



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός γνωμοδότησης 168/2018
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Α΄ ΤΑΚΤΙΚΗ ΟΛΟΜΕΛΕΙΑ)
Συνεδρίαση της 11ης Οκτωβρίου 2018

Σύνθεση:

Πρόεδρος: Ιωάννης-Κωνσταντίνος Χαλκιάς, Πρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Μέλη: Ανδρέας Χαρλαύτης, Βασιλική Δούσκα, Νικόλαος Μουδάτσος και Στέφανος Δέτσης Αντιπρόεδροι Ν.Σ.Κ., Ασημίνα Ροδοκάλη, Θεόδωρος Ψυχογιός, Σπυρίδων Παπαγιαννόπουλος, Ευγενία Βελώνη, Νίκη Μαριόλη, Ανδρέας Ανδρουλιδάκης, Στυλιανή Χαριτάκη, Δημήτριος Χανής, Νικόλαος Δασκαλαντωνάκης, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Αφροδίτη Κουτούκη, Δήμητρα Κεφάλα, Κωνσταντίνος Κατσούλας, Κωνσταντίνος Κηπουρός, Αλέξανδρος Ροϊλός, Αδαμαντία Καπετανάκη, Αγγελική Καστανά, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη, Σταύρος Σπυρόπουλος, Βασίλειος Καραγεώργος, Ευσταθία Τσαούση, Χρήστος Μηκίδης, Διονύσιος Χειμώνας, Βασιλική Παπαθεοδώρου, Παναγιώτα-Ελευθερία Δασκαλέα-Ασημακοπούλου, Ευάγγελος Μαρίνης, Ιουλία Σφυρή και Αναστάσιος Μπάνος, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγήτρια : Ελένη Πασαμιχάλη, Νομική Σύμβουλος του Κράτους.

Αριθμός ερωτήματος: Το ερώτημα, με αριθμό πρωτ. ΔΕΕΦ Α 1014426 ΕΞ 2018/25-1-2018 της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης, Ι. Διεύθυνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας, Τμήμα Α΄, ΙΙ. Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας Τμήμα Β΄.

Περίληψη ερωτήματος: Αν με βάση τις διατάξεις των άρθρων 115 του ν. 2238/1994 ΚΦΕ, 22 του ν. 2648/1998 και 55 του ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ), έχει αλληλέγγυα ευθύνη ο, κατά το χρόνο λειτουργίας του νομικού προσώπου,

δικαστικά διορισμένος προσωρινός διαχειριστής Μ.ΕΠΕ και ΕΠΕ, αφενός για χρέη που γεννήθηκαν πριν την έναρξη ισχύος του ν. 4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) και αφετέρου, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, για χρέη που γεννήθηκαν μετά την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού, κατά περίπτωση και αφορούν οφειλές από μη απόδοση ΦΠΑ και ΦΜΥ, οι οποίες γεννήθηκαν κατά τον χρόνο που είχε αναλάβει τα συγκεκριμένα καθήκοντα, αλλά και πριν την ανάληψη των καθηκόντων του.

=====

Για το πιο πάνω ερώτημα, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους, (Α' Τακτική Ολομέλεια) γνωμοδότησε ως εξής:

Ιστορικό

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

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

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

 ΓΧ

3. Για τη συμπλήρωση του ιστορικού, η ερωτώσα Υπηρεσία, έθεσε υπόψη και τα εξής: α) σύμφωνα με την απόφαση, με αριθμό 774/2014 του Ειρηνοδικείου Κρωπίας που αφορά στην παραπάνω περίπτωση, διορίστηκε προσωρινός διαχειριστής των ανωτέρω εταιρειών, προκειμένου να διαχειριστεί τις μη επιδεχόμενες αναβολή υποθέσεις τους, μέχρι την ανάληψη των καθηκόντων από το νέο καταστατικό-διαχειριστικό όργανο που θα εκλέξει η γενική συνέλευση των εταίρων και β) όπως προκύπτει από την απόφαση, με αριθμό 1046/2015 του αυτού Ειρηνοδικείου, ο παραπάνω διαχειριστής, στην συνέχεια, ζήτησε την αντικατάστασή του και τον ορισμό άλλου προσώπου στην θέση του, με αιτιολογία, μεταξύ των άλλων, το μεγάλο εύρος και η πολυπλοκότητα των θεμάτων της διαχείρισης των εταιρειών, τα οποία απαιτούν άτομο με ιδιαίτερες γνώσεις και εμπειρία. Για τον λόγο αυτό, ο νέος προσωρινός διαχειριστής των εταιρειών που διορίστηκε με την δεύτερη, πιο πάνω απόφαση, έχει ως σκοπό να επιμεληθεί τις υποθέσεις τους και κυρίως να υπογράψει τη ρύθμιση του δανείου της μιας από τις εταιρείες με τραπεζικό οργανισμό.
4. Η Υπηρεσία αναφέρει ακόμη στο κείμενο του ερωτήματος τις κρίσιμες διατάξεις, την απόφαση, με αριθμό 2030/2004 του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία έκρινε επί αντίστοιχου θέματος, τις γνωμοδοτήσεις του Ν.Σ.Κ. με αριθμούς 438/2007 (ΠΟΛ. 1060/2008) και 530/2006 (ΠΟΛ. 1051/2007), που έκριναν αν υφίσταται ή όχι ευθύνη για τις παραπάνω οφειλές του συνδίκου της πτώχευσης και του ειδικού εκκαθαριστή του άρθρου 46^α του ν. 1892/1990, αντίστοιχα και, τέλος, διατύπωσε την άποψή της για το ερώτημα.
5. Το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, με την γνωμοδότησή του, με αριθμό 101/2018, γνωμοδότησε, κατά πλειοψηφία, ότι: «Ο δικαστικά διορισμένος προσωρινός διαχειριστής Μ.ΕΠΕ και ΕΠΕ κατά το χρόνο λειτουργίας αυτών, έχει με βάση τις διατάξεις των άρθρων 115 παρ. 3 ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε), αλληλέγγυα ευθύνη για χρέη που γεννήθηκαν πριν την έναρξη ισχύος του νόμου 4174/2013 (ΚΦΔ), αλλά και για εκείνα που γεννήθηκαν μετά την έναρξη ισχύος αυτού, (κατ' άρθρ. 50 παρ. 2 ν. 4174/2013) και αφορούν μη απόδοση ΦΠΑ και ΦΜΥ και υπό τις διακρίσεις των περιπτώσεων α' και β' του άρθρου 50 παρ. 2 του ν. 4174/2013 (για τα έσοδα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται από την 01/01/2014

και εφεξής) και των αντίστοιχων περιπτώσεων α' και β' του άρθρου 115 παρ. 3 του ν. 2238/1994 (για το προηγούμενο του ως άνω χρονικού διαστήματος)....».

Περαιτέρω, το Τμήμα, λόγω της μείζονος σπουδαιότητας του κρίσιμου νομικού θέματος, αποφάσισε, ομόφωνα, την παραπομπή του στην Ολομέλεια του Ν.Σ.Κ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 6 § 3 του ν. 3086/2002 (Οργανισμός του Ν.Σ.Κ, Α' 324).

Νομοθετικό πλαίσιο

6. Στα άρθρα 65 και 69 του ΑΚ, όπως ισχύουν, ορίζονται τα ακόλουθα:

« Άρθρο 65: Το νομικό πρόσωπο διοικείται από ένα ή περισσότερα πρόσωπα..
 Άρθρο 69: «Αν λείπουν τα πρόσωπα που απαιτούνται για τη διοίκηση του νομικού προσώπου ή αν τα συμφέροντα τους συγκρούονται προς εκείνα του νομικού προσώπου, ο ειρηνοδίκης διορίζει προσωρινή διοίκηση ύστερα από αίτηση, όποιου έχει έννομο συμφέρον».


7. Στα άρθρα 101 και 115 παρ. 1 και 2 του ν. 2238/1994 (Α'151) ΚΦΕ που ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται έως και την 31/2/2013 και στο οποίο ενσωματώθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 17 του ν.δ. 3843/1958 (Α'148) ,όπως είχαν διαμορφωθεί και ίσχυαν μετά την αντικατάστασή τους με τις διατάξεις του άρθρου 10 ν. 542/1977 (Α'49) ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 101:

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

Άρθρο 115

1. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών ή συνεταιρισμών κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσης τους, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά

 ΓΧ

πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους.

2. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές και γενικά εντεταλμένοι στη διοίκηση νομικού προσώπου, κατά το χρόνο της διάλυσης των λοιπών νομικών προσώπων του άρθρου 101, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα, σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και των φόρων που παρακρατούνται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης τους».

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

«3. Τα πρόσωπα που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν ως εξής: α) Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μια από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά, β) Αν δε έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μια από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου...»

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

«Άρθρο 45

Για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρον με τον υπόχρεο και οι εξής : α)...β) οι νόμιμοι εκπρόσωποι των νομικών προσώπων, κατά το χρόνο διάλυσης, συγχώνευσης ή μετατροπής τους, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης του φόρου. ...γ)...»

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

10. Στο άρθρο 22 παρ. 7 του ν. 2648/1998 (Α'238/1-12-1998) ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 22

7. Οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 εφαρμόζονται και στην περίπτωση β' του άρθρου 45 του ν. 1642/1986 (Α'125) (ήδη άρθρο 55 του Κώδικα ΦΠΑ, ν. 2859/2000) καθώς και για οφειλές φόρου κύκλου εργασιών».

11. Περαιτέρω στο άρθρο 50, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με τα άρθρα 47 παρ. 20 ν. 4223/2013 (Α'287) και 73 του ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» (Α'170) ορίζονται τα εξής :

«Άρθρο 50

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

Άρθρο 73

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

12. Εξάλλου στα άρθρα 72 παρ. 1, 2 και 3 και 25 (πρώην 22) του ν. 4172/2013 (Α'167) Νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, (που ισχύει για τα εισοδήματα

από 1/1/2014), όπως τα άρθρα αυτά ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με το άρθρο 26 παρ. 2 και 3 του ν. 4223/2013 (Α'287) και το άρθρο 112 αυτού, ορίζονται τα εξής :

«Άρθρο 72:

1. Οι διατάξεις του άρθρου 1 έως και 71 ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1^η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του άρθρου αυτού. 2. Οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 ισχύουν για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1^η Ιανουαρίου 2014 και μετά. 3. Οι διατάξεις των άρθρων 24, 25, 28 ισχύουν για φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από 1^η Ιανουαρίου 2014 και εξής25. Από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν. 2238/1994 (Α'151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου.

Άρθρο 112

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

Ερμηνεία των διατάξεων

Από τις προαναφερθείσες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς, αλλά και σε συνδυασμό μεταξύ τους, ενόψει του όλου νομικού πλαισίου στο οποίο εντάσσονται και του σκοπού που εξυπηρετούν και την υπαγωγή σε αυτές των πραγματικών περιστατικών που τέθηκαν υπόψη της Ολομέλειας, συνάγονται τα ακόλουθα:

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

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

14. Τα αποτελέσματα της δικαστικής απόφασης που διορίζει την προσωρινή διοίκηση γεννώνται, σύμφωνα με το άρθρο 763 παρ. 1 του ΚΠολΔ, από τη δημοσίευση αυτής, πλην όμως τα μέλη που διορίζονται, αποκτούν την ιδιότητα του μέλους της προσωρινής διοίκησης από την ημέρα αποδοχής του διορισμού τους (βλ. ΜπρΑθ 3494/1974 ΝοΒ 23,67). Η αποδοχή μπορεί να είναι ρητή ή σιωπηρά, στην περίπτωση που το μέλος που διορίστηκε δικαστικά αναλάβει ενεργά την διεκπεραίωση των καθηκόντων που του έχουν ανατεθεί με την απόφαση. Τέλος η απόφαση του δικαστηρίου πρέπει να περιλαμβάνει διατάξεις για: τη συγκρότηση και τη λειτουργία της προσωρινής διοίκησης, τη διάρκεια της θητείας της και τα συγκεκριμένα καθήκοντα που ανατίθενται σε αυτήν, τα οποία, (κατά την κρατούσα άποψη), πρέπει να είναι περιορισμένα και αν είναι δυνατόν να περιορίζονται στη σύγκληση της Γενικής Συνέλευσης προκειμένου να διενεργηθούν εκλογές για να αναδειχθεί νέα διοίκηση (βλ. Μον.ΕφΑθ. 1829/2012 Εφ.Αθ. 837/1969, ΝΟΜΟΣ).

15. Η προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη των διευθυντών, διαχειριστών, διευθυνόντων συμβούλων και εκκαθαριστών των ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών κατά τον χρόνο διάλυσης ή συγχώνευσης των νομικών προσώπων του άρθρου 101 του ν.2238/1994 για την πληρωμή φόρων και παρακρατούμενων φόρων, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσης αυτών, καθιερώθηκε με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 και το άρθρο 45 περ. β' του ν. 1642/1986, (που ισχύει ήδη ως διάταξη του άρθρου

55 περ. β' του Κ.ΦΠΑ ν.2859/2000). Η ευθύνη αυτή επεκτάθηκε με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου, (που προστέθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 22 του ν. 2648/1998 και ισχύει από την έναρξη ισχύος της διάταξης αυτής, δηλαδή από 1-12-1998), όσον αφορά στην πληρωμή των παρακρατούμενων φόρων, καθώς και του φόρου προστιθέμενης αξίας, πέραν των περιπτώσεων διάλυσης της εταιρείας και στα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις ίδιες ιδιότητες και κατά τη διάρκεια της λειτουργίας των νομικών προσώπων, χωρίς να απαιτείται και διάλυσή τους, για οποιονδήποτε λόγο, σε μεταγενέστερο χρόνο. Ενόψει, πάντως, της ισχύος των διατάξεων των παραγράφων 6 και 7 του άρθρου 22 του ν. 2648/1998, μόνο για το μέλλον, όπως αυτό ρητά προκύπτει από το άρθρο 48 παρ.2 του νόμου αυτού, οι σχετικές φορολογικές υποχρεώσεις της εταιρείας (από παρακρατούμενους φόρους, ΦΠΑ, ΦΚΕ) πρέπει να γεννώνται μετά τη θέση σε ισχύ των ως άνω διατάξεων, δηλαδή μετά την 1/12/1998 (πρβλ. ΣτΕ 2978/2006). Περαιτέρω, εφόσον συντρέχει η χρονική αυτή προϋπόθεση, ο νόμος (άρθρο 115 παρ. 3 ΚΦΕ) για την στοιχειοθέτηση της ευθύνης των παραπάνω προσώπων διακρίνει δύο περιπτώσεις: α) αν έχει γίνει η παρακράτηση του φόρου συνευθύνονται όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες κατά τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά β) αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση του φόρου η άνω πρόσθετη ευθύνη γεννάται για τα φυσικά πρόσωπα που είχαν τις σχετικές ιδιότητες κατά τον χρόνο που υπήρχε η (μη εκπληρωθείσα) υποχρέωση παρακράτησης του φόρου (βλ. ΣΤΕ 884/2011 σκ. 9, ΔΕφΘεσσαλ. 1321/2015 σκ. 4, ΔΕΑ 266/2016 σκ. 5).

16. Ο ν. 2238/1994 καταργήθηκε με το άρθρο 72 παρ. 22 του ν. 4172/2013 από την έναρξη ισχύος αυτού, ήτοι από την 1η/1/2014 για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν και τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από την ίδια ημερομηνία και μετά. Ακολούθως, με το άρθρο 50 παρ.1 και 2 του ν. 4174/2013 (έναρξη ισχύος από την 1η/1/2014) θεσπίστηκε παρόμοια, με το προϊσχύον άρθρο 115 του ΚΦΕ του ν.2238/1994, διάταξη για την ευθύνη των διοικούντων τα νομικά πρόσωπα, με την οποία ορίσθηκε και κατά την διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν, η προσωπική και αλληλέγγυος ευθύνη αυτών, για τους «παρακρατούμενους φόρους, το ΦΠΑ και όλους γενικά τους επιρριπτόμενους φόρους», με τις διακρίσεις των

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

17. Η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας έχει αντιμετωπίσει το ζήτημα της ατομικής αστικής ευθύνης των διοικούντων που διορίστηκαν μετά από δικαστική απόφαση, με τη διατύπωση εκ διαμέτρου αντίθετων δικανικών κρίσεων και συγκεκριμένα έχει αντιμετωπίσει μόνο το ζήτημα της ευθύνης των διοικούντων για την πληρωμή φόρων και παρακρατούμενων φόρων, εφόσον είχαν μια από τις παραπάνω ιδιότητες που ορίζει ο νόμος κατά την λύση ή συγχώνευση του νομικού προσώπου και όχι και κατά την διάρκεια λειτουργίας αυτού για οφειλές παρακρατούμενων φόρων, ΦΠΑ και επιρριπτόμενων φόρων. Ειδικότερα: α) Με την απόφαση, με αριθμό 3350/1995 κρίθηκε μεταξύ άλλων, ότι: «...Κατά το γράμμα, αλλά και τον σκοπό των άνω διατάξεων, ερμηνευομένων σε συνδυασμό, ως χρόνος διαλύσεως ανώνυμης εταιρείας νοείται, μεταξύ άλλων, και ο χρόνος κηρύξεώς της σε πτώχευση, ως ευθυνόμενοι δε κατά τις διατάξεις αυτές νοούνται εκείνοι, οι οποίοι κατά τον ως άνω χρόνο, έχοντας αναλάβει καθήκοντα, διοικούν και εκπροσωπούν νομίμως την ανώνυμη εταιρεία, έστω και αν πρόκειται περί προσωρινής διοικήσεως διορισμένης με δικαστική απόφαση σύμφωνα με το άρθρο 69 Α.Κ....» β) Με την απόφαση, με αριθμό 1590/2000 (Στ'Τμήμα Επταμ.), με την οποία κρίθηκε επί του κρίσιμου θέματος ότι: «...υπέχουν ευθύνη και τα μέλη της προσωρινής διοίκησης που διορίστηκε από το Δικαστήριο, εφόσον διοικούν την εταιρεία κατά το χρόνο της διάλυσής της, είναι δε στην περίπτωση αυτή αδιάφορος ο χρόνος στον οποίο ανάγονται τα χρέη και ο χρόνος βεβαιώσεώς τους...». Το ίδιο αποφάνθηκε το ΣτΕ και με την απόφαση, με αριθμό 3/2000 (Τμήμα Στ'Πενταμ.), παραπέμποντας το ζήτημα στην Επταμελή σύνθεση (βλ. και την απόφαση, με αριθμό 4754/1997 του ΣΤΕ που αποφάνθηκε με όμοιο τρόπο για το κρίσιμο

θέμα) και γ) με την απόφαση, με αριθμό 2030/2004 (ΣΤΕ, Στ'Τμήμα Επταμ.), κρίθηκε, αντίθετα με τις προηγούμενες, ότι : «οι διατάξεις περί ευθύνης των νομίμων εκπροσώπων, οι οποίες ως εκ της φύσεώς τους, είναι στενώς ερμηνευτέες, δεν έχουν εφαρμογή προκειμένου περί προσωρινής διοίκησης διορισθείσης με δικαστική απόφαση κατά το άρθρο 69 ΑΚ...». Σημειώνεται ότι ομοίως με την τελευταία αυτή απόφαση (2030/2004) είχε αποφασίσει και η απόφαση που παρέπεμψε αυτήν στην Επταμελή σύνθεση, με αριθμό 102/2004 ΣΤΕ (Τμήμα Στ'Πεντ.). Τέλος, με την απόφαση, με αριθμό 1180/2018 του ΣΤΕ (Στ' Πεντ.) κρίθηκε ότι η μέχρι σήμερα εκδοθείσα νομολογία: « ... δεν έκρινε την διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 115 παρ. του ΚΦΕ, η οποία αναφέρεται στη ευθύνη της διοίκησης κλπ κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου ... Ούτε με άλλη απόφαση του Δικαστηρίου έχει επιλυθεί το νομικό ζήτημα αυτό...» (βλ. σκ. 10).

Κατά την συζήτηση μεταξύ των μελών της Ολομέλειας διατυπώθηκαν για το συγκεκριμένο ερώτημα δύο γνώμες:

18. Κατά την γνώμη της πλειοψηφίας, που απαρτίσθηκε από τους Ιωάννη-Κωνσταντίνο Χαλκιά, Πρόεδρο του Ν.Σ.Κ, Ανδρέα Χαρλαύτη, Βασιλική Δούσκα, Νικόλαο Μουδάτσο και Στέφανο Δέτση, Αντιπροέδρους Ν.Σ.Κ. και τους Νομικούς Συμβούλους Ασημίνα Ροδοκάλη, Σπυρίδωνα Παπαγιαννόπουλο, Νίκη Μαριόλη, Ανδρέα Ανδρουλιδάκη, Στυλιανή Χαριτάκη, Δημήτριο Χανή, Νικόλαο Δασκαλαντωνάκη, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Αφροδίτη Κουτούκη, Δήμητρα Κεφάλα, Κωνσταντίνο Κατσούλα, Κωνσταντίνο Κηπουρό, Αλέξανδρο Ροϊλό, Αδαμαντία Καπετανάκη, Αγγελική Καστανά, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη, Σταύρο Σπυρόπουλο, Βασίλειο Καραγεώργο, Ευσταθία Τσαούση, Χρήστο Μηκίδη, Διονύσιο Χειμώνα, Βασιλική Παπαθεοδώρου, Παναγιώτα-Ελευθερία Δασκαλέα-Ασημακοπούλου, Ευάγγελο Μαρίνη, Ιουλία Σφυρή και Αναστάσιο Μπάνο (ψήφοι τριάντα δύο) κατά την πάγια νομολογία, οι διατάξεις του φορολογικού δικαίου, σχετικά με την σε ολόκληρο ατομική αστική ευθύνη των διοικούντων, από τη φύση τους επιδέχονται μόνο στενή ερμηνεία (βλ. ΣΤΕ 3664/2015, 2711/2011, 255/2009, 3333/2008, 4462- 4463/1990 Επτ.). Τούτο, προδήλως, σημαίνει ότι για τις διατάξεις αυτές είναι ανεπίτρεπτη όχι μόνο η διασταλτική, αλλά και η συσταλτική ερμηνεία, εφόσον αυτή δεν προκύπτει από το γράμμα των εφαρμοστέων διατάξεων. Περαιτέρω, από την επισκόπηση των

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

19. Επομένως, στην προκειμένη περίπτωση, κατ' εφαρμογή της ορθής και ενδεδειγμένης ερμηνευτικής μεθοδολογίας για τη στενή ερμηνεία των παραπάνω διατάξεων, συνάγεται ότι δεν είναι δυνατόν να υπάρξει διαφορετική αντιμετώπιση των διοικούντων με βάση κριτήρια, τα οποία δεν έθεσε ο ίδιος ο νόμος και κατά συνέπεια, οι διοικούντες που διορίστηκαν με δικαστική απόφαση, στο πλαίσιο του άρθρου 69 Α.Κ., φέρουν την ίδια ακριβώς ευθύνη με τους διοικούντες που διορίστηκαν με απόφαση των οργάνων του νομικού προσώπου.

20. Υπό το φως των ως παραπάνω παραδοχών, πρέπει να γίνει δεκτό ότι δεν συντρέχει περίπτωση απαλλαγής των, έστω προσωρινά, διορισθέντων, με δικαστική απόφαση και διοικούντων το υπόχρεο νομικό πρόσωπο για την καταβολή των παραπάνω φόρων, επειδή αυτοί διοικούν προσωρινά, ή εν πάση περιπτώσει, έχουν τυχόν περιορισμένες αρμοδιότητες και ιδίως την απλή διαχείριση των τρεχουσών υποθέσεων, αφού, άλλωστε, ως τρέχουσα υπόθεση και μάλιστα επείγουσα, χαρακτηρίζεται αναμφισβήτητα και η τήρηση των φορολογικών υποχρεώσεων του νομικού προσώπου και ιδίως της απόδοσης των παρακρατούμενων φόρων και ΦΠΑ. Ούτε, εξάλλου, απαιτούνται ειδικές οικονομοτεχνικές ή άλλες ειδικές γνώσεις για να ενεργήσει τα νόμιμα η προσωρινή διοίκηση και να εκπληρώσει τις βασικές φορολογικές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου (βλ. ΔιοικΕφ. Θεσσαλ. 1321/2015 σκ. 7 ΝΟΜΟΣ).

21. Σημειώνεται ακόμη, ότι η ανάληψη των καθηκόντων, από πλευράς των δικαστικά διορισμένων στο Δ.Σ. του νομικού προσώπου, δεν γίνεται χωρίς την προηγούμενη αποδοχή αυτής από τους διορισμένους, γεγονός που καταφάσκει ότι αυτοί αποδέχονται και τις ευθύνες της συγκεκριμένης θέσης που προβλέπονται από το νόμο. Υπό την αντίθετη εκδοχή της μη ευθύνης των προσώπων αυτών, παρέχεται στη δικαστικά διορισμένη διοίκηση, έστω και για



προσωρινό χρονικό διάστημα, η δυνατότητα πλήρους αδιαφορίας για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του νομικού προσώπου και της πλημμελούς άσκησης των καθηκόντων τους, χωρίς περαιτέρω νόμιμες συνέπειες σε βάρος τους, γεγονός που μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα την πλήρη αδυναμία του Δημοσίου για την είσπραξη των οφειλόμενων φορολογικών εσόδων.

22. Με βάση τα παραπάνω, συνάγεται ότι οι δικαστικά διοριζόμενοι στην διοίκηση του νομικού προσώπου, κατά το άρθρο 69 ΑΚ, στο πλαίσιο της νόμιμης και συνετής επιχειρηματικής διαχείρισης και δράσης, κατά τη διάρκεια λειτουργίας αυτού, οφείλουν να φροντίζουν για την απόδοση στο Δημόσιο του Φ.Π.Α. και των παρακρατούμενων φόρων, εντός της νόμιμης προθεσμίας, διαφορετικά υπέχουν προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη προς πληρωμή αυτών. Συγκεκριμένα, η παραπάνω πρόσθετη ευθύνη, κατά το άρθρο 115 παρ. 3 του προϊσχύοντος ΚΦΕ (ν. 2238/1994) και του ισχύοντος άρθρου 50 παρ. 2 του ν. 4174/2013-ΚΦΔ (για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν και τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από 01/01/2014 και μετά) αναφέρεται στα πρόσωπα που είχαν τις παραπάνω ιδιότητες κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν, άσχετα αν τις απέκτησαν από τα καταστατικά όργανα του νομικού προσώπου ή με βάση δικαστική απόφαση κατά το άρθρο 69 ΑΚ., για οφειλές από παρακρατούμενους φόρους, ΦΠΑ και όλους τους επιρριπτόμενους φόρους και υπό τις εξής διακρίσεις: α) αν έχει γίνει η παρακράτηση ή η είσπραξη του φόρου από το υπόχρεο νομικό πρόσωπο και δεν έχει αποδοθεί, συνευθύνονται τα παραπάνω φυσικά πρόσωπα που είχαν μια από τις πιο πάνω ιδιότητες (διευθυντή, διαχειριστή κλπ.) κατά τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου ή τις απέκτησαν σε οποιοδήποτε χρονικό σημείο μετά τη λήξη της προθεσμίας αυτής και β) αν, αντίθετα, δεν έχει γίνει η παρακράτηση ή η είσπραξη του φόρου από το υπόχρεο νομικό πρόσωπο, η συνευθύνη γεννάται μόνο για τα φυσικά πρόσωπα που είχαν τις σχετικές ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η (μη εκπληρωθείσα) υποχρέωση παρακράτησης ή είσπραξης φόρου (βλ. ΣΤΕ 1180/2018 σκ. 7, 884/2011 σκ. 9, ΔΕφ.Θεσσαλ. 1321/2015 σκ.4, ΔΕΑ 266/2016, σκ.5).

23. Συνεπώς, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, στην περίπτωση του ερωτήματος, εφόσον τα συγκεκριμένα χρέη της εταιρείας δημιουργήθηκαν κατά τις διακρίσεις των περιπτώσεων α' και β' των παραγράφων 3 του άρθρου 115

ν. 2238/1994 και 2 του άρθρου 50 ν. 4174/2013, ο κατά το χρόνο λειτουργίας των εταιρειών, δικαστικά διορισμένος στην διοίκηση αυτής, κατά το άρθρο 69 ΑΚ, προσωρινός διαχειριστής Μ.ΕΠΕ και ΕΠΕ ευθύνεται, κατά τα άρθρα 115 παρ. 3 του ν. 2238/1994, 22 παρ. 7 του ν. 2648/1998 και 50 παρ. 2 του ν. 4174/2013 για τη μη είσπραξη και απόδοση των παρακρατούμενων φόρων και του ΦΠΑ και, συνακόλουθα, υπέχει την από τις διατάξεις αυτές προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη για την πληρωμή τους στο Ελληνικό Δημόσιο.

24. Κατά την γνώμη της μειοψηφίας, που απαρτίσθηκε από τους Νομικούς Συμβούλους Θεόδωρο Ψυχογιού και Ευγενία Βελώνη, (ψήφοι δύο), προκειμένου να διακριβωθεί η αστική ευθύνη ή μη των δικαστικά διορισθέντων εκπροσώπων για τις πιο πάνω οφειλές νομικών προσώπων προς το Δημόσιο, ενδείκνυται να γίνουν οι ακόλουθες διακρίσεις: Βασικό κριτήριο, για τη θεμελίωση και το μέγεθος της αστικής ευθύνης των ως άνω εκπροσώπων, πρέπει να είναι σαφώς η φύση και το εύρος των εξουσιών που απονέμονται σε αυτούς από τη δικαστική απόφαση, με την οποία διορίστηκαν στην προσωρινή διοίκηση (ad hoc ΝΣΚ 610/2005, ΣΤΕ 2030/2004, σκ. 5, ως επάλληλη σκέψη). Όπως γίνεται δεκτό, η προσωρινή διοίκηση είναι διοίκηση ορισμένου, συνήθως, σκοπού, ο οποίος εναρμονίζεται προς τις εξουσίες της διοίκησης αυτής, τις οποίες κατά κανόνα και καθορίζει (βλ. Απ. Γεωργιάδη – Μ. Σταθόπουλο, Αστικό Κώδικα, Γεν. Αρχές, εκδ. Β', σελ. 948, Μ.Θ. Μαρίνο, Μερικές παρατηρήσεις για την εφαρμογή του άρθρου 69 ΑΚ στην ανων. εταιρία, ΔΙΚΗ, 2003, σελ. 717).

25. Κατ' αρχήν, οι εξουσίες της προσωρινής διοίκησης, καθορίζονται στην ίδια τη δικαστική απόφαση που τη διορίζει, όταν, όμως, δεν υπάρχει τέτοιος καθορισμός, τότε η προσωρινή διοίκηση έχει όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της αιρετής διοίκησης, της οποίας καταλαμβάνει την πλήρη νομική θέση (βλ. πιο πάνω συγγραφείς). Εξυπακούεται, συνεπώς, ότι στην περίπτωση αυτή, καθώς και στην περίπτωση που με τη δικαστική απόφαση έχουν χορηγηθεί εξουσίες, οι οποίες αρμόζουν σε άσκηση τακτικής διοίκησης, εκ μέρους των δικαστικά διορισμένων εκπροσώπων, οι τελευταίοι, λόγω της αναφερθείσας εξομοίωσης προς τη νομική θέση των αιρετών εκπροσώπων, υπέχουν πλήρη αστική ευθύνη για τις παραπάνω οφειλές του νομικού προσώπου προς το Δημόσιο, έστω και αν οι σχετικές υποχρεώσεις γεννήθηκαν πριν από την ανάληψη των καθηκόντων τους. Εύλογα, το ίδιο πρέπει να ισχύσει και στην περίπτωση που θα διαπιστωθεί, αποδεδειγμένα, από τη φορολογική



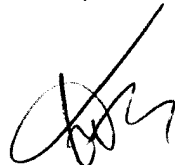
ΓΧ

αρχή, ότι οι δικαστικά διορισμένοι εκπρόσωποι υπερέβησαν πρόδηλα τις περιορισμένες εξουσίες που τους είχε χορηγήσει η δικαστική απόφαση και ασκούν, «εν τοις πράγμασι», ευρύτερες εξουσίες, που προσιδιάζουν στην άσκηση τακτικής διοίκησης και διαχείρισης. Ωστόσο, στην περίπτωση που η δικαστική απόφαση που τους διόρισε, τους έχει απονείμει περιορισμένα και διεκπεραιωτικά καθήκοντα ειδικού σκοπού (π.χ. σύγκληση γενικής συνέλευσης, παραλαβή συγκεκριμένων εγγράφων κλπ.), τότε, εύλογα οι διορισθέντες εκπρόσωποι διαθέτουν περιορισμένη αστική ευθύνη, στο πλαίσιο της διαχείρισης των τρεχουσών υποθέσεων και άρα ευθύνονται αλληλέγγυα μόνο για τους πιο πάνω φόρους που γεννήθηκαν και έγιναν απαιτητοί κατά τη διάρκεια της θητείας τους, λόγω αδυναμίας εξομοίωσης της νομικής τους θέσης με τη θέση των μελών της τακτικής διοίκησης του νομικού προσώπου. Άλλωστε, όπως γίνεται δεκτό, η εξουσία της προσωρινής διοίκησης επεκτείνεται, εκτός από την κύρια αποστολή της που προκάλεσε το διορισμό της, και στη διαχείριση των τρεχουσών (ως και επείγουσας φύσης) υποθέσεων (βλ. Εφ.Πειρ. 29/2010, ΔΕΕ 2010,1183, ΕιρΑθ 634/2013, Νoμος, ΕιρΒασ. 61/2013 ΕΠΙΣΚΕΔ 2013, 759, Σημαντήρα, Γεν.Αρχαί Α.Κ. σελ. 250), μεταξύ των οποίων ασφαλώς περιλαμβάνεται και η εξυπηρέτηση των τρεχουσών φορολογικών υποχρεώσεων του νομικού προσώπου (ad hoc ΔεφΘεσ 1321/2015, ΔιΔικ 2017,303). Σημειωτέον, μάλιστα, ότι στις –όχι σπάνιες- περιπτώσεις δικαστικού διορισμού εκπροσώπου, με αίτηση του Δημοσίου, ειδικά για την παραλαβή εγγράφων ή καταλογιστικών πράξεων της φορολογικής αρχής, που εκδόθηκαν σε βάρος του εκπροσωπούμενου νομικού προσώπου, είναι κατ' εξοχήν σύνηθες να εξαντλείται η χρονική διάρκεια επιτέλεσης του πολύ συγκεκριμένου αυτού καθήκοντος, άρα και της εκπροσωπευτικής ιδιότητας του διορισθέντος, μόλις σε λίγα εικοσιτετράωρα (ή ακόμη και σε ένα μόνον εικοσιτετράωρο), χωρίς τη διενέργεια οιασδήποτε άλλης πράξης από τον διορισθέντα.

26. Επομένως, κατά την άποψη αυτή, στις περιπτώσεις που ο δικαστικός διορισμός αποβλέπει στην επιτέλεση συγκεκριμένων περιορισμένων καθηκόντων, είναι σαφές ότι η, σε βάρος του διορισθέντος εκπροσώπου, επίρριψη της –ενδεχόμενα τεράστιας- αστικής ευθύνης για όλους τους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους που οφείλει το νομικό πρόσωπο, ακόμη και για το χρονικό διάστημα που προηγείται της θητείας του, κατά πλήρη νομική εξομοίωσή του με τα αιρετά μέλη της διοίκησης, δεν απηχεί

την ορθή ερμηνεία των εφαρμοστέων διατάξεων, ενώ, επιπλέον, τελεί σε προφανή δυσαρμονία προς την αρχή της αναλογικότητας.

27. Περαιτέρω, καθόσον αφορά στις προϋποθέσεις θεμελίωσης της ευθύνης των δικαστικά διορισμένων εκπροσώπων ειδικά για τον φόρο προστιθέμενης αξίας και τους λοιπούς επιρριπτόμενους φόρους, μειοψήφισαν οι Νομικοί Σύμβουλοι, Θεόδωρος Ψυχογιός, Ευγενία Βελώνη και Αφροδίτη Κουτούκη (ψήφοι τρεις), διατυπώνοντας την εξής άποψη: Κατά την ορθή ερμηνεία των εφαρμοστέων διατάξεων, πρέπει να γίνει δεκτό πως, όταν συντρέχει αστική ευθύνη των δικαστικά διορισμένων εκπροσώπων, όπως προαναφέρθηκε, η υποχρέωση αυτών για την απόδοση του οφειλόμενου φόρου προστιθέμενης αξίας υφίσταται ανεξάρτητα από την είσπραξή του ή μη από την προηγούμενη διοίκηση. Και τούτο, διότι, ενόψει της επιβαλλόμενης στενής ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων -και ιδιαίτερα των συγκεκριμένων ειδικών διατάξεων αυστηρά και μόνο με βάση τη γραμματική ερμηνεία του νομοθετικού κειμένου, είναι προφανές, στην προκειμένη περίπτωση, ότι η παραπομπή της διάταξης του άρθρου 22 παρ. 7 του ν. 2648/1998 στην παράγραφο 3 του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 είχε ως μοναδικό σκοπό να επεκτείνει την, κατά το άρθρο 45 περ. β' του ν. 1642/1986, αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων για την πληρωμή του οφειλόμενου ΦΠΑ και κατά τη διάρκεια της λειτουργίας της υπόχρεης εταιρείας και, ασφαλώς, δεν αποσκοπούσε να εντάξει την ευθύνη αυτή στις διακρίσεις της συγκεκριμένης παραγράφου για την παρακράτηση ή μη του φόρου. Και τούτο, διότι είναι κοινώς γνωστό ότι η έννοια της παρακράτησης είναι πλήρως ασύμβατη και εντελώς ξένη προς τον - επιρριπτόμενο - φόρο προστιθέμενης αξίας και, κατά συνέπεια, παρακράτηση του φόρου αυτού δεν είναι νοητή. Συνεπώς, η νομοθετική σιωπή, σχετικά με τη στοιχειοθέτηση της παραπάνω ευθύνης των διοικούντων με κριτήριο την είσπραξη ή μη του ΦΠΑ, συνιστά εκούσιο νομοθετικό κενό και, κατά συνέπεια, δεν επιτρέπεται στον ερμηνευτή των συγκεκριμένων διατάξεων να προβεί, κατ' αναλογία, στην, επί του γράμματος αυτών, ερμηνευτική προσθήκη της έννοιας της «είσπραξης» του συγκεκριμένου φόρου ως πρόσθετης προϋπόθεσης για την ενεργοποίηση της αλληλέγγυας αστικής ευθύνης των διοικούντων. Επομένως, ενόψει των παραπάνω παραδοχών, είναι προφανές ότι η συγκεκριμένη ευθύνη των διοικούντων καθιερύεται σε κάθε



ΓΧ

περίπτωση που εκκρεμεί η απόδοση οφειλόμενου ΦΠΑ, ανεξάρτητα από την προηγηθείσα είσπραξη αυτού ή μη.

28. Η προαναφερόμενη ερμηνευτική άποψη ενισχύεται, ακόμη περισσότερο, και κατά την επισκόπηση του ισχύοντος νομοθετικού πλαισίου των διατάξεων του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 και ειδικότερα της παραγράφου 2. Συγκεκριμένα, το αρχικό κείμενο της παραγράφου 2 πρόβλεπε την αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων μόνον από παρακρατούμενους φόρους, με τις αναφερθείσες προϋποθέσεις - διακρίσεις (υπό στοιχ. α' και β'), για την παρακράτηση αυτών ή μη. Ακολούθως, με το άρθρο 47 παράγραφο 20 του ν. 4223/2013, προστέθηκε και η ευθύνη των διοικούντων από «ΦΠΑ και όλους τους επιρριπτόμενους φόρους», χωρίς, όμως, ο νομοθέτης να περιλάβει ρητά στις παραπάνω προϋποθέσεις - διακρίσεις και την «είσπραξη» των συγκεκριμένων φόρων. Το γεγονός αυτό καταφάσκει σαφώς ότι πρόκειται για εκούσιο νομοθετικό κενό, ανεξάρτητα όμως, από αυτό, η στενή ερμηνεία των εν διατάξεων αυτών επιβάλλει να δεχθούμε ότι οι υπάρχουσες διακρίσεις, για παρακράτηση ή μη, εξακολουθούν να έχουν αποκλειστική εφαρμογή στους παρακρατούμενους φόρους, (όπως είχαν, δηλαδή και πριν από την ισχύ του ν. 4223/2013), χωρίς να είναι δυνατή η ερμηνευτική επέκταση των διακρίσεων αυτών στον ΦΠΑ και στους λοιπούς επιρριπτόμενους φόρους, με κριτήριο την είσπραξη, παρά μόνο την απόδοση, αυτών ή μη.

Απάντηση

29. Σύμφωνα με τα προεκτεθέντα, στο ερώτημα που υποβλήθηκε, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια), γνωμοδοτεί, κατά πλειοψηφία, ότι, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 115 παρ. 3 του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ), 22 του ν. 2648/1998, 55 του ν. 2859/2000 Κ.ΦΠΑ και 50 του ν. 4174/2013, ο κατά το χρόνο λειτουργίας του νομικού προσώπου δικαστικά διορισμένος προσωρινός διαχειριστής Μ.ΕΠΕ και ΕΠΕ έχει αλληλέγγυα με το νομικό πρόσωπο ευθύνη για τα χρέη που γεννήθηκαν κατά το χρόνο που είχε αναλάβει τα καθήκοντα αυτά, αλλά και πριν την ανάληψη των καθηκόντων αυτών, για τις χρήσεις πριν την έναρξη ισχύος του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), αλλά και για εκείνες μετά την έναρξη ισχύος αυτού, (άρθρ. 50 παρ 2 του ν. 4174/2013) και αφορούν μη απόδοση ΦΠΑ και ΦΜΥ. Η ευθύνη των παραπάνω φυσικών προσώπων υφίσταται κατά τις διακρίσεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 2 του

άρθρου 50 του ν. 4174/2013 (για τα έσοδα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται από της 1/1/2014 και εφεξής) και των αντίστοιχων περιπτώσεων α΄ και β΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 (για το προηγούμενο του ως άνω χρονικού διαστήματος).

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 01-11-2018

Ο Πρόεδρος

Γ. Χαλκιάς
Ιωάννης-Κωνσταντίνος Χαλκιάς
Πρόεδρος του ΝΣΚ

Η Εισηγήτρια

Ε. Πασαμχαλη
Ελένη Πασαμχαλη
Νομική Σύμβουλος του Κράτους

