



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 192/ 2018
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Β΄ ΤΜΗΜΑ)

Συνεδρίαση της 6^{ης} Νοεμβρίου 2018

Σύνθεση:

Πρόεδρος: Στέφανος Δέτσης, Αντιπρόεδρος του Ν.Σ.Κ.

Μέλη: Θεόδωρος Ψυχογιός, Δημήτριος Χανής, Αλέξανδρος Ροϊλός, Αδαμαντία Καπετανάκη, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη, Βασίλειος Καραγεώργος, Διονύσιος Χειμώνας, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγητής: Ιωάννης Μπακόπουλος, Πάρεδρος του Ν.Σ.Κ. (γνώμη χωρίς ψήφο)

Αριθμός Ερωτήματος

Το υπ' αριθμ. ΔΕΑΦ Β 1054930/ΕΞ/ 04/04/2018 έγγραφο της ΑΑΔΕ Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης, Δ/νση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας, Τμήματα Β' - Δ', που υπογράφεται από τον Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Ερώτημα: Ενόψει του παρατιθέμενου, με το άνω έγγραφο, συγκεκριμένου πραγματικού, ερωτάται:

- α) *Εάν, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 115 παρ. 3 του ν. 2238/1994 και 50 παρ. 2 του ν. 4174/2013, τα πρόσωπα που έχουν τις ιδιότητες που απαιτεί ο νόμος κατά τον χρόνο λειτουργίας των νομικών προσώπων που διοικούν, ευθύνονται μαζί με το νομικό πρόσωπο αποκλειστικά για την μη απόδοση παρακρατούμενων φόρων ανάλογα με το εάν έχει γίνει ή όχι παρακράτηση και δεν ευθύνονται για οφειλές από πρόστιμα ΚΒΣ ή και για φόρους εισοδήματος οι οποίοι δεν είναι παρακρατούμενοι φόροι*
- β) *Στην περίπτωση θετικής απάντησης στο δεύτερο σκέλος του πρώτου ερωτήματος, ερωτάται εάν οι οφειλές από πρόστιμα ΚΒΣ καταλαμβάνουν όλα*

τα είδη προστίμων, ανεξαρτήτως του λόγου επιβολής αυτών, ή εάν καταλαμβάνουν αποκλειστικά τα πρόστιμα που επιβάλλονται λόγω μη απόδοσης παρακρατούμενων φόρων.

Επί του ως άνω ερωτήματος, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β'), γνωμοδότησε, ως εξής:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

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

1. Η Επιχειρησιακή Μονάδα του Γ' Τμήματος Είσπραξης της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης της ΑΑΔΕ εξέδωσε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 82 του ΝΔ 356/1974 (ΚΕΔΕ, Α 90) τρεις εκθέσεις ελέγχου ανεπίδεκτης είσπραξης οφειλής τριών ανωνύμων εταιρειών με τους διακριτικούς τίτλους Ε. Ρ. Α.Ε., Δ. Α.Ε. και Μ. ΑΕΒΕ. Οι ως άνω εκθέσεις, με ημερομηνία 31/5/2017, συνοδεύονται από πίνακες χρεών που ενσωματώνουν οφειλές των προαναφερθεισών νομικών προσώπων προερχόμενες από καταλογισμούς ως επί τω πλείστον προστίμων ΚΒΣ, αλλά και προστίμων του Υπουργείου Εργασίας, μητρώου, εξόδων διοικητικής εκτέλεσης, εισφορών και τελών συνολικού ύψους 12.252.739,64 ευρώ, 13.826.070,92 ευρώ και 19.058.270,47 ευρώ, αντιστοίχως, για κάθε μια από τις προαναφερθείσες εταιρείες. Όλες οι ελεγχόμενες εταιρείες διαπιστώθηκε ότι ήταν ενεργείς μέχρι την ημερομηνία ολοκλήρωσης των τριών εκθέσεων ελέγχου. Κατά τον έλεγχο, ωστόσο, διαπιστώθηκε αφενός ανυπαρξία περιουσιακών στοιχείων των νομικών προσώπων και αφετέρου ανυπαρξία διοίκησης αυτών, δεδομένου ότι η θητεία του τελευταίου διοικητικού συμβουλίου έληγε για την Ε. Ρ. Α.Ε την 25.9.2008. για την Δ. Α.Ε. την 27.12.2010 και τέλος για την Μ. ΑΕΒΕ την 18.10.2012.

2. Όλες οι προαναφερθείσες εταιρείες ανήκαν στον κατασκευαστικό κλάδο με υποχρέωση τήρησης Βιβλίων Γ' Κατηγορίας. Σύμφωνα με το πόρισμα των εν λόγω εκθέσεων κρίθηκαν οι προαναφερθείσες και καταλογισθείσες ληξιπρόθεσμες οφειλές, πλέον νομίμων προσαυξήσεων και τελών, ως ανεπίδεκτες είσπραξης, ελλείψει περιουσιακών στοιχείων και συνυπευθυνότητας κάποιου φυσικού προσώπου (διευθύνοντος συμβούλου, διαχειριστή, εκκαθαριστή), δεδομένου του είδους των βεβαιωθέντων φόρων,

ως μη παρακρατούμενων, αφού επρόκειτο για οφειλές προερχόμενες από πρόστιμα ΚΒΣ, έξοδα διοικητικής εκτέλεσης, εισφορές – τέλη επιτηδεύματος κ.α.

3. Ακολούθησαν εισηγήσεις του Προϊσταμένου της Επιχειρησιακής Μονάδας του Γ' Τμήματος Είσπραξης στο αρμόδιο Τμήμα (Διαδικασία Ληξιπρόθεσμων Οφειλών) του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Το τελευταίο εξέδωσε τρεις κατά σειρά πράξεις (την 162, 163 και 164 της 6.7.2017), με τις οποίες γνωμοδότησε ότι οι διευθύνοντες σύμβουλοι των ελεγχθεισών ανωνύμων εταιρειών ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή των οφειλόμενων από την εταιρεία φόρου εισοδήματος και παρακρατούμενων φόρων καθώς, επίσης, υπό τους ίδιους όρους και για την πληρωμή προστίμων που επιβλήθηκαν στο νομικό πρόσωπο λόγω παραβάσεων του ΚΒΣ. Με τις σκέψεις αυτές το IV Τμήμα του Ελεγκτικού Συνεδρίου δεν παρείχε σύμφωνη γνώμη για τον χαρακτηρισμό των βεβαιωθείσων οφειλών των ελεγχθεισών εταιρειών ως ανεπίδεκτων είσπραξης και για την καταχώρισή τους στα ειδικά βιβλία ανεπίδεκτων είσπραξης οφειλών.

4. Μετά ταύτα, η ερωτώσα υπηρεσία επισημαίνει την τάση που ήδη διαμορφώνεται από τις πράξεις του ως άνω Τμήματος του Ελεγκτικού Συνεδρίου, το οποίο γνωμοδοτεί αρνητικά για τον χαρακτηρισμό ως ανεπίδεκτων είσπραξης των οφειλών από μη παρακρατούμενους φόρους, όπως τα πρόστιμα λόγω παραβάσεων του ΚΒΣ, με την αναγνώριση συνευθύνης όσων διετέλεσαν διευθυντές, διευθύνοντες σύμβουλοι, διαχειριστές κατά την διάρκεια λειτουργίας του ελεγχόμενου νομικού προσώπου.

5. Στο πλαίσιο αυτό η ερωτώσα Υπηρεσία διερωτάται εάν οι διατάξεις των άρθρων 115 παρ. 3 του ν. 2238/1994 και 50 παρ. 2 του ν. 4174/2013, σχετικά με την ευθύνη των διοικούντων τα νομικά πρόσωπα κατά τον χρόνο λειτουργίας τους, στοιχειοθετούν ευθύνη των προσώπων που κατονομάζονται στις διατάξεις αυτές για πληρωμή οφειλών από πρόστιμα του ΚΒΣ και από μη παρακρατούμενους φόρους εισοδήματος.

6. Σημειώνεται ότι η Γενική Δ/ση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της ΑΑΔΕ (Υποδιευθύνσεις Α και Β) με το 159882 ΕΞ 2017/ 11 – 12 – 2017 έγγραφό της προς την Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας ζητά την άμεση παροχή διευκρινήσεων σχετικά με το εάν υφίσταται ή όχι προσωπική και αλληλέγγυα

ευθύνη των διοικούντων τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994 (ήτοι ημεδαπές ΑΕ, ΕΠΕ, ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες κ.α.) για την πληρωμή προστίμων του ΚΒΣ, τα οποία οφείλονται από τα νομικά αυτά πρόσωπα κατά την διάρκεια λειτουργίας τους. Σύμφωνα με το ίδιο έγγραφο, κατά την έκδοση αποδεικτικού ενημερότητας στο Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα (ΟΠΣ) TAXIS, οι διευθύνοντες σύμβουλοι και διαχειριστές ελέγχονται ως συνυπεύθυνοι για πρόστιμα ΚΒΣ, τα οποία οφείλονται από Α.Ε., Ε.Π.Ε. και λοιπά νομικά πρόσωπα είτε τα νομικά πρόσωπα είναι ενεργά είτε όχι. Η απάντηση, λοιπόν, στο υποβληθέν ερώτημα αποκτά ιδιαίτερη σημασία προκειμένου, εφόσον απαιτείται, να εισαχθούν νέες προδιαγραφές με την επικαιροποίηση ή την τροποποίηση της εφαρμογής έκδοσης αποδεικτικού ενημερότητας στα ΟΠΣ TAXIS και TAXISnet.

ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

7. Με την διάταξη του **άρθρου 82 του ν.δ. 356/1974** (Κ.Ε.Δ.Ε.) με τίτλο «*Διάκριση ληξιπρόθεσμων οφειλών σε εισπράξιμες και ανεπίδεκτες είσπραξης*», ορίζεται ότι: « 1. *Ληξιπρόθεσμες οφειλές προς το Δημόσιο, καθώς και συμβεβαιωμένες οφειλές προς τρίτους χαρακτηρίζονται ως ανεπίδεκτες είσπραξης, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι κάτωθι προϋποθέσεις: α. Έχουν ολοκληρωθεί οι έρευνες με βάση τα εκάστοτε πρόσφορα διαθέσιμα ηλεκτρονικά μέσα της φορολογικής διοίκησης και δεν διαπιστώθηκε η ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη και των συνυπόχρεων ή απαιτήσεων αυτών έναντι τρίτων ή διαπιστώθηκε η καθ' οποιονδήποτε τρόπο εκποίηση των περιουσιακών τους στοιχείων που δεν υπόκειται σε ακύρωση ή σε διάρρηξη κατά τα άρθρα 939 επ. Α.Κ. και ειδικότερα διαπιστώθηκε η ολοκλήρωση της διαδικασίας αναγκαστικής εκτέλεσης επί κινητών, ακινήτων ή απαιτήσεων του οφειλέτη με επίσπευση του Δημοσίου ή τρίτων ή με διαδικασία εκκαθάρισης και η παύση των εργασιών της πτώχευσης εφόσον πρόκειται για πτωχό. β. Έχει υποβληθεί αίτηση ποινικής δίωξης, [εφόσον πρόκειται για συνολική βασική οφειλή άνω των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ] κατά τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 1882/1990 (Α' 43) δίωξης ή δεν είναι δυνατή η υποβολή της. γ. Έχει πραγματοποιηθεί έλεγχος από ειδικά οριζόμενο ελεγκτή της αρμόδιας φορολογικής ή τελωνειακής αρχής, ο οποίος πιστοποιεί, με βάση ειδικά αιτιολογημένη έκθεση ελέγχου, ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις των*

προηγούμενων περιπτώσεων και ότι είναι αντικειμενικά αδύνατη η είσπραξη των οφειλών.

2. Οι πράξεις του χαρακτηρισμού των επιδεκτικών ή ανεπίδεκτων είσπραξης και της καταχώρισης των απαιτήσεων σε ειδικά βιβλία ανεπίδεκτων είσπραξης γίνονται:

α)β) με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων κατόπιν εισήγησης του προϊσταμένου της Επιχειρησιακής Μονάδας Είσπραξης και μετά από σύμφωνη γνώμη του αρμόδιου Τμήματος του Ελεγκτικού Συνεδρίου, εφόσον πρόκειται για συνολική βασική οφειλή άνω του ενάμισυ εκατομμυρίου (1.500.000) ευρώ.....

3. 4..... 5. Με απόφαση που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί να εκχωρεί τις αρμοδιότητες του και να ορίζει άλλα όργανα για την υποβολή της σύμφωνης γνώμης της περίπτωσης α` της παραγράφου 2, να ρυθμίζει τον ειδικότερο τρόπο και τη διαδικασία καταχώρισης των οφειλών στα βιβλία των ανεπίδεκτων είσπραξης, να ορίζει κάθε σχετικό θέμα με τη διαχείριση και την παρακολούθηση αυτών, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια.....»

8. Στο άρθρο 115 του ν. 2238/1994 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ) με τίτλο «Ευθύνη διοικούντων νομικά πρόσωπα», ορίζεται ότι: «**1.** Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών ή συνεταιρισμών κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από 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. Η παράγραφος 3 προστέθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 22 ν.2648/1998, (Α' 238). Ισχύς από 1.12.1998. Με την παράγραφο 7 του αυτού άρθρου και νόμου ορίζεται ότι: " 7. Οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 115 του ν.2238/1994 εφαρμόζονται και για την περίπτωση β' του άρθρου 45 του ν.1642/1986 (Α' 125), καθώς και για οφειλές φόρου κύκλου εργασιών".»

9. Κατά το Άρθρο 101 του ν. 2238/1994 με τίτλο «Υποκείμενο του φόρου» ορίζεται ότι : «1. Στο φόρο υπόκεινται: α) Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, β) Οι δημόσιες και δημοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, γ) Οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους , δ) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, ε) Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, στ) Οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες».

10. Με το άρθρο 50 του ν. 4174/2013 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ) με τίτλο «Αλληλέγγυα Ευθύνη», ορίζεται ότι: «**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**

βεβαίωσης 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 βεβαίωσης τους. **2.** Τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους το ΦΠΑ και όλους τους επιρριπτόμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν ως εξής: α) Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις 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. **3.** Αν κατά το χρόνο διάλυσης νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας δεν έχουν εξοφληθεί όλες οι φορολογικές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, περιλαμβανόμενων των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, οι κατά το χρόνο διάλυσης αυτών μέτοχοι ή εταίροι κεφαλαιουχικών εταιρειών με ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα (10%) τοις εκατό ευθύνονται αλληλεγγύως με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, μέχρι του ποσού των αναληφθέντων κερδών ή απολήψεων σε μετρητά ή σε είδος λόγω της ιδιότητας του μετόχου ή εταίρου κατά τα τρία (3) τελευταία έτη προ της λύσης. **4.** Ευθύνεται αλληλεγγύως με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα για την καταβολή του οφειλόμενου και μη εξοφληθέντος φόρου κατά τη λύση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, και κάθε πρόσωπο που υπήρξε μέτοχος ή εταίρος κεφαλαιουχικών εταιρειών και αυτού με ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%), κατά τα τρία (3) τελευταία έτη πριν τη λύση του μέχρι του ποσού των αναληφθέντων εντός της ως άνω τριετίας κερδών ή απολήψεων σε μετρητά ή σε είδος λόγω της ιδιότητας του μετόχου ή εταίρου και εφόσον η οφειλή αφορά την περίοδο, στην οποία το εν λόγω πρόσωπο ήταν μέτοχος ή εταίρος.»

11. Επίσης, στο **άρθρο 9 § 4 του ν. 2523/1997 (ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ – ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ)** με τίτλο «Επιβολή προστίμων – διοικητική επίλυση της διαφοράς», ορίζεται ότι: «... 4. Με την επιφύλαξη των διατάξεων του παρόντος νόμου που ορίζουν διαφορετικό για τη διοικητική

επίλυση της διαφοράς, βεβαίωση και καταβολή των προστίμων εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της κύριας φορολογίας. Εξαιρετικά αρμοδιότητα για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς των προστίμων του άρθρου 5 (Κ.Β.Σ.) έχει σε κάθε περίπτωση ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, ανεξαρτήτως του χρόνου τέλεσης της παράβασης. Με την παρ. 12 του αυτού άρθρου και νόμου ορίζεται ότι: 12. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού, εφόσον προβλέπουν επιεικέστερη μεταχείριση, εφαρμόζονται και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι του χρόνου δημοσίευσης του παρόντος, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους από τις φορολογικές αρχές, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί από τους προϊσταμένους των δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών οι σχετικές αποφάσεις επιβολής προστίμου ή έχουν εκδοθεί οι αποφάσεις αυτές και κατά το χρόνο δημοσίευσης του παρόντος νόμου δεν έχουν περαιωθεί οριστικά με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή εκκρεμεί η συζήτηση προσφυγής κατ' αυτών ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων. Για τις υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, οι ενδιαφερόμενοι μπορούν με αίτηση τους, που υποβάλλεται στον αρμόδιο Προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εντός ανατρεπτικής προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος, να ζητήσουν τη διοικητική επίλυση της διαφοράς με βάση τις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου, ακολουθουμένης της διαδικασίας του ν. δ. 4600/1966 (Α' 242). Στην περίπτωση που δεν επιτευχθεί η διοικητική επίλυση της διαφοράς, οι υποθέσεις αυτές κρίνονται με βάση τις διατάξεις που ίσχυαν κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης. Ειδικά, για τη βεβαίωση και καταβολή των προστίμων, που προβλέπονται από το άρθρο 8 και για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, βεβαίωση και καταβολή των προστίμων που προβλέπονται από το άρθρα 5, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του ν. 2238/1994. Για τα Πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

12. Στο άρθρο 1 του ν. 2859/2000 (ΚΩΔΙΚΑΣ Φ.Π.Α.), με τίτλο «Επιβολή του φόρου», ορίζεται ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου.»



13. Στα άρθρα 54-58 του ν. 2238/1994 (Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος), κατονομάζονται ρητά οι περιπτώσεις παρακράτησης φόρου στο εισόδημα από κινητές αξίες, στο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, στο εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις, στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέρων επαγγελματιών. Με την αντικατάσταση του Ν.2238/1994 από το Ν. 4172/2013, όπως ισχύει, η παρακράτηση φόρου (φορολόγηση στην πηγή) αναφέρεται στο άρθρο 59, ως προς τα υπόχρεα σε παρακράτηση πρόσωπα, ενώ για τις πληρωμές που υπόκεινται σε παρακράτηση γίνεται λόγος στο άρθρο 62.

14. Με την διάταξη της παραγράφου 4 του άρθρου 7 του ν. 3086/2002 «Οργανισμός ΝΣΚ» ορίζεται ότι : *«4. Οι γνωμοδοτήσεις δεν δημιουργούν δικαίωμα υπέρ οποιουδήποτε τρίτου, πριν από την αποδοχή τους με επισημειωματική πράξη από τονή άλλο κατά νόμο αρμόδιο όργανο αυτού ή Ανεξάρτητης Διοικητικής Αρχής ή από τον Γενικό Γραμματέα Περιφέρειας. Μετά την αποδοχή τους οι γνωμοδοτήσεις αποτελούν πράξεις, που είναι υποχρεωτικές για τη Διοίκηση ή το Νομικό Πρόσωπο ή την Ανεξάρτητη Διοικητική Αρχή».*

ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ

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

15. Από τις διατάξεις των άρθρων 2 και 7 παρ. 4 του ν. 3086/2002 συνάγεται ότι οι γνωμοδοτήσεις του ΝΣΚ, οι οποίες εκδίδονται προς καθοδήγηση των ενεργειών της Διοικήσεως, δεν εξομοιώνονται με τις δικαστικές αποφάσεις, ούτε έχουν την ισχύ αυτών, αφού, μεταξύ των άλλων, δεν εκδίδονται από δικαιοδοτικό, κατά το Σύνταγμα, όργανο και δεν έχουν ως συνέπεια το δεδικασμένο και την εκτελεστότητα. Οι γνωμοδοτήσεις αυτές δεν δεσμεύουν τη Διοίκηση, εκτός αν γίνουν δεκτές με επισημειωματική πράξη του Υπουργού ή άλλου αρμοδίου κατά νόμου οργάνου που υπέβαλε το ερώτημα, οπότε τα

αρμόδια διοικητικά όργανα οφείλουν να ενεργήσουν σε συμφωνία προς αυτές (Ολ ΣτΕ 831/2010, ΟΛΝΣΚ 151/2005).

16. Από τον συνδυασμό των προαναφερθεισών διατάξεων συνάγεται, μεταξύ άλλων, ότι για τον χαρακτηρισμό ληξιπρόθεσμων οφειλών προς το Δημόσιο καθώς και συμβεβαιωμένων οφειλών προς τρίτους που υπερβαίνουν το 1.500.000 Ευρώ, ως ανεπίδεκτων είσπραξης και την εν συνεχεία καταχώρισή τους σε ειδικά βιβλία ανεπίδεκτων είσπραξης οφειλών, απαιτείται ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας η, κατόπιν εισήγησης του Προϊσταμένου της Επιχειρησιακής Μονάδας Είσπραξης, σύμφωνη γνώμη Τμήματος του Ελεγκτικού Συνεδρίου (Πρακτικά Ολ. ΕΣ 6^η Γεν Συν/13.3.2013, Θέμα Γ'). Κατά την άσκηση της αρμοδιότητας αυτής, το γνωμοδοτούν Τμήμα του Ελεγκτικού Συνεδρίου δεν προβαίνει σε πρωτογενή έλεγχο της περιουσιακής κατάστασης του οφειλέτη, ούτε διενεργεί πρωτογενή έρευνα για τον εντοπισμό περιουσιακών στοιχείων και απαιτήσεων του, αλλά εξετάζει εάν η υποβληθείσα ενώπιόν του εισήγηση του Προϊσταμένου της Επιχειρησιακής Μονάδας Είσπραξης φέρει ειδική, πλήρη και εμπειριστατωμένη αιτιολογία. Εξετάζει, λοιπόν, το αρμόδιο Τμήμα του ΕΣ, μέσα στο πλαίσιο άσκησης της δέσμιας (σύμφωνης) γνωμοδοτικής του αρμοδιότητας, αν έχουν ολοκληρωθεί από τις αρμόδιες αρχές για την επιδίωξη της είσπραξης της οφειλής, οι έρευνες με βάση τα πρόσφορα διαθέσιμα ηλεκτρονικά μέσα της φορολογικής διοίκησης για την διαπίστωση της ύπαρξης περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη και των συνυπόχρεων προσώπων, ήτοι εάν είναι αντικειμενικά αδύνατη η είσπραξή τους. Στο πλαίσιο αυτό, στην γνωμοδοτική αρμοδιότητα του ΕΣ εμπίπτει, μεταξύ άλλων, και η επίλυση του ζητήματος, εάν και κατά την διάρκεια λειτουργίας ΑΕ ο έχων την ιδιότητα διευθύνοντος συμβούλου αυτής ευθύνεται προσωπικά και αλληλεγγύως τόσο για την πληρωμή των οφειλόμενων από την εταιρεία φόρου εισοδήματος και παρακρατούμενων φόρων, ανεξαρτήτως του χρόνου στο οποίο ανάγονται οι φόροι αυτοί, καθώς και του χρόνου βεβαίωσής τους, όσο και υπό τους ίδιους όρους για την πληρωμή προστίμων που επιβλήθηκαν στο νομικό αυτό πρόσωπο λόγω παραβάσεων του ΚΒΣ.

17. Αντίστοιχα, η απάντηση στο ερώτημα εάν τα πρόσωπα που αναφέρονται στις διατάξεις των άρθρων 115 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 και 50 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 (πρόσωπα που είναι διευθυντές, πρόεδροι, διαχειριστές,



διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές νομικών προσώπων) και έχουν τις ιδιότητες αυτές, κατά τον χρόνο λειτουργίας των νομικών προσώπων που διοικούν, συνευθύνονται εκτός από τους παρακρατούμενους φόρους και από οφειλές από πρόστιμα ΚΒΣ ή για φόρους εισοδήματος, εμπίπτει στο πεδίο της γνωμοδοτικής αρμοδιότητας, που έχει ανατεθεί στο αρμόδιο Τμήμα του Ελεγκτικού Συνεδρίου, από τις διατάξεις του άρθρου 82 του ν.δ.356/74, όπως είχε τροποποιηθεί με το άρθρο 17 ν.3522/1997, αντικαταστάθηκε ως άνω με την υποπαράγραφο Α.3 της παραγράφου Α του άρθρου πρώτου του ν.4152/2013, ΦΕΚ Α 107/9.5.2013 και τροποποιήθηκε με την υποπαράγραφο Δ 1 της παραγράφου Δ του άρθρου 2 του ν. 4336/2015 (Α' 94). Από τις ως άνω διατάξεις συνάγεται ότι οι πράξεις χαρακτηρισμού, ως ανεπίδεκτων είσπραξης οφειλών, εκδίδονται μόνο, μετά από σύμφωνη γνώμη του αρμόδιου Τμήματος του Ελεγκτικού Συνεδρίου, εφόσον η βασική οφειλή ξεπερνά το 1.500.000 Ευρώ. Ήδη για το παραπάνω θέμα το IV Τμήμα του Ελεγκτικού Συνεδρίου με τρεις έως τώρα πράξεις του 0163, 0164 και 0165/6.7.2017 έχει γνωμοδοτήσει (με την διαδικασία ληξιπρόθεσμων οφειλών) ότι οι διευθύνοντες σύμβουλοι της ανώνυμης εταιρείας, κατά την διάρκεια λειτουργίας της, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή των οφειλόμενων από την εταιρεία φόρου εισοδήματος και παρακρατούμενων φόρων καθώς, επίσης, υπό τους ίδιους όρους και για την πληρωμή προστίμων που επιβλήθηκαν στο νομικό πρόσωπο λόγω παραβάσεων του ΚΒΣ. Επομένως, το Ελεγκτικό Συνέδριο, ασκώντας την εκ του νόμου αρμοδιότητά του, έχει ήδη γνωμοδοτήσει ότι δεν παρέχει τη σύμφωνη γνώμη του για τον χαρακτηρισμό βασικών οφειλών Α.Ε., ως ανεπίδεκτων είσπραξης, αφού δέχθηκε ότι συνευθύνονται προσωπικά και αλληλεγγύως οι διευθύνοντες σύμβουλοι αυτών. Η γνώμη αυτή βρίσκει έρεισμα και στην υπ' αριθμ. 2869/2013 απόφαση του Συμβουλίου Επικρατείας (Τμήμα Στ'), που δέχθηκε αίτηση αναίρεσης του Ελληνικού Δημοσίου στην βάση ότι πρόσωπο που έχει κατά την διάρκεια λειτουργίας ΕΠΕ την ιδιότητα του διαχειριστή αυτής ευθύνεται κατά το άρθρο 115 παρ. 2 και 3 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, προσωπικώς και αλληλεγγύως, για την πληρωμή των κατά τον κρίσιμο αυτό χρόνο οφειλόμενων από την εταιρεία φόρου εισοδήματος και παρακρατούμενων φόρων και μάλιστα αδιαφόρως του χρόνου στον οποίο

ανάγονται οι φόροι αυτοί, καθώς και του χρόνου βεβαιώσεώς τους. Υπό τους ίδιους όρους τα πρόσωπα αυτά ευθύνονται και αυτοτελώς έναντι της εταιρείας και για την πληρωμή προστίμων που επιβλήθηκαν στα νομικά αυτά πρόσωπα λόγω παραβάσεων του ΚΒΣ (Σ.τ.Ε. 13626/2012 κ.α.).

18. Ενόψει των προεκτεθέντων, σαφώς προκύπτει ότι το ζήτημα της συνευθύνης των προσώπων, που διοικούν νομικά πρόσωπα, κατά την διάρκεια λειτουργίας τους, στο πλαίσιο εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 115 του ν. 2238/1994, αποτελεί ζήτημα αποκλειστικής αρμοδιότητας του Ελεγκτικού Συνεδρίου, στο οποίο έχει ανατεθεί η παροχή σύμφωνης γνώμης για τον χαρακτηρισμό βασικής οφειλής νομικών προσώπων, ως ανεπίδεκτης είσπραξης και για την καταχώρισή της στα ειδικά βιβλία ανεπίδεκτων είσπραξης οφειλών. Η ειδική αυτή γνωμοδοτική αρμοδιότητα έχει προβλεφθεί νομοθετικά και ασκείται από το αρμόδιο Τμήμα του Ελεγκτικού Συνεδρίου με την έκδοση συγκεκριμένων πράξεων. Παράλληλα έχει ήδη λάβει συγκεκριμένη κατεύθυνση όπως προαναφέρθηκε. Η γνωμοδοτική, μάλιστα, αυτή αρμοδιότητα, λόγω του σύμφωνου χαρακτήρα αυτής, είναι δεσμευτική για την φορολογική διοίκηση.

19. Από την άλλη πλευρά, όπως προελέχθη, οι γνωμοδοτήσεις του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, εφόσον γίνουν δεκτές, με επισημειωματική πράξη υπουργού ή άλλου κατά τον νόμο αρμοδίου οργάνου που υπέβαλε το ερώτημα, δεσμεύουν τα αρμόδια διοικητικά όργανα που οφείλουν να ενεργήσουν σε συμφωνία με αυτές δυνάμει των διατάξεων των άρθρων 2 και 7 παρ. 4 του ν. 3086/2002. Συνεπώς, εφόσον, τίθεται ερώτημα από την φορολογική διοίκηση, επί του οποίου κατά περιεχόμενο τοποθετείται λόγω γνωμοδοτικής αρμοδιότητας το Ελεγκτικό Συνέδριο, κατ' εφαρμογή των ειδικότερων διατάξεων του άρθρου 82 του ν.δ 356/1974 (ΚΕΔΕ), απαραδέκτως ζητείται η εισαγωγή του στο Νομικό Συμβούλιο του Κράτους, αφού ήδη επί του ίδιου νομικού ζητήματος έχει ήδη γνωμοδοτήσει το Ελεγκτικό Συνέδριο. Τυχόν δε γνωμοδότηση του αρμοδίου τμήματος του ΝΣΚ, αντίθετη προς την λύση που ήδη ακολουθεί το Ελεγκτικό Συνέδριο, εγκυμονεί κινδύνους σύγχυσης και αδυναμίας της ερωτώσας Διοίκησης να ενεργήσει, επί των κριθέντων, αντιθέτως, νομικών ζητημάτων.

20. Ως εκ τούτου, απαραδέκτως, εισάγεται προς έκδοση γνωμοδότησης το υπό εξέταση ερώτημα.



Απάντηση

21. Σύμφωνα με τα προεκτεθέντα, επί του τεθέντος ερωτήματος, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β'), γνωμοδοτεί, ομόφωνα, ως εξής:

Απαραδέκτως, υποβάλλεται και εισάγεται, ενώπιον του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, προς γνωμοδότηση, το υποβληθέν ερώτημα, δεδομένης της αποκλειστικής γνωμοδοτικής αρμοδιότητας του Ελεγκτικού Συνεδρίου, σε ζητήματα χαρακτηρισμού οφειλών, ως ανεπίδεκτων είσπραξης, κατά την διαδικασία που περιγράφει η διάταξη του άρθρου 82 του ν.δ 356/1974 (Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων).

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

ΑΘΗΝΑ, 8 Νοεμβρίου 2018

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ


ΣΤΕΦΑΝΟΣ ΔΕΤΣΕΑΣ
ΑΝΤΙΠΡΟΕΔΡΟΣ ΝΣΚ



Ο ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ


ΙΩΑΝΝΗΣ ΜΠΑΚΟΠΟΥΛΟΣ
ΠΑΡΕΔΡΟΣ Ν.Σ.Κ.