



ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ &
ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ**

**ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ 14^η Φ.Π.Α.**

ΤΜΗΜΑ Α΄

Ταχ. Δ/νση : Σίνα 2-4

Τ.Κ. : 106 72 Αθήνα

Πληροφ. : Σ. Κουρβετάρη

Τηλέφωνο : 210 3647202-5

Fax : 210 3645413

Αθήνα, 14 Μαρτίου 2007

Αρ.Πρωτ.:1026429/2011/431/Α0014

ΠΟΛ. 1051

ΠΡΟΣ: ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ Π.Δ.

ΘΕΜΑ: «Κοινοποίηση της υπ' αριθμ. 530/2006 Γνωμοδότησης του ΝΣΚ σχετικά με την ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα».

Σας κοινοποιούμε την υπ' αριθμ. 530/2006 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Τμήμα Β΄), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, προς ενημέρωσή σας και ανάλογη εφαρμογή.

Με την ως άνω γνωμοδότηση έγιναν δεκτά τα εξής:

1) Οι διατάξεις των παραγράφων 6 και 7 του ν. 2648/1998 (άρθρο 115 παρ. 3 ν. 2238/1994 περί της ευθύνης διοικούντων νομικά πρόσωπα), κατά ρητή πρόβλεψη του άρθρου 48 του ίδιου νόμου, δεν έχουν αναδρομική ισχύ. Κατά συνέπεια οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται μόνο στις περιπτώσεις που η φορολογική υποχρέωση της επιχείρησης γεννήθηκε μετά την έναρξη της ισχύος τους, δηλαδή μετά την 1-12-1998.

2) Στην περίπτωση που ο έλεγχος διαπιστώνει ότι δεν χρεώθηκε ο ΦΠΑ στα παραστατικά στοιχεία της επιχείρησης ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως με το νομικό πρόσωπο μόνο τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ιδιότητες του άρθρου 115 του ΚΦΕ (Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος) κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση αναγραφής του ΦΠΑ στα παραστατικά στοιχεία και είσπραξης του σχετικού ποσού.

3) α. Δεν υφίσταται, κατ' αρχήν, ευθύνη του ειδικού εκκαθαριστή του άρθρου 46^α του ν. 1892/1990, κατά τις διατάξεις του άρθρου 115 του ν. 2238/1994, αφενός διότι δεν συντρέχει η προϋπόθεση λύσης της εταιρίας και αφετέρου διότι η έννοια του ειδικού εκκαθαριστή του άρθρου 46^α 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 ΚΦΕ. Επομένως δεν υφίσταται προσωπική ευθύνη του ειδικού εκκαθαριστή κατά τις διατάξεις του άρθρου 115 του ΚΦΕ, με την επιφύλαξη της περίπτωσης που ο εκκαθαριστής συνεχίζει ο ίδιος τη λειτουργία της επιχείρησης και μετά τη δημοσίευση της απόφασης του Εφετείου, οπότε

Σ.Α.Τ.Ε.

ευθύνεται προσωπικώς και αλληλεγγύως με την εταιρία για χρέη προς το Δημόσιο από ΦΠΑ και παρακρατούμενους φόρους (άρθρο 115 παρ. 3 ΚΦΕ) εφόσον αυτά δημιουργήθηκαν μετά την 1-12-1998.

β. Περαιτέρω ευθύνη του εκκαθαριστή θα μπορούσε να στηριχθεί στις περί αδικοπραξίας διατάξεις του ΑΚ (914 επ.), σε περίπτωση μη τήρησης των νομίμων υποχρεώσεών του, οπότε δύναται να ζητηθεί από το Δικαστήριο και η αντικατάσταση του εκκαθαριστή (άρθρο 46^α, παρ. 15 ν. 1892/1990).

Ακολουθεί η υπ' αριθμ. 530/2006 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ ως έχει και παρακαλούμε για τις δικές σας ενέργειες κατά το μέρος της αρμοδιότητάς σας.

Ο Προϊστάμενος της Δ/σης
Ευστάθιος Μιχαλόπουλος

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑΣ



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ &
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδότησης: 530/2006
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Τμήμα Β')

Συνεδρίαση της 21^{ης} Νοεμβρίου 2006

Σύνθεση:

Πρόεδρος: Χρήστος Τσεκούρας, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ

Μέλη: Νικ.Κατσιμπας, Σπυρ.Δελλαπόρτας, Σωτ.Παπαγεωργακόπουλος,
Κων/νος Καποτάς, Πέτρος Τριανταφυλλίδης, Ηλίας Ψώνης,
Χρ.Αυγερινού, Νομικοί Σύμβουλοι.

Εισηγητής: Σπ.Δελλαπόρτας, Νομικός Σύμβουλος ΝΣΚ

Αριθμ.Ερωτήματος: Α.Π. 1054765/4553/950/Α0014/3786/806/2-8-2006
της Δ/νσης Φ.Π.Α. (14^{ης}) του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών.

Περίληψη Ερωτήματος: 1. Αν η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 115 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (που κυρώθηκε με το Ν.2238/1994), η οποία προστέθηκε με την παρ.6 του άρθρου 22 του Ν.2648/1998 και ισχύει από 1-12-1998, εφαρμόζεται και στις περιπτώσεις που μετά την έναρξη της ισχύος της διάταξης αυτής γίνεται έλεγχος και χρεώνεται Φ.Π.Α για πράξεις που πραγματοποιήθηκαν από την επιχείρηση πριν από την παραπάνω ημερομηνία.

2. Αν στην περίπτωση που ο έλεγχος διαπιστώνει ότι δεν χρεώθηκε ο Φ.Π.Α στα παραστατικά στοιχεία της επιχείρησης, ευθύνονται μόνο οι διοικούντες κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης ή ευθύνονται και οι διοικούντες κατά το χρόνο που γίνεται ο έλεγχος.

3. Στην περίπτωση που η επιχείρηση έχει τεθεί στο καθεστώς ειδικής εκκαθάρισης του άρθρου 46^α του Ν.1892/1990, ο ειδικός εκκαθαριστής ευθύνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 115 του Κ.Φ. Εισοδήματος για τα χρέη από Φ.Π.Α, που προκύπτουν α) από πράξεις της επιχείρησης που πραγματοποιήθηκαν πριν από τη θέση της σε ειδική εκκαθάριση; β) από πράξεις που πραγματοποιήθηκαν κατά τις χρήσεις μετά τη θέση της επιχείρησης σε ειδική εκκαθάριση;

Σε αρνητική περίπτωση υφίσταται άλλου είδους ευθύνη του εκκαθαριστή;

I. Σχετικά με τα παραπάνω ερωτήματα το Β' Τμήμα του Ν.Σ.Κ. γνωμοδότησε, ομόφωνα, ως εξής:

1. Επί του πρώτου ερωτήματος:

Με το άρθρο 115 του Ν.2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ Α' 151), στο οποίο ενσωματώθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 17 του Ν.Δ. 3843/1958 (ΦΕΚ Α' 148), όπως είχαν διαμορφωθεί και

ίσχυναν μετά την αντικατάσταση τους με τις διατάξεις του άρθρου 10 του Ν.542/1977 (ΦΕΚ Α' 41), ορίσθηκε αρχικώς, μεταξύ άλλων, 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...

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».

Επακολούθησε ο Ν.2648/1998 (ΦΕΚ Α' 238), με την παράγραφο 6 του άρθρου 22 του οποίου προστέθηκε παρ.3 στο προεκτεθέν άρθρο 115 του Ν.2238/1994, με την οποία ορίσθηκε ότι: «Τα πρόσωπα που αναφέρονται στις παρ.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». Με την παρ.7 δε του ίδιου άρθρου ορίσθηκε ότι: «Οι διατάξεις της παρ.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». Ήδη η παραπομπή αυτή θα πρέπει να νοηθεί ότι γίνεται στην αντίστοιχη και ομοίου περιεχομένου προς το άρθρο 45 του Ν.1642/1986 διάταξη του άρθρου 55 του κώδικα φόρου προστιθέμενης αξίας, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του Ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α248), στην οποία ορίζεται: «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, γ) ...».

Η ισχύς των διατάξεων των ανωτέρω παραγράφων 6 και 7 του άρθρου 22 του Ν.2648/1998 άρχισε από 1-12-1998 σύμφωνα με τη ρητή διάταξη του άρθρου 48 παρ.2 του νόμου αυτού.

Με τις παραπάνω διατάξεις των παρ.6 και 7 του άρθρου 22 του Ν.2648/1998, η οποία άρχισε να ισχύει από 1-12-1998, νομοθετήθηκε για πρώτη φορά η ευθύνη των αναφερόμενων στο άρθρο 115 του Ν.2238/1994 και στο άρθρο 55 του Κώδικα Φ.Π.Α. προσώπων, για την καταβολή των φόρων, που βεβαιώνονται με τη νόμιμη διαδικασία σε βάρος του νομικού προσώπου, όχι μόνο αν τα πρόσωπα αυτά είχαν τη σχετική ιδιότητα κατά το χρόνο διάλυσης ή συγχώνευσης του νομικού προσώπου αλλά και αν ακόμη είχαν την ιδιότητα αυτή κατά τη διάρκεια της λειτουργίας της επιχείρησης. Κατά συνέπεια, αφού οι παραπάνω διατάξεις των παραγράφων 6 και 7 του Ν.2648/1998 κατά ρητή πρόβλεψη του άρθρου 48 του ίδιου νόμου, δεν έχουν αναδρομική ισχύ, για να υπάρξει νόμιμη θεμελίωση της ευθύνης των προσώπων που είχαν τις παραπάνω ιδιότητες κατά τη διάρκεια της λειτουργίας του νομικού

προσώπου πρέπει η φορολογική υποχρέωση της επιχείρησης να έχει γεννηθεί μετά την έναρξη της ισχύος των διατάξεων αυτών, δηλαδή μετά την 1-12-1998 (παραβ. Ν.Σ.Κ. Ολομ. 600/1977, ΣτΕ 3147/2005).

2. Επί του δευτέρου ερωτήματος:

Στις διατάξεις του Ν.2589/2000 περί κυρώσεως Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΕΚ Α.248/7-11-2000) ορίζεται:

«Άρθρ.1 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 αντισυμβαλλόμενου. ...

Άρθρ.2. 1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα.

β) η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας,

γ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας.....

Άρθρ. 3

1. Στο φόρο υπόκειται:

α) Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης τον επιδιωκόμενο σκοπό, ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.

β)

Άρθρο 35

Υπόχρεοι στο φόρο



Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι:

α) Ο εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στο φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις.

β) Ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό άλλου κράτους-μέλους υποκείμενος στο φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις.....

γ) Ο φορολογικός αντιπρόσωπος του εγκατεστημένου σε τρίτη χώρα υποκείμενου στο φόρο, για τις πραγματοποιούμενες από αυτόν πράξεις, εκτός των πράξεων...

δ) Ο λήπτης των αγαθών και υπηρεσιών, εφ' όσον είναι υποκείμενος στο φόρο, στις κατωτέρω περιπτώσεις φορολογητέων πράξεων...

ε) Το πρόσωπο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών.

στ) Οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο, το οποίο αναγράφει το φόρο στα τιμολόγια που εκδίδει ή σε άλλα ισοδύναμα με αυτά στοιχεία.

ζ) Ο υποκείμενος, που ως αγοραστής ή εισαγωγέας αγαθών ή λήπτης υπηρεσιών έτυχε μερικής ή ολικής απαλλαγής από το φόρο με υπουργικές αποφάσεις.....».

Οι ρητές δε διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 18 του κώδικα Φ.Π.Α, καθορίζουν το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, ως εξής:

α) Στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών, η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός, κατά κανόνα, κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, με τις ειδικότερες προβλέψεις του άρθρου 16.

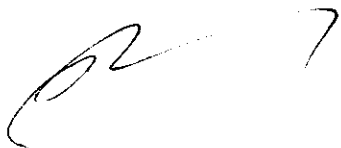
β) Στην εισαγωγή αγαθών η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο, κατά κανόνα, κατά το χρόνο

που πραγματοποιείται η εισαγωγή αγαθών, με τις ειδικότερες ρυθμίσεις του άρθρου 17.

γ) Στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά το χρόνο που τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά ή, στην περίπτωση που ο προμηθευτής αναλαμβάνει την αποστολή τους, κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή. Ο φόρος, γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15^η του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση (άρθρ.18 παρ.1 και 2).

Περαιτέρω, κατά τις διατάξεις του ίδιου κώδικα, ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (άρθρ.36 παρ.4^α) και να υποβάλλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ περιοδική δήλωση για κάθε φορολογική περίοδο (άρθρ.38 §1, α, γγ) η οποία, «1.περιλαμβάνει, για κάθε φορολογική περίοδο, την αξία των φορολογητέων παραδόσεων αγαθών και παροχής υπηρεσιών, την αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών, στα οποία περιλαμβάνονται και τα καινούργια μεταφορικά μέσα και τα αγαθά που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, την αξία των πράξεων παροχής υπηρεσιών, για τις οποίες οφείλεται φόρος από το λήπτη των υπηρεσιών αυτών, το φόρο που αναλογεί, την αξία των απαλλασσόμενων πράξεων, τις εκπτώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 30, 31 και 32, καθώς και τη διαφορά φόρου που προκύπτει.

β) Εκκαθαριστική δήλωση



Η δήλωση αυτή περιλαμβάνει τα δεδομένα των περιοδικών δηλώσεων της διαχειριστικής περιόδου, μετά το διακανονισμό που έγινε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33.

2. Η διαφορά φόρου που προκύπτει με τις παραπάνω δηλώσεις, αν είναι θετική και άνω των 1.000 δραχμών καταβάλλεται στο Δημόσιο σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 54, αν είναι θετική μέχρι 1.000 δρχ., μεταφέρεται για καταβολή στην επόμενη φορολογική περίοδο ενώ αν είναι αρνητική μεταφέρεται για έκπτωση ή επιστρέφεται, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34.

Περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση, η οποία υποβάλλεται χωρίς την ταυτόχρονη καταβολή του οφειλόμενου ποσού, θεωρείται ως απαράδεκτη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα».

Από τις παραπάνω σαφείς διατάξεις του Ν.2859/2000 προκύπτει ευθέως ότι: α) ο Φ.Π.Α. είναι φόρος κύκλου εργασιών, δηλαδή πλήττει τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης και όχι το κέρδος, ο οποίος επιρρίπτεται μεν κατά ρητή επιλογή του νόμου σε βάρος του αντισυμβαλλόμενου, δεν είναι όμως φόρος παρακρατούμενος. Ο τελικός καταναλωτής υφίσταται πραγματικά το φορολογικό βάρος, πλην, όμως, τη φορολογική υποχρέωση υπέχει η επιχείρηση (ο υποκείμενος στο φόρο), η οποία όταν καταβάλλει το Φ.Π.Α. εκπληρώνει δική της υποχρέωση προς το Δημόσιο και όχι υποχρέωση τρίτου (βλ.Ν.Σ.Κ 477/2006 Τμ. Β').

β) Ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης συμπίπτει ουσιαστικά με το χρόνο της υποχρέωσης έκδοσης των φορολογικών στοιχείων και συνεπώς η τυχόν παράλειψη χρέωσης του Φ.Π.Α στα παραστατικά στοιχεία της επιχείρησης σημαίνει ότι δεν εισπράχθηκε και

δεν αποδόθηκε στο Δημόσιο ο οφειλόμενος φόρος, κατά παράβαση της σχετικής νόμιμης υποχρέωσης.

Εξ' άλλου, η παρατιθέμενη παραπάνω (βλ. πρώτο ερώτημα) διάταξη της παρ.3 του άρθρου 115 του Ν.2238/1994, ορίζει ρητά ότι τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών ή συνεταιρισμών ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους, ως εξής: «α)..... β) αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση του φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου». Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται και για το Φ.Π.Α. σύμφωνα με την ρητή πρόβλεψη της παραγράφου 7 του άρθρου 22 του Ν. 2648/1998 (βλ. πρώτο ερώτημα). Δεδομένου δε ότι ο Φ.Π.Α. είναι επιρριπτόμενος στην κατανάλωση και όχι παρακρατούμενος φόρος, ως παράλειψη παρακράτησης θα πρέπει να νοηθεί η παράλειψη είσπραξης και απόδοσης του Φ.Π.Α. στο Δημόσιο. Εν όψει όλων των ανωτέρω, η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα είναι ότι ευθέως προκύπτει από το νόμο ότι στην περίπτωση που ο έλεγχος διαπιστώνει ότι δεν χρεώθηκε ο Φ.Π.Α στα παραστατικά στοιχεία της επιχείρησης ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως με το νομικό πρόσωπο μόνο τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ιδιότητες του άρθρου 115 του Κ.Φ.Ε κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση αναγραφής του Φ.Π.Α στα παραστατικά στοιχεία και είσπραξης του σχετικού ποσού.

3. Επί του τρίτου ερωτήματος:

Σύμφωνα με τη διάταξη της παρ.1 του άρθρου 46 του Ν.1892/1990, με την οποία τροποποιήθηκε η παρ.1 του άρθρου 5 του Ν.1386/1983,

όπως η διάταξη αυτή αντικαταστάθηκε στη συνέχεια με το άρθρο 14 του ν.2000/1991 και το άρθρ.60 παρ.3 του Ν.2324/1995:

«1. Επιχείρηση, που έχει αναστείλει ή διακόψει τη λειτουργία της για οικονομικούς λόγους, ή είναι σε κατάσταση παύσης πληρωμών ή έχει πτωχεύσει ή τεθεί υπό τη διοίκηση και διαχείριση των πιστωτών ή υπό προσωρινή διαχείριση ή υπό εκκαθάριση οποιασδήποτε μορφής ή παρουσιάζει έκδηλη οικονομική αδυναμία πληρωμής των ληξιπρόθεσμων οφειλών της, υποβάλλεται στην προβλεπόμενη από τα άρθρα 9 και 10 του νόμου αυτού εκκαθάριση, ύστερα από απόφαση του Εφετείου της έδρας της επιχείρησης, εκδιδόμενη με βάση τις διατάξεις του προαναφερόμενου άρθρου 9 του ν.1386/1983 και έπειτα από αίτηση πιστωτή ή πιστωτών, εκπροσωπούντων το 20% των ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων της».

Εξ' άλλου, οι διατάξεις των άρθρων 7, 9 και 10 του Ν.1386/1983, στις οποίες ρητά παραπέμπει η διάταξη της παρ.1 του άρθρ.46 του Ν.1892/1990 προβλέπουν ως τρόπο εξυγίανσης των επιχειρήσεων, μεταξύ άλλων, την εκκαθάριση της περιουσίας της επιχείρησης. Ειδικότερα, οι διατάξεις του άρθρ.9 του Ν. 1386/1983 ορίζουν:

«1. Εφ' όσον δεν επιτευχθεί η κατά το άρθρο 8 συμφωνία ή δεν εκπληρωθούν οι όροι της, καθώς και στην περίπτωση του άρθρου 7 παρ.3.... ζητείται από το πολιτικό Εφετείο της περιφέρειας της έδρας της επιχείρησης ο διορισμός εκκαθαριστή, που προβαίνει σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού στην εκκαθάριση της περιουσίας της επιχείρησης.....

2. Η εκκαθάριση διέπεται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου, που συμπληρώνονται από τα άρθρα 18-21 του ν.δ. 3562/1956 «Περί υπαγωγής

ανωνύμων εταιρειών υπό την διοίκηση και διαχείριση των πιστωτών και θέσεως αυτών υπό ειδικήν εκκαθάριση».

Κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης, με απόφαση του εποπτεύοντος υπουργού, μετά από εισήγηση του Ο.Α.Ε., ο εκκαθαριστής μπορεί να συνεχίσει τη λειτουργία της επιχείρησης ή τμημάτων της.

3. Με τη δημοσίευση της απόφασης του Εφετείου, που ορίζεται ο εκκαθαριστής, παύει αυτόματα η εξουσία των οργάνων διοίκησης της εταιρείας ή η τυχόν προσωρινή διοίκηση του Ο.Α.Ε. αναστέλλεται η περαιτέρω πτωχευτική διαδικασία, απαγορεύεται η αναγκαστική εκτέλεση και η λήψη προσωρινών, συντηρητικών ή προφυλακτικών μέτρων και αναστέλλονται οι τυχόν εκκρεμείς σχετικές διαδικασίες. Η διοίκηση, διαχείριση και εκπροσώπηση της επιχείρησης ανήκει στον εκκαθαριστή. Κατά τις περιπτώσεις που δικαστικές ή εξώδικες ενέργειες του εκκαθαριστή στρέφονται κατά της εταιρείας ως οφειλέτου, η εκπροσώπηση της τελευταίας γίνεται από το διοικητικό συμβούλιο που είχε νόμιμα εκλεγεί πριν από την τυχόν πτώχευση ή την υπαγωγή της στην προσωρινή διοίκηση του Ο.Α.Ε. ή την υπαγωγή της στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του νόμου αυτού, κατά περίπτωση. Η θητεία αυτού του διοικητικού συμβουλίου, για την περίπτωση αυτή, θεωρείται ότι είχε ανασταλεί για όσο χρονικό διάστημα διήρκεσαν η πτώχευση ή η προσωρινή διοίκηση και παρατείνεται μέχρι τη λήξη της εκκαθάρισης.

4.

5. Για την ικανοποίηση των απαιτήσεων ο εκκαθαριστής συντάσσει πίνακα σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 975 έως και 979, 1007 του ΚΠολΔ και του άρθρου 61 του ΚΕΔΕ.



Σ.Α.Τ.Ε.

Ο πίνακας συντάσσεται ύστερα από αναγγελία των πιστωτών στον εκκαθαριστή. Η αναγγελία πρέπει να γίνεται μέσα σε προθεσμία δύο μηνών από τη δημοσίευση της ανακοίνωσης σε δύο ημερήσιες εφημερίδες, μία αθηναϊκή και μία, εφ' όσον υπάρχει, της πρωτεύουσας του νομού όπου εδρεύει η επιχείρηση. Ο πίνακας συντάσσεται μέσα σε δέκα ημέρες από τη λήξη της παραπάνω προθεσμίας αναγγελίας.

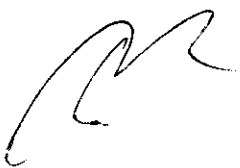
Περαιτέρω, στο άρθρο 46^α του Ν.1892/1990, όπως ισχύει, ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«1. Μετά από αίτηση πιστωτών, που εκπροσωπούν το 51% τουλάχιστον του συνόλου των κατά της επιχείρησης της παραγράφου 1 του προηγούμενου άρθρου απαιτήσεων, όπως οι απαιτήσεις αυτές εμφανίζονται νομίμως στο τελευταίο, πριν από την αίτηση, νόμιμα καταχωρημένο υπόλοιπο πιστωτών στο γενικό καθολικό και εν ελλείψει αυτού ή εν περιπτώσει μη νομίμου τηρήσεώς του, όπως αποδεικνύονται με κάθε νόμιμο τρόπο, το Εφετείο, με την απόφαση του της παραγράφου 1 του προηγούμενου άρθρου, ή με μεταγενέστερη απόφαση του διατάσσει την κατά το παρόν άρθρο ειδική εκκαθάριση. Στην περίπτωση αυτήν, εκκαθαριστής διορίζεται υποχρεωτικώς τράπεζα, που λειτουργεί νόμιμα στην Ελλάδα ή θυγατρική επιχείρηση τέτοιας τράπεζας και την οποία τράπεζα ή επιχείρηση υποχρεούνται να υποδείξουν οι αιτούντες πιστωτές, συνυποβάλλοντες στο Εφετείο δήλωση αυτής, ότι αποδέχεται την υπόδειξή της ως εκκαθαριστή. Η ειδική εκκαθάριση του παρόντος άρθρου δύναται να διαταχθεί και για επιχειρήσεις, οι οποίες τελούν ήδη υπό εκκαθάριση, εφ' όσον δεν έχει διενεργηθεί ακόμα πλειστηριασμός βασικών και σχετιζόμενων με την παραγωγική διαδικασία περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.

2. Μετά τη δημοσίευση της απόφασης του Εφετείου, ο εκκαθαριστής υποχρεούται να προβεί στη λεπτομερή καταγραφή και την εν συνεχεία πώληση, με δημόσιο πλειοδοτικό διαγωνισμό, όλου του ενεργητικού της επιχείρησης ως συνόλου, είτε η επιχείρηση ευρίσκεται εν λειτουργία είτε όχι.

3. Εντός 20 το πολύ ημερών από τη δημοσίευση της απόφασης της παρ.1 του παρόντος άρθρου, ο εκκαθαριστής δημοσιεύει πρόσκληση εκδήλωσης ενδιαφέροντος για την αγορά της πωλούμενης επιχείρησης. Η πρόσκληση περιέχει σύντομη γενική περιγραφή της επιχείρησης και καλεί τους ενδιαφερόμενους αγοραστές να υποβάλλουν εντός προθεσμίας 20 ημερών μη δεσμευτική έγγραφη δήλωση ενδιαφέροντος.....

7. Ο εκκαθαριστής εντός 5 ημερών από την αποσφράγιση των προσφορών συντάσσει και υποβάλλει σε όλους τους πιστωτές της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου και επί τη αιτήσει του σε οποιονδήποτε άλλο πιστωτή, συνοπτική έκθεση αξιολόγησης των προσφορών και προτείνει την κατακύρωση της πώλησης στον πλειοδότη, εφ' όσον εγκρίνουν την έκθεση αξιολόγησης και την προτεινόμενη κατακύρωση πιστωτές, που εκπροσωπούν το 51% τουλάχιστον των κατά της επιχείρησης απαιτήσεων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, ο εκκαθαριστής συνάπτει με τον πλειοδότη ενώπιον του πλειοδοτικού διαγωνισμού συμβολαιογράφου, τη σύμβαση μεταβίβασης του ενεργητικού της επιχείρησης, βάσει των όρων της προσφοράς του και των τυχόν άλλων επί τα βελτίω όρων, που υποδείχθηκαν από τους παραπάνω πιστωτές. Η σύμβαση αυτή επέχει θέση τελεσίδικης κατακύρωσης του άρθρου 1003 επ. Κ.Πολ.Δικονομίας....



8. Το συνολικό ποσό, το οποίο υποχρεούται, σύμφωνα με τη σύμβαση, να καταβάλει στον εκκαθαριστή ο πλειοδότης επέχει θέση πλειστηριάσματος του άρθρου 1004 επ. Κ.Πολ.Δικονομίας. Ο εκκαθαριστής υποχρεούται να καταθέσει αμελλητί εντόκως το εισπραττόμενο πλειστηρίασμα σε τράπεζα, που λειτουργεί νόμιμα στην Ελλάδα. Μετά την καταβολή του συμφωνηθέντος πλειστηριάσματος ή του συμφωνηθέντος ως αμέσως καταβλητέου ποσού και εφ' όσον ετηρήθησαν στην τελευταία περίπτωση οι συμφωνηθέντες όροι εξασφάλισης πληρωμής του υπολοίπου, ο εκκαθαριστής συντάσσει αμελλητί, ενώπιον του επί του πλειοδοτικού διαγωνισμού συμβολαιογράφου αντιστοίχως, είτε πράξη εξοφλήσεως, είτε πράξη πιστοποίησης εκπληρώσεως των παραπάνω υποχρεώσεων του πλειοδότη. Η πράξη αυτή στην οποία προσαρτάται η σύμβαση μεταβίβασης επέχει θέση περιλήψεως εκθέσεως κατακυρώσεως του άρθρου 1005 Κ.Πολ.Δικονομίας και εφαρμόζονται επ αυτής αναλόγως όσα ισχύουν επί της τελευταίας.....

10. Ο εκκαθαριστής, εντός δεκαπέντε (15) ημερών από τη μεταβίβαση του ενεργητικού κατά τα προαναφερόμενα, υποχρεούται να δημοσιεύσει σε δύο ημερήσιες εφημερίδες, μια αθηναϊκή και μια της πρωτεύουσας του νομού της έδρας της επιχείρησης, πρόσκληση αναγγελίας απαιτήσεων προς ικανοποίηση των απαιτήσεων των πιστωτών.

Οι δανειστές, εντός ενός (1) μηνός από τη δημοσίευση της πρόσκλησης, έχουν δικαίωμα να αναγγείλουν τις αιτήσεις τους. Στη συνέχεια ο εκκαθαριστής συντάσσει πίνακα κατάταξης, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 975 έως 979 και 1007 του Κ.Πολ.Δ., εντός δεκαπέντε (15) ημερών από τη λήξη της παραπάνω προθεσμίας αναγγελίας».

11. Εάν δεν υποβληθεί καμία νομότυπη προσφορά ή πιστωτές, που εκπροσωπούν το 51% τουλάχιστον των κατά της επιχείρησης απαιτήσεων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, δηλώσουν εγγράφως προς τον εκκαθαριστή, ότι δεν θεωρούν καμία από τις υποβληθείσες προσφορές ως συμφέρουσα για τους πιστωτές, ο διαγωνισμός επαναλαμβάνεται με τη δημοσίευση εντός 15 ημερών νέας διακήρυξης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 5.

Εάν και ο νέος διαγωνισμός δεν τελεσφορήσει, ο εκκαθαριστής προχωρεί στην τμηματική πώληση με πλειστηριασμό των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν.1386/1983.....

12. Επί της εκκαθαρίσεως του παρόντος άρθρου ισχύουν κατά τα λοιπά αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 9 παρ.3 και 4 και του άρθρου 10 του ν.1386/1983, συντεμνομένων των προθεσμιών του άρθρου αυτού στο ήμισυ αυτών.....

15. Σε περίπτωση μη τήρησης από τον εκκαθαριστή υποχρεώσεων και προθεσμιών του παρόντος άρθρου, το Εφετείο, μετά από αίτηση των πιστωτών της παραγράφου 1, προβαίνει σε άμεση αντικατάσταση του εκκαθαριστή και διορίζει ως εκκαθαριστή τον προτεινόμενο από τους παραπάνω πιστωτές κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 1».

Περαιτέρω, με την παρ.2 του άρθρου 60 του Ν.2324/1995 (Α.146) προστέθηκε στο Ν.1892/1990 άρθρο 46β, στο οποίο προβλέπονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«1. Σε περίπτωση που την υπαγωγή επιχειρήσεως στις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου ζητούν πιστωτές οι οποίοι εκπροσωπούν τουλάχιστον το εξήντα τοις εκατό (60%) των κατά της επιχειρήσεως



απαιτήσεων, όπως αυτές προσδιορίζονται κατά τα οριζόμενα στην παρ.1 του προηγούμενου άρθρου, μεταξύ δε των πιστωτών είναι το Ελληνικό δημόσιο, πιστωτικά ιδρύματα και δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης κύριας και επικουρικής και το σύνολο των οφειλών της επιχειρήσεως υπερβαίνει το ποσό των πενήντα (50) δισ. δραχμών, είναι δε αυτό τουλάχιστον πενταπλάσιο από το άθροισμα του μετοχικού κεφαλαίου και των εμφανών αποθεματικών της, ισχύουν συμπληρωματικώς ή κατά απόκλιση των πιο πάνω οριζομένων και τα ακόλουθα:

2. Οι προθεσμίες της παρ.3 του άρθρου 46^α ορίζονται σε ένα (1) μήνα η καθεμιά.....

Η προθεσμία.....

3. Ο εκκαθαριστής εκπροσωπεί δικαστικώς και εξωδίκως την υπό εκκαθάριση τεθείσα επιχείρηση.

Η θέση της επιχείρησης υπό εκκαθάριση δεν επιφέρει διακοπή εκκρεμών δικών, συμπεριλαμβανομένων και διαιτησιών, ανεξαρτήτως του σταδίου στο οποίο αυτές βρίσκονται.

Οι μέχρι της θέσεως της επιχειρήσεως υπό εκκαθάριση εκπρόσωποι αυτής οφείλουν να παρέχουν στον εκκαθαριστή όλες τις πληροφορίες, τα στοιχεία και τα αποδεικτικά μέσα που είναι απαραίτητα για την επιτυχή υπέρ της επιχειρήσεως έκβαση κάθε δίκης ή διαιτησίας, η οποία είναι ήδη εκκρεμής κατά τα ανωτέρω ή θα ανοίγει στο μέλλον.

Εφόσον το ζητήσουν οι πιστωτές του εισαγωγικού εδαφίου του παρόντος άρθρου, ο εκκαθαριστής υποχρεούται να εξαιρέσει από το προς εκποίηση ενεργητικό της επιχειρήσεως ορισμένες σημαντικού ύψους

επίδικες απαιτήσεις. Το προϊόν αυτών διανέμεται στους πιστωτές κατά τα οριζόμενα στην παρ.6 του παρόντος άρθρου.

4. Η λειτουργία της επιχειρήσεως συνεχίζεται και μετά τη θέση της υπό εκκαθάριση. Ο εκκαθαριστής λαμβάνει τα απαραίτητα μέτρα και προβαίνει στις πράξεις και τις δικαιοπραξίες, που είναι απαραίτητες για το σκοπό της εκκαθάρισης και τη λειτουργία της επιχειρήσεως. Προς επίτευξη του σκοπού αυτού μπορεί να χρησιμοποιεί ως συμβούλους και τρίτα φυσικά ή νομικά πρόσωπα.

Η θέση της επιχειρήσεως υπό εκκαθάριση δεν επιφέρει τη λύση των σχέσεων εργασίας.


Απαιτήσεις από τραπεζικές χρηματοδοτήσεις, οι οποίες πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισεως και για την επίτευξη των σκοπών της, περιλαμβανομένης και της συνέχισης της λειτουργίας της επιχείρησης μέχρι τη μεταβίβασή της, ικανοποιούνται πριν από οποιαδήποτε διανομή του προϊόντος αυτής.

5.

7. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται και σε περιπτώσεις επιχειρήσεων, οι οποίες έχουν ήδη τεθεί υπό εκκαθάριση κατά το άρθρο 46^α του ν.1892/1990, όπως αυτός ισχύει, ανεξαρτήτως χρόνου κατά τον οποίο τέθηκαν υπό εκκαθάριση και του σταδίου στο οποίο αυτή βρίσκεται».

Με τις παραπάνω διατάξεις των άρθρων 46, 46^α και 46β του Ν.1892/1990, όπως ισχύουν, τίθεται το νομοθετικό πλέγμα που αφορά την ειδική εκκαθάριση της επιχείρησης, ως τρόπο εξυγίανσης αυτής.

Η εκκαθάριση του άρθρου 46 αποτελεί μια μορφή εκκαθάρισης ισοδύναμη προς την πτώχευση, με σκοπό την ικανοποίηση των δανειστών



μέσω της δια πλειστηριασμού εκποίησης της περιουσίας της επιχείρησης με τη διαδικασία των άρθρων 9 και 10 του Ν.1386/1983, που είναι κατά βάση η ειδική εκκαθάριση των άρθρων 18 επ. του Ν.3562/1956. (βλ. Ν.Σ.Κ 477/2006, Λ.Κοτσιρης-Ρ.Χατζηνικολάου. Το δικαιο εξυγίανσης και εκκαθάρισης των προβληματικών επιχειρήσεων σελ. 9-10). Το άρθρο 46^α αναφέρεται στην ειδική εκκαθάριση των προβληματικών επιχειρήσεων, με σκοπό την πώληση με δημόσιο πλειοδοτικό διαγωνισμό του ενεργητικού της επιχείρησης ως συνόλου, απαλλαγμένης χρεών (46^α παρ.2) και μόνο αν αποτύχει η προσπάθεια αυτή, ο εκκαθαριστής προχωρά στην τμηματική πώληση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, που οδηγεί στη διάλυσή της (46^α παρ.11).

Το άρθρο 46β που προστέθηκε με το άρθρο 60 παρ.2 του Ν.2324/1995, θέτει προϋποθέσεις ειδικών ρυθμίσεων, όταν την υπαγωγή της επιχείρησης υπό ειδική εκκαθάριση ζητούν πιστωτές που εκπροσωπούν τουλάχιστον το 60% των κατά της επιχείρησης απαιτήσεων και μεταξύ των εν γένει πιστωτών υπάρχουν το Ελληνικό δημόσιο, πιστωτικά ιδρύματα, δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης, διευκρινίζοντας και ρυθμίζοντας ειδικότερα θέματα του άρθρου 46^α, όπως η δικαστική ή εξώδικη εκπροσώπηση της υπό εκκαθάριση επιχείρησης από τον εκκαθαριστή, η συνέχιση της λειτουργίας της επιχείρησης και η μη αυτοδίκαιη λύση των σχέσεων εργασίας(Λ.Κοτσιρης - ίδε ανωτέρω).

Από τις ανωτέρω διατάξεις και ειδικότερα από το άρθρο 9 παρ.3 του Ν.1386/1983, στο οποίο παραπέμπουν το άρθρ.46 παρ.1 και το άρθρο 46^α παρ.12 του Ν.1892/1990, προκύπτει ότι με τη δημοσίευση της απόφασης του Εφετείου με την οποία ορίζεται ο εκκαθαριστής παύει αυτόματα

(χωρίς δηλαδή κοινοποίηση της απόφασης προς την επιχείρηση) η εξουσία των οργάνων διοίκησης της εταιρίας, με περιέλευση της διοίκησης, διαχείρισης και εκπροσώπησης της στον εκκαθαριστή. Το ίδιο ισχύει, δηλαδή η εξουσία διοίκησης- διαχείρισης και εκπροσώπησης περιέρχεται αυτόματα στον εκκαθαριστή, και όταν η θέση της επιχείρησης στην ειδική εκκαθάριση δεν γίνεται απ' ευθείας αλλά ως επόμενο στάδιο άλλου εξυγιαντικού σταδίου (λ.χ. συμφωνία του άρθρου 44 Ν.1892/1990) ή και όταν η εκκαθάριση διατάσσεται για πτωχευμένη επιχείρηση (Π.Μάζης. Η ειδική εκκαθάριση των προβληματικών επιχειρήσεων παρ.72-Α.Π.669/2001). Η επιχείρηση, όμως, που τίθεται στο καθεστώς της ειδικής εκκαθάρισης του άρθρου 46^α παρ.1 και 2 του Ν.1892/1990, εξακολουθεί να υφίσταται και μετά τη σχετική απόφαση του Εφετείου. Εάν δε ο φορέας της επιχείρησης είναι εταιρεία εξακολουθεί να υφίσταται και η νομική προσωπικότητα της εταιρείας, όπως εξακολουθούν να υφίστανται και τα όργανα της εταιρείας (βλ. Ν.Σ.Κ 477/2006, Ν.Σ.Κ. 61/1996, Ολομ.πλειοψηφία, ΣτΕ 4104/2005, ΣτΕ 1042/2004, Εφ. Θεσσαλ. 3120/1999, ΔΕΕ, 2000 629, Π.Μάζης, Η ειδική εκκαθάριση των προβληματικών επιχειρήσεων παρ.75).

Από τις ίδιες διατάξεις προκύπτει ότι ο εκκαθαριστής κατά τη διάρκεια της ειδικής εκκαθάρισης, ασκεί τη διοίκηση, διαχείριση και εκπροσώπηση της επιχείρησης όχι ως εταιρικό όργανο αλλά ως δημόσιος λειτουργός διορισμένος από το Εφετείο για να επιτελέσει συγκεκριμένο σκοπό που εξυπηρετεί το δημόσιο συμφέρον δηλαδή την εξυγίανση της επιχείρησης με την πώληση του ενεργητικού ως συνόλου και την ικανοποίηση των πιστωτών με τη διανομή του προϊόντος της εκποίησης(βλ. Α.Π. 1504/2002). Κατ' εξαίρεση του κανόνα αυτού, όμως,



θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι στις περιπτώσεις που ο εκκαθαριστής συνεχίζει ο ίδιος την λειτουργία της επιχείρησης και μετά τη δημοσίευση της δικαστικής απόφασης ενεργεί όχι μόνο ως δημόσιος λειτουργός αλλά και ως εταιρικό όργανο διότι η δράση του εκτείνεται σε ουσιαστική διαχείριση της περιουσίας της εταιρείας, από την οποία δημιουργούνται δικαιώματα και υποχρεώσεις έναντι τρίτων και ειδικά έναντι του δημοσίου για την πληρωμή των κάθε είδους φόρων.

Εξ' άλλου από το συνδυασμό όλων των ανωτέρω διατάξεων με αυτές του άρθρου 115 του Ν.2238/1994 (βλ. παράθεση κειμένου στο πρώτο ερώτημα) προκύπτει ότι τα αναφερόμενα στη διάταξη αυτή πρόσωπα καθίστανται, κατ' αρχήν, υπεύθυνα για την καταβολή των οφειλόμενων από την εταιρεία φόρων, με την προϋπόθεση ότι είχαν την ιδιότητα αυτή κατά το χρόνο διάλυσης της εταιρείας. Δηλαδή, η υποχρέωση αυτή προϋποθέτει, μεταξύ άλλων, τη λύση της εταιρείας.

Η υπαγωγή, όμως, ανώνυμης εταιρείας στο καθεστώς ειδικής εκκαθάρισης κατά τις διατάξεις του άρθρου 46^α του Ν.1892/1990, δεν συνεπάγεται τη λύση της εταιρείας και συνεπώς δεν δημιουργείται ατομική ευθύνη του διευθύνοντος συμβούλου για την πληρωμή των φόρων, κατά τις ανωτέρω διατάξεις, εφ' όσον δεν ακολούθησε λύση της εταιρείας με κάποιο νόμιμο τρόπο.

Κατ' εξαίρεση, η προϋπόθεση της λύσης της εταιρείας δεν απαιτείται από 1-12-1998 και μετά (έναρξη ισχύος του άρθρου 22 παρ.6 Ν.2648/1998, που προστέθηκε ως παρ.3 στο άρθρο 115 Ν.2238/1994) όταν πρόκειται για χρέη από Φ.Π.Α και παρακρατούμενους φόρους. Συνεπώς, για χρέη της εταιρείας από Φ.Π.Α και παρακρατούμενους φόρους, που δημιουργήθηκαν μετά την 1-12-1998, υφίσταται και ατομική ευθύνη των

εν λόγω προσώπων, κατά τις διακρίσεις της διάταξης της παρ.3 του άρθρου 115 του Ν.2238/1994.

Ενόψει τούτων, πρέπει να γίνει δεκτό ότι δεν υφίσταται, κατ' αρχήν, ευθύνη του ειδικού εκκαθαριστή του άρθρου 46^α του Ν.1892/1990, κατά τις διατάξεις του άρθρου 115 του Ν.2238/1994, αφενός διότι δεν συντρέχει η προϋπόθεση λύσης της εταιρείας και αφετέρου διότι η έννοια του ειδικού εκκαθαριστή του άρθρου 46^α του Ν.1892/1990 είναι εντελώς ειδική και δεν περιλαμβάνεται κατ' αρχήν στην έννοια του εκκαθαριστή των ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών της παρατιθέμενης ανωτέρω (βλ. πρώτο ερώτημα) διάταξης του άρθρου 115 παρ.1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η οποία από τη φύση της είναι στενώς ερμηνευτέα (παραβ. ΣτΕ 2030/2004 επί διορισμού προσωρινής διοίκησης με δικαστική απόφαση κατ' άρθρο 69 του Α.Κ), 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 αλληλεγγύως με την εταιρεία για χρέη προς το Δημόσιο από Φ.Π.Α και παρακρατούμενους φόρους (άρθρο 115 παρ.3 Κ.Φ.Ε.) εφόσον αυτά δημιουργήθηκαν μετά την 1-12-1998.

Τέλος, περαιτέρω ευθύνη του εκκαθαριστή θα μπορούσε να στηριχθεί στις περί αδικοπραξίας διατάξεις του Α.Κ (914 επ.), σε περίπτωση μη τήρησης των νομίμων υποχρεώσεών του, οπότε δύναται να ζητηθεί από το Δικαστήριο και η αντικατάσταση του εκκαθαριστή (άρθρο 46^α, παρ.15 Ν.1892/1990).

II. Ενόψει όλων των ανωτέρω, η απάντηση στα συγκεκριμένα ερωτήματα είναι η εξής:

1. Οι διατάξεις των παραγράφων 6 και 7 του Ν.2648/1998 (άρθρο 115 παρ.3 Ν.2238/1994), κατά ρητή πρόβλεψη του άρθρου 48 του ίδιου νόμου, δεν έχουν αναδρομική ισχύ. Κατά συνέπεια οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται μόνο στις περιπτώσεις που η φορολογική υποχρέωση της επιχείρησης γεννήθηκε μετά την έναρξη της ισχύος τους, δηλαδή μετά την 1-12-1998.

2. Στην περίπτωση που ο έλεγχος διαπιστώνει ότι δεν χρεώθηκε ο Φ.Π.Α στα παραστατικά στοιχεία της επιχείρησης ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως με το νομικό πρόσωπο μόνο τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ιδιότητες του άρθρου 115 του Κ.Φ.Ε κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση αναγραφής του Φ.Π.Α στα παραστατικά στοιχεία και είσπραξης του σχετικού ποσού.

3.α) Δεν υφίσταται, κατ' αρχήν, ευθύνη του ειδικού εκκαθαριστή του άρθρου 46^α του Ν.1892/1990, κατά τις διατάξεις του άρθρου 115 του Ν.2238/1994, αφενός διότι δεν συντρέχει η προϋπόθεση λύσης της εταιρείας και αφετέρου διότι η έννοια του ειδικού εκκαθαριστή του άρθρου 46^α του Ν.1892/1990 είναι εντελώς ειδική και δεν περιλαμβάνεται κατ' αρχήν στην έννοια του εκκαθαριστή των ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών του άρθρου 115 παρ.1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Επομένως δεν υφίσταται προσωπική ευθύνη του ειδικού εκκαθαριστή κατά τις διατάξεις του άρθρου 115 του Κ.Φ.Ε, 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 εταιρεία για χρέη προς το Δημόσιο από Φ.Π.Α και παρακρατούμενους φόρους (άρθρο 115 παρ.3 Κ.Φ.Ε.) εφόσον αυτά δημιουργήθηκαν μετά την 1-12-1998.

Σ.Α.Τ.Ε.

β) Περαιτέρω ευθύνη του εκκαθαριστή θα μπορούσε να στηριχθεί στις περί αδικοπραξίας διατάξεις του Α.Κ (914 επ.), σε περίπτωση μη τήρησης των νομίμων υποχρεώσεών του, οπότε δύναται να ζητηθεί από το Δικαστήριο και η αντικατάσταση του εκκαθαριστή (άρθρο 46^α, παρ.15 Ν.1892/1990).

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 23/11/2006

Ο Πρόεδρος του Β' Τμήματος



Αντιπρόεδρος

Ν.Σ.Κ.

Ο Εισηγητής

Σπύρος Δελλαπόρτας

Νομικός Σύμβουλος του Κράτους