Νόμου 2190/1920 (Α' 37), που προστέθηκε με το άρθρο 14 παρ. 1 του Νόμου 2339/1995 (Α' 204) και αντικαταστάθηκε με το άρθρο 58 του Νόμου 2604/2007 και β) 170 παρ. 1 του Νόμου 4548/2018 (Α' 104).

Ωστόσο ζήτημα γεννάται όσον αφορά στη δυνατότητα του Δημοσίου να προβεί σε ταμειακή βεβαίωση οφειλών ανώνυμης εταιρείας, η οποία λύθηκε, εκκαθαρίστηκε και διαγράφηκε από το Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών, οι οποίες (οφειλές) ανάγονται σε χρόνο κατά τον οποίο η εταιρεία υφίστατο νομίμως, αλλά διαπιστώθηκαν μετά τη διαγραφή της από το Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών. Όπως γίνεται δεκτό και από τη νομολογία, ακόμη και μετά τη λήξη των

εργασιών της εκκαθάρισης, αν διαπιστωθεί ότι υπάρχει κάποια εκκρεμότητα, όπως απαίτηση ή χρέος της εταιρείας, αναβιώνει η εκκαθάριση, ήτοι επαναλαμβάνονται και πάλι οι εργασίες αυτής, καθότι στην πραγματικότητα δεν έχει πραγματοποιηθεί ο σκοπός της εκκαθάρισης (ΑΠ 95/2005, ΑΠ 1427/2000). Η εκκαθάριση της ανώνυμης εταιρείας δε θεωρείται περατωμένη, αλλά συνεχίζεται έστω εάν η ανώνυμη εταιρεία έχει διαγραφεί από το Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών, εφόσον υπάρχουν ή ανευρεθούν σημαντικά περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας (Γνωμ. 52/2008 ΝΣΚ).

Η καταχώριση της διαγραφής της ανωνύμου εταιρείας στο σχετικό Μητρώο έχει συστατικό κυρίως χαρακτήρα, υπό την έννοια ότι χωρίς αυτή δεν επέρχεται περάτωση του νομικού προσώπου, όμως αν διαπιστωθεί ότι η εταιρεία είχε και άλλη περιουσία ή υφίσταται εκκρεμοδικία ή άλλη εκκρεμής σχέση της εταιρείας, ήτοι αν προκύψει απαίτηση ή χρέος της εταιρείας ή αν διαπιστωθεί ότι υφίσταται και άλλος δανειστής, τότε ακόμα και εάν η εταιρεία είχε διαγραφεί από το Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών, τίθεται εκ νέου σε στάδιο εκκαθάρισης που αναβιώνει μόνο για τις ανάγκες της, οπότε μαζί με την εκκαθάριση αναβιώνει, κατά πλάσμα δικαίου, και το νομικό πρόσωπο της εταιρείας για τις ανάγκες της συγκεκριμένης εκκαθάρισης.

Από τα ανωτέρω συνάγεται, ότι η εκκαθάριση της ανωνύμου εταιρείας δε θεωρείται περατωμένη, αλλά συνεχίζεται έστω και αν η εταιρεία έχει διαγραφεί από το Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών, εφόσον υπάρχουν περιουσιακά στοιχεία σημαντικής αξίας ενώ ταυτόχρονα διατηρεί στο σύνολο τις φορολογικές υποχρεώσεις της (ΠΟΛ. 1094/23-06-2008).

Στις ως άνω περιπτώσεις η πράξη διαγραφής της ανώνυμης εταιρείας ανακαλείται, εφόσον εξακολουθεί να υπάρχει ακόμα και μετά την έκδοση και δημοσίευση αυτής εκκρεμοδικία ή άλλη εκκρεμής σχέση της εταιρείας, όπως χρέος προς το Δημόσιο και η Διοίκηση οφείλει να προβεί στην ανάκληση της εν λόγω διαγραφής, εφόσον υποβάλλεται σχετικό αίτημα από φυσικό ή νομικό πρόσωπο που έχει έννομο συμφέρον (ΣτΕ 2454/2014, ΣτΕ 3143/2012). Τυχόν δε άρνηση της Διοικήσεως να προβεί στην αιτηθείσα ανάκληση της πράξεως διαγραφής, δεν επηρεάζει την αναβίωση της εκκαθάρισης και τη συνακόλουθη, κατά πλάσμα δικαίου, αναβίωση της εταιρείας για τις συγκεκριμένες ανάγκες αυτής. Ως εκ των ανωτέρω, όπως γνωμοδότησε το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους δια της υπ' αριθμ. 341/2016 γνωμοδότησής του, η οποία έγινε αποδεκτή από το Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με την ΠΟΛ. 1058/10-04-2017, προκειμένου το Δημόσιο να προβεί σε ταμειακή βεβαίωση

οφειλών ανώνυμης εταιρείας, η οποία έχει λυθεί, εκκαθαριστεί και διαγραφεί από τα Μητρώα Ανωνύμων Εταιρειών, για οφειλές που ανάγονται σε χρόνο κατά τον οποίο λειτουργούσε νομίμως, αλλά διαπιστώθηκαν μετά τη διαγραφής της, κατά τα ανωτέρω, ενδείκνυται να επιδιώξει την ανάκληση της διαγραφής, ανεξαρτήτως δε του αν ανακληθεί ή όχι η πράξη διαγραφής, αναβιώνει το στάδιο της εκκαθάρισης και το ίδιο το νομικό πρόσωπο μόνο για τις ανάγκες της εκκαθάρισης (Γνωμ. 341/2016 ΝΣΚ).

1.3.4.β Διάλυση Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης

Δυνάμει του Νόμου 3190/1955 «Περί Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης» (ΦΕΚ Α' 91/16-04-1955) και δη των διατάξεων του άρθρου 44, όπως αυτές μετά την ψήφιση του Νόμου 4541/2018 «Τροποποίηση του Ν. 3190/1955 περί Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 31-05-2018), η εταιρεία περιορισμένης ευθύνης λύεται:

- α) σε κάθε περίπτωση που προβλέπεται από τον Νόμο ή από το καταστατικό,
- β) με απόφαση της συνέλευσης των εταίρων, η οποία λαμβάνεται με πλειοψηφία των δύο τρίτων (2/3) του συνολικού αριθμού των εταίρων, οι οποίοι εκπροσωπούν τα δύο τρίτα (2/3) του εταιρικού κεφαλαίου, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στο καταστατικό,
- γ) δια δικαστικής αποφάσεως ένεκα σπουδαίου λόγου, κατόπιν αιτήσεως κάποιου ή κάποιων εκ των εταίρων που εκπροσωπούν τουλάχιστον το ένα δέκατο του εταιρικού κεφαλαίου,
- δ) με την κήρυξη της εταιρείας σε κατάσταση πτωχεύσεως και
- ε) όταν παρέλθει ο ορισμένος χρόνος διάρκειας, εκτός αν ο χρόνος αυτός παραταθεί πριν λήξει με απόφαση της συνέλευσης των εταίρων.

1.3.4.γ Διάλυση Ιδιωτικών Κεφαλαιουχικών Εταιρειών

Οι λόγοι λύσης της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας (Ι.Κ.Ε.) προβλέπονται στο άρθρο 103 του Νόμου 4072/2012 «Βελτίωση επιχειρηματικού περιβάλλοντος-Νέα εταιρική μορφή-Σήματα-Μεσίτες Ακινήτων-Ρύθμιση θεμάτων ναυτιλίας, λιμένων και αλιείας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 86/11-04-2012). Βάσει του προαναφερόμενου άρθρου και συγκεκριμένα της παρ. 1 αυτού η Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία λύεται:

- α) οποτεδήποτε με απόφαση των εταίρων,
- β) όταν παρέλθει ο ορισμένος χρόνος διάρκειας, εκτός αν ο χρόνος αυτός παραταθεί πριν λήξει με απόφαση των εταίρων,
- γ) αν κηρυχθεί η εταιρεία σε πτώχευση και
- δ) σε άλλες περιπτώσεις που προβλέπει ο παρών νόμος ή το καταστατικό.

1.3.5 Αδράνεια νομικού προσώπου

Η αδράνεια του νομικού προσώπου ουδόλως ταυτίζεται με την έννοια της διάλυσής του. Σύμφωνα με την κρατούσα θεωρία ως εκδήλωση αδράνειας ενός νομικού προσώπου χαρακτηρίζεται η αδυναμία εκλογής και λειτουργίας των οργάνων του (Ι.Βενιέρης,2013). Φυσικά η κατάσταση αδράνειας μίας εταιρείας δύναται να οδηγήσει και στη λύση της, από τη στιγμή που κατ' αυτόν τον τρόπο εμποδίζεται η ομαλή λειτουργία της. Για το ζήτημα της αλληλέγγυας ευθύνης διοικούντων νομικά πρόσωπα σε κατάσταση αδράνειας, έχει αποφανθεί το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους, δια της 520/2011 γνωμοδότησής του, η οποία έγινε δεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών δια της ΠΟΛ. 1179/07-09-2012, βάσει της οποίας ο Διευθύνων Σύμβουλος μη λυθείσης, αλλά τελούσης σε αδράνεια ανωνύμου εταιρείας υπέχει ευθεία, κύρια και αλληλέγγυα ευθύνη πληρωμής των προς το Δημόσιο χρεών της εταιρείας (ΠΟΛ. 1179/07-09-2012).

1.3.6 Συγχώνευση νομικού προσώπου

Το άρθρο 50 του Νόμου 4174/2013 προβλέπει την ενεργοποίηση της αλληλέγγυας ευθύνης και στην περίπτωση συγχώνευσης του νομικού προσώπου, κατά τα οριζόμενα: **α)** στις διατάξεις των άρθρων 68 επ. του Νόμου 2190/1920 (Α' 37) και 171 του Νόμου 4548/2018 (Α' 104) για τις ανώνυμες εταιρείες, **β)** στις διατάξεις των άρθρων 54 και 55 του Ν. 3190/1955 (Α' 91) για τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και **γ)** στις διατάξεις των άρθρων 108 και 109 του Νόμου 4072/2012 (Α' 86) για τις ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες.

Η συγχώνευση ολοκληρώνεται με την καταχώριση των προβλεπομένων, από την ισχύουσα για κάθε εταιρική μορφή νομοθεσία, εγγράφων και δη της εγκριτικής απόφασης στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Ν. Ρόκας,2012) και τη σχετική δημοσίευσή τους. Δυνάμει δε του άρθρου 50 παρ. 1 εδ. β' του Νόμου 4174/2013, κατά τη συγχώνευση νομικών προσώπων, ευθύνεται αλληλεγγύως για την πληρωμή των οφειλόμενων φόρων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους, ενώ παράλληλα το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους δια της υπ' αριθμ. 181/2017 γνωμοδότησής του απεφάνθη ότι η ευθύνη αυτή ουδόλως βαρύνει τα φυσικά πρόσωπα που διοικούν την εταιρεία που απορροφά το υπόχρεο σε καταβολή φόρου νομικό πρόσωπο (Γνωμ. 181/2017 ΝΣΚ).

1.3.7 Μετατροπή νομικού προσώπου

Μετατροπή νομικού προσώπου σημαίνει κατά νομική έννοια, μεταβολή της νομικής μορφής του φορέα και όχι κατάλυση του φορέα και σύσταση καινούριου φορέα, ούτως ειπείν η νομική προσωπικότητα παραμένει η ίδια, χωρίς η εταιρεία να περιέλθει σε κατάσταση εκκαθάρισης της εταιρικής περιουσίας. Για το λόγο αυτό η διαδικασία αυτή καλείται συχνά με τον χαρακτηρισμό «αλλαγή του νομικού ενδύματος», καθόσον δεν επέρχεται κατάλυση του νομικού προσώπου της μετατρεπόμενης εταιρίας και ίδρυση νέου νομικού προσώπου, αλλά απλή μεταβολή του νομικού τύπου της μετατρεπόμενης εταιρίας, χωρίς να μεσολαβήσει λύση και εκκαθάριση αυτής (ΠΟΛ . 1262/11-12-2013). Συνεπώς στις περιπτώσεις αυτές, ήτοι των εκ του νόμου προβλεπόμενων μετατροπών ενός νομικού προσώπου σε νομικό πρόσωπο άλλου εταιρικού τύπου, για τα τυχόν πρόστιμα που θα έχουν επιβληθεί εις βάρος του μετατρεπόμενου νομικού προσώπου πριν την ολοκλήρωση της μετατροπής, ορθότερο κρίνεται να μην ευθύνονται προσωπικά οι διοικούντες αυτά, αλλά το εν λειτουργία «νέο» νομικό πρόσωπο.

1.3.8 Πτώχευση νομικού προσώπου

Μεταξύ των λόγων διάλυσης των ως άνω αναφερομένων κεφαλαιουχικών εταιρειών (Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε.) προβλέπεται και η κήρυξή της σε κατάσταση πτώχευσης. Η νομολογία δέχεται ότι ως χρόνος διάλυσης εταιρείας νοείται και το χρονικό αυτό σημείο κατά το οποίο κηρύσσεται σε κατάσταση πτώχευσης από το αρμόδιο πολιτικό δικαστήριο .

Για την κήρυξη μίας εταιρείας σε κατάσταση πτώχευσης εφαρμόζεται ο Νόμος 3588/2007 (Πτωχευτικός Κώδικας, ΦΕΚ 153 Α'/10-07-2007). Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 98 του Νόμου αυτού, όπως το άρθρο αυτό αντικαταστάθηκε με το άρθρο 5 του Νόμου 4446/2016 (ΦΕΚ Α' 240/22-12-2016) και σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 13 του ιδίου νόμου ισχύει από 22-12-2016 και μετά, ορίζουν ότι σε περίπτωση που δεν υποβληθεί εγκαίρως η αίτηση πτώχευσης ανώνυμης εταιρείας σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 5 του Πτωχευτικού Κώδικα, τα υπαίτια για την καθυστέρηση μέλη του διοικητικού της συμβουλίου ευθύνονται εις ολόκληρον για την αποκατάσταση της ζημίας των εταιρικών πιστωτών από τη μείωση του πτωχευτικού μερίσματος που επήλθε λόγω της καθυστέρησης και ότι την ίδια ευθύνη υπέχει και αυτός που άσκησε την επιρροή του στο μέλος ή τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου, με αποτέλεσμα να μην υποβάλουν εγκαίρως την αίτηση. Περαιτέρω ορίζεται ότι αν η παύση πληρωμών της ανώνυμης εταιρείας προκλήθηκε από δόλο ή βαρεία αμέλεια των μελών του διοικητικού της συμβουλίου, τα

υπαίτια μέλη ευθύνονται εις ολόκληρον σε αποζημίωση έναντι των εταιρικών πιστωτών για τη ζημία που τους προκλήθηκε και ότι την ίδια ευθύνη υπέχει και αυτός που άσκησε την επιρροή του στο μέλος ή τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου, ώστε να προβούν σε πράξεις ή παραλείψεις που είχαν ως αποτέλεσμα την περιέλευση της εταιρείας σε παύση πληρωμών.

Με την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων εισάγεται μία σημαντική εξαίρεση στον κανόνα του ανεύθυνου των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου μίας ανωνύμου εταιρείας για τα εταιρικά χρέη του πτωχεύσαντος νομικού προσώπου έναντι των εταιρικών δανειστών. Τα ως άνω εφαρμόζονται και επί εταιρειών περιορισμένης ευθύνης και ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιρειών, βάσει της παραγράφου 3 του άρθρου 98 του Νόμου 3588/2007 (Α' 153).

Με αφορμή τις διατάξεις των άρθρων 25 και 26 του Πτωχευτικού Κώδικα (ΠτΚ), γεννάται το ερώτημα, κατά πόσο είναι νόμιμη η έκδοση καταλογιστικών πράξεων φόρων ή προστίμων σε βάρος πτωχών νομικών προσώπων για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας. Ειδικότερα, στις διατάξεις του άρθρου 25 ΠτΚ προβλέπεται η αναστολή των καταδιωκτικών μέτρων κατά οφειλέτη που έχει κηρυχθεί σε κατάσταση πτώχευσης. Με την παρ. 1 του άρθρου 25 του εν λόγω Νόμου ορίζεται ότι με την επιφύλαξη της διάταξης του άρθρου 26, από την κήρυξη της πτώχευσης αναστέλλονται αυτοδικαίως όλα τα ατομικά καταδιωκτικά μέτρα των πιστωτών κατά του οφειλέτη προς ικανοποίηση ή εκπλήρωση πτωχευτικών απαιτήσεών τους. Ιδίως απαγορεύεται η έναρξη ή συνέχιση της αναγκαστικής εκτέλεσης, η άσκηση αναγνωριστικών ή καταψηφιστικών αγωγών, η συνέχιση των δικών επ' αυτών, η άσκηση ή εκδίκαση ένδικων μέσων, η έκδοση πράξεων διοικητικής ή φορολογικής φύσεως, ή η εκτέλεσή τους σε στοιχεία της πτωχευτικής περιουσίας, ενώ στην παρ. 2 του προαναφερόμενου άρθρου ορίζεται ότι οι πράξεις που εκδίδονται κατά παράβαση της κατά την παράγραφο 1 αναστολής είναι απολύτως άκυρες.

Παρά ταύτα, σύμφωνα με την πρόσφατη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας και συγκεκριμένα όπως αναφέρεται στις σχετικές με το υπό κρίσιν ζήτημα αποφάσεις 2311/2017 και 2986/2017 ΣτΕ, η αρχή της στέρησης του δικαιώματος άσκησης ατομικής δίωξης κατά του οφειλέτη, που αφορά σε πτωχευτικούς πιστωτές, στους οποίους άλλωστε συμπεριλαμβάνεται και το Δημόσιο, όπως αποτυπώνεται στην προαναφερόμενη διάταξη του άρθρου 25 του Νόμου 3588/2007, δεν αποκλείει την έκδοση μετά την κήρυξη της πτώχευσης και κατά τη διάρκεια της πτωχευτικής διαδικασίας, πράξεων της φορολογικής αρχής, με τις οποίες επιβάλλονται σε βάρος του οφειλέτη, φόροι πάσης φύσεως ή κυρώσεις για παραβάσεις της

φορολογικής νομοθεσίας που ανάγονται σε περίοδο πριν από την κήρυξη της πτώχευσης, κατά την οποία η επιχείρηση λειτουργούσε και στην οποία ανατρέχουν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν τη σχετική υποχρέωση, ούτως ώστε να μετάσχει και το Δημόσιο στην πτωχευτική διαδικασία, αφού πλέον καταλείπεται αυτή ως μόνη οδός για την ικανοποίηση του για τις απαιτήσεις αυτές, που περιλαμβάνονται στα χρέη της πτώχευσης (ΠΟΛ. ΑΑΔΕ 1030/15-02-2018, ΣτΕ 2311/2017, ΣτΕ 2986/2017).

Οι πράξεις προσδιορισμού φόρου και οι πράξεις επιβολής προστίμων κοινοποιούνται στο πρόσωπο στο οποίο αφορούν, όπως ορίζεται στις διατάξεις των άρθρων 37 και 62 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Ωστόσο, σε περίπτωση πτωχού οφειλέτη, ο τελευταίος, από την κήρυξη της πτώχευσης και εντεύθεν, στερείται αυτοδικαίως της διαχείρισης και διάθεσης της περιουσίας του, την οποία ασκεί πλέον μόνος ο σύνδικος της πτώχευσης και δε νομιμοποιείται σε δίκες που αφορούν στη πτωχευτική περιουσία κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις των παρ. 1 και 3 του άρθρου 17 του Πτωχευτικού Κώδικα. Παρά ταύτα, όπως γνωμοδότησε το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους με την υπ' αριθμ. 302/2009 γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών δια της ΠΟΛ. 1126/06-09-2010, σε περίπτωση κατεπίγοντος και αδράνειας του συνδίκου της πτώχευσης, ο πτωχός νομιμοποιείται, κατ' εξαίρεση, στη λήψη των αναγκαίων μέτρων για την προστασία της πτωχευτικής περιουσίας και των συμφερόντων του, ασκώντας προσφυγή κατά των πράξεων της φορολογικής αρχής ή υποβάλλοντας πρόταση διοικητικής επίλυσης της διαφοράς (ΠΟΛ. 1126/06-09-2010).

Επομένως, ο σύνδικος, ως διοικόν την πτωχευτική περιουσία είναι επιφορτισμένος με την προστασία των εννόμων συμφερόντων και δικαιωμάτων των πιστωτών και του οφειλέτη επί της πτωχευτικής περιουσίας και ως εκ τούτου οφείλει να λάβει γνώση των εκδοθεισών πράξεων της φορολογικής αρχής (προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμου), με σκοπό να εκτελέσει το ανατιθέμενο σε αυτόν από τον Νόμο έργο της συγκέντρωσης, διαχείρισης, αξιοποίησης και διανομής της πτωχευτικής περιουσίας.

Βάσει των ανωτέρω παραδοχών, προκύπτει ότι εφόσον κατά τη διενέργεια ελέγχων σε νομικά πρόσωπα, που έχουν κηρυχθεί σε κατάσταση πτώχευσης, διαπιστώνεται η μη απόδοση ή η ανακριβής απόδοση φόρων ή οιαδήποτε παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας, που ανάγονται σε χρόνο πριν από την κήρυξη του νομικού προσώπου σε πτώχευση, οι τυχόν εκδοθείσες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμων, νομίμως

εκδίδονται επ' ονόματι του υπόχρεου, ήδη πτωχού νομικού προσώπου με την υποχρέωση κοινοποίησής τους τόσο στον ίδιο τον πτωχό όσο και στον σύνδικο πτώχευσης, όπως ορίζουν οι συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 37 και 62 του Νόμου 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) καθώς και του άρθρου 17 του Νόμου 3588/2007 (Πτωχευτικός Κώδικας) (ΠΟΛ. ΑΑΔΕ 1030/15-02-2018).

1.3.9 Αναβίωση νομικού προσώπου

Η καθ' οιονδήποτε τρόπο διάλυση του νομικού προσώπου δεν έχει την έννοια της εξαφάνισής του αλλά της μετάβασης του στο στάδιο της εκκαθάρισης ή της πτώχευσης με σκοπό να εξασφαλιστούν τόσοι οι πιστωτές όσο και οι μέτοχοι/εταίροι του διαλυόμενου νομικού προσώπου από την εταιρική/πτωχευτική περιουσία. Με βάση τα παραπάνω τίθεται το ζήτημα εάν παύει η αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων τα νομικά πρόσωπα, σε περίπτωση αναβίωσής τους μετά από πτωχευτικό συμβιβασμό ή αποκατάστασης μετά από απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των εταίρων ή μετόχων της αναβιωσάσης εταιρείας. Ως προς το ζήτημα αυτό η θεωρία έχει κρίνει ότι η αναβίωση δεν αποτελεί συστατική πράξη μίας νέας εταιρείας αλλά περισσότερο μία πράξη αλλαγής του σκοπού της, ο οποίος από σκοπός εκκαθάρισης της εταιρικής περιουσίας μετασχηματίζεται σε παραγωγικό σκοπό. Ειδικότερα, με τη συντέλεση των σχετικών διατυπώσεων, επέρχεται η αναβίωση της κεφαλαιουχικής εταιρείας που είχε λυθεί, η οποία διατηρεί την ταυτότητά της και συνεχίζει να είναι φορέας της εταιρικής περιουσίας, όπως ήταν και πριν από τη λύση της (Ε. Αλεξανδρίδου.2016). Τα ανωτέρω αναφερόμενα ισχύουν και για τις προσωπικές εταιρείες, όπου η απόφαση των εταίρων για την επαναλειτουργία της προσωπικής εταιρείας, έχει ως αποτέλεσμα τη συνέχιση της ίδιας εταιρείας, της οποίας η ταυτότητα δε μεταβάλλεται παρά μόνο ο σκοπός της (Ν.Ρόκας.2012).

Με βάση την προεκτεθείσα κρατούσα θεωρία, το Συμβούλιο της Επικρατείας έκρινε ότι σε περίπτωση αναβίωσης της εταιρείας, παύει η αλληλέγγυα ευθύνη των φυσικών προσώπων που την εκπροσωπούσαν (ΣτΕ 5293/1995, ΣτΕ 261/2000), με αποτέλεσμα τυχόν μέτρα αναγκαστικής εκτέλεσης που είχαν ήδη ληφθεί κατά αλληλεγγύως συνυπεύθυνων φυσικών προσώπων, να πρέπει να αρθούν αναδρομικά. Ωστόσο το ίδιο ως άνω Δικαστήριο (ΣτΕ) έκρινε με την υπ' αριθμ. 3594/2013 νεώτερη απόφασή του ότι η απόφαση των εταίρων για αναβίωση εταιρείας περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.) συνιστά κατ' ουσίαν πράξη ίδρυσης νέας εταιρείας και ουδόλως συνέχιση της παλαιάς, με συνακόλουθο αποτέλεσμα να συνεχίζει να υφίσταται η αλληλέγγυα ευθύνη του τελευταίου πριν τη λύση της εταιρείας διαχειριστή για την πληρωμή των φορολογικών χρεών της εταιρείας (Κ.Καλλιντέρης.2018).

1.3.10 Αλληλέγγυα ευθύνη κατά το χρόνο λειτουργίας του νομικού προσώπου (άρθρο 50 παρ. 2 Ν. 4174/2013)

Σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 50 του Νόμου 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), όπως ισχύει, μετά την τροποποίησή της από την παράγραφο 20 του άρθρου 47 του Νόμου 4223/2013, από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 31-12-2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου Νόμου, ορίζει ότι «*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 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.»*

Υπό το προϊσχύσαν άρθρο 115 παρ. 3 του Νόμου 2238/1994, η επέκταση της αλληλέγγυα ευθύνης και κατά το χρόνο λειτουργίας των νομικών προσώπων περιοριζόταν μόνο στους παρακρατούμενους φόρους εισοδήματος, στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) και στο Φόρο Κύκλου Εργασιών (Φ.Κ.Ε.). Με τη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 50 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.) η αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων νομικά πρόσωπα διευρύνθηκε και αφορά όλους τους παρακρατούμενους φόρους, τον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) αλλά και όλους τους επιρριπτόμενους φόρους. Στη φορολογία εισοδήματος οι παρακρατούμενοι φόροι προβλέπονται στα άρθρα 59 επ. του Νόμου 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013, Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος). Ειδικότερα το προαναφερόμενο άρθρο 59 για τη φορολόγηση στην πηγή προβλέπει την υποχρέωση παρακράτησης σε μισθούς και συντάξεις, ενώ το άρθρο 61 του Νόμου αυτού ορίζει τις πληρωμές, που υπόκεινται σε παρακράτηση στη φορολογία εισοδήματος, στις οποίες συμπεριλαμβάνονται μεταξύ άλλων τα μερίσματα, οι τόκοι, τα δικαιώματα (royalties), οι αμοιβές για υπηρεσίες και οι παροχές που καταβάλλονται στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συμβολαίων (Κ.Καλλιντέρης.2018).

Η αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα, κατά τη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 50 του Νόμου 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) εφαρμόζεται στους φόρους, στους οποίους γίνεται ρητή μνεία δια της εν λόγω διάταξης, στους φόρους που απαριθμούνται στο

Παράρτημα του εν λόγω νομοθετήματος, αλλά σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 περ. ε' του ιδίου Νόμου, και σε παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους που μπορεί να μην αναφέρονται στο Παράρτημα του Κ.Φ.Δ., αλλά για τη βεβαίωση και είσπραξή τους εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) και του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Κ.Φ.Π.Α.).

Ουσιαστικό κριτήριο για την ενεργοποίηση της ως άνω συνυπευθυνότητας των φυσικών προσώπων που διοικούν νομικά πρόσωπα, αποτελεί η επέλευση ζημίας του Δημόσιου από τη μη είσπραξη του οφειλόμενου παρακρατούμενου φόρου από το νομικό πρόσωπο (Κ.Κοννίδας,1978). Εξ' αντιδιαστολής συνάγεται ότι σε περίπτωση που το Δημόσιο δεν υποστεί ζημία από την πράξη του νομικού προσώπου, τα φυσικά πρόσωπα που το διοικούν δε βαρύνονται με αλληλέγγυα ευθύνη.

Η διάταξη του άρθρου 50 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ταυτιζόμενη με την διάταξη της παραγράφου 3 του Νόμου 2238/1994, διατηρεί τις χρονικές παραμέτρους περί αλληλέγγυας ευθύνης που είχε θεσπίσει η τελευταία. Επομένως και κατά το άρθρο 50 παρ. 3 του Κ.Φ.Δ. η αλληλέγγυα και εις ολόκληρον ευθύνη των διοικητών του υπόχρεου σε καταβολή παρακρατούμενου ή επιρριπτόμενου φόρου νομικού προσώπου διακρίνεται ως εξής:

α) αν το νομικό πρόσωπο έχει προβεί στην παρακράτηση του οφειλόμενου φόρου, αλλά δεν τον έχει αποδώσει στο Δημόσιο, τότε ευθύνονται όλα τα φυσικά πρόσωπα που είχαν μία από τις προβλεπόμενες ιδιότητες κατά το χρόνο λήξης της προθεσμίας για την απόδοσή του και μεταγενέστερα, ανεξάρτητα του χρόνου που θα βεβαιωθεί. Επομένως ο έλληνας νομοθέτης θεωρεί συνυπεύθυνους στην περίπτωση αυτή όχι μόνο τους διοικητές εκείνους, οι οποίοι δεν απέδωσαν το φόρο στην από το νόμο τασσόμενη προθεσμία, αλλά και τους διαδόχους τους στη διοίκηση της εταιρείας, καθότι ο φόρος ως ήδη παρακρατηθείς εμφανίζεται στα βιβλία και στοιχεία του νομικού προσώπου και ως εκ τούτου και οι μετέπειτα διοικητές ηδύναντο να γνωρίζουν περί της εν λόγω παρακρατήσεως και μη αποδόσεως.

β) στην περίπτωση όμως που το νομικό πρόσωπο δεν έχει παρακρατήσει τον φόρο, παρά τη σχετική υποχρέωσή του, τότε ευθύνονται μόνο τα φυσικά πρόσωπα που διοικούσαν την εταιρεία κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησής του, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης. Συνάγεται λοιπόν ότι στην περίπτωση μη παρακρατήσεως του φόρου, ο έλληνας νομοθέτης απαλλάσσει της σχετικής ευθύνης τους μεταγενέστερους διοικητές του

νομικού προσώπου, επί τη βάσει ότι οι τελευταίοι δεν έχουν τη δυνατότητα γνώσεως της προτερόχρονης, από την ανάληψη των καθηκόντων τους, υποχρέωσης παρακράτησης και απόδοσης του οφειλόμενου φόρου και επομένως περιορίζει την έκταση της αλληλέγγυας ευθύνης στους διοικητές εκείνους που κατά παράβαση των καθηκόντων τους, δε φρόντισαν για την εμπρόθεσμη παρακράτηση και συνακόλουθα απόδοση στο Δημόσιο του επιτασσόμενου από την κείμενη νομοθεσία φόρου.

Ως προς τις οφειλές προς ασφαλιστικούς φορείς, η ευθύνη διοικούντων ομοιάζει με την κατά τα ανωτέρω αναφερόμενα ευθύνη της παραγράφου 2 περ. α' του άρθρου 50 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ήτοι την ευθύνη από φόρους που ενώ παρακρατήθηκαν, δεν αποδόθηκαν στο Δημόσιο.

ΕΝΟΤΗΤΑ 4. Τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα φυσικά πρόσωπα

1.4.1 Γενικές Πληροφορίες

Τόσο το άρθρο 50 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας όσο και το άρθρο 115 του Νόμου 2238/1994 παραπέμπουν για την αλληλέγγυα ευθύνη σε εκείνα τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία κατέχουν συγκεκριμένες ιδιότητες, που άπτονται της διοικήσεως του νομικού προσώπου. Κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων και ενόψει του σκοπού τους, που συνίσταται στην εξασφάλιση της εισπράξεως των φορολογικών απαιτήσεων του Δημοσίου, αλλά και του ειδικού και εξαιρετικού χαρακτήρα τους, που συνεπάγεται στενή ερμηνεία και εφαρμογή τους, ευθυνόμενοι προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή των ως άνω χρεών των νομικών προσώπων, που μνημονεύονται στις εν λόγω διατάξεις, καθίστανται οι διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές εκ μόνης της ιδιότητάς τους, ήτοι εκείνοι που εξελέγησαν ή διορίστηκαν ως τέτοιοι με σχετική απόφαση της Γενικής Συνέλευσης ή του Διοικητικού Συμβουλίου και στη συνέχεια αποδέχθηκαν τα ανατεθέντα σε αυτούς καθήκοντα. Υπό τα δεδομένα ταύτα, ο νομοθέτης καθιέρωσε μία πρόσθετη υποχρέωση για την κάλυψη των φορολογικών υποχρεώσεων του νομικού προσώπου, την οποία όμως περιόρισε μεταξύ ορισμένου μόνο κύκλου προσώπων και δη μεταξύ εκείνων τα οποία ασκούν τη διοίκηση και έχουν τη διαχείριση της εταιρίας και επομένως την κύρια, αν όχι και τη μόνη, ευθύνη για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της εταιρίας (Γνωμ. 173/2001 ΝΣΚ).

Πρόκειται λοιπόν για ευθύνη αντικειμενική, βασιζόμενη αποκλειστικά και μόνο στην ιδιότητα των φυσικών προσώπων και στην αποδοχή της θέσης τους, με αποτέλεσμα τη μη απαλλαγή

των προσώπων αυτών από τα διοικητικά δικαστήρια ακόμα και σε περίπτωση μη ενεργούς συμμετοχής τους στη διοίκηση της εταιρείας καθότι όπως έχει κρίνει η νομολογία ο βαθμός συμμετοχής των διοικούντων αφορά τις σχέσεις των υπευθύνων μεταξύ τους και όχι την υποχρέωσή τους ως συνυπευθυνόμενα πρόσωπα με την εταιρεία (ΣτΕ ΕΑ 496/2011, Μον.Διοικ.Πρωτ.Θεσ.5794/2015). Απόρροια μάλιστα της αποδοχής από τα διοικητικά δικαστήρια της αντικειμενικής φύσης της εν λόγω ευθύνης, είναι το να μη λαμβάνονται υπ' όψιν από τα δικαστήρια της ουσίας οι τυχόν αθωωτικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων για διοικούντες νομικά πρόσωπα, που όπως αποδείχθηκε κατά την ποινική διαδικασία, δεν είχαν ουσιαστική συμμετοχή στη διοίκηση της εταιρείας (Διοικ.Εφ.Θεσ. 124/2012).

Ωστόσο, όπως γνωμοδότησε το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους, δια της υπ' αριθμ. 173/2001 γνωμοδότησής του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών με την ΠΟΛ. 1028/01-04-2004, στον κύκλο των κατά τα ανωτέρω ευθυνόμενων προσώπων δε δύνανται να περιληφθούν και άλλα πρόσωπα, όπως είναι εκείνα που έχουν την ιδιότητα του αναπληρωτή των ρητώς και περιοριστικώς αναφερομένων στις κείμενες διατάξεις αξιωματούχων, ακόμα και εάν ενδεχομένως άσκησαν διοίκηση και αναμίχθηκαν στη διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων, καθότι αυτό αποτελεί ζήτημα πραγματικό και πάντως δεν παρίσταται ικανό να στοιχειοθετήσει ευθύνη τους, δεδομένου ότι ο νομοθέτης απέβλεψε αποκλειστικά στην ιδιότητα των ευθυνόμενων, χωρίς να θεσπίσει και ευθύνη των με οποιονδήποτε τρόπο ενεργώς αναμειχθέντων στη διοίκηση και διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων, όπως έπραξε στις περιπτώσεις προσωπικής κρατήσεως και ποινικής διώξεως (Γνωμ. 173/2001 ΝΣΚ).

Ζήτημα επέκτασης της ευθύνης τίθεται όταν την προβλεπόμενη από το Νόμο ιδιότητα δε φέρει φυσικό πρόσωπο αλλά νομικό πρόσωπο. Έχει κριθεί νομολογιακά ότι για να ενεργοποιηθεί η αλληλέγγυα ευθύνη πρέπει το εν δυνάμει ευθυνόμενο πρόσωπο να έχει ευθεία έννομη σχέση με το νομικό πρόσωπο/οντότητα που οφείλει το φόρο, ενώ αντίθετα δε φέρουν ευθύνη τα πρόσωπα εκείνα, τα οποία φέρουν τις προαναφερόμενες ιδιότητες όχι στη διοίκηση της οφειλέτριας εταιρείας, αλλά σε έτερο νομικό πρόσωπο, που έχει αναλάβει τη διοίκηση της οφειλέτριας εταιρείας. Σχετική είναι και η ΣτΕ 255/2009, η οποία απέρριψε την ισχυριζόμενη από τη Φορολογική Διοίκηση επέκταση της ευθύνης στον εκπρόσωπο ανωνύμου εταιρείας για χρέη ομορρύθμου εταιρείας, στην οποία συμμετείχε ως ομόρρυθμος εταίρος η εν προκειμένω ανώνυμη εταιρεία.

Η κρίση αυτή βέβαια δεν καταλαμβάνει και τις περιπτώσεις όπου για τη λειτουργία του υπόχρεου νομικού προσώπου υπάρχει ειδική προς τούτο πρόβλεψη από την εταιρική νομοθεσία, όπως επί παραδείγματι συμβαίνει στις ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες, για τις οποίες το άρθρο 58 του Νόμου 4072/2012 προβλέπει ότι σε περίπτωση που επιλεγεί νομικό πρόσωπο για τη θέση του διαχειριστή της Ι.Κ.Ε., αυτό υποχρεούται να ορίσει φυσικό πρόσωπο, που θα ασκεί τα σχετικά καθήκοντα. Στην περίπτωση αυτή το τρίτο φυσικό πρόσωπο θα πρέπει να θεωρηθεί αλληλεγγύως υπεύθυνο με την εταιρεία για την πληρωμή του οφειλόμενου από αυτήν φόρου, στα πλαίσια ευθύνης του άρθρου 50 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.). Στις περιπτώσεις όμως που η υποχρεωτική εκπροσώπηση του νομικού προσώπου, που έχει αναλάβει καθήκοντα διαχειριστή, από φυσικό πρόσωπο, δεν έχει έρεισμα σε διατάξεις του εταιρικού δικαίου, κρίνεται ορθότερη η νομοθετική ρύθμιση, για σκοπούς ασφαλείας δικαίου (Κ.Καλλιντέρης.2018).

1.4.2 Αλληλεγγύως συνυπεύθυνα πρόσωπα

1.4.2.α Διευθύνων Σύμβουλος Αωνύμου Εταιρείας (Α.Ε.)

Ο Διευθύνων Σύμβουλος αποτελεί το ανώτατο θεσμοθετημένο εκτελεστικό όργανο της Εταιρείας της κατά τα άρθρα 87 παρ. 3 του Νόμου 4548/2018 και 22 παρ. 3 του προϊσχύσαντος Νόμου 2190/1920. Είναι μέλος του Διοικητικού Συμβουλίου, που εξουσιοδοτείται από αυτό για να ασκεί τη διαχειριστική και εκπροσωπευτική εξουσία της εταιρείας και ταυτόχρονα αναφέρεται σε αυτό. Όπως είναι προφανές ο ρόλος του είναι ιδιαίτερα σημαντικός για την πορεία των εταιρικών υποθέσεων, με αποτέλεσμα να δικαιολογείται η αλληλέγγυα ευθύνη που τον βαρύνει για την πληρωμή των από τον Νόμο προβλεπόμενων χρεών της εταιρείας.

Ζήτημα γεννάται όσον αφορά στην ευθύνη που υπέχουν τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου, μεταξύ των οποίων και ο Διευθύνων Σύμβουλος, σε περίπτωση που έχει λήξει η θητεία τους ή ακόμα έχει παρέλθει και η από το νόμο τασσόμενη εξαετής (6ετής) διάρκεια, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 85 παρ. 1 του Νόμου 4548/2018 και 19 παρ. 1 του προϊσχύσαντος Νόμου 2190/1920. Η νομολογία του ΣτΕ έχει κρίνει με τις υπ' αριθμ. 2112/2016 και 2264/2016 αποφάσεις ότι υπέχουν προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη τα φυσικά πρόσωπα, που διευθύνουν ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, για την καταβολή του οφειλομένου από την εταιρεία φόρου εισοδήματος, ανεξαρτήτως του χρόνου βεβαιώσεώς του, αν κατά το χρόνο λύσεως της εταιρείας δεν έχει ορισθεί νέα διοίκηση, έστω και αν έχει λήξει η θητεία των προηγούμενων ή είχε παρέλθει εξαετία από του διορισμού τους. Σε

περίπτωση δε που κατά τη λύση της εταιρείας έχει ορισθεί νέα διοίκηση, η απαλλαγή της προηγούμενης προϋποθέτει την τήρηση των διατυπώσεων δημοσιότητας. Δέον να τονιστεί ότι λόγω της μείζονος σημασίας του εν λόγω ζητήματος και οι δύο προαναφερόμενες υποθέσεις παραπέμφθηκαν στην επταμελή σύνθεση του Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 2112/2016, ΣτΕ 2264/2016).

1.4.2.β Διευθυντής Ανωνύμου Εταιρείας (Α.Ε.)

Με τον ορισμό του Διευθυντή ανωνύμου εταιρείας, εννοείται το τρίτο φυσικό πρόσωπο, ήτοι φυσικό πρόσωπο που δε συμμετέχει στο Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας, στο οποίο ανατίθεται η διοίκηση αυτής. Το πρόσωπο αυτό συνήθως διοικεί την εταιρεία με την ιδιότητα του γενικού διευθυντή της ανωνύμου εταιρείας. Οι αρμοδιότητες που ανατίθενται στον διευθυντή από το Διοικητικό Συμβούλιο δύνανται να είναι ορισμένες και όχι απεριόριστες (Ι. Πασσιάς, 1969). Επομένως για την εφαρμογή ή μη των διατάξεων περί αλληλέγγυας ευθύνης εις βάρος διευθυντού ανώνυμης εταιρείας κρίνεται αναγκαίος ο προηγούμενος έλεγχος των αρμοδιοτήτων του, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν η πραγματική θέση του περιελάμβανε καθήκοντα διοίκησης της εταιρείας.

1.4.2.γ Πρόεδρος

Με το άρθρο 47 παρ. 19 του Νόμου 4223/2013 «Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 287/31-12-2013) προστέθηκε η λέξη «πρόεδροι» στη διάταξη του άρθρου 50 παρ. 1 του Νόμου 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας). Η εν λόγω ιδιότητα προφανώς αναφέρεται σε εκείνα τα νομικά πρόσωπα, στα οποία προβλέπεται τέτοια οργανική θέση, ήτοι επί παραδείγματι στους συνεταιρισμούς ή στους οργανισμούς με ειδικό νομικό καθεστώς. Συνεπώς, η ανωτέρω αναφερόμενη διάταξη δεν τυγχάνει εφαρμογής στους προέδρους Διοικητικών Συμβουλίων ανωνύμων εταιρειών, εξαιτίας της περιοριστικής διατύπωσής της και της στενής ερμηνείας της.

1.4.2.δ Εντεταλμένοι στη διοίκηση της εταιρείας

Η αναφορά του Νόμου σε εντεταλμένα στη διοίκηση των εταιρειών πρόσωπα, περιλαμβάνει μέλη της διοίκησης του νομικού προσώπου, όταν αυτή ασκείται συλλογικά ή τρίτα πρόσωπα, στα οποία έχει ανατεθεί η αρμοδιότητα άσκησης των καθηκόντων διαχείρισης των εταιρικών υποθέσεων και τα οποία καλούνται ως «υποκατάστατοι». Περαιτέρω, αναφέρεται κατά κύριο λόγο στη διοίκηση των ανωνύμων εταιρειών, λόγω της πολυπρόσωπης εταιρικής διακυβέρνησης. Όπως αναφέρθηκε ανωτέρω για την έκταση ευθύνης στους Διευθυντές

ανωνύμων εταιρειών, κατά την εφαρμογή των διατάξεων περί αλληλέγγυας ευθύνης στους εντεταλμένους στη διοίκηση της εταιρείας, πρέπει να λαμβάνονται υπ' όψιν τόσο το εύρος των αρμοδιοτήτων που έχουν ανατεθεί στα συγκεκριμένα πρόσωπα, βάσει της σχετικής απόφασης διορισμού τους, όσο και η τοπική αρμοδιότητα εντός της οποίας έχουν κληθεί να δράσουν τα πρόσωπα αυτά. Επομένως αν το πεδίο ευθύνης που τους έχει ανατεθεί, ουδόλως σχετίζεται με την οικονομική διαχείριση του υπόχρεου νομικού προσώπου, τότε δε θα πρέπει να τύχουν εφαρμογής οι προαναφερόμενες διατάξεις.

Πλέον των ανωτέρω θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι με την εκχώρηση των αρμοδιοτήτων του Διοικητικού Συμβουλίου σε συγκεκριμένα πρόσωπα, μέλη ή μη του Δ.Σ., αλληλεγγύως υπεύθυνα καθίστανται τα εντεταλμένα από τη διοίκηση πρόσωπα, ενώ ταυτόχρονα το πρόσωπο που υποκαθίσταται στη διοίκηση της εταιρείας παύει να ευθύνεται, εκτός αν αποδειχθεί ότι εξακολούθησε να ασκεί διαχειριστικές και εκπροσωπευτικές πράξεις. Προϋποθέσεις απαλλαγής συνιστούν τόσο η ολική εκχώρηση της διαχείρισης όσο βέβαια και η μερική εκχώρηση αυτής, εφόσον περιλαμβάνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων. Σχετική είναι και η 254/2012 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, που έγινε αποδεκτή από το Υπουργείο Οικονομικών με την ΠΟΛ. 1198/22-10-2012, η οποία έκρινε ότι σε περίπτωση κατά την οποία με πράξη του Διοικητικού Συμβουλίου η εν γένει διοίκηση των υποθέσεων ή συγκεκριμένες αρμοδιότητες που αφορούν τη διαχείριση των συναπτόμενων προς την απόδοση των φόρων θεμάτων, έχουν ανατεθεί σε άλλο πρόσωπο, τότε αυτό καθίσταται αστικώς συνυπεύθυνο έναντι των φορολογικών αρχών (Γνωμ. 254/2012 ΝΣΚ).

Η εκπλήρωση λοιπόν των φορολογικών υποχρεώσεων των νομικών προσώπων αποτελεί αποκλειστικό καθήκον της διοίκησης και δε σχετίζεται με την εκπροσώπηση της εταιρείας. Ως εκ τούτου, δέον να γίνει δεκτό ότι σε περίπτωση που το εντεταλμένο πρόσωπο που εκπροσωπεί την εταιρεία είναι διαφορετικό από αυτό που ασκεί πράγματι διοίκηση, αλληλεγγύως υπεύθυνος πρέπει να θεωρείται εκείνος που προβαίνει σε διαχειριστικές πράξεις.

Εντούτοις, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους δια της υπ' αριθμ. 380/2012 γνωμοδότησης, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με την ΠΟΛ. 1254/2013, έκρινε ότι για τα προς το Δημόσιο χρέη μονοπρόσωπης εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, από παρακρατούμενους φόρους που γεννήθηκαν κατά τη διάρκεια της λειτουργίας της και μετά

την 01^η-12-1998, ευθύνονται, κατά την παρ. 3 του άρθρου 115 του Νόμου 2238/1994, προσωπικώς και εις ολόκληρον με το νομικό πρόσωπο της εταιρίας, τόσο ο μοναδικός εταίρος αυτής και εκ του νόμου διαχειριστής, όσο και το πρόσωπο που είναι εντεταλμένο στη διοίκηση του νομικού προσώπου της εταιρίας, με την αιτιολογία ότι αφενός ο μοναδικός εταίρος ασκεί εκ του νόμου τη διαχείριση και εκπροσώπηση της εταιρείας, αφού δεν προέβη σε διορισμό άλλου διαχειριστή και αφετέρου ο εντεταλμένος στη διοίκηση της εταιρείας είχε αποδεχτεί την ανάθεση σε αυτόν των καθηκόντων της διαχείρισης και εκπροσώπησης της εταιρείας, τα οποία και ασκούσε. (Γνωμ. 380/2012 ΝΣΚ)

Περαιτέρω, γίνεται δεκτό ότι επί εταιρειών περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.), όταν στο καταστατικό αυτών δεν προβλέπεται ο διορισμός διαχειριστή, στην περίπτωση αυτή η διαχείριση ανήκει σε όλους τους εταίρους (καταστατική διαχείριση) και επομένως τα φορολογικά χρέη των εταιρειών αυτών μπορούν να αναζητηθούν από όλους τους εταίρους. Την ιδιότητα των συνδιαχειριστών αποκτούν οι εταίροι της Ε.Π.Ε. και σε περίπτωση θανάτου ή παραίτησης του διορισμένου διαχειριστή (Ε.Λεβαντής.1998), με αποτέλεσμα την συνυπευθυνότητά τους και σε αυτήν την περίπτωση για τα χρέη του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν, εκτός εάν η θέση του ελλείποντος διαχειριστή αντικατασταθεί νομίμως και σε σύντομο χρονικό διάστημα, οπότε και τεκμαίρεται ότι οι εταίροι δε διέθεταν πραγματικά ικανό χρόνο για την άσκηση διαχειριστικών πράξεων. Σε περίπτωση δε, που ο διορισμένος διαχειριστής επιθυμεί την ανάθεση των καθηκόντων του σε τρίτο πρόσωπο, το τελευταίο δεν αποκτά την ιδιότητα του διαχειριστή (Ε.Λεβαντής.1998) αλλά του πληρεξουσίου, ο οποίος όμως δεν αναφέρεται στα περιοριστικώς οριζόμενα πρόσωπα που βαρύνονται με αλληλέγγυα ευθύνη κατά το άρθρο 50 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Παρά ταύτα το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους έχει κρίνει ότι και στην περίπτωση αυτή, εάν αποδειχθεί η άσκηση καθηκόντων διαχείρισης εκ μέρους του πληρεξουσίου, καθίσταται και αυτός συνυπεύθυνος με την οφειλέτρια εταιρεία (Γνωμ. 380/2012 ΝΣΚ).

1.4.2.ε Εκκαθαριστής

Κατά την ισχύουσα εταιρική νομοθεσία τη λύση των εταιρειών ακολουθεί το στάδιο της εκκαθάρισης. Ο εκκαθαριστής αποτελεί όργανο διοίκησης, που αναλαμβάνει τη διαχείριση των διαλυόμενων νομικών προσώπων με περιορισμένη όμως εξουσία από τον Νόμο, που περιορίζεται στην ενέργεια των πράξεων εκείνων που αποσκοπούν στη ρευστοποίηση της εταιρικής περιουσίας, τη σύννομη εξόφληση των χρεών της και τη διανομή του προϊόντος της εκκαθάρισης και τη εξαφάνιση της εταιρείας. Το νομικό πλαίσιο των καθηκόντων τους

καθορίζει και το πλαίσιο της νόμιμης ευθύνης τους, τόσο έναντι της εταιρείας όσο και έναντι των δανειστών της, συμπεριλαμβανομένου του Δημοσίου, πολλώ δε μάλλον τούτο ισχύει ως προς την αλληλέγγυα ευθύνη τους για χρέη της υπό εκκαθάριση εταιρείας προς το Δημόσιο.

Καθότι η αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα έχει χαρακτηριστεί από τη νομολογία εξαιρετική, ως αφορώσα σε αλλότρια χρέη (ΑΠ 436/1966, ΑΠ 802/1976), οι διατάξεις που θεμελιώνουν τέτοια ευθύνη πρέπει να ερμηνεύονται στενά (ΣΤΕ 4462/1990, ΣΤΕ 102/2004, ΣΤΕ 2030/2004), μόνη δε η ιδιότητα ορισμένου προσώπου ως εκκαθαριστή δεν αρκεί για να τον καταστήσει αλληλεγγύως υπεύθυνο για τα χρέη της εταιρείας προς το Δημόσιο (Γνωμ. 173/2001 ΝΣΚ).

Θα πρέπει λοιπόν να εξετάζεται εάν ο εκκαθαριστής ήταν σε θέση, είτε από τον νόμο είτε από τα πράγματα, να προβεί στις νόμιμες ενέργειες για την καταβολή των χρεών αυτών καθώς και να αποδεικνύεται συγκεκριμένη αμέλειά του κατά την εκτέλεση των καθηκόντων του (Κ.Κοννίδας.1978), άλλως οδηγούμαστε σε εξαιρετικά ανεπιεική αποτελέσματα εις βάρος των εκκαθαριστών, οι οποίοι αναλαμβάνουν την ευθύνη να ικανοποιήσουν σύννομα και κατά τον πλέον πρόσφορο τρόπο τους δανειστές της εταιρείας, συμβάλλοντας κατ' αυτόν τον τρόπο στη αξιοπιστία των συναλλαγών και στην ομαλότητα της οικονομικής ζωής (Γνωμ. 165/24-04-2007 ΝΣΚ).

Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι αλληλέγγυα ευθύνη για τα φορολογικά χρέη της εταιρείας δύναται να στοιχειοθετηθεί εις βάρος του εκκαθαριστή για χρέη που ανάγονται στη διάρκεια της θητείας του, ενώ για χρέη που ανάγονται σε χρόνο πριν τη διάλυση της εταιρείας, τέτοια ευθύνη θεμελιώνεται σε περίπτωση που αποδειχθεί αμέλεια αυτού, αποτέλεσμα της οποίας είναι να καταστεί η οφειλή ανεπίδεκτη είσπραξης. Η δικαστηριακή νομολογία, αντλώντας επιχειρήματα από τα καθήκοντα που αντιστοιχούν στον εκκαθαριστή, έχει ορθά αποφανθεί ότι η ευθύνη του κρίνεται τελικά από τις ενέργειες και τις παραλείψεις του κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης. Διατυπώνονται ωστόσο και αντίθετες κρίσεις, οι οποίες δε λαμβάνουν υπ' όψιν τα ειδικά καθήκοντα του εκκαθαριστή, ως η υπ' αριθμ. Α19310/2017 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, η οποία ερμηνεύει την αλληλέγγυα ευθύνη σύμφωνα με το γενικότερο σκεπτικό του Συμβουλίου της Επικρατείας για την επίτευξη σκοπού Δημοσίου συμφέροντος και ειδικότερα για τη διασφάλιση της είσπραξης φόρων μέσω της εφαρμογής των διατάξεων περί αλληλέγγυας ευθύνης (Κ.Καλλιντέρης.2018).

Κρίσιμο δε στοιχείο για τη θεμελίωση ή μη, αλληλέγγυας ευθύνης εις βάρος εκκαθαριστή καθίσταται εκείνο της αποδοχής ή άρνησης του διορισμού του. Γίνεται δεκτό ότι σε περίπτωση που ο διορισθείς, με δικαστική απόφαση, εκκαθαριστής λυθείσας ανωνύμου εταιρείας δεν αποδέχθηκε τον διορισμό του, κοινοποιώντας σχετική εξώδικη δήλωση στην οικεία Νομαρχιακή Αυτοδιοίκηση και στη Δ.Ο.Υ. και δημοσιεύοντας ανακοίνωση στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δεν υπέχει αστική ευθύνη για τα χρέη της εν λόγω εταιρείας (Γνωμ. 219/2014 ΝΣΚ), ενώ αντιθέτως βαρύνονται με αλληλέγγυα αστική ευθύνη οι εκκαθαριστές ανωνύμου εταιρείας, οι οποίοι απεδέχθησαν τον διορισμό τους, πράγμα που δύναται και πρέπει να αποδεικνύεται καθ' οιονδήποτε νόμιμο τρόπο, μεταξύ των οποίων και με την ανάληψη και άσκηση των καθηκόντων τους, μη αρκούντως του διορισμού τους και μόνον (Γνωμ. 173/2001 ΝΣΚ).

1.4.2.στ Εκπρόσωπος εταιρείας υπό ειδική εκκαθάριση

Η ενεργοποίηση της αλληλέγγυας ευθύνης των εκπροσωπούμενων νομικά πρόσωπα προϋποθέτει, κατά τα ρητώς προβλεπόμενα στις περί αλληλέγγυας αστικής ευθύνης διατάξεις, τη διάλυση της εταιρείας για οποιονδήποτε από τους αναφερόμενους, στα σχετικά με κάθε εταιρική μορφή νομοθετήματα, λόγους ή τη συγχώνευση αυτής και περαιτέρω τη συνδρομή της προβλεπόμενης από το νόμο ιδιότητας τους, δηλαδή του εκπροσώπου, μη αρκούσης αυτής του απλού μέλους, εκτός αν τούτο ασκούσε παράλληλα (*de jure* ή *de facto*) καθήκοντα εκπροσώπου (Γνωμ. 601/2002 ΝΣΚ), κατά τον κρίσιμο χρόνο της λύσεως ή συγχωνεύσεως. Η ευθύνη αυτή, ενεργοποιείται επίσης και σε περίπτωση ανακλήσεως της εγκριτικής της συστάσεως της εταιρείας διοικητικής πράξεως, η οποία έχει ως νομική συνέπεια τη λύση της εταιρείας.

Από τη ρύθμιση του άρθρου 46α του Νόμου 1892/1990 (ΦΕΚ Α' 101/1-07-1990), τη συστηματική και τελεολογική του ερμηνεία προκύπτει, ότι η κατά το άρθρο αυτό ειδική εκκαθάριση της επιχειρήσεως είναι μορφή συλλογικής εκτελέσεως ειδικού σκοπού (ρευστοποίηση του ενεργητικού και απόσβεση του παθητικού της επιχειρήσεως), με επιδίωξη την εξυγίανση της προβληματικής επιχειρήσεως (Π.Μάζης.2005). Περαιτέρω, γίνεται ομόφωνα δεκτό, ότι η θέση της επιχειρήσεως υπό ειδική εκκαθάριση δεν αποτελεί λόγο λύσεως αυτής, ούτε επιφέρει την αυτοδίκαια λύση της, αλλά μόνο τα διαγραφόμενα στο νόμο αποτελέσματα εξαιτίας της παρεμβολής του ειδικού εκκαθαριστή. Εάν δε ο φορέας της επιχειρήσεως είναι εταιρεία, αυτή εξακολουθεί να υφίσταται, η νομική της προσωπικότητα διατηρείται, όπως εξακολουθούν να υφίστανται και τα όργανα αυτής και τούτο καθότι η

ειδική εκκαθάριση δεν αποτελεί εκκαθάριση νομικού προσώπου, αλλά περιουσίας (Γνωμ. 538/2006 ΝΣΚ).

Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, δεν υφίσταται, κατ' αρχήν, ευθύνη του ειδικού εκκαθαριστή του άρθρου 46α του Ν. 1892/1990, κατά τις διατάξεις περί αλληλέγγυας ευθύνης, αφενός διότι δε συντρέχει η προϋπόθεση λύσης της εταιρίας και αφετέρου διότι η έννοια του ειδικού εκκαθαριστή του άρθρου 46α του Ν. 1892/1990 είναι εντελώς ειδική και δεν περιλαμβάνεται κατ' αρχήν στην έννοια του εκκαθαριστή των ημεδαπών ανωνύμων εταιριών του άρθρου 115 παρ. 1 του Νόμου 2238/1994. Επομένως δεν υφίσταται προσωπική ευθύνη του ειδικού εκκαθαριστή κατά τις διατάξεις περί αλληλέγγυας ευθύνης, με την επιφύλαξη της περίπτωσης που ο εκκαθαριστής συνεχίζει ο ίδιος τη λειτουργία της επιχείρησης και μετά τη δημοσίευση της απόφασης του Εφετείου, οπότε ευθύνεται προσωπικώς και αλληλεγγύως με την εταιρία για χρέη προς το Δημόσιο από Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) και παρακρατούμενους φόρους, εφόσον αυτά δημιουργήθηκαν μετά την 01^η-12- 1998 (Γνωμ. 530/2006 ΝΣΚ, δεκτή με την ΠΟΛ. Υφ. Οικονομίας και Οικονομικών 1051/14-03-2007).

1.4.2.ζ Διαχειριστής Ε.Π.Ε.

Η ιδιότητα του Διαχειριστή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.) προβλέπεται στα άρθρα 16 επ. του Νόμου 3190/1955 (ΦΕΚ Α' 91/16-04-1955), όπως αυτός τροποποιήθηκε και ισχύει με τη δημοσίευση του Νόμου 4541/2018 (ΦΕΚ Α' 93/31-05-2018). Ειδικότερα βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας περί εταιρειών περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.) η διαχείριση και εκπροσώπηση της εταιρείας ανήκει, εάν δε συμφωνηθεί διαφορετικά, στο σύνολο των εταίρων που δρουν συλλογικά. Δύναται όμως να ανατεθεί δια του καταστατικού ή με απόφαση της συνελεύσεως των εταίρων, σε έναν ή περισσότερους εταίρους ή μη, για ορισμένο ή αόριστο χρόνο.

1.4.2.η Διαχειριστής Ι.Κ.Ε.

Σύμφωνα με το άρθρο 55 του Νόμου 4072/2012 (ΦΕΚ Α' 86/11-04-2012) την ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία (Ι.Κ.Ε.) διαχειρίζεται και εκπροσωπεί ένας ή περισσότεροι διαχειριστές, ενώ διευκρινίζεται ότι όπου στο εν λόγω νομοθέτημα γίνεται λόγος για «διαχειριστή» νοούνται και οι περισσότεροι διαχειριστές. Ο νόμος δεν αναφέρει άλλα πρόσωπα ως αρμόδια για τη διοίκηση των ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιρειών, αφού κατά το νόμο οι ίδιοι οι διαχειριστές αναλαμβάνουν και την εκκαθάριση της εταιρικής περιουσίας, εκτός εάν υπάρχει διαφορετική καταστατική πρόβλεψη. Επομένως οι διαχειριστές των Ι.Κ.Ε

τυγχάνουν αλληλεγγύως συνυπεύθυνοι με το νομικό πρόσωπο για τα φορολογικά χρέη των τελευταίων προς το Δημόσιο, τα οποία όμως πρέπει να έχουν γεννηθεί από την 01^η-01-2014 και εντεύθεν, καθότι η αλληλέγγυα ευθύνη για τις εν λόγω εταιρείες εφαρμόζεται μετά την ψήφιση του Νόμου 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) με έναρξη ισχύος την 01^η-01-2014, δυνάμει του άρθρου 73 του Κώδικα.

1.4.2.θ Προσωρινή Διοίκηση

Σύμφωνα με τη ρύθμιση της διάταξης του άρθρου 69 του Αστικού Κώδικα, ο Ειρηνοδίκης της έδρας του νομικού προσώπου έχει τη δυνατότητα διορισμού προσωρινής διοίκησης αυτού, ύστερα από αίτηση όποιου έχει έννομο συμφέρον είτε σε περίπτωση που λείπουν τα πρόσωπα που απαιτούνται για τη διοίκηση, λόγω παραίτησης, έκπτωσης, μακράς απουσίας, ακύρωσης εκλογής κ.λπ, είτε σε περίπτωση που υφίσταται σύγκρουση συμφερόντων μεταξύ των μελών της διοίκησης και του νομικού προσώπου. Πρόκειται για μία εξαιρετικού χαρακτήρα διάταξη, αφού επιτρέπει την επέμβαση της δικαστικής εξουσίας στη συνταγματικά κατοχυρωμένη αυτονομία και αυτοδιοίκηση των νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου και επομένως πρέπει να γίνεται στενή ερμηνεία αυτής και πάντοτε υπό το πρίσμα της αρχής της αναλογικότητας. (Μ.Θ.Μαρίνος.2007). Η απόφαση του δικαστηρίου πρέπει να περιλαμβάνει διατάξεις για τη συγκρότηση και τη λειτουργία της προσωρινής διοίκησης, τη διάρκεια της θητείας της και κυρίως για τα ανατιθέμενα καθήκοντα, τα οποία πρέπει να είναι περιορισμένα και αν είναι δυνατό να περιορίζονται στη σύγκληση Γενικής Συνέλευσης, προκειμένου να αναδειχθεί νέα διοίκηση (Μον.Εφ.Αθ. 1829/2012). Τα μέλη που διορίζονται προσωρινώς με δικαστική απόφαση, αποκτούν την ιδιότητα του μέλους προσωρινής διοίκησης από την ημέρα αποδοχής του διορισμού τους, η οποία μπορεί να είναι ρητή ή σιωπηρή, ήτοι όταν το μέλος αναλαμβάνει ενεργά τη διεκπεραίωση των καθηκόντων που του ανατέθηκαν με τη δικαστική απόφαση.

Ως προς το ζήτημα της προσωπικής, αστικής ευθύνης διοικούντων νομικά πρόσωπα/μελών προσωρινής διοίκησης, που διορίστηκαν μετά από δικαστική απόφαση, η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας έχει καταλήξει σε εντελώς αντικρουόμενες αποφάσεις και συγκεκριμένα έχει αντιμετωπίσει το ζήτημα της ευθύνης των διοικούντων για την πληρωμή φόρων και παρακρατούμενων φόρων κατά τη λύση ή συγχώνευση του νομικού προσώπου και όχι κατά το χρόνο λειτουργίας του για οφειλές παρακρατούμενων φόρων, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) και επιρριπτόμενων φόρων.

Επί παραδείγματι με την απόφαση 3350/1995 ΣτΕ κρίθηκε ότι ευθυνόμενοι κατά τις διατάξεις περί αλληλέγγυας ευθύνης νοούνται εκείνοι, οι οποίοι κατά το χρόνο διάλυσης του νομικού προσώπου έχουν αναλάβει καθήκοντα, διοικούν και εκπροσωπούν νομίμως την εταιρεία, έστω και εάν πρόκειται περί προσωρινής διοίκησης κατά το άρθρο 69 Α.Κ, ενώ με το ίδιο σκεπτικό η υπ' αριθμ. 1590/2000 ΣτΕ (7μελούς σύνθεσης) έκρινε ότι και τα μέλη της προσωρινής διοίκησης που διορίστηκε από το Δικαστήριο υπέχουν ευθύνη, εφόσον διοικούν την εταιρεία κατά το χρόνο διάλυσης αυτής χωρίς να λαμβάνεται υπ' όψιν ο χρόνος στον οποίο ανάγονται τα χρέη και ο χρόνος βεβαίωσής τους.

Εντούτοις το ίδιο ως άνω Δικαστήριο τόσο με την 102/2004 ΣτΕ (5μελούς σύνθεσης) όσο και με την 2030/2004 ΣτΕ (7μελούς σύνθεσης) έκρινε ότι οι διατάξεις περί ευθύνης των νομίμων εκπροσώπων είναι εκ της φύσεώς τους στενά ερμηνευτέες και επομένως δεν έχουν εφαρμογή προκειμένου περί προσωρινής διοίκησης που έχει διοριστεί με δικαστική απόφαση κατά το ανωτέρω αναφερόμενο άρθρο του Αστικού Κώδικα.

Από τα ανωτέρω αναφερόμενα συνάγεται ότι κατά πάγια νομολογία οι διατάξεις περί αλληλέγγυας ευθύνης, επιδέχονται στενή μόνο ερμηνεία λόγω της φύσης τους και του εξαιρετικού τους χαρακτήρα (ΣτΕ 3664/2015, ΣτΕ 2711/2011). Τούτο όμως έχει ως συνέπεια να καθίσταται ανεπίτρεπτη όχι μόνο η διασταλτική, αλλά και η συσταλτική ερμηνεία τους, εφόσον αυτή δεν προκύπτει από το γράμμα των εφαρμοστέων διατάξεων ή από άλλο ειδικότερο νομοθέτημα. Επιπλέον, από την επισκόπηση των περί αλληλέγγυας ευθύνης διατάξεων, τόσο του άρθρου 115 του Νόμου 2238/1994, όσο και του νεώτερου άρθρου 50 του Νόμου 4174/2013, προκύπτει σαφώς ότι ο έλληνας νομοθέτης θέλησε να θεμελιώσει την ευθύνη αυτή για τα συγκεκριμένα χρέη των νομικών προσώπων προς το Δημόσιο, με μόνο κριτήριο την ιδιότητα των συνυπεύθυνων προσώπων ως διοικούντων τα νομικά πρόσωπα (ex officio ευθύνη) χωρίς εντούτοις να προβαίνει σε ουδεμία διάκριση ούτε ως προς τον τρόπο με τον οποίο απέκτησαν τα εν λόγω πρόσωπα την προβλεπόμενη από το νόμο ιδιότητα (δικαστική απόφαση ή απόφαση των μετόχων/εταίρων) ούτε ως προς την έκταση των καθηκόντων τους.

Συνεπώς πρέπει να γίνει δεκτό ότι δε συντρέχει περίπτωση απαλλαγής των, έστω και προσωρινά διορισθέντων με δικαστική απόφαση, διοικούντων τα υπόχρεα νομικά πρόσωπα για την καταβολή των οφειλόμενων φόρων, με την αιτίαση ότι αυτοί διοικούν προσωρινά ή οι αρμοδιότητές τους είναι περιορισμένες στην απλή διαχείριση των τρεχουσών υποθέσεων,

καθότι ως τρέχουσα υπόθεση πρέπει να θεωρείται και η τήρηση των φορολογικών υποχρεώσεων της εταιρείας και ιδίως η απόδοση των παρακρατούμενων φόρων και του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.). Τούτο επιρρώνεται και από το γεγονός ότι δεν απαιτούνται ειδικές οικονομοτεχνικές γνώσεις για να μπορέσει η προσωρινή διοίκηση να εκπληρώσει τις βασικές φορολογικές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου (Διοικ.Εφ.Θεσ. 1321/2015).

Με τις ως άνω παραδοχές γνωμοδότησε πρόσφατα το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους, με την υπ' αριθμ. 168/2018 γνωμοδότησή του κατά τη συνεδρίαση της 11^{ης}-10-2018 σε Α' Τακτική Ολομέλεια, ότι οι δικαστικά προσωρινά διοριζόμενοι στη διοίκηση του νομικού προσώπου, οφείλουν να φροντίζουν για την απόδοση στο Δημόσιο του Φ.Π.Α. και των παρακρατούμενων φόρων, εντός των νομίμων προθεσμιών, στα πλαίσια της συνετής επιχειρηματικής διαχείρισης και δράσης, άλλως υπέχουν προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη προς πληρωμή αυτών, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 115 παρ. 3 του προΐσχύσαντος Νόμου 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και του ισχύοντος άρθρου 50 του Νόμου 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.). Η ως άνω κρίση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους βασίζεται και στο γεγονός ότι η ανάληψη των καθηκόντων της προσωρινής διοίκησης δε γίνεται χωρίς την προηγούμενη αποδοχή αυτής από τους διορισμένους, όπερ σημαίνει ότι αυτοί αποδέχονται και τις ευθύνες της συγκεκριμένης θέσης, όπως αυτές προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία.

Σε διαφορετική περίπτωση, θα παρεχόταν στη δικαστικά διορισμένη διοίκηση, έστω και για προσωρινό χρονικό διάστημα, η δυνατότητα πλήρους αδιαφορίας για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του νομικού προσώπου χωρίς περαιτέρω νόμιμες συνέπειες σε βάρος τους, με αποτέλεσμα την πλήρη αδυναμία του Δημοσίου για την είσπραξη, σε ανάλογες περιπτώσεις, των φορολογικών εσόδων του (Γνωμ. 168/2018 ΝΣΚ).

Αξιοσημείωτο ωστόσο είναι το ότι η κρατούσα θεωρία υποστηρίζει ότι η κατάσταση επείγοντος την οποία καλούνται να καλύψουν οι προσωρινοί διοικούντες και ο περιορισμένος χρόνος κατά τον οποίο αναπληρώνουν τα μέλος που εξέλιπε, πρέπει να αποτελούν στοιχεία που δύνανται υπό περιπτώσεις να αναιρούν την ανωτέρω ευθύνη για την ορθή εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της εταιρείας (Μ.Ραψομανίκης.2005, Α.Φινοκαλιώτη.2014, Κ.Καλλιντέρης.2018).

1.4.2.ι Σύνδικος πτώχευσης

Ο σύνδικος της πτώχευσης είναι το πρόσωπο, στο οποίο ανατίθεται η διοίκηση και διαχείριση της πτωχευτικής περιουσίας του πτωχού νομικού προσώπου. Κατά την κρατούσα θεωρία, ο σύνδικος είναι φορέας Δημοσίου λειτουργήματος και δεν εκπροσωπεί κανέναν (ΑΠ 367/1976), υπό την έννοια ότι έλκει τη νομιμοποίησή του δραστηριότητάς του από το δικαστικό διορισμό του και υπόκειται, κατά την άσκηση των καθηκόντων του, στην εποπτεία και πειθαρχική εξουσία των δικαστικών οργάνων της πτώχευσης. Με την παύση των εργασιών της πτώχευσης, λόγω έλλειψης των αναγκαίων χρημάτων ή ευχερώς ρευστοποιήσιμης περιουσίας, αίρεται η πτωχευτική απαλλοτρίωση και ο οφειλέτης αναλαμβάνει τη διοίκηση της περιουσίας του. Οι πιστωτές αναλαμβάνουν τα ατομικά καταδικαστικά μέτρα, εκτός αν ο οφειλέτης έχει απαλλαγεί σύμφωνα με το άρθρο 169 του ΠτΚ, παύει δε το λειτούργημα του συνδίκου και του εισηγητή. Τα ως άνω αποτελέσματα επέρχονται αυτοδικαίως και χωρίς άλλη διατύπωση, με την παρέλευση δέκα (10) ετών από την έναρξη της ένωσης των πιστωτών και σε κάθε περίπτωση με την παρέλευση δεκαπέντε (15) ετών από την κήρυξη της πτώχευσης.

Καθόσον ο λόγος θέσπισης του επικουρικού και εξαιρετικού χαρακτήρα της ευθύνης του συνδίκου συνδέεται με την ανάγκη αποτροπής ενεργειών εκ μέρους του, κατά τη ρευστοποίηση της πτωχευτικής περιουσίας και την εξόφληση των πιστωτών, που θα έχουν ως αποτέλεσμα τη ματαίωση της ικανοποίησης των απαιτήσεων του Δημοσίου από οφειλόμενους φόρους του νομικού προσώπου, συνάγεται ότι περίπτωση που ο σύνδικος δεν προέβη σε ενέργειες που προσιδιάζουν στη διαδικασία της πτώχευσης, λόγω μη ύπαρξης αντικειμένου, δεν υφίσταται τέτοιου είδους ευθύνη.

Στην περίπτωση όμως που ο σύνδικος προχωρήσει σε ενεργή εκτέλεση των καθηκόντων του, τότε, λαμβάνοντας υπ' όψιν αφενός τις ισχύουσες διατάξεις περί αλληλέγγυας ευθύνης αφετέρου τους σκοπούς, τους οποίους επιτελεί ο θεσμός της πτώχευσης και τους οποίους υπηρετεί η λειτουργία του συνδίκου αλλά και με δεδομένο ότι ως χρόνος λύσης των νομικών οργάνων νοείται και ο χρόνος κατά τον οποίο κηρύχθηκαν αυτά σε κατάσταση πτώχευσης, γίνεται δεκτό ότι για χρέη που γεννήθηκαν μέχρι την κήρυξη του νομικού προσώπου σε πτώχευση, ανεξαρτήτως του χρόνου βεβαίωσής τους, ευθυνόμενοι προσωπικώς και εις ολόκληρον τυγχάνουν εκείνοι οι οποίοι, κατά το χρόνο της κήρυξης της πτώχευσης διοικούσαν νομίμως το νομικό πρόσωπο, ενώ για την καταβολή των οφειλόμενων φόρων για χρέη που γεννήθηκαν μετά την κήρυξη του νομικού προσώπου σε πτώχευση, ευθύνεται

αλληλεγγύως και εις ολόκληρον, με το υπόχρεο προς καταβολή νομικό πρόσωπο, και ο δικαστικά διορισμένος σύνδικος της πτώχευσης.

Στο συμπέρασμα αυτό καταλήγει η σχετική υπ' αριθμ. 438/13-11-2007 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (ΝΣΚ) η οποία αναφέρεται σε χρέη από Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), στην οποία επισημαίνεται ότι «Για χρέη από ΦΠΑ, τα οποία γεννήθηκαν μέχρι την κήρυξη της πτώχευσης, ανεξαρτήτως του χρόνου βεβαίωσης αυτών, δεν ευθύνεται προς καταβολή τους ο σύνδικος της πτώχευσης παρά μόνο ο πτωχός και εφόσον πρόκειται για νομικό πρόσωπο και οι νόμιμοι εκπρόσωποί του κατά το χρόνο λύσης του νομικού προσώπου..... Ο σύνδικος της πτώχευσης ευθύνεται αλληλεγγύως και εις ολόκληρον με τον πτωχό για χρέη από ΦΠΑ, τα οποία γεννήθηκαν μετά την κήρυξη της πτώχευσης από υποκείμενες σε φόρο πράξεις του συνδίκου είτε κατά την εκκαθάριση της πτωχευτικής περιουσίας, είτε όταν ο σύνδικος, κατόπιν αδείας του πτωχευτικού δικαστηρίου, συνεχίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα του πτωχού.» (Γνωμ. 438/2007 ΝΣΚ).

1.4.2.κ Διοικούντες αθλητικά νομικά πρόσωπα

Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των αθλητικών ανωνύμων εταιρειών (Α.Α.Ε.) ή τμημάτων αμειβόμενων αθλητών των αθλητικών σωματείων ή των συνεταιρισμών αυτών ή των αθλητικών επαγγελματικών ενώσεων ή των αθλητικών ομοσπονδιών, που καλλιεργούν άθλημα επαγγελματικού χαρακτήρα, κατά το χρόνο διάλυσης ή συγχώνευσης ή διαχωρισμού τους σε νέα νομικά πρόσωπα, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή των φόρων που, κατά τις κείμενες διατάξεις, οφείλουν τα προαναφερόμενα αθλητικά πρόσωπα καθώς και των φόρων που παρακρατούνται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Στα εν λόγω νομικά πρόσωπα κατά τη συγχώνευση ή το διαχωρισμό τους, ευθύνεται αλληλεγγύως για την πληρωμή του οφειλόμενου από το διαλυόμενο ή διαχωριζόμενο νομικό πρόσωπο και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Κατά την ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 50 του Νόμου 4174/2013 και του προϊσχύσαντος άρθρου 115 παρ. 3 του Νόμου 2238/1994, οι διοικούντες τα εν προκειμένω νομικά πρόσωπα ευθύνονται και κατά το χρόνο λειτουργίας του νομικού προσώπου ως εξής: α) εάν έχει γίνει η παρακράτηση του φόρου, όλα τα φυσικά πρόσωπα που είχαν μία από τις προβλεπόμενες ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και εντεύθεν και β) εάν δεν έχει γίνει η παρακράτηση του φόρου, μόνο τα φυσικά πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η

υποχρέωση παρακράτησης του φόρου. Σύμφωνα δε με την 160/2016 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Κομοτηνής η κατά το άρθρο 118Α του Νόμου 2725/1999 συνευθύνων διοικούντων αθλητικά νομικά πρόσωπα για την πληρωμή φόρων προς το Δημόσιο δεν αφορά και τα αθλητικά ερασιτεχνικά σωματεία, τα οποία δεν επιδίδονται σε αθλητική δραστηριότητα επαγγελματικού χαρακτήρα (Διοικ.Εφ.Κομ. 160/2016).

Δέον να τονιστεί ότι ειδικά για τα αθλητικές ανώνυμες εταιρείες, τα τμήματα αμειβόμενων αθλητών και τα σωματεία, που συμμετέχουν σε επαγγελματικά πρωταθλήματα, ο έλληνας νομοθέτης έκρινε ότι είναι αναγκαία η αυξημένη ευθύνη των Προέδρων Δ.Σ., διευθυντών, διαχειριστών, διευθυνόντων συμβούλων και εκκαθαριστών, οι οποίοι ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρον με το υπόχρεο νομικό πρόσωπο για κάθε είδους οφειλή που γεννάται κατά το χρονικό διάστημα της θητείας τους. Η ευθύνη αυτή μάλιστα ενεργοποιείται σε κάθε στάδιο λειτουργίας του νομικού προσώπου, χωρίς να απαιτείται η διάλυση, συγχώνευση ή διάσπαση του νομικού προσώπου. (Α.Φινοκαλιώτη.2014)

1.4.2.λ Αλλοδαπά νομικά πρόσωπα

Η Φορολογική Διοίκηση αναφέρεται συνήθως στην ιδιότητα του νόμιμου εκπροσώπου όταν πρόκειται για υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών ή γραφείων εγκατεστημένων στην Ελλάδα βάσει αναπτυξιακών νόμων. Με τη διάταξη του άρθρου 50 του Νόμου 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) και δη με την αναφορά στον όρο «εντεταλμένα πρόσωπα στη διοίκηση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας» γίνεται δεκτό ότι καλύπτονται ερμηνευτικά όλα τα εταιρικά μορφώματα που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα και επομένως και τα ως άνω αναφερόμενα υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών ή γραφείων.

Στην περίπτωση όμως αλλοδαπού νομικού προσώπου, το οποίο καθίσταται φορολογικό υποκείμενο στην Ελλάδα, χωρίς να υφίσταται υποχρέωση ορισμού νόμιμου εκπροσώπου, παρά μόνο υποχρέωση διορισμού φορολογικού εκπροσώπου, δε θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη του φυσικού προσώπου για τις φορολογικές υποχρεώσεις αυτών των νομικών προσώπων. Τούτο διότι το εν λόγω φυσικό πρόσωπο ορίζεται ως φορολογικός εκπρόσωπος του αλλοδαπού νομικού προσώπου αποκλειστικά για την τήρηση των φορολογικών υποχρεώσεων αυτού και επομένως τα καθήκοντά του είναι εξ' αρχής περιορισμένα.

Σε εξαιρετικές μόνο περιπτώσεις θα μπορούσε να θεμελιωθεί αλληλέγγυα ευθύνη εις βάρος φυσικού προσώπου που έχει διοριστεί επισήμως από το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο, ως εντεταλμένος προκειμένου να προβαίνει σε διαχειριστικές πράξεις στην Ελλάδα, υπό την προϋπόθεση ωστόσο της απόδειξης από τη Φορολογική Διοίκηση της όντως εκτέλεσης από το διορισμένο φυσικό πρόσωπο πράξεων διαχείρισης στο όνομα του αλλοδαπού προσώπου, οι οποίες υπερβαίνουν σημαντικά τα καθήκοντά του ως φορολογικός εκπρόσωπος (Κ.Καλλιντέρης.2018).

1.4.3 Παραίτηση διοικούντος νομικό πρόσωπο

Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων που θεμελιώνουν την αλληλέγγυα αστική ευθύνη σε βάρος διοικούντων νομικά πρόσωπα, τα χρονικά όρια της ευθύνης αυτής προσδιορίζονται από τη χρονική περίοδο κατά την οποία το φυσικό πρόσωπο ασκούσε διαχείριση, ήτοι από την ημερομηνία ανάληψης έως και την ημερομηνία παύσης των καθηκόντων του, η οποία μπορεί να επέλθει και με παραίτηση. Εάν λοιπόν η παραίτηση έχει υποβληθεί πριν από την ημερομηνία που γεννάται η φορολογική υποχρέωση, δεν υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη εις βάρος του διοικητή του νομικού προσώπου, εκτός αν η Φορολογική Διοίκηση αποδείξει καταχρηστική συμπεριφορά του παραιτηθέντος. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι σε περίπτωση νομότυπης παραίτησης του διοικητή νομικού προσώπου πριν τη διάλυση του τελευταίου, ο παραιτηθείς διοικητής απαλλάσσεται από την αλληλέγγυα ευθύνη, υπό την προϋπόθεση όμως ότι έχει διοριστεί νόμιμα νέα διοίκηση. Υπό την αντίθετη εκδοχή θα παρείχετο στον διοικούντα την εταιρεία, ο οποίος είναι κατά τεκμήριο καλύτερος γνώστης των εργασιών της, η ευχέρεια να απαλλάσσεται, κατά βούληση, της εν λόγω ευθύνης του έναντι του Δημοσίου με την υποβολή παραιτήσεώς του κατά την κρίσιμη για το νομικό πρόσωπο περίοδο (ΣΤΕ 1590/2000).

Ως προς τις ανώνυμες εταιρείες γίνεται δεκτό ότι όταν η εταιρεία δεν προχωράει σε αντικατάσταση μέλους του Διοικητικού Συμβουλίου, τότε η αρμόδια υπηρεσία υποχρεούται να προβαίνει αυτεπαγγέλτως στην καταχώριση της παραίτησης στο σχετικό Μητρώο, προς αποφυγή ευθυνών του παραιτηθέντος μέλους. Ωστόσο η μη αντικατάσταση του διοικητή θα μπορούσε υπό προϋποθέσεις να θεωρηθεί ως τεχνητή διευθέτηση, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 38 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, με αποτέλεσμα να εξακολουθεί να βαρύνεται με αλληλέγγυα ευθύνη ο παραιτηθείς διοικητής της εταιρείας, στην περίπτωση που κατόπιν ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση, κριθεί καταχρηστική η εν λόγω παραίτηση, λόγω εικονικότητας (Κ.Καλλιντέρης.2018).

Στο ίδιο πνεύμα κινείται και ΠΟΛ. 1103/12-10-2004 της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομίας & Οικονομικών, η οποία ορίζει σαφώς ότι όταν κατά τον κρίσιμο χρόνο τα υπ' όψιν πρόσωπα δεν φέρουν ή έχουν απολέσει τις συγκεκριμένες ιδιότητες, με ρητή ή σιωπηρή παραίτηση, δεν υπέχουν τέτοια ευθύνη, αρκεί όμως το δικαίωμα παραίτησεως να μην έχει ασκηθεί καταχρηστικά, καθ' υπέρβαση δηλαδή των ορίων της καλής πίστης π.χ. να ασκήθηκε λίγο πριν τη διάλυση ή το μετασχηματισμό του νομικού προσώπου με σκοπό να αποφύγει ο παραιτούμενος την πληρωμή του οφειλόμενου από αυτόν προσωπικώς φόρου. Η ενδεχόμενη μάλιστα καταχρηστική άσκηση του συγκεκριμένου δικαιώματος, ως πραγματικό περιστατικό, θα πρέπει να εκτιμάται από την αρμόδια κάθε φορά φορολογούσα αρχή και από τα διοικητικά δικαστήρια, σε περίπτωση διαφωνίας με τον φορολογούμενο (ΠΟΛ. 1103/12-10-2004).

Η κατά τα ανωτέρω αναφερόμενη νομότυπη παραίτηση μέλους της διοίκησης νομικού προσώπου, αναφέρεται στην υποχρέωση δημοσιότητας και γνωστοποίησης προς τη Φορολογική Διοίκηση των πράξεων παραίτησής τους. Η υποχρέωση αυτή βασίζεται στην ανάγκη προστασίας των συναλλαγών, καθότι με τον τρόπο αυτό οι τρίτοι μπορούν να γνωρίζουν τα όργανα διαχείρισης και εκπροσώπησης του νομικού προσώπου με το οποίο συναλλάσσονται.

Στα επιμέρους νομοθετήματα που αφορούν τον κάθε εταιρικό τύπο αλλά και στον Νόμο 3419/2005 «Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.) και Εκσυγχρονισμός της Επιμελητηριακής Νομοθεσίας» (ΦΕΚ Α' 297/06-12-2005), ορίζονται με σαφήνεια οι πράξεις εκείνες, οι οποίες υπόκεινται σε δημοσιότητα, μεταξύ των οποίων συμπεριλαμβάνονται και οι πράξεις οι σχετικές με τον διορισμό ή την παύση των μελών της διοίκησης των νομικών προσώπων (αρ. 12 Νόμου 4548/2018 περί Α.Ε., αρ. 2 Νόμου 4541/2018 περί Ε.Π.Ε., αρ. 52 Νόμου 4072/2012 περί Ι.Κ.Ε.). Όπως έχει κρίνει η νομολογία, η δημοσιότητα στην οποία υποβάλλεται ο διορισμός ή η αντικατάσταση των προσώπων που ασκούν τη διαχείριση ή εκπροσώπηση δεν έχει συστατικό, αλλά δηλωτικό χαρακτήρα, με σκοπό προστασίας των τρίτων (ΑΠ 1156/2018, ΣτΕ 1040/2016). Επομένως, η πράξη διορισμού ή παύσεως των προσώπων που ασκούν τη διαχείριση του νομικού προσώπου ή έχουν την εξουσία να το εκπροσωπούν υποβάλλεται μεν σε δημοσιότητα, πλην η μη δημοσίευση των σχετικών πράξεων και στοιχείων έχει ως μόνη, από την άποψη αυτή, συνέπεια ότι η εταιρεία δεν μπορεί καταρχήν να τα αντιτάξει κατά τρίτων, εκτός εάν αποδείξει ότι οι τρίτοι τα γνώριζαν (ΣτΕ 4034/2012, ΣτΕ 296/2011, ΑΠ 307/2003, ΑΠ 724/2002).

Κατ' ανάλογη εφαρμογή, η απαγόρευση αυτή ισχύει και για τα πρόσωπα που διοικούν και εκπροσωπούν την εταιρεία, τα οποία συνεπώς, δεν μπορούν να επικαλεσθούν έναντι τρίτου προσώπου την ισχύ πράξεως σχετικής με το διορισμό ή την παύση τους, ως προς την οποία δεν τηρήθηκε ο τύπος της δημοσιότητας (ΣτΕ 4034/2012). Τούτο δε, προς αποφυγή καταστρατηγήσεως των περί δημοσιότητας διατάξεων, οι οποίες έχουν ως προφανή σκοπό τη γνωστοποίηση των μεταβολών που αφορούν στα πρόσωπα των διοικούντων νομικά πρόσωπα γιατί την προστασία των καλόπιστων τρίτων. Κατά το αιτιολογικό της υπ' αριθμ. 1040/2016 απόφασης του ΣΤ' Τμήματος του ΣτΕ, θα ήταν δυσδικαιολόγητη η διαφοροποίηση μεταξύ της ίδιας της εταιρείας και των φυσικών προσώπων που τη διοικούν και την εκπροσωπούν με αποτέλεσμα τη μετάθεση, σε εντελώς ανυπαίτιους τρίτους και στο Δημόσιο, της ευθύνης να αναζητήσουν, ως υπόχρεους, πρόσωπα άλλα από εκείνα που εμφανίζονται στις νομίμως δημοσιευμένες αποφάσεις των οργάνων της εταιρείας, με προφανή κίνδυνο απώλειας των αξιώσεών τους (ΣτΕ 1040/2016).

Εντούτοις, η τυχόν εσφαλμένη, από την αρμόδια υπηρεσία, μεταφορά πράξεων διορισμού, αντικατάστασης ή παύσης μέλους της διοίκησης νομικού προσώπου, δε θα έπρεπε να αντιτάσσεται ενώπιον του καλόπιστου φορολογούμενου, ο οποίος έπραξε τα δέοντα, με σκοπό την ενημέρωση των τρίτων. Όπως γίνεται δεκτό, οι διοικούντες νομικά πρόσωπα δικαιούνται να λαμβάνουν γνώση των στοιχείων των νομικών προσώπων που εκπροσωπούν, όπως αυτά τηρούνται στα αρμόδια τμήματα των Δ.Ο.Υ, με την αυτονόητη προϋπόθεση βέβαια, ότι τα ζητούμενα στοιχεία ανάγονται σε χρονικό διάστημα κατά το οποίο είχαν μία από τις ιδιότητες που ορίζει ο νόμος για την ενεργοποίηση της αλληλέγγυας ευθύνης, μόνο εφόσον τούτο καθίσταται αναγκαίο προκειμένου να αμφισβητήσουν την προσωπική ευθύνη τους (Γνωμ. 162/1993).

Σύμφωνα δε, με τις διατάξεις των παραγράφων 2α, 2β, 2γ του άρθρου 40 του Νόμου 4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141), με τις οποίες τροποποιήθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 10 του Νόμου 4174/2013, ο φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, υποχρεούται να ενημερώνει εγγράφως τη Φορολογική Διοίκηση εντός τριάντα (30) ημερών για κάθε μεταβολή, επί παραδείγματι στην επωνυμία, στη διεύθυνση των επαγγελματικών εγκαταστάσεων, αλλά και στις λοιπές πληροφορίες που παρασχέθηκαν κατά το χρόνο της εγγραφής, άλλως ο φορολογούμενος δεν μπορεί να επικαλεστεί έναντι της φορολογικής διοίκησης τις μεταβολές αυτές μέχρι το χρόνο ενημέρωσής της (ΠΟΛ Υπ. Οικ. 1122/17-08-2016).

1.4.4 Θάνατος διοικούντος νομικό πρόσωπο

Σε περίπτωση κενού στη διοίκηση του νομικού προσώπου, εξαιτίας θανάτου του φυσικού προσώπου που ασκούσε τη διαχείριση αυτού, γίνεται δεκτό ότι από τη στιγμή που ο θανών δεν είχε την ιδιότητα του διοικητή του νομικού προσώπου κατά το χρόνο λύσεως της εταιρείας, ο ίδιος δεν ευθύνεται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την καταβολή των οφειλόμενων από την εταιρεία φόρων και κατά συνέπεια ούτε οι νόμιμοι κληρονόμοι του. Τα ως άνω κρίνονται εφαρμοστέα και στην περίπτωση που μέχρι και τη στιγμή της λύσης της εταιρείας δεν έχει αναλάβει καθήκοντα η νέα διοίκηση (Μον.Διοικ.Πρωτ.Αθ. 12615/2004).

ΕΝΟΤΗΤΑ 5. Αλληλέγγυα ευθύνη σε προσωπικές εταιρείες και κοινοπραξίες

1.5.1 Αλληλέγγυα ευθύνη στην ομόρρυθμη εταιρεία (Ο.Ε.)

Σύμφωνα με το άρθρο 249 του Νόμου 4072/2012 (ΦΕΚ Α' 86/11-04-2012) 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. Από τη διάταξη αυτή, η οποία αντικατέστησε την προγενέστερη του άρθρου 22 του Εμπορικού Νόμου, προκύπτει σαφώς η απεριόριστη και εις ολόκληρον ευθύνη του ομόρρυθμου εταίρου με το νομικό πρόσωπο της ομόρρυθμης εταιρείας. Η ανωτέρω διάταξη είναι αναγκαστικού δικαίου και έχει τεθεί χάριν της προστασίας των συμφερόντων των τρίτων που συναλλάσσονται με την εταιρεία. Συνεπώς η αλληλέγγυα και εις ολόκληρον ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων δεν αποκλείεται ούτε περιορίζεται από το καταστατικό (άρθρο 258 παρ. 1 Νόμου 4072/2012).

Ειδικότερα από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 249 παρ. 2 του Νόμου 4072/2012, 29 του Εισαγωγικού Νόμου του Αστικού Κώδικα, 481 και 483α', 487 παρ. 1 και 763 του Αστικού Κώδικα, συνάγεται ότι για τις υποχρεώσεις του νομικού προσώπου της ομόρρυθμης εταιρείας προς τρίτους ευθύνονται, έναντι των δανειστών της εταιρείας, όλοι οι εταίροι με την ατομική τους περιουσία απεριόριστως και εις ολόκληρον. Επομένως, οι εταιρικοί δανειστές: **α)** αφενός μπορούν να στραφούν κατά κάθε ομορρύθμου εταίρου αιτούμενοι την εξόφληση των οφειλών της εταιρείας ακόμα και από την προσωπική περιουσία αυτού. Σε περίπτωση δε, που το οφειλόμενο χρέος αφορά σε φόρο, εταιρικός δανειστής θεωρείται το Δημόσιο (Ν.Ρόκας.2012) και **β)** έχουν το δικαίωμα να απαιτήσουν την παροχή από οποιονδήποτε εκ των εταίρων, χωρίς να πρέπει να επιδιώξουν πρώτα την ικανοποίησή τους από την εταιρεία, διότι η ευθύνη των εταίρων είναι πρωτογενής και δεν ταυτίζεται με την ευθύνη του εγγυητή.

Άλλωστε, η παθητική νομιμοποίηση για την εις ολόκληρο ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων για τα χρέη της ομόρρυθμης εταιρείας κρίνεται από την ύπαρξη και μόνο της ιδιότητας αυτής του ομορρύθμου εταίρου κατά το χρόνο γενέσεως του χρέους και η ευθύνη αυτή δεν έχει χαρακτήρα σε σχέση με την ενοχή της εταιρείας αλλά είναι άμεση, αυτοτελής και κυρίως πρωτογενής (ΑΠ 797/1999), με την έννοια ότι ουδόλως επηρεάζεται από την τύχη της εις ολόκληρον συνενοχής του εις ολόκληρον συνευθυνομένου (ΑΠ 2157/2007).

Για τους ανωτέρω αναφερόμενους λόγους, η αλληλέγγυα ευθύνη των ομορρύθμων εταίρων κρίνεται εξαιρετική, καθότι παρεκκλίνει από την ισχύουσα στις αστικές εταιρείες γενική αρχή του άρθρου 759 του Αστικού Κώδικα, βάσει της οποίας οι υποχρεώσεις που γεννήθηκαν απέναντι σε τρίτους από τη διαχείριση ή την αντιπροσώπευση της εταιρείας βαρύνουν όλους τους εταίρους κατά το λόγο της εταιρικής μερίδας του καθενός και όχι απεριόριστα.

Συνεπώς, ο νόμιμος τίτλος βάσει του οποίου βεβαιώθηκε το φορολογικό χρέος εις βάρος της προσωπικής εταιρείας, αποτελεί ταυτόχρονα νόμιμο τίτλο και κατά του ίδιου του ομόρρυθμου εταίρου, με αποτέλεσμα να δύναται το Δημόσιο να στραφεί κατά του ομόρρυθμου εταίρου άμεσα, ήτοι χωρίς προηγουμένως να βεβαιωθεί το εν λόγω χρέος της εταιρείας εις βάρος του. Από το συνδυασμό δε των άρθρων 920 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας και του άρθρου 249 του Νόμου 4072/2012 προκύπτει ότι το Δημόσιο δύναται να προχωρήσει σε πράξεις διοικητικής εκτέλεσης τόσο κατά της ομορρύθμου εταιρείας όσο και κατά των ομορρύθμων εταίρων. Ωστόσο, κατά το άρθρο 258 παρ. 2 του Νόμου 4072/2012 ο εταίρος που ενάγεται για την εκπλήρωση εταιρικής υποχρέωσης, μπορεί να προβάλει ενστάσεις που δε θεμελιώνονται στο πρόσωπό του, εφόσον θα μπορούσαν να προβληθούν από την ίδια την εταιρεία, ήτοι επί παραδείγματι σε περίπτωση απόσβεσης της φορολογικής οφειλής στο όνομα της εταιρείας λόγω παραγραφής (Ε.Αλεξανδρίδου.2016).

Από τη διατύπωση της διάταξης του άρθρου 249 παρ. 1 του Νόμου 4072/2012, προκύπτει πως ο έλληνας νομοθέτης δε θέλησε να προβεί σε διάκριση μεταξύ των ομορρύθμων εταίρων που ασκούν διαχειριστικές πράξεις και των λοιπών εταίρων που απέχουν από τη διαχείριση της εταιρείας. Η ευθύνη αυτή πηγάζει ευθέως από την ιδιότητα του ομόρρυθμου μέλους, το οποίο ευθύνεται κατά το άρθρο 258 παρ. 3 του προαναφερόμενου νόμου για κάθε χρέος που υπάρχει κατά τον χρόνο που φέρει την εν λόγω ιδιότητα, ανεξαρτήτως εάν αυτό γεννήθηκε πριν ή μετά την απόκτηση της ιδιότητας του ομορρύθμου εταίρου. Επομένως, η τυχόν ανάθεση της διαχείρισης της ομορρύθμου εταιρείας σε συγκεκριμένους εκ των εταίρων,

ουδόλως φαίνεται να απαλλάσσει εκ της προσωπικής και εις ολόκληρον ευθύνης τους υπόλοιπους εταίρους.

Ευθύνη υπέχει και ο εταίρος εκείνος, του οποίου η εταιρική ιδιότητα ακυρώθηκε δια δικαστικής απόφασης περί ακύρωσης της σχετικής σύμβασης απόκτησης εταιρικής μερίδας, εντούτοις η δικαστική απόφαση δεν έχει ακόμα δημοσιευθεί στο βιβλίο εταιρειών του αρμόδιου κατά τόπον Πρωτοδικείου, όπου είναι δημοσιευμένο το καταστατικό της εταιρείας (Γνωμ. 90/2001 ΝΣΚ).

Περαιτέρω, ο νεοεισερχόμενος ομόρρυθμος εταίρος ευθύνεται απεριόριστα και εις ολόκληρον για τα υπάρχοντα και τα μελλοντικά χρέη της εταιρείας, ενώ ο απερχόμενος εταίρος ευθύνεται μόνο για τα χρέη εκείνα που έχουν γεννηθεί μέχρι τη νόμιμη αποχώρησή του από την εταιρεία.

Ζήτημα βέβαια γεννάται σε περίπτωση που ομόρρυθμος εταίρος είναι ανώνυμη ή άλλη κεφαλαιουχική εταιρεία. Ως προς αυτό πρέπει να γίνει δεκτό ότι η αλληλέγγυα ευθύνη δε βαρύνει το νόμιμο εκπρόσωπο της συμμετέχουσας, ως ομόρρυθμο μέλος, εταιρείας και επομένως ο διοικών την κεφαλαιουχική εταιρεία απαλλάσσεται από την συνυπευθυνότητα για την καταβολή των φορολογικών χρεών της ομορρύθμου εταιρείας (ΣτΕ 255/2009).

Σύμφωνα δε, με το άρθρο 488 του Αστικού Κώδικα *«Εφόσον ένας από τους συνοφειλέτες ικανοποίησε το δανειστή και έχει δικαίωμα αναγωγής κατά των λοιπών υποκαθίσταται στα δικαιώματα του δανειστή»*. Εκ τούτου προκύπτει ότι σε περίπτωση που εις εκ των ομορρύθμων εταίρων καταβάλει στους εταιρικούς δανειστές τα οφειλόμενα χρέη της εταιρείας, έχει δικαίωμα να αναζητήσει από τους υπόλοιπους εταίρους τα καταβληθέντα, κατά το ποσοστό συμμετοχής εκάστου, κατά τα οριζόμενα στο καταστατικό της ομορρύθμου εταιρείας.

1.5.2 Αλληλέγγυα ευθύνη στην ετερόρρυθμη εταιρεία (Ε.Ε.)

Ο ορισμός της ετερόρρυθμης εταιρείας προκύπτει από το άρθρο 271 του Νόμου 4072/2012 (ΦΕΚ Α' 86/11-04-2012), βάσει του οποίου ετερόρρυθμη εταιρεία είναι η εταιρία με νομική προσωπικότητα, που επιδιώκει εμπορικό σκοπό και για τα χρέη της οποίας ένας τουλάχιστον από τους εταίρους ευθύνεται περιορισμένα (ετερόρρυθμος εταίρος), ενώ ένας άλλος τουλάχιστον από τους εταίρους ευθύνεται απεριόριστα (ομόρρυθμος εταίρος). Στην

παράγραφο 2 του ως άνω άρθρου ορίζεται δε, ότι εφόσον δεν υπάρχει ειδική ρύθμιση στην ετερόρρυθμη εταιρεία εφαρμόζονται οι διατάξεις για την ομόρρυθμη εταιρεία.

Για την ευθύνη του ομόρρυθμου εταίρου, που συμμετέχει σε ετερόρρυθμη εταιρεία, ισχύουν τα ανωτέρω αναφερόμενα (υπό 1.5.1), ήτοι πρόκειται για αλληλέγγυα και εις ολόκληρον ευθύνη για τα εταιρικά χρέη που βαρύνει τον ομόρρυθμο εταίρο της ετερόρρυθμης εταιρείας. Γίνεται μάλιστα δεκτό ότι η υποχρέωση της ετερορρυθμού εταιρείας προς καταβολήν φόρου βαρύνει και τον αλληλεγγύως, μετά της εταιρείας, υπόχρεω ομόρρυθμο εταίρο, η υποχρέωση δε αυτή δεν αποσβέννυται ούτε εκ της συγχωνεύσεως της ετερορρυθμού εταιρείας μετ' άλλων σε ανώνυμη εταιρεία ούτε εκ της πτωχεύσεως της τελευταίας (Γνωμ. 406/1991 ΝΣΚ).

Οι ετερόρρυθμοι εταίροι είναι ίσοι προς τους ομόρρυθμους όσον αφορά τις εσωτερικές σχέσεις της εταιρείας, ευθύνονται όμως για τα χρέη της εταιρείας μόνο μέχρι την αξία της εισφοράς τους. Δε τους παρέχεται όμως από τον νομοθέτη το δικαίωμα να εκπροσωπούν την εταιρεία καθώς και να περιλαμβάνεται το όνομα τους στην επωνυμία της, ειδάλλως ο ετερόρρυθμος εταίρος ευθύνεται απεριόριστα και εις ολόκληρον σαν ομόρρυθμος .

Ειδικότερα, από την ερμηνεία των άρθρων 271 επ. του Νόμου 4072/2012, προκύπτουν τα ακόλουθα. Ο ετερόρρυθμος εταίρος συμμετέχει στα κέρδη και στις ζημίες ανάλογα με την εισφορά του και έως του ποσού αυτού. Εφόσον μάλιστα καταβάλει στην εταιρεία την εισφορά του, δεν ευθύνεται περαιτέρω για τα χρέη της εταιρείας, διαφορετικά ευθύνεται προσωπικά μόνο μέχρι του ποσού της εισφοράς του. Μέχρι το ποσό αυτό ευθύνεται κανονικά, όπως όλοι οι εταίροι και έναντι των τρίτων και έναντι του εταίρου που τυχόν κατέβαλε το εταιρικό χρέος στον εταιρικό δανειστή και στρέφεται μετέπειτα αναγωγικά κατά των υπόλοιπων συνεταίρων του, προκειμένου να εισπράξει την αναλογία τους (Ι.Ρόκας.2017).

Το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους έχει γνωμοδοτήσει, δια της υπ' αριθμ. 738/1984 γνωμοδότησής του, ότι εάν ετερόρρυθμη εταιρεία (Ε.Ε.) δε διαθέτει περιουσία κινητή ή ακίνητη και επειδή οι ετερόρρυθμοι εταίροι έχουν καταβάλει το ποσό της εισφοράς τους, μόνος υπόχρεος απομένει το ομόρρυθμο μέλος αυτής ή τα ομόρρυθμα μέλη αυτής, τα οποία έχουν αλληλέγγυα και σε ολόκληρο την προσωπική ευθύνη για την καταβολή των οφειλών της Ε.Ε. (Γνωμ. 738/1984 ΝΣΚ).

Ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν έχει εξουσία εκπροσώπησης στην εταιρεία, δε συμμετέχει στη διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων, ούτε στη λήψη των αποφάσεων, εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά στο καταστατικό. Ο ετερόρρυθμος εταίρος έχει δικαίωμα εναντίωσης σε πράξη που ενεργεί ο διαχειριστής εταίρος μόνο σε περίπτωση που η διενεργούμενη πράξη υπερβαίνει τη συνήθη διαχείριση.

Ο ετερόρρυθμος εταίρος, του οποίου το όνομα αναφέρεται στην εταιρική επωνυμία ή/και προβαίνει σε διαχειριστικές πράξεις, ευθύνεται κατά το νόμο (άρθρα 272 παρ. 2 και 278 παρ. 2 Νόμου 4072/2012) απεριόριστα και εις ολόκληρον, ήτοι με την ατομική του περιουσία και για όλο το εταιρικό χρέος. Συνεπώς δεν είναι ακριβής η θεωρία που υποστηρίζει ότι απαγορεύεται στον ετερόρρυθμο εταίρο η ανάμειξή του στην εκπροσώπηση της ετερορρύθμου εταιρείας. Εντούτοις, ο ίδιος ο νομοθέτης επιτρέπει την ανάθεση της εκπροσώπησης της εταιρείας σε ετερόρρυθμο εταίρο, με σχετική πρόβλεψη στην εταιρική σύμβαση. Στην περίπτωση αυτή θεσπίζεται εις ολόκληρον ευθύνη του ετερόρρυθμου εταίρου (de facto διαχείριση), εκτός εάν ο τρίτος που συναλλάχθηκε μαζί του γνώριζε την ιδιότητά του, ως ετερόρρυθμος εταίρος. Υπό την αυτή προϋπόθεση, ήτοι της γνώσεως εκ μέρους του τρίτου περί της ιδιότητας του ετερορρύθμου εταίρου, απαλλάσσεται ο τελευταίος της αλληλέγγυας και εις ολόκληρον ευθύνης του, στην περίπτωση που έχει τεθεί το όνομά του στην εταιρική επωνυμία.

Όσον αφορά στις ετερόρρυθμες εταιρείες που εμφανίζουν δραστηριότητα πριν από την εγγραφή τους στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.), ορίζεται στο άρθρο 280 του Νόμου 4072/2012, ότι κάθε ετερόρρυθμος εταίρος, είτε συμμετείχε εξαρχής στην εταιρεία είτε εισήλθε μεταγενέστερα αλλά πριν από την εγγραφή της εταιρείας στο Γ.Ε.ΜΗ. ευθύνεται, για τα χρέη που δημιουργήθηκαν κατά το εν λόγω χρονικό διάστημα, ως ομόρρυθμος. Καθιερώνεται λοιπόν προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη του ετερόρρυθμου εταίρου με την οφειλέτρια εταιρεία για τα συγκεκριμένα χρέη που δημιουργήθηκαν κατά το χρονικό διάστημα αυτό, κατά το οποίο οι τρίτοι στερούνται της δυνατότητας να γνωρίζουν την ιδιότητα του εν λόγω εταίρου. Ωστόσο, ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν βαρύνεται με τέτοια ευθύνη, σε περίπτωση που ο συναλλασσόμενος τρίτος γνώριζε ότι συμμετείχε στην εταιρεία ως ετερόρρυθμος εταίρος.

Σε περίπτωση λύσης της ετερόρρυθμης εταιρείας, καθήκοντα εκκαθαριστή δύναται να ασκήσει και ο ετερόρρυθμος εταίρος (άρθρο 281 παρ. 2 Νόμου 4072/2012) με αποτέλεσμα να ευθύνεται εκ του νόμου ως εκκαθαριστής για τα χρέη της εταιρείας.

1.5.3 Αλληλέγγυα ευθύνη μελών κοινοπραξίας

Η κοινοπραξία διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 293 του Νόμου 4072/2012 (ΦΕΚ Α' 86/11-04-2012), βάσει του οποίου η κοινοπραξία είναι εταιρεία χωρίς νομική προσωπικότητα. Εφόσον καταχωρισθεί στο Γ.Ε.ΜΗ. ή εμφανίζεται προς τα έξω, αποκτά, ως ένωση προσώπων, ικανότητα δικαίου και πτωχευτική ικανότητα. Στην κοινοπραξία που συστήθηκε με σκοπό το συντονισμό της δραστηριότητας των μελών της εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις για την αστική εταιρεία. Η σύμβαση κοινοπραξίας μπορεί να προβλέπει ότι για τις υποχρεώσεις της κοινοπραξίας έναντι τρίτων τα κοινοπρακτούντα μέλη θα ευθύνονται εις ολόκληρον. Εφόσον η κοινοπραξία ασκεί εμπορική δραστηριότητα, καταχωρίζεται υποχρεωτικά στο Γ.Ε.ΜΗ. και εφαρμόζονται ως προς αυτήν αναλόγως οι διατάξεις για την ομόρρυθμη εταιρεία. Τα ως άνω ισχύουν και για τις ειδικά ρυθμιζόμενες κοινοπραξίες, εκτός αν υπάρχει αντίθετη πρόβλεψη στην ειδική ρύθμιση.

Η αλληλέγγυα ευθύνη των μελών κοινοπραξίας για φορολογικά χρέη αυτής προβλέπεται ρητά στο άρθρο 4, παράγραφος 10 του Νόμου 1882/1990 (ΦΕΚ Α' 43/23-03-1990), το οποίο ορίζει ότι για τις κοινοπραξίες οι οφειλές, κύριες και πρόσθετες, από φόρους, τέλη, εισφορές και από πρόστιμα για φορολογικές παραβάσεις γενικά πολύ αφορούν αυτές βεβαιώνονται στο όνομά τους, η ευθύνη όμως για την καταβολή τους βαρύνει αλληλεγγύως και εις ολόκληρον καθένα από τα μέλη τους.

Επί τη βάση του ότι, το άρθρο 50 του Νόμου 4174/2013 θεμελιώνει την αλληλέγγυα ευθύνη για τους διοικητές νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και ότι κατά το άρθρο 3 περ. δ' του ιδίου Νόμου, η κοινοπραξία ορίζεται ως νομική οντότητα, γίνεται δεκτό ότι οι διατάξεις του άρθρου 50 του Νόμου αυτού, τυγχάνουν εφαρμοστέες και για τους διοικητές της κοινοπραξίας, με εξαίρεση την περίπτωση που μη μέλος έχει διοριστεί διαχειριστής αυτής, οπότε και γεννάται αμφισβήτηση για την εφαρμογή η μη των προαναφερόμενων διατάξεων.

Η ως άνω διάταξη του άρθρου 4 παρ. 10 του Νόμου 1882/1990 (Α' 43) ισχύει και για τις κοινωνίες και τις αστικές εταιρείες, στις οποίες συμπεριλαμβάνονται και οι δικηγορικές εταιρείες. Ως εκ τούτου η αλληλέγγυα ευθύνη του άρθρου 50 του Κώδικα Φορολογικής

Διαδικασία εφαρμόζεται και στις δικηγορικές εταιρείες με το αιτιολογικό ότι αποτελούν νομικές οντότητες, οι οποίες ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δια της παροχής δικηγορικών υπηρεσιών, τα κέρδη των οποίων υπόκεινται σε φορολογία, σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 1 του Νόμου 4172/2013 (ΑΑΔΕ, ΔΕΑΦ Β 1107928 ΕΞ 2017/12.7.2017).

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ 1^{ου} ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

- Αλεξανδρίδου Ε.** (2016), Δίκαιο Εμπορικών Εταιριών Προσωπικές & Κεφαλαιουχικές Εταιρίες, 2η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα
- Βενιέρης Ι.** (επιμ. Περάκης Ε.) (2013), Το Δίκαιο της Ανώνυμης Εταιρείας, 3η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα
- Καλλιντέρης Κ.** (2018), Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο, 2η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα
- Κυπραίος Μ.** (1980), «Στοιχεία Φορολογικού Δικαίου-Συμβολή στη Δικαιοκρατική Συστηματοποίηση του Φορολογικού Δικαίου», Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή
- Λεβαντής Ε.** (1998), Περί Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης, 6η έκδοση, Σάκκουλας Αντ. Ν., Αθήνα
- Μάζης Π.** (2005), Η ειδική εκκαθάριση των προβληματικών επιχειρήσεων, 2η έκδοση, Σάκκουλας Π. Ν., Αθήνα
- Πασσιάς Ι.** (1969), Το Δίκαιον της Ανωνύμου Εταιρείας, Αθήναι
- Ρόκας Ι.** (2017), ΕΤΑΙΡΙΕΣ-Εισαγωγή στο Δίκαιο των Εταιριών του Εμπορικού Δικαίου, 5η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα
- Ρόκας Ν.** (2012), Εμπορικές Εταιρίες, 7η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα
- Φινοκαλιώτη Α.** (2014), Η αστική ευθύνη των διοικούντων Α.Ε. & Ε.Π.Ε. για φορολογικές οφειλές και υπό το πρίσμα του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013) όπως ισχύει μετά και τον Ν. 4223/2013, Εκδόσεις Σάκκουλα ΑΕ, Αθήνα

ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ-ΜΕΛΕΤΕΣ

- Κοννίδας Κ.**, Η ευθύνη των διοικούντων ανωνύμου εταιρίας δια χρέη αυτής έναντι του δημοσίου και των ΝΠΔΔ, Επιθεώρηση Εμπορικού Δικαίου 1978, σελ. 321
- Μαρίνος Μ.-Θ.**, Εξουσίες Διοίκησης ΑΕ κατά το άρθρο 69 ΑΚ, Ελληνική Δικαιοσύνη 2007, σελ. 656-664
- Ραψομανίκης Μ.**, Η ευθύνη των μελών των διοριζόμενων δικαστικά κατ' άρθρο 69 ΑΚ προσωρινών διοικήσεων νομικών προσώπων, ιδιαίτερα των κεφαλαιουχικών εταιρειών, για οφειλές των εταιρειών αυτών προς το δημόσιο, Δίκαιο Επιχειρήσεων & Εταιρειών 2005, σελ. 162

ΝΟΜΙΚΑ ΠΕΡΙΟΔΙΚΑ

- Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας** (1958) σελ. 671 επ., (1998) σελ. 1318 επ., (2004) σελ. 806 επ., (2013) σελ. 1258, **Διοικητική Δίκη** (2016) σελ. 533

ΠΟΛΥΓΡΑΦΗΜΕΝΕΣ ΔΙΑΤΑΓΕΣ ΚΑΙ ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ

1064/03-03-1999 (Υπ. Οικονομικών), **1028/01-04-2004** (Υπ. Οικονομίας & Οικονομικών), **1103/12-10-2004** (Υπ. Οικονομίας & Οικονομικών), **1051/14-03-2007** (Υπ. Οικονομίας & Οικονομικών), **1094/23-06-2008** (Υπ. Οικονομίας & Οικονομικών), **1126/06-09-2010** (Υπ. Οικονομικών), **1179/07-09-2012** (Υπ. Οικονομικών), **1198/22-10-2012** (Υπ. Οικονομικών), **1262/11-12-2013** (Υπ. Οικονομικών), **1122/17-08-2016** (Υπ. Οικονομικών), **1030/15-02-2018**
Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
ΔΕΑΦ Β **1107928** ΕΞ. 2017/12.07.2017 Εγκύκλιος Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΕΙΣ Ν.Σ.Κ.

738/1984, 406/1991, 162/1993, 90/2001, 173/2001, 601/2002, 530/2006, 537/2006, 538/2006, 165/2007, 438/2007, 52/2008, 302/2009, 520/2011, 254/2012, 380/2012, 137/2014, 219/2014, 341/2016, 181/2017, 60/2018, 168/2018

ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ

Συμβούλιο της Επικρατείας: 3350/1995, 5293/1995, 2028/1997, 3/2000, 261/2000, 1590/2000, 102/2004, 2030/2004, 4104/2005, 2495/2007, 3333/2008, 255/2009, 296/2011, 496/2011 (ΕΑ), 884/2011, 2711/2011, 844/2012, 668/2012 (ΟΛ.), 1326/2012, 3143/2012, 4034/2012, 1028/2013, 2869/2013, 1477/2014, 2454/2014, 1623/2015, 3664/2015, 1040/2016, 2112/2016, 2264/2016, 2311/2017, 2986/2017

Άρειος Πάγος: 367/1976, 1427/2000, 724/2002, 307/2003, 95/2005, 2157/2007, 1156/2018

Εφετείο: 1829/2012 Μον.Εφ.Αθ., 4063/2016 Διοικ.Εφ.Αθ., 23/2012 Διοικ.Εφ.Θεσ., 124/2012 Διοικ.Εφ.Θεσ., 1321/2015 Διοικ.Εφ.Θεσ., 160/2016 Διοικ.Εφ. Κομ.,

Πρωτοδικείο: 12615/2004 Μον.Διοικ.Πρωτ.Αθ., 590/2015 Μον.Διοικ.Πρωτ.Θεσ., 5794/2015 Μον.Διοικ.Πρωτ.Θεσ.

ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

<https://lawdb.intrasoftnet.com/nomos>

<http://www.nsk.gr>

<https://www.e-forologia.gr>

<http://www.publicrevenue.gr>

<http://www.dsanet.gr>

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. Η Ποινική Ευθύνη Διοικούντων Νομικά Πρόσωπα

ΕΝΟΤΗΤΑ 1. Ποινικές προεκτάσεις των φορολογικών παραβάσεων

2.1.1 Προστατευόμενο έννομο αγαθό στο φορολογικό ποινικό δίκαιο είναι οι διάφορες κατηγορίες φορολογικών αξιώσεων του ελληνικού Δημοσίου, ως αυτοτελή στοιχεία ενεργητικού που προσδιορίζονται κατά περιεχόμενο κυριαρχικά από τα κρατικά όργανα (φορολογικός νομοθέτης, Φορολογική Διοίκηση) συγκροτώντας έτσι, ένα διακριτό τμήμα της περιουσίας του Δημοσίου (Θ.Παπακυριάκου.2005).

Η φοροδιαφυγή αναιρεί τον κοινωνικό χαρακτήρα του κράτους, το οποίο στερεί από τους αναγκαίους πόρους για την εκπλήρωση της αποστολής του στους τομείς της υγείας, της πρόνοιας, της παιδείας κ.λπ. Εμποδίζει την αναδιανομή του εθνικού πλούτου με την άσκηση της οικονομικής αποστολής της πολιτείας για τη βελτίωση της θέσης των οικονομικά ασθενέστερων τάξεων. Αποδυναμώνει την άσκηση πολιτικής για την καταπολέμηση της ανεργίας, την εκτέλεση έργων υποδομής και την εν γένει οικονομική ανάπτυξη της χώρας. Στρεβλώνει τον ανταγωνισμό προς όφελος των ανέντιμων εμπόρων. Δημιουργεί φαινόμενα άνισης μεταχείρισης των πολιτών και αμβλύνει τη φορολογική συνείδηση των ειλικρινών φορολογούμενων, επιτείνοντας ακόμη περισσότερο τα υπάρχοντα προβλήματα. Εντείνει το δημοσιονομικό πρόβλημα της χώρας με τη μείωση των δημοσίων εσόδων και συντελεί στη μη υλοποίηση του Κρατικού Προϋπολογισμού, υποθηκεύοντας ουσιαστικά το μέλλον των νεότερων γενεών. Τέλος, συρρικνώνει το δημόσιο πλούτο, ο οποίος παράνομα συσσωρεύεται σε αυτούς που φοροδιαφεύγουν. Υπό τις σημερινές συνθήκες της παγκόσμιας οικονομικής κρίσης και της δημοσιονομικής κατάστασης της χώρας, η φοροδιαφυγή επηρεάζει την οικονομική υπόσταση και φερεγγυότητά της. Συνεπώς, η φοροδιαφυγή αποτελεί μάλιστα του κοινωνικού συνόλου, αφού υπονομεύει τα συμφέροντά του. Για τους λόγους που προεκτέθηκαν, η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής επιβάλλεται πλέον ως εθνική ανάγκη, για την οικονομική ανάπτυξη και ευημερία της χώρας και των πολιτών της (Αιτιολ. έκθεση σχεδίου νόμου «Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, στελέχωση των ελεγκτικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών» <https://www.hellenicparliament.gr>).

Ο ελληνικός Ποινικός Κώδικας αλλά και η ποινική θεωρία αποκλείουν την ποινική ευθύνη νομικού προσώπου με αποτέλεσμα να γίνεται διαχρονικά δεκτή η ποινική ευθύνη των φυσικών προσώπων που διοικούν τα εν λόγω νομικά πρόσωπα. Τούτο ισχύει λόγω της αδυναμίας συμπεριφοράς εκ μέρους των νομικών προσώπων και της προσωποπαγούς φύσης

της ποινής. Οι αυτουργοί των φορολογικών αδικημάτων καταγράφονται στα άρθρα 67 του Νόμου 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) και 25 του Νόμου 1882/1990 (μη καταβολή χρεών προς το Δημόσιο) (ΦΕΚ Α' 43/23-03-1990). Στην ουσία πρόκειται για εκείνα τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία διοικούν το νομικό πρόσωπο που φοροδιαφεύγει, ήτοι που κατέχουν συγκεκριμένες θέσεις και οι αρμοδιότητές τους πηγάζουν από διάταξη νόμου ή από βούληση των νομίμων οργάνων του νομικού προσώπου, προκειμένου να μεταθέσουν τις ως άνω αρμοδιότητές τους σε τρίτα πρόσωπα.

Η ποινική ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα δεν είναι αντικειμενική συνεπώς διαφοροποιείται κατά το σημείο αυτό με την αλληλέγγυα (αστική) ευθύνη του άρθρου 50 του Νόμου 4174/2013. Τούτο σημαίνει ότι στα πλαίσια της ποινικής διαδικασίας δεν αρκεί η ιδιότητα του φυσικού προσώπου για να στοιχειοθετήσει την ποινική ευθύνη του, αλλά το ποινικό δικαστήριο οφείλει να διερευνήσει το στοιχείο της πραγματικής συμμετοχής του κατηγορούμενου στη διαχείριση της εταιρείας. Τούτο προκύπτει εξ' αντιδιαστολής και από το άρθρο 67 του Νόμου 4174/2013 κατά το οποίο, αυτουργοί ή συμμετοχοί των προβλεπόμενων εγκλημάτων θεωρούνται σε κάθε περίπτωση και όσοι ασκούν εν τοις πράγμασι τις εξουσίες και αρμοδιότητες που αντιστοιχούν στις ιδιότητες και θέσεις της παρ. 1 αυτού.

Οι πράξεις φοροδιαφυγής τιμωρούνται μόνο όταν έχουν τελεστεί με δόλο, ο οποίος ερευνάται στο πρόσωπο του κατηγορούμενου φυσικού προσώπου, που διοικεί το νομικό πρόσωπο. Τόσο η νομολογία όσο και η θεωρία δέχονται μάλιστα ότι για την τέλεση των φορολογικών εγκλημάτων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας αρκεί ο ενδεχόμενος δόλος για να θεμελιωθεί το αξιόποιο της πράξης. Επί παραδείγματι, στο αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο πρέπει να συνεκτιμάται πάντοτε η οικονομική θέση της εταιρείας κατά το χρόνο που αναζητείται το χρέος από αυτήν, καθότι σε περίπτωση που το νομικό πρόσωπο ήταν σε δυσμενή οικονομική κατάσταση, η μη καταβολή του χρέους αυτού από το διοικητή του δε βασίζεται σε δόλο του τελευταίου, αλλά στην πραγματική αδυναμία καταβολής του, λόγω έλλειψης οικονομικών κεφαλαίων (Κ.Καλλιντέρης,2018).

ΕΝΟΤΗΤΑ 2. Φορολογικά ποινικά εγκλήματα κατά τον Νόμο 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)

2.2.1 Γενικές Πληροφορίες

Στο δωδέκατο Κεφάλαιο του Νόμου 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) περιγράφονται τα εγκλήματα φοροδιαφυγής και οι ποινικές κυρώσεις σε περίπτωση διάπραξής τους. Ειδικότερα, στο άρθρο 66 αναπτύσσονται τα στοιχεία της αντικειμενικής και

υποκειμενικής υπόστασης των φορολογικών εγκλημάτων και οι προβλεπόμενες ποινές και στο άρθρο 67 γίνεται μνεία στους αυτουργούς και συνεργούς τέλεσης των φορολογικών εγκλημάτων του άρθρου 66. Εκτός των συγκεκριμένων φορολογικών εγκλημάτων που ορίζονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, φορολογικό αδίκημα συνιστά και η μη καταβολή χρεών προς το Δημόσιο, σύμφωνα με το άρθρο 25 του Νόμου 1882/1990 (ΦΕΚ Α' 43/23-03-1990), όπως αυτό αντικαταστάθηκε με το άρθρο 23 του Νόμου 2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179/11-09-1997).

Αξιοσημείωτο καθίσταται ότι ο χαρακτηρισμός μίας φορολογικής παράβασης ως φορολογικό έγκλημα έχει αποκτήσει πλέον ιδιαίτερη σημασία, καθότι συνδέεται άμεσα με τις διατάξεις περί φορολογικής παραγραφής. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 1 η γενική παραγραφή των φορολογικών παραβάσεων επέρχεται στα πέντε (5) έτη, ενώ όπως ορίζει η παράγραφος 3 του ιδίου ως άνω άρθρου, η αντίστοιχη παραγραφή για παραβάσεις που έχουν λάβει ποινική διάσταση (εγκλήματα φοροδιαφυγής) είναι εικοσαετής (20ετής). Συνεπώς η υπαγωγή μίας φορολογικής παράβασης στις διατάξεις του άρθρου 66 του Νόμου 4174/2013 καθίσταται κρίσιμη, προκειμένου ο φορολογικός έλεγχος να δύναται να επεκταθεί σε βάθος εικοσαετίας.

2.2.2 Απόκρυψη φορολογητέων εισοδημάτων ή περιουσιακών στοιχείων

Το περιγραφόμενο στο άρθρο 66 παρ. 1 περ. α) του Νόμου 4174/2013 έγκλημα τελείται, όταν το φορολογούμενο πρόσωπο, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) ή ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α.), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη.

Η αντικειμενική υπόσταση του εν λόγω εγκλήματος πραγματώνεται, κατά την προαναφερόμενη διάταξη, με δύο εναλλακτικούς τρόπους τέλεσης : **α)** με πράξη, ήτοι την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή **β)** με παράλειψη, ήτοι μη υποβολή δήλωσης. Σε κάθε περίπτωση όμως, όποιον τρόπο και εάν επιλέξει ο φορολογούμενος, ένα έγκλημα θα έχει διαπράξει και συνεπώς για ένα θα τιμωρηθεί. Διευκρινίζεται βέβαια ότι η υποβολή ανακριβούς δηλώσεως δε συνιστά σε κάθε περίπτωση εγκληματική πράξη απόκρυψης, καθότι

απαραίτητη προϋπόθεση προς τούτο καθίσταται η πρόθεση του φορολογούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη, με σκοπό να καταβάλει μειωμένο φόρο. Από την άλλη για να καλύπτεται η υποκειμενική υπόσταση του εγκλήματος πρέπει ο φορολογούμενος να προβαίνει στην τέλεση της παραβατικής πράξης με σκοπό την αποφυγή της πληρωμής του φόρου. Επομένως, ο δράστης θα πρέπει να γνωρίζει ότι υποβάλει ανακριβή δήλωση ή ότι δεν υποβάλει δήλωση, να γνωρίζει ότι με την πράξη ή παράλειψη αυτή αποκρύπτει φορολογητέο εισόδημα ή περιουσιακό στοιχείο και ταυτόχρονα να επιδιώκει με τη συμπεριφορά του αυτή την αποφυγή καταβολής του νόμιμου φόρου.

Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 66 του Νόμου 4174/2013 το ως άνω έγκλημα τελείται αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί, υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες ευρώ (100.000€) ανά είδος φόρου. Το ποσοτικό κριτήριο των εκατό χιλιάδων ευρώ (100.000€) υπολογίζεται ανά είδος φόρου και όχι σωρευτικά ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος, ενώ γίνεται δεκτό ότι στο ποσό αυτό δε συνυπολογίζονται οι τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής ή άλλες χρηματικές επιβαρύνσεις, που πιθανόν να έχουν καταλογιστεί στην επιχείρηση, εξαιτίας της συγκεκριμένης φορολογικής παράβασης (Κ.Καλλιντέρης.2018).

Εφόσον ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί, ανέρχεται μέχρι του ύψους των εκατόν πενήντα χιλιάδων ευρώ (150.000€) τότε το αδίκημα θεωρείται πλημμέλημα και επισύρει ποινή φυλάκισης τουλάχιστον δύο (2) ετών (αρ. 66 παρ. 3 περ. α Νόμου 4174/2013), ενώ εάν το ποσό υπερβαίνει τις εκατόν πενήντα χιλιάδες ευρώ (150.000€) το έγκλημα χαρακτηρίζεται κακούργημα και προς τούτο επιβάλλεται ποινή κάθειρξης.

2.2.3 Μη απόδοση/ανακριβής απόδοση Φ.Π.Α, Φ.Κ.Ε., φόρου ασφαλιστρων, παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών

Το έγκλημα αυτό προβλέπεται στο άρθρο 66 παρ. 1 περ. β) του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.), σύμφωνα με το οποίο, έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλιστρων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση

ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές.

Στη διάταξη της παραγράφου 2 του ίδιου ως άνω άρθρου, η οποία εξειδικεύει την προπαρατεθείσα διάταξη της παραγράφου 1 περ. β) του άρθρου 66, αναφέρεται ότι παρακρατούμενοι φόροι, τέλη και εισφορές είναι εκείνοι που ρητά ορίζονται σε επιμέρους διατάξεις ότι παρακρατούνται και τελικά αποδίδονται στο Δημόσιο ή άλλο φορέα από πρόσωπο διάφορο του πραγματικού φορολογούμενου. Με τα άρθρα 59 έως 64 του Νόμου 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος) καθορίζονται οι υπόχρεοι παρακράτησης φόρων, οι συντελεστές και ο χρόνος υποβολής των δηλώσεων παρακρατούμενων φόρων.

Το εν λόγω έγκλημα δύνανται να το τελέσουν επιτηδευματίες και επιχειρήσεις, τους οποίους ο έλληνας νομοθέτης αποφάσισε να επιφορτίσει με την ιδιαίτερη υποχρέωση να αποδίδουν στο Δημόσιο τους φόρους, τέλη ή εισφορές που παρακρατούν ή εισπράττουν για λογαριασμό του Δημοσίου από τους πραγματικούς υπόχρεους προς καταβολή τους. Για να θεμελιωθεί η υπόσταση του εγκλήματος, πρέπει η παράνομη συμπεριφορά να αφορά στις συγκεκριμένες κατηγορίες φόρων, που αναφέρονται ρητά στην παρ. 1 περ. β) του άρθρου 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, άλλως δε τυγχάνουν εφαρμογής οι προαναφερόμενες διατάξεις.

Κατά την αντικειμενική υπόσταση του εγκλήματος, οι αναφερόμενες στην ως άνω διάταξη πράξεις και παραλείψεις (μη απόδοσης, ανακριβούς απόδοσης κλπ) τελούνται είτε με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών είτε με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων, απόρροια των οποίων είναι η παραπλάνηση της φορολογικής Διοίκησης. Στην επιχειρηματική πρακτική η χρήση πλαστών, εικονικών ή και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων, αποτελεί τον πιο διαδεδομένο τρόπο για την επίτευξη των ως άνω. Όπως αναφέρθηκε ανωτέρω και στο έγκλημα της φοροδιαφυγής της περίπτωσης α) της παρ. 1 του άρθρου 66 Κ.Φ.Δ., για να πληρούται η υποκειμενική υπόσταση του αδικήματος, ο δράστης πρέπει να έχει ως προφανή σκοπό την αποφυγή της πληρωμής του φόρου που θα όφειλε να καταβάλει εάν είχε προβεί σε ορθή δήλωση των εισοδημάτων του και των περιουσιακών του στοιχείων.

Ζήτημα γεννάται στην περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού του ακαθάριστου εισοδήματος, όπως προβλεπόταν στο άρθρο 30 παρ. 2 περ. γ) του Νόμου 2238/1994 και ίσχυε

μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ήτοι για χρήσεις έως τις 31-12-2013, το οποίο έχει ως αποτέλεσμα τον τεκμαρτό τρόπο υπολογισμού της βάσης επιβολής και του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.). Ως προς αυτό, η Φορολογική Διοίκηση έχει κρίνει ότι στις περιπτώσεις που ο φόρος που προκύπτει από εξωλογιστικό προσδιορισμό δε συνδέεται με αποδεδειγμένη πραγματική απόκρυψη φορολογητέων εισοδημάτων, δε θεωρείται ποινικό αδίκημα και επομένως δεν αποστέλλονται αναφορές στην Αρχή του άρθρου 7 του Νόμου 3691/2008 (ΠΟΛ. 1180/16-07-2014).

Σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 3 περ. β), το αδίκημα θεωρείται ότι έχει τελεστεί όταν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει, ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος, τις πενήντα χιλιάδες ευρώ (50.000€), εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας ή τις εκατό χιλιάδες ευρώ (100.000€) ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση, ενώ οποιοσδήποτε πρόσθετος φόρος ή άλλες επιβαρύνσεις επί των ποσών αυτών δε θα πρέπει να συνυπολογίζονται.

Ως προς τις ποινικές κυρώσεις σε περίπτωση τέλεσης του αδικήματος αυτού, από το συνδυασμό των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 66 του Νόμου 4174/2013, προκύπτει ότι όταν το προς απόδοση ποσό που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται, ξεπερνάει το ποσό των πενήντα χιλιάδων ευρώ (50.000€), όταν πρόκειται για φόρο προστιθέμενης αξίας, και το ποσό των εκατό χιλιάδων ευρώ (100.000€), όταν πρόκειται για τα υπόλοιπα είδη φόρων, τελών ή εισφορών, επιβάλλεται ποινή φυλάκισης τουλάχιστον δύο (2) ετών. Ωστόσο εάν το ποσό αυτό υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες ευρώ (100.000€), εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας, ή τις εκατό πενήντα χιλιάδες ευρώ (150.000€) σε κάθε άλλη περίπτωση φόρου, τέλους ή εισφοράς, τότε επιβάλλεται η ποινή της κάθειρξης. Συνεπώς, βάσει του ανωτέρω ποσοτικού κριτηρίου, οι τελούμενες πράξεις ή παραλείψεις κρίνονται από το νομοθέτη ως πλημμεληματικού (ποινή φυλάκισης) ή κακουργηματικού (ποινή κάθειρξης) χαρακτήρα.

2.2.4 Μη απόδοση/ανακριβής απόδοση φόρου πλοίων

Ο φόρος πλοίων θεωρείται άμεσος φόρος, που επιβαρύνει το εισόδημα που προκύπτει από την εκμετάλλευση του πλοίου. Σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 1 περ. γ), έγκλημα φοροδιαφυγής τελεί και εκείνος που δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο το

φόρο αυτό, με σκοπό να αποφύγει την προσήκουσα πληρωμή του. Περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 3 του ίδιου ως άνω άρθρου, το ποσό του φόρου που δεν αποδόθηκε πρέπει να υπερβαίνει τις εκατό χιλιάδες ευρώ (100.000€) ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος, επισύροντας ποινή φυλάκισης τουλάχιστον δύο (2) ετών, ενώ εάν υπερβαίνει το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων ευρώ (150.000€) επιβάλλεται ποινή κάθειρξης. Στο ποσό αυτό δε θα πρέπει να συνυπολογίζεται η τυχόν οφειλόμενη εισφορά του Νόμου 27/1975, καθόσον αφορά σε εισφορά και όχι φόρο και το άρθρο 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας περιορίζεται μόνο στη μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση του φόρου πλοίων (Γ.Δημήτραινας.2011).

2.2.5 Έκδοση και αποδοχή πλαστών, εικονικών, νοθευμένων εικονικών φορολογικών στοιχείων

Το αδίκημα της έκδοσης ή/και αποδοχή πλαστών, εικονικών και νοθευμένων εικονικών φορολογικών στοιχείων ανεξάρτητα από το αν ο δράστης διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, προβλεπόταν στις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 1 και 4 του Νόμου 2523/1997 «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις», όπως τροποποιήθηκε με τα άρθρα 40 παρ.1 του Νόμου 3220/2004 και 2 παρ. 2 του Νόμου 3943/2011. Στην παράγραφο 2 του άνω άρθρου (19 του Νόμου 2523/1997), το εν λόγω αδίκημα χαρακτηριζόταν αυτοτελές και ανεξάρτητο από τα αδικήματα, που προβλέπονταν και τιμωρούνταν με τις λοιπές ποινικές διατάξεις του συγκεκριμένου νόμου. Με τη θέσπιση του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και δη με το άρθρο 66 αυτού, καταργήθηκαν μεταξύ άλλων και οι διατάξεις του άρθρου 19 του Νόμου 2523/1997 και για το αδίκημα της έκδοσης ή αποδοχής πλαστών εικονικών τιμολογίων ορίζεται πλέον ότι όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος.

Εκ των ανωτέρω προκύπτει, ότι για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος, της φοροδιαφυγής με έκδοση εικονικών τιμολογίων, απαιτείται αντικειμενικώς, έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων, ή, νόθευση γνήσιων φορολογικών στοιχείων, υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση,

έστω και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και επί νοθεύσεως της γνησιότητας αυτών και περαιτέρω τη θέληση η αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή στη νόθευση γνήσιων στοιχείων. Σκοπός του δράστη για την απόκρυψη φορολογητέας ύλης δεν απαιτείται, ως πρόσθετο στοιχείο, για τη θεμελίωση της υποκειμενικής υποστάσεως του εν λόγω εγκλήματος, εκτός αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4 του άρθρου 66 του Νόμου 4174/2013, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος (ΑΠ 224/2016, ΑΠ 130/2017). Συνεπώς, το εν λόγω αδίκημα δεν αποτελεί πλέον αυτοτελές έγκλημα φοροδιαφυγής, καθότι σε περίπτωση που τελεστεί, προκειμένου να διαπραχθεί κάποιο από τα προαναφερόμενα εγκλήματα, τιμωρείται μόνο το βασικό φορολογικό έγκλημα και όχι η έκδοση ή λήψη των εικονικών, πλαστών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων.

Περαιτέρω, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται είτε με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων ευρώ (75.000€), είτε με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες ευρώ (200.000€). Για την επιμέτρηση της ποινής λαμβάνεται ιδίως υπόψη το ύψος του ποσού που αποκρύφτηκε ή δεν αποδόθηκε και η διάρκεια της απόκρυψης ή μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης ή διακράτησης, ενώ η μεταχείριση ιδιαιτέρων τεχνασμάτων από το δράστη συνιστά επιβαρυντική περίπτωση. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται τα φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος.

Πλαστό θεωρείται το φορολογικό στοιχείο: α) που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου και β) όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο: α) που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση και β) που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Διευκρινίζεται ότι τα φορολογικά στοιχεία, στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής, θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας, ενώ αντίθετα τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται ως ανακριβή.

Σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο, το οποίο αφορά σε πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο καθώς επίσης δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωριστεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.

ΕΝΟΤΗΤΑ 3. Ευθύνη διοικούντων νομικά πρόσωπα για διάπραξη φορολογικών εγκλημάτων κατά το άρθρο 67 του Νόμου 4174/2013

2.3.1 Γενικές Πληροφορίες

Σε περίπτωση διάπραξης των φορολογικών εγκλημάτων του άρθρου 66 του Νόμου 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) από νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, η τέλεση των αξιόποινων πράξεων δε δύναται να καταλογισθεί, ως προς το ποινικό μέρος της, στο ίδιο το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, παρά μόνο στα φυσικά πρόσωπα που τα διοικούσαν κατά το χρόνο τέλεσης της παράνομης πράξης ή παράλειψης.

Τα εν λόγω φυσικά πρόσωπα θεωρούνται αυτοουργοί των φορολογικών εγκλημάτων, κατά το άρθρο 67 του Νόμου 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του Νόμου 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015 και εφεξής, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου, εφόσον συνετέλεσαν στην τέλεσή τους με οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψή τους. Τα ανωτέρω φυσικά πρόσωπα καθίστανται ποινικά υπεύθυνα υπό την απαραίτητη προϋπόθεση ότι έφεραν μία από τις, προβλεπόμενες στο ανωτέρω άρθρο, ιδιότητες κατά το χρόνο τέλεσης του εγκλήματος φοροδιαφυγής. Ωστόσο, τα ποινικά δικαστήρια προβαίνουν και σε εξέταση των πραγματικών περιστατικών, προκειμένου να αποφασίσουν για την καταδίκη ή αθώωση των κατηγορουμένων, κατά τα ανωτέρω, διοικητών νομικών προσώπων. Ειδικότερα, κατά την ποινική διαδικασία εξετάζεται όχι μόνο το αν ο εκάστοτε κατηγορούμενος διοικητής νομικού προσώπου κατείχε όντως μία από τις προβλεπόμενες ιδιότητες κατά το χρόνο τέλεσης του αδικήματος, αλλά επιπλέον και το εάν κατά τη συμμετοχή του στη διοίκηση του νομικού προσώπου προέβη πραγματικά σε πράξεις διαχείρισης.

Επί παραδείγματι ο Άρειος Πάγος έχει απαλλάξει από την ποινική ευθύνη Πρόεδρο του Διοικητικού Συμβουλίου ανωνύμου εταιρείας με το αιτιολογικό ότι αφενός είχαν παύσει τα καθήκοντά του, ως Προέδρου του Δ.Σ., με αποτέλεσμα να μη νοείται η τέλεση του εγκλήματος τούτου από αυτόν, ως αυτοργό, για τις επόμενες της λήξεως της θητείας του κρίσιμες διαχειριστικές περιόδους, αλλά επιπλέον και εξαιτίας της πρόσθετης παραδοχής πως δεν αποδείχθηκε το γεγονός, ότι κατά τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους ασκούσε πράγματι τέτοιου είδους καθήκοντα ούτε ότι είχε ενεργό ανάμειξη στη διοίκηση και τη διαχείριση της συγκεκριμένης εταιρείας (ΑΠ 533/2014).

Επομένως, για τον καταλογισμό της εγκληματικής πράξης της φοροδιαφυγής, δεν αρκεί η απόδειξη μίας εκ των ιδιοτήτων, που προβλέπονται στο άρθρο 67 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, στο πρόσωπο του κατηγορούμενου (αντικειμενική ευθύνη) αλλά απαιτείται και η τεκμηρίωση πρόθεσης (δόλου) φοροδιαφυγής από το κατηγορούμενο φυσικό πρόσωπο, όπως άλλωστε προβλέπεται για τα εγκλήματα φοροδιαφυγής του άρθρου 66 παρ. 1 του ίδιου ως άνω Κώδικα.

Η Φορολογική Διοίκηση, ως καλόπιστος τρίτος, αποστέλλει κάθε φορά τη σχετική μηνυτήρια αναφορά εις βάρος του φυσικού προσώπου, που, σύμφωνα με τα διαθέσιμα στοιχεία δημοσιότητας του εκάστοτε νομικού προσώπου, εμφανίζεται να κατέχει θέση ευθύνης κατά

το χρόνο τέλεσης του αδικήματος. Στη συνέχεια, η εισαγγελική αρχή ασκεί την ποινική δίωξη, βασιζόμενη στα ίδια ως άνω στοιχεία. Οι διατυπώσεις δημοσιότητας προβλέπονται λεπτομερώς στο Νόμο 3419/2005 «Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.) και Εκσυγχρονισμός της Επιμελητηριακής Νομοθεσίας» (ΦΕΚ 297 Α'/06-12-2005) και είτε έχουν συστατικό χαρακτήρα για την πράξη είτε σκοπεύουν στη διασφάλιση της ισχύος των πράξεων έναντι των τρίτων, στους οποίους συμπεριλαμβάνεται και το Δημόσιο. Περαιτέρω, οι διατυπώσεις δημοσιότητας σκοπεύουν στην ενίσχυση εμπιστοσύνης στις συναλλαγές, δημιουργώντας ένα προστατευτικό δίκτυο ασφαλείας για τους τρίτους ως προς τις υποχρεώσεις που αναλαμβάνει το νομικό πρόσωπο έναντι αυτών.

Η νομολογία του Αρείου Πάγου έχει δεχτεί ότι παραίτηση από θέση που εγείρει ευθύνη αυτουργού για αδίκημα φοροδιαφυγής, επιφέρει έννομα αποτελέσματα έναντι της φορολογικής αρχής, μόνο εφόσον υφίσταται νόμιμη παραίτηση και μέχρι να τηρηθούν οι διατυπώσεις δημοσιότητας αυτής (ΑΠ 1542/2013).

Ωστόσο, καθήκον του ποινικού δικαστηρίου είναι, όπως αναφέραμε ανωτέρω, η εξέταση και των πραγματικών περιστατικών, προκειμένου να διακριβώσει ποια φυσικά πρόσωπα ασκούσαν όντως πράξεις διαχείρισης και εκπροσώπησης του νομικού πρόσωπο κατά τον κρίσιμο χρόνο τέλεσης του φορολογικού εγκλήματος. Βάσει τούτου, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η μη τήρηση των διατυπώσεων δημοσιότητας δε θα πρέπει να αποτελεί καθοριστικό ή πολλώ μάλλον μοναδικό κριτήριο ευθύνης των διοικούντων νομικά πρόσωπα. Μετά την ολοκλήρωση των διατυπώσεων δημοσιότητας, το νομικό πρόσωπο οφείλει κατά τα άρθρα 10 και 11 του Νόμου 4174/2013 να προβεί στη διαδικασία εγγραφής των δημοσιευθεισών πράξεων στο φορολογικό μητρώο, προκειμένου να ενημερωθεί η Φορολογική Διοίκηση για τα πρόσωπα που ασκούν διαχείριση στο νομικό πρόσωπο. Η τελευταία αυτή εγγραφή δεν αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση ισχύος της πράξης, τεκμαίρεται όμως κατ' αυτόν τον τρόπο η γνώση της φορολογικής διοίκησης για κάθε μεταβολή στα μέλη της διοίκησης (Κ.Καλλιντέρης.2018).

2.3.2 Φυσικά πρόσωπα που θεωρούνται αυτουργοί στις κεφαλαιουχικές εταιρείες

2.3.2.α Ανώνυμες Εταιρείες (Α.Ε.)

Η ανώνυμη εταιρεία διοικείται νομίμως από το Διοικητικό Συμβούλιο αυτής κατά το άρθρο 77 του Νόμου 4548/2018. Η διοίκηση της εταιρείας περιλαμβάνει τη διαχείριση και τη δικαστική και εξώδικη εκπροσώπησή της, ενώ γίνεται δεκτό ότι στον όρο διοίκηση περιλαμβάνεται και η μέριμνα όλων των αναγκαίων ενεργειών για τη νόμιμη λειτουργία της, όπως η τήρηση των

φορολογικών βιβλίων και στοιχείων, η υποβολή φορολογικών δηλώσεων κ.λπ (Ι. Πασσιάς.1969). Η διοίκηση ασκείται συλλογικά εκτός εάν το Διοικητικό Συμβούλιο αποφασίζει να αναθέσει τις εξουσίες της διαχείρισης και εκπροσώπησης της εταιρείας σε ένα ή περισσότερα πρόσωπα, μέλη του ή μη, εφόσον αυτό επιτρέπεται, σύμφωνα με το καταστατικό (αρ. 87 παρ. 1 του Νόμου 4548/2018).

Όσον αφορά στα φυσικά πρόσωπα που θεωρούνται αυτουργοί των φορολογικών εγκλημάτων των ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών, παρατηρείται ότι στο άρθρο 67 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.) αναφέρονται οι πρόεδροι των Διοικητικών Συμβουλίων, οι διευθύνοντες, εντεταλμένοι ή συμπράττοντες σύμβουλοι, οι διοικητές, οι γενικοί διευθυντές ή διευθυντές, ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτών. Σε περίπτωση δε, που ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, ως αυτουργοί θεωρούνται τα μέλη των διοικητικών συμβουλίων των εταιρειών αυτών, εφόσον ασκούν πράγματι προσωρινά ή διαρκώς ένα από τα καθήκοντα που αναφέρονται πιο πάνω.

2.3.2.α₁Πρόεδρος του Διοικητικού Συμβουλίου

Η ιδιότητα του Προέδρου του Διοικητικού Συμβουλίου θεσμοθετείται στο άρθρο 89 του Νόμου 4548/2018 «Αναμόρφωση του δικαίου των ανωνύμων εταιρειών (Νέος νόμος περί Ανωνύμων Εταιριών)». Το Διοικητικό Συμβούλιο εκλέγει μεταξύ των μελών του τον Πρόεδρο, αν δεν τον έχει ήδη ορίσει το καταστατικό ή η γενική συνέλευση, ενώ το Διοικητικό Συμβούλιο μπορεί να αντικαταστήσει τον Πρόεδρο και τον αναπληρωτή του οποτεδήποτε. Αν τα πρόσωπα αυτά έχουν ορισθεί από το καταστατικό ή τη γενική συνέλευση, η αντικατάστασή τους από το Διοικητικό Συμβούλιο γίνεται με πλειοψηφία των δύο τρίτων (2/3) του συνόλου των μελών. Ο Πρόεδρος ασκεί τις αρμοδιότητες που προβλέπει ο νόμος και το καταστατικό.

Η ιδιότητα του Προέδρου του Διοικητικού Συμβουλίου δε συνεπάγεται από μόνη της την πραγματική άσκηση πράξεων διαχείρισης και εκπροσώπησης στην εταιρεία και για το λόγο αυτό, πολλές φορές ο διορισμός του έχει κυρίως τιμητικό ή/και συμβολικό χαρακτήρα. Ωστόσο, η ιδιότητα του Προέδρου συγκαταλέγεται στις ρητά αναφερόμενες στο άρθρο 67 του Νόμου 4174/2013.

2.3.2.α2 Διευθύνων, Εντεταλμένος, Συμπράττων Σύμβουλος

Σύμφωνα με το άρθρο 87 παρ. 1 του Νόμου 4548/2018, το Διοικητικό Συμβούλιο μπορεί να αναθέτει τις εξουσίες της διαχείρισης και εκπροσώπησης της εταιρείας σε ένα ή περισσότερα πρόσωπα. Ειδικότερα, τα πρόσωπα που αποκτούν μία από τις ιδιότητες του Διευθύνοντος, Εντεταλμένου ή Συμπράττοντος συμβούλου είναι ταυτόχρονα και μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου. Κατά τη θεωρία, η ανάθεση αυτή προϋποθέτει σωρευτικά ότι το Διοικητικό Συμβούλιο έχει συγκροτηθεί σε σώμα, ότι υπάρχει σχετική πρόβλεψη στο καταστατικό της εταιρείας, ότι υπάρχει σχετική απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου και ότι η απόφαση αυτή έχει υποβληθεί στις απαραίτητες διατυπώσεις δημοσιότητας (Χ.Λιβαδάς,2013).

Σύμφωνα με το άρθρο 77 παρ. 4 του Νόμου 4548/2018, επιτρέπεται και σε νομικό πρόσωπο να συμμετέχει ως μέλος του Διοικητικού Συμβουλίου αρκεί να το προβλέπει το καταστατικό. Στην περίπτωση αυτή το νομικό πρόσωπο υποχρεούται να ορίσει ένα φυσικό πρόσωπο για την άσκηση των εξουσιών του νομικού προσώπου, ως μέλους του Διοικητικού Συμβουλίου, υπό την προϋπόθεση ότι η πράξη ορισμού θα υποβληθεί σε δημοσιότητα, άλλως σε περίπτωση που το νομικό πρόσωπο παραλείψει να προβεί στον ορισμό φυσικού προσώπου, για την άσκηση των αντιστοίχων εξουσιών, εντός δεκαπέντε (15) ημερών από το διορισμό του ως μέλους του Διοικητικού Συμβουλίου, λογίζεται ως παραίτηση του νομικού προσώπου από τη θέση του μέλους. Το ως άνω διορισθέν φυσικό πρόσωπο καθίσταται εις ολόκληρο συνυπεύθυνο με το νομικό πρόσωπο για την εταιρική διαχείριση.

Η ευθύνη των προσώπων αυτών, κατά το άρθρο 67 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, δικαιολογείται από την ειδική θέση που κατέχουν τα πρόσωπα αυτά στη διοίκηση της εταιρείας. Ωστόσο, για τον καταλογισμό του αξιόποινου των πράξεων ή/και παραλείψεών τους, θα πρέπει να ερευνάται από το ποινικό δικαστήριο η έκταση των καθηκόντων τους, ιδίως στην περίπτωση εντεταλμένων ή συμπραττόντων συμβούλων, καθότι στην πράξη συχνά τα πρόσωπα αυτά, λόγω του εξειδικευμένου γνωστικού αντικειμένου που κατέχουν, διορίζονται στις προαναφερόμενες θέσεις με συγκεκριμένα καθήκοντα (Ν.Ρόκας,2012), τα οποία όμως δεν άπτονται όλων των εταιρικών ζητημάτων, μεταξύ των οποίων και των φορολογικών υποχρεώσεων της εταιρείας. Στην περίπτωση αυτή, γίνεται δεκτό ότι οι εν λόγω σύμβουλοι δεν ευθύνονται ποινικά για την τέλεση εγκλημάτων φοροδιαφυγής, καθότι αποκλείεται εξ' αρχής η πλήρωση της υποκειμενικής υπόστασης αυτών των εγκλημάτων.

2.3.2.α₃ Διοικητής

Η έννοια του Διοικητή της ανώνυμης εταιρείας δεν απαντάται ως ιδιότητα στην ισχύουσα περί ανωνύμων εταιρειών νομοθεσία. Εντούτοις η αναφορά της στο άρθρο 67 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας θα πρέπει να ερμηνεύεται στα πλαίσια νομοθετημάτων που τυχόν προβλέπουν ειδικά τη συγκεκριμένη θέση στη διοίκηση ανώνυμων εταιρειών.

2.3.2.α₄ Γενικός Διευθυντής, Διευθυντής, τρίτα πρόσωπα εντεταλμένα είτε άμεσα από το νόμο, είτε από ιδιωτική βούληση, είτε με δικαστική απόφαση

Πρόκειται για φυσικά πρόσωπα που δε συμμετέχουν στο Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας, στα οποία ανατίθεται, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 87 του Νόμου 4548/2018, η εξουσία διαχείρισης και εκπροσώπησης της εταιρείας, εν όλω ή εν μέρει. Στην πραγματικότητα τα πρόσωπα που κατέχουν τις θέσεις αυτές υποκαθιστούν το Διοικητικό Συμβούλιο στη διαχείριση και εκπροσώπηση της εταιρείας. Ο διορισμός τους συντελείται με σχετικό πρακτικό του Διοικητικού Συμβουλίου, το οποίο καλείται συνήθως πρακτικό απονομής ή κατανομής αξιωμάτων. Όπως αναφέρθηκε ανωτέρω για την περίπτωση υποκατάστασης εντός του κύκλου των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου, έτσι και στις περιπτώσεις υποκατάστασης από μη μέλη αυτού, πρέπει να εξετάζεται κάθε φορά η έκταση των καθηκόντων που έχουν ανατεθεί στα πρόσωπα αυτά, προκειμένου να αποφευχθεί η έμμεση θέσπιση αντικειμενικής ποινικής ευθύνης (Κ.Καλλιντέρης,2018). Εντεταλμένα από το νόμο ή από ιδιωτική βούληση πρόσωπα, νοούνται οι εκκαθαριστές της ανωνύμου εταιρείας, οι οποίοι αναλαμβάνουν το καθήκον της εκκαθάρισης της εταιρικής περιουσίας μετά τη λύση της, ενώ ο ορισμός «πρόσωπα εντεταλμένα από δικαστική απόφαση» παραπέμπει σε περιπτώσεις διορισμού προσωρινής διοίκησης ή εκκαθαριστών δια δικαστικής αποφάσεως.

Ωστόσο, οι ιδιότητες των γενικών διευθυντών, διευθυντών και των άλλων προσώπων στα οποία ανατίθενται, κατά τα ανωτέρω, καθήκοντα διαχείρισης ή/και εκπροσώπησης της εταιρείας, δεν ταυτίζονται εννοιολογικά με τα φυσικά πρόσωπα που ανήκουν στις κατηγορίες των διευθυνόντων υπαλλήλων και των εντολοδόχων ή πληρεξουσίων.

Ειδικότερα, διευθύνοντες υπάλληλοι χαρακτηρίζονται τα πρόσωπα α) εκείνα που κατέχουν θέσεις εποπτείας ή διεύθυνσης ή εμπιστοσύνης, επί των οποίων αν και δεν παύουν να είναι μισθωτοί, συνδεδεμένοι με τον εργοδότη με σχέση εξαρτημένης εργασίας, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις που αναφέρονται στο νόμιμο ημερήσιο ή εβδομαδιαίο ωράριο εργασίας των μισθωτών, β) εκείνα στα οποία, λόγω του ότι διαθέτουν εξαιρετικά προσόντα ή τους έχει

ιδιαίτερη εμπιστοσύνη ο εργοδότης, ανατίθενται καθήκοντα γενικότερης διεύθυνσης της επιχείρησης ή τομέα αυτής και εποπτεία του προσωπικού, έτσι ώστε, όχι μόνο επηρεάζουν αποφασιστικά τις κατευθύνσεις και την εξέλιξη της επιχείρησης, αλλά και διακρίνονται εμφανώς από τους άλλους υπαλλήλους, γιατί ασκούν δικαιώματα του εργοδότη ταυτιζόμενα με αυτόν σε μεγάλο βαθμό, τόσο ως προς τις προς τρίτους σχέσεις, εκπροσωπώντας αυτόν σε συναλλαγές, όσο και σε σχέση με τους υπόλοιπους μισθωτούς αυτού, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται η πρόσληψη ή η απόλυση προσωπικού, η ανάληψη ποινικών ευθυνών σε σχέση με την τήρηση της νομοθεσίας στην επιχείρηση για το συμφέρον των εργαζομένων και η λήψη σημαντικών αποφάσεων για την επίτευξη του σκοπού, στον οποίο αποβλέπει ο εργοδότης, και γ) εκείνα, τα οποία συνήθως αμείβονται με αποδοχές που υπερβαίνουν κατά πολύ τα ελάχιστα όρια ή τις καταβαλλόμενες στους άλλους μισθωτούς αποδοχές.

Δεν είναι, όμως, αναγκαίο να συντρέχουν όλες οι παραπάνω ή και άλλες περιστάσεις για να χαρακτηριστεί κάποιος μισθωτός ως διευθύνων υπάλληλος, αφού η έννοια του διευθύνοντος υπαλλήλου, ανεξάρτητα του αν ο εργαζόμενος έχει ή όχι τον τίτλο του κατόχου αυτής, αποδίδεται με βάση τα αντικειμενικά κριτήρια της καλής πίστης και της κοινής πείρας και λογικής από τη φύση των παρεχόμενων υπηρεσιών, που κρίνονται ενιαία, καθώς και από την ιδιάζουσα θέση εκείνου που τις παρέχει, τόσο προς τον εργοδότη, όσο και προς τους λοιπούς εργαζομένους (ΑΠ 768/2017).

Συνεπώς, οι διευθύνοντες υπάλληλοι αφενός διαχωρίζονται από τους λοιπούς προϊσταμένους αφού οι τελευταίοι ασκούν εντονότερα εκτελεστικά καθήκοντα και όχι επιτελικές λειτουργίες στην εταιρεία, αφετέρου διαχωρίζονται από τους διοικητές των εταιρειών, καθότι δεν έχουν το δικαίωμα διάθεσης των μέσων παραγωγής ούτε των κερδών της επιχείρησης.

Από την άλλη πλευρά η διαφορά μεταξύ υποκατάστατου οργάνου (πρόσωπα, μέλη ή μη του Διοικητικού Συμβουλίου, στα οποία ανατίθεται από το Διοικητικό Συμβούλιο καθήκοντα διαχείρισης/ εκπροσώπησης) και πληρεξουσίου ή εντολοδόχου είναι ουσιώδης, καθώς στην πρώτη περίπτωση πρόκειται περί παροχής οργανικής εξουσίας, που συνεπάγεται ανεξαρτησία δράσης και αυξημένες διακριτικές ευχέρειες, ενώ αντίθετα στη δεύτερη περίπτωση πρόκειται απλά για παροχή πληρεξουσιότητας/εντολής εντός των ορίων της οποίας οφείλει να ενεργεί ο πληρεξούσιος/εντολοδόχος. Στην περίπτωση αυτή ο διοριζόμενος τρίτος, όταν επιχειρεί δικαιοπραξίες στο όνομα της ανώνυμης εταιρείας, ενεργεί όχι ως

όργανο της εταιρείας, αλλά ως άμεσος αντιπρόσωπός της, κατ' άρθρο 211 του Αστικού Κώδικα.

Υπό το πρίσμα των ανωτέρω, καθίσταται σαφές ότι οι έννοιες του διευθύνοντος υπαλλήλου, του εντολοδόχου και του πληρεξουσίου, διαχωρίζονται από τα πρόσωπα που είναι εντεταλμένα στη διοίκηση της εταιρείας και επομένως δεν εμπίπτουν στην έννοια του αυτουργού των φορολογικών εγκλημάτων του άρθρου 67 του Νόμου 4174/2013, εκτός βέβαια εάν από τα πραγματικά περιστατικά στοιχειοθετείται η ποινική τους δίωξη λόγω συνέργειας στα εν λόγω εγκλήματα.

2.3.2.α₅ Απλά μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου

Το άρθρο 67 παρ. 1 εδ. β' του Νόμου 4174/2013 ορίζει σαφώς ότι σε περίπτωση που ελλείπουν όλα τα παραπάνω αναφερόμενα πρόσωπα, ως αυτουργοί θεωρούνται τα μέλη των Διοικητικών Συμβουλίων των εταιρειών αυτών, εφόσον ασκούν πράγματι προσωρινά ή διαρκώς ένα από τα καθήκοντα διαχείρισης και εκπροσώπησης. Για να κριθεί ποινικά υπεύθυνο ένα απλό μέλος του Διοικητικού Συμβουλίου πρέπει σωρευτικά να ισχύουν τα εξής: α) το μέλος να αναπληρώνει πρόσωπο που πράγματι ασκούσε πράξεις διαχείρισης μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονταν και η εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της εταιρείας, β) το χρονικό διάστημα αναπλήρωσης να συμπίπτει με τον κρίσιμο χρόνο τέλεσης του εγκλήματος φοροδιαφυγής και γ) να υπάρχει και να αποδεικνύεται δόλος του μέλους για την διάπραξη του εγκλήματος.

2.3.2.α₆ Διατυπώσεις δημοσιότητας

Ο διορισμός των προσώπων που συμμετέχουν στη διοίκηση της ανωνύμου εταιρείας συντελείται δια λήψεως σχετικών αποφάσεων από τα αρμόδια όργανα και τη ρητή ή σιωπηρή αποδοχή τους από τα εν λόγω πρόσωπα. Ειδικότερα, η νομολογία έχει κρίνει ότι η αποδοχή του διορισμού ή της εκλογής του διοικητή δύναται να τελεστεί και σιωπηρά όπερ συμπεραίνεται από τα πραγματικά γεγονότα, όπως επί παραδείγματι δια της συμμετοχής του προσώπου αυτού στις συνεδριάσεις του Διοικητικού Συμβουλίου.

Στο άρθρο 12 παρ. 1 του Νόμου 4548/2018 ορίζονται οι πράξεις και τα στοιχεία εκείνα που υποβάλλονται σε δημοσιότητα, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και οι πράξεις που αφορούν το διορισμό και τη για οποιοδήποτε λόγο παύση, με τα στοιχεία ταυτότητας, των

προσώπων που ασκούν τη διαχείριση της εταιρείας και που έχουν την εξουσία να την εκπροσωπούν από κοινού ή μεμονωμένα.

Η τήρηση των διατυπώσεων δημοσιότητας για κάθε πράξη που αφορά στην αλλαγή στη σύνθεση των οργάνων διαχείρισης και εκπροσώπησης της ανωνύμου εταιρείας έχει δηλωτικό και όχι συστατικό χαρακτήρα με σκοπό προστασίας των τρίτων (ΑΠ 1156/2018, ΣτΕ 1040/2016) και επομένως η μη δημοσίευση αυτής δεν επιδρά στο κύρος της, αλλά έχει ως αποτέλεσμα το ότι η ανώνυμη εταιρεία δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να αντιτάξει σε τρίτους, με τους οποίους έχει συναλλαχτεί, την επελθούσα μεταβολή, εκτός εάν αποδείξει ότι οι τρίτοι τη γνώριζαν (ΣτΕ 4034/2012, ΣτΕ 296/2011, ΑΠ 307/2003, ΑΠ 724/2002, ΑΠ 307/2003, ΑΠ 724/2002).

Όπως είναι φυσικό, σε περίπτωση φοροδιαφυγής που τελείται στο όνομα της ανώνυμης εταιρείας, η τυχόν μη δημοσίευση των προαναφερόμενων πράξεων και ιδίως της πράξης παραίτησης μέλους από το Διοικητικό Συμβούλιο σε χρόνο προγενέστερο της τέλεσης του φορολογικού εγκλήματος, μπορεί να επιφέρει δυσμενείς συνέπειες για τον παραιτηθέντα, καθότι τόσο η Φορολογική Διοίκηση όσο και τα ποινικά δικαστήρια βασίζονται αρχικά στις δημοσιευμένες πράξεις και ως εκ τούτου καθίσταται ιδιαίτερος δύσκολη η εκ μέρους του κατηγορούμενου απόδειξη περί της ακριβούς ημεροχρονολογίας της αποχώρησής του από τη διοίκηση της εταιρείας.

2.3.2.β Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.)

2.3.2.β₁ Διαχειριστής

Βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας περί εταιρειών περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.) η διαχείριση και εκπροσώπηση της εταιρείας ανήκει, εάν δε συμφωνηθεί διαφορετικά, στο σύνολο των εταίρων που δρουν συλλογικά. Δύναται όμως να ανατεθεί δια του καταστατικού ή με απόφαση της συνελεύσεως των εταίρων, σε έναν ή περισσότερους εταίρους ή μη, για ορισμένο ή αόριστο χρόνο. Ειδικότερα, η ιδιότητα του Διαχειριστή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.) προβλέπεται στα άρθρα 16 επ. του Νόμου 3190/1955 (ΦΕΚ Α' 91/16-04-1955), όπως αυτός τροποποιήθηκε και ισχύει με τη δημοσίευση του Νόμου 4541/2018 (ΦΕΚ Α' 93/31-05-2018).

Τα φυσικά πρόσωπα που θεωρούνται αυτουργοί για φορολογικά εγκλήματα εταιρειών περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.) προβλέπονται στη διάταξη του άρθρου 67 παρ. 1 περ. γ), το

οποίο ορίζει ότι ως αυτουργοί των εν λόγω εγκλημάτων θεωρούνται, εφόσον με οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψή τους συνετέλεσαν στην τέλεσή τους οι διαχειριστές των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο, είτε άμεσα από το νόμο, είτε από ιδιωτική βούληση, είτε με δικαστική απόφαση, είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών και όταν αυτοί ελλείπουν ή απουσιάζουν οι εταίροι αυτών.

Κατά τη γραμματική ερμηνεία της προαναφερόμενης διάταξης, αυτουργοί των φορολογικών εγκλημάτων στο όνομα των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης θεωρούνται οι διαχειριστές αυτών και κατά συνέπεια σε περίπτωση συνδιαχείρισης ευθύνονται όλο και μάλιστα ο καθένας από αυτούς για το σύνολο της φορολογικής υποχρέωσης και όχι μόνο για το ποσοστό της εταιρικής του μερίδας. Περαιτέρω, γίνεται δεκτό ότι δεν ευθύνεται ποινικά ο αναπληρωτής διαχειριστής, εκτός εάν από τα πραγματικά περιστατικά αποδειχθεί ότι όντως αναπλήρωσε το διαχειριστή και διενήργησε πράξεις διαχείρισης και εκπροσώπησης κατά το χρονικό διάστημα εντός του οποίου τελέστηκε το φορολογικό έγκλημα, ενώ ποινική ευθύνη δε φέρουν ούτε τα πρόσωπα, στα οποία έχει ανατεθεί η εκτέλεση συγκεκριμένων πράξεων και επομένως λειτουργούν ως πληρεξούσιοι της εταιρείας (Κ.Καλλιντέρης.2018).

2.3.2.β₂ Πρόσωπα εντεταλμένα είτε άμεσα από τον νόμο, είτε από ιδιωτική βούληση, είτε με δικαστική απόφαση, είτε από οποιαδήποτε αιτία

Συνηθέστερη περίπτωση φυσικών προσώπων εντεταλμένων είτε άμεσα από το νόμο, είτε από ιδιωτική βούληση, είτε με δικαστική απόφαση, είτε από οποιαδήποτε αιτία, τη διοίκηση και διαχείριση της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, καθίσταται εκείνη του διορισμού εκκαθαριστών μετά τη λύση της εταιρείας ή προσωρινών διαχειριστών, κατά το άρθρο 69 του Αστικού Κώδικα, λόγω σύγκρουσης συμφερόντων μεταξύ διαχειριστών και εταιρείας.

2.3.2.β₃ Απλοί εταίροι της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.)

Σύμφωνα με το άρθρο 67 παρ. 1 περ. γ) του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εάν ελλείπουν ή απουσιάζουν οι διαχειριστές της εταιρείας και γενικά κάθε πρόσωπο εντεταλμένο στη διοίκηση ή διαχείριση είτε άμεσα από το νόμο, είτε από ιδιωτική βούληση, είτε με δικαστική απόφαση, είτε από οποιαδήποτε αιτία, ποινικά υπεύθυνοι θεωρούνται οι λοιποί εταίροι αυτής. Το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους έχει ερμηνεύσει τους όρους «ελλείπουν» και «απουσιάζουν» της ως άνω αναφερόμενης διάταξης, δια της υπ' αριθμ. 471/05-11-1993 γνωμοδότησής του, η οποία έχει γίνει δεκτή από το Υπουργείο Οικονομικών δια της ΠΟΛ. 1236/19-09-1995. Ειδικότερα, σύμφωνα με την εν λόγω γνωμοδότηση ο όρος «ελλείπουν»

χρησιμοποιείται από το νομοθέτη για τις περιπτώσεις μη διορισμού διαχειριστή από το καταστατικό, παραίτησης, φυσικού θανάτου, απώλειας της δικαιοπρακτικής ικανότητάς του, πτώχευσης κ.λπ, ενώ ο όρος «απουσιάζουν» περιγράφει τις περιπτώσεις φυσικής απουσίας του διαχειριστή, όταν δηλαδή απομακρύνεται από την έδρα της εταιρείας, χωρίς να γνωρίζει η φορολογική αρχή τον τόπο, όπου βρίσκεται, πέραν του εκ των εκάστοτε περιστάσεων και εν γένει απαιτούμενου ευλόγου χρόνου (Γνωμ. 471/1993 ΝΣΚ).

Από τη διατύπωση της υπό κρίση διάταξης του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προκύπτει ότι απαραίτητη προϋπόθεση για την εφαρμογή αυτής στους εταίρους της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.) συνιστά η έλλειψη του διαχειριστή, ήτοι μη ενασχόλησή του με τη διοίκηση της εταιρείας, κατά το χρόνο διάπραξης του φορολογικού εγκλήματος. Εκ τούτου συνάγεται ότι σε περίπτωση που, όταν διαπιστωθεί από τη Φορολογική Διοίκηση η φορολογική παράβαση της εταιρείας, ελλείπει/απουσιάζει ο διαχειριστής για οποιονδήποτε από τους προαναφερόμενους λόγους, τότε δεν ενεργοποιείται η ποινική ευθύνη των εταίρων του νομικού προσώπου, εκ μόνης της αδυναμίας εντοπισμού του φυσικού προσώπου, το οποίο πράγματι διοικούσε την εταιρεία κατά το χρόνο τέλεσης του φορολογικού εγκλήματος.

2.3.2.β₄ Διατυπώσεις δημοσιότητας

Σύμφωνα με τα όσα αναφέρθηκαν ανωτέρω, οι διαχειριστές των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.) διορίζονται είτε με το καταστατικό, είτε με απόφαση της συνέλευσης των εταίρων. Τόσο η απόφαση διορισμού διαχειριστή, όσο και η τυχόν ανάκληση ή παραίτηση αυτού, υποβάλλονται σε δημοσιότητα. Συνεπώς, σε περίπτωση που η εταιρεία δεν έχει προβεί στις νόμιμες διαδικασίες περί δημοσίευσης των ανωτέρω αναφερόμενων πράξεων και κάθε πράξης που δηλώνει αλλαγή στα πρόσωπα που ασκούν διοίκηση στην εταιρεία, δεν μπορεί να τις αντιτάξει έναντι των καλόπιστων τρίτων, κατ' αναλογία με όσα αναφέρθηκαν ανωτέρω για τις ανώνυμες εταιρείες.

Μετά την ολοκλήρωση των διατυπώσεων δημοσιότητας στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 του Νόμου 4250/2014 σε συνδυασμό με το άρθρο 1 του Νόμου 3419/2005 (Ε.Αλεξανδρίδου.2016) γνωστοποιούνται οι τελεσθείσες μεταβολές στη Φορολογική Διοίκηση, προκειμένου να καταχωριστούν στο φορολογικό μητρώο τα στοιχεία των νομίμων εκπροσώπων της εταιρείας. Η υποχρέωση αυτή έναντι της φορολογικής διοίκησης χαρακτηρίζεται αποκλειστικά και μόνο δηλωτική. Ωστόσο η νομολογία έχει κρίνει ότι σε περίπτωση που γνωστοποιηθούν στη Φορολογική Διοίκηση οι

μεταβολές στα πρόσωπα των διαχειριστών της εταιρείας, τούτο θεωρείται και εκτιμάται ως καλόπιστη συμπεριφορά από το ποινικό δικαστήριο ακόμα και εάν δεν είχαν τηρηθεί οι νόμιμες διαδικασίες δημοσιότητας στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Εφ.Αθ. 723/2016). Ειδικότερα στην υπ' αριθμ. 723/2016 απόφαση του Εφετείου Αθηνών αναφέρεται «.....Ενισχυτικό της ελλείψεως προθέσεως των κατηγορουμένων προς τέλεση των πράξεων τούτων, οι οποίοι τυπικά μόνο φέρονται ως διαχειριστές μέχρι την δημοσίευση του τελευταίου συμβολαίου (2005), συνιστά ότι τούτο, ως εξ αυτού προκύπτει, κατατέθηκε αμέσως στην Α` ΔΟΥ Αθηνών, γεγονός δηλωτικό του ότι διά της δηλώσεώς του στην Αρχή αυτή, δεν θα ασκούσαν εκπροσώπηση και διαχείριση της ΕΠΕ, όπως και πράγματι δεν άσκησαν έκτοτε και κατά τους κρίσιμους χρόνους τελέσεως των αδικημάτων τούτων. Όθεν πρέπει να κυρηχθούν αθώοι.»

2.3.2.γ Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία (Ι.Κ.Ε.)

Η ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία (Ι.Κ.Ε.) εισήχθη για πρώτη φορά στο ελληνικό δίκαιο με το Νόμο 4072/2012 (ΦΕΚ Α' 86/11-04-2012). Πρόκειται για εταιρεία με νομική προσωπικότητα και είναι εμπορική, ακόμα και αν ο σκοπός της δεν είναι η εμπορική επιχείρηση. Η βασική της ιδιαιτερότητα συνίσταται στη δυνατότητα ίδρυσής της χωρίς την καταβολή ελάχιστου κεφαλαίου για αυτό προτείνεται ιδιαίτερα σε περιπτώσεις ίδρυσης εταιρειών παροχής υπηρεσιών (Ν.Ρόκας.2012).

Την εταιρεία διαχειρίζεται και εκπροσωπεί ένας ή περισσότεροι διαχειριστές, οι οποίοι μπορούν να διορίζονται από το καταστατικό ή με απόφαση της συνέλευσης των εταίρων. Διαχειριστής μπορεί να είναι μόνο φυσικό πρόσωπο, εταίρος ή μη. Για το λόγο αυτό, σε περίπτωση νόμιμης διαχείρισης, αν κάποιος από τους εταίρους είναι νομικό πρόσωπο, οφείλει να ορίσει, για λογαριασμό του, φυσικό πρόσωπο που εκτελέσει χρέη διαχειριστή, ενώ το νομικό πρόσωπο είναι εις ολόκληρο υπεύθυνο για τη διαχείριση. Οι πράξεις διορισμού, ανάκλησης ή/και παραίτησης των διαχειριστών, υποβάλλονται σε δημοσιότητα, άλλως δε δύνανται να αντιταχθούν στους καλόπιστους τρίτους.

Κατά το άρθρο 67 παρ. 1 περ. γ) του Νόμου 4174/2013, αυτουργοί για φορολογικά εγκλήματα ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιρειών θεωρούνται, εφόσον με οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψή τους συνετέλεσαν στην τέλεσή τους, οι διαχειριστές ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο, είτε άμεσα από το νόμο, είτε από ιδιωτική βούληση, είτε με δικαστική απόφαση, είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών και όταν αυτοί

ελλείπουν ή απουσιάζουν οι εταίροι αυτών. Καθότι λοιπόν το ζήτημα της ποινικής ευθύνης διοικούντων εταιρείες περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.) και ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες (Ι.Κ.Ε.) αντιμετωπίζεται κοινά στην προαναφερόμενη διάταξη του άρθρου 67 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ισχύουν αναλογικά όσα αναφέρθηκαν για τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης.

2.3.2.δ Υποκαταστήματα αλλοδαπής ανώνυμης εταιρείας (Α.Ε.) - εταιρείας περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.)

Η ίδρυση υποκαταστήματος αλλοδαπής ανώνυμης εταιρείας (Α.Ε.) ή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.) προϋποθέτει την εγκριτική απόφαση του αρμόδιου νομάρχη και εν συνεχεία δημοσίευση στο διαδικτυακό τόπο του Γενικού Εμπορικού Μητρώου, όπου δημοσιεύονται και τα στοιχεία του αντιπροσώπου του υποκαταστήματος, ο διορισμός αυτού και ο χρόνος λήξης των καθηκόντων του. Περαιτέρω, κατά την υποβολή αιτήματος έναρξης επιχειρηματικής δραστηριότητας, συνυποβάλλεται στο φορολογικό μητρώο επικυρωμένο αντίγραφο του εγγράφου πληρεξουσιότητας για τον ορισμό του αντιπροσώπου στην Ελλάδα. Από το συνδυασμό των ανωτέρω αναφερομένων και της διάταξης του άρθρου 67 παρ. 1 περ. στ) του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, συνάγεται ότι το πρόσωπο που εμφανίζεται στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο και στο φορολογικό μητρώο, θεωρείται αυτουργός τέλεσης φορολογικών εγκλημάτων του υποκαταστήματος. Εντούτοις, στα πλαίσια της ποινικής διαδικασίας, θα πρέπει να ερευνείται εάν πράγματι το πρόσωπο αυτό ασκούσε διαχειριστικές πράξεις ή απλά είχε αναλάβει τις «προς τα έξω» σχέσεις της επιχείρησης.

Τα ίδια ως άνω ισχύουν και για τους εκπροσώπους εγκατάστασης αλλοδαπής ναυτιλιακής επιχείρησης στην Ελλάδα (άρθρα. 25 επ. του Νόμου 27/1975) και εγκατάστασης εμποροβιομηχανικής εταιρείας (άρθρα 27 επ. του Νόμου 3427/2005, που αντικατέστησε τον Νόμο 89/1967) (Κ.Καλλιντέρης,2018).

2.3.3 Φυσικά πρόσωπα που θεωρούνται αυτουργοί στις προσωπικές εταιρείες και στις κοινοπραξίες

2.3.3.α Ομόρρυθμες εταιρείες (Ο.Ε.)

Σύμφωνα με το άρθρο 67 παρ. 1 περ. β) του Νόμου 4174/2013, αυτουργοί των φορολογικών εγκλημάτων των ομόρρυθμων εταιρειών θεωρούνται, εφόσον με οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψή τους συνετέλεσαν στην τέλεσή τους, οι ομόρρυθμοι εταίροι και οι διαχειριστές αυτών όπως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο, είτε από

ιδιωτική βούληση, είτε με δικαστική απόφαση, είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών.

Στην ομόρρυθμη εταιρεία όλοι οι εταίροι έχουν δικαίωμα και υποχρέωση διαχείρισης καθώς και εξουσία εκπροσώπησης, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στην εταιρική σύμβαση, σύμφωνα με τα άρθρα 254 και 257 του Νόμου 4072/2012. Γίνεται δεκτό ότι η διαχειριστική εξουσία αναφέρεται στις μεταξύ των εταίρων σχέσεις και η εξουσία εκπροσώπησης αναφέρεται στις σχέσεις της εταιρείας με τους τρίτους και την προστασία αυτών. Περαιτέρω, η διαχείριση περιλαμβάνει την υποχρέωση επιμελούς διοίκησης της εταιρείας (Ε.Αλεξανδρίδου.2016), βασικό στοιχείο της οποίας είναι και η ορθή τήρηση των λογιστικών βιβλίων. Συνεπώς, η τακτοποίηση των φορολογικών υποχρεώσεων της εταιρείας αποτελεί πράξη διαχείρισης και δη πράξη συνήθους διαχείρισης κατά το άρθρο 254 παρ. 3 του Νόμου 4072/2012.

Ως εκ τούτου διαφαίνεται ότι, η δικαιολογητική βάση της ποινικής ευθύνης των ομορρύθμων εταίρων συνδέεται με το εκ του νόμου δικαίωμά τους να διαχειρίζονται τις εταιρικές υποθέσεις και όχι με την αλληλέγγυα ευθύνη τους για τα εταιρικά χρέη.

Ωστόσο, η διάταξη του άρθρο 67 παρ. 1 περ. β) του Νόμου 4174/2013 προβλέπει, εκτός από την ποινική ευθύνη των ομορρύθμων εταίρων και την ευθύνη των διαχειριστών της εταιρείας και μάλιστα σωρευτικά. Εκ της διατύπωσης της εν λόγω διάταξης, γεννάται το εύλογο ερώτημα, κατά πόσο ο νομοθέτης κάνοντας μνεία σε «ομορρύθμους εταίρους» και «διαχειριστές» αναγνωρίζει το δικαίωμα των ομορρύθμων εταίρων για διορισμό στη θέση του διαχειριστή της εταιρείας τρίτου προσώπου, μη εταίρου. Κατά την κρατούσα άποψη, η ομόρρυθμη εταιρεία δε δύναται να αναθέσει τη διαχείρισή της σε τρίτο πρόσωπο, μη εταίρο, λόγω της αρχής της αυτοδιαχείρισης που διέπει τις προσωπικές εταιρείες (Εφ.Αθ. 476/2014). Η εν λόγω άποψη έχει ενισχυθεί μετά τη εισαγωγή του Νόμου 4072/2012, βάσει των διατάξεων των άρθρων 254 και 257, οι οποίες φαίνεται να αποκλείουν τη δυνατότητα διορισμού τρίτου προσώπου, ως διαχειριστή της εταιρείας.

Πλέον των ανωτέρω, η νομολογία έχει κάνει δεκτό ότι παρά την αρχή της αυτοδιαχείρισης στις ομόρρυθμες εταιρείες, είναι δυνατό να οριστούν με το καταστατικό ένας ή περισσότεροι εταίροι ως διαχειριστές, οι οποίοι αυτοί και μόνο θα ασκούν τη διαχειριστική εξουσία και θα δεσμεύουν την εταιρεία έναντι τρίτων, από κοινού ή χωριστά (ανάλογα των σχετικών προβλέψεων), εφόσον όμως έχουν τηρηθεί νομίμως οι διατυπώσεις δημοσιότητας (Μον.Εφ.Πειρ. 719/2015). Συνεπώς, η διαχείριση της ομόρρυθμης εταιρείας δε δύναται να ανατεθεί σε τρίτο πρόσωπο, μη εταίρο, αλλά επιτρέπεται να ανατεθεί σε έναν ή

περισσότερους εταίρους, οι οποίοι θα διαχειρίζονται και θα εκπροσωπούν την εταιρεία, υπό την προϋπόθεση της νόμιμης δημοσίευσης των σχετικών αποφάσεων. Στο ίδιο συμπέρασμα οδηγούμαστε και από τη διατύπωση της παραγράφου 1 εδ. β' του άρθρου 251 του Νόμου 4072/2012, το οποίο, μεταξύ των άλλων στοιχείων που προβλέπει ότι καταχωρίζονται στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο, περιλαμβάνει και «τον εκπρόσωπο» της εταιρείας.

Βάσει των ανωτέρω αναφερομένων, συμπεραίνεται ότι σε περίπτωση που, κατά παρέκκλιση της αρχής της αυτοδιαχείρισης, διοριστεί διαχειριστής τρίτο πρόσωπο-μη μέλος, θεωρείται πληρεξούσιος και όχι νόμιμος ή de facto διαχειριστής και επομένως δεν ευθύνεται ποινικά ως αυτουργός, παρά μόνο στα πλαίσια της διάταξης για τη συμμετοχή, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 67 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Συμπερασματικά, η ορθότερη ερμηνευτικά προσέγγιση της υπό κρίση διάταξης του άρθρου 67 του Νόμου 4174/2013, υποδεικνύει τις εξής δύο (2) περιπτώσεις ευθύνης: α) η διοίκηση της εταιρείας ασκείται εκ του νόμου από όλους τους εταίρους, επομένως θεωρούνται όλοι αυτουργοί σε περίπτωση τέλεσης φορολογικών εγκλημάτων από την εταιρεία και β) η διοίκηση της εταιρείας έχει ανατεθεί σε συγκεκριμένο ή συγκεκριμένους εταίρους, οπότε οι υπόλοιποι εταίροι αποκλείονται από τη διαχείριση (Α.Αλεξανδρίδου.2016) και κατά συνέπεια αυτουργοί θεωρούνται μόνο οι εταίροι που ασκούν πράξεις διαχείρισης της εταιρείας.

Σε περίπτωση συνδιαχείρισης, η ποινική ευθύνη εγείρεται για κάθε εταίρο για το σύνολο της φορολογικής υποχρέωσης της εταιρείας. Δέον να τονιστεί ωστόσο, ότι έχει κριθεί αθώος για το αδίκημα του άρθρου 25 του Νόμου 1882/1990, ομόρρυθμος εταίρος με ποσοστό συμμετοχής στην εταιρεία 5%, καθότι έγινε δεκτό από το ποινικό δικαστήριο ότι ο κατηγορούμενος, λόγω του μικρού ποσοστού του, δεν είχε την εξουσία και τη δυνατότητα να διαχειριστεί τις υποθέσεις της εταιρείας, να αποφασίσει μονομερώς για την εξόφληση των λόγω χρεών ή να επηρεάσει τον άλλο εταίρο της εταιρείας (Τρ.Εφ.Λαρ. 1603/2015).

Η διάταξη της παρ. 1 περ. β) του άρθρου 67 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας αναφέρεται και σε κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο, είτε από ιδιωτική βούληση, είτε με δικαστική απόφαση, είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση της ομόρρυθμης εταιρείας. Συνηθέστερη περίπτωση εντεταλμένων προσώπων στη διοίκηση ή διαχείριση ομορρύθμου εταιρείας, κατά τα ανωτέρω οριζόμενα, καθίσταται εκείνη του διορισμού εκκαθαριστών μετά τη λύση της εταιρείας, σύμφωνα με το άρθρο 268 του Νόμου 4072/2012.

2.3.3.β Ετερόρρυθμες εταιρείες (Ε.Ε.)

Βάσει της ανωτέρω αναφερόμενης διάταξης του άρθρου 67 παρ. 1 περ. β) του Νόμου 4174/2013, ευθύνονται ποινικά, ως αυτουργοί σε φορολογικά εγκλήματα ετερορρυθμων εταιρειών, οι ομόρρυθμοι εταίροι ή οι διαχειριστές αυτών όπως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο, είτε από ιδιωτική βούληση, είτε με δικαστική απόφαση, είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών, εφόσον τα εν λόγω φυσικά πρόσωπα συνετέλεσαν στην τέλεσή τους, με οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη.

Συνεπώς, για τους ομόρρυθμους εταίρους ισχύουν τα ανωτέρω (υπό 2.3.3.α) αναγραφόμενα. Αναφορικά με τους ετερόρρυθμους εταίρους, από την εφαρμοζόμενη διάταξη του άρθρου 67 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προκύπτει ότι δε θεωρούνται αυτουργοί για φορολογικά εγκλήματα της εταιρείας. Ακόμα και σε περίπτωση που, με την εταιρική σύμβαση, έχει ανατεθεί σε ετερόρρυθμο εταίρο η εκπροσώπηση της εταιρείας, δε νοείται ποινική ευθύνη αυτού, καθότι η εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της εταιρείας αποτελεί πράξη διαχείρισης και όχι εκπροσώπησης. Για να στοιχειοθετηθεί τέτοια ευθύνη εις βάρος του ετερόρρυθμου εταίρου θα πρέπει με την εταιρική σύμβαση να του ανατεθούν καθήκοντα που να περιλαμβάνουν ρητά τις σχέσεις μεταξύ εταιρείας και φορολογικής διοίκησης.

Μόνο σε περίπτωση που γίνει δεκτό ότι με τη διάταξη του άρθρου 278 παρ. 2 του Νόμου 4072/2012, ο ετερόρρυθμος εταίρος δύναται να αναλάβει και καθήκοντα διαχείρισης, θα μπορούσε να θεωρηθεί αυτουργός ως διαχειριστής, άλλως ως πρόσωπο εντεταλμένο από ιδιωτική βούληση στη διοίκηση της εταιρείας, κατά το άρθρο 67 του Νόμου 4174/2013 (Κ.Καλλιντέρης.2018)

2.3.3.γ Διατυπώσεις δημοσιότητας

Από όσα παρατέθηκαν ανωτέρω, καθίσταται σαφές ότι, ο χρόνος, κατά τον οποίο ένα φυσικό πρόσωπο αποκτάει ή χάνει την ιδιότητα του ομόρρυθμου εταίρου σε μία προσωπική εταιρεία, είναι κρίσιμος για την ποινική μεταχείρισή του σε περίπτωση τέλεσης, στο όνομα της εταιρείας, ενός φορολογικού εγκλήματος και τούτο διότι ο ομόρρυθμος εταίρος ευθύνεται, εφόσον, κατά τη διάρκεια που τελέστηκε το ως άνω έγκλημα, είχε τη συγκεκριμένη ιδιότητα.

Βάσει των άρθρων 249 επ, του Νόμου 4072/2012, η ιδιότητα του ομόρρυθμου εταίρου αποκτάται: α) με συμμετοχή στο καταστατικό σύστασης της εταιρείας και β) με μεταγενέστερη είσοδό του σε αυτήν είτε δια αυξήσεως των εταιρικών μεριδίων, είτε δια μεταβιβάσεως, λόγω πωλήσεως, της εταιρικής μερίδας κάποιου εταίρου. Η δε απώλεια της ιδιότητας του ομόρρυθμου εταίρου συντελείται: α) με το θάνατο, την πτώχευση ή τη δικαστική συμπάρσταση του εταίρου, β) με παραίτησή του και γ) με μεταβίβαση της εταιρικής του μερίδας. Σε κάθε δε περίπτωση, τόσο η είσοδος νέου εταίρου, όσο και η αποβολή/έξοδος υπάρχοντος εταίρου, συνοδεύεται από τροποποίηση του καταστατικού της εταιρείας (Λ. Γεωργακόπουλος.1965), ενώ ταυτόχρονα κάθε τέτοια πράξη υποβάλλεται σε δημοσιότητα, βάσει του άρθρου 251 του Νόμου 4072/2012.

Σύμφωνα με το άρθρο 5 του Νόμου 3419/2005 «Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.) και Εκσυγχρονισμός της Επιμελητηριακής Νομοθεσίας» (ΦΕΚ Α' 297/06-12-2005), όπως συμπληρώθηκε από το Νόμο 3853/2010 «Απλοποίηση διαδικασιών σύστασης προσωπικών και κεφαλαιουχικών εταιριών και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 90/17-06-2010), η δημοσίευση πραγματοποιείται με την υποβολή του καταστατικού ή της τροποποίησης αυτού στις αρμόδιες υπηρεσίες του Γενικού Εμπορικού Μητρώου, στο οποίο καταχωρίζονται μεταξύ άλλων τα ονόματα των εταίρων, ο εκπρόσωπος της εταιρείας καθώς επίσης και κάθε μεταβολή στα πρόσωπα αυτά. Η δημοσίευση αυτή επιβάλλεται για την προστασία των τρίτων που συναλλάσσονται με την εταιρεία, με αποτέλεσμα, αν παραληφθεί η εν λόγω διαδικασία, να μην μπορούν να αντιταχθούν τα στοιχεία αυτά έναντι των καλόπιστων τρίτων. Ωστόσο, οι τρίτοι μπορούν να επικαλούνται τις αδημοσίευτες μεταβολές, που τους ωφελούν (Κ.Καλλιντέρης.2018).

Διευκρινίζεται ότι στους τρίτους συγκαταλέγεται και η Φορολογική Διοίκηση. Τα ως άνω στοιχεία μεταβολής, πρέπει να γνωστοποιηθούν και στο φορολογικό μητρώο, μετά από την ολοκλήρωση των διατυπώσεων δημοσιότητας στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο. Διαφορετικά ελλοχεύει ο κίνδυνος υποβολής μηνυτήριων αναφορών εις βάρος ομορρύθμων εταίρων που ενώ είχαν αποχωρήσει και δεν είχαν την ιδιότητα του ομόρρυθμου εταίρου, κατά το χρονικό διάστημα τέλεσης του φορολογικού εγκλήματος, εντούτοις παρέλειψαν να προβούν στις προβλεπόμενες από τον Νόμο διατυπώσεις δημοσιότητας.

2.3.3.δ Κοινοπραξία

Η κοινοπραξία δεν αναγνωριζόταν ως τύπος εμπορικής εταιρείας μέχρι και την εισαγωγή του Νόμου 4072/2012 και ως εκ τούτου δεν είχε νομική προσωπικότητα. Με τη θέσπιση όμως του προαναφερόμενου Νόμου και δη με το άρθρο 293 αυτού, η κοινοπραξία ρυθμίζεται ρητά στο δίκαιο των εμπορικών εταιρειών. Σύμφωνα λοιπόν με τα οριζόμενα στο άρθρο 293 του Νόμου 4072/2012, η κοινοπραξία δεν έχει νομική προσωπικότητα, ωστόσο εφόσον καταχωρισθεί στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο ή εμφανίζεται προς τα έξω, αποκτά, ως ένωση προσώπων, ικανότητα δικαίου και πτωχευτική ικανότητα. Περαιτέρω ορίζεται ότι εφόσον η κοινοπραξία ασκεί εμπορική δραστηριότητα, καταχωρίζεται υποχρεωτικά στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο και εφαρμόζονται ως προς αυτήν αναλόγως οι διατάξεις για την ομόρρυθμη εταιρεία, ενώ στην κοινοπραξία που συστήθηκε με σκοπό το συντονισμό της δραστηριότητας των μελών της, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις για την αστική εταιρεία.

Ως αυτουργοί τέλεσης φορολογικών εγκλημάτων, εκ μέρους κοινοπραξιών, θεωρούνται, βάσει του άρθρου 67 παρ. 1 περ. ε) του Νόμου 4174/2013 και εφόσον με οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη συντέλεσαν στην τέλεσή των εγκλημάτων αυτών, οι εκπρόσωποι των κοινοπραξιών με βάση την ιδιωτική βούληση ή το νόμο ή δικαστική απόφαση. Λαμβάνοντας υπ' όψιν το ότι για την κοινοπραξία εφαρμόζονται οι διατάξεις περί ομόρρυθμων εταιρειών, συνάγεται το συμπέρασμα ότι για να θεωρηθεί ποινικά υπεύθυνος ο εκπρόσωπος της κοινοπραξίας, θα πρέπει να έχει αναλάβει διαχειριστικά καθήκοντα για λογαριασμό της.

Εάν όμως ελλείπει ο εκπρόσωπος της κοινοπραξίας, τότε θεωρούνται ποινικά υπεύθυνα τα μέλη της, όπως αυτό ορίζεται στην ανωτέρω αναφερόμενη διάταξη του άρθρου 67 παρ. 1 περ. ε) του Νόμου 4174/2013. Περαιτέρω, ορίζεται ότι όταν στα μέλη της κοινοπραξίας περιλαμβάνονται και ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα, δράστες του εγκλήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι διοικητές αυτών ανά εταιρικό τύπο, δυνάμει του άρθρου 67 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

ΕΝΟΤΗΤΑ 4. Μη καταβολή χρεών προς το Δημόσιο (αρ. 25 Νόμου 1882/1990)

2.4.1 Γενικές Πληροφορίες

Με το άρθρο 25 του Νόμου 1882/1990 (Α' 43/22-23.03.1990) θεσμοθετήθηκε το ποινικό αδίκημα μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, ήτοι εφαρμόζεται σε περίπτωση καθυστέρησης εκ μέρους φορολογούμενου για την καταβολή βεβαιωμένων από τη Φορολογική Διοίκηση χρεών, προς το Δημόσιο, τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου

(Ν.Π.Δ.Δ.), τις επιχειρήσεις και τους οργανισμούς του ευρύτερου δημόσιου τομέα, για χρονικό διάστημα πλέον των τεσσάρων (4) μηνών.

Βασική επιδίωξη του Νόμου 1882/1990 αποτέλεσε η ποινική καταδίκη των οφειλετών του Δημοσίου, οι οποίοι αποφεύγουν συστηματικά την εκπλήρωση των υποχρεώσεών τους προς το Δημόσιο, λαμβανομένου υπ' όψιν του γεγονότος ότι μεγάλος αριθμός οφειλετών αποφεύγει συστηματικά να διατηρεί στην κυριότητά του περιουσιακά στοιχεία από τα οποία θα μπορούσε να ικανοποιηθεί το Δημόσιο, ενώ πολλές εταιρείες στερούνται κινητής ή ακίνητης περιουσίας ή τα τυχόν ενυπόθηκα υπάρχοντα στοιχεία βαρύνονται με υποθήκες με αποτέλεσμα η τυχόν εκπλειστηρίασή τους από το Δημόσιο να μην έχει κανένα αποτέλεσμα (<https://www.hellenicparliament.gr>).

Το προαναφερόμενο άρθρο 25 του Νόμου 1882/1990, αντικαταστάθηκε από το άρθρο 23 του Νόμου 2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179/11-09-1997) δια του οποίου αφενός ποινικοποιήθηκε η μη καταβολή χρεών πλην ιδιωτών και προς τρίτους, που εισπράττονται από τις δημόσιες υπηρεσίες ή τα τελωνεία και αφετέρου αυξήθηκε το ύψος του οφειλομένου ποσού, που καθιστά αξιόποινη την πράξη της μη καταβολής. Εν συνεχεία η παρ. 1 του άρθρου 25 του Νόμου 1882/1990 συμπληρώθηκε με το άρθρο 34 του Νόμου 3016/2002 (ΦΕΚ Α' 110/17-05-2002) και ακολούθως το άνω άρθρο αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρ. 34 του Νόμου 3220/2004 (ΦΕΚ Α' 15/28-01-2004). Μετά την τελευταία αυτή αντικατάσταση, το ποινικό αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο και λοιπών βεβαιωμένων και ληξιπρόθεσμων εσόδων στις Δ.Ο.Υ. και τα τελωνεία, κατά τον ως κατωτέρω χρόνο καταβολής των επιδίκων χρεών:

- 1) αντιμετωπίστηκε ενιαία ως προς το χρόνο εισπράξεώς τους, ορισθέντος ότι είναι ο χρόνος της συμπλήρωσεως τεσσάρων (4) μηνών από τότε που έπρεπε να καταβληθεί το χρέος, ανεξάρτητα από τον τρόπο καταβολής των χρεών, εφάπαξ ή σε δόσεις,
- 2) στο κατώτερο ληξιπρόθεσμο ποσό οφειλής για την οποία ζητείται η ποινική δίωξη, υπολογίζονται μαζί με τη βασική οφειλή και οι λοιπές επιβαρύνσεις από τόκους και προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής,
- 3) οι ποινές καθορίστηκαν βάσει του κατώτερου ποσού συνολικής κατά οφειλέτη ληξιπρόθεσμης οφειλής, ανεξάρτητα από το είδος του χρέους και
- 4) αυξήθηκαν τα όρια του χρέους για τη μη καταβολή για τα οποία ζητείται η ποινική δίωξη του οφειλέτη.

Μετά ακολούθησε ο Νόμος 3943/2011 (ΦΕΚ Α' 66/31-03-2011) με το άρθρο 3 του οποίου αντικαταστήθηκε η παρ. 1 του άρθρου 25 του Νόμου 1882/1990 και ορίστηκε ότι: «1. Όποιος δεν καταβάλλει τα βεβαιωμένα στις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.) και τα τελωνεία χρέη προς το Δημόσιο, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τις επιχειρήσεις και τους οργανισμούς του ευρύτερου δημόσιου τομέα για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των τεσσάρων μηνών, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης: α) έως ένα έτος, εφ' όσον το συνολικό χρέος από κάθε αιτία, συμπεριλαμβανομένων των κάθε είδους τόκων ή προσαυξήσεων μέχρι την ημερομηνία σύνταξης του πίνακα χρεών, που αναφέρεται στην παράγραφο 5, υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ. β) έξι τουλάχιστον μηνών, εφόσον το συνολικό χρέος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ανωτέρω περίπτωση αν υπερβαίνει το ποσό των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, γ) ενός τουλάχιστον έτους, εφόσον το συνολικό χρέος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ανωτέρω περίπτωση α, υπερβαίνει το ποσό των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ. δ) τριών τουλάχιστον ετών, εφόσον το συνολικό χρέος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ανωτέρω περίπτωση α, υπερβαίνει το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ».

Περαιτέρω, κατά τη διάταξη του άρθρου 25 παρ. 2 του Νόμου 1882/1990, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 23 Νόμου 2523/1977 και ίσχυε κατά το χρόνο καταβολής των ως κατωτέρω χρεών «στις πιο κάτω περιπτώσεις οφειλετών του Δημοσίου και τρίτων (πλην ιδιωτών), οι προβλεπόμενες ποινές που αναφέρονται στην 1 του παρόντος άρθρου, επιβάλλονται και προκειμένου: α) Για ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, στους προέδρους των Δ.Σ., στους διευθύνοντες ή εντεταλμένους ή συμπράττοντες συμβούλους ή διοικητές ή γενικούς διευθυντές ή διευθυντές αυτών ή σε κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε από δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών, σωρευτικά ή μη. Αν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, οι ποινές επιβάλλονται κατά των μελών των διοικητικών συμβουλίων των εταιριών αυτών, εφόσον ασκούν πράγματι προσωρινά ή διαρκώς ένα από τα καθήκοντα που αναφέρονται πιο πάνω. β) Για εταιρίες ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες, στους ομόρρυθμους εταίρους και στους διαχειριστές τους. Για περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, στους διαχειριστές αυτών και όταν ελλείπουν, αδιάφορα από το λόγο ελλείψεώς τους ή όταν απουσιάζουν αυτοί από την έδρα της εταιρίας χωρίς να είναι γνωστό στη δημόσια οικονομική υπηρεσία ή στο τελωνείο όπου είναι βεβαιωμένα το χρέη πού ευρίσκονται, σε κάθε εταίρο, σωρευτικό ή μη. γ) Για συνεταιρισμούς, στους προέδρους ή γραμματείς ή ταμίες ή διαχειριστές αυτών, σωρευτικά ή μη. δ) Για κοινοπραξίες, κοινωνίες, αστικές εταιρίες, που ασκούν επιχείρηση, στους εκπροσώπους τους και στα μέλη τους, σωρευτικά ή μη. Για συμμετοχικές ή αφανείς εταιρίες που ασκούν επιχείρηση στους

εκπροσώπους τους. ε) Για αλλοδαπές επιχειρήσεις γενικά και για κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς στους διευθυντές ή αντιπρόσωπους ή πράκτορες που έχουν στην Ελλάδα, σωρευτικά ή μη. στ) Για νομικά πρόσωπα, εκτός των παραπάνω περιπτώσεων, στους εκπρόσωπους αυτών».

Κατά τη διάταξη δε της παρ. 3 του ίδιου άρθρου, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 23 του Νόμου 2523/1997 «για τα πρόσωπα, που αναφέρονται στην παρ. 2 του παρόντος άρθρου, η ποινική δίωξη ασκείται για τα χρέη προς το δημόσιο και τρίτους, πλην ιδιωτών, που ήταν βεβαιωμένα κατά το χρόνο απόκτησης της πιο πάνω ιδιότητας ή βεβαιώθηκαν κατά τη διάρκεια που είχαν τη συγκεκριμένη ιδιότητα, ανεξάρτητα αν μεταγενέστερα απέβαλαν την ιδιότητα αυτή με οποιονδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία καθώς και για τα χρέη που βεβαιώθηκαν ανεξάρτητα από τη λύση ή μη των νομικών προσώπων, αλλά γεννήθηκαν ή ανάγονται στο χρόνο που είχαν την ιδιότητα αυτή».

Κατά δε τη διάταξη του αυτού άρθρου 25 παρ. 6 του Νόμου 1882/1990 «Την ίδια ευθύνη με τους οφειλέτες έχουν και οι από οποιαδήποτε αιτία συνυπόχρεοι καταβολής και οι εγγυητές χρεών κατά το ανωτέρω. Κατά των εγγυητών και των συνυπόχρεων καταβολής χρεών προς το Δημόσιο λαμβάνονται όλα τα μέτρα που προβλέπονται από τη νομοθεσία που ισχύει κατά των πρωτοφειλετών, χωρίς να απαιτείται βεβαίωση του χρέους σε βάρος τους».

Μετά ταύτα, εξεδόθη ο Νόμος 4321/21-03-2015 «Ρυθμίσεις για την επανεκκίνηση της οικονομίας», με το άρθρο 20 του οποίου η παράγραφος 1 του άρθρου 25 του Νόμου 1882/1990 αντικαταστάθηκε ως εξής:

«1. Όποιος δεν καταβάλλει τα βεβαιωμένα στη Φορολογική Διοίκηση χρέη προς το Δημόσιο, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τις επιχειρήσεις και τους οργανισμούς του ευρύτερου δημόσιου τομέα για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των τεσσάρων (4) μηνών τιμωρείται με ποινή φυλάκισης:

α) Ενώς (1) τουλάχιστον έτους, εφόσον το συνολικό χρέος από κάθε αιτία, συμπεριλαμβανομένων των κάθε είδους τόκων ή προσαυξήσεων και λοιπών επιβαρύνσεων μέχρι την ημερομηνία σύνταξης του πίνακα χρεών, υπερβαίνει το ποσό "των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ".

β) Τριών (3) τουλάχιστον ετών, εφόσον το συνολικό χρέος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ανωτέρω περίπτωση α, υπερβαίνει το ποσό "των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ". Η ποινική δίωξη ασκείται ύστερα από αίτηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή των Ελεγκτικών

Κέντρων ή του Τελωνείου προς τον Εισαγγελέα Πρωτοδικών της έδρας τους, που συνοδεύεται υποχρεωτικά από πίνακα χρεών, συμπεριλαμβανομένων των κάθε είδους τόκων ή προσαυξήσεων και λοιπών επιβαρύνσεων. Η πράξη μπορεί να κριθεί ατιμώρητη, εάν το ποσό που οφείλεται εξοφληθεί μέχρι την εκδίκαση της υπόθεσης σε οποιονδήποτε βαθμό.».

Τέλος, με το άρθρο 8 του Νόμου 4337/17-10-2015 (ΦΕΚ Α' 129/17-10-2015) προσετέθη νέο Κεφάλαιο Δέκατο του Νόμου 4174/2013 και με το άρθρο 71 παρ. 2 αυτού ορίσθηκε ότι «τα ποσά των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ και των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ, των περιπτώσεων α) και β), αντίστοιχα, της παραγράφου 1 του άρθρου 25 του νόμου 1882/1990 ("Ποινικό αδίκημα μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο και τρίτους"), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, αντικαθίστανται από τα ποσά των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ και διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ, αντίστοιχα.» (ΑΠ 866/2016).

Το εν λόγω αδίκημα αρχικά χαρακτηριζόταν στιγμιαίο με αποτέλεσμα να μην προβλέπεται η αυτόφωρη διαδικασία σε περίπτωση τέλεσής του. Ωστόσο με το σ' εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 25 του Νόμου 1882/1990, όπως αυτό θεσπίστηκε με τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Νόμου 3943/2011 (ΦΕΚ Α' 66/31-03-2011), αναδιατυπώθηκε η αντικειμενική υπόσταση του αδικήματος, ορίζοντας, ως χρόνο τέλεσης αυτού, το χρονικό διάστημα από την παρέλευση τεσσάρων (4) μηνών μέχρι τη συμπλήρωση χρόνου αντίστοιχου με το 1/3 της κατά περίπτωση προβλεπόμενης προθεσμίας παραγραφής, καθιστώντας αυτό διαρκές και συνεχές αυτόφωρο. Η διάταξη αυτή καταργήθηκε μόλις τέσσερα (4) έτη αργότερα με τη διάταξη του άρθρου 20 του Νόμου 4321/2015 (ΦΕΚ 32 Α'/21.3.2015), δια της οποίας επανήλθε ο προγενέστερος της ανωτέρω διάταξης χαρακτηρισμός του αδικήματος ως στιγμιαίου, με χρόνο τέλεσης αυτού την παρέλευση τεσσάρων (4) μηνών από την ημερομηνία λήξης καταβολής των οφειλών (ΠΟΛ. 1109/20-05-2015).

Η θεωρία διακρίνει το αδίκημα της μη καταβολής βεβαιωμένου χρέους προς το Δημόσιο από τα βασικά φορολογικά εγκλήματα του άρθρου 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Βάσει τούτου, το αδίκημα της μη καταβολής βεβαιωμένου και ληξιπρόθεσμου χρέους προς το Δημόσιο άνω των τεσσάρων (4) μηνών (αρ. 25 του Νόμου 1882/1990), άλλως καλούμενο αδίκημα «φορο-υπερημερίας», θέτει σε κίνδυνο την τελική ικανοποίηση της φορολογικής αξίωσης, ενώ τα αδικήματα φοροδιαφυγής του άρθρου 66 του Νόμου 4174/2013 θέτουν σε

κίνδυνο την ίδια την υπόσταση της φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου (Κ.Καλλιντέρης.2018, Θ.Παπακυριάκου.2005).

Δέον να τονιστεί ότι η άσκηση προσφυγής εκ μέρους του οφειλέτη κατά των σχετικών καταλογιστικών πράξεων και η τυχόν συνακόλουθη αναστολή υποχρέωσης καταβολής των επίδικων χρεών, δεν έχουν ως αποτέλεσμα την άρση του αδίκου της πράξεως, ούτε την εξάλειψη του αξιοποιήσιμου αυτής, ούτε βέβαια το απαράδεκτο της ασκηθείσας ποινικής δίωξης.

2.4.2 Αντικειμενική-υποκειμενική υπόσταση του αδικήματος

Για την τέλεση του αδικήματος του άρθρου 25 του Νόμου 1882/1990, πρέπει να πληρούνται σωρευτικά οι κάτωθι αναφερόμενες προϋποθέσεις, που συνιστούν την έννοια της αντικειμενικής υπόστασης του εν λόγω εγκλήματος. Ειδικότερα πρέπει:

1) να υπάρχει βεβαιωμένη και ληξιπρόθεσμη οφειλή, ήτοι να υπάρχει νόμιμος τίτλος εκ της φορολογικής διοίκησης εις βάρος του υπόχρεου νομικού προσώπου. Η οφειλή πρέπει να έχει καταστεί ληξιπρόθεσμη, ήτοι να έχει παρέλθει άπρακτη η από το νόμο τασσόμενη προθεσμία πληρωμής της (κατ' άρθρ. 41 και 43 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας). Διευκρινίζεται ότι για την ενεργοποίηση της ποινικής ευθύνης των διοικούντων το υπόχρεο νομικό πρόσωπο, ως αυτουργών του συγκεκριμένου αδικήματος, δεν προηγείται εκ νέου η διαδικασία βεβαίωσης του φόρου στο όνομα του φυσικού προσώπου, το οποίο ωστόσο θα λάβει γνώση περί της οφειλής από την ατομική ειδοποίηση που θα του κοινοποιηθεί.

2) η καθυστέρηση της πληρωμής του φόρου να υπερβαίνει τους τέσσερις (4) μήνες, με χρονικό σημείο έναρξης της προθεσμίας, την επομένη της ημερομηνίας λήξης του χρόνου πληρωμής.

3) το συνολικό ποσό της μη καταβληθείσας, βεβαιωμένης και ληξιπρόθεσμης οφειλής να ξεπερνά το ποσό των εκατό χιλιάδων ευρώ (100.000€), όπως το ποσό αυτό τροποποιήθηκε με τον Νόμο 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17-10-2015), καθότι αρχικά το εν λόγω ποσοτικό κριτήριο ανερχόταν στις πενήντα χιλιάδες ευρώ (50.000€). Στο ποσό συμπεριλαμβάνονται τόσο το ίδιο οφειλόμενο χρέος, όσο και οι προσαυξήσεις και οι λοιπές επιβαρύνσεις, που υπολογίζονται μέχρι και την ημερομηνία έκδοσης του σχετικού πίνακα χρεών.

Ως προς την υποκειμενική υπόσταση του αδικήματος, λεκτέα τα ακόλουθα. Το αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο χαρακτηρίζεται πλημμέλημα, αφού τιμωρείται με ποινή φυλακίσεως, σύμφωνα με το άρθρο 18 του Ποινικού Κώδικα. Περαιτέρω, σύμφωνα με

το άρθρο 26 του Ποινικού Κώδικα, εφαρμόζεται η γενική αρχή του ποινικού δικαίου, ότι τα πλημμελήματα τελούνται πάντα με δόλο. Επί τη βάση λοιπόν, του ότι το ίδιο το άρθρο 25 του Νόμου 1882/1990, όπως αυτό μέχρι και σήμερα ισχύει, δεν αναφέρεται στο βαθμό υπαιτιότητας του δράστη, συνάγεται ότι για να στοιχειοθετηθεί η υποκειμενική υπόσταση του αδικήματος του άρθρου 25 του Νόμου 1882/1990, τούτο πρέπει να οφείλεται σε δόλο του δράστη.

Εντούτοις, η νομολογία του Αρείου Πάγου εμφανίζεται ιδιαίτερα διχασμένη αναφορικά με το ζήτημα της υπαιτιότητας του φυσικού προσώπου στις περιπτώσεις που το υπόχρεο νομικό πρόσωπο έχει κηρυχθεί σε κατάσταση πτώχευσης. Έτσι, ορισμένες αποφάσεις δέχονται ότι όταν η οφειλέτρια εταιρεία έχει περιέλθει σε κατάσταση πτώχευσης, ελλείπει το στοιχείο του δόλου στο πρόσωπο του διοικητή της και επομένως καταλήγουν στην αθώωσή του (ΑΠ 552/1992, ΑΠ 659/2011). Αντιθέτως, πολλές αποφάσεις του αυτού δικαστηρίου καταλήγουν στην παραδοχή ότι η πτώχευση μίας εταιρείας ουδόλως αναιρεί τον δόλο του εκπροσώπου της, με το αιτιολογικό ότι εξυπακούεται ότι ο δόλος ενυπάρχει, στη θέληση παραγωγής των πραγματικών περιστατικών που απαρτίζουν την έννοια της αξιόποινης αυτής πράξεως. (ΑΠ 156/2015, ΑΠ 1210/2014, ΑΠ 1588/2012, ΑΠ 722/2010, ΑΠ 422/2010, ΑΠ 12/1997). Τέλος υπάρχουν και αποφάσεις του Αρείου Πάγου που δέχονται ότι: α) εάν τα χρέη βεβαιώθηκαν μετά την ημερομηνία παύσης πληρωμών, όπως αυτή καθορίζεται από τη δικαστική απόφαση κήρυξης της εταιρείας σε πτώχευση, τότε ελλείπει το στοιχείο του δόλου του αυτουργού, ενώ β) εάν τα χρέη είχαν ήδη βεβαιωθεί πριν την, κατά τα ανωτέρω αναφερόμενα, ημερομηνία παύσης πληρωμών, το φυσικό πρόσωπο που ασκούσε διαχείριση στο πτωχό πια νομικό πρόσωπο, έχει τελέσει με δόλο το αδίκημα, με το αιτιολογικό ότι είχε τη δυνατότητα να καταβάλει τα βεβαιωμένα και ληξιπρόθεσμα χρέη, κατά το χρονικό διάστημα που το νομικό πρόσωπο λειτουργούσε κανονικά (ΑΠ 482/2015, ΑΠ 94/2014, ΑΠ 168/2012).

Ως εκ των ανωτέρω, σε πολλές περιπτώσεις οι διοικούντες νομικά πρόσωπα που διώκονται ποινικά ως αυτουργοί της τέλεσης του αδικήματος του άρθρου 25 του Νόμου 1882/1990, στερούμενοι στην πράξη της δυνατότητας να προβάλουν λόγους που να αποδεικνύουν την από μέρους τους έλλειψη δόλου, στηρίζουν την υπερασπιστική τους θέση, κυρίως σε τυπικές παραλείψεις του κατηγορητηρίου.

2.4.3 Ποινική ευθύνη διοικούντων νομικά πρόσωπα για το αδίκημα του άρθρου 25 του Νόμου 1882/1900 ανά εταιρικό τύπο

Η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 25 του Νόμου 1882/1990 προβλέπει την ποινική ευθύνη διοικούντων νομικά πρόσωπα ανά εταιρικό τύπο. Ειδικότερα στην προαναφερόμενη διάταξη ορίζεται ότι υπέχουν ποινική ευθύνη για την καταβολή χρεών προς το Δημόσιο οι εξής:

α) Για ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, οι πρόεδροι των Δ.Σ., οι διευθύνοντες ή εντεταλμένοι ή συμπράττοντες σύμβουλοι ή διοικητές ή γενικοί διευθυντές ή διευθυντές αυτών ή κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα, από το νόμο, είτε από ιδιωτική βούληση, είτε από δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών, σωρευτικά ή μη. Αν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, οι ποινές επιβάλλονται κατά των μελών των διοικητικών συμβουλίων των εταιρειών αυτών, εφόσον ασκούν πράγματι προσωρινά ή διαρκώς ένα από τα καθήκοντα που αναφέρονται ανωτέρω.

β) Για εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, οι διαχειριστές αυτών και όταν ελλείπουν, αδιάφορα από το λόγο ελλείψεως τους ή όταν απουσιάζουν αυτοί από την έδρα της εταιρίας χωρίς να είναι γνωστό στη δημόσια οικονομική υπηρεσία ή στο τελωνείο όπου είναι βεβαιωμένα τα χρέη που ευρίσκονται, σε κάθε εταίρο, σωρευτικά ή μη.

γ) Για ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες εταιρείες, οι ομόρρυθμοι εταίροι και οι διαχειριστές τους.

δ) Για συνεταιρισμούς, οι πρόεδροι ή γραμματείς ή ταμίες ή διαχειριστές αυτών, σωρευτικά ή μη.

ε) Για κοινοπραξίες, κοινωνίες, αστικές εταιρίες, που ασκούν επιχείρηση, οι εκπρόσωποί τους και τα μέλη τους, σωρευτικά ή μη.

στ) Για συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες που ασκούν επιχείρηση, οι εκπρόσωποί τους.

ζ) Για αλλοδαπές επιχειρήσεις γενικά και για κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς, οι διευθυντές ή αντιπρόσωποι ή πράκτορες που έχουν στην Ελλάδα, σωρευτικά ή μη.

η) Για νομικά πρόσωπα, εκτός των παραπάνω περιπτώσεων, οι εκπρόσωποι αυτών.

2.4.4 Χρονικό κριτήριο ενεργοποίησης ποινικής ευθύνης διοικούντων νομικά πρόσωπα

Η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 25 του Νόμου 1882/1990 έθεσε ένα σημαντικό χρονικό κριτήριο για την ενεργοποίηση της ποινικής ευθύνης των διοικούντων νομικά πρόσωπα. Συγκεκριμένα, η ποινική δίωξη ασκείται για τα χρέη προς το Δημόσιο και τρίτους (πλην ιδιωτών):

α) που ήταν βεβαιωμένα, κατά το χρόνο απόκτησης, από τα ποινικώς διωχθέντα πρόσωπα, οποιασδήποτε από τις ανωτέρω αναφερόμενες ιδιότητες.

β) βεβαιώθηκαν κατά τη διάρκεια που τα εν λόγω φυσικά πρόσωπα κατείχαν τη συγκεκριμένη ιδιότητα, ανεξάρτητα αν μεταγενέστερα απέβαλαν την ιδιότητα αυτή με οποιονδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία

γ) βεβαιώθηκαν, ανεξάρτητα από τη λύση ή μη των νομικών προσώπων, αλλά γεννήθηκαν ή ανάγονται στο χρόνο που τα προαναφερόμενα φυσικά πρόσωπα είχαν την ιδιότητα αυτή.

Δέον να τονιστεί ότι η προαναφερόμενη χρονική διάσταση της ευθύνης προσδιορίζεται σύμφωνα με τη δημοσιότητα, στην οποία έχει υποβληθεί η πράξη διορισμού ή παύσης του μέλους που συμμετέχει στη διοίκηση του νομικού προσώπου, με αποτέλεσμα ο διοικητής νομικού προσώπου να μη δύναται να επικαλεστεί την παραίτησή του από την εν λόγω θέση, εάν η σχετική πράξη παραίτησης δεν έχει δημοσιευθεί νομίμως.

2.4.4.α Ποινική ευθύνη διοικούντων για χρέη που ήταν βεβαιωμένα κατά το χρόνο απόκτησης της ιδιότητας

Στη περίπτωση αυτή, η ποινική δίωξη του διοικούντος νομικό πρόσωπο, εις βάρος του οποίου έχουν ήδη βεβαιωθεί φορολογικά χρέη, ενεργοποιείται μετά την πάροδο τριμήνου (3μηνου) από την ανάληψη της θέσης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 25 παρ. 3 εδ. β' του Νόμου 1882/1990. Όπως γίνεται δεκτό, ο έλληνας νομοθέτης θεσμοθέτησε το εν λόγω τρίμηνο, ως περίοδο χάριτος στο διοικητή της οφειλέτριας εταιρείας, υπό το πρίσμα ότι εκείνος δεν είχε πλήρη γνώση για την οικονομική κατάσταση της εταιρείας πριν την ανάληψη των νέων καθηκόντων του, προκειμένου να είναι σε θέση να τακτοποιήσει τα φορολογικά χρέη της εταιρείας. Ωστόσο, μετά την πάροδο της προαναφερόμενης τριμήνης χρονικής διάρκειας, που τεκμαίρεται ικανό χρονικό διάστημα προς ενημέρωση του νέου διοικητή, ο τελευταίος θεωρείται ποινικά υπεύθυνο για τα προϋφιστάμενα χρέη της εταιρείας και επομένως, σε περίπτωση που δεν προβεί σε τακτοποίηση των χρεών, ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) υποβάλλει αίτημα ποινικής δίωξης εις βάρος του στην Εισαγγελική Αρχή.

Εντούτοις, ζήτημα γεννάται ως προς το κατά πόσο ευθυγραμμίζεται η κατά τα ανωτέρω ποινική ευθύνη διοικούντων για βεβαιωμένα χρέη της εταιρείας προ της εισόδου τους στη διοίκηση της εταιρείας, με τη γενική αρχή του ποινικού δικαίου (άρθρο 1 Ποινικού Κώδικα), κατά την οποία δεν υπάρχει έγκλημα χωρίς πράξη ή παράλειψη, ιδιαιτέρως όταν, αφενός τα

φορολογικά χρέη έχουν γεννηθεί και βεβαιωθεί πριν από την είσοδο του εν λόγω διοικητή στην εταιρεία και αφετέρου η οφειλέτρια εταιρεία δε διέθετε τους οικονομικούς πόρους για την εξόφληση των χρεών της, κατά το χρόνο της απόκτησης της ανωτέρω αναφερόμενης ιδιότητας.

Από την ερμηνεία της διάταξης του άρθρου 25 παρ. 3 εδ. β' του Νόμου 1882/1990 καθίσταται αντιληπτό ότι, ο νομοθέτης αναμένει από το διοικητή, εντός τριών (3) μηνών από την ανάληψη των διαχειριστικών του καθηκόντων, να καταστήσει την εταιρεία οικονομικά υγιή και έτοιμη να εκπληρώσει τις φορολογικές της υποχρεώσεις. Ωστόσο, βάσει των διδαγμάτων της κοινής πείρας και της λογικής, δε δύναται να υποστηριχθεί ρεαλιστικά ότι ένα φυσικό πρόσωπο είναι σε θέση να αναστρέψει τη δυσμενή οικονομική πορεία μίας εταιρείας και να προβεί στην εφάπαξ εξόφληση ή σε πολύμηνη ρύθμιση των φορολογικών χρεών της, εντός μάλιστα τόσο σύντομου χρονικού διαστήματος. Σε τέτοιες περιπτώσεις δύσκολα θεμελιώνεται βάσιμα ότι ο νέος διοικητής αρνείται με οποιοδήποτε βαθμού δόλο την καταβολή των φορολογικών χρεών της εταιρείας. Συνεπώς, κρίσιμο στοιχείο για τη θεμελίωση του δόλου εκ μέρους του νέου διοικητή, θα πρέπει να είναι η οικονομική κατάσταση της εταιρείας και η δυνατότητά της για καταβολή ή ρύθμιση των βεβαιωμένων και ληξιπρόθεσμων φορολογικών οφειλών της. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις παρατηρήσεις που προηγήθηκαν και την εξ' αντιδιαστολής ερμηνεία της διάταξης, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι σε περίπτωση παραίτησης του διοικητή, για οποιονδήποτε λόγο, πριν από την παρέλευση του τριμήνου, δεν πληρούται η αντικειμενική υπόσταση του αδικήματος εις βάρος του (Κ.Καλλιντέρης.2018).

2.4.4.β Ποινική ευθύνη διοικούντων για χρέη που βεβαιώθηκαν μετά το χρόνο απόκτησης της ιδιότητας

Σε περίπτωση που τα φορολογικά χρέη του νομικού προσώπου είτε δεν έχουν γεννηθεί ακόμα, είτε επίκειται η βεβαίωσή τους σε χρόνο μετά την ανάληψη των καθηκόντων του νέου διοικητή, τότε ο τελευταίος υπέχει ποινικής ευθύνης για τα χρέη αυτά και διώκεται ποινικά. Το ως άνω ισχύει, ακόμα και στην περίπτωση που ο διοικητής αποβάλει την ιδιότητα αυτή μετά τη βεβαίωση των φορολογικών οφειλών σε βάρος του νομικού προσώπου, καθότι, κρίσιμος χρόνος για την ευθύνη του κατηγορούμενου φυσικού προσώπου όσον αφορά στο επίδικο χρέος προς το Δημόσιο, είναι ο χρόνος που βεβαιώθηκε αυτό εν στενή εννοία από την αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) και όχι ο χρόνος που έπρεπε να καταβληθεί (ΑΠ 1207/2006).

2.4.4.γ Ποινική ευθύνη διοικούντων για χρέη που βεβαιώθηκαν μετά την αποβολή της ιδιότητας, αλλά γεννήθηκαν ή ανάγονται σε χρόνο απόκτησης της ιδιότητας

Η ποινική ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα εφαρμόζεται και στην περίπτωση που τα φορολογικά χρέη γεννήθηκαν ή ανάγονται σε χρονική περίοδο κατά την οποία το φυσικό πρόσωπο διατηρούσε την ιδιότητα του διοικητή, αλλά βεβαιώθηκαν και κατέστησαν ληξιπρόθεσμα και απαιτητά σε μεταγενέστερο χρόνο κατά τον οποίο το εν λόγω φυσικό πρόσωπο δεν είχε πλέον καμία σχέση με την οφειλέτρια εταιρεία.

Πρόκειται για μία περίπτωση του νόμου που έχει κατακριθεί επανειλημμένως από τη θεωρία του ποινικού δικαίου και τούτο διότι δεν πληρούται στο πρόσωπο των κατηγορούμενων φυσικών προσώπων, κανένας από τους όρους της αντικειμενικής υποστάσεως του εγκλήματος, επειδή κατά το χρόνο που το χρέος καθίσταται ληξιπρόθεσμο δεν έχουν καμία σχέση με τη διοίκηση της εταιρείας. Συνεπώς κατά το χρόνο τέλεσης του αδικήματος, τα ως άνω πρόσωπα δεν φέρουν τις ιδιότητες που προβλέπει ο νόμος, με αποτέλεσμα η διάταξη αυτή να εισάγει κατ' αυτόν τον τρόπο τεκμήριο ευθύνης, το οποίο δεν είναι αποδεκτό στα πλαίσια των γενικών αρχών του Ποινικού Δικαίου.

Ωστόσο η νομολογία φαίνεται να αποδέχεται και αυτήν τη μορφή ευθύνης, κρίνοντας ότι θεωρείται αυτουργός το φυσικό πρόσωπο που είχε την ιδιότητα του διαχειριστή της εταιρείας κατά τους χρόνους που γεννήθηκαν τα χρέη έστω και αν, κατά το χρόνο που βεβαιώθηκαν αυτά, δεν είχε πλέον την ιδιότητα αυτή (ΑΠ 1047/2013).

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ 2^{ου} ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

- Αλεξανδρίδου Ε.** (2016), *Δίκαιο Εμπορικών Εταιριών Προσωπικές & Κεφαλαιουχικές Εταιρίες*, 2^η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα
- Γεωργακόπουλος Λ.Ν.** (1965), *Το Δίκαιον των εταιρειών*, Αθήνα
- Δημήτραινας Γ.** (2011), *Εγκλήματα φοροδιαφυγής - Ζητήματα φοροδιαφυγής στο Εισόδημα, στο ΦΠΑ και στα φορολογικά στοιχεία*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα
- Καλλιντέρης Κ.** (2018), *Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο*, 2^η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα
- Λιβαδά Χ.** (επιμ. Περάκης Ε.) (2013), *Το Δίκαιο της Ανώνυμης Εταιρείας*, 3^η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα
- Παπακυριάκου Θ.** (2005), *Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο - Η ποινική προστασία των φορολογικών αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου και της Ε.Ε. στην ελληνική έννομη τάξη*, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη
- Πασσιάς Ι.** (1969), *Το Δίκαιον της Ανωνύμου Εταιρείας*, Αθήνα
- Ρόκας Ν.** (2012), *Εμπορικές Εταιρίες*, 7^η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα

ΠΟΛΥΓΡΑΦΗΜΕΝΕΣ ΔΙΑΤΑΓΕΣ

- 1180/16-07-2014** (Υπ. Οικονομικών),
1109/20-05-2015 (Υπ. Οικονομικών)

ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΕΙΣ Ν.Σ.Κ.

471/1993

ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ

Συμβούλιο της Επικρατείας: 296/2011, 4034/2012, 1040/2016

Άρειος Πάγος: 552/1992, 12/1997, 724/2002, 307/2003, 1207/2006, 422/2010, 722/2010, 659/2011, 168/2012, 1588/2012, 1047/2013, 1542/2013, 94/2014, 533/2014, 1210/2014, 156/2015, 482/2015, 224/2016, 866/2016, 130/2017, 768/2017, 1156/2018

Εφετείο: 476/2014 Εφ.Αθ., 723/2016 Εφ.Αθ., 1603/2015 Τριμ.Εφ.Λάρ., 719/2015 Μον. Εφ.Πειρ.

ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

<https://www.hellenicparliament.gr>

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. Προληπτικά Μέτρα Διασφάλισης

3.1 Γενικές πληροφορίες

Σύμφωνα με το άρθρο 46 παρ. 1 του Νόμου 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), η Φορολογική Διοίκηση προκειμένου να διασφαλίζει την είσπραξη φόρων, μπορεί σε επείγουσες περιπτώσεις ή για να αποτραπεί επικείμενος κίνδυνος για την είσπραξη των φόρων, να προβαίνει με βάση τους εκτελεστούς τίτλους του άρθρου 45 του ιδίου Κώδικα, πριν τη λήξη της προθεσμίας καταβολής της οφειλής και χωρίς δικαστική απόφαση στην επιβολή συντηρητικής κατάσχεσης κινητών, ακινήτων, εμπραγμάτων δικαιωμάτων σε αυτά, απαιτήσεων και γενικά όλων των περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη του Δημοσίου είτε βρίσκονται στα χέρια του, είτε στα χέρια τρίτου.

Τα ως άνω προληπτικά μέτρα θεσπίστηκαν αρχικά με τη διάταξη του άρθρου 44 του Νόμου 2065/1992 «Αναμόρφωση της άμεσης φορολογίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 113/30-06-1992), ο οποίος περιελάμβανε μία σειρά προσθέτων μέτρων για τη συμπλήρωση του πλαισίου των διατάξεων για την πάταξη της φοροδιαφυγής, σκοπεύοντας στην αύξηση των εσόδων από την περιστολή της φοροδιαφυγής. Ειδικότερα τα προληπτικά μέτρα του άρθρου 44 του προαναφερόμενου Νόμου θεσμοθετήθηκαν προς εξασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου σε περίπτωση μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγής με προσωρινή και μέχρι περατώσεως του ελέγχου απαγόρευση μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων (ΠΟΛ. 1232/27-10-1992), καθότι σε πολλές περιπτώσεις τα πρόσωπα εμφανίζονταν να φοροδιαφεύγουν, έσπευδαν στη μεταβίβαση των περιουσιακών τους στοιχείων, με αποτέλεσμα να καθίσταται ιδιαιτέρως δυσχερής η ικανοποίηση του Δημοσίου.

Εν συνεχεία εφαρμόστηκε Νόμος 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), στο άρθρο 92 του οποίου περιελήφθησαν τα εν λόγω μέτρα, ενώ ταυτόχρονα προστέθηκε νέο εδάφιο περί της ευθύνης του προέδρου και του διευθύνοντος συμβούλου της ανωνύμου εταιρείας, του διαχειριστή της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης και των ομορρύθμων εταίρων των προσωπικών εταιρειών.

Με τη θέσπιση του «φοροποινολογίου», ήτοι του Νόμου 2523/1997, η ως άνω διάταξη ενσωματώθηκε στο άρθρο 14 του ιδίου Νόμου και προέβλεπε την επιβολή ανάλογων προληπτικών μέτρων σε περιπτώσεις: α) μη απόδοσης Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) και παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, β) έκδοσης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων, γ) λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων και νόθευσης αυτών. Παράλληλα επεκτάθηκε η εφαρμογή τους σε περισσότερους τύπους νομικών

προσώπων και συνακόλουθα σε περισσότερα φυσικά πρόσωπα που ασκούσαν διοίκηση σε υπόχρεα νομικά πρόσωπα.

Το ισχύον άρθρο 46 του Νόμου 4174/2013 διατηρεί τις ίδιες προϋποθέσεις εφαρμογής των προληπτικών μέτρων διασφάλισης με τις εξής δύο διαφοροποιήσεις: α) προστέθηκε η περίπτωση είσπραξης επιστροφής φόρων ως αποτέλεσμα παραπλάνησης της Φορολογικής Διοίκησης με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και β) απαλείφθηκε η περίπτωση έκδοσης και χρήσης πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων.

Από την ερμηνεία της διάταξης του ως άνω αναφερόμενου άρθρου και τη συνάφειά της με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περ. β) του ιδίου Νόμου (4174/2013), θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι η λήψη των προληπτικών μέτρων διασφάλισης είναι νόμιμη σύμφωνη με τη θέληση του νομοθέτη, όταν η παράβαση μη απόδοσης φόρου φέρει χαρακτηριστικά φοροδιαφυγής. Συνεπώς κρίσιμο στοιχείο καθίσταται και η πρόθεση εκ μέρους του υπόχρεου προσώπου για τη μη καταβολή του φόρου, γεγονός που θα πρέπει να εξετάζεται κάθε φορά πριν από τη λήψη τους (Κ.Καλλιντέρης.2018).

Το Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣτΕ) έχει κρίνει ότι τα μέτρα διασφάλισης δεν έχουν γνήσιο κυρωτικό χαρακτήρα, ούτε προσλαμβάνουν τέτοιο χαρακτήρα και ότι εφόσον δεν κρίνονται δυσανάλογα προς το σκοπό τους, επιτρεπτός επιβάλλονται ακόμα και αναδρομικά σε σχέση με αποδιδόμενες παραβάσεις που ανάγονται σε χρόνο προγενέστερο της ρύθμισης χωρίς να παραβιάζεται η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης (ΣτΕ 1159/2012, Στε 2199/2013).

3.2 Προληπτικά μέτρα διασφάλισης

Ειδικότερα, η Φορολογική Διοίκηση απαγορεύεται να παραλαμβάνει ή να χορηγεί κάθε απαιτούμενο, κατά την κείμενη νομοθεσία, έγγραφο με σκοπό τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων, ήτοι επί παραδείγματι, δηλώσεις, βεβαιώσεις, συμφωνητικά, πιστοποιητικά και ταυτόχρονα δεσμεύεται το πενήντα τοις εκατό (50%) όλων των καταθέσεων, των πάσης φύσεως λογαριασμών (κοινών, υφιστάμενων ή νέων), των χρηματικών παρακαταθηκών και του χρηματικού περιεχομένου των θυρίδων στα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα που λειτουργούν νομίμως στην Ελλάδα καθώς και στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, ενώ για τα μη χρηματικά περιεχόμενα των θυρίδων ως και οι μη χρηματικές παρακαταθήκες δεσμεύονται στο σύνολό τους.

Ωστόσο τα μέτρα της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του Νόμου 4174/2013, δεν παρακωλύουν τη δυνατότητα της Φορολογικής Διοίκησης να ικανοποιεί τις απαιτήσεις της από τα δεσμευθέντα περιουσιακά στοιχεία του παραβάτη και των προσώπων της παραγράφου 6 του άρθρου 46 του Ν. 4174/2013, όπως εξειδικεύονται με το άρθρο 2 της παρούσας, με επίσπευση των προβλεπόμενων διαδικασιών εκτέλεσης, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.

3.3 Προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 46 του Νόμου 4174/2013

Από τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του Νόμου 4174/2013 καθίσταται σαφές ότι η Φορολογική Διοίκηση έχει το δικαίωμα εκ του νόμου για τη λήψη των εν λόγω μέτρων, υπό την προϋπόθεση ότι έχει διαπιστώσει την από πρόθεση τέλεση των φορολογικών εγκλημάτων της μη απόδοσης, ανακριβούς απόδοσης, συμψηφισμού, έκπτωσης ή διακράτησης Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, Φόρου Κύκλου Εργασιών, φόρου ασφαλιστρών, παρακρατούμενων, επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών καθώς και της είσπραξης επιστροφής των παραπάνω φόρων κατόπιν παραπλάνησης της Φορολογικής Διοίκησης με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων.

Περαιτέρω, προκειμένου να ληφθούν νομίμως τα ως άνω μέτρα, θα πρέπει η μη απόδοση του φόρου να ξεπερνάει συνολικά το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων ευρώ (150.000€), το οποίο όμως στην περίπτωση αυτή δεν υπολογίζεται ανά φορολογικό έτος, με αποτέλεσμα να είναι δυνατή η προσμέτρηση φόρων που δεν έχουν αποδοθεί στο Δημόσιο σε χρονικό διάστημα περισσότερων της μίας χρήσεων. Συνεπώς η ιδιαιτερότητα του άρθρου 46 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, συνίσταται στο ότι η συνολική φορολογική οφειλή που υπολογίζεται για την ορθή λήψη των προληπτικών μέτρων διασφάλισης, δύναται να προέρχεται από διαφορετικά είδη φόρων και από περισσότερες από μία χρήσεις σωρευτικά.

Επιπλέον, γίνεται δεκτό ότι στο συνολικώς μη αποδοθέν ποσό δε συνυπολογίζονται οι τυχόν προσαυξήσεις που έχουν καταλογισθεί, ενώ σε περίπτωση λήψης των μέτρων εις βάρος φυσικού προσώπου, λόγω της ιδιότητας του διοικούντος που κατείχε στο υπόχρεο νομικό πρόσωπο, το κατώτατο όριο εκατόν πενήντα χιλιάδων ευρώ (150.000€) πρέπει να έχει συμπληρωθεί κατά το χρόνο που το εν λόγω φυσικό πρόσωπο ασκεί διοίκηση στην εταιρεία, ειδάλλως εάν έχει απωλέσει, καθ' οιονδήποτε τρόπο, την κρίσιμη ιδιότητα πριν τη

συμπλήρωση του προαναφερόμενου ποσού, δεν είναι δυνατή η εις βάρος του επιβολή των μέτρων του άρθρου 46 του Νόμου 4174/2013.

Κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 5 του άρθρου 46 του Νόμου 4174/2013, η αρμόδια φορολογική αρχή, οφείλει να συντάξει ειδική έκθεση ελέγχου, βάσει της οποίας θα εκδοθεί η πράξη επιβολής προληπτικών μέτρων διασφάλισης. Η έκθεση αυτή θα πρέπει να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της φορολογικής διοίκησης για τις φορολογικές παραβάσεις, που ξεπερνούν το κατώτερο όριο των εκατόν πενήντα χιλιάδων ευρώ (150.000€) καθώς και τα στοιχεία των φυσικών προσώπων που ασκούν πράξεις διοίκησης και ως εκ τούτου επιβάλλονται εις βάρος τους τα ως άνω αναφερόμενα μέτρα.

Τα ως αναφερόμενα προληπτικά μέτρα δεν παρακωλύουν τη δυνατότητα της Φορολογικής Διοίκησης να ικανοποιεί τις απαιτήσεις της από τα δεσμευθέντα περιουσιακά στοιχεία του παραβάτη καθώς και των ομορρύθμων εταίρων προσωπικών εταιριών και κάθε προσώπου εντεταλμένου από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση οποιουδήποτε νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, με επίσπευση των προβλεπόμενων διαδικασιών εκτέλεσης, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.

3.4 Πρόσωπα σε βάρος των οποίων επιβάλλονται τα μέτρα

Τα μέτρα της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.) επιβάλλονται σωρευτικά, εφόσον οι διαπιστούμενες παραβάσεις του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας υπερβαίνουν το τιθέμενο, στις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του ίδιου ως άνω Κώδικα, ποσό σε βάρος των παραβατών νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων και σε βάρος νομικών ή φυσικών προσώπων ή οντοτήτων που έχουν ή είχαν μία από τις παρακάτω ιδιότητες από την τέλεση των παραβάσεων φοροδιαφυγής του άρθρου 46, ανεξάρτητα εάν κατά την επιβολή των μέτρων έχουν αποβάλει την ιδιότητα αυτή με οποιοδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία. Συγκεκριμένα, τα προληπτικά μέτρα διασφάλισης του άρθρου 46 του Νόμου 4174/2013 επιβάλλονται:

3.4.1 Ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες

Για ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, στους πρόεδρους και αντιπροέδρους των Διοικητικών Συμβουλίων, στους διευθύνοντες, εντεταλμένους, συμπράττοντες συμβούλους, στους διοικητές, στους γενικούς διευθυντές, στους διευθυντές, ως και εν γένει σε κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο, είτε από ιδιωτική βούληση, είτε με δικαστική απόφαση,

είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτών. Αν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, τα μέτρα επιβάλλονται στα μέλη των Διοικητικών Συμβουλίων των εταιρειών αυτών. Ζήτημα γεννάται στην περίπτωση που τα εν λόγω πρόσωπα έχουν μία από τις προαναφερόμενες ιδιότητες χωρίς όμως να είναι εντεταλμένα στη διοίκηση του νομικού προσώπου, όπως πολλάκις συμβαίνει ιδίως σε προέδρους και αντιπροέδρους Διοικητικών Συμβουλίων ανωνύμων εταιρειών. Η απόφαση 2326/2017 Συμβουλίου της Επικρατείας έχει κρίνει επ' αυτού, ότι τα μέτρα επιβάλλονται σωρευτικά στα φυσικά πρόσωπα που είχαν μία από τις ιδιότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 6 του άρθρου 46 του Νόμου 4174/2013, υπό την προϋπόθεση όμως ότι τα πρόσωπα αυτά ήταν, κατά τον κρίσιμο χρόνο, εντεταλμένα στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση της εταιρείας (ΣτΕ 2326/2017, Κ.Καλλιντέρης.2018).

3.4.2 Εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες

Για εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες, στους διαχειριστές αυτών ως και εν γένει σε κάθε πρόσωπο εντεταλμένο, είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία, στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτών και, όταν αυτοί ελλείπουν ή απουσιάζουν, σε κάθε εταίρο.

3.4.3 Ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες

Για ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες στους ομόρρυθμους εταίρους και στους διαχειριστές αυτών ως και εν γένει σε κάθε πρόσωπο εντεταλμένο, είτε άμεσα από το νόμο, είτε από ιδιωτική βούληση, είτε με δικαστική απόφαση, είτε από οποιαδήποτε αιτία, στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτών.

3.4.4 Συνεταιρισμοί

Για συνεταιρισμούς και ενώσεις αυτών στους προέδρους, στους αντιπροέδρους, στους γραμματείς, στους ταμίες, ως και εν γένει σε κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτών.

3.4.5 Λοιπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες

Για νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες εκτός των παραπάνω περιπτώσεων, στους εκπροσώπους αυτών ως και εν γένει σε κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο

είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτών (ΠΟΛ Γ.Γ.Δ.Ε. 1282/31-12-2013, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ Γ.Γ.Δ.Ε. 1038/30-01-2015).

Σημαντική επισήμανση που θέτει η ΠΟΛ 1282/31-12-2013 είναι ότι τα προληπτικά μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου δεν επιβάλλονται στους εκκαθαριστές και στους διορισθέντες με δικαστική απόφαση ως μέλη προσωρινών διοικήσεων, εκτός εάν η φοροδιαφυγή που τελέστηκε κατά το χρόνο άσκησης των καθηκόντων τους, αθροιστικά λαμβανόμενη, υπερβαίνει τα όρια που τίθενται στην παράγραφο 5 του άρθρου 46 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.). Όπως δε έχει κρίνει η νομολογία (ΣτΕ 557/2016), στην έννοια των ατομικών καταδιωκτικών μέτρων των πιστωτών κατά του οφειλέτη προς ικανοποίηση ή εκπλήρωση πτωχευτικών απαιτήσεων, τα οποία κατά νόμο αναστέλλονται (απαγορεύονται), περιλαμβάνονται και τα προβλεπόμενα προληπτικά μέτρα διασφάλισης και συνεπώς αποκλείεται η εφαρμογή τους σε περίπτωση πτώχευσης των υπόχρεων νομικών προσώπων, χωρίς όμως τούτο να επεκτείνεται και στους διοικούντες αυτά.

Περαιτέρω, γίνεται δεκτό ότι άλλα πρόσωπα που φέρουν την ιδιότητα αναπληρωτή του ευθυνόμενου φυσικού προσώπου, δε βαρύνονται με τα μέτρα, εκτός αν αποδειχθεί ότι άσκησαν στην πράξη καθήκοντα διοίκησης αναπληρώνοντας το αρχικώς βαρυνόμενο πρόσωπο, κατά τον κρίσιμο χρόνο (ΣτΕ 121/2016). Υπό την ίδια ερμηνευτική προσέγγιση, έχει κριθεί ότι απλό μέλος του Διοικητικού Συμβουλίου ευθύνεται υπό την προϋπόθεση ότι ασκεί πράξεις διοίκησης ή διαχείρισης (ΣτΕ 1593/2011). Επιπρόσθετα πρέπει να γίνει δεκτό ότι πρόσωπα, τα οποία έχουν αναλάβει την εκπροσώπηση νομικού προσώπου σε μη σχετικά, με τις φορολογικές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου, αντικείμενα, δεν μπορούν να θεωρηθούν υπεύθυνα για την παράβαση της μη απόδοσης φόρων (Κ.Καλλιντέρης,2018).

3.5 Μη εφαρμογή των προληπτικών μέτρων διασφάλισης

Τα μέτρα της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του Νόμου 4174/2013, δεν επιβάλλονται στους παραβάτες λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, εφόσον η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, εκτός εάν από τα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύεται η γνώση του λήπτη περί της εικονικότητας των στοιχείων.

Σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία, οι δεσμεύσεις των καταθέσεων, των πάσης φύσεως λογαριασμών και παρακαταθηκών και του περιεχομένου των θυρίδων του υπόχρεου

παραβάτη (εδάφιο γ' παράγραφος 5 του άρθρου 46 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), δεν εφαρμόζονται:

α) για ποσά μισθών ή συντάξεων, για ποσά αποζημιώσεων απολυομένων που καταβάλλονται σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία, για ποσά κοινωνικού μερίσματος και οποιωνδήποτε επιδομάτων και εν γένει παροχών που καταβάλλονται από Οργανισμούς, Ασφαλιστικά Ιδρύματα ή άλλους φορείς του Δημοσίου τα οποία κατατίθενται στους οικείους λογαριασμούς φυσικών προσώπων,

β) για ποσά που αφορούν σε εκ του νόμου διατροφή ή διάταξη τελευταίας βουλήσεως (άρθρο 31 παρ. 1 περ. δ' του Ν.Δ. 356/1974).

γ) για καταθέσεις σε πιστωτικά ιδρύματα σε ατομικό ή κοινό λογαριασμό ή τοποθετήσεις σε λογαριασμό πληρωμών στα εγκαταστημένα στη χώρα ιδρύματα ηλεκτρονικού χρήματος και ιδρύματα πληρωμών μέχρι του ποσού των χιλίων διακοσίων πενήντα ευρώ (1.250€) μηνιαίως για κάθε φυσικό πρόσωπο και σε ένα μόνο ίδρυμα, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 31 παρ. 2 του Ν.Δ. 356/1974 (Κ.Ε.Δ.Ε.).

δ) για ποσά που καταβάλλονται με χρέωση των τηρούμενων λογαριασμών σε αντίστοιχη πίστωση λογαριασμών του Δημοσίου και των ασφαλιστικών ταμείων για την εκπλήρωση φορολογικών και ασφαλιστικών υποχρεώσεων του παραβάτη,

ε) για ποσά που προορίζονται για την έκδοση τραπεζικών επιταγών σε διαταγή Ελληνικού Δημοσίου και Φορέων Κοινωνικής Ασφάλισης, αποκλειστικά και μόνο για την καταβολή φορολογικών και ασφαλιστικών υποχρεώσεων του παραβάτη,

στ) για αποδοχές εργαζομένων, όπως ιδίως μισθούς και αποζημιώσεις απολυομένων, και ασφαλιστικές εισφορές που καταβάλλονται από τον παραβάτη με χρέωση των τηρούμενων εκ μέρους του λογαριασμών σε αντίστοιχη πίστωση των συνδεδεμένων με αυτούς λογαριασμών:

i) των δικαιούχων μισθωτών που συνδέονται με αυτόν με σύμβαση παροχής εξαρτημένης εργασίας και ii) των Φορέων Κοινωνικής Ασφάλισης, υπό την προϋπόθεση υποβολής κάθε φορά της τελευταίας υποχρεωτικής, βάσει των σχετικών διατάξεων, δήλωσης Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών και κατάστασης εργοδοτικών εισφορών,

ζ) για ανέγκλητους τραπεζικούς λογαριασμούς (λογαριασμούς μεσεγγύησης) συνεταιριστικών οργανώσεων,

η) εφόσον ο παραβάτης έχει κατά του Δημοσίου μη εκχωρηθείσα ανταπαίτηση, η οποία είναι τουλάχιστον ίση με το συνολικά προσδιορισθέν ποσό των οικείων κύριων και προσθέτων φόρων, τελών και εισφορών μετά των προσαυξήσεων, τόκων και προστίμων ή των οικείων προστίμων, η οποία μπορεί να προταθεί για συμψηφισμό, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και τα οριζόμενα στο άρθρο 83 του Ν.Δ. 356/1974, όπως ισχύει (ΠΟΛ 1282/31-12-2013, ΠΟΛ Γ.Γ.Δ.Ε. 1038/30-01-2015).

3.6 Ολική ή μερική άρση των μέτρων

Ι. Οι δεσμεύσεις του πενήντα τοις εκατό (50%) όλων των καταθέσεων, των πάσης φύσεως λογαριασμών (κοινών, υφιστάμενων ή νέων), των χρηματικών παρακαταθηκών και του χρηματικού περιεχομένου των θυρίδων στα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα που λειτουργούν νομίμως στην Ελλάδα καθώς και στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, αίρονται:

α) σε περίπτωση μη αμφισβήτησης των οικείων των μέτρων πράξεων από τον παραβάτη, με την καταβολή τουλάχιστον του σαράντα τοις εκατό (40%) του συνολικά προσδιορισθέντος ποσού μετά των προσαυξήσεων, τόκων και προστίμων ή των οικείων προστίμων, άλλως με την κατάθεση στην αρμόδια φορολογική αρχή ανέκκλητης, ανεπιφύλακτης και με παραίτηση του δικαιώματος διζήσεως και διαιρέσεως, δωδεκάμηνης διάρκειας εγγυητικής επιστολής υπέρ του Δημοσίου, για το εν λόγω ποσό προσαυξημένο με τις επιβαρύνσεις εξαμήνου, που εκδίδεται από πιστωτικό ίδρυμα ή άλλο νομικό πρόσωπο που λειτουργεί νόμιμα στα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η οποία (εγγυητική επιστολή) καταπίπτει υπέρ του Δημοσίου μετά την πάροδο έξι (6) μηνών από την κατάθεσή της, εκτός εάν έχει καταβληθεί το οικείο ποσό πριν την πάροδο των έξι (6) μηνών.

β) σε περίπτωση αμφισβήτησης των ως άνω πράξεων από τον παραβάτη, με την καταβολή τουλάχιστον του πενήντα τοις εκατό (50%) του συνολικά προσδιορισθέντος ποσού μετά των προσαυξήσεων, τόκων και προστίμων ή των οικείων προστίμων, άλλως με την κατά τα ανωτέρω αναφερόμενα κατάθεση εγγυητικής επιστολής οκτάμηνης διάρκειας υπέρ του Δημοσίου, για το εν λόγω ποσό προσαυξημένο με τις επιβαρύνσεις τετραμήνου, η οποία καταπίπτει, εν όλω ή εν μέρει, υπέρ του Δημοσίου ή άλλως επιστρέφεται στον παραβάτη μετά την έκδοση των αποφάσεων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης επί των σχετικών

ενδικοφανών προσφυγών, οι οποίες αποφαινόνται επί της ουσίας ή την πάροδο άπρακτης προθεσμίας έκδοσης αυτών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 63 του Νόμου 4174/2013, όπως ισχύει.

γ) σε περίπτωση ένταξης των σχετικών φορολογικών οφειλών του παραβάτη σε πρόγραμμα ρύθμισης ή διευκόλυνσης τμηματικής καταβολής σε δόσεις ή υπαγωγής αυτών σε συμφωνία δικαστικά επικυρωμένη και μετά την καταβολή δόσεων, οι οποίες δεν μπορεί να είναι λιγότερες από το 1/4 του αριθμού των αρχικά προβλεπόμενων δόσεων και αναβιώνουν άμεσα σε περίπτωση που οποτεδήποτε δεν εξακολουθεί να υφίσταται κάποιος από τους εν προκειμένω αναφερόμενους λόγους .

δ) σε περίπτωση λογαριασμών του παραβάτη, στους οποίους πιστώνονται αποκλειστικά και μόνο χρηματικά ποσά που αφορούν ενδεικτικώς, επενδυτικά ή επιχειρησιακά προγράμματα με βάση την κείμενη νομοθεσία (ΕΣΠΑ, λοιπά συναφή προγράμματα), προνοιακά επιδόματα, τα οποία εκταμιεύονται σε εκτέλεση των ως άνω προγραμμάτων ως και όταν η εφαρμογή τους δυσχεραίνει την περάτωση των διαδικασιών πτώχευσης ή εκκαθάρισης, κατόπιν υποβολής κάθε φορά σχετικής αίτησης από τον παραβάτη στην αρμόδια φορολογική αρχή. Δέον να τονιστεί ότι στην τελευταία αυτή περίπτωση, η άρση δύναται να είναι ολική ή μερική.

II. Τα προληπτικά μέτρα διασφάλισης της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας αίρονται υποχρεωτικά στο σύνολό τους:

α) με την καταβολή ποσού πάνω από το εβδομήντα τοις εκατό (70%) του συνολικά προσδιορισθέντος ποσού μετά των προσαυξήσεων, τόκων και προστίμων ή των οικείων προστίμων, άλλως με την κατά τα ανωτέρω αναφερόμενα κατάθεση εγγυητικής επιστολής εξάμηνης διάρκειας υπέρ του Δημοσίου, για το εν λόγω ποσό προσαυξημένο με τις επιβαρύνσεις τριμήνου, η οποία (εγγυητική επιστολή) καταπίπτει, μετά την πάροδο τριών (3) μηνών από την κατάθεσή της, εκτός εάν έχει καταβληθεί το οικείο ποσό πριν την πάροδο των τριών (3) μηνών.

β) εφόσον παύουν να υφίστανται οι προϋποθέσεις εφαρμογής τους, λόγω έκδοσης απόφασης από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης που ακυρώνει για λόγους ουσίας ή τροποποιεί τις οικείες των μέτρων πράξεις προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών ή επιβολής προστίμων ή κατόπιν οριστικής απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου που

ακυρώνει για λόγους ουσίας ή τροποποιεί τις οικείες αποφάσεις της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης επί των ως άνω πράξεων.

γ) μετά την πάροδο πέντε (5) ετών από την έκδοση των οικείων των μέτρων πράξεων προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών ή επιβολής προστίμων.

III. Περαιτέρω τα εν λόγω μέτρα δύναται να αρθούν στο σύνολό τους, εφόσον η είσπραξη της σχετικής με αυτά φορολογικής οφειλής έχει διασφαλιστεί πλήρως με οποιονδήποτε προβλεπόμενο στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και στο Ν.Δ 356/1974 περί ή σε άλλες ισχύουσες διατάξεις τρόπο, ενώ αίρονται και σε περίπτωση ασφαλιστικής εκκαθάρισης ή πτώχευσης ασφαλιστικής επιχείρησης του Ν.Δ.400/1970 (ΦΕΚ Α' 10/17-01-1970), όπως ισχύει, αποκλειστικά και μόνο για τα περιουσιακά της στοιχεία, που έχουν δεσμευθεί και χαρακτηρισθεί ως ασφαλιστική τοποθέτηση από την Επιτροπή Πιστωτικών και Ασφαλιστικών Θεμάτων της Τράπεζας της Ελλάδος.

IV. Οι απαγορεύσεις παραλαβής και μη χορήγησης εγγράφων που απαιτούνται για τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων, αίρονται σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτων, υπό τον όρο ότι το τίμημα της μεταβίβασης θα αποδοθεί στο Δημόσιο για την καταβολή της σχετικής με τα προληπτικά μέτρα φορολογικής οφειλής αλλά και σε περιπτώσεις που η εφαρμογή τους δυσχεραίνει την περάτωση των διαδικασιών πτώχευσης ή εκκαθάρισης, κατόπιν υποβολής κάθε φορά σχετικής αίτησης στην αρμόδια φορολογική αρχή.

V. Σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ. 8 της ΠΟΛ 1282/31-12-2013, όπως αυτή ισχύει μετά από την τροποποίησή της με την ΠΟΛ 1038/17-02-2015, τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής, που έχουν εφαρμοστεί με προϊσχύουσες του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας διατάξεις, αίρονται υποχρεωτικά στο σύνολό τους μετά την πάροδο πέντε (5) ετών από την έναρξη ισχύος του Κώδικα αυτού, ήτοι από 01^η-01-2014, χωρίς όμως να αρχίζει η ως άνω προθεσμία πριν καταστούν ληξιπρόθεσμες οι σχετικές με τα μέτρα φορολογικές οφειλές, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις (ΠΟΛ Γ.Γ.Δ.Ε. 1282/31-12-2013, όπως ισχύει μετά την ΠΟΛ Γ.Γ.Δ.Ε. 1038/17-02-2015).

3.7 Διαδικασία εφαρμογής των μέτρων - Επίλυση διαφορών

Αρμόδια για την έκδοση της πράξης επιβολής μέτρων διασφάλισης του Δημοσίου σύμφωνα, καθίσταται η εκάστοτε φορολογική αρχή που είναι αρμόδια για την έκδοση των πράξεων

προσδιορισμού των παρακρατούμενων ή επιρριπτόμενων φόρων. Η σχετική πράξη επιβολής μέτρων διασφάλισης συντάσσεται σύμφωνα με την Ειδική Έκθεση Ελέγχου και καταχωρείται αυθημερόν στο ηλεκτρονικό σύστημα TAXIS, προκειμένου να ενημερωθούν όλες οι φορολογικές αρχές, ενώ ταυτόχρονα γνωστοποιείται αυθημερόν στη Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (Δ.ΗΛΕ.Δ), προκειμένου να απαγορευθεί η χορήγηση ηλεκτρονικού πιστοποιητικού ΕΝ.Φ.Ι.Α., στη Διεύθυνση Ελέγχων με αντίγραφο της σχετικής Ειδικής Έκθεσης Ελέγχου, στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων και στην Τράπεζα της Ελλάδος, η οποία υποχρεούται να ενημερώσει σχετικά τα λειτουργούντα στην Ελλάδα πιστωτικά ιδρύματα.

Περαιτέρω, η ως άνω πράξη κοινοποιείται, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, με αντίγραφο της σχετικής Ειδικής Έκθεσης Ελέγχου, στον παραβάτη και στα βαρυνόμενα πρόσωπα της παραγράφου 6 του άρθρου 46 του Νόμου 4174/2013. Η αρμόδια για την εφαρμογή των μέτρων φορολογική αρχή οφείλει ταυτόχρονα ή εντός αποκλειστικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την εφαρμογή των μέτρων να επιδίδει με απόδειξη στον παραβάτη και στα ανωτέρω αναφερόμενα πρόσωπα (διοικούντες νομικών προσώπων), κλήση προς ακρόαση για τις διαπιστώσεις που καταγράφηκαν στην Ειδική Έκθεση Ελέγχου.

Διευκρινίζεται ότι η κατά τα ανωτέρω πράξη διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου συνιστά ερώτημα, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 15 παρ. 3 εδ. β' του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Συνεπώς, το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων καθώς και τα λειτουργούντα στην Ελλάδα πιστωτικά ιδρύματα, υποχρεούνται να ενημερώσουν σε κάθε περίπτωση τη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη για το αντικείμενο της δέσμευσης ενώ σε περίπτωση θετικής απάντησης, αυτή καταχωρείται από τη φορολογική αρχή στο ηλεκτρονικό σύστημα TAXIS αυθημερόν (ΠΟΛ 1282/31-12-2013, ΠΟΛ 1038/30-01-2015).

Οι διαφορές για την επιβολή προληπτικών μέτρων διασφάλισης του Δημοσίου για παραβάσεις φοροδιαφυγής αποτελούν φορολογικές διαφορές και υπάγονται στην αρμοδιότητα των διοικητικών δικαστηρίων. Ειδικότερα η πράξη επιβολής προληπτικών μέτρων διασφάλισης προσβάλλεται με απευθείας προσφυγή ενώπιον του Προέδρου Πρωτοδικών του κατά τόπον αρμόδιου διοικητικού πρωτοδικείου, ο οποίος αποφαινεται αμετάκλητα, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ. 1 του Νόμου 3900/2010 «Εξορθολογισμός διαδικασιών και επιτάχυνση της διοικητικής δίκης και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 213/17-12-2010) (Κ.Καλλιντέρης, 2018).

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ 3^{ου} ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

Καλλιντέρης Κ. (2018), *Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο*, 2^η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα

ΠΟΛΥΓΡΑΦΗΜΕΝΕΣ ΔΙΑΤΑΓΕΣ

1232/27-10-1992 (Υπ. Οικονομικών),

1282/31-12-2013 (Γ.Γ.Δ.Ε.)

1038/30-01-2015 (Γ.Γ.Δ.Ε.)

ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ

Συμβούλιο της Επικρατείας: 1593/2011, 1159/2012, 2199/2013, 121/2016, 557/2016, 2326/2017

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Τα συνεχώς αυξανόμενα ποσοστά φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής και η συνακόλουθη μη επίτευξη των δημοσιονομικών στόχων προς κάλυψη των αναγκών του κράτους, οδήγησαν στη θέσπιση κανόνων δικαίου που προέβλεπαν την αστική και ποινική ευθύνη εκείνων των φυσικών προσώπων, τα οποία αναλαμβάνουν τη διοίκηση / διαχείριση νομικών προσώπων, για τα φορολογικά χρέη των τελευταίων έναντι του Δημοσίου.

Εντούτοις, το ζήτημα της άρσης ή έστω της ελαστικοποίησης της αρχής της αυτοτέλειας των νομικών προσώπων, σε περίπτωση τέλεσης φορολογικών παραβάσεων, απετέλεσε εξ' αρχής πεδίο αμφισβητήσεων και έντονων διχογνωμιών τόσο στη θεωρία όσο και στη νομολογία, με αποτέλεσμα την έκδοση αντιφατικών αποφάσεων και τη δημιουργία δικαϊκής ανασφάλειας από τους φορολογούμενους.

Με την ψήφιση του Νόμου 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) αντιμετωπίστηκε για πρώτη φορά με τρόπο ενιαίο και σαφή το ζήτημα της ευθύνης διοικούντων νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για το σύνολο των φορολογικών χρεών των τελευταίων. Η νομοθετική αυτή παρέμβαση καθίσταται ένα σημαντικό εργαλείο στα χέρια της φορολογικής διοίκησης για την αποτελεσματικότερη καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, λαμβανομένου υπ' όψιν του γεγονότος ότι από την 01^η-01-2014 που τέθηκε σε ισχύ ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, οι διατάξεις που εφαρμόζονται για την αστική και ποινική ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες βρίσκονται σχεδόν στο σύνολό τους (εξαιρέση αποτελεί το άρθρο 25 του Νόμου 1882/19990 για τη μη καταβολή χρεών στο Δημόσιο) σε ένα ενιαίο κείμενο και όχι διάσπαρτες σε διάφορα νομοθετήματα, όπως συνέβαινε πριν την ισχύ του Νόμου 4174/2013.

Ωστόσο, εντοπίζονται ακόμα και σήμερα συγκεκριμένα προβλήματα όσον αφορά την ενεργοποίηση της ευθύνης των διοικούντων νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες και ειδικότερα σε ότι αφορά την αλληλέγγυα αστική ευθύνη αυτών. Όπως αναλύθηκε λεπτομερώς στο Κεφάλαιο 1 της παρούσας, τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν διοίκηση σε μία εταιρεία, ευθύνονται προσωπικώς και εις ολόκληρον για τα φορολογικά χρέη αυτής. Εντούτοις, ζήτημα γεννάται σε περίπτωση θανάτου του φυσικού προσώπου αυτού πριν την απόσβεση της φορολογικής οφειλής. Στην περίπτωση αυτή, εφαρμόζονται οι διατάξεις του Αστικού Κώδικα περί κληρονομικής διαδοχής τόσο των δικαιωμάτων όσο και των υποχρεώσεων του κληρονομούμενου. Συνεπώς, η αλληλέγγυα ευθύνη καθίσταται υποχρέωση

του θανόντος, η οποία μεταβιβάζεται δια της ρητής ή σιωπηρής αποδοχής της κληρονομίας, έστω και με την άπρακτη παρέλευση της τετράμηνης προθεσμίας εντός της οποίας οφείλει ο κληρονόμος να αποποιηθεί την κληρονομία.

Δυνάμει δε των ισχυουσών διατάξεων του Αστικού Κώδικα που προβλέπουν τα ζητήματα περί κληρονομιών, σε περίπτωση αποποίησης κληρονομίας από τους πλησιέστερους κατά ρίζες συγγενείς, η κληρονομία στο σύνολό της επάγεται στους επόμενους κατά ρίζες κληρονόμους, αφού οι πλησιέστεροι κατά ρίζες κληρονόμοι αποκλείουν τους μακρινότερους. Ωστόσο, τούτο έχει ως αποτέλεσμα πολλές φορές να καλούνται από τη Φορολογική Διοίκηση, προκειμένου να καταβάλουν ή ρυθμίσουν, ως οφειλέτες, το ληξιπρόθεσμο φορολογικό χρέος, πολύ μακρινοί συγγενείς του συνυπόχρεου φυσικού προσώπου, ήτοι επί παραδείγματι ο εγγονός του αδερφού του Διευθύνοντος Συμβούλου ανώνυμης εταιρείας.

Ειδικότερα, σε πολλές περιπτώσεις οι διοικούντες νομικά πρόσωπα, εις βάρος των οποίων (νομικών προσώπων) έχουν βεβαιωθεί από τη Φορολογική Διοίκηση ιδιαιτέρως υψηλά χρηματικά ποσά, ενημερώνουν για τα χρέη αυτά τους στενούς συγγενείς τους, ήτοι σύζυγο, τέκνα, γονείς και αδέρφια, ώστε εκείνοι να αποποιηθούν εμπροθέσμως. Απόρροια τούτου είναι να καθίστανται κληρονόμοι πρόσωπα που ουδεμία σχέση είχαν με τον αποβιώσαντα διοικητή του νομικού προσώπου. Τα πρόσωπα αυτά, ευθυνόμενα βάσει των διατάξεων περί αλληλέγγυας ευθύνης (άρθρο 50 Νόμου 4174/2013 και για παλαιότερα χρέη άρθρο 115 Νόμου 2238/1194) ενημερώνονται σε αρκετές περιπτώσεις από την αρμόδια φορολογική αρχή για την εν λόγω συνυπευθυνότητά τους, σε χρόνο κατά πολύ μεταγενέστερο του θανάτου του διοικούντος το νομικό πρόσωπο, κατόπιν σχετικού ελέγχου που έχει διενεργήσει η Φορολογική Διοίκηση.

Τα ως άνω έρχονται σε αντίθεση με την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογουμένου και συνεπώς δημιουργούν έντονο κλίμα ανασφάλειας στους φορολογουμένους, των οποίων μόνη λύση αποτελεί η χρονοβόρα και κοστοβόρα διαδικασία προσφυγής στη δικαιοσύνη, προκειμένου να ακυρώσουν τη σιωπηρή αποδοχή κληρονομίας και ταυτόχρονα να ανακόψουν την εκτέλεση τυχόν ληφθέντων κατά αυτών μέτρων διοικητικής εκτέλεσης.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

Υπό το πρίσμα των ανωτέρω, καθίσταται ως επιτακτική ανάγκη η άμεση βελτίωση της κείμενης περί αλληλέγγυας ευθύνης νομοθεσίας, ώστε να περιοριστεί η έκταση εφαρμογής των σχετικών διατάξεων στους πιο στενούς συγγενείς του θανόντος διοικητή νομικού προσώπου, οι οποίοι κατά τεκμήριο λαμβάνουν πρώτοι γνώση περί του θανάτου του κληρονομούμενου και επομένως διαθέτουν τον απαραίτητο χρόνο για να αποφασίσουν εάν θα προβούν σε αποδοχή ή αποποίηση της κληρονομίας.

Σε κάθε περίπτωση, η Φορολογική Διοίκηση οφείλει να επιδιώκει τη διαρκή βελτίωσή της και την άμεση και αποτελεσματική δράση της, έχοντας ως γνώμονά της την προστασία του δημοσίου συμφέροντος δια της καταπολέμησης των φαινομένων φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής και τηρώντας ταυτόχρονα απαρέγκλιτα τις επιταγές των συνταγματικά κατοχυρωμένων δικαιωμάτων των διοικουμένων και κυρίως της αρχής της χρηστής διοίκησης, προκειμένου να υπάρξει πρόσφορο έδαφος για την αύξηση της εμπιστοσύνης των φορολογουμένων προς τη Φορολογική Διοίκηση. Κατ' αυτόν τον τρόπο ίσως οδηγηθούμε στη σταδιακή καλλιέργεια σε κάθε πολίτη, της απαραίτητης και συνάμα επιβεβλημένης για την ανάπτυξη της χώρας μας, φορολογικής συνείδησης.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Αλεξανδρίδου Ε.** (2016), *Δίκαιο Εμπορικών Εταιριών Προσωπικές & Κεφαλαιουχικές Εταιρίες*, 2η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα
- Βενιέρης Ι.** (επιμ. Περάκης Ε.) (2013), *Το Δίκαιο της Ανώνυμης Εταιρείας*, 3η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα
- Γεωργακόπουλος Λ.Ν.** (1965), *Το Δίκαιον των εταιρειών*, Αθήναι
- Δημήτραινας Γ.** (2011), *Εγκλήματα φοροδιαφυγής - Ζητήματα φοροδιαφυγής στο Εισόδημα, στο ΦΠΑ και στα φορολογικά στοιχεία*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα
- Καλλιντέρης Κ.** (2018), *Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο*, 2η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα
- Κυπραίος Μ.** (1980), «Στοιχεία Φορολογικού Δικαίου-Συμβολή στη Δικαιοκρατική Συστηματοποίηση του Φορολογικού Δικαίου», Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή
- Λεβαντής Ε.** (1998), *Περί Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης*, 6η έκδοση, Σάκκουλας Αντ. Ν., Αθήνα
- Λιβαδά Χ.** (επιμ. Περάκης Ε.) (2013), *Το Δίκαιο της Ανώνυμης Εταιρείας*, 3^η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα
- Μάζης Π.** (2005), *Η ειδική εκκαθάριση των προβληματικών επιχειρήσεων*, 2η έκδοση, Σάκκουλας Π. Ν., Αθήνα
- Παπακυριάκου Θ.** (2005), *Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο - Η ποινική προστασία των φορολογικών αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου και της Ε.Ε. στην ελληνική έννομη τάξη*, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη
- Πασσιάς Ι.** (1969), *Το Δίκαιον της Ανωνύμου Εταιρείας*, Αθήναι
- Ρόκας Ι.** (2017), *ΕΤΑΙΡΙΕΣ-Εισαγωγή στο Δίκαιο των Εταιριών του Εμπορικού Δικαίου*, 5η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα
- Ρόκας Ν.** (2012), *Εμπορικές Εταιρίες*, 7^η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα
- Φινοκαλιώτη Α.** (2014), *Η αστική ευθύνη των διοικούντων Α.Ε. & Ε.Π.Ε. για φορολογικές οφειλές και υπό το πρίσμα του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013) όπως ισχύει μετά και τον Ν. 4223/2013*, Εκδόσεις Σάκκουλα ΑΕ, Αθήνα

ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ-ΜΕΛΕΤΕΣ

- Κοννίδας Κ.**, *Η ευθύνη των διοικούντων ανωνύμου εταιρίας δια χρέη αυτής έναντι του δημοσίου και των ΝΠΔΔ*, Επιθεώρηση Εμπορικού Δικαίου 1978, σελ. 321
- Μαρίνος Μ.-Θ.**, *Εξουσίες Διοίκησης ΑΕ κατά το άρθρο 69 ΑΚ*, Ελληνική Δικαιοσύνη 2007, σελ. 656-664

Ραφομανίκης Μ., Η ευθύνη των μελών των διοριζόμενων δικαστικά κατ' άρθρο 69 ΑΚ προσωρινών διοικήσεων νομικών προσώπων, ιδιαίτερα των κεφαλαιουχικών εταιρειών, για οφειλές των εταιρειών αυτών προς το δημόσιο, Δίκαιο Επιχειρήσεων & Εταιρειών 2005, σελ. 162

ΝΟΜΙΚΑ ΠΕΡΙΟΔΙΚΑ

Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας (1958) σελ. 671 επ., (1998) σελ. 1318 επ., (2004) σελ. 806 επ., (2013) σελ. 1258, **Διοικητική Δίκη** (2016) σελ. 533

ΠΟΛΥΓΡΑΦΗΜΕΝΕΣ ΔΙΑΤΑΓΕΣ ΚΑΙ ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ

1232/27-10-1992 (Υπ. Οικονομικών), **1064/03-03-1999** (Υπ. Οικονομικών), **1028/01-04-2004** (Υπ. Οικονομίας & Οικονομικών), **1103/12-10-2004** (Υπ. Οικονομίας & Οικονομικών), **1051/14-03-2007** (Υπ. Οικονομίας & Οικονομικών), **1094/23-06-2008** (Υπ. Οικονομίας & Οικονομικών), **1126/06-09-2010** (Υπ. Οικονομικών), **1179/07-09-2012** (Υπ. Οικονομικών), **1198/22-10-2012** (Υπ. Οικονομικών), **1262/11-12-2013** (Υπ. Οικονομικών), **1282/31-12-2013** (Γ.Γ.Δ.Ε.), **1180/16-07-2014** (Υπ. Οικονομικών), **1038/30-01-2015** (Γ.Γ.Δ.Ε.), **1109/20-05-2015** (Υπ. Οικονομικών), **1122/17-08-2016** (Υπ. Οικονομικών), **1030/15-02-2018** Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ΔΕΑΦ Β **1107928** ΕΞ. 2017/12.07.2017 Εγκύκλιος Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΕΙΣ Ν.Σ.Κ.

738/1984, 406/1991, 162/1993, 471/1993, 90/2001, 173/2001, 601/2002, 530/2006, 537/2006, 538/2006, 165/2007, 438/2007, 52/2008, 302/2009, 520/2011, 254/2012, 380/2012, 137/2014, 219/2014, 341/2016, 181/2017, 60/2018, 168/2018

ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ

Συμβούλιο της Επικρατείας: 3350/1995, 5293/1995, 2028/1997, 3/2000, 261/2000, 1590/2000, 102/2004, 2030/2004, 4104/2005, 2495/2007, 3333/2008, 255/2009, 296/2011, 496/2011 (ΕΑ), 884/2011, 1593/2011, 2711/2011, 844/2012, 668/2012 (Ολ.), 1159/2012, 1326/2012, 3143/2012, 4034/2012, 1028/2013, 2199/2013, 2869/2013, 1477/2014, 2454/2014, 1623/2015, 3664/2015, 121/2016, 557/2016, 1040/2016, 2112/2016, 2264/2016, 2311/2017, 2326/2017, 2986/2017

Άρειος Πάγος: 367/1976, 552/1992, 12/1997, 1427/2000, 724/2002, 307/2003, 95/2005, 1207/2006, 2157/2007, 422/2010, 722/2010, 659/2011, 168/2012, 1588/2012, 1047/2013,

1542/2013, 94/2014, 533/2014, 1210/2014, 156/2015, 482/2015, 224/2016, 866/2016,
130/2017, 768/2017, 1156/2018

Εφετείο: 1829/2012 Μον.Εφ.Αθ., 476/2014 Εφ.Αθ., 723/2016 Εφ.Αθ., 4063/2016 Διοικ.Εφ.Αθ.,
23/2012 Διοικ.Εφ.Θεσ., 124/2012 Διοικ.Εφ.Θεσ., 719/2015 Μον.Εφ.Πειρ, 1321/2015
Διοικ.Εφ.Θεσ. 1603/2015, Τριμ.Εφ.Λάρ., 160/2016 Διοικ.Εφ. Κομ.

Πρωτοδικείο: 12615/2004 Μον.Διοικ.Πρωτ.Αθ., 590/2015 Μον.Διοικ.Πρωτ.Θεσ., 5794/2015
Μον.Διοικ.Πρωτ.Θεσ.

ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

<https://lawdb.intrasoftnet.com/nomos>

<http://www.nsk.gr>

<https://www.e-forologia.gr>

<http://www.publicrevenue.gr>

<http://www.dsanet.gr>

<https://www.hellenicparliament.gr>