



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδότησης 380 / 2012

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Β' ΤΜΗΜΑ)

Συνεδρίαση της 25^{ης} Ιουνίου 2012

ΣΥΝΘΕΣΗ

ΠΡΟΕΔΡΕΥΩΝ : Αλέξανδρος Καραγιάννης, αρχαιότερος των Νομικών Συμβούλων του Τμήματος, λόγω κωλύματος του Προέδρου του Τμήματος Φωκίωνα Γεωργακόπουλου, Προέδρου του ΝΣΚ.

ΜΕΛΗ : Θεόδωρος Ψυχογιός, Παναγιώτης Παναγιωτουνάκος, Γεώργιος Κανελλόπουλος, Ευγενία Βελώνη, Ανδρέας Ανδρουλιδάκης, Δημήτριος Χανής, Αφροδίτη Κουτούκη και Δημήτριος Αναστασόπουλος, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ : Κωνσταντίνα Νασοπούλου, Πάρεδρος ΝΣΚ (γνώμη χωρίς ψήφο).

ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΣ : Το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ12 Β 1015925 / 28-1-2011 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων (Γενική Δ/ση Φορολογίας - Δ/ση Φορολογίας Εισοδήματος - Τμ. Β') Υπουργείου Οικονομικών.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΣ : Ποια πρόσωπα ευθύνονται για τα χρέη της εταιρείας «B.... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.», με βάση τις διατάξεις του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» (Α' 151) και το πραγματικό που προκύπτει από το έγγραφο του ερωτήματος και τα στοιχεία του φακέλου που το συνοδεύουν.

.....

Επί του ανωτέρω ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (B' Τμήμα) γνωμοδότησε ως ακολούθως :

I. Ιστορικό.

Από το έγγραφο της ερωτώσης υπηρεσίας και τα στοιχεία του φακέλου που το συνοδεύουν προκύπτει το ακόλουθο πραγματικό:

1. Η εταιρεία με την επωνυμία «B.... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.» συστάθηκε την 22-4-1996 με μοναδικό μέλος και διαχειριστή τον Π.Γ, ο οποίος στις 15-1-1997 ανέθεσε με συμβολαιογραφικό έγγραφο στον Γ.Μ. να εκπροσωπεί αυτόν ως διαχειριστή και εταίρο της μονοπρόσωπης Ε.Π.Ε. και να ενεργεί όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις με βάση το σχετικό άρθρο του καταστατικού περί δικαιωμάτων του διαχειριστή. Την 25-11-1997 ο Π.Γ, μέσω του πληρεξουσίου του Γ.Μ. μεταβίβασε όλα τα εταιρικά του μερίδια στην Μ.Α, αδελφή του τελευταίου, η οποία την ίδια ημέρα με συμβολαιογραφικό πληρεξούσιο *«ορίζει ως ειδικό πληρεξούσιο, αντιπρόσωπο και αντίκλητό της τον Γ.Μ., έμπορο,εις τον οποίο χορηγεί και μεταβιβάζει όλα όσα έχει δικαιώματα, εκ της ως άνω επιχειρήσεως, την πληρεξουσιότητα, την αντιπροσώπευση και το δικαίωμα όπως αντ' αυτής και διαλογαριασμό αυτής ως διαχειρίστριας όλα τα δικαιώματα και γενικά τις εργασίες αυτής».*

2. Σε βάρος της εταιρείας βεβαιώθηκαν διάφορα ποσά, τα οποία φαίνονται σε συνημμένο στο έγγραφο του ερωτήματος πίνακα χρεών. Για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου η αρμόδια Δ.Ο.Υ. έχει προβεί στα περιγραφόμενα στο σχετικό έγγραφο αναγκαστικά μέτρα είσπραξης, μεταξύ των οποίων και σε άσκηση ποινικής δίωξης. Το Εφετείο Αθηνών με την αριθμ. 804/2006 απόφασή του αθώωσε τον Π.Γ. και την Μ.Α. λόγω αμφιβολιών για την πρόθεση τέλεσης του αδικήματος της φοροδιαφυγής για το οποίο κατηγορήθηκαν, αφού την όλη διαχείριση της

εταιρείας ασκούσε ο Γ.Μ, ο οποίος ήταν και ο μόνος υπεύθυνος για τις υποχρεώσεις της εταιρείας προς τρίτους και για τις πάσης φύσεως εκκρεμότητες αυτής, ενώ οι αθωωθέντες (Π.Γ. και Μ.Α.) ουδεμία ουσιαστική ανάμειξη ή συμμετοχή είχαν στη διαχείριση της εταιρείας. Σημειωτέον ότι στο δικαστήριο προσκομίστηκε ένορκη βεβαίωση του ιδίου του Γ.Μ, με την οποία συνομολογούσε ότι κατ' ουσίαν ιδιοκτήτης και διαχειριστής της μονοπρόσωπης Ε.Π.Ε. ήταν ο ίδιος, στο δε διατακτικό της απόφασης η Μ.Α. αναφέρεται ως μοναδικό μέλος της Ε.Π.Ε. (και όχι ως διαχειρίστρια).

3. Η υπηρεσία οδηγήθηκε στην υποβολή του ανωτέρω ερωτήματος ενόψει των ανωτέρω και με δεδομένο ότι, κατ' αυτήν, από τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη της, αλλά και από την αριθ. 804/2006 απόφαση του Εφετείου Αθηνών, η Μ.Α. απέκτησε μεν το σύνολο των εταιρικών μεριδίων της εν λόγω Ε.Π.Ε. και κατέστη έτσι μοναδική εταίρος αυτής, πλην όμως δεν φαίνεται να διορίστηκε διαχειρίστρια της εταιρείας.

II. ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

1. Στα άρθρα 16 και 17 ν. 3190/1955 «Περί Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης» (Α' 91) ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής:

« Άρθρον 16 - Διαχείρισις και εκπροσώπησις

Η διαχείρισις των εταιρικών υποθέσεων και η εκπροσώπησις της εταιρείας ανήκει, εάν δεν συμφωνήθη άλλως, εις όλους τους εταίρους δρώντας συλλογικώς.

Άρθρον 17 - Διορισμός διαχειριστών

1. Δια του καταστατικού η δι' αποφάσεως της συνελεύσεως των εταίρων, η διαχείρισις των εταιρικών υποθέσεων και η εκπροσώπησις της εταιρείας, δύναται να ανατεθή εις ένα ή πλείονας εταίρους ή μη εταίρους, επί ωρισμένον χρόνον ή μη.

2. Εάν η κατά την προηγουμένην παρ. διαχείρισις ανετέθη εις πλείονας και δεν ωρίσθη άλλως οι διαχειρισταί δρώσι συλλογικώς.....»

2. Εξ άλλου, στα άρθρα 101 και 115 του ν. 2238/1994 (Α' 151), όπως το άρθρο 115 ισχύει μετά την προσθήκη της παραγράφου 3 με το άρθρο 22§6 του ν. 2648/1998 (Α' 238), ορίζονται τα εξής:

« Άρθρο 101 - Υποκείμενο του φόρου

1. Στο φόρο υπόκεινται :

α. Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες.

β. Οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα.

γ. Οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους.

δ. Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρία, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων.

ε. Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης.

.....».

« Άρθρο 115 - Ευθύνη διοικούντων νομικά πρόσωπα

1. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιριών ή συνεταιρισμών κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Στις ανώνυμες εταιρίες που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων της διαλυόμενης εταιρίας και εκείνη που την απορρόφησε ή η νέα εταιρία που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Τα πρόσωπα που αναφέρονται πιο πάνω έχουν δικαίωμα αναγωγής κατά των προσώπων που διατέλεσαν σύμβουλοι, καθώς και μέλη ή μέτοχοι του νομικού προσώπου κατά το χρόνο της διάλυσής του ως προς τους φόρους που αφορούν σε χρήσεις προγενέστερες από την έναρξη της εκκαθάρισης, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.

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

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».*

Σημειωτέον ότι, οι διατάξεις της παραγράφου 3, που προστέθηκαν με το άρθρο 22 παρ. 6 του ν. 2648/1998 (Α' 238/22-10-1998), σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 2 του νόμου αυτού, άρχισαν να ισχύουν από την πρώτη του μεθεπομένου της δημοσιεύσεώς του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως μηνός, δηλαδή από την 1-12-1998.

III. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ

1. Από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς, αλλά και σε συνδυασμό μεταξύ τους, συνάγονται τα εξής:

α. Η διαχείριση των υποθέσεων της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης και η εκπροσώπηση της εταιρείας ανήκει σε όλους τους εταίρους, οι οποίοι δρούν συλλογικά. Είναι, όμως, δυνατή η ανάθεση δυνάμει του καταστατικού ή αποφάσεως της γενικής συνελεύσεως των εταίρων τόσο της διαχείρισης, όσο και της εκπροσώπησης σε ένα ή περισσότερα πρόσωπα, εταίρους ή μη (ΑΠ 264/2004, ΔΕΕ 2004.1009, Ε.Εμπ.Δ. 2004.317, Χρ.Ι.Δ. 2004.555, ΑΠ 90/1998, Δ/νη 1998.841, ΑΠ 760/1998, ΔΕΕ 1999.74 και Ε.Εμπ.Δ. 1999.759, Γεωργίου Μίντση, Η εκ του νόμου διαχείριση της ΕΠΕ, Αρμενόπουλος 1986, 871 επ.). Στην περίπτωση, λοιπόν, μονοπρόσωπης Ε.Π.Ε., αν δεν έχει οριστεί διαχειριστής άλλο πρόσωπο, η διαχείριση και εκπροσώπηση της εταιρείας ανήκει εκ του νόμου στον υφιστάμενο μοναδικό εταίρο, ο οποίος λειτουργεί ως Γενική Συνέλευση. Εξ άλλου, στις διατάξεις του άρθρου 217 παρ. 1 και 2 του ΑΚ, ορίζεται ότι *«η πληρεξουσιότητα μπορεί να δοθεί με δήλωση προς τον εξουσιοδοτούμενο ή προς τον τρίτο, με τον οποίο επιχειρείται η δικαιοπραξία»* (παρ. 1) και ότι *«εφόσον δεν συνάγεται κάτι άλλο, η δήλωση υποβάλλεται στον τύπο που απαιτείται για τη δικαιοπραξία, την οποία αφορά η πληρεξουσιότητα»* (παρ. 2).

β. Με τις διατάξεις του άρθρου 115 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος θεσπίστηκε πρόσθετη και αντικειμενική ευθύνη των προσώπων που είναι στην

διοίκηση νομικών προσώπων. Ειδικότερα, διευθυντές, διαχειριστές, εκκαθαριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι κλπ. ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους προς το Δημόσιο οφειλομένους φόρους του νομικού προσώπου, παρακρατούμενους και μη, κατά τις ειδικότερες διακρίσεις του ανωτέρω άρθρου. Ενόψει όμως του σκοπού, αλλά και εξαιρετικής φύσεως των διατάξεων που επιβάλλει την στενή ερμηνεία αυτών, απαραίτητη προϋπόθεση για την γέννηση της κατά τα ανωτέρω ευθύνης των φυσικών προσώπων είναι να έχουν μία από τις αναφερόμενες στις προαναφερθείσες διατάξεις ιδιότητες (ευθύνη *ex officio*, ΣΤΕ 884/2011) και να βρίσκονται στη διοίκηση του νομικού προσώπου, δηλαδή έχοντας προηγουμένως αναλάβει καθήκοντα (πρβλ. ΣΤΕ 2030/2004, 102/2004

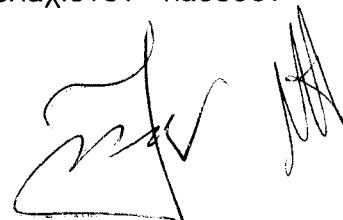
Κατά τη ρητή διατύπωση της διατάξεως της παραγράφου 2 του άρθρου 115 του Κ.Φ.Ε., διευθυντές, διαχειριστές και γενικά εντεταλμένοι στην διοίκηση και διαχείριση εταιρείας περιορισμένης ευθύνης κατά τον χρόνο λύσεως αυτής, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή των κατά τον χρόνο αυτόν οφειλομένων από την εταιρεία φόρων εισοδήματος και παρακρατουμένων φόρων, αδιαφόρως του χρόνου στον οποίο ανάγονται οι φόροι αυτοί, καθώς και του χρόνου βεβαιώσεώς των (ΣΤΕ 1326/2012, ΣΤΕ 2497-8/2007).

Περαιτέρω, κατά την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου 115, η οποία προστέθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 22 του ν. 2648/1998 και, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 2 του νόμου αυτού, άρχισε να ισχύει από 1-12-1998, θεσπίστηκε ευθύνη των διοικούντων το νομικό πρόσωπο και κατά την διάρκεια της λειτουργίας του για τους παρακρατούμενους φόρους. Έτσι, επί πλέον της ήδη προβλεφθείσας ευθύνης των διοικούντων το νομικό πρόσωπο κατά τον χρόνο λύσεώς του, καθιερώθηκε για πρώτη φορά και ευθύνη των διοικούντων αυτό κατά την διάρκεια της λειτουργίας του για τους παρακρατούμενους φόρους, υπό την προϋπόθεση βεβαίως ότι οι σχετικές φορολογικές υποχρεώσεις γεννώνται μετά την θέση σε ισχύ του ως άνω νόμου, δηλαδή μετά την 1-12-1998 και σύμφωνα με τις ακόλουθες διακρίσεις : 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, εφόσον είχαν την ιδιότητα του διευθυντή, διαχειριστή κλπ., κατά τη λήξη της προθεσμίας αποδόσεως του φόρου ή την απέκτησαν σε οποιοδήποτε χρονικό σημείο μετά τη λήξη της προθεσμίας αυτής και β) αν, αντιθέτως, ο φόρος δεν έχει

παρακρατηθεί ή δεν έχει εισπραχθεί από το νομικό πρόσωπο, η ως άνω πρόσθετη ευθύνη γεννάται μόνο για τα φυσικά πρόσωπα που είχαν τις σχετικές ιδιότητες κατά τον χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακρατήσεως ή εισπράξεως του φόρου (ΣΤΕ 884/2011, ΣΤΕ 2497-8/2007). Στην έννοια των εντεταλμένων στη διοίκηση του νομικού προσώπου περιλαμβάνονται και τα πρόσωπα στα οποία η διοίκηση του νομικού προσώπου ανατέθηκε με την ιδιωτική βούληση του οργάνου που έχει κατά νόμο τη διοίκηση και εκπροσώπηση του νομικού προσώπου, τέτοια δε περίπτωση συνιστά και η εκ μέρους του κατά νόμο διαχειριστή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης χορήγηση πληρεξουσιότητας σε τρίτο πρόσωπο, για την υπ' αυτού ενέργεια πράξεων διαχείρισης και εκπροσώπησης της εταιρείας, αντί του κατά νόμο διαχειριστή και για λογαριασμό αυτού, διότι κατ' αυτόν τον τρόπον ο πληρεξούσιος καθίσταται πρόσωπο εντεταλμένο στη διοίκηση της εταιρείας και, επομένως, συνυπεύθυνο έναντι των φορολογικών αρχών για τους παρακρατούμενους φόρους (πρβλ ΝΣΚ 254/2012).

2. Υπό τα ως άνω γενόμενα δεκτά και με βάση το διδόμενο πραγματικό, ο μοναδικός εταίρος της εταιρείας με την επωνυμία «B..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.», στην κυριότητα και κατοχή του οποίου ανήκει το σύνολο των εταιρικών μεριδίων, αν δεν έχει οριστεί διαχειριστής άλλο πρόσωπο, ασκεί εκ του νόμου την διαχείριση και εκπροσώπηση της εταιρείας και, επομένως, ευθύνεται με την ιδιότητα του διαχειριστού, αλληλεγγύως και εις ολόκληρον με το νομικό πρόσωπο της εταιρείας για το σύνολο των οφειλομένων από την εταιρεία παρακρατούμενων φόρων, οι οποίοι γεννήθηκαν κατά τη διάρκεια λειτουργίας της εταιρείας, αλλά μετά την 1-12-1998.

Στη συγκεκριμένη περίπτωση, στην Μ.Α. μεταβιβάστηκε, στις 25-11-1997, το σύνολο των εταιρικών μεριδίων της ως άνω εταιρείας περιορισμένης ευθύνης και με τον τρόπο αυτό κατέστη μοναδική εταίρος και εκ του νόμου διαχειρίστρια της εταιρείας, ευθυνομένη, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 115 Κ.Φ.Ε., για τους παρακρατούμενους φόρους που βαρύνουν την εταιρεία και οι οποίοι γεννήθηκαν μετά την 1-12-1998, κατά τις ειδικότερες διακρίσεις του νόμου. Την ίδια ευθύνη και κατά τις ίδιες διατάξεις έχει, όμως, και ο Γ.Μ, ως πρόσωπο εντεταλμένο στην διοίκηση της ως άνω Ε.Π.Ε., καθόσον, κατά το περιεχόμενο του από 25-11-1997 συμβολαιογραφικού εγγράφου (πληρεξουσιού) του ανατέθηκαν καθήκοντα διαχείρισης και εκπροσώπησης της εταιρείας, τα οποία, τουλάχιστον καθόσον



προκύπτει από την υπ' αριθμ. 804/2006 ποινική απόφασή του Εφετείου Αθηνών, ανέλαβε και άσκησε.

IV. Κατ' ακολουθίαν των προεκτεθέντων, στο τεθέν ερώτημα αρμόζει η απάντηση ότι για τα προς το Δημόσιο χρέη της εταιρείας με την επωνυμία «B..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.», από παρακρατούμενους φόρους που γεννήθηκαν κατά τη διάρκεια της λειτουργίας της μετά την 1-12-1998, ευθύνονται, κατ' άρθρο 115§3 Κ.Φ.Ε., προσωπικώς και εις ολόκληρον με το νομικό πρόσωπο της εταιρείας, τόσο η Μ.Α. υπό την ιδιότητά της ως διαχειρίστριας, όσο και ο Γ.Μ, ως πρόσωπο εντεταλμένο στη διοίκηση του νομικού προσώπου της εταιρείας.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα 2 -7-2012

Ο ΠΡΟΕΔΡΕΥΩΝ

Αλέξανδρος Καραγιάννης
Νομικός Σύμβουλος του Κράτους



Η ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ

Κωνσταντίνα Νασοπούλου
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.