

**ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ**

Αθήνα, 26 Ιανουαρίου 2011

**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ &
ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔ/ΤΟΣ (Δ12)**

ΤΜΗΜΑ Β'

Ταχ. Δ/ση: Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κώδ.: 101 84 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες: Α.Μαλιάγκα
Τηλέφωνο: 210 – 3375311, 312
ΦΑΞ: 210 – 3375001

ΠΟΛ:1015**ΠΡΟΣ: Αποδέκτες ΠΔ**

ΘΕΜΑ: Η εταιρεία η οποία είχε συσταθεί συμβολαιογραφικά ως ΕΠΕ, αλλά δεν τήρησε τις απαιτούμενες από το ν.3190/1955 διατυπώσεις δημοσιότητας (αδημοσίευτη ΕΠΕ) αποτελεί «εν τοις πράγμασι» (de facto) προσωπική ομόρρυθμη εταιρεία και τα ιδρυτικά μέλη της ευθύνονται προσωπικά, απεριόριστα και εις ολόκληρον για τις υποχρεώσεις τις εταιρείας.

Σχετικά με το ανωτέρω θέμα, σας γνωρίζουμε ότι το Ν.Σ.Κ με την αριθμ.398/2010 γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών, αποφάνθηκε, ότι η εταιρεία η οποία είχε συσταθεί συμβολαιογραφικά ως ΕΠΕ, αλλά δεν τηρήθηκαν οι απαιτούμενες από το ν.3190/1955 διατυπώσεις δημοσιότητας, αποτελεί «εν τοις πράγμασι» (de facto) προσωπική ομόρρυθμη εταιρεία. Τα ιδρυτικά δε μέλη της, κατά το δημοσιευμένο στα βιβλία του αρμόδιου Πρωτοδικείου καταστατικό της, ευθύνονται προσωπικά, απεριόριστα και εις ολόκληρον για τις υποχρεώσεις που αναλήφθησαν στο όνομα της εταιρείας.

Για πληρέστερη ενημέρωση σας, κοινοποιούμε και ολόκληρο το κείμενο της ανωτέρω γνωμοδότησης.

Ακριβές Αντίγραφο**Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ****Η Προϊσταμένη της Γραμματείας****ΔΗΜ.ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ****ΣΥΝΗΜΜΕΝΑ: Η αριθμ.398/2010 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.**



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

**Αριθμός Γνωμοδοτήσεως: 398/2010
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

Α' ΤΜΗΜΑ

Συνεδρίαση της 29-11-2010

Σύνθεση

ΠΡΟΕΔΡΟΣ: Βασίλειος Σουλιώτης Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Μέλη : Χρυσάφουλα Αυγερινού, Θεόδωρος Ψυχογιός, Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης, Στυλιανή Χαριτάκη, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, και Δήμητρα Κεφάλα, Νομικοί Σύμβουλοι.

Εισηγητής : Παναγιώτης Πανάγος, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

Αριθμός ερωτήματος: Το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ12 1041249 ΕΞ 2010/29-3-2010 της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων / Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας / Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος / Τμήμα Β' του Υπουργείου Οικονομικών.

Περίληψη: Ερωτάται ποιος είναι ο νομικός τύπος εταιρείας η οποία συνεστήθη συμβολαιογραφικά ως ΕΠΕ, αλλά δεν τήρησε τις απαιτούμενες από τον ν.3190/1955 διατυπώσεις δημοσιότητας (αδημοσίευτη ΕΠΕ), καθώς και για την ευθύνη του διαχειριστή της εν λόγω εταιρείας για τα ποσά που βεβαιώθηκαν εις βάρος της, κατόπιν ελέγχου.

Επί του ανωτέρω ερωτήματος, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους – Α' Τμήμα, γνωμοδότησε ως ακολούθως:

1. Στο άρθρο 6 του ν. 3190/1955 «Περί Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης» (ΦΕΚ Α'91), που φέρει τον τίτλο «Σύστασις της εταιρείας», **ορίζεται ότι:** «*Η εταιρική σύμβασις καταρτίζεται μόνον διά συμβολαιογραφικού εγγράφου*».

Στο άρθρο 8 του ίδιου νόμου, όπως ο τίτλος και οι παράγραφοι 1,2,4 και 6 τού αυτού αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 4 του π.δ 419/1986,(ΦΕΚ Α' 197), οι παρ.7 και 8 προστέθηκαν με το άρθρο 5 του ίδιου π.δ/τος και όπως στην παράγραφο 2 προστέθηκαν δύο τελευταία εδάφια με το άρθρο 16 παρ.3γ του ν. 3661/2008,(ΦΕΚ Α 89), **ορίζεται ότι:** «*1. Αντίγραφο της εταιρικής σύμβασης κατατίθεται με επιμέλεια κάθε εταίρου ή διαχειριστή και υποχρεωτικά από το Συμβολαιογράφο, μέσα σε ένα μήνα από την κατάρτισή της, στη Γραμματεία του Πρωτοδικείου της έδρας της Εταιρείας. Ο Γραμματέας καταχωρίζει την εταιρική σύμβαση στο Μητρώο Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης. 2. Με επιμέλεια κάθε εταίρου ή διαχειριστή και με δαπάνες της ενδιαφερόμενης Εταιρείας, δημοσιεύεται, στο Τεύχος Ανωνύμων Εταιρειών και Εταιρειών Περιορισμένης ευθύνης της Εφημερίδας της Κυβέρνησης ανακοίνωση για την καταχώρηση στο οικείο Μητρώο Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης των πράξεων και των στοιχείων που υποβάλλονται σε δημοσιότητα, τροποποιημένης ανάλογα της παρ. 3 του άρθρου 21 του Ν. 1599/1986 "Σχέσεις κράτους - πολίτη, καθιέρωση νέου τύπου ταυτότητας και άλλες διατάξεις" (ΦΕΚ Α` 75/1986). Κατ' εξαίρεση οι αρχικές και τροποποιημένες από την συνέλευση των εταίρων ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, εκτός από το προσάρτημα, καθώς και το σχετικό πιστοποιητικό ελέγχου, δημοσιεύονται στο σύνολό τους είκοσι (20) ημέρες τουλάχιστον πριν από τη συνεδρίαση της συνέλευσης και, σε περίπτωση τροποποίησής τους, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από αυτή. Η βεβαίωση του Εθνικού Τυπογραφείου, στην οποία αναγράφεται ο αριθμός και η ημερομηνία του Φύλλου της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως, στο οποίο δημοσιεύεται η περίληψη της εταιρικής σύμβασης, μαζί με το αντίγραφο της εταιρικής σύμβασης νομίμως επικυρωμένο από το αρμόδιο Πρωτοδικείο, προσκομίζονται από κάθε εταίρο ή διαχειριστή ενώπιον των αρμόδιων αρχών και παντός τρίτου συναλλασσομένου με αυτούς για κάθε νόμιμη χρήση προς απόδειξη της έναρξης λειτουργίας της επιχείρησης. Εντός τριών (3) εργασίμων ημερών το αργότερο από την ημερομηνία παραλαβής της*

περίληψης της εταιρικής σύμβασης, το Εθνικό Τυπογραφείο αναρτά στην ιστοσελίδα του περίληψη της εταιρικής σύμβασης, καθώς και τη σχετική βεβαίωση με τον αριθμό και την ημερομηνία του Φύλλου Εφημερίδας της Κυβερνήσεως στο οποίο αυτή δημοσιεύεται. 3. Από της ισχύος του παρόντος νόμου το κατά το β.δ. της 16/22 Ιανουαρίου 1930 Δελτίον Ανωνύμων Εταιρειών θα φέρη τον τίτλον "Εφημερίς της Κυβερνήσεως - Δελτίον Ανωνύμων Εταιρειών και Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης". 4. Ο Γραμματέας κάθε Πρωτοδικείου τηρεί Μητρώο Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης, που αποτελείται από: α) το βιβλίο μητρώου, β) τη μερίδα κάθε Εταιρείας, γ) το φάκελλο της Εταιρείας, και δ) το ευρετήριο των εταιρειών. Στο βιβλίο μητρώου καταχωρίζεται με χρονολογική σειρά η επωνυμία κάθε Εταιρείας περιορισμένης Ευθύνης. Οι καταχωριζόμενες Εταιρείες 5. Προ της συντελέσεως των ως άνω διατυπώσεων ουδείς των εταίρων δύναται να υπαναχωρήση της εταιρείας. Ο θάνατος η πτώχευσις ή η απαγόρευσις τινός των εταίρων δεν αποτελεί κάλυμα διά την ενέργειαν των διατυπώσεων τούτων.....».

Περαιτέρω στο άρθρο 8^Α, του ίδιου νόμου, το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 6 του π.δ. 419/1986, **ορίζεται ότι:** «1. Η Εταιρεία δεν μπορεί να αντιτάξει στους τρίτους τις πράξεις ή τα στοιχεία για τα οποία δεν τηρήθηκε η δημοσίευση που προβλέπει η παραγρ. 2 του άρθρου 8, εκτός αν αποδείξει ότι οι τρίτοι τα γνώριζαν. Πράξεις ή στοιχεία που έχουν δημοσιευθεί δεν αντιτάσσονται στους τρίτους πριν περάσουν δέκα πέντε (15) ημέρες από τη δημοσίευση, εφόσον οι τρίτοι αποδεικνύουν ότι δεν ήταν δυνατόν να τα γνωρίζουν. 2. Οι τρίτοι μπορούν να επικαλούνται πράξεις ή στοιχεία, για τα οποία δεν ολοκληρώθηκαν οι διατυπώσεις δημοσιότητας του άρθρου 8, εκτός εάν η έλλειψη δημοσιότητας τα καθιστά ανίσχυρα.....».

Στο άρθρο δε 9 του ίδιου νόμου, που φέρει τον τίτλο «Προσωπικότητας της εταιρείας», ορίζεται ότι: «1. Μόνον από της συντελέσεως των εν τω προηγουμένω αρθρ. 8 διατυπώσεων η εταιρεία κτάται νομικήν προσωπικότητα. 2. Οι επ' ονόματι της εταιρείας προ της κατά το άρθρ. 8 παρ. 2 δημοσιεύσεως συμβληθέντες ευθύνονται απεριορίστως και εις ολόκληρον. Ευθύνεται όμως μόνη η εταιρεία διά τας ρητώς επ' ονόματι αυτής προ του χρόνου τούτου γενομένας πράξεις εάν εντός τριών μηνών από της δημοσιεύσεως ταύτης ανελήφθησαν υπ' αυτής αι εντεύθεν υποχρεώσεις».

Εξάλλου, στο **άρθρο 20 του Εμπορικού Νόμου** (β.δ. της 19 Απριλίου/1 Μαΐου 1835) **ορίζεται ότι:** «Ομόρρυθμος είναι η συσταινομένη μεταξύ δύο ή και πολλών, σκοπόν έχόντων να συνεμπορεύονται υπό επωνυμίαν εταιρικήν». Στο άρθρο 39 ορίζεται ότι: «Αι ομόρρυθμοι ή ετερόρρυθμοι εταιρείαι πρέπει να αποδεικνύονται δι' εγγράφων, δημοσίων ή ιδιογράφων, φυλαττομένων εις την τελευταίαν ταύτην περίπτωσιν των διατάξεων του άρθρου 1325 του πολιτικού νόμου» και στο άρθρο 42, του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «Η περίληψις των καταστατικών εγγράφων των ομορρύθμων και ετερορρύθμων εταιρειών πρέπει να παραδίδεται, εντός δεκαπέντε ημερών από της χρονολογίας του εγγράφου, εις το γραφείον του εμποροδικείου του νομού, όπου ευρίσκεται το εμπορικόν της εταιρείας κατάστημα, δια να αντιγραφή εις το βιβλίον και, τοιχοκολληθέν, να μείνη τρεις ολόκληρους μήνας εκτεθειμένον εις το ακροατήριον. Η αθέτησις των διατυπώσεων τούτων επιφέρει ακύρωσιν ως προς τους συνεταιίρους. Ούτοι όμως δεν δύνανται να προτείνωσιν την έλλειψιν καμμιάς αυτών κατά τρίτου τινός».

Τέλος, στην παράγραφο 2 του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151) **ορίζεται ότι:** «.....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», στην παράγραφο δε 3, του ίδιου άρθρου, που προστέθηκε με την παρ. 6 του άρθρ. 22 του ν. 2648/1998 (ΦΕΚ Α' 238) **ορίζεται ότι:** «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».

2. Από την ερμηνεία των προπαρατεθεισών διατάξεων του ν. 3190/1955, κατ' αρχάς, συνάγεται ότι εταιρεία περιορισμένης ευθύνης αποκτά νομική προσωπικότητα,

όταν ολοκληρωθούν οι διατυπώσεις δημοσιότητας του άρθρου 8 του νόμου αυτού, δηλαδή με τη δημοσίευση περίληψης της ιδρυτικής της πράξης στο Τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε. της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως. Αν δε, πριν την ως άνω ολοκλήρωση των διατυπώσεων της δημοσιότητας, αναπτύξει οικονομική-εμπορική δραστηριότητα, υφίσταται μεν ως νομικό πρόσωπο, από τον χρόνο της καταθέσεως και καταχωρήσεως, στο αρμόδιο Πρωτοδικείο της ιδρυτικής της πράξεως, πλην, όμως, δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως Ε.Π.Ε., έστω κι αν εμφανιζόταν στις συναλλαγές ως Ε.Π.Ε. Εφ' όσον, όμως, λειτούργησε, κατά το χρονικό διάστημα από τη δημοσίευση του καταστατικού της στα βιβλία του αρμόδιου Πρωτοδικείου, έως τη δημοσίευση περίληψης της ιδρυτικής της πράξης στο Τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε., πρέπει να γίνει δεκτό ότι, κατά το εν λόγω χρονικό διάστημα, λειτούργησε ως «εν τοις πράγμασι» (de facto) προσωπική ομόρρυθμη εταιρεία (πρβλ. ΣτΕ 652/2006, ΑΠ 812/2008, 1608/2006, Ολ.ΑΠ 2/2003 κλπ., ad hoc ΕφΠειρ. 435/1999). Τούτο διότι, ο συγκεκριμένος εταιρικός τύπος της προσωπικής ομόρρυθμης εταιρείας, προϋποθέτει ελάχιστες διατυπώσεις δημοσιότητας (δημοσίευση περίληψης του καταστατικού στα οικεία βιβλία του Πρωτοδικείου της έδρας της εταιρείας, κατ' άρθρο 42του Ε.Ν.), ενώ παρέχει την ισχυρότερη δυνατή προστασία στους συναλλασσόμενους με την εταιρεία, ενόψει της προσωπικής απεριόριστης και εις ολόκληρον ευθύνης των εταίρων, για τις υποχρεώσεις της (άρθρο 22 του Ε.Ν.). Επιχείρημα δε υπέρ της ως άνω απόψεως παρέχει και το άρθρο 9 του ν. 3190/1955, κατά το οποίο οι συμβληθέντες στο όνομα της εταιρείας, πριν την δημοσίευση της ιδρυτικής της πράξης στα βιβλία του Πρωτοδικείου της έδρας της, ευθύνονται απεριόριστα και εις ολόκληρον για τις υποχρεώσεις που γεννήθηκαν από τη συναλλακτική της δράση έως τον χρόνο της δημοσίευσης στα εν λόγω βιβλία, πολλώ δε μάλλον εάν χωρήσει η δημοσίευση στα βιβλία του Πρωτοδικείου. Κατ' ακολουθίαν των ανωτέρω, εταιρεία, η οποία συνεστήθη συμβολαιογραφικά ως ΕΠΕ, αλλά δεν τήρησε τις απαιτούμενες, από το άρθρο 8 παρ. 2 του ν. 3190/1955, διατυπώσεις δημοσιότητας (αδημοσίευτη ΕΠΕ), αποτελεί «εν τοις πράγμασι» (de facto) προσωπική ομόρρυθμη εταιρεία.

Ως προς το ζήτημα δε της ευθύνης του διαχειριστή της εν λόγω εταιρείας, για τα ποσά φόρου κλπ., που βεβαιώθηκαν εις βάρος της, κατόπιν ελέγχου, κατά το χρονικό διάστημα από τη δημοσίευση του καταστατικού της στα βιβλία του αρμόδιου Πρωτοδικείου, έως τη δημοσίευση περίληψης της ιδρυτικής της πράξης στο Τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε., θα τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις που διέπουν τις ομόρρυθμες εταιρείες και οι σχετικές φορολογικές διατάξεις. Επομένως, σύμφωνα με τους κανόνες που διέπουν τις εν λόγω προσωπικές εταιρείες, τα ιδρυτικά μέλη και διαχειριστές της «εν τοις πράγμασι» (de facto) προσωπικής εταιρείας, κατά το δημοσιευμένο στα βιβλία του Πρωτοδικείου της έδρας της καταστατικού της, ευθύνονται προσωπικά απεριόριστα και εις ολόκληρον για τις υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν στο όνομα

της εταιρείας, από την άσκηση της εμπορικής της δραστηριότητας, καθ' όλο το χρονικό διάστημα κατά το οποίο διατελούν εταίροι αυτής και μέχρι την ολοκλήρωση των διατυπώσεων δημοσιότητας του άρθρου 8 του ν. 3190/1955, δηλαδή μέχρι τη δημοσίευση της περίληψης της ιδρυτικής της πράξης της εταιρείας στο Τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε. της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως. Η απεριόριστη δε και εις ολόκληρον προσωπική ευθύνη των προσώπων που συνεβλήθησαν αίρεται μόνον εάν η εταιρεία αναλάβει μέσα σε τρεις μήνες, από την ολοκλήρωση των διατυπώσεων δημοσιότητας, τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τις συμβάσεις και τη λοιπή οικονομική δραστηριότητα της «εν πράγμασι» προσωπικής εταιρείας (άρθρο 9 παρ. 2 ν. 2190/1955). Σε περίπτωση δε κατά την οποία, κατά το χρονικό διάστημα που λειτουργεί η Ε.Π.Ε ως «εν τοις πράγμασι» (de facto) προσωπική ομόρρυθμη εταιρεία, τροποποιηθεί το καταστατικό της (ως προς την επωνυμία της εταιρείας, την κυριότητα των εταιρικών μεριδίων κλπ.), για την ταυτότητα του νομικού ως άνω λόγου, μόνο από τον χρόνο καταχωρήσεως του τροποποιηθέντος καταστατικού της στο Τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε. της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως, παράγονται ένομες συνέπειες, ενώ για το χρονικό διάστημα από την τροποποίηση του καταστατικού έως την τήρηση των διατυπώσεων δημοσιότητας, η μεταβολή που έχει συντελεσθεί ισχύει μόνο μεταξύ των συμβαλλομένων μερών (άρθρα 42 και 46 του Ε.Ν.), αφού τρίτοι δεν γνωρίζουν ούτε μπορούν να πληροφορηθούν το γεγονός της τροποποίησης του καταστατικού της εταιρείας. Συνεπώς, ευθύνονται απεριόριστα και εις ολόκληρον τα φυσικά πρόσωπα που συνεβλήθησαν ως εταίροι κατά το παραπάνω χρονικό διάστημα, για τις έναντι των τρίτων υποχρεώσεις της εταιρείας, ανεξαρτήτως εάν χωρήσουν τροποποιήσεις του καταστατικού της εταιρείας, οι οποίες ισχύουν μόνο μεταξύ των συμβαλλομένων μερών.

3. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα εκτιθέμενα στο ανωτέρω ερώτημα: «...Κατά εταιρείας περιορισμένης ευθύνης έχουν βεβαιωθεί ποσά συνολικού ύψους 643.622,74 ευρώ, πλέον προσαυξήσεων, έπειτα από τον τακτικό έλεγχο που διενεργήθηκε με την από 9-11-2005 εντολή ελέγχου, και αφορούν φόρο εισοδήματος Φ.Π.Α. και ΚΒΣ των ετών 1995-2000. Η εν λόγω Ε.Π.Ε., συστάθηκε με το από 8-7-1994 συμβόλαιο, το οποίο κατατέθηκε στο Πρωτοδικείο Ροδόλης, αλλά δεν δημοσιεύτηκε στο Τεύχος Α.Ε. και ΕΠΕ της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως μέχρι την κοινοποίηση των φύλλων ελέγχου (28-12-2005). Παράλληλα, έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης δραστηριότητας στη Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, αποκτήθηκε ΑΦΜ ως ΕΠΕ και θεωρήθηκαν βιβλία και στοιχεία. Στην εταιρεία αυτή εμφανιζόταν εταίρος, με ποσοστό συμμετοχής 99,67%, διαχειριστής και κατά συνέπεια εκπρόσωπος η Χ.Γ., ενώ το υπόλοιπο 0,33% ανήκε στην Ε.Φ. Η Χ.Γ. με το από 13-7-1994 συμβολαιογραφικό έγγραφο όρισε ειδικό πληρεξούσιο και διαχειριστή της εταιρείας τον σύζυγο της Ε.Γ. Στη συνέχεια, με την από 24-5-

1995 πράξη τροποποίησης καταστατικού, άλλαξε η επωνυμία της επιχείρησης και αποφασίσθηκε η μεταβίβαση όλων των μεριδίων της Χ.Γ. στον σύζυγό της Ε.Γ., ο οποίος ορίσθηκε διαχειριστής και εκπρόσωπος της εταιρείας, χωρίς να έχουν τηρηθεί οι διατυπώσεις δημοσιότητας για τη σύσταση της εν λόγω ΕΠΕ. Σημειώνεται επίσης, ότι η πράξη τροποποίησης του καταστατικού κατατέθηκε στο Πρωτοδικείο Ροδόπης μετά από τέσσερα χρόνια με αριθμό κατάθεσης, την 28.04.1999, αλλά δεν δημοσιεύτηκε στο τεύχος ΑΕ και ΕΠΕ της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως, ούτε δηλώθηκε η μεταβολή αυτή στο τμήμα μητρώου της Δ.Ο.Υ. Μετά την κοινοποίηση των σχετικών πράξεων στο όνομα της εταιρείας, με συνυπόχρεους την Χ.Γ. και τον σύζυγο της Ε.Γ., και την οριστικοποίηση τους, δεδομένου ότι δεν ασκήθηκαν εμπρόθεσμες προσφυγές, ακολούθησε η δημοσίευση του καταστατικού σύστασης της ΕΠΕ στο ΦΕΚ ΤΑΕ-ΕΠΕ, στις 31-1-2007 και η δημοσίευση της τροποποίησης αυτού στο ΦΕΚ ΤΑΕ-ΕΠΕ, στις 7-2-2007. Στη συνέχεια, η Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής με μηνυτήρια αναφορά άσκησε ποινική δίωξη κατά του Ε.Γ., της Χ.Γ. και της Ε.Φ., για μη υποβολή δηλώσεων και μη καταβολή ΦΠΑ. Η ποινική υπόθεση εκδικάσθηκε και τὸ δικαστήριο καταδίκασε τον Ε.Γ., ενώ αθώωσε τα άλλα μέλη, με την αιτιολογία ότι αυτός ασκούσε πραγματική διοίκηση της εταιρείας. Επίσης, κατά των εκδοθέντων φύλλων ελέγχου, ασκήθηκαν εκπρόθεσμες προσφυγές τόσο από την Χ.Γ., η οποία επικαλέσθηκε ότι βρίσκεται σε διάσταση με το σύζυγο της (δεν προκύπτει από τα τμήματα Μητρώου και Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.), όσο και από τον Ε.Γ. στο Τριμελές Διοικητικό Πρωτοδικείο Κομοτηνής. Το εν λόγω Δικαστήριο εξέδωσε επί των προσφυγών της Χ.Γ. απορριπτικές αποφάσεις, οι οποίες τις έκριναν απαράδεκτες ελλείψει εννόμου συμφέροντος, δεδομένου ότι δεν εκπροσωπούσε πλέον την εταιρεία, και αφετέρου εκπρόθεσμες....».

Υποβάλλεται δε το ερώτημα αναφορικά με τον τύπο (νομική μορφή) που θα πρέπει να θεωρηθεί ότι λειτουργούσε η εταιρεία (ΕΠΕ ή άλλη μορφή), κατά τον κρίσιμο χρόνο της έκδοσης των φύλλων ελέγχου ήτοι την 28-12-2005, και αναφορικά με την ύπαρξη ή μη υποχρέωσης της Χ.Γ., για την καταβολή των οφειλόμενων φόρων, δεδομένου ότι είχε μεταβιβάσει τα εταιρικά της μερίδια και είχε παραιτηθεί από την διαχείριση, πριν από την κοινοποίηση των φύλλων ελέγχου, χωρίς ωστόσο και αυτή η αλλαγή να έχει δημοσιευτεί στο ΦΕΚ.

Ενόψει, επομένως, του δοθέντος πραγματικού και σύμφωνα με την ως άνω ερμηνεία των προπαρατεθεισών διατάξεων, κατά την ομόφωνη γνώμη των μελών του Τμήματος, με την οποία συντάχθηκε και ο εισηγητής, επί του ανωτέρω ερωτήματος αρμόζει η απάντηση ότι: Εταιρεία, η οποία συνεστήθη συμβολαιογραφικά ως ΕΠΕ, αλλά δεν τήρησε τις απαιτούμενες από τον ν. 3190/1955 διατυπώσεις δημοσιότητας (αδημοσίευτη ΕΠΕ), αποτελεί «εν τοις πράγμασι» (de facto) προσωπική ομόρρυθμη εταιρεία. Τα ιδρυτικά δε μέλη της «εν τοις πράγμασι» (de

facto) προσωπικής εταιρείας, κατά το δημοσιευμένο στα βιβλία του Πρωτοδικείου της έδρας της καταστατικό της, ευθύνονται προσωπικά απεριόριστα και εις ολόκληρον για τις υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν στο όνομα της εταιρείας, από την άσκηση της εμπορικής της δραστηριότητας, καθ' όλο το χρονικό διάστημα κατά το οποίο διατελούν εταίροι αυτής και μέχρι την ολοκλήρωση των διατυπώσεων δημοσιότητας της ιδρυτικής της πράξης της εταιρείας. Τυχόν δε τροποποίηση του καταστατικού της εταιρείας, κατά το χρονικό διάστημα που λειτουργεί ως de facto προσωπική εταιρεία, παράγει έννομες συνέπειες μόνο από τον χρόνο τηρήσεως των διατυπώσεων δημοσιότητας της τροποποίησης και συνεπώς, ευθύνονται απεριόριστα και εις ολόκληρον τα φυσικά πρόσωπα που συνεβλήθησαν ως εταίροι, κατά το παραπάνω χρονικό διάστημα, ανεξαρτήτως τυχόν μεταβολών στο καταστατικό της εταιρείας, οι οποίες ισχύουν μόνο μεταξύ των συμβαλλομένων μερών, εάν δεν τηρηθούν οι διατυπώσεις δημοσιότητας.

4. Κατόπιν των ανωτέρω, επί των τεθέντων ερωτημάτων, το Α' Τμήμα του Ν.Σ.Κ. γνωμοδότησε ομόφωνα, ότι εταιρεία, η οποία συνεστήθη συμβολαιογραφικά ως ΕΠΕ, αλλά δεν τήρησε τις απαιτούμενες από τον ν. 3190/1955 διατυπώσεις δημοσιότητας, αποτελεί «εν τοις πράγμασι» (de facto) προσωπική ομόρρυθμη εταιρεία. Τα ιδρυτικά δε μέλη της, κατά το δημοσιευμένο στα βιβλία, του αρμόδιου Πρωτοδικείου, καταστατικό της, ευθύνονται προσωπικά απεριόριστα και εις ολόκληρον για τις υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν στο όνομα της εταιρείας. Τυχόν δε τροποποίηση του καταστατικού της εταιρείας, κατά το χρονικό διάστημα που λειτουργεί ως de facto προσωπική ομόρρυθμη εταιρεία, παράγει έννομες συνέπειες, μόνο από τον χρόνο τηρήσεως των διατυπώσεων δημοσιότητας της τροποποίησης και συνεπώς, ευθύνονται απεριόριστα και εις ολόκληρον οι συμβληθέντες ως εταίροι, ανεξαρτήτως τυχόν μεταβολών στο καταστατικό της εταιρείας, οι οποίες ισχύουν μόνο μεταξύ των συμβαλλομένων μερών, εάν δεν τηρηθούν οι διατυπώσεις δημοσιότητας.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα 13-12-2010

Ο Εισηγητής
Υπογραφή
Παναγιώτης Πανάγος
Πρόεδρος Ν.Σ.Κ

ΠΡΟΕΔΡΟΣ
Υπογραφή
Αβίθιος Σουζιώτης
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ



Γίνεται αποδειχή
Αθήνα, 18.1.2011
Ο ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΥΠΟΓΡΑΦΗ
ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ ΚΟΥΣΣΕΛΑΣ