



ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΣΤΗ ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Διπλωματική εργασία

**Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΥΘΥΝΗ ΔΙΟΙΚΟΥΝΤΩΝ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΚΑΙ
ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΓΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ
ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΧΡΕΗ ΠΡΟΣ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ**

της
ΚΑΡΑΪΣΚΟΥ ΗΛΙΑΝΝΑΣ

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ : ΘΕΟΦΑΝΗΣ ΚΑΡΑΓΙΩΡΓΟΣ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση μεταπτυχιακού διπλώματος
ειδίκευσης στη Δημόσια Διοίκηση

ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ 2019

Copyright ©

Καραϊσκού Ηλιάννα, 2019

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved

Αφιερώσεις

Αφιερώνεται στα πρόσωπα εκείνα
που με την κατανόηση, εμπύχωση, και
υποστήριξη τους με βοήθησαν
να ολοκληρώσω τις σπουδές μου.

Ευχαριστίες

Θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά τον κύριο Καραγιώργο Θεοφάνη, Καθηγητή του Τμήματος Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων του Πανεπιστημίου Μακεδονίας για την αποτελεσματική συνεργασία, την καθοδήγηση και τη συμβολή του στην ολοκλήρωση της παρούσας εργασίας.

Περίληψη

Η μακρόχρονη οικονομική και χρηματοπιστωτική κρίση στην Ελλάδα, από το 2008, είχε και συνεχίζει να έχει έντονο οικονομικό, πολιτικό και κοινωνικό αντίκτυπο. Η ανάγκη αύξησης των δημοσίων εσόδων και πάταξης της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής οδήγησε στην αυστηροποίηση και διεύρυνση της ευθύνης των διοικούντων νομικών προσώπων. Παρά τη σπουδαιότητα του θέματος, δεν έχουν διενεργηθεί αρκετές ερευνητικές προσεγγίσεις ως προς την κατεύθυνση αυτή. Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η αποτύπωση της αστικής και ποινικής ευθύνης των διοικούντων νομικών προσώπων, ιδίως των προσωπικών και κεφαλαιουχικών εταιρειών αποκλειστικά και μόνο για φορολογικές παραβάσεις και φορολογικά χρέη προς το Δημόσιο, υπό το πρίσμα του ισχύοντος καθεστώτος του ν. 4174/2013, με την προσθήκη των τελευταίων τροποποιήσεων και νομοθετικών μεταβολών. Παράλληλα, στην παρούσα εργασία εισάγονται οι συνηθέστεροι τύποι εμπορικών εταιρειών, σε μια προσπάθεια να καθοριστεί το εταιρικό πλαίσιο, εντός του οποίου θα αναπτυχθούν οι έννοιες της ευθύνης των μελών της διοίκησης του νομικού προσώπου. Τέλος, καταγράφονται τα προληπτικά μέτρα, στα οποία μπορεί να καταφύγει το Δημόσιο, με σκοπό τη διασφάλιση των συμφερόντων του.

Λέξεις Κλειδιά: Αλληλέγγυα ευθύνη, Ποινική ευθύνη, Νομικά πρόσωπα, Εμπορικές εταιρείες, Φοροδιαφυγή, Διασφάλιση

Abstract

The long term economic recession and financial crisis in Greece as of 2008, continues to have a strong economic, political and social impact. The need to increase public revenues and combat tax evasion and avoidance has led to a stricter set of rules for individuals who manage legal entities. Despite the significance of the issue, research towards this direction is limited. The purpose of this paper is to provide the civil and criminal liability framework of legal persons, for personal and capital companies. Considering the current legislation (Law 4174/2013) and relevant amendments that have taken place, we will exclusively examine cases of tax offense, and tax debt owed to the Greek State. Concurrently, in the context of the present work, the most common types of commercial companies are included, in an attempt to define the corporate context in which concepts of individual responsibility will be developed. Finally, the preventive measures that the Greek State may take to protect its interests, are also recorded.

Key Words: Joint and Several liability, Criminal liability, Legal entities, Commercial companies, Tax evasion, Public interest assurance

Πίνακας περιεχομένων

Αφιερώσεις.....	iii
Ευχαριστίες.....	iv
Περίληψη.....	v
Abstract.....	vi
Πίνακας περιεχομένων	vii
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ	1
Εισαγωγή	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ.....	4
Ανασκόπηση Βιβλιογραφίας	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ	7
1. Η εταιρεία υπό στενή έννοια – Νομικά πρόσωπα	7
2. Νομική προσωπικότητα εταιρειών	7
3. Διάκριση εταιρειών.....	8
ΜΕΡΟΣ Α΄	8
1. ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ.....	8
1.1 Ομόρρυθμη εταιρεία.....	9
1.2 Ετερόρρυθμη εταιρεία	17
1.3 Κοινοπραξία.....	24
ΜΕΡΟΣ Β΄.....	26
1. ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ	26
1.1 Ανώνυμη εταιρεία.....	26
1.2. Εταιρεία περιορισμένης ευθύνης.....	37

1.3 Ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία	43
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ.....	52
Η ΑΣΤΙΚΗ ΕΥΘΥΝΗ ΤΩΝ ΔΙΟΙΚΗΤΩΝ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΓΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΧΡΕΗ ΠΡΟΣ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΜΕΤΑ ΤΗΝ 01.01.2014	52
1. Η έννοια της αστικής ευθύνης των διοικούντων νομικών προσώπων έναντι του Δημοσίου για φορολογικές οφειλές.....	52
2. Η έννοια της αλληλέγγυας ευθύνης.....	53
ΜΕΡΟΣ Α΄	54
1. Αλληλέγγυα ευθύνη που εγείρεται με νομοθετική πρόβλεψη εκτός του ΚΦΔ.....	54
1.1 Η αλληλέγγυα ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων στις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες.....	54
1.2 Η ευθύνη του ετερόρρυθμου εταίρου	57
1.3 Η αλληλέγγυα ευθύνη των μελών της κοινοπραξίας επιτηδευματιών	59
ΜΕΡΟΣ Β΄.....	59
1. Αλληλέγγυα ευθύνη μελών της διοίκησης για φορολογικές υποχρεώσεις νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων (άρθρο 50 του ΚΦΔ).....	59
1.1 Τα πρόσωπα της διοίκησης τα οποία ευθύνονται αλληλέγγυα με το νομικό πρόσωπο.....	60
1.1.1 Τα συνυπόχρεα πρόσωπα ανά εταιρικό τύπο.....	63
1.2 Τα χρονικά όρια της ευθύνης.....	67
1.3 Οι υποχρεώσεις δημοσιότητας και γνωστοποίησης	68
1.4 Ευθύνη που εγείρεται κατά το χρόνο διάλυσης ή συγχώνευσης του νομικού προσώπου.....	70
1.4.1 Εισαγωγή.....	70
1.4.2 Είδη φόρων που καλύπτονται από τη διάταξη.....	70

1.4.3 Η έννοια της διάλυσης ή συγχώνευσης του νομικού προσώπου	73
1.4.4 Χρονικές παράμετροι της ευθύνης.....	75
1.5 Αλληλέγγυα ευθύνη που εγείρεται κατά το χρόνο λειτουργίας του νομικού προσώπου.....	76
1.5.1 Εισαγωγή.....	76
1.5.2 Είδη φόρων που καλύπτονται από τη διάταξη.....	76
1.5.3 Χρονικοί παράμετροι ευθύνης	78
1.6 Αλληλέγγυα ευθύνη μετόχων ή εταίρων κεφαλαιουχικών εταιρειών	80
1.7 Αλληλέγγυα ευθύνη νόμιμων εκπροσώπων για την πληρωμή των τόκων και προστίμων του ΕΝ.Φ.Ι.Α. που οφείλονται σε δικές τους πράξεις ή παραλείψεις.....	82
1.8 Η περίπτωση άρνησης χορήγησης αποδεικτικού ενημερότητας στον αλληλέγγυα υπεύθυνο διοικητή	84
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ	85
Η ΠΟΙΝΙΚΗ ΕΥΘΥΝΗ ΤΩΝ ΔΙΟΙΚΗΤΩΝ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΓΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΧΡΕΗ ΠΡΟΣ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ.....	85
1. Εισαγωγή	85
2. Έγκλημα απόκρυψης φορολογητέου εισοδήματος ή περιουσιακών στοιχείων (άρθρο 66 παρ. 1 περ. α΄ του ΚΦΔ).....	86
2.1 Απόκρυψη φορολογητέου εισοδήματος με σκοπό την αποφυγή πληρωμής φόρου εισοδήματος	87
2.2 Απόκρυψη ακίνητης περιουσίας με σκοπό την αποφυγή πληρωμής Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.).....	89
2.3 Απόκρυψη ακίνητης περιουσίας με σκοπό την αποφυγή πληρωμής Ειδικού Φόρου Ακινήτων (Ε.Φ.Α.).....	90
2.4 Ποσοτικό κριτήριο ποινικοποίησης των ως άνω περιπτώσεων φοροδιαφυγής....	91
3. Έγκλημα μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης ΦΠΑ, παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών (άρθρο 66 παρ. 1 περ. β΄ του ΚΦΔ).....	92

3.1 Ποσοτικό κριτήριο ποινικοποίησης των ως άνω περιπτώσεων φοροδιαφυγής....	95
4. Έγκλημα αποφυγής φόρου πλοίων (άρθρο 66 παρ. 1 περ. γ' του ΚΦΔ)	96
5. Η έκδοση ή αποδοχή πλαστών, νοθευμένων ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ..	97
5.1 Η έννοια του πλαστού φορολογικού στοιχείου	98
5.2 Η έννοια του εικονικού φορολογικού στοιχείου	99
5.3 Ποσοτικό κριτήριο ποινικοποίησης των ως άνω περιπτώσεων φοροδιαφυγής..	102
6. Οι δράστες των εγκλημάτων φοροδιαφυγής στα νομικά πρόσωπα	103
6.1 Οι διοικητές των νομικών προσώπων ως αυτουργοί του φορολογικού εγκλήματος	103
6.1.1 Τα πρόσωπα που ευθύνονται ποινικά ανά εταιρικό τύπο	106
7. Έγκλημα μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο (άρθρο 25 του ν. 1882/1990)	117
7.1 Εισαγωγή	117
7.2 Η αντικειμενική υπόσταση του αδικήματος	118
7.3 Η υποκειμενική υπόσταση του αδικήματος.....	119
7.4 Η έννοια του βεβαιωμένου και ληξιπρόθεσμου χρέους	120
7.5 Η παραβίαση της προθεσμίας καταβολής του χρέους.....	122
7.6 Ποσοτικά όρια αξιοποίησης και προβλεπόμενες ποινές.....	122
7.7 Μέλη της διοίκησης της οφειλέτριας εταιρείας που ορίζονται υπεύθυνα για τα χρέη της.....	123
7.8 Χρονική διάσταση του ποινικού αδικήματος	127
7.8.1 Ευθύνη των διοικητών κατά το χρόνο βεβαίωσης του χρέους ή μεταγενέστερα.....	127
7.9 Στοιχεία της ποινικής διαδικασίας	130
7.9.1 Η έναρξη της ποινικής διαδικασίας.....	130
7.9.2 Αναστολή ποινικής διαδικασίας και εξάλειψη του αξιοποίησης	131

7.9.3 Παραγραφή του αδικήματος	131
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ	133
ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΑ ΜΕΤΡΑ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΤΩΝ ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΩΝ ΤΟΥ	
ΔΗΜΟΣΙΟΥ (άρθρο 46 του ΚΦΔ)	133
1. Εισαγωγή	133
2. Οι προϋποθέσεις λήψης των μέτρων του άρθρου 46 παρ. 5 του ΚΦΔ	135
3. Κατώτατο ποσοτικό όριο.....	136
4. Έκδοση ειδικής έκθεσης ελέγχου	137
5. Οι διοικητές νομικών προσώπων σε βάρος των οποίων επιβάλλονται τα μέτρα διασφάλισης (άρθρο 46 παρ. 6 του ΚΦΔ).....	138
6. Διαδικασία εφαρμογής των μέτρων	140
7. Δικαιώματα του βαρυνόμενου και ένδικα μέσα.....	141
8. Περιπτώσεις μη εφαρμογής των μέτρων	142
9. Περιπτώσεις ολικής ή μερικής άρσης των μέτρων.....	142
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΒΔΟΜΟ	144
Επίλογος.....	144
Βιβλιογραφία	148
Νομοθεσία	150
Πολυγραφημένες Υπουργικές Αποφάσεις – Εγκύκλιοι	152
Νομολογία	154
Ηλεκτρονικές πηγές.....	156

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

Εισαγωγή

Η ανάγκη για αύξηση των δημοσίων εσόδων κυρίως την εποχή των μνημονίων οδήγησαν την ελληνική έννομη τάξη σε συχνές αναθεωρήσεις της φορολογικής νομοθεσίας της, προκειμένου να γίνουν πιο αποτελεσματικές στην εξεύρεση φορολογητέας ύλης και είσπραξη των αναλογούντων φόρων. Είναι προφανές ότι το ζήτημα της φοροδιαφυγής δεν είναι εύκολα αντιμετωπίσιμο. Ο νομοθέτης σε μια προσπάθεια για την πάταξη της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής καθώς και για τη διασφάλιση των δημοσίων εσόδων έχει εισάγει μέτρα με σκοπό τον επαναπροσδιορισμό των ορίων που τίθενται από την αυτοτέλεια των νομικών προσώπων σε σχέση με τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν καθήκοντα διαχείρισης στην εταιρεία.

Σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι η καταγραφή και η μελέτη κατά τρόπο σαφή και κατανοητό των έννομων συνεπειών που επέρχονται στα πρόσωπα εκείνα που ασκούν την ανατεθείσα σε αυτούς διαχείριση των νομικών προσώπων, ιδίως των προσωπικών και κεφαλαιουχικών εταιρειών για φορολογικές παραβάσεις και φορολογικά χρέη προς το Δημόσιο, υπό το πρίσμα του ισχύοντος καθεστώτος του ν. 4174/2013, συμπεριλαμβανομένου τυχόν τροποποιήσεων και νομοθετικών μεταβολών που συντελούνται σήμερα.

Ειδικότερα, η παρούσα εργασία φιλοδοξεί να συμβάλει στην βαθύτερη κατανόηση των διατάξεων που ρυθμίζουν την ευθύνη των μελών της διοίκησης των νομικών προσώπων αναλύοντας αποφάσεις της δικαστηριακής νομολογίας, οι οποίες κατά κύριο λόγο στηρίζονται στο προϊσχύσαν νομοθετικό καθεστώς (ν. 2238/1994, ν. 2859/2000 ν. 2523/1997) διαμορφώνοντας με τις θέσεις τους τη βάση εφαρμογής των νέων νομοθετικών διατάξεων (ν. 4174/2013). Οι τελευταίες εισάγουν μια σειρά από νομοθετικές μεταβολές που διατυπώνονται ως εξής:

- ✓ Στο πλαίσιο της αλληλέγγυας ευθύνης εισάγεται για πρώτη φορά πρόβλεψη προσωπικής ευθύνης των μετόχων και εταίρων κεφαλαιουχικών εταιρειών για φορολογικές οφειλές αυτών.

- ✓ Στο πλαίσιο της ποινικής ευθύνης προστίθενται νέες περιπτώσεις φοροδιαφυγής, οι οποίες αφορούν ετήσιους φόρους κεφαλαίου. Ειδικότερα ως εγκλήματα φοροδιαφυγής ορίζεται και η αποφυγή Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) και Ειδικού Φόρου Ακινήτων (Ε.Φ.Α.).
- ✓ Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν αποτελούν πλέον αυτοτελές αδίκημα όταν η άδικη πράξη τελείται προκειμένου να διευκολύνει τα εγκλήματα φοροδιαφυγής που ορίζονται στο άρθρο 66 του ΚΦΔ.
- ✓ Αύξηση του ποσοτικού κριτηρίου ποινικοποίησης των περιπτώσεων φοροδιαφυγής και ρύθμιση των σχετικών ποινών.

Η ανά χείρας εργασία αποτελείται από επτά κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζεται ο σκοπός της εργασίας, η αναμενόμενη συνεισφορά της στη βιβλιογραφία και η δομή αυτής με συνοπτική παρουσίαση των κεφαλαίων που τη απαρτίζουν.

Στο δεύτερο κεφάλαιο περιλαμβάνεται βιβλιογραφική ανασκόπηση με αναφορά σε παλαιότερες μελέτες και παρουσιάζεται η πρωτοβουλία της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών, στα πλαίσια του Προτύπου του ΟΟΣΑ, το οποίο αναδεικνύεται σε ένα αποτελεσματικό όπλο των ελληνικών φορολογικών αρχών κατά της φοροδιαφυγής.

Στο τρίτο κεφάλαιο εισάγονται τα είδη των δημοφιλέστερων τύπων επιχειρηματικής δράσης, εταιρικής μορφής, που συναντώνται στις συναλλαγές. Ειδικότερα, τα θέματα που καλύπτονται, συνδέονται με την έννοια, τη διαδικασία της σύστασης, τον τρόπο διοίκησης, τα δικαιώματα, τις υποχρεώσεις, τις διαδικασίες που ακολουθούνται κατά τη λύση και εκκαθάριση των εν λόγω εταιρικών τύπων, ενσωματώνοντας όλες τις τελευταίες νομοθετικές αλλαγές και ειδικότερα το νόμο 4541/2018 με τον οποίο επήλθαν ορισμένες τροποποιήσεις στον ν. 3190/1955, περί Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης και το νόμο 4548/2018, ο οποίος αναμόρφωσε το δίκαιο των Ανωνύμων Εταιρειών (Νέος νόμος περί Ανωνύμων Εταιρειών).

Στο τέταρτο κεφάλαιο αναλύονται οι διατάξεις περί αλληλέγγυας ευθύνης των φυσικών προσώπων που διοικούν τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με το άρθρο 50 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όπως τροποποιήθηκε με το νόμο 4223/2013. Ειδικότερα καλύπτεται το ζήτημα της ευθύνης που εγείρεται κατά το χρόνο διάλυσης ή

συγγώνευσης του νομικού προσώπου και το ζήτημα της ευθύνης που εγείρεται και κατά το χρόνο λειτουργίας του.

Στο πέμπτο κεφάλαιο, επιχειρείται η ανάλυση των διατάξεων της ποινικής ευθύνης των μελών της διοίκησης του νομικού προσώπου, σύμφωνα με τα άρθρα 66 – 70 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όπως τροποποιήθηκαν με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015. Στα πλαίσια τυποποίησης των εγκλημάτων φοροδιαφυγής αναλύεται και το αδίκημα μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο του άρθρου 25 του ν. 1882/1990, όπως αυτό ενσωματώθηκε στο άρθρο 23 του ν. 2523/1997.

Στο έκτο κεφάλαιο αναλύεται η διάταξη του άρθρου 46 παρ. 5 και 6 του ΚΦΔ για τη λήψη μέτρων διασφάλισης σε βάρος εντεταλμένων προσώπων στην άσκηση καθηκόντων διοίκησης σε μια εταιρεία, ενόψει συγκεκριμένων εταιρικών φορολογικών παραβάσεων.

Τέλος, στο έβδομο κεφάλαιο ολοκληρώνεται η εργασία με την παράθεση συμπερασμάτων, περιορισμών και προτάσεων ως απόρροια της ανάλυσης της φορολογικής ευθύνης των διοικούντων προσωπικών και κεφαλαιουχικών εταιρειών για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το Δημόσιο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

Ανασκόπηση Βιβλιογραφίας

Στο παρόν κεφάλαιο επιχειρείται μια ανασκόπηση της ελληνικής βιβλιογραφίας και αρθρογραφίας, καθώς το θέμα που πραγματεύεται η παρούσα εργασία αφορά την αστική και ποινική ευθύνη των προσώπων που ασκούν διοίκηση στα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, στα πλαίσια του ελληνικού φορολογικού συστήματος και της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας.

Η Φινοκαλιώτη (2013), στη διδακτορική της διατριβή μελέτησε την προσωπική ευθύνη των διοικούντων α.ε. και ε.π.ε. για τις φορολογικές οφειλές της εταιρείας εξαιρουμένων των ν.π.δ.δ.. Ειδικότερα στην ανάλυσή της ασχολήθηκε με ζητήματα αστικής ευθύνης των ως άνω εταιρειών χωρίς να διευρύνει το αντικείμενο της έρευνάς της στις προσωπικές εταιρείες και σε οφειλές ασφαλιστικών εισφορών. Τέλος στην μελέτη της δεν εξετάζονται τα σοβαρά ζητήματα που ανακύπτουν από την ποινική ευθύνη των διοικούντων νομικών προσώπων. Στα πλαίσια της εκπόνησης της εν λόγω διατριβής ανέδειξε στρεβλώσεις στο ισχύον νομοθετικό καθεστώς με κυριότερη την αλληλέγγυα ευθύνη του τελευταίου διοικούντα κατά το χρόνο λύσης ή συγχώνευσης της εταιρείας για όλες τις φορολογικές της οφειλές, κρίνοντάς την άστοχη.

Η Καρακώστα (2018) στη διπλωματική της εργασία ασχολήθηκε τόσο με την αστική όσο και με την ποινική ευθύνη διοικούντων προσωπικών και κεφαλαιουχικών εταιρειών για φορολογικές οφειλές και φορολογικές παραβάσεις στο όνομα του νομικού προσώπου. Στην εν λόγω εργασία, επιχειρήθηκε μια σύγκριση μεταξύ του προϊσχύσαντος νομοθετικού καθεστώτος, περί αστικής και ποινικής ευθύνης των διοικούντων νομικών προσώπων, με το σήμερα ισχύον νομοθετικό πλαίσιο που εφαρμόζεται στις περιπτώσεις αυτές. Στον επίλογο της αναφέρει ότι δεν παρατηρήθηκαν σχετικά με την ποινική ευθύνη ουσιώδεις μεταβολές της προγενέστερης ρύθμισης, η οποία διατηρείται ίδια στα βασικά της σημεία. Σε αντίθεση με την αλληλέγγυα ευθύνη που παρατηρήθηκε μια διεύρυνση του υποκειμένου αλλά και του αντικειμένου της φορολογικής υποχρέωσης, ιδίως με την εισαγωγή της αμφιλεγόμενης ρύθμισης περί ευθύνης των μετόχων και εταίρων για χρέη του νομικού προσώπου.

Ο Καλλιντέρης (2018) με το βιβλίο του «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το Δημόσιο», το οποίο αποτελεί δεύτερη έκδοση, ως συνέχεια της επιτυχημένης πρώτης έκδοσης του ως άνω βιβλίου, αναλύει την αλληλέγγυα και ποινική ευθύνη των διοικητών των νομικών προσώπων υπό το πρίσμα των τελευταίων νομοθετικών εξελίξεων, ερμηνεύοντας κατά βάση τις σχετικές διατάξεις, ως δογματικές και αυστηρές.

Υπό την πίεση των μνημονιακών δεσμεύσεων, η φορολογική διοίκηση οφείλει να βελτιώνεται συνεχώς, να δρα άμεσα και αποτελεσματικά με γνώμονα αφενός μεν τα συνταγματικά κατοχυρωμένα δικαιώματα των διοικούμενων φυσικών ή νομικών προσώπων αφετέρου δε την προστασία του δημόσιου συμφέροντος από υπαίτιες ζημιογόνες συμπεριφορές σε βάρος του, όπως αυτές της φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής.

Ως εκ τούτου, στο πλαίσιο των προσπαθειών για την πάταξη της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, πέρα από την αλληλέγγυα υποχρέωση για φορολογικές οφειλές, έχουν εισαχθεί μέτρα, στα οποία ορίζεται ως προϋπόθεση για την επιβολή του Ειδικού Φόρου Ακινήτων η ταυτοποίηση των φυσικών προσώπων στα οποία ανήκουν οι εταιρείες. Περαιτέρω, η ανάγκη για αύξηση των δημοσίων εσόδων σε παγκόσμιο επίπεδο αποτυπώνεται σε έκθεση του ΟΟΣΑ (2015) όπου αναφέρεται ότι παγκοσμίως τα διαφυγόντα έσοδα από τη μη καταβολή φόρου εισοδήματος των νομικών προσώπων ανέρχονται σε 4% έως 10% των συνολικών εσόδων από τον φόρο εισοδήματος των νομικών προσώπων. Η αντιμετώπιση του φαινομένου αποτελεί μεγάλη πρόκληση και απαιτεί τη συνεργασία και τη συντονισμένη δράση των αρχών πολλών χωρών και διακρατικών οργανισμών.

Ενόψει των ανωτέρω, αναπτύσσεται μια τάση διάχυσης της εταιρικής ευθύνης και επινόησης αποτελεσματικών τρόπων εξεύρεσης φορολογητέας ύλης και είσπραξης των αναλογούντων φόρων. Προς αυτή την κατεύθυνση κινείται η πρωτοβουλία του ΟΟΣΑ (2015) για την αυτόματη ανταλλαγή προσωπικών στοιχείων οικονομικής φύσης, όπως τηρούνται στα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, μεταξύ των Υπουργών Οικονομικών των συμβαλλομένων κρατών για φορολογικούς σκοπούς. Ειδικότερα, υπό το πρίσμα της βούλησης των περισσότερων χωρών του ΟΟΣΑ, ο Οργανισμός προχώρησε στην ανάπτυξη ενός Προτύπου το οποίο καθορίζει το μίνιμουμ των πληροφοριών και τους τρόπους ανταλλαγής αυτών.

Η εν λόγω συμφωνία ενσωματώθηκε στο ελληνικό δίκαιο με το ν. 4378/2016 και ειδικότερα με τα άρθρα 1 έως και 4 εναρμονίζεται η ελληνική νομοθεσία με τις διατάξεις της υπ' αριθμ. 2014/107/ΕΕ Οδηγίας του Συμβουλίου της 9ης Δεκεμβρίου 2014 (ΕΕ L 359 της 16ης.12.2014) για την τροποποίηση της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ (ΕΕ L 64 της 11ης.3.2011). Απώτερος σκοπός της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών είναι η αξιοποίηση των οικονομικών δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών από τις φορολογικές αρχές της έδρας της εταιρείας, όταν πρόκειται για νομικό πρόσωπο. Καταργείται έτσι πλήρως το απόρρητο των τραπεζικών προσωπικών δεδομένων έναντι των φορολογικών αρχών καθώς για την αποστολή της πληροφορίας του τραπεζικού λογαριασμού δεν απαιτούνται ενδείξεις φοροδιαφυγής.¹

Σύμφωνα με την έκθεση απολογισμού της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων έτους 2017² στα πλαίσια της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών, μέσα στο 2017, η Ελλάδα ενεργοποίησε σχέση διοικητικής συνεργασίας για αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών χρηματοοικονομικών λογαριασμών σχετικά με το έτος 2016 και ανταποκρίθηκε επιτυχώς στη δέσμευσή της για ανταλλαγή αυτών των πληροφοριών εντός του έτους 2017 με: α) τα κμ της ΕΕ και β) τρίτες χώρες με τις οποίες τέθηκε σε ισχύ και εφαρμογή η οικεία Πολυμερής Συμφωνία Αρμόδιων Αρχών (ΠΣΑΑ) του ΟΟΣΑ. Επιπροσθέτως, κατά το έτος 2017, η Ελλάδα προέβη σε αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών λοιπών κατηγοριών με τα κμ της ΕΕ, σύμφωνα με το οικείο νομοθετικό πλαίσιο. Τέλος, κατά το έτος 2017, ξεκίνησε η πρώτη υποβολή των Εκθέσεων ανά Χώρα για το έτος 2016, καθώς και των προβλεπόμενων γνωστοποιήσεων, από τις υπόχρεες οντότητες των Ομίλων Πολυεθνικών Επιχειρήσεων προς την Α.Α.Δ.Ε., κατ' εφαρμογή του οικείου νομοθετικού πλαισίου, ενόψει ανταλλαγής πληροφοριών με κμ της ΕΕ και τρίτες χώρες κατά το έτος 2018.

¹ Βλ. Καλλιντέρης Κωνσταντίνος, «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», 2^η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 2018, σελ. 17, υποσημείωση 46

² <https://www.aade.gr/sites/default/files/2018-03/ΑΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΗ%20ΕΚΘΕΣΗ%20Α.Α.Δ.Ε.%202017.pdf>, σελ.93

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

1. Η εταιρεία υπό στενή έννοια – Νομικά πρόσωπα

Σύμφωνα με το άρθρο 741 του Αστικού Κώδικα, με τη σύμβαση εταιρείας δύο ή περισσότεροι έχουν αμοιβαίως υποχρέωση να επιδιώκουν, με κοινές εισφορές, κοινό σκοπό και ιδίως οικονομικό. Η εταιρική σύμβαση ονομάζεται «Εταιρικό» ή «Καταστατικό». Ιδρύει την εταιρεία και την διέπει ως ένωση προσώπων.

Το δίκαιο αναγνωρίζει δύο κατηγορίες προσώπων τα φυσικά και τα νομικά πρόσωπα. Ως νομικά πρόσωπα θεωρούνται από το δίκαιο ενώσεις προσώπων που επιδιώκουν ορισμένο σκοπό ή σύνολα περιουσίας που έχουν ταχθεί για εξυπηρέτηση ορισμένου σκοπού και έχουν αποκτήσει, τηρώντας τους όρους του νόμου, αυτοτελή προσωπικότητα (νομική προσωπικότητα), δηλαδή είναι υποκείμενα δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, έχοντας αποκτήσει ουσιαστικά ικανότητα δικαίου. Τα πρόσωπα αυτά ονομάζονται «νομικά πρόσωπα», γιατί δεν υπάρχουν στη φύση όπως ο άνθρωπος, αλλά τη νομική τους υπόσταση την παίρνουν από το νόμο. Αναφέροντας ότι το νομικό πρόσωπο έχει ικανότητα δικαίου νοείται ότι υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων είναι το νομικό πρόσωπο και όχι τα πρόσωπα που το απαρτίζουν ή το διοικούν.

Η ικανότητα όμως δικαίου του νομικού προσώπου δεν φτάνει μέχρι του σημείου να μπορεί το νομικό πρόσωπο να μετέχει σε έννομες σχέσεις που προϋποθέτουν την ιδιότητα φυσικού προσώπου (άρθρο 62 ΑΚ), π.χ. δεν μπορεί το νομικό πρόσωπο ούτε να υιοθετείται ούτε να κληρονομείται.

2. Νομική προσωπικότητα εταιρειών

Οι εταιρείες μετά τη σύσταση και την τήρηση των διατυπώσεων δημοσιότητας, αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, αυτοτελή και ανεξάρτητα από τα μέλη τους. Έχουν τις ίδιες υποχρεώσεις και δικαιώματα που έχουν και τα φυσικά πρόσωπα, δίνοντάς τους τη δυνατότητα να συνενώνονται με άλλα φυσικά ή νομικά πρόσωπα και να δημιουργούν άλλο ανεξάρτητο νομικό πρόσωπο. Έχουν δικά τους στοιχεία στις συναλλαγές τους με τρίτους, όπως όνομα-επωνυμία, κατοικία-έδρα, ιθαγένεια-εθνικότητα. Οι εταιρείες έχουν δική τους περιουσία, ανεξάρτητη και χωριστή από αυτή των μελών της. Η εκπροσώπηση της εταιρείας ορίζεται από τους εταίρους ή μετόχους

της, αναθέτοντάς την σε πρόσωπα που ανάλογα με την εταιρική μορφή φέρνουν τον τύπο του διευθύνοντος συμβούλου στην περίπτωση των ανωνύμων εταιρειών ή του διαχειριστή στην περίπτωση των υπολοίπων εταιρικών τύπων.

Στο ιδρυτικό έγγραφο της εταιρείας, καταστατικό ή εταιρικό, περιγράφονται αναλυτικά οι σχέσεις των προσώπων που ιδρύουν την εταιρεία, οι διαδικασίες ίδρυσης, το κεφάλαιο που καταβάλλεται για την επίτευξη των στόχων της εταιρείας, οι όροι συμμετοχής στα αποτελέσματα (ποσοστό συμμετοχής στα κέρδη ή ζημίες), καθώς και η διαδικασία που ακολουθείται κατά τη λύση ή εκκαθάριση.³

3. Διάκριση εταιρειών

Οι εταιρείες διακρίνονται ανάλογα με τον σκοπό που επιδιώκουν σε αστικές, όταν προωθούν κοινωνικούς, πολιτιστικούς και άλλους σκοπούς, χωρίς να έχουν εμπορική δραστηριότητα και σε εμπορικές, όταν έχουν σκοπό την επίτευξη κέρδους μέσω των δραστηριοτήτων τους. Στην παρούσα εργασία εξετάζονται εταιρείες του εμπορικού δικαίου που διαχωρίζονται ανάλογα με τον τρόπο συμμετοχής των εταίρων στο κεφάλαιο.⁴

ΜΕΡΟΣ Α΄

1. ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ

Η λειτουργία τους στηρίζεται στην προσωπική συμβολή κάθε εταίρου. Με άλλα λόγια, γεγονότα που συμβαίνουν στην προσωπική ζωή κάθε εταίρου, όπως ο θάνατος, η πτώχευση, η δικαστική συμπαράσταση, επηρεάζουν τη συνέχιση ή μη της πορείας της εταιρείας. Η έξοδος ή είσοδος εταίρων στην εταιρεία απαιτεί τη συναίνεση όλων των εταίρων. Οι σχέσεις των εταίρων διέπονται από εμπιστοσύνη, ομοφωνία ως προς τη λήψη αποφάσεων, ισότητα ως προς τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις, ανεξάρτητα από το ύψος και το είδος της εισφοράς τους, εκτός κι αν ορίζεται διαφορετικά στο

³ Βλ. Νεγκάκης Ι. Χρήστος «Λογιστική Εταιρειών», Θεσσαλονίκη 2016, σελ. 34

⁴ Βλ. Νεγκάκης Ι. Χρήστος «Λογιστική Εταιρειών», Θεσσαλονίκη 2016, σελ. 31

καταστατικό της εταιρείας. Βάσει της κρατούσας ελληνικής νομοθεσίας οι προσωπικές εταιρείες διακρίνονται σε: ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, αφανείς ή συμμετοχικές εταιρείες. Η κοινοπραξία χαρακτηρίζεται ως μια ιδιότυπη εταιρική μορφή. Τέλος η αστική εταιρεία είναι προσωπική εταιρεία (άρθρο 741 ΑΚ), αλλά όχι εμπορική.

1.1 Ομόρρυθμη εταιρεία

Εισαγωγή

Ομόρρυθμη είναι η εταιρεία με νομική προσωπικότητα που επιδιώκει εμπορικό σκοπό και για τα χρέη της οποίας ευθύνονται παράλληλα όλοι οι εταίροι απεριόριστα (με ολόκληρη την περιουσία τους) και σε ολόκληρο (για ολόκληρο το ποσό της εταιρικής υποχρέωσης του νομικού προσώπου της Ο.Ε.) (άρθρο 249 παρ. 1 του ν. 4072/2012). Ο εταιρικός αυτός τύπος ρυθμίζεται από τα άρθρα 249 έως 269 του ν. 4072/2012, τα οποία αντικατέστησαν τα άρθρα 19 – 64 του Εμπορικού Νόμου, και από τα άρθρα 741 – 784 του Αστικού Κώδικα, τα οποία εφαρμόζονται επικουρικά στις προσωπικές εταιρείες, με εξαίρεση των άρθρων 758 και 761 του Αστικού Κώδικα. Από την καταχώρηση στο Γ.Ε.ΜΗ. η ομόρρυθμη εταιρεία αποκτά νομική προσωπικότητα (άρθρο 251 παρ. 2 του ν. 4072/2012).

Ο εν λόγω τύπος συναντάται κυρίως στις συναλλαγές μεταξύ μικρών και μεσαίων επιχειρήσεων. Συνήθως, τα πρόσωπα αυτά συνδέονται μεταξύ τους με φιλικούς ή συγγενικούς δεσμούς με βασικό χαρακτηριστικό της μεταξύ τους συνεργασίας να αποτελεί η αμοιβαία εμπιστοσύνη. Το ως άνω χαρακτηριστικό είναι σημαντικό γιατί από τις ενέργειες ή παραλείψεις του ενός εταίρου είναι πιθανό να προκύψουν σοβαρές οικονομικές συνέπειες στην περιουσία των άλλων. Είναι η πιο διαδεδομένη μορφή εταιρείας στην Ελλάδα, λόγω και της ιδιομορφίας της ελληνικής οικονομίας.

Η σύσταση της Ο.Ε.

Για να ολοκληρωθεί η σύσταση της Ο.Ε., θα πρέπει να υπάρχει συμμετοχή δύο τουλάχιστον φυσικών ή νομικών προσώπων, καταστατικό και τήρηση διατυπώσεων δημοσιότητας.

Τα φυσικά πρόσωπα πρέπει να έχουν ικανότητα προς δικαιοπραξία⁵ για την παραγωγή και ικανότητα απόκτησης εμπορικής ιδιότητας. Συνακόλουθα, συμμετοχή ανηλίκου ή προσώπου που τελεί σε δικαστική συμπαράσταση καθιστά την υπό σύσταση Ο.Ε. άκυρη. Μόνο οι εμπορικές εταιρείες που έχουν νομική προσωπικότητα μπορούν να συμμετέχουν ως νομικά πρόσωπα στην υπό σύσταση Ο.Ε.

Το καταστατικό που απαιτείται για τη σύσταση της Ο.Ε. συντάσσεται με ιδιωτικό έγγραφο μεταξύ των συμβαλλόμενων μερών. Αν οι συμβαλλόμενοι επιθυμούν να προσδώσουν χαρακτήρα δημόσιου στο έγγραφο, το συντάσσουν ενώπιον συμβολαιογράφου. Σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στα άρθρα 158 και 369 του Αστικού Κώδικα κατά τη σύσταση της Ο.Ε., όταν η εισφορά εταίρου περιλαμβάνει και εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου απαιτείται συμβολαιογραφικό έγγραφο.

Το καταστατικό είναι λοιπόν η πρακτική μορφή υπό την οποία εμφανίζεται εγγράφως η εταιρική σύμβαση. Αποτελεί δε και την απόδειξη σύστασης της εταιρείας και χρησιμεύει και για τη δημοσιότητα αυτής. Το καταστατικό υπογράφεται από όλους τους εταίρους υποχρεωτικά.

Στα πλαίσια της απλοποίησης των διαδικασιών σύστασης επιχειρήσεων, το άρθρο 9 παρ. 1 του ν. 4441/2016, εισάγει για πρώτη φορά την έννοια του *πρότυπου καταστατικού*, σε περίπτωση σύστασης της Ο.Ε. με ιδιωτικό έγγραφο. Ειδικότερα, για τη σύσταση της Ο.Ε., μπορεί να χρησιμοποιηθεί το πρότυπο καταστατικό, το οποίο συμπληρώνεται από τους ιδρυτές, μόνο ως προς τα στοιχεία που διαφοροποιούν την εταιρεία από άλλες του ίδιου εταιρικού τύπου. Το πρότυπο καταστατικό κατατίθεται στις Υπηρεσίες Μίας Στάσης οι οποίες προβαίνουν στις ενέργειες που προβλέπονται προκειμένου να γίνει καταχώριση του στο Γ.Ε.ΜΗ..

Όλες οι διαδικασίες για τη σύσταση της ομόρρυθμης εταιρείας μέχρι και τη λήψη του ΑΦ.Μ. από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. γίνονται από την «Υπηρεσία Μίας Στάσης»⁶ (του

⁵ Δικαιοπραξία είναι δήλωση βούλησης που, με συνδρομή, ενδεχομένως, και άλλων γεγονότων, κατευθύνεται στην παραγωγή ηθελημένου εννόμου αποτελέσματος.

⁶ Ως Υπηρεσίες μιας στάσης για τη σύσταση Ο.Ε. ορίζονται οι Υπηρεσίες του Γενικού Εμπορικού Μητρώου που εδρεύουν στα επιμελητήρια της χώρας, τα Κέντρα Εξυπηρέτησης Πελατών (ΚΕΠ) και ο πιστοποιημένος συμβολαιογράφος αν στην υπό σύσταση Ο.Ε. αναφέρεται ακίνητο.

οικείου επιμελητηρίου), η οποία και χορηγεί τη σχετική βεβαίωση ενάρξεως εργασιών στην εταιρεία.⁷

Το ελάχιστο υποχρεωτικό περιεχόμενο του καταστατικού διατυπώνεται ρητά στο άρθρο 251, παρ. 1 του ν. 4072/2012 ως εξής:

- Το όνομα και η κατοικία των εταίρων
- Η εταιρική επωνυμία, η οποία σύμφωνα με το άρθρο 250 του ν. 4072/2012, όπως αντικαταστάθηκε από την παράγραφο 3 του άρθρου 10 του ν. 4541/2018, *«σχηματίζεται είτε από το όνομα ενός ή περισσότερων εταίρων είτε από το αντικείμενο της επιχείρησης είτε από άλλες λεκτικές ενδείξεις. Η επωνυμία της εταιρείας μπορεί να αποδίδεται ολόκληρη ή εν μέρει με λατινικούς χαρακτήρες. Στην επωνυμία της ομόρρυθμης εταιρείας πρέπει να περιέχονται σε κάθε περίπτωση ολογράφως οι λέξεις «Ομόρρυθμη Εταιρεία» ή το ακρωνύμιο «Ο.Ε.». Για τις διεθνείς συναλλαγές, οι ανωτέρω λέξεις εκφράζονται ως «General Partnership» ή/και το ακρωνύμιο «G.P.»»*
- Η έδρα της εταιρείας
- Ο σκοπός της εταιρείας
- Η εκπροσώπηση της εταιρείας έναντι των τρίτων, δηλαδή τα στοιχεία του νόμιμου εκπροσώπου

Στο ελάχιστο υποχρεωτικό περιεχόμενο του καταστατικού δεν περιλαμβάνεται η διάρκεια της εταιρείας, η οποία αν δεν ορίζεται ρητά στο καταστατικό, τότε η διάρκεια της Ο.Ε. είναι αορίστου χρόνου, κατ' εφαρμογή των άρθρων 767 και 769 ΑΚ.

Στο άρθρο 251 παρ. 1 του ν. 4072/2012 διατυπώνεται ότι κάθε μεταβολή στο περιεχόμενο του καταστατικού της ομόρρυθμης εταιρείας καταχωρίζεται στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.). Αυτονόητο θεωρείται η συναίνεση όλων των εταίρων, ακόμα και με την μορφή εξουσιοδότησης.

⁷ Βλ. Λεοντάρης Κ. Μιλτιάδης, «Προσωπικές Εταιρείες, Ε.Π.Ε. – Ι.Κ.Ε. – Κοινοπραξίες», έκδοση 14^η, εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ, Αθήνα 2015, σελ. 19

Η δημοσιοποίηση πραγματοποιείται:⁸

α) με την καταχώρηση στο Γ.Ε.ΜΗ., σύμφωνα με τη διαδικασία μιας στάσης (ΥΜΣ)

β) με τη δημοσίευση της καταχώρησης στο διαδικτυακό τόπο του Γ.Ε.ΜΗ. των στοιχείων και πράξεων για τα οποία το άρθρο 16 παρ. 1 του ν.3419/2005, επιβάλλει την υποχρέωση εμπορικής δημοσιότητας.

Η καταχώριση στο Γ.Ε.ΜΗ. περιλαμβάνει την καταχώριση στο Γενικό Ευρετήριο Επωνυμιών, στην Μεριίδα και στο Φάκελο. Η καταχώριση ολοκληρώνεται και τα αποτελέσματα επέρχονται με την καταχώριση στο Φάκελο.

Τα δικαιώματα των εταίρων στην Ο.Ε.

Δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη

Σύμφωνα με το άρθρο 255, εδ. γ' του ν. 4072/2012, αν δεν υπάρχει αντίθετη συμφωνία, οι εταίροι συμμετέχουν στα κέρδη της εταιρείας ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους. Αν δεν έχει οριστεί το μέτρο συμμετοχής στα κέρδη, ισχύει η ίδια αναλογία συμμετοχής με τις ζημίες. Όπως αναφέρεται ρητά στο άρθρο 255 εδ. α' και β' του ν.4072/2012 «στο τέλος της εταιρικής χρήσης συντάσσεται λογαριασμός, από τον οποίο εμφανίζονται τα κέρδη ή οι ζημίες της εταιρείας. Στην εταιρική σύμβαση μπορεί να προβλέπεται ότι διανέμονται κέρδη και πριν από το τέλος της εταιρικής χρήσης με βάση προσωρινό λογαριασμό...»

Δικαίωμα συμμετοχής στις προσωρινές απολήψεις

Σύμφωνα με το ίδιο άρθρο, ορίζεται ότι στο καταστατικό της εταιρείας, μπορεί να προβλέπεται η διανομή κερδών πριν το τέλος της εταιρικής χρήσης, με βάση προσωρινό ισολογισμό. Σκοπός του δικαιώματος απολήψεων είναι η κάλυψη βασικών βιοτικών αναγκών των εταίρων κατά κανόνα του διαχειριστή αλλά όχι αποκλειστικά αυτού.

⁸ Βλ. Χατζηγάγιος Γ. Θωμάς, «Δίκαιο Εμπορικών Εταιρειών», β' έκδοση, εκδόσεις Ανικούλα, Θεσσαλονίκη 2015, σελ. 187

Δικαίωμα στο προϊόν της εκκαθάρισης και απόδοσης της εισφοράς

Μετά τη λύση της εταιρείας και την ολοκλήρωση των εργασιών εκκαθάρισης, οι εταίροι έχουν απαίτηση συμμετοχής στο προϊόν της εκκαθάρισης κατά το ποσοστό συμμετοχής τους στα κέρδη της εταιρείας, βάσει του άρθρου 782 του ΑΚ. Μετά τη λύση της εταιρείας και την περάτωση της διαδικασίας της εκκαθάρισης, κατά την οποία εξοφλούνται τα κοινά χρέη των εταίρων απέναντι σε τρίτους, καθώς και όσα υπάρχουν μεταξύ των εταίρων, ο εταίρος έχει δικαίωμα να απαιτήσει την απόδοση της εισφοράς που κατέβαλε είτε σε χρήμα, είτε καταβάλλεται η αξία του αντικειμένου κατά το χρόνο της πραγματοποίησής της, όπως ορίζεται στο άρθρο 780 του ΑΚ. Αν η εισφορά συνίσταται σε παροχή εργασίας, αυτή δεν αποδίδεται.

Δικαίωμα στη λήψη αποφάσεων

Η διαχείριση της ομόρρυθμης εταιρείας ασκείται από όλους τους εταίρους, εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά στη συμφωνία σύστασης της εταιρείας. Έτσι οι αποφάσεις λαμβάνονται κατά αριθμητική πλειοψηφία, παρά κατά κεφαλαιουχική, όπως συμβαίνει στις Α.Ε. με συνέπεια να λαμβάνεται σοβαρά υπόψη η γνώμη εταίρων με μικρή συμμετοχή στο κεφάλαιο.⁹

Το δικαίωμα ψήφου ασκείται αυτοπροσώπως, δηλαδή από τον ίδιο τον εταίρο, χαρακτηρίζοντας το δικαίωμα ως αμεταβίβαστο, γεγονός που συνεπάγεται ότι δεν μπορεί να ασκηθεί με πληρεξούσιο. Συνακόλουθα, η έννοια του αμεταβίβαστου του δικαιώματος δεν επιτρέπει την παροχή γενικής και μόνιμης εντολής σε τρίτους στην κατ' εξακολούθηση ανάμιξη στις υποθέσεις της ομόρρυθμης εταιρείας. Μόνο σε περιπτώσεις ανωτέρας βίας όπως βαριάς ασθένειας ή μακροχρόνιας απουσίας στο εξωτερικό επιτρέπεται και χωρίς να είναι η συναίνεση των λοιπών εταίρων η ενάσκηση με κάποιο πληρεξούσιο έγγραφο του δικαιώματος αυτού.

Δικαίωμα ελέγχου των εταιρικών υποθέσεων

Κάθε εταίρος ακόμα και αν είναι διαχειριστής, σε περίπτωση που απέχει για μεγάλο χρονικό διάστημα από την άσκηση των διαχειριστικών του καθηκόντων, βάσει των όσων ορίζονται στο άρθρο 755 του Αστικού Κώδικα, έχει δικαίωμα να πληροφορείται αυτοπροσώπως για την πορεία των εταιρικών υποθέσεων, να εξετάζει τα βιβλία και τα

⁹ Βλ. Νεγκάκης Ι. Χρήστος «Λογιστική Εταιρειών», Θεσσαλονίκη 2016, σελ. 58

έγγραφα, καθώς και να καταρτίζει περίληψη της περιουσιακής κατάστασης της εταιρείας. Άκυρη είναι κάθε συμφωνία που το περιορίζει ή το καταργεί.

Δικαίωμα παροχής πληροφοριών και λογοδοσίας

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 254 παρ. 4 του ν. 4072/2012 «ο διαχειριστής έχει υποχρέωση πληροφόρησης σχετικά με την πορεία των εταιρικών υποθέσεων, καθώς και υποχρέωση λογοδοσίας». Συνακόλουθα, κάθε εταίρος έχει δικαίωμα να ζητάει από το διαχειριστή ή εκκαθαριστή της εταιρείας πληροφορίες και στοιχεία για την εξέλιξη των εταιρικών υποθέσεων και ο διαχειριστής ή ο εκκαθαριστής υποχρεούται να λογοδοτεί για την πορεία του έργου που έχει αναλάβει. Το ως άνω δικαίωμα είναι στενότερο του δικαιώματος ελέγχου που θεσμοθετείται με το άρθρο 755 του Αστικού Κώδικα. Ασκείται μόνο κατά των διαχειριστών ή εκκαθαριστών της εταιρείας και όχι κατά κάθε εταίρου.

Δικαίωμα διαχείρισης και εκπροσώπησης

Όλοι οι εταίροι είναι διαχειριστές, δεσμεύουν την εταιρεία με την υπογραφή τους και έχουν δικαίωμα στη διαχείριση της περιουσίας της, εκτός εάν με απόφασή τους ορίσουν έναν ή περισσότερους διαχειριστές, για να εκπροσωπούν την εταιρεία ως νομικό πρόσωπο.¹⁰

Οι υποχρεώσεις των εταίρων στην Ο.Ε.

Υποχρέωση εισφοράς

Η εισφορά των εταίρων διακρίνεται σε αρχική και συμπληρωματική. Η αρχική εισφορά αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για τη σύσταση της Ο.Ε., σχηματίζοντας το εταιρικό κεφάλαιό της. Ως εισφορά νοείται οποιαδήποτε παροχή όπως χρήματα, πράγματα (προς κυριότητα ή χρήση), η εργασία για την οποία ο εταίρος δε δικαιούται μισθό, η τήρηση ή η παράλειψη μιας συμπεριφοράς (π.χ παράλειψη ανταγωνισμού). Στα πλαίσια του άρθρου 255 εδ. γ' του ν. 4072/2012 οι εταίροι υποχρεούνται να καταβάλουν συμπληρωματική εισφορά κατά το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρεία, κατά τη διάρκεια λειτουργίας της, εκτός αν υφίσταται αντίθετη συμφωνία. Αν ο εταίρος παραλείψει να καταβάλει την εισφορά του, οι υπόλοιποι εταίροι έχουν δικαίωμα

¹⁰ Βλ. Νεγκάκης Ι. Χρήστος «Λογιστική Εταιρειών», Θεσσαλονίκη 2016, σελ. 58

καταγγελίας της εταιρείας με απόφαση των εταίρων ή με δικαστική απόφαση μετά από αίτηση εταίρου στην οποία επικαλείται σπουδαίο λόγο (άρθρο 259 παρ. 1, περ. β & δ του ν. 4072/2012).

Υποχρέωση εχεμύθειας και μη ανταγωνισμού

Η εχεμύθεια αναφέρεται στη διαφύλαξη από τους εταίρους μυστικών και απόρρητων πληροφοριών που αφορούν την εταιρεία ως προς τους τρίτους. Στα πλαίσια του άρθρου 747 του ΑΚ δεν επιτρέπεται στον εταίρο να ενεργεί για λογαριασμό του ή για λογαριασμό τρίτου πράξεις αντίθετες προς τα συμφέροντα της εταιρείας.

Υποχρέωση διαχείρισης και εκπροσώπησης της εταιρείας

Σύμφωνα με τα άρθρα 748 και 749 του Αστικού Κώδικα, οι ομόρρυθμοι εταίροι έχουν την υποχρέωση της διαχείρισης των εταιρικών υποθέσεων. Ωστόσο εξαιρούνται από την υποχρέωση άσκησης της διαχείρισης εκείνοι οι εταίροι, που αποκλείονται από διαχειριστές κατόπιν συμφωνίας και καταγραφής στο καταστατικό της εταιρείας.

Η λύση της Ο.Ε.

Λύση της εταιρείας είναι η εγκατάλειψη της παραγωγικής της λειτουργίας και η είσοδος της στο στάδιο της εκκαθάρισης. Στον Εμπορικό Νόμο δεν περιλαμβάνονταν διατάξεις για τη λύση των προσωπικών εταιρειών. Γι' αυτό γίνονταν αναλογική εφαρμογή των διατάξεων του Αστικού Κώδικα που αναφέρονται στη λύση και εκκαθάριση των αστικών εταιρειών (άρθρα 765 – 783).¹¹ Πλέον με το νέο νόμο και ειδικότερα με το άρθρο 259 παρ. 1 του ν. 4072/2012, η ομόρρυθμη εταιρεία λύνεται για τους εξής λόγους:

(α) *Με την πάροδο του χρόνου διάρκειάς της.* Η εταιρεία που έχει συσταθεί για ορισμένη διάρκεια λύνεται αυτόματα μετά το πέρας αυτής, χωρίς να απαιτείται απόφαση των εταίρων ή τήρηση των διατυπώσεων δημοσιότητας, αφού η λύση επέρχεται από την ήδη δημοσιευμένη εταιρική σύμβαση. Ωστόσο, οι εταίροι μπορούν να αποφασίσουν παράταση της λειτουργίας της εταιρείας για ορισμένο ή αόριστο χρόνο. Σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 2 και το άρθρο 15 παρ. 1 περ. γ' του ν. 3419/2005, η απόφαση περί

¹¹ Βλ. Λεοντάρης Κ. Μιλτιάδης, «Προσωπικές Εταιρείες, Ε.Π.Ε. – Ι.Κ.Ε. – Κοινοπραξίες», έκδοση 14^η, εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ, Αθήνα 2015, σελ. 71

παράτασης θα πρέπει να έχει ολοκληρωθεί με την καταχώριση στο Γ.Ε.ΜΗ. πριν από τη λύση της εταιρείας.

(β) *Με απόφαση των εταίρων.* Κατόπιν ομόφωνης απόφασης των εταίρων, η ομόρρυθμη εταιρεία μπορεί να λυθεί πριν από την πάροδο του χρόνου διάρκειάς της. Θα μπορούσε για τη συγκεκριμένη περίπτωση να εφαρμοστεί και το άρθρο 772 του ΑΚ, βάσει του οποίου *«η εταιρεία λύνεται, αν ο σκοπός της πραγματοποιήθηκε ή κατέστη ανέφικτος».*

(γ) *Με την κήρυξή της σε πτώχευση.* Η εταιρεία λύνεται με την κήρυξή της σε πτώχευση, καταχωρίζοντας τη δικαστική απόφαση που κηρύσσει την εταιρεία σε πτώχευση στο Γ.Ε.ΜΗ.. Με την ίδια απόφαση κηρύσσονται σε πτώχευση και τα μέλη της εταιρείας.

(δ) *Με δικαστική απόφαση ύστερα από αίτηση εταίρου, εφόσον υπάρχει σπουδαίος λόγος.* Σπουδαίος λόγος μπορεί να είναι ασθένεια, θάνατος, παράβαση εταιρικών υποχρεώσεων ακόμα και η βιωσιμότητα της εταιρείας. Σύμφωνα με το άρθρο 259 παρ. 2 του ν. 4072/2012 ορίζεται ότι *«η αίτηση εκδικάζεται από το Μονομελές Πρωτοδικείο της έδρας της εταιρείας κατά την διαδικασία της εκούσιας δικαιοδοσίας».* Η δικαστική απόφαση πρέπει να καταχωρηθεί στο Γ.Ε.ΜΗ..

Η εκκαθάριση της Ο.Ε.

Μετά τη λύση της, η εταιρεία τίθεται σε καθεστώς εκκαθάρισης. Η διαδικασία της εκκαθάρισης ρυθμίζεται από το άρθρο 268 του ν. 4072/2012. Ειδικότερα, η παράγραφος 1 αναφέρει *«αν σε περίπτωση λύσης της εταιρείας οι εταίροι δεν έχουν συμφωνήσει διαφορετικά, τη λύση της εταιρείας ακολουθεί η εκκαθάριση».* Με άλλα λόγια, για να ξεκινήσει η διαδικασία της εκκαθάρισης θα πρέπει οι εταίροι να συμφωνήσουν μεταξύ τους. Αν η εταιρεία κηρυχθεί σε κατάσταση πτώχευσης, δεν ισχύει η ως άνω παράγραφος, παρά εφαρμόζεται η διαδικασία που ορίζεται στον Πτωχευτικό Κώδικα. Η λειτουργία της ομόρρυθμης εταιρείας υπάρχει, διατηρώντας τη νομική της προσωπικότητα, και περιορίζεται μόνο για το σκοπό της εκκαθάρισης.

Σκοπός της εκκαθάρισης είναι η ρευστοποίηση του ενεργητικού, η απόσβεση του παθητικού με την ικανοποίηση των πιστωτών, η επιστροφή των εισφορών στους εταίρους, η διανομή του εναπομείναντος στους εταίρους κατά το ποσοστό της εταιρικής τους μερίδας και στη συνέχεια η διάλυση της Ο.Ε.. Οι εταίροι μπορούν να αποφασίζουν διαφορετικά, όπως την εκποίηση της εταιρείας στο σύνολό της σε τρίτο ή σ' έναν από

τους εταίρους. Επί της διαδικασίας αυτής εφαρμόζονται αναλογικά τα άρθρα 778-783 του Αστικού Κώδικα.¹²

Οι εκκαθαριστές

Εκκαθαριστές ορίζονται εκ του νόμου όλοι οι εταίροι. Κατά το άρθρο 268 παρ. 2 του ν. 4072/2012 ορίζεται ότι «τα ονόματα και η κατοικία των εκκαθαριστών εγγράφονται στο Γ.Ε.ΜΗ.. Το ίδιο ισχύει και σε κάθε περίπτωση αντικατάστασης εκκαθαριστή». Η παράγραφος 3 του προαναφερθέντος άρθρου αναφέρει ότι «οι εκκαθαριστές υπογράφουν υπό την εταιρική επωνυμία με την προσθήκη των λέξεων «υπό εκκαθάριση»». Κατά την έναρξη της εκκαθάρισης, εξουσία κατέχουν μόνο οι εκκαθαριστές, καθώς αντικαθιστούν την εξουσία των διαχειριστών. Η εξουσία των εκκαθαριστών περιορίζεται στα πλαίσια των αναγκών της εκκαθάρισης. Η παράγραφος 4 του ως άνω άρθρου ρυθμίζει τα καθήκοντα των εκκαθαριστών ως εξής: «κατά την έναρξη και την περάτωση της εκκαθάρισης οι εκκαθαριστές συντάσσουν ισολογισμό».

Το πέρας της εκκαθάρισης

Η εκκαθάριση ολοκληρώνεται με τη διανομή του προϊόντος της εκκαθάρισης στους εταίρους. Μετά την περάτωση της εκκαθάρισης η εταιρεία διαγράφεται από το Γ.Ε.ΜΗ., παύεται έτσι και τυπικά η νομική της προσωπικότητα. Σύμφωνα με το άρθρο 268 παρ. 5 εδ. β' & γ' του ν. 4072/2012 διατυπώνονται τα εξής: «τα βιβλία και τα έγγραφα της εταιρείας παραδίδονται προς φύλαξη σε έναν από τους εταίρους ή σε τρίτο. Σε περίπτωση διαφωνίας ο εταίρος ή ο τρίτος ορίζεται από το Μονομελές Πρωτοδικείο της έδρας της εταιρείας κατά τη διαδικασία των ασφαλιστικών μέτρων».

1.2 Ετερόρρυθμη εταιρεία

Εισαγωγή

Ετερόρρυθμη εταιρεία είναι η εταιρεία με νομική προσωπικότητα, που επιδιώκει εμπορικό σκοπό, συστήνεται από δύο ή περισσότερα πρόσωπα και για τα χρέη της οποίας ένας τουλάχιστον από τους εταίρους ευθύνεται περιορισμένα (ετερόρρυθμος εταίρος), ενώ ένας άλλος τουλάχιστον από τους εταίρους ευθύνεται απεριόριστα

¹² Βλ. Χατζηγάγιος Γ. Θωμάς, «Δίκαιο Εμπορικών Εταιρειών», β' έκδοση, εκδόσεις Ανικούλα, Θεσσαλονίκη 2015, σελ. 215

(ομόρρυθμος εταίρος), (άρθρο 271 παρ. 1 του ν. 4072/2012). Η εν λόγω εταιρεία ρυθμίζεται από τα άρθρα 271 έως 283 του ν. 4072/2012 και από τις διατάξεις που αναφέρονται στην Ο.Ε., κατά το μέτρο που συμβιβάζονται με τη φύση της. Εφαρμόζονται κατά περίπτωση, τα άρθρα 741 του ΑΚ για την αστική εταιρεία και 61 – 77 του ΑΚ για τα νομικά πρόσωπα. Στα πλαίσια του άρθρου 279 παρ. 1 του ν. 4072/2012, ο ετερόρρυθμος εταίρος που έχει καταβάλει την εισφορά του δεν ευθύνεται για τα χρέη της Ε.Ε. έναντι τρίτων. Ευθύνεται μόνο το νομικό πρόσωπο της Ε.Ε. και οι ομόρρυθμοι εταίροι. Αν δεν καταβάλει την εισφορά του, ευθύνεται προσωπικά, αλλά περιορισμένα μέχρι του ποσού της εισφοράς του έναντι των τρίτων.

Ο συγκεκριμένος εταιρικός τύπος προτιμάται, καθώς μπορεί να συνδυάσει εταίρους με πείρα και εργασία (ομόρρυθμος εταίρος) και εταίρους με κεφάλαιο (ετερόρρυθμος εταίρος). Έτσι οι μεν πρώτοι αναλαμβάνουν τον κίνδυνο να διαθέσουν όλη την περιουσία τους για να πετύχουν τους σκοπούς της εταιρείας, οι δε δεύτεροι διακινδυνεύουν μόνο ορισμένο χρηματικό ποσό.¹³

Η ετερόρρυθμη εταιρεία είναι προσωπική εταιρεία με κεφαλαιουχικά στοιχεία. Για το λόγο αυτό εφαρμόζονται οι διατάξεις που ισχύουν για την ομόρρυθμη εταιρεία, εφόσον δεν υπάρχει ειδική ρύθμιση, σύμφωνα με το άρθρο 271 παρ. 2 του ν. 4072/2012. Αξίζει να αναφερθεί ότι η θέση του ετερόρρυθμου εταίρου ρυθμίζεται ρητά στο άρθρο 274 του ν. 4072/2012.

Η σύσταση της Ε.Ε.

Για να συσταθεί η Ε.Ε. απαιτείται η συμμετοχή δύο τουλάχιστον προσώπων φυσικών ή νομικών, το καταστατικό και η τήρηση των διατυπώσεων δημοσιότητας.

Από τα ως άνω πρόσωπα ένας τουλάχιστον θε συμμετέχει ως ομόρρυθμος εταίρος κατέχοντας την ικανότητα προς δικαιοπραξία και την απόκτηση της εμπορικής ιδιότητας και ένας τουλάχιστον ως ετερόρρυθμος εταίρος αρκούντος και περιορισμένης ικανότητας.

Το καταστατικό που απαιτείται για τη σύσταση της Ε.Ε. συντάσσεται με ιδιωτικό έγγραφο μεταξύ των συμβαλλόμενων μερών. Μπορεί να έχει τη μορφή ιδιωτικού

¹³ Βλ. Αλεξανδρίδου Δ. Ελίζα, «Δίκαιο Εμπορικών Εταιρειών», εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2012, σελ. 174

συμφωνητικού ή συμβολαιογραφικού εγγράφου, υπογράφεται από όλους τους εταίρους και κατατίθεται στο Πρωτοδικείο της έδρας της εταιρείας. Το ελάχιστο υποχρεωτικό περιεχόμενο του καταστατικού, ρυθμίζεται με το άρθρο 251 παρ. 1 του ν. 4072/2012, όπως αναλύθηκε ανωτέρω στην περίπτωση της Ο.Ε..

Στα πλαίσια της απλοποίησης των διαδικασιών σύστασης επιχειρήσεων, το άρθρο 9 παρ. 1 του ν. 4441/2016, εισάγει για πρώτη φορά την έννοια του *πρότυπου καταστατικού*, σε περίπτωση σύστασης της Ε.Ε. με ιδιωτικό έγγραφο. Ειδικότερα, για τη σύσταση της Ε.Ε., μπορεί να χρησιμοποιηθεί το πρότυπο καταστατικό, το οποίο συμπληρώνεται από τους ιδρυτές, μόνο ως προς τα στοιχεία που διαφοροποιούν την εταιρεία από άλλες του ίδιου εταιρικού τύπου. Το πρότυπο καταστατικό κατατίθεται στις Υπηρεσίες Μίας Στάσης οι οποίες προβαίνουν στις ενέργειες που προβλέπονται προκειμένου να γίνει καταχώριση του στο Γ.Ε.ΜΗ..

Σύμφωνα με το άρθρο 272 παρ. 1 του ν. 4072/2012, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 4 του άρθρου 10 του ν. 4541/2018 *«η επωνυμία της ετερόρρυθμης εταιρείας σχηματίζεται είτε από το όνομα ενός ή περισσότερων εταίρων είτε από το αντικείμενο της επιχείρησης είτε από άλλες λεκτικές ενδείξεις. Η επωνυμία της εταιρείας μπορεί να αποδίδεται ολόκληρη ή εν μέρει με λατινικούς χαρακτήρες. Στην επωνυμία της ετερόρρυθμης εταιρείας πρέπει να περιέχονται σε κάθε περίπτωση ολογράφως οι λέξεις «Ετερόρρυθμη Εταιρεία» ή το ακρωνύμιο «Ε.Ε.».* Για τις διεθνείς συναλλαγές, οι ανωτέρω λέξεις εκφράζονται ως *«Limited Partnership» ή/και το ακρωνύμιο «L.P.»*». Αν στην επωνυμία συμπεριληφθεί το όνομα ετερόρρυθμου εταίρου τότε αυτός ευθύνεται ως ομόρρυθμος, δηλαδή απεριόριστα. Ενδέχεται όμως να μην επηρεαστεί η ευθύνη του εταίρου, αν είναι γνωστή στον τρίτο που πραγματοποιεί συναλλαγές με την εταιρεία, η ιδιότητά του ως ετερόρρυθμου εταίρου.

Η τήρηση των διατυπώσεων δημοσιότητας περιλαμβάνει την εγγραφή στο Γ.Ε.ΜΗ. και συνακόλουθα την απόκτηση νομικής προσωπικότητας της Ετερόρρυθμης Εταιρείας, καθώς η καταχώριση στο Γ.Ε.ΜΗ. έχει συστατικό χαρακτήρα. Κατά τα λοιπά, τηρούνται οι διαδικασίες που ισχύουν και στην Ομόρρυθμη Εταιρεία.

Τα δικαιώματα του ετερόρρυθμου εταίρου

Το δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη

Το άρθρο 277 του ν. 4072/2012 διατυπώνει ρητά ότι οι διατάξεις του άρθρου 255 του ίδιου νόμου που αφορούν τον ομόρρυθμο εταίρο ισχύουν και ως προς τον ετερόρρυθμο εταίρο. Με άλλα λόγια, η συμμετοχή στα κέρδη είναι ανάλογη προς το ποσοστό συμμετοχής στην εταιρεία, εκτός και αν το καταστατικό ορίζει διαφορετικά.

Το δικαίωμα απόληψης

Ο ετερόρρυθμος εταίρος έχει δικαίωμα απόληψης όπως και ο ομόρρυθμος, βάσει του άρθρου 255 του ν. 4072/2012, δηλαδή διανομή κερδών πριν την ολοκλήρωση της εταιρικής χρήσης, εκτός και αν προβλέπεται διαφορετικά από το καταστατικό.

Το δικαίωμα συμμετοχής στο προϊόν και τη διαδικασία της εκκαθάρισης

Ο ετερόρρυθμος εταίρος έχει δικαίωμα συμμετοχής στο προϊόν της εκκαθάρισης με το ίδιο τρόπο που έχει και ο ομόρρυθμος εταίρος της Ομόρρυθμης Εταιρείας. Σύμφωνα με το άρθρο 281 παρ. 2 του ν. 4072/2012 ορίζεται ότι «αν μετά τη λύση της ετερόρρυθμης εταιρείας ακολουθήσει εκκαθάριση, καθήκοντα εκκαθαριστή ασκεί και ο ετερόρρυθμος εταίρος, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά στην εταιρική σύμβαση».

Αξίζει να αναφερθεί ότι, στα πλαίσια του άρθρου 278 παρ. 2 του ν. 4072/2012, αν ορίζεται στο καταστατικό, μπορεί στον ετερόρρυθμο εταίρο να ανατεθεί η εκπροσώπηση της εταιρείας. Ως εκ τούτου, για κάθε πράξη εκπροσώπησης από μέρους του ευθύνεται ο ίδιος ως ομόρρυθμος εταίρος εκτός αν ο τρίτος που συναλλάχθηκε μαζί του γνώριζε ότι είναι ετερόρρυθμος εταίρος.

Δικαίωμα ελέγχου

Κατά το άρθρο 275 του ν. 4072/2012 ορίζεται ότι, ο ετερόρρυθμος εταίρος έχει δικαίωμα ελέγχου των εταιρικών λογαριασμών και των βιβλίων της εταιρείας, εκτός αν υπάρχει αντίθετη πρόβλεψη στην εταιρική σύμβαση. Συνάγεται ότι, το δικαίωμα αυτό είναι περιορισμένο σε σχέση με το αντίστοιχο δικαίωμα του ομόρρυθμου εταίρου στην Ο.Ε. και στην Ε.Ε.

Οι υποχρεώσεις του ετερόρρυθμου εταίρου

Υποχρέωση προς εισφορά

Ο ετερόρρυθμος εταίρος θα πρέπει να καταβάλει την εισφορά στο νομικό πρόσωπο. Η ισχύουσα νομοθεσία δεν καθορίζει ειδικά το αντικείμενο της εισφοράς με αποτέλεσμα να ισχύει ότι και για την Ο.Ε.¹⁴

Υποχρέωση πίστης

Σύμφωνα με το άρθρο 276 του ν. 4072/2012 διατυπώνεται το εξής: «ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν μπορεί να ενεργεί για δικό του λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου πράξεις που ανάγονται στο αντικείμενο της εταιρείας, εκτός αντίθετης πρόβλεψης στην εταιρική σύμβαση». Με άλλα λόγια, ο νομοθέτης θεωρεί σημαντικό ο ετερόρρυθμος εταίρος να μην ενεργεί ανταγωνιστικά απέναντι στους σκοπούς της εταιρείας.

Υποχρέωση συμμετοχής στις ζημίες

Ο ετερόρρυθμος εταίρος συμμετέχει στις ζημίες της εταιρείας μέχρι του ποσού της εισφοράς του, εκτός αν το καταστατικό ορίζει ρητά ποσό μεγαλύτερο από την εισφορά του (άρθρο 277 εδ. β' του ν. 4072/2012). Από τα ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι, ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν υποχρεούται εκ του νόμου να συμμετέχει σε τυχόν συμπληρωματική εισφορά τόσο κατά τη διάρκεια λειτουργίας της εταιρείας όσο και κατά τη διαδικασία της εκκαθάρισης, μόνο εφόσον ορίζεται ρητά από το καταστατικό.

Η λύση της Ε.Ε.

Η παύση λειτουργίας της Ε.Ε. επέρχεται με τη λύση της εταιρείας και την εκκαθάρισή της. Η λύση της Ετερόρρυθμης Εταιρείας πηγάζει από τους ίδιους λόγους που πηγάζει και η λύση της Ομόρρυθμης Εταιρείας. Ειδικότερα, στο άρθρο 281 παρ. 1 του ν. 4072/2012, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 13 παρ. 1 του ν. 4441/2016, αναφέρεται ειδικός λόγος λύσης της εταιρείας, ο οποίος διατυπώνεται ως εξής: «σε περίπτωση εξόδου, αποκλεισμού ή θανάτου του μοναδικού ομόρρυθμου εταίρου, η ετερόρρυθμη εταιρεία λύνεται, εκτός αν με τροποποίηση της εταιρικής σύμβασης, που πρέπει να καταχωρισθεί μέσα σε τέσσερις (4) μήνες στο Γ.Ε.ΜΗ., ένας από τους

¹⁴ Βλ. Χατζηγάγιος Γ. Θωμάς, «Δίκαιο Εμπορικών Εταιρειών», β' έκδοση, εκδόσεις Ανικούλα, Θεσσαλονίκη 2015, σελ. 225

ετερόρρυθμους εταίρους καταστεί ομόρρυθμος εταίρος ή αν εισέλθει στην εταιρεία νέος εταίρος ως ομόρρυθμος. Κατά τα λοιπά εφαρμόζεται το άρθρο 259». Στο καταστατικό μπορεί να προβλέπονται και άλλοι λόγοι λύσης.

Η εκκαθάριση της Ε.Ε.

Μετά τη λύση της, η εταιρεία τίθεται σε καθεστώς εκκαθάρισης. Για την Ετερόρρυθμη Εταιρεία το στάδιο της εκκαθάρισης δεν είναι υποχρεωτικό, εκτός και αν ρυθμίζεται διαφορετικά στο καταστατικό. Σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 281 παρ. 2 του ν. 4072/2012, αν τελικά η εταιρεία προχωρήσει στο στάδιο της εκκαθάρισης, μπορούν να διορίσουν εκκαθαριστή και τον ετερόρρυθμο εταίρο, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά στην εταιρική σύμβαση.

Διαφορές μεταξύ Ομόρρυθμης και Ετερόρρυθμης Εταιρείας¹⁵

Ο.Ε.

- ✓ Η επωνυμία της εταιρείας σχηματίζεται είτε από όλα τα ονόματα των εταίρων είτε από τα ονόματα δύο ή ενός εταίρου και την προσθήκη στο τέλος των λέξεων και Σια Ο.Ε. είτε από το αντικείμενο της δραστηριότητας
- ✓ Η Ο.Ε. αποτελείται μόνο από ομόρρυθμους εταίρους, οι οποίοι ευθύνονται για τα χρέη της εταιρείας ο καθένας ξεχωριστά και απεριόριστα ενώ συμμετέχουν κατά κανόνα στα κέρδη της εταιρείας ισότιμα
- ✓ Η Ο.Ε. μπορεί να εκπροσωπηθεί από όλους τους εταίρους ή από έναν, κατόπιν συμφωνίας

Ε.Ε.

- ✓ Η επωνυμία σχηματίζεται από τα ονόματα μόνο των ομόρρυθμων εταίρων της εταιρείας. Αν υπάρχει μόνο ένας ομόρρυθμος εταίρος τότε η επωνυμία σχηματίζεται από το όνομα του και την προσθήκη των λέξεων και Σια Ε.Ε. Εάν όμως στην επωνυμία Ε.Ε. συμπεριληφθεί το όνομα ετερόρρυθμου εταίρου τότε αυτός ευθύνεται ως ομόρρυθμος
- ✓ Η Ε.Ε. αποτελείται από ετερόρρυθμους εταίρους και από τουλάχιστον έναν ομόρρυθμο εταίρο. Οι ετερόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται για χρέη της εταιρείας μόνο μέχρι το ύψος της εισφοράς τους στην εταιρεία. Αντίθετα ομόρρυθμος εταίρος της Ε.Ε. ευθύνεται απεριόριστα για χρέη της εταιρείας αλλά έχει μεγαλύτερη συμμετοχή στα κέρδη της εταιρείας από ότι οι ετερόρρυθμοι εταίροι
- ✓ Η Ε.Ε. μπορεί να εκπροσωπηθεί μόνον από τον ομόρρυθμο εταίρο. Αν ένας ετερόρρυθμος εμπλακεί στην διαχείριση και εκπροσώπηση της εταιρείας τότε ευθύνεται πλέον όπως και ο ομόρρυθμος για τα χρέη της εταιρείας

¹⁵ Βλ. Χατζηγάγιος Γ. Θωμάς, «Δίκαιο Εμπορικών Εταιρειών», β' έκδοση, εκδόσεις Ανικούλα, Θεσσαλονίκη 2015, σελ. 306

1.3 Κοινοπραξία

Εισαγωγή

Κοινοπραξία λέγεται η από κοινού σύμπραξη δύο ή περισσότερων φυσικών ή νομικών προσώπων που συνενώνονται και συμπράττουν με κοινά μέσα για την επίτευξη ενός κοινού σκοπού ή κοινού έργου μικρής διάρκειας, που δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί μεμονομένα. Τα πρόσωπα αυτά διατηρούν τη νομική και οικονομική τους αυτοτέλεια πριν και μετά τη λύση της κοινοπραξίας. Η κοινοπραξία συναντάται κυρίως κατά την ανάληψη ενός μεγάλου έργου όταν μια επιχείρηση δεν μπορεί να το αναλάβει μόνη της, είτε επειδή δεν πληροί τις προϋποθέσεις της προκήρυξης για τη συμμετοχή στο έργο (δημόσιο τεχνικό) είτε γιατί δεν μπορεί να αναλάβει τον επιχειρηματικό κίνδυνο είτε γιατί δε διαθέτει τα απαραίτητα κεφάλαια.¹⁶ Κοινοπραξίες δημιουργούνται για την κατασκευή ενός δημοσίου έργου, για την εκτέλεση μεταφορών (ΚΤΕΛ), για τη συμμετοχή στην αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου μιας Α.Ε. (κοινοπραξία τραπεζών).

Όσον αφορά τα ισχύοντα στη χώρα μας περί κοινοπραξίας, υπ' όψη τα ακόλουθα. Η κοινοπραξία είναι ιδιότυπη επιχειρηματική δραστηριότητα, που δεν αντιμετωπίζεται ευθέως από το νόμο, όπως συμβαίνει με τις προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε. – Ε.Ε.) ή ακόμα και με τις αφανείς εταιρείες.¹⁷ Για πρώτη φορά, το άρθρο 293 του ν. 4072/2012 ρυθμίζει την κοινοπραξία, όταν λειτουργεί ως εταιρεία. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν. 4072/2012, σκοπός των διατάξεων, «δεν είναι η ρύθμιση της κοινοπραξίας ως ενός νέου εταιρικού τύπου αλλά η θέση ορισμένων κανόνων που εφαρμόζονται σ' αυτήν, ενόψει και της αβεβαιότητας που υπάρχει στη νομολογία». Συνακόλουθα, λόγω των διάσπαρτων διατάξεων για τις μορφές κοινοπραξίας που συναντώνται στη νομοθεσία, εφαρμόζονται οι διατάξεις του προαναφερθέντος άρθρου, εκτός αν προβλέπεται για αυτές, αντίθετη νομοθετική ρύθμιση.

Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι η παράγραφος 3 του ως άνω άρθρου προβλέπει ότι «εφόσον η κοινοπραξία ασκεί εμπορική δραστηριότητα, καταχωρίζεται υποχρεωτικά στο Γ.Ε.ΜΗ. και εφαρμόζονται ως προς αυτήν αναλόγως οι διατάξεις για την ομόρρυθμη

¹⁶ Βλ. Χατζηγάγιος Γ. Θωμάς, «Δίκαιο Εμπορικών Εταιρειών», β' έκδοση, εκδόσεις Ανικούλα, Θεσσαλονίκη 2015, σελ. 243

¹⁷ Βλ. Λεοντάρης Κ. Μιλτιάδης, «Προσωπικές Εταιρείες, Ε.Π.Ε. – Ι.Κ.Ε. – Κοινοπραξίες», έκδοση 14^η, εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ, Αθήνα 2015, σελ. 310

εταιρεία». Με άλλα λόγια, η κοινοπραξία είναι καταρχήν εταιρεία χωρίς νομική προσωπικότητα, με την καταχώρηση όμως στο Γ.Ε.ΜΗ., αποκτά, ως ένωση προσώπων, ικανότητα δικαίου και πτωχευτική ικανότητα.

Κάθε εταίρος της κοινοπραξίας εκτελεί χρέη διαχειριστή – εκπροσώπου, εκτός και εάν υπάρχει άλλη συμφωνία που θα πρέπει να γνωστοποιείται στον δανειστή της Κοινοπραξίας.

Η σύσταση της Κοινοπραξίας

Οι λόγοι που οδηγούν στη σύσταση Κοινοπραξίας είναι οι εξής:¹⁸

- ✓ *Οικονομικοί:* στοχεύουν στον περιορισμό των εξόδων σε σχέση με την ίδρυση άλλων εταιρικών τύπων (π.χ. έξοδα δημοσίευσης καταστατικού κτλ.)
- ✓ *Νομικοί:* προκύπτουν λόγω δεσμεύσεων ίδρυσης άλλης εταιρικής μορφής.
- ✓ *Μείωση επιχειρηματικού κινδύνου:* επιτυγχάνεται με τον συντονισμό της δραστηριότητας των μελών
- ✓ *Πραγματοποίηση δημόσιων κατασκευαστικών έργων:* προκύπτει από την αδυναμία των μελών να αναλάβουν ατομικά μεγάλα έργα και η σύμπραξη στη δημιουργία άλλου εταιρικού τύπου δημιουργεί κινδύνους εξάρτησης.
- ✓ *Οικονομίες κλίμακας:* επιτυγχάνονται λόγω της ύπαρξης περισσότερων μελών
- ✓ *Περιορισμός επιχειρηματικού ανταγωνισμού:* απορρέει από την επίτευξη του κοινού σκοπού μεταξύ των μελών.

Για να συσταθεί η Κοινοπραξία απαιτείται έγγραφο δημόσιο (συμβολαιογραφικό) ή ιδιωτικό που αναφέρεται ως κοινοπρακτικό και κατέχει θέση καταστατικού, όπως γίνεται και στις υπόλοιπες προσωπικές εταιρείες. Αξίζει να αναφερθεί ότι το έγγραφο σύστασης της Κοινοπραξίας δεν απαιτεί διαδικασίες δημοσιότητας στο Πρωτοδικείο της έδρας ή δημοσίευσης στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης. Το κοινοπρακτικό έγγραφο υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας της Κοινοπραξίας από όπου λαμβάνεται Αριθμός Φορολογικού Μητρώου.

¹⁸ Βλ. Νεγκάκης Ι. Χρήστος «Λογιστική Εταιρειών», Θεσσαλονίκη 2016, σελ. 203

ΜΕΡΟΣ Β´

1. ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ

Στις κεφαλαιουχικές εταιρείες κυρίαρχο ρόλο έχει το κεφάλαιο, το οποίο διαιρείται σε ίσα τμήματα (μερίδες ή μετοχές) και οι εταίροι ευθύνονται μέχρι του ποσού εισφοράς τους σε αυτό. Υπάρχει διαχωρισμός μεταξύ της περιουσίας του νομικού προσώπου από αυτή των μελών του. Για αυτό και για τις εταιρικές υποχρεώσεις ευθύνεται μόνο το νομικό πρόσωπο της εταιρείας με τη δική του περιουσία. Ο κεφαλαιουχικός χαρακτήρας της εταιρείας αίρει και την ανάγκη συνεργασίας μεταξύ των μελών της. Η διοίκηση της εταιρείας μπορεί να ανατίθεται και σε τρίτα πρόσωπα, μη μέλη της εταιρείας. Οι αποφάσεις λαμβάνονται με πλειοψηφία, που υπολογίζεται με βάση το ποσοστό συμμετοχής στο κεφάλαιο. Η νομοθεσία ορίζει ελάχιστο όριο στο ύψος του εταιρικού κεφαλαίου. Σύμφωνα με την ισχύουσα ελληνική νομοθεσία οι κεφαλαιουχικές εταιρείες διακρίνονται σε: ανώνυμη εταιρεία (Α.Ε.), εταιρεία περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.) και ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία (Ι.Κ.Ε.).

1.1 Ανώνυμη εταιρεία

Εισαγωγή

Η Ανώνυμη Εταιρεία είναι ένωση προσώπων που ιδρύεται με δικαιοπραξία για την επίτευξη ορισμένου σκοπού. Είναι μια εταιρεία με νομική προσωπικότητα. Κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 1 παρ. 1 και 2 του ν. 4548/2018 είναι εμπορική, έστω και αν ο σκοπός της δεν είναι η άσκηση εμπορικής επιχείρησης και κεφαλαιουχική με το κεφάλαιό της (μετοχικό) να διαιρείται σε ίσα μεταβιβαστικά μερίδια (μετοχές). Για τα χρέη της έναντι τρίτων ευθύνεται μόνο η ίδια με την περιουσία της και οι εταίροι ευθύνονται μέχρι του ποσού της εισφοράς τους. Η βούλησή της εκφράζεται μέσω των οργάνων της. Οι αποφάσεις για τη διοίκηση της Α.Ε. λαμβάνονται από τη Γενική Συνέλευση (Γ.Σ.) των μετόχων, σύμφωνα με τα ποσοστά συμμετοχής των μετόχων στο κεφάλαιο, ενώ η διοίκηση της εταιρείας ανατίθεται από τη Γ.Σ. στο Διοικητικό Συμβούλιο. Το τελευταίο έχει αναλάβει τη διαχείριση και την εκπροσώπηση της εταιρείας. Τα μέλη του Δ.Σ. δεν είναι υποχρεωτικό να είναι και μέτοχοι της εταιρείας. Το ελάχιστο ύψος μετοχικού κεφαλαίου που απαιτεί ο νόμος για την σύσταση μιας Α.Ε. ορίζεται στο ποσό των είκοσι πέντε χιλιάδων (25.000) ευρώ, ολοσχερώς

καταβλημένο κατά τη σύσταση της εταιρείας (άρθρο 15 παρ. 2 του ν. 4548/2018). Υπάρχουν περιπτώσεις που ο νόμος απαιτεί πολύ μεγαλύτερο ποσό κεφαλαίου.

Το νομικό της πλαίσιο διαμορφώθηκε με τον κωδικοποιημένο νόμο 2190/1920 “Περί Ανωνύμων Εταιρειών”, συμπεριλαμβανομένου και των αλληπάλληλων προσαρμογών του, όχι μόνο για την κατά καιρούς ενσωμάτωση των εταιρικών κοινοτικών οδηγιών, αλλά και για τη βελτίωση του ρυθμιστικού πλαισίου, όπως συνέβη ιδίως με το ν. 3604/2007. Τελευταίο νομοθέτημα για τη ρύθμιση της Α.Ε. αποτελεί ο νόμος 4548/2018 (ΦΕΚ Α' 104/13.06.2018) με τίτλο: Αναμόρφωση του δικαίου των ανωνύμων εταιρειών (Νέος νόμος περί Ανωνύμων Εταιρειών). Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν. 4548/2018, ο νομοθέτης αναφέρει ότι *«μετά παρέλευση σχεδόν εκατονταετίας από την εισαγωγή του «κωδικοποιημένου» νόμου 2190/1920, η συνολική ανακαίνιση της βασικής νομοθεσίας για τις ανώνυμες εταιρείες αποτελεί πλέον προφανή ανάγκη...»*. Σε άλλο σημείο αναφέρεται ότι *«πέραν των νομοτεχνικών προβλημάτων, ο κ.ν. 2190/1920 αξίζει γενικότερα να αναθεωρηθεί, ώστε το καθεστώς της ανώνυμης εταιρείας και οι επιμέρους ουσιαστικές ρυθμίσεις του νόμου να βελτιωθούν, να απλουστευθούν και να γίνουν φιλικότερες, με εισαγωγή καινοτομιών, που θα βοηθήσουν τους Έλληνες επιχειρηματίες. Επομένως ο υφιστάμενος νόμος χρειάζεται γενικότερο εκσυγχρονισμό, κάτι που δεν είναι εφικτό με επιμέρους τροποποιήσεις του, και απαιτεί συνολική αναμόρφωσή του»*. Συνακόλουθα, ο ως άνω νόμος καταργεί με το άρθρο 189 περ. α', τα άρθρα 1 έως 63δ και 90 έως 146 του κ.ν. 2190/1920, όπως έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν. Έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου ορίζεται η 1η Ιανουαρίου 2019, σύμφωνα με το άρθρο 190, εκτός αν ειδικώς ορίζεται διαφορετικά.

Η σύσταση της Α.Ε.

Για να ολοκληρωθεί η σύσταση της Α.Ε. θα πρέπει να ισχύουν σωρευτικά τα εξής: σύναψη καταστατικού, ανάληψη μετοχών, έγκριση καταστατικού και άδεια σύστασης της Α.Ε. από τη διοίκηση και δημοσίευση του καταστατικού.

Σύναψη καταστατικού

Σύμφωνα με το άρθρο 4 παρ. 2 του ν. 4548/2018 ορίζεται ότι, το καταστατικό καταρτίζεται με συμβολαιογραφικό έγγραφο ή με ιδιωτικό έγγραφο, αν υιοθετείται πρότυπο καταστατικό, σύμφωνα με την 31637/2017 απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Ανάπτυξης (Β' 928) και το άρθρο 9 του ν. 4441/2016 (Α' 227). Το

έγγραφο είναι επίσης συμβολαιογραφικό, αν το επιβάλλει ειδική διάταξη νόμου, αν εισφέρονται στην εταιρεία περιουσιακά στοιχεία, για τη μεταβίβαση των οποίων απαιτείται ο τύπος αυτός, ή αν το συμβολαιογραφικό έγγραφο επιλέγεται από τα μέρη. Αν το καταστατικό καταρτίζεται με ιδιωτικό έγγραφο, ως Υπηρεσία Μιας Στάσης ορίζονται οι αρμόδιες Υπηρεσίες του Γ.Ε.ΜΗ., κατά παρέκκλιση του άρθρου 2 του ν. 4441/2016.

Στο καταστατικό περιγράφονται αναλυτικά ο τρόπος λειτουργίας της εταιρείας, οι σχέσεις μεταξύ των ιδρυτών και τρίτων και κατά συνέπεια η διαχείριση της εταιρείας, ο τρόπος διανομής των κερδών, καθώς η λύση και η εκκαθάριση τη εταιρείας.

Κατά το άρθρο 5 παρ. 1 του ν. 4548/2018 το καταστατικό πρέπει να περιέχει διατάξεις:

α) για την εταιρική επωνυμία και το σκοπό της εταιρείας, σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ. 1 & 2 του ν. 4548/2018 ορίζεται ότι *«η επωνυμία της ανώνυμης εταιρείας σχηματίζεται είτε από το όνομα ενός ή περισσότερων ιδρυτών ή μετόχων είτε από το αντικείμενο της δραστηριότητας που ασκεί είτε από άλλες λεκτικές ενδείξεις. Η επωνυμία μπορεί να είναι και φανταστική ή να περιλαμβάνει ηλεκτρονική διεύθυνση ή άλλη ένδειξη, άμεσα και διαρκώς σχετιζόμενη με την εταιρεία. Η επωνυμία της εταιρείας μπορεί να αποδίδεται ολόκληρη ή εν μέρει με λατινικούς χαρακτήρες. Σε περίπτωση που η δραστηριότητα της εταιρείας εκτείνεται σε περισσότερα αντικείμενα, η επωνυμία μπορεί να λαμβάνεται από τα κυριότερα από αυτά. Η τυχόν διεύρυνση του σκοπού της εταιρείας δεν υποχρεώνει την εταιρεία σε μεταβολή της επωνυμίας της. Στην επωνυμία της ανώνυμης εταιρείας πρέπει να περιέχονται σε κάθε περίπτωση ολογράφως οι λέξεις «Ανώνυμη Εταιρεία» ή το ακρωνύμιο «Α.Ε.». Για τις διεθνείς συναλλαγές, οι παραπάνω λέξεις εκφράζονται ως «Société Anonyme» ή το ακρωνύμιο «S.A.»»*,

β) για την έδρα της εταιρείας, θα πρέπει υποχρεωτικά να είναι δήμος ή κοινότητα της ελληνικής επικράτειας. Ως έδρα της Α.Ε. θεωρείται σύμφωνα με το άρθρο 64 του Αστικού Κώδικα, ο τόπος στον οποίο λειτουργεί η διοίκησή της,

γ) για τη διάρκειά της, όταν αυτή δεν είναι αόριστη. Η διάρκεια ορισμένου χρόνου ορίζεται σε έτη. Αν δεν ορίζεται ο χρόνος της διάρκειας στο καταστατικό, η διάρκεια είναι αορίστου χρόνου (άρθρο 8),

δ) για το ύψος και τον τρόπο καταβολής του κεφαλαίου,

ε) για το είδος των μετοχών, καθώς και για τον αριθμό, την ονομαστική αξία και την έκδοσή τους,

στ) για τον αριθμό των μετοχών κάθε κατηγορίας, αν υπάρχουν περισσότερες κατηγορίες μετοχών, καθορίζεται το είδος των μετοχών, ονομαστικές ή ανώνυμες, κοινές ή προνομιούχες, ο αριθμός ανά κατηγορία, η ονομαστική τους αξία καθώς και η τιμή έκδοσής του,

ζ) για τις προϋποθέσεις και τη διαδικασία μετατροπής ανωνύμων μετοχών σε ονομαστικές,

η) για τη σύγκληση, τη συγκρότηση, τη λειτουργία και τις αρμοδιότητες του διοικητικού συμβουλίου, ορίζεται ο αριθμός των ατόμων που το απαρτίζουν, οι προϋποθέσεις σύγκλησης, ο τρόπος συγκρότησης, οι λειτουργίες και οι αρμοδιότητές του,

θ) για τη σύγκληση, τη συγκρότηση, τη λειτουργία και τις αρμοδιότητες των γενικών συνελεύσεων, καθορίζονται οι προϋποθέσεις σύγκλησης, ο τρόπος συγκρότησης, οι λειτουργίες και οι αρμοδιότητές αυτής,

ι) για τους ελεγκτές, καθορίζεται ο τρόπος εκλογής τους, οι αρμοδιότητες και οι υποχρεώσεις τους,

ια) για τα δικαιώματα των μετόχων,

ιβ) για τις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις και τη διάθεση των κερδών,

ιγ) για τη λύση της εταιρείας και την εκκαθάριση της περιουσίας της,

ιδ) το ύψος του καλυφθέντος κεφαλαίου, που είναι καταβλητέο κατά το χρόνο σύστασης.

Τέλος, η παράγραφος 3 του προαναφερθέντος άρθρου ορίζει ότι στο καταστατικό της Α.Ε., εκτός των ανωτέρω διατάξεων, θα πρέπει να καταγράφονται και τα ατομικά στοιχεία των φυσικών ή νομικών προσώπων που υπέγραψαν το καταστατικό της εταιρείας ή στο όνομα και για λογαριασμό των οποίων έχει υπογραφεί το καταστατικό αυτό. Περαιτέρω, θα πρέπει να αναφέρεται με όσο το δυνατόν μεγαλύτερη ακρίβεια, το συνολικό ποσό που δαπανήθηκε για τη σύσταση της εταιρείας και βαρύνει αυτή.

Ανάληψη των μετοχών

Η έγκυρη σύσταση της Α.Ε. προϋποθέτει την ανάληψη ή κάλυψη μετοχών. Ανάληψη των μετοχών σημαίνει κάλυψη του εταιρικού κεφαλαίου. Η καταβολή του κεφαλαίου γίνεται είτε σε χρήμα είτε σε είδος. Πραγματοποιείται είτε αποκλειστικά από τους ιδρυτές (ενιαία ή άμεση ίδρυση), είτε από το κοινό με δημόσια εγγραφή (διαδοχική ή σταδιακή ίδρυση).

Τήρηση δημοσιότητας

Η διαδικασία ίδρυσης μιας ανώνυμης εταιρείας ολοκληρώνεται με τη δημοσίευση των πράξεων και των στοιχείων της.

Σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 1 του ν. 4548/2018, σε δημοσιότητα υποβάλλονται οι εξής πράξεις και στοιχεία:

α. Οι ιδρυτικές πράξεις των Ανωνύμων Εταιρειών με το καταστατικό και όπου τυχόν απαιτείται, με την εγκριτική απόφαση της Διοίκησης.

β. Οι αποφάσεις για τροποποίηση του καταστατικού, με την εγκριτική απόφαση της Διοίκησης, όπου τυχόν απαιτείται, καθώς και ολόκληρο το νέο κείμενο του καταστατικού μαζί με τις γενόμενες τροποποιήσεις.

γ. Ο διορισμός και η για οποιοδήποτε λόγο παύση, με τα στοιχεία ταυτότητας των προσώπων που:

αα. ασκούν τη διαχείριση της εταιρείας,

ββ. έχουν την εξουσία να την εκπροσωπούν από κοινού ή μεμονωμένα,

γγ. είναι αρμόδια να ασκούν τον τακτικό της έλεγχο,

δ. Κάθε απόφαση για τακτική ή έκτακτη αύξηση ή μείωση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας. Στην απόφαση για αύξηση του κεφαλαίου πρέπει να αναγράφεται το νέο κεφάλαιο, ο αριθμός και το είδος των μετοχών που εκδίδονται, η ονομαστική τους αξία και γενικά οι όροι έκδοσής τους, καθώς και ο συνολικός αριθμός των μετοχών της εταιρείας.

ε. Η πιστοποίηση της καταβολής του κεφαλαίου, είτε κατά τη σύσταση της εταιρείας είτε ύστερα από κάθε αύξησή του, σύμφωνα με το άρθρο 20.

στ. Οι εγκεκριμένες ετήσιες και ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις και οι σχετικές εκθέσεις του Διοικητικού Συμβουλίου και των ελεγκτών της ανώνυμης εταιρείας. Οι ετήσιες και ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να περιέχουν τα ατομικά στοιχεία των προσώπων που, κατά νόμο, τις υπογράφουν και τις πιστοποιούν.

ζ. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται, σύμφωνα με το άρθρο 162 για τη διανομή προσωρινού μερίσματος.

η. Η λύση της εταιρείας.

θ. Η δικαστική απόφαση παντός βαθμού, που κηρύσσει άκυρη την εταιρεία ή σε κατάσταση πτώχευσης ή την υποβάλλει σε άλλη συλλογική διαδικασία καθώς και οι δικαστικές αποφάσεις παντός βαθμού που αναγνωρίζουν ως άκυρες ή ακυρώνουν αποφάσεις γενικών συνελεύσεων. Σε δημοσιότητα υποβάλλονται και οι δικαστικές αποφάσεις που ανατρέπουν τις παραπάνω αποφάσεις.

ι. Ο διορισμός και η αντικατάσταση των εκκαθαριστών, με τα στοιχεία της ταυτότητάς τους.

ια. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της εκκαθάρισης, καθώς και οι τελικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

ιβ. Η διαγραφή της εταιρείας σύμφωνα με το άρθρο 170.

ιγ. Κάθε άλλη πράξη ή στοιχείο του οποίου η δημοσιότητα επιβάλλεται από κατ' ιδίαν διατάξεις.

Τα δικαιώματα του μετόχου

Το δικαίωμα ψήφου

Σύμφωνα με τον νόμο περί Ανωνύμων Εταιρειών κάθε μετοχή παρέχει δικαίωμα ψήφου. Η ενάσκηση του δικαιώματος ψήφου, δίνει τη δυνατότητα στους μετόχους να ασκούν επιρροή στη διαχείριση της εταιρείας. Έχουν τη δυνατότητα να συμμετέχουν στη λήψη αποφάσεων της γενικής συνέλευσης των μετόχων και να διαμορφώνουν το αποτέλεσμα της ψηφοφορίας. Για παράδειγμα μπορούν να αποφασίζουν για τυχόν τροποποιήσεις στο καταστατικό της εταιρείας, όπως έγκριση συγχωνεύσεων και εξαγορών.

Το δικαίωμα πληροφόρησης

Η εταιρεία η οποία είναι εισηγμένη στο Χρηματιστήριο Αξιών είναι υποχρεωμένη να ενημερώνει τους μετόχους της, οι οποίοι είναι και οι πραγματικοί ιδιοκτήτες, για οποιαδήποτε μεταβολή στην οικονομική κατάσταση της που μπορεί να επηρεάσει την τιμή των μετοχών.

Το δικαίωμα στα κέρδη

Κάθε μέτοχος έχει δικαίωμα να συμμετέχει στα κέρδη που πραγματοποιήθηκαν κατά την εταιρική χρήση και του αναλογούν, με βάση τη συμμετοχή του στο καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο (κάθε μετοχή υπό μορφή μερίσματος). Βασική προϋπόθεση ενάσκησης του δικαιώματος είναι η πραγματοποίηση κερδών από την εταιρεία. Μετά την επιβαλλόμενη από τον νόμο παρακράτηση των κερδών για δημιουργία του τακτικού αποθεματικού ή άλλου αποθεματικού που προβλέπεται από το καταστατικό, το υπόλοιπο διανέμεται στους μετόχους, μετά από έγκριση της γενικής συνέλευσης.

Το δικαίωμα προτίμησης στις νέες μετοχές

Σε περίπτωση που η εταιρεία αποφασίσει την αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου με την έκδοση νέων μετοχών, οι πρώτοι που θα αγοράσουν είναι οι ήδη υπάρχοντες μέτοχοι, ανάλογα με την συμμετοχή τους στο υφιστάμενο κεφάλαιο.

Τα δικαιώματα μειοψηφίας

Η προστασία της μειοψηφίας των μετόχων στην Α.Ε. έναντι της υπεροχής της πλειοψηφίας των λοιπών μετόχων κατοχυρώνεται με την αναγνώριση από το νομοθέτη δικαιωμάτων μειοψηφίας. Αυτοί που ασκούν το δικαίωμα μειοψηφίας είναι ο μέτοχος ή οι μέτοχοι που εκπροσωπούν τουλάχιστον το 1/20 του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου.

Τα όργανα της Α.Ε.

Η διαχείριση και εκπροσώπηση της Ανώνυμης Εταιρείας πραγματοποιείται με τα εξής όργανα:

Η γενική συνέλευση

Η γενική συνέλευση των μετόχων είναι το ιεραρχικά ανώτατο όργανο. Αποφασίζει για κάθε θέμα της Α.Ε.. Ελέγχει τη διαχείριση που ασκεί το ΔΣ. Δικαίωμα συμμετοχής σ’

αυτή έχουν όλοι οι μέτοχοι, ως ιδιοκτήτες της εταιρείας, εκφράζοντας τη βούλησή τους ελεύθερα. Οποιαδήποτε απόφαση και αν παρθεί, υποχρεώνει όλους τους μετόχους (διαφωνούντες ή μη) να την τηρήσουν.

Σύμφωνα με το άρθρο 117 παρ. 1 του ν. 4548/2018, η γενική συνέλευση είναι μόνη αρμόδια να αποφασίζει για:

α) Τροποποιήσεις του καταστατικού. Ως τροποποιήσεις θεωρούνται και οι αυξήσεις τακτικές ή έκτακτες και οι μειώσεις το κεφαλαίου.

β) Εκλογή μελών διοικητικού συμβουλίου και ελεγκτών, καθώς και ανάκληση μελών διοικητικού συμβουλίου.

γ) Την έγκριση της συνολικής διαχείρισης κατά το άρθρο 108 και την απαλλαγή των ελεγκτών.

δ) Έγκριση των ετήσιων και των τυχόν ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

ε) Διάθεση των ετήσιων κερδών.

στ) Την έγκριση παροχής αμοιβών ή προκαταβολής αμοιβών κατά το άρθρο 109.

ζ) Επί εισηγμένων σε ρυθμιζόμενη αγορά εταιρειών, την έγκριση της πολιτικής αποδοχών του άρθρου 110 και της έκθεσης αποδοχών του άρθρου 112.

η) Συγχώνευση, διάσπαση, μετατροπή, αναβίωση, παράταση της διάρκειας ή λύση της εταιρείας και

θ) Διορισμός εκκαθαριστών.

Το Διοικητικό Συμβούλιο

Το διοικητικό συμβούλιο είναι το όργανο που εκπροσωπεί την Α.Ε. και ασκεί τη διαχείρισή της. Εκπροσωπεί την Α.Ε. σε όλες τις σχέσεις της, εσωτερικές και εξωτερικές. Τα άρθρα 77 έως 114 του ν. 4548/2018 ρυθμίζουν θέματα σχετικά με τον διορισμό, τις αρμοδιότητες και τις αποφάσεις που αφορούν το Διοικητικό Συμβούλιο, προσδιορίζουν τα καθήκοντα και τις αμοιβές των μελών του Δ.Σ. Αρμόδια για την εκλογή των μελών του διοικητικού συμβουλίου είναι η γενική συνέλευση των μετόχων. Η θητεία των μελών του διοικητικού συμβουλίου δεν μπορεί να υπερβαίνει τα έξι χρόνια. Τα μέλη του Δ.Σ. αμείβονται για τις υπηρεσίες που παρέχουν στην εταιρεία. Το

ύψος της αμοιβής τους προβλέπεται συνήθως από το καταστατικό. Ο αριθμός των μελών του διοικητικού συμβουλίου ορίζεται από το καταστατικό ή από τη γενική συνέλευση, εντός των ορίων που προβλέπονται στο καταστατικό. Το διοικητικό συμβούλιο εκλέγει μεταξύ των μελών του τον πρόεδρο, αν δεν τον έχει ήδη ορίσει το καταστατικό ή η γενική συνέλευση. Το καταστατικό, η γενική συνέλευση ή και το διοικητικό συμβούλιο εκλέγουν επίσης αναπληρωτή του προέδρου. Εφόσον δεν υπάρχει πρόεδρος ούτε αναπληρωτής του, καθήκοντα προέδρου μπορεί να ασκήσει προσωρινά ο μέτοχος με τον μεγαλύτερο αριθμό μετοχών με δικαίωμα ψήφου.

Η οργάνωση και διεύθυνση των εργασιών του διοικητικού συμβουλίου ανατίθεται στον πρόεδρο. Η σύγκληση του ΔΣ πραγματοποιείται κατά κανόνα στην έδρα της εταιρείας. Τα πρόσωπα που μπορούν να συγκαλέσουν το διοικητικό συμβούλιο είναι ο πρόεδρος και τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου.

Ελεγκτές

Το τρίτο όργανο της Α.Ε. είναι οι ελεγκτές. Τα άρθρα 36 και 36α του κ.ν. 2190/1920, όπως αντικαταστάθηκαν με τα άρθρα 45 και 46 του ν. 3604/2007 και ρύθμιζαν με τις διατάξεις τους το εν λόγω όργανο της εταιρείας, καταργήθηκαν σύμφωνα με την περίπτωση α΄ της υποπαραγράφου Α1 της παραγράφου Α του άρθρου 2 του ν. 4336/2015 και η κατάργησή τους ισχύει από την υπογραφή από τα συμβαλλόμενα μέρη της Σύμβασης Χρηματοδοτικής Διευκόλυνσης της ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ Β΄ του άρθρου 3 του ανωτέρω ν. 4336/2015, ήτοι από 19-08-2015.

Η λύση της Α.Ε.

Καθώς το κεφαλαιουχικό στοιχείο υπερτερεί στην Α.Ε., οι λόγοι λύσης της δεν ταυτίζονται με αυτούς των προσωπικών εταιρειών. Οποιαδήποτε μεταβολή στο πρόσωπο του μετόχου δεν αποτελεί λόγο λύσης της Α.Ε.¹⁹

Σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στα άρθρα 164 έως 166 του ν. 4548/2018 η εταιρεία λύεται:

- Με την πάροδο του χρόνου διάρκειας της που ορίζεται από το καταστατικό, αμέσως μετά η εταιρεία τίθεται σε καθεστώς εκκαθάρισης. Πριν το πέρας του

¹⁹ Βλ. Χατζηγάγιος Γ. Θωμάς, «Δίκαιο Εμπορικών Εταιρειών», β΄ έκδοση, εκδόσεις Ανικούλα, Θεσσαλονίκη 2015, σελ. 555

χρόνου διαρκείας, η γενική συνέλευση των μετόχων μπορεί να αποφασίσει την παράταση του χρόνου διαρκείας της.

- Με απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων για λύση της, πριν από την πάροδο του χρόνου για τον οποίο έχει συσταθεί, που λαμβάνεται με αυξημένη απαρτία και πλειοψηφία.
- Με την κήρυξη της εταιρείας σε κατάσταση πτώχευσης, στην περίπτωση αυτήν, τη λύση δεν ακολουθεί η διαδικασία εκκαθάρισης. Όταν όμως ολοκληρωθεί η πτωχευτική διαδικασία και υπάρχει αδιάθετη περιουσία, η τελευταία πρέπει να τεθεί υπό εκκαθάριση. Τα όργανα της Α.Ε. εξακολουθούν να υπάρχουν κατά τη διάρκεια της πτώχευσης.
- σε περίπτωση απόρριψης της αίτησης πτώχευσης, λόγω ανεπάρκειας της περιουσίας του οφειλέτη για την κάλυψη των εξόδων της διαδικασίας.
- Με δικαστική απόφαση ύστερα από αίτηση του έχοντος έννομο συμφέρον, η εταιρεία μπορεί να λυθεί με δικαστική απόφαση ύστερα από αίτηση οποιουδήποτε έχει έννομο συμφέρον αν: α) κατά τη σύσταση της εταιρείας δεν καταβλήθηκε το κεφάλαιο που ήταν καταβλητέο, ολικά ή μερικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου και του καταστατικού, και εξακολουθεί να είναι μη καταβεβλημένο κατά την υποβολή της αίτησης, ή β) η εταιρεία δεν έχει το ελάχιστο κεφάλαιο που ορίζεται κάθε φορά από το νόμο, ή γ) η εταιρεία δεν έχει υποβάλλει προς καταχώριση χρηματοοικονομικές καταστάσεις δύο (2) τουλάχιστον συνεχών διαχειριστικών χρήσεων, εγκεκριμένες από τη γενική συνέλευση.
- Με δικαστική απόφαση ύστερα από αίτηση των μετόχων, η εταιρεία μπορεί να λυθεί με δικαστική απόφαση ύστερα από αίτηση μετόχου ή μετόχων που εκπροσωπούν το ένα τρίτο (1/3) τουλάχιστον του καταβεβλημένου κεφαλαίου, αν υφίσταται προς τούτο σπουδαίος λόγος, που, κατά τρόπο προφανή και μόνιμο, καθιστά τη συνέχιση της εταιρείας αδύνατη. Σπουδαίος λόγος κατά την παράγραφο 1 υφίσταται, ιδίως, αν, λόγω ίσων συμμετοχών στην εταιρεία, η εκλογή διοικητικού συμβουλίου είναι αδύνατη ή η εταιρεία δεν μπορεί να λειτουργήσει.

Η εκκαθάριση της Α.Ε.

Με τη λύση της η Α.Ε. τίθεται σε καθεστώς εκκαθάρισης, εκτός εάν βρίσκεται ήδη σε κατάσταση πτώχευσης. Η λύση της εταιρείας δεν επιφέρει τη λύση του νομικού προσώπου της, το οποίο εξακολουθεί να υπάρχει μέχρι το τέλος της εκκαθάρισης, μεταβάλλεται μόνο ο σκοπός της.

Σκοπός της εκκαθάρισης είναι:

- ✓ Η ρευστοποίηση του ενεργητικού της
- ✓ Η εξόφληση των υποχρεώσεων της προς τρίτους
- ✓ Η διανομή του εναπομείναντος προϊόντος εκκαθάρισης στους μετόχους

Οι εκκαθαριστές ορίζονται από τη γενική συνέλευση των μετόχων, εκτός αν έχουν οριστεί ήδη από το καταστατικό ή διορίζονται από το δικαστήριο αν η Α.Ε. λύθηκε με δικαστική απόφαση. Η Γενική Συνέλευση των μετόχων διατηρεί όλα τα δικαιώματά της κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης. Κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης, οι εκκαθαριστές ενεργούν ως διοικητές της Α.Ε. Σύμφωνα με το άρθρο 167 παρ. 4 & 5 του ν. 4548/2018 διατυπώνεται ότι *«ο διορισμός εκκαθαριστών συνεπάγεται αυτοδικαίως την παύση της εξουσίας του διοικητικού συμβουλίου. Αν όμως η παύση της εξουσίας του εκθέτει σε κίνδυνο τα συμφέροντα της εταιρείας, το διοικητικό συμβούλιο έχει υποχρέωση έναντι της εταιρείας να συνεχίσει τη διαχείριση, έως ότου ο εκκαθαριστής αναλάβει τα καθήκοντά του. Όσον αφορά τους εκκαθαριστές, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις για το διοικητικό συμβούλιο. Οι συζητήσεις και οι αποφάσεις των εκκαθαριστών καταχωρούνται περιληπτικά στο βιβλίο πρακτικών του διοικητικού συμβουλίου»*.

Στα πλαίσια του άρθρου 74 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι, η εξουσία των εκκαθαριστών περιορίζεται στις ανάγκες της εκκαθάρισης. Τούτο, εξειδικεύεται στο άρθρο 168 παρ. 3 του ν. 4548/2018 ως εξής: *«οι εκκαθαριστές οφείλουν να περατώσουν, χωρίς καθυστέρηση, τις εκκρεμείς υποθέσεις της εταιρείας, να μετατρέψουν σε χρήμα την εταιρική περιουσία, με την επιφύλαξη της παραγράφου 8, να εξοφλήσουν τα χρέη της και να εισπράξουν τις απαιτήσεις αυτής. Μπορούν να ενεργήσουν και νέες πράξεις, εφόσον με αυτές εξυπηρετούνται η εκκαθάριση και το συμφέρον της εταιρείας»*.

1.2. Εταιρεία περιορισμένης ευθύνης

Εισαγωγή

Η Ε.Π.Ε. είναι ένας ενδιάμεσος εταιρικός τύπος που συνδυάζει προσωπικά και κεφαλαιουχικά στοιχεία, λόγω της ύπαρξης εταιρικού κεφαλαίου και της έλλειψης ευθύνης των εταίρων για τις εταιρικές υποχρεώσεις, δηλαδή η ευθύνη τους περιορίζεται μέχρι του ποσού της εισφοράς τους στο κεφάλαιο.

Στη χώρα μας ο εταιρικός αυτός τύπος εμφανίστηκε και θεσμοθετήθηκε με το ν. 3190/1955, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει (τελευταίες αλλαγές επήλθαν με το ν. 4541/2018). Ο νόμος δεν δίνει τον ορισμό της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, αφήνοντας προφανώς, το έργο αυτό στην επιστήμη. Το άρθρο 1 του ν. 3190/1955, απλώς, προσπαθεί να περιγράψει – μάλλον ατελώς - την έννοια της Ε.Π.Ε..²⁰ Ενόψει των ανωτέρω, επιχειρείται ο προσδιορισμός των γενικών χαρακτηριστικών της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης. Ειδικότερα, κατά το άρθρο 3 του ν. 3190/1955 η Ε.Π.Ε. είναι εμπορική εταιρεία κατά το τυπικό κριτήριο, έστω και αν ο σκοπός αυτής δεν είναι εμπορικός. Περαιτέρω, έχει νομική προσωπικότητα και δική της επωνυμία. Σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 1 & 2 του ν. 3190/1955 το κεφάλαιο της Ε.Π.Ε. διαιρείται σε εταιρικά μερίδια χωρίς να μπορούν να παρασταθούν με μετοχές και για τα χρέη της ευθύνεται μόνο η ίδια με την περιουσία της.

Λαμβάνοντας υπόψη τον ως άνω ορισμό συνάγεται ότι η Ε.Π.Ε. ευθύνεται για τα χρέη της απεριόριστα, με όλη της την περιουσία έναντι των δανειστών της, οι δε εταίροι δεν ευθύνονται έναντι αυτών για τα εταιρικά χρέη. Η ευθύνη τους περιορίζεται στο ποσό που εισέφεραν για το σχηματισμό του εταιρικού κεφαλαίου της Ε.Π.Ε.. Αν οι εταίροι δεν κατέβαλαν το ποσό της εισφοράς τους στο εταιρικό κεφάλαιο, ευθύνονται για την καταβολή αυτή έναντι της εταιρείας και όχι έναντι των εταιρικών της δανειστών απεριόριστα και με ολόκληρη την περιουσία.

Η Ε.Π.Ε. εμφανίστηκε για να καλύψει τις ανάγκες της μεσαίας και μικρής επιχείρησης και ειδικότερα την επιθυμία των εταίρων να μην αναλαμβάνουν την ευθύνη για τα εταιρικά χρέη της εταιρείας με την προσωπική τους περιουσία. Είναι όμως γεγονός ότι

²⁰ Βλ. Λεοντάρης Κ. Μιλτιάδης, «Προσωπικές Εταιρείες, Ε.Π.Ε. – Ι.Κ.Ε. – Κοινοπραξίες», έκδοση 14^η, εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ, Αθήνα 2015, σελ. 164

αυτός ο εταιρικός τύπος δεν έτυχε ευρείας αποδοχής στην ελληνική οικονομία. Δεν αποκλείεται στο μέλλον να υποκατασταθεί από την Ι.Κ.Ε..

Η Ε.Π.Ε. είναι ο εταιρικός τύπος που βρίσκεται ανάμεσα στην ανώνυμη και την προσωπική εταιρεία. Δεν έχει τα μειονεκτήματα της πρώτης (που είναι κεφαλαιουχική εταιρεία), όπως την ανάγκη μεγάλου κεφαλαίου και ακόμα τη μειωμένη επιρροή των μετόχων στη διοίκηση της εταιρείας. Δεν έχει ούτε το μέγα μειονέκτημα των προσωπικών εταιρειών, δηλαδή, το απεριόριστο της ευθύνης των ομόρρυθμων εταίρων.²¹

Η σύσταση της Ε.Π.Ε.

Για τη σύσταση της Ε.Π.Ε. απαιτούνται σωρευτικά η κατάρτιση του καταστατικού, η καταβολή εισφορών και η τήρηση των διατυπώσεων δημοσιότητας. Αξίζει να αναφερθεί ότι για τη σύσταση μιας εταιρείας περιορισμένης ευθύνης απαιτούνται τουλάχιστον δύο πρόσωπα είτε φυσικά είτε νομικά που ονομάζονται ιδρυτές, οι οποίοι υπογράφουν την εταιρική σύμβαση ενώπιον του συμβολαιογράφου αυτοπροσώπως ή και με ειδικό πληρεξούσιο.

Η κατάρτιση του καταστατικού

Κατά το άρθρο 6 παρ. 1 του ν. 3190/1955, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 2 παρ. 2 του ν. 4541/2018 ορίζεται ότι «η εταιρική σύμβαση καταρτίζεται με συμβολαιογραφικό έγγραφο ή με πρότυπο καταστατικό, σύμφωνα με το άρθρο 9 του ν. 4441/2016 (Α'227) και την υπ' αριθμ. 31637/2017 απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Ανάπτυξης (Β' 928)». Το περιεχόμενο του καταστατικού θα πρέπει να περιλαμβάνει υποχρεωτικά τα παρακάτω στοιχεία, σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ. 2 του ν. 3190/1955, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 2 του ν. 4541/2018:

α) το όνομα, το επώνυμο, το πατρώνυμο, το επάγγελμα, τη διεύθυνση κατοικίας, την ηλεκτρονική διεύθυνση, τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (ΑΦΜ) και τον αριθμό δελτίου ταυτότητας (Α.Δ.Τ.) ή διαβατηρίου των εταίρων,

β) την επωνυμία της εταιρείας, η οποία ρυθμίζεται με το άρθρο 2 του ν. 3190/1955, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 1 του ν. 4541/2018 ως εξής: «η

²¹ Βλ. Λεοντάρης Κ. Μιλτιάδης, «Προσωπικές Εταιρείες, Ε.Π.Ε. – Ι.Κ.Ε. – Κοινοπραξίες», έκδοση 14^η, εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ, Αθήνα 2015, σελ. 165

επωνυμία της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης σχηματίζεται είτε από το όνομα ενός ή περισσότερων εταίρων είτε από το αντικείμενο της δραστηριότητας που ασκεί είτε από άλλες λεκτικές ενδείξεις. Η επωνυμία της εταιρείας μπορεί να αποδίδεται ολόκληρη ή εν μέρει με λατινικούς χαρακτήρες. Στην επωνυμία της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης πρέπει να περιέχονται σε κάθε περίπτωση ολογράφως οι λέξεις «Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης» ή το ακρωνύμιο «Ε.Π.Ε.». Για τις διεθνείς συναλλαγές, οι ανωτέρω λέξεις εκφράζονται ως «Limited Liability Company» και το ακρωνύμιο ως «L.L.C.» ή «LTD»»,

γ) την ιδιότητα της εταιρείας ως περιορισμένης ευθύνης,

δ) την έδρα της εταιρείας. Ως έδρα ορίζεται δήμος της ελληνικής επικράτειας. Έδρα εκτός ελληνικής επικράτειας, καθιστά την εταιρεία αλλοδαπή,

ε) το σκοπός της εταιρείας,

στ) τη διάρκεια της εταιρείας. Η διάρκεια της εταιρείας είναι ορισμένου χρόνου και ορίζεται σε έτη,

ζ) το κεφάλαιο της εταιρείας, τη μερίδα συμμετοχής, τα τυχόν περισσότερα εταιρικά μερίδια κάθε εταίρου καθώς και βεβαίωση των ιδρυτών για την καταβολή του κεφαλαίου,

η) το αντικείμενο των εισφορών σε είδος, η αποτίμησή τους, το όνομα του εταίρου που εισφέρει, το σύνολο της αξίας των εισφορών σε είδος,

θ) τον τρόπο διαχείρισης και εκπροσώπησης της εταιρείας.

Η καταβολή εισφορών

Στην Ε.Π.Ε. δεν γίνεται διάκριση μεταξύ κάλυψης και καταβολής εταιρικού κεφαλαίου, όπως στην Α.Ε., ούτε και υφίσταται η δυνατότητα μερικής καταβολής. Η καταβολή είναι άμεση και ιδιωτική, δηλαδή μόνο από τους ιδρυτές της Ε.Π.Ε.. Με την παρ. 2 του άρθρου 1 του ν. 4541/2018 αντικαθίσταται η παρ. 1 του άρθρου 4 του ν. 3190/1955 ως εξής: «το κεφάλαιο της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης καθορίζεται από τους εταίρους χωρίς περιορισμό. Σχηματίζεται είτε από μετρητά είτε από εισφορές σε είδος, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις του άρθρου 5».

Η τήρηση των διατυπώσεων δημοσιότητας

Το καταστατικό υπόκειται στις διατυπώσεις δημοσιότητας, οι οποίες προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 3419/2005, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 8 του ν. 3190/1955 όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 2 του ν. 4541/2018.

Εταιρικό κεφάλαιο – Εταιρική μερίδα

Το εταιρικό κεφάλαιο της Ε.Π.Ε. έχει την ίδια έννοια που έχει και το μετοχικό κεφάλαιο στην Α.Ε.. Διακρίνεται δε από την εταιρική περιουσία η οποία αποτελείται από συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία (κινητά, ακίνητα, απαιτήσεις και άλλα). Το εταιρικό κεφάλαιο χωρίζεται σε ίσα εταιρικά μερίδια κατά τη σύσταση αλλά και για όλη τη διάρκεια της εταιρείας. Τα εταιρικά μερίδια προσδιορίζουν το ποσοστό συμμετοχής των εταίρων στο εταιρικό κεφάλαιο, καθώς και όλα τα δικαιώματα και υποχρεώσεις που απορρέουν από αυτό. Δεν θεωρούνται τίτλοι, όπως οι μετοχές των ανωνύμων εταιρειών και επομένως δεν μπορούν να πωληθούν και γενικότερα να αποτελέσουν προϊόν συναλλαγής.²²

Κάθε εταίρος έχει τόσους ψήφους, όσα εταιρικά μερίδια διαθέτει στο κεφάλαιο της εταιρείας. Τα μερίδια εκάστου εταίρου αναγράφονται, βεβαίως, στο καταστατικό (αρχικό ή τροποποιημένο), αλλά και στη μερίδα του στο βιβλίο εταίρων.²³

Τα όργανα της Ε.Π.Ε.

Η Ε.Π.Ε. έχει υποχρεωτικά τα εξής όργανα διοίκησης:

Τη συνέλευση των εταίρων

Η συνέλευση των εταίρων είναι το ανώτατο όργανο της εταιρείας. Συγκεντρώνονται οι εταίροι και συγκροτούνται σε σώμα με σκοπό τη λήψη αποφάσεων, μετά την τήρηση των νόμιμων καταστατικών διατυπώσεων. Κατά το άρθρο 14 παρ. 2 του ν. 3190/1955, ορίζεται ότι η συνέλευση των εταίρων είναι μόνη αρμόδια να αποφασίζει:

α) Περί των τροποποιήσεων του καταστατικού.

²² Βλ. Νεγκάκης Ι. Χρήστος «Λογιστική Εταιρειών», Θεσσαλονίκη 2016, σελ. 241

²³ Βλ. Λεοντάρης Κ. Μιλτιάδης, «Προσωπικές Εταιρείες, Ε.Π.Ε. – Ι.Κ.Ε. – Κοινοπραξίες», έκδοση 14^η, εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ, Αθήνα 2015, σελ. 190

β) Περί του διορισμού και της ανακλήσεως των διαχειριστών, ως και περί απαλλαγής αυτών από της ευθύνης.

γ) Περί εγκρίσεως του ισολογισμού και διαθέσεως των κερδών.

δ) Περί εγέρσεως αγωγής κατά των οργάνων της εταιρείας ή των κατ' ιδίαν εταίρων, δι' αξιώσεις της εταιρείας κατ' αυτών επί αποζημιώσει, απορρεούσας εκ πράξεων ή παραλείψεων κατά την σύστασιν ή κατά την λειτουργίαν της εταιρείας.

ε) περί παράτασης της διαρκείας της εταιρείας, περί συγχώνευσής της, περί λύσης και διορισμού ή ανάκλησης των εκκαθαριστών και περί αναβίωσης (όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 3 του ν. 4541/2018).

στ) Περί πάσης άλλης περιπτώσεως οριζόμενης εν τω παρόντι νόμω.

Τους διαχειριστές

Σύμφωνα με το άρθρο 16 του ν. 3190/1955 «*η διαχείρισις των εταιρικών υποθέσεων και η εκπροσώπησις της εταιρίας ανήκει, εάν δεν συμφωνήθη άλλως, εις όλους του εταίρους δρώντας συλλογικώς*». Με άλλα λόγια, η νομοθεσία ορίζει τη διαχείριση συλλογική, επιτρέποντας την παρέκκλιση από αυτήν. Η ως άνω λειτουργία όμως δεν μπορεί να θεωρηθεί επιτυχής, αφού παρουσιάζει τεράστιες δυσκολίες, όταν οι εταίροι είναι πολλοί. Οι διαχειριστές της Ε.Π.Ε. μπορούν να διοριστούν με διάταξη του καταστατικού, με απόφαση της συνέλευσης των εταίρων και με δικαστική απόφαση. Επιτρέπεται ο διορισμός διαχειριστών είτε από τους εταίρους – μέλη της Ε.Π.Ε. είτε από μη εταίρους (υπαλλήλους της εταιρείας ή και τρίτους). Οι διαχειριστές διορίζονται για ορισμένο ή αόριστο χρόνο.

Η λύση της Ε.Π.Ε.

Κατά το άρθρο 44 του ν. 3190/1955 η εταιρεία λύεται:

α) Κατά πάσαν υπό του νόμου ή υπό του καταστατικού προβλεπομένην περίπτωσιν.

β) με απόφαση της συνέλευσης των εταίρων η οποία λαμβάνεται με πλειοψηφία των δύο τρίτων (2/3) του συνολικού αριθμού των εταίρων, οι οποίοι εκπροσωπούν τα δύο τρίτα (2/3) του εταιρικού κεφαλαίου, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στο καταστατικό (όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 7 του ν. 4541/2018).

γ) Δια δικαστικής απόφασεως ένεκα σπουδαίου λόγου, αιτήσει τινός, ή τινών των εταίρων εκπροσωπούντων τουλάχιστον το εν δέκατον του εταιρικού κεφαλαίου. (Σπουδαίος λόγος μπορεί να είναι η αδυναμία πραγματοποίησης του σκοπού της εταιρείας, η διαταραχή των σχέσεων των εταίρων, η κατ' επανάληψη αδυναμία λειτουργίας της συνέλευσης των εταίρων ένεκα μη σύγκλησης).

δ) Δια της κηρύξεως της εταιρίας εις κατάστασιν πτωχεύσεως.

ε) Όταν παρέλθει ο ορισμένος χρόνος διάρκειας, εκτός αν ο χρόνος αυτός παραταθεί πριν λήξει με απόφαση της συνέλευσης των εταίρων (όπως προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 7 του ν. 4541/2018).

Η εκκαθάριση της Ε.Π.Ε.

Η εκκαθάριση έπεται της λύσης της Ε.Π.Ε., εκτός και αν αυτή κηρύχτηκε σε κατάσταση πτώχευσης, όπου εφαρμόζεται η πτωχευτική διαδικασία, όπως προβλέπεται από τις κείμενες διατάξεις του Πτωχευτικού Δικαίου. Βασιζόμενοι στις διατάξεις των άρθρων 46 – 50 του ν. 3190/1955 μπορούμε να προσδιορίσουμε τα βασικά χαρακτηριστικά της εκκαθάρισης ως εξής:

- ✓ Η εκκαθάριση διενεργείται από τους διαχειριστές συλλογικά, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά από το καταστατικό ή αν αποφάσισε κάτι άλλο η συνέλευση. Οι διατάξεις του ν. 3190/1955 για τη διαχείριση εφαρμόζονται αναλογικά και στην εκκαθάριση. Κατά συνέπεια, οι εκκαθαριστές ανακαλούνται, όπως ανακαλούνται και οι διαχειριστές. Σπουδαίο λόγο για ανάκληση συνιστά η βαριά παράβαση καθηκόντων, η ανικανότητα, η εχθρότητα μεταξύ των εκκαθαριστών, η τέλεση πράξεων που είναι αντίθετες προς το σκοπό της εκκαθάρισης.
- ✓ Η Ε.Π.Ε. διατηρεί τη νομική της προσωπικότητα μέχρι το πέρας της εκκαθάρισης. Στην επωνυμία της πρέπει να προστεθούν οι λέξεις “υπό εκκαθάριση”.
- ✓ Με την έναρξη της εκκαθάρισης, οι εκκαθαριστές υποχρεούνται να συντάξουν ισολογισμό έναρξης εκκαθάρισης, ο οποίος υποβάλλεται στις διατυπώσεις δημοσιότητας του άρθρου 8. Εφόσον η εκκαθάριση εξακολουθεί, ο εκκαθαριστής υποχρεούται να καταρτίζει στο τέλος κάθε χρήσης οικονομικές καταστάσεις εκκαθάρισης, οι οποίες εγκρίνονται από τη συνέλευση των εταίρων

και υποβάλλονται στις διατυπώσεις του άρθρου 8 (άρθρο 48 του ν. 3190/1955 όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 7 παρ. 7 του ν. 4541/2018).

- ✓ Οι εκκαθαριστές εκπροσωπούν και υπογράφουν για λογαριασμό της εταιρείας ενεργώντας όπως και οι διαχειριστές, πάντα όμως για πράξεις που αφορούν τη διαδικασία εκκαθάρισης. Οι ενέργειες των εκκαθαριστών περιλαμβάνουν: τη ρευστοποίηση του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων, την είσπραξη απαιτήσεων, την αποπληρωμή των εταιρικών υποχρεώσεων προς τρίτους και τη διανομή του υπολοίπου εταιρικού κεφαλαίου προς τους εταίρους.
- ✓ Με το πέρας της εκκαθάρισης, οι εκκαθαριστές συντάσσουν τον τελικό ισολογισμό, ο οποίος υποβάλλεται προς έγκριση στη συνέλευση των εταίρων και στις διατυπώσεις δημοσιότητας του άρθρου 8. Στη συνέχεια προβαίνουν στη διανομή του προϊόντος της εκκαθάρισης στους εταίρους κατά το λόγο της μερίδας συμμετοχής τους (άρθρο 50 του ν. 3190/1955, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 7 του ν. 4541/2018). Αφού ολοκληρωθεί η διανομή επέρχεται και η παύση του νομικού προσώπου.

1.3 Ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία

Εισαγωγή

Με τον ν. 4072/2012(στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ιδιωτικής Εταιρείας), όπως τροποποιήθηκε με το ν. 4155/2013, εισήχθη στο ελληνικό δίκαιο μια νέα εταιρική μορφή, η Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία (I.K.E.). Αποτελεί ένα νέο ευέλικτο εταιρικό τύπο με στόχο να αντιμετωπίσει ήδη εντοπισμένα προβλήματα που παρουσίαζε η εταιρεία περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.). Η I.K.E. απευθύνεται περισσότερο στην μικρομεσαία επιχείρηση με σκοπό να ανταποκριθεί στις ανάγκες των επιχειρήσεων σε μια χώρα που διέρχεται οξεία οικονομική κρίση. Σχεδιάστηκε από την αρχή σε μια σχεδόν αντιγραφειοκρατική βάση καθώς παρουσιάζει σημαντική ευελιξία τόσο κατά την ίδρυση όσο και κατά τη λειτουργία της, που άλλωστε την έχουν κάνει το προτιμώμενο όχημα δραστηριοποίησης νεοφυών επιχειρήσεων (startups). Συμπεραίνεται ότι, ο νομοθέτης προτίμησε για την καλύτερη εξυπηρέτηση των πρακτικών αναγκών της σύγχρονης μικρομεσαίας επιχείρησης, να εισαγάγει τον

καινοφανή εταιρικό τύπο της Ι.Κ.Ε., αντί να εκσυγχρονίσει την περί Ε.Π.Ε. γερασμένη νομοθεσία (ν. 3190/1955) προς την κατεύθυνση αυτή.²⁴

Η Ι.Κ.Ε. ρυθμίζεται από τα άρθρα 43 – 120 του ν. 4072/2012 με τα παρακάτω βασικά χαρακτηριστικά:²⁵

- ✓ Είναι κεφαλαιουχική
- ✓ Έχει νομική προσωπικότητα
- ✓ Έχει εμπορική ιδιότητα, ακόμα και αν ο σκοπός της δεν είναι εμπορική επιχείρηση
- ✓ Είναι εμπορική κατά το τυπικό σύστημα
- ✓ Η σύσταση και οι τροποποιήσεις του γίνονται κατά κανόνα με ιδιωτικό έγγραφο
- ✓ Οι εταίροι δεν ευθύνονται για τα χρέη της, με την επιφύλαξη του άρθρου 79, για τις εταιρικές υποχρεώσεις ευθύνεται μόνο η εταιρεία με την παρουσία της.
- ✓ Η εταιρεία είχε κεφάλαιο, τουλάχιστον ενός (1) ευρώ, και μετά το ν. 4155/2013 το ποσό του κεφαλαίου καθορίζεται ελεύθερα από τους εταίρους που μπορεί να είναι και μηδενικό.
- ✓ Ιδρύεται και από μόνο ένα πρόσωπο
- ✓ Η διαχείριση/εκπροσώπηση ασκείται από έναν ή περισσότερους διαχειριστές, φυσικό πρόσωπο, εταίρο ή μη.
- ✓ Η συμμετοχή προϋποθέτει την απόκτηση εταιρικών μεριδίων
- ✓ Η μεταβίβαση των εταιρικών μεριδίων εν ζωή ή αιτία θανάτου, είναι ελεύθερη
- ✓ Το κεφάλαιο της Ι.Κ.Ε. διαιρείται σε εταιρικά μερίδια
- ✓ Η φορολογική μεταχείριση της Ι.Κ.Ε. είναι ίδια με εκείνη της Ε.Π.Ε.

²⁴ Βλ. Λεοντάρης Κ. Μιλτιάδης, «Προσωπικές Εταιρείες, Ε.Π.Ε. – Ι.Κ.Ε. – Κοινοπραξίες», έκδοση 14^η, εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ, Αθήνα 2015, σελ. 601

²⁵ Βλ. Χατζηγάγιος Γ. Θωμάς, «Δίκαιο Εμπορικών Εταιρειών», β' έκδοση, εκδόσεις Ανικούλα, Θεσσαλονίκη 2015, σελ. 86 & 648

Πλεονεκτήματα της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας²⁶

- ✓ Δεν απαιτείται ελάχιστο ποσό αρχικού κεφαλαίου. Μια Ι.Κ.Ε. μπορεί να συσταθεί με ελάχιστο δυνατό κεφάλαιο 1 ευρώ, με παράλληλη παροχή δυνατότητας οι εισφορές εκτός από κεφαλαιακές να είναι επιπλέον είτε εξωκεφαλαιακές είτε εγγυητικές. Με την παράγραφο 1 του άρθρου 11 του ν. 4155/2013, καταργήθηκε η υποχρεωτική εισφορά του ενός (1) ευρώ ως ελάχιστου ποσού για τη σύσταση του εταιρικού κεφαλαίου. Οπότε η Ι.Κ.Ε. μπορεί να συσταθεί με μηδενικό κεφάλαιο.

Σ' αυτό το σημείο αξίζει να αναλύσουμε τα είδη των εισφορών:²⁷

- Κεφαλαιακή, συνίσταται σε παροχές σε χρήμα ή σε είδος, οι οποίες αποτιμώνται άμεσα στο κεφάλαιο της εταιρείας, σύμφωνα μάλιστα με τους κανόνες του κωδ. 2190/1920.
 - Εξωκεφαλαιακή, συνίσταται σε παροχές που δεν μπορούν να αποτιμηθούν άμεσα (μη χρηματικές εισφορές), όπως απαιτήσεις που προκύπτουν από ανάληψη υποχρέωσης παροχής εργασίας, εκτέλεσης έργων ή παροχής υπηρεσιών ή έργου (συνεισφορά εργασίας).
 - Εγγυητική, σύμφωνα με το άρθρο 79 του ν. 4072/2012 συνίσταται στην ανάληψη ευθύνης έναντι των τρίτων για τα χρέη της εταιρείας μέχρι το ποσό που ορίζεται στο καταστατικό.
- ✓ Τα τέλη ίδρυσης είναι μικρότερα σε σύγκριση με τα αντίστοιχα τέλη για την ίδρυση Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε. και Α.Ε.. Όλες οι τροποποιήσεις δημοσιεύονται μέσω του Γ.Ε.ΜΗ. ή της εταιρικής ιστοσελίδας, δεν υπάρχει υποχρέωση δημοσίευσης των τροποποιήσεων του καταστατικού στο ΦΕΚ.
 - ✓ Το καταστατικό της εταιρείας μπορεί να συνταχθεί και με ιδιωτικό έγγραφο, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή συμβολαιογράφου. Κατ' εξαίρεση η Ι.Κ.Ε.

²⁶ <https://www.startyouup.gr/el/a/14-pleonekthmata-idiwtikh-s-kefalaiouyikh-s-etairias-ike>

²⁷ Βλ. Χατζηγάγιος Γ. Θωμάς, «Δίκαιο Εμπορικών Εταιρειών», β' έκδοση, εκδόσεις Ανικούλα, Θεσσαλονίκη 2015, σελ. 674

συνιστάται με συμβολαιογραφικό έγγραφο στις ειδικές περιπτώσεις που ορίζει ο Νόμος ή λόγω εισφοράς στην εταιρεία περιουσιακών στοιχείων.

- ✓ Για τους εταίρους της Ι.Κ.Ε. η ασφάλιση είναι προαιρετική, ενώ ασφαρίζεται υποχρεωτικά μόνο ο διαχειριστής της Ι.Κ.Ε.
- ✓ Στις Ο.Ε. και τις Ε.Ε. οι εταίροι εγγυώνται με τη δική τους ατομική περιουσία (κινητή ή ακίνητη) για τις οικονομικές υποχρεώσεις της εταιρείας. Αντιθέτως στις Ι.Κ.Ε. οι εταίροι δεν ευθύνονται με την προσωπική τους περιουσία για τα χρέη της εταιρείας. Στις Ι.Κ.Ε. για τις εταιρικές υποχρεώσεις ευθύνεται μόνο η εταιρεία με την περιουσία της και όχι με την περιουσία των εταίρων.
- ✓ Η λήψη απόφασης σε μια Ε.Π.Ε. απαιτεί διπλή πλειοψηφία. Δηλαδή, αν οι εταίροι είναι πέντε, θα πρέπει να συμφωνήσουν οι τρεις και ταυτόχρονα αυτοί οι τρεις να κατέχουν ποσοστό άνω του 51% της εταιρείας. Στις Ι.Κ.Ε., τέτοιο εμπόδιο δεν υπάρχει. Όποιος έχει το μεγαλύτερο εταιρικό μερίδιο λαμβάνει και τις αποφάσεις.
- ✓ Το αδιαμφισβήτητο πλεονέκτημα της Ι.Κ.Ε. σε σύγκριση με την ατομική επιχείρηση, καθώς και τις Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε. είναι οι μικρότερες οφειλόμενες ασφαλιστικές εισφορές προς τον ΕΦΚΑ.

Η σύσταση της Ι.Κ.Ε.

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 49 του ν. 4072/2012 ορίζεται ότι: «*Η ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία συνιστάται από ένα ή περισσότερα φυσικά ή νομικά πρόσωπα (ιδρυτές)*». Για την ίδρυση της Ι.Κ.Ε. απαιτείται καταστατικό και τήρηση των διατυπώσεων δημοσιότητας.

Το καταστατικό

Το καταστατικό της εταιρείας μπορεί να συνταχθεί και με ιδιωτικό έγγραφο, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή συμβολαιογράφου. Στα πλαίσια της απλοποίησης των διαδικασιών σύστασης επιχειρήσεων, το άρθρο 9 παρ. 1 του ν. 4441/2016, εισάγει για πρώτη φορά την έννοια του *πρότυπου καταστατικού*, σε περίπτωση σύστασης της Ι.Κ.Ε. με ιδιωτικό έγγραφο. Ειδικότερα, για τη σύσταση της Ι.Κ.Ε., μπορεί να χρησιμοποιηθεί το πρότυπο καταστατικό, το οποίο συμπληρώνεται από τους ιδρυτές, μόνο ως προς τα στοιχεία που διαφοροποιούν την εταιρεία από άλλες του ίδιου εταιρικού τύπου. Το πρότυπο καταστατικό κατατίθεται στις Υπηρεσίες Μίας Στάσης οι οποίες προβαίνουν

στις ενέργειες που προβλέπονται προκειμένου να γίνει καταχώριση του στο Γ.Ε.ΜΗ.. Κατ' εξαίρεση η Ι.Κ.Ε. συνιστάται με συμβολαιογραφικό έγγραφο στις ειδικές περιπτώσεις που ορίζει ο Νόμος ή λόγω εισφοράς στην εταιρεία περιουσιακών στοιχείων.

Κατά την παρ. 1 του άρθρου 50 του ν. 4072/2012, το καταστατικό της εταιρείας πρέπει να περιέχει:

(α) το ονοματεπώνυμο, τη διεύθυνση κατοικίας και την τυχόν ηλεκτρονική διεύθυνση των εταίρων,

(β) την εταιρική επωνυμία, σύμφωνα με το άρθρο 44 του ν. 4072/2012, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 10 του ν. 4541/2018 « η επωνυμία της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας σχηματίζεται είτε από το όνομα ενός ή περισσότερων εταίρων, είτε από το αντικείμενο της δραστηριότητας που ασκεί, είτε από άλλες λεκτικές ενδείξεις. Η επωνυμία της εταιρείας μπορεί να αποδίδεται ολόκληρη ή εν μέρει με λατινικούς χαρακτήρες. Στην επωνυμία της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας πρέπει να περιέχονται σε κάθε περίπτωση ολογράφως οι λέξεις «Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία» ή το ακρωνύμιο «Ι.Κ.Ε.». Για τις διεθνείς συναλλαγές, οι ανωτέρω λέξεις εκφράζονται ως «Private Company» ή/και το ακρωνύμιο «P.C.»»,

(γ) την έδρα της εταιρείας, η εταιρεία δεν έχει υποχρέωση να έχει την πραγματική της έδρα στην Ελλάδα,

(δ) το σκοπό της εταιρείας, η Ι.Κ.Ε. μπορεί να ασκεί κάθε είδους επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός από εκείνες τις δραστηριότητες για την άσκηση των οποίων έχει ορισθεί από το νόμο αποκλειστικά άλλη εταιρική μορφή,

(ε) την ιδιότητα της εταιρείας ως ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία,

(στ) τις εισφορές των εταίρων κατά κατηγορία εισφορών και την αξία τούτων, σύμφωνα με τα άρθρα 77 έως και 79, καθώς και το κεφάλαιο της εταιρείας,

(ζ) το συνολικό αριθμό των εταιρικών μεριδίων,

(η) τον αρχικό αριθμό των μεριδίων κάθε εταίρου και το είδος της εισφοράς που τα μερίδια αυτά εκπροσωπούν,

(θ) τον τρόπο διαχείρισης και εκπροσώπησης της εταιρείας και

(ι) τη διάρκεια της εταιρείας, η οποία είναι ορισμένου χρόνου. Αν δεν ορίζεται στο καταστατικό θεωρείται δωδεκαετής (12 έτη) από τη σύστασή της. Η διάρκεια μπορεί να παραταθεί με απόφαση των εταίρων.

Η διαδικασία σύστασης γίνεται μέσω της Υπηρεσίας Μιας Στάσης του Γ.Ε.ΜΗ., που λειτουργούν στα Επιμελητήρια της Ελλάδας, καθώς επίσης και στα πιστοποιημένα να λειτουργούν ως Υπηρεσίες Μιας Στάσης ΚΕΠ. Εάν η σύσταση γίνεται με ιδιωτικό έγγραφο, η όλη διαδικασία διεκπεραιώνεται από την ΥΜΣ του Γ.Ε.ΜΗ.. Εάν η σύσταση έγινε με συμβολαιογραφικό έγγραφο, ο πιστοποιημένος συμβολαιογράφος ενεργεί αρμοδίως. Στο σημείο αυτό παρατίθεται το άρθρο 51 του ν. 4072/2012, σύμφωνα με το οποίο *«για τη διαδικασία σύστασης της εταιρείας εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 3853/2010 (Α' 90), όπως το άρθρο αυτό προστίθεται με το άρθρο 117 παράγραφος 3 του παρόντος νόμου. Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται και αν, σύμφωνα με το νόμο, απαιτείται άδεια λειτουργίας της εταιρικής επιχείρησης ή το καταστατικό της εταιρείας πρέπει να εγκριθεί από κάποιον αρμόδιο φορέα προκειμένου η εταιρεία να αρχίσει τις εργασίες επιδίωξης του σκοπού της. Στις περιπτώσεις αυτές η άδεια ή η έγκριση μπορεί να χορηγείται αφού συσταθεί η εταιρεία, αλλά πριν αρχίσει τις εργασίες για τις οποίες ο νόμος απαιτεί άδεια ή έγκριση»*.

Η τήρηση των διατυπώσεων δημοσιότητας

Η τήρηση των διατυπώσεων δημοσιότητας συνδέεται με την καταχώρηση της σύστασης στο Γ.Ε.ΜΗ., όπου η Ι.Κ.Ε. αποκτά νομική προσωπικότητα.

Τα όργανα της Ι.Κ.Ε.

Ως όργανα της Ι.Κ.Ε. ορίζονται ο διαχειριστής (άρθρα 55 – 67 του ν. 4072/2012) και οι εταίροι που αποφασίζουν συνερχόμενη σε συνέλευση ή μη (άρθρα 68 – 74 του ν. 4072/2012).

Ο διαχειριστής

Σύμφωνα με το άρθρο 55 του ν. 4072/2012 την Ι.Κ.Ε. διαχειρίζεται και εκπροσωπεί ένας ή περισσότεροι διαχειριστές, αποκλειστικά φυσικό πρόσωπο, εταίρος ή μη. Αν κάποιος από τους εταίρους είναι νομικό πρόσωπο, οφείλει να ορίσει για λογαριασμό του φυσικό πρόσωπο που θα είναι διαχειριστής, ο οποίος δεν ενεργεί ως εντολοδόχος του, αλλά ως διαχειριστής. Δηλαδή υπέχει ευθύνη διαχειριστή. Το νομικό πρόσωπο είναι εις ολόκληρο υπεύθυνο για τη διαχείριση (άρθρο 58 του ν. 4072/2012).

Η διαχείριση μπορεί να ασκείται για ορισμένο χρόνο από έναν ή περισσότερους εταίρους. Στα πλαίσια του άρθρου 64 του ν. 4072/2012 μπορούμε να αναφέρουμε ότι *«ο διαχειριστής εκπροσωπεί την εταιρεία και ενεργεί στο όνομά της κάθε πράξη που αφορά στη διοίκηση της εταιρείας, τη διαχείριση της περιουσίας της και την εν γένει επιδίωξη του σκοπού της. Πράξεις του διαχειριστή, ακόμη και αν είναι εκτός του εταιρικού σκοπού, δεσμεύουν την εταιρεία απέναντι στους τρίτους, εκτός αν η εταιρεία αποδείξει ότι ο τρίτος γνώριζε την υπέρβαση του εταιρικού σκοπού ή όφειλε να τη γνωρίζει. Δεν συνιστά απόδειξη μόνη η τήρηση των διατυπώσεων δημοσιότητας ως προς το καταστατικό ή τις τροποποιήσεις του. Περιορισμοί της εξουσίας του διαχειριστή της εταιρείας, που προκύπτουν από το καταστατικό ή από απόφαση των εταίρων, δεν αντιτάσσονται στους τρίτους, ακόμη και αν έχουν υποβληθεί στις διατυπώσεις δημοσιότητας. Ο διαχειριστής επίσης μπορεί να αναθέτει την άσκηση συγκεκριμένων εξουσιών του σε εταίρους ή τρίτους, αν τούτο επιτρέπεται από το καταστατικό. Δεν αμείβεται για τη διαχείριση, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά από το καταστατικό ή με απόφαση των εταίρων».*

Το Σώμα/Η Συνέλευση των εταίρων

Οι εταίροι της Ι.Κ.Ε. αποφασίζουν για κάθε εταιρική υπόθεση συνεργόμενοι σε συνέλευση, εκτός και αν μπορούν να ληφθούν αποφάσεις χωρίς συνέλευση. Γι' αυτό όργανο της Ι.Κ.Ε. δεν είναι η συνέλευση αλλά το σώμα των εταίρων που λαμβάνει τις σχετικές αποφάσεις.

Σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ. 2 του ν. 4072/2012 οι εταίροι είναι οι μόνοι αρμόδιοι να λαμβάνουν αποφάσεις:

- (α) για τις τροποποιήσεις του καταστατικού, στις οποίες περιλαμβάνονται η αύξηση και η μείωση του κεφαλαίου, εκτός αν ο παρών νόμος ή το καταστατικό προβλέπει ότι συγκεκριμένες τροποποιήσεις ή πράξεις αύξησης ή μείωσης του κεφαλαίου γίνονται από μόνο το διαχειριστή,
- (β) για το διορισμό και την ανάκληση του διαχειριστή, με την επιφύλαξη του άρθρου 60,
- (γ) για την έγκριση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, τη διανομή κερδών, το διορισμό ελεγκτή και την απαλλαγή του διαχειριστή από την ευθύνη,
- (δ) για τον αποκλεισμό εταίρου,

(ε) για τη λύση της εταιρείας ή την παράταση της διάρκειάς της και

(στ) για τη μετατροπή και τη συγχώνευση της εταιρείας.

Η λύση της Ι.Κ.Ε.

Η Ι.Κ.Ε. λύνεται είτε γιατί προβλέπεται από το νόμο, είτε από το καταστατικό είτε με δικαστική απόφαση.

Σύμφωνα με το άρθρο 103 παρ. 1 του ν. 4072/2012 η Ι.Κ.Ε. λύεται:

(α) οποτεδήποτε με απόφαση των εταίρων,

(β) όταν παρέλθει ο ορισμένος χρόνος διάρκειας, εκτός αν ο χρόνος αυτός παραταθεί πριν λήξει με απόφαση των εταίρων,

(γ) αν κηρυχθεί η εταιρεία σε πτώχευση και

(δ) σε άλλες περιπτώσεις που προβλέπει ο παρών νόμος ή το καταστατικό.

Για την περίπτωση (δ) του προαναφερθέντος άρθρου, το καταστατικό μπορεί να προβλέπει και άλλους λόγους λύσης της Ι.Κ.Ε., όπως μετά από δικαστική απόφαση για σπουδαίο λόγο, δηλ. το θάνατο ενός εταίρου, την πτώχευση εταίρου, την καταγγελία από κάποιον εταίρο και άλλοι.

Η λύση της εταιρείας, αν δεν οφείλεται στην πάροδο του χρόνου διάρκειας, καταχωρίζεται στο Γ.Ε.ΜΗ. με μέριμνα του εκκαθαριστή (άρθρο 103 παρ. 2 του ν. 4072/2012).

Η εκκαθάριση της Ι.Κ.Ε.

Με τη λύση της, η Ι.Κ.Ε. τίθεται σε καθεστώς εκκαθάρισης, εφόσον η λύση της δεν οφείλεται σε κήρυξη της σε πτώχευση. Μέχρι το πέρας της εκκαθάρισης η εταιρεία λογίζεται ότι εξακολουθεί να διατηρεί την επωνυμία της, στην οποία προστίθεται η λέξη «υπό εκκαθάριση». Η εκκαθάριση ενεργείται από το διαχειριστή εκτός αν το καταστατικό προβλέπει διαφορετικά. Οι διατάξεις για το διαχειριστή εφαρμόζονται ανάλογα και στον εκκαθαριστή. Η εξουσία των οργάνων της εταιρείας κατά το στάδιο της εκκαθάρισης περιορίζεται στις αναγκαίες για την εκκαθάριση της εταιρικής περιουσίας πράξεις.

Στα πλαίσια του άρθρου 105 του ν. 4072/2012 ρυθμίζονται οι ενέργειες του εκκαθαριστή, όπως:

- ✓ Με την έναρξη της εκκαθάρισης ο εκκαθαριστής υποχρεούται να ενεργήσει απογραφή των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων της εταιρείας και να καταρτίσει οικονομικές καταστάσεις τέλους χρήσεως, οι οποίες εγκρίνονται με απόφαση των εταίρων. Εφόσον η εκκαθάριση εξακολουθεί, ο εκκαθαριστής υποχρεούται να καταρτίζει στο τέλος κάθε έτους οικονομικές καταστάσεις.
- ✓ Ο εκκαθαριστής υποχρεούται να περατώσει αμελλητί τις εκκρεμείς υποθέσεις της εταιρείας, να εξοφλήσει τα χρέη της, να εισπράξει τις απαιτήσεις της και να μετατρέψει σε χρήμα την εταιρική περιουσία. Κατά τη ρευστοποίηση των περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας ο εκκαθαριστής οφείλει να προτιμά την εκποίηση της επιχείρησης ως συνόλου, όπου τούτο είναι εφικτό.
- ✓ Εάν το στάδιο εκκαθάρισης υπερβεί την τριετία, εφαρμόζεται αναλόγως το άρθρο 49 παρ. 6 του κ.ν. 2190/1920. Το σχέδιο επιτάχυνσης και περάτωσης της εκκαθάρισης εγκρίνεται με απόφαση των εταίρων κατά το άρθρο 72 παράγραφος 5. Η τυχόν αίτηση στο δικαστήριο υποβάλλεται από εταίρους που έχουν το ένα δέκατο (1/10) του συνολικού αριθμού των εταιρικών μεριδίων.
- ✓ Μετά την ολοκλήρωση της εκκαθάρισης, ο εκκαθαριστής καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις περάτωσης της εκκαθάρισης, τις οποίες οι εταίροι καλούνται να εγκρίνουν με απόφασή τους. Με βάση τις καταστάσεις αυτές ο εκκαθαριστής διανέμει το προϊόν της εκκαθάρισης στους εταίρους, ανάλογα με τον αριθμό των μεριδίων καθενός. Το καταστατικό μπορεί να προβλέπει ότι στη διανομή προτιμώνται οι εταίροι με μερίδια που αντιστοιχούν σε κεφαλαιακές εισφορές. Με συμφωνία όλων των εταίρων ο εκκαθαριστής μπορεί να προβεί σε αυτούσια διανομή της περιουσίας.
- ✓ Ο εκκαθαριστής μεριμνά για την καταχώριση της ολοκλήρωσης της εκκαθάρισης στο Γ.Ε.ΜΗ..

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

Η ΑΣΤΙΚΗ ΕΥΘΥΝΗ ΤΩΝ ΔΙΟΙΚΗΤΩΝ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΓΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΧΡΕΗ ΠΡΟΣ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΜΕΤΑ ΤΗΝ 01.01.2014

1. Η έννοια της αστικής ευθύνης των διοικούντων νομικών προσώπων έναντι του Δημοσίου για φορολογικές οφειλές

Η απόκτηση νομικής προσωπικότητας από μια εμπορική εταιρεία έχει ως συνέπεια την αυτοτέλεια του νομικού της προσώπου από τα μέλη (εταίρους) που την απαρτίζουν. Με άλλα λόγια τίθεται σε ισχύ η αρχή της (περιουσιακής) αυτοτέλειας ανάμεσα στην ένωση προσώπων (νομικό πρόσωπο) και στα φυσικά πρόσωπα που την αποτελούν, όπως ορίζονται στα άρθρα 61, 68, 70 και 71 του Αστικού Κώδικα.

Κατ' εφαρμογή της ως άνω αρχής, το νομικό πρόσωπο θεωρείται ως αυτοτελές υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων και διακρίνεται από τα πρόσωπα ή την περιουσία των μελών που το αποτελούν. Παρέχεται δηλαδή στο νομικό πρόσωπο το δικαίωμα να συναλλάσσεται στο όνομά του, να φέρει την ιδιότητα του δανειστή για τις απαιτήσεις του και την ιδιότητα του οφειλέτη για τις υποχρεώσεις του, σε αντίθεση με τα μέλη και τους διοικητές του νομικού προσώπου που δεν ευθύνονται ατομικά έναντι των δανειστών του.

Ο αυστηρός διαχωρισμός του νομικού προσώπου από τα μέλη του υπάρχει περισσότερο στις κεφαλαιουχικές και λιγότερο στις προσωπικές εταιρείες, στις οποίες, λόγω έλλειψης σωματειακής δομής (ιδίως λόγω έλλειψης οργάνων με χωριστές αρμοδιότητες), η νομική προσωπικότητα αναπτύσσει περιορισμένη ενέργεια.²⁸

Στην ισχύουσα νομοθεσία όμως, συναντάται η καταστρατήγηση της αρχής της περιουσιακής αυτοτέλειας όχι μόνο σε νομικά πρόσωπα που προέχει το προσωπικό στοιχείο, όπως είναι η ομόρρυθμη και η ετερόρρυθμη εταιρεία όπου ο νόμος προβλέπει την αλληλέγγυα ευθύνη των μελών τους (άρθρα 249 & 271 του ν. 4072/2012), αλλά

²⁸ Βλ. Ρόκας Κ. Νικόλαος, «Εμπορικές Εταιρείες», 8^η έκδοση, εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2018, σελ. 18

κυρίως σε νομικά πρόσωπα που προέχει το κεφαλαιουχικό στοιχείο, όπου ο νομοθέτης θεσπίζει την αλληλέγγυα ευθύνη των διοικητών τους για τα φορολογικά χρέη των εταιρειών αυτών (άρθρο 50 του ΚΦΔ). Ανώτερος σκοπός του νομοθέτη είναι η πληρέστερη εξασφάλιση του Δημοσίου ως προς την πληρωμή του φόρου.

Η ευθύνη των διοικούντων κεφαλαιουχικές εταιρείες για φορολογικές οφειλές έναντι του Δημοσίου θεσπίζεται με ειδικές διατάξεις και διαφοροποιείται σημαντικά ως προς τις προϋποθέσεις θεμελίωσής της σε σχέση με την ευθύνη έναντι τρίτων. Βασική διαφοροποίηση, μεταξύ άλλων, είναι η θέσπιση γνησίως αντικειμενικής ευθύνης των διοικούντων κεφαλαιουχικές εταιρείες για φορολογικές (έναντι του Δημοσίου) οφειλές των τελευταίων, σε αντίθεση με τον κανόνα της υποκειμενικής ευθύνης των διοικούντων νομικά πρόσωπα, που ισχύει έναντι των λοιπών τρίτων.²⁹

Η εις ολόκληρον ευθύνη των διοικούντων, που θεσπίζεται με ειδικές διατάξεις, γεννάται μετά την ταμειακή βεβαίωση του φόρου σε βάρος του νομικού προσώπου. Κατά συνέπεια, οι διοικούντες νομικά πρόσωπα, αν και δεν είναι οι κατά νόμο κύριοι υπόχρεοι για την καταβολή του φόρου, ωστόσο συνδέονται με αυτά με έννομη σχέση που είναι ικανή να δικαιολογήσει τη θεμελίωση προσωπικής ευθύνης τους για την εκπλήρωση της φορολογικής ενοχής των νομικών προσώπων, που εκπροσωπούν.³⁰

2. Η έννοια της αλληλέγγυας ευθύνης

Η έννοια της αλληλέγγυας ευθύνης προέρχεται από το άρθρο 29 του ΕισΝΑΚ, το οποίο ορίζει ότι η σημασία του όρου της αλληλέγγυας ευθύνης συμπίπτει με την έννοια της εις ολόκληρον ενοχής του άρθρου 480 επ. του ΑΚ και διατυπώνεται ως εξής: *«στις περιπτώσεις όπου στην νομοθεσία που ισχύει ή σε δικαιοπραξίες απαντά ο όρος «συνενοχή» ή «αλληλέγγυα ενοχή», από την εισαγωγή του Αστικού Κώδικα νοείται για τις έννομες σχέσεις που διέπονται από αυτόν, η ενοχή εις ολόκληρον του Κώδικα».*

²⁹ Βλ. Φινοκαλιώτη Κ. Αικατερίνη, «Η αστική ευθύνη των διοικούντων Α.Ε. & Ε.Π.Ε. για φορολογικές οφειλές», εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2014, σελ. 9

³⁰ Βλ. Κυπραίου Γ. Μιχ., «Στοιχεία Φορολογικού Δικαίου - Συμβολή στη δικαιοκρατική συστηματοποίηση του φορολογικού δικαίου», εκδόσεις ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Αθήνα – Κομοτηνή 1980, σελ. 127. Του ιδίου «Φορολογικόν Ποινικόν Δίκαιον – Αξίωσις πρόσθετου φόρου», 1965, σελ. 235

Ο όρος της αλληλέγγυας ευθύνης προβλεπόταν επίσης στο άρθρο 22 του Εμπορικού Νόμου (ΕΝ) με αναφορά στην ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων.³¹ Η εμφάνιση του ν. 4072/2012 και ειδικότερα η διάταξη του άρθρου 249 παρ. 1 με την παράλληλη κατάργηση του ΕΝ, καθιερώνει την ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων ως απεριόριστη και εις ολόκληρον.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, καθίσταται σαφές ότι η φύση της αλληλέγγυας ευθύνης των διοικητών νομικών προσώπων, όπως ορίζεται στο άρθρο 50 του ΚΦΔ, βρίσκει έρεισμα στην ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων. Με άλλα λόγια η ευθύνη των φυσικών προσώπων που διοικούν τα νομικά πρόσωπα είναι ατομική (απεριόριστη) και εις ολόκληρον.

Ειδικότερα, οι διοικητές είναι υποχρεωμένοι από το νόμο να καλύψουν τα φορολογικά χρέη του νομικού προσώπου με την προσωπική τους περιουσία για το σύνολο της οφειλής, χωρίς να έχουν το δικαίωμα να υποδείξουν στη φορολογική διοίκηση την αναζήτηση αυτών των χρεών, από άλλους συνυπόχρεους, επειδή ευθύνονται ως πρωτοφειλέτες.³²

ΜΕΡΟΣ Α΄

1. Αλληλέγγυα ευθύνη που εγείρεται με νομοθετική πρόβλεψη εκτός του ΚΦΔ

1.1 Η αλληλέγγυα ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων στις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες

Η αλληλέγγυα ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων αναφέρεται στο άρθρο 249 παρ. 1 του ν. 4072/2012 ως εξής: *«Ομόρρυθμη είναι η εταιρεία με νομική προσωπικότητα που*

³¹ Το άρθρο 22 του ΕΝ προέβλεπε ότι *«οι ομόρρυθμοι συνεταίροι, οι αναφερόμενοι εις το καταστατικόν της εταιρείας έγγραφον, υπόκεινται αλληλεγγύως εις όλας τας υποχρεώσεις της εταιρείας..»*

³² Βλ. Καλλιντέρης Κωνσταντίνος, «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», 2^η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 2018, σελ.181

επιδιώκει εμπορικό σκοπό και για τα χρέη της οποίας ευθύνονται παράλληλα όλοι οι εταίροι απεριόριστα και εις ολόκληρον».

Ως προς τις ετερόρρυθμες εταιρείες η ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων θεσπίζεται στο άρθρο 271 παρ. 1 του ν. 4072/2012 ως εξής: *«Ετερόρρυθμη είναι η εταιρεία με νομική προσωπικότητα που επιδιώκει εμπορικό σκοπό και για τα χρέη της οποίας ένας τουλάχιστον από τους εταίρους ευθύνεται περιορισμένα (ετερόρρυθμος εταίρος) ενώ ένας άλλος τουλάχιστον από τους εταίρους ευθύνεται απεριόριστα (ομόρρυθμος εταίρος)»*, εφαρμόζοντας επικουρικά και τις διατάξεις του άρθρου 249 παρ. 1 της ομόρρυθμης εταιρείας.

Τα στοιχεία της ευθύνης αυτής θα μπορούσαν να συνοψισθούν σε δύο βασικά σημεία:

α) Η ευθύνη των εταίρων είναι απεριόριστη, που σημαίνει ότι η ευθύνη τους εξικνείται σε ολόκληρη την ατομική τους περιουσία. Δηλ. δεν ευθύνονται αυτοί μέχρι ορισμένου ποσού, κατά τρόπο, ώστε να απαλλάσσονται από κάθε ευθύνη μετά την εξάντληση του ποσού αυτού³³ Κατ' αυτόν τον τρόπο, οι εταιρικοί δανειστές μπορούν να στραφούν κατά του ομόρρυθμου εταίρου και να αναζητήσουν από την ατομική του περιουσία τις οφειλές της εταιρείας προς αυτούς. Εταιρικός δανειστής μπορεί να είναι και το Δημόσιο, όταν η προσωπική εταιρεία οφείλει φόρους.³⁴ Ευθύνονται δηλ. όλοι οι εταίροι με ολόκληρη την περιουσία τους και όχι απλώς κατά λόγο της εισφοράς τους ή μέχρι ορισμένου ποσού, όπως οι ετερόρρυθμοι εταίροι που δεν έχουν καταβάλει την εισφορά τους.³⁵

β) Οι εταίροι ευθύνονται εις ολόκληρον, δηλαδή για το σύνολο της οφειλής ενώ δεν δικαιούνται να υποδείξουν άλλον εταίρο ή την εταιρεία για την πληρωμή του συνόλου ή τμήματος της οφειλής. Κάθε ομόρρυθμος εταίρος ευθύνεται για τα συμβατικά και

³³ Βλ. Αλεξανδρίδου Δ. Ελίζα, «Δίκαιο Εμπορικών Εταιρειών, Προσωπικές & Κεφαλαιουχικές Εταιρείες», 2^η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, Θεσσαλονίκη 2016, σελ.116

³⁴ Βλ. Καλλιντέρης Κωνσταντίνος, «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», 2^η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 2018, σελ.169

³⁵ Βλ. Ρόκας Κ. Νικόλαος, «Εμπορικές Εταιρείες», 8^η έκδοση, εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2018, σελ. 142

εξωσυμβατικά χρέη της εταιρείας με την ιδιότητα του πρωτοφειλέτη και όχι του εγγυητή.³⁶

Επιπροσθέτως, στο άρθρο 258 παρ. 1 του προαναφερθέντος νόμου, ορίζεται ότι δεν ισχύει τυχόν συμφωνία περί αποκλεισμού ή περιορισμού της ευθύνης αυτής, ενώ η παράγραφος 3 του οικείου άρθρου καθιερώνει την απεριόριστη και εις ολόκληρον ευθύνη κάθε εταίρου που εισέρχεται στην εταιρεία για τα υπάρχοντα πριν την είσοδό του εταιρικά χρέη. Σε περίπτωση ύπαρξης αντίθετης συμφωνίας δεν ισχύει έναντι τρίτων.

Ο απερχόμενος εταίρος ευθύνεται για τα φορολογικά χρέη που δημιουργήθηκαν μέχρι την αποχώρησή του.

Η εις ολόκληρον ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων δίνει τη δυνατότητα στο Δημόσιο να στραφεί κατά του ομόρρυθμου εταίρου άμεσα χωρίς να βεβαιωθεί το φορολογικό χρέος της εταιρείας σε βάρος του. Ο νόμιμος τίτλος, με βάση τον οποίο βεβαιώθηκε το φορολογικό χρέος κατά της προσωπικής εταιρείας, αποτελεί νόμιμο τίτλο εκτέλεσης και κατά των ομόρρυθμων εταίρων.

Η ευθύνη τους έναντι του Δημοσίου είναι πρωτογενής και όχι επικουρική δίνοντας τη δυνατότητα στο Δημόσιο να προβεί στην έναρξη της διαδικασίας διοικητικής εκτέλεσης ταυτόχρονα τόσο κατά της εταιρείας όσο και κατά των ομόρρυθμων εταίρων.³⁷

Αν ένας από τους εταίρους κατέβαλε ολόκληρο το χρέος, τότε έχει δικαίωμα αναγωγής (άρθρο 488 ΑΚ) κατά το ποσοστό συμμετοχής του καθένα σύμφωνα με το καταστατικό (άρθρο 487 ΑΚ). Αυτό σημαίνει ότι δικαιούται να στραφεί έναντι των υπολοίπων συνοφειλετών συνεταίρων του και μάλιστα κατά το ποσοστό της συμμετοχής του καθενός στην εταιρεία ή τη μεταξύ τους εσωτερική συμφωνία και να εισπράξει την αναλογία της οφειλής που πλήρωσε και που τους αντιστοιχεί.

Οι διατάξεις για την σε ολόκληρο και απεριόριστη ευθύνη των εταίρων είναι αναγκαστικού δικαίου, με σκοπό τη διασφάλιση των συμφερόντων των τρίτων

³⁶ Βλ. Καλλιντέρης Κωνσταντίνος, «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», 2^η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 2018, σελ.169

³⁷ Βλ. Καλλιντέρης Κωνσταντίνος, «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», 2^η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 2018, σελ.169

συναλλασσόμενων έναντι της εταιρείας, ως αποτέλεσμα το καταστατικό δεν επηρεάζει το μέγεθος αυτού του είδους της ευθύνης. Με άλλα λόγια αν συμφωνηθεί με διάταξη του καταστατικού ότι ένας ή περισσότεροι εταίροι δεν θα ευθύνονται σε ολόκληρο έναντι των τρίτων ή θα ευθύνονται περιορισμένα αυτό θα ισχύει μόνο στις εσωτερικές σχέσεις των εταίρων και ως διάταξη στις συναλλαγές με τρίτους θα είναι άκυρη.

Αξίζει να αναφερθεί ότι, η νομοθεσία ως προς την έγερση αλληλέγγυας ευθύνης των ομόρρυθμων εταίρων δεν διακρίνει μεταξύ αυτών που ασκούν καθήκοντα διαχείρισης και αυτών που δεν ασκούν. Ο τυχόν διορισμός ορισμένων εταίρων ως διαχειριστών της προσωπικής εταιρείας, δεν αποκλείει την ως άνω αλληλέγγυα ευθύνη και των υπόλοιπων ομόρρυθμων εταίρων, καθώς αυτή ενεργοποιείται λόγω της σχετικής ιδιότητάς τους (άρθρα 249 παρ. 1 για τις ομόρρυθμες εταιρείες και 271 παρ. 1 για τις ετερόρρυθμες εταιρείες). Υπενθυμίζεται ότι, ενόψει της αρχής της αυτοδιαχείρισης των προσωπικών εταιρειών, διαχειριστής προσωπικής εταιρείας διορίζεται μόνο πρόσωπο που φέρει και την ιδιότητα του ομόρρυθμου εταίρου.

Η ειδικότερη αναφορά στις εν λόγω εκτός ΚΦΔ διατάξεις σκοπεύει στην παρουσίαση της έννοιας της αλληλέγγυας ευθύνης, στα πλαίσια του εταιρικού δικαίου και συγκεκριμένα τις διατάξεις που διέπουν τη λειτουργία της χωρίς την αναγκαία υιοθέτηση της διάταξης του άρθρου 50 του ΚΦΔ που θα αναλύσουμε παρακάτω. Ωστόσο στο εν λόγω άρθρο του ΚΦΔ γίνεται αναφορά και στις προσωπικές εταιρείες (ΟΕ και ΕΕ), ως νομικά πρόσωπα, ερμηνεύοντας την ιδιότητα του *διαχειριστή*, η οποία στις προσωπικές εταιρείες περιορίζεται στα πρόσωπα των ομόρρυθμων εταίρων.

1.2 Η ευθύνη του ετερόρρυθμου εταίρου

Νομολογιακά γίνεται δεκτό ότι, οι ετερόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται περιορισμένα μέχρι του ποσού της εισφοράς τους. Η έκφραση αυτή δεν είναι ακριβής διότι ο ετερόρρυθμος εταίρος που κατέβαλε την εισφορά του δεν ευθύνεται για τα εταιρικά χρέη με την προσωπική του περιουσία (ούτε μέχρι του ύψους της εισφοράς του), αλλά απλώς η εισφορά του υπόκειται στον επιχειρηματικό κίνδυνο, μπορεί δηλ. να απολεσθεί σε περίπτωση που η εταιρεία έχει ζημιές.³⁸

³⁸ Βλ. Ρόκας Κ. Νικόλαος, «Εμπορικές Εταιρείες», 8^η έκδοση, εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2018, σελ. 17

Στα πλαίσια του άρθρου 279 παρ. 1 του ν. 4072/2012, ο ετερόρρυθμος εταίρος που έχει καταβάλει την εισφορά του δεν ευθύνεται για τα χρέη της Ε.Ε. έναντι τρίτων. Ευθύνεται μόνο το νομικό πρόσωπο της Ε.Ε. και οι ομόρρυθμοι εταίροι. Αν δεν καταβάλει την εισφορά του, ευθύνεται προσωπικά, αλλά περιορισμένα μέχρι του ποσού της εισφοράς του έναντι των τρίτων, όπως αυτή έχει καταχωρισθεί στο Γ.Ε.ΜΗ.. Με άλλα λόγια, ο ετερόρρυθμος εταίρος που οφείλει την εισφορά του, ευθύνεται για τα εταιρικά χρέη άμεσα, εις ολόκληρον και με όλη του την περιουσία, όχι όμως απεριορίστα αλλά περιορισμένα μέχρι την αξία της οφειλόμενης εισφοράς του. Για την τελευταία, ο ετερόρρυθμος εταίρος ευθύνεται κανονικά όπως όλοι οι εταίροι και έναντι των τρίτων και έναντι του εταίρου που τυχόν κατέβαλε όλο το χρέος και στρέφεται τώρα κατά των άλλων συνεταίρων του αναγωγικά για να εισπράξει την αναλογία τους.

Κατά το άρθρο 279 παρ. 2 ορίζεται ότι *«ο εισερχόμενος μετά τη σύσταση της εταιρείας ετερόρρυθμος εταίρος ευθύνεται και για τα προ της εισόδου του χρέη...»*, η εν λόγω ευθύνη περιορίζεται μέχρι του ποσού της εισφοράς του.

Αντίθετη συμφωνία περί ευθύνης του ετερόρρυθμου εταίρου δεν μπορεί να αντιταχθεί προς τους τρίτους όπως ορίζεται στο άρθρο 279 παρ. 3. Πρόκειται για κανόνα αναγκαστικού δικαίου, όπως είναι και η όλη ρύθμιση που αφορά στην ευθύνη του ετερόρρυθμου εταίρου και τούτο, με σκοπό την εξασφάλιση της προστασίας των συμφερόντων των τρίτων και της ασφάλειας των εμπορικών συναλλαγών.³⁹ Ωστόσο, μπορεί να ισχύει στις μεταξύ των εταίρων σχέσεις.

Σε περίπτωση που το όνομα του ετερόρρυθμου εταίρου αναφέρεται στην επωνυμία της εταιρείας ευθύνεται απεριορίστα, ως ομόρρυθμος εταίρος (de facto διαχείριση), έναντι των καλόπιστων τρίτων, των τρίτων δηλ. που δεν γνώριζαν την ιδιότητα του ως ετερόρρυθμου εταίρου (άρθρο 272 παρ. 2). Η ως άνω ευθύνη εγείρεται κατά παρόμοιο τρόπο στον ετερόρρυθμο εταίρο και όταν συμμετέχει σε πράξεις εκπροσώπησης της εταιρείας, κατόπιν καταστατικής πρόβλεψης (άρθρο 278 παρ. 2). Ωστόσο, αν οι καλόπιστοι τρίτοι γνώριζαν στις μεταξύ τους συναλλαγές την ιδιότητά του ως ετερόρρυθμου εταίρου, απαλλάσσεται ολικά από την αλληλέγγυα αυτή ευθύνη.

³⁹ Βλ. Αλεξανδρίδου Δ. Ελίζα, «Δίκαιο Εμπορικών Εταιρειών, Προσωπικές & Κεφαλαιουχικές Εταιρείες», 2^η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, Θεσσαλονίκη 2016, σελ.163

Τέλος, στην περίπτωση κατά την οποία μια Ε.Ε. ξεκίνησε τη λειτουργία της πριν από την εγγραφή της στο Γ.Ε.ΜΗ., κάθε ετερόρρυθμος εταίρος ευθύνεται έναντι των τρίτων ως ομόρρυθμος για τα εταιρικά χρέη που δημιουργήθηκαν κατά το διάστημα από την έναρξη λειτουργίας μέχρι την καταχώρισή της, εκτός αν οι τρίτοι γνώριζαν την ιδιότητά του, ως ετερόρρυθμου εταίρου. Το ίδιο ισχύει και αν ο ετερόρρυθμος εταίρος εισήλθε στην εταιρεία μετά την έναρξη λειτουργίας της, αλλά πριν από την εγγραφή της στο Γ.Ε.ΜΗ..(άρθρο 280).

1.3 Η αλληλέγγυα ευθύνη των μελών της κοινοπραξίας επιτηδευματιών

Η αλληλέγγυα ευθύνη των μελών της κοινοπραξίας, μεταξύ άλλων, ορίζεται ρητά με το άρθρο 4 παρ. 10 του ν. 1882/1990 ως εξής: *«για τις κοινοπραξίες, τις κοινωνίες και τις αστικές εταιρείες που ασκούν επιχείρηση, οι οφειλές κύριες και πρόσθετες από φόρους, τέλη, εισφορές και από πρόστιμα για φορολογικές παραβάσεις γενικά που αφορούν αυτές βεβαιώνονται στο όνομά τους, η ευθύνη όμως για την καταβολή των οφειλών αυτών βαρύνει αλληλεγγύως και σε ολόκληρο καθένα από τα μέλη τους».*

Η ανωτέρω αλληλέγγυα ευθύνη των μελών της κοινοπραξίας συνάδει με τη φύση της κοινοπραξίας, σύμφωνα με το άρθρο 293 παρ. 1 του ν. 4072/2012 η κοινοπραξία δεν έχει νομική προσωπικότητα και επομένως δεν έχει περιουσιακή αυτοτέλεια σε σχέση με τα μέλη της. Συνακόλουθα, βάσει των όσο ορίζονται στο άρθρο 293 παρ. 3 του ν. 4072/2012 εφόσον η κοινοπραξία ασκεί εμπορική δραστηριότητα καταχωρίζεται υποχρεωτικά στο Γ.Ε.ΜΗ. και εφαρμόζονται ως προς αυτήν αναλόγως οι διατάξεις για την ομόρρυθμη εταιρεία.

ΜΕΡΟΣ Β΄

1. Αλληλέγγυα ευθύνη μελών της διοίκησης για φορολογικές υποχρεώσεις νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων (άρθρο 50 του ΚΦΔ)

Μέχρι και τη θέσπιση του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) με τον ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α΄ 170/26.7.2013), οι ρυθμίσεις σχετικά με την αστική ευθύνη των διοικούντων κεφαλαιουχικές εταιρείες έναντι του Δημοσίου περιέχονταν κατά κύριο λόγο στα άρθρα 115 του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ) και 55 περ. β΄ του ν. 2859/2000 (ΚΦΠΑ).

Ωστόσο με το άρθρο 50 του ΚΦΔ προβλέφθηκε με ενιαίο τρόπο η αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων εταιρείες για όλες τις φορολογίες, τις οποίες καλύπτει ο Κώδικας, αντικαθιστώντας τις παλαιότερες διατάξεις. Όπως αναλύεται και στην αιτιολογική έκθεση του ΚΦΔ, *«ο Κώδικας ενσωματώνει και απλοποιεί διάσπαρτες διατάξεις της πρωτογενούς και δευτερογενούς νομοθεσίας που αφορούν τις φορολογικές διαδικασίες, τη σχέση μεταξύ φορολογούμενου και φορολογικής διοίκησης και τις διαδικασίες είσπραξης των φόρων...και επιδιώκει να επαναθεμελιώσει τις σχέσεις μεταξύ της φορολογικής διοίκησης και του φορολογούμενου σε υγιέστερη και δικαιότερη βάση»*. Έναρξη ισχύος του νέου Κώδικα ορίστηκε η 1.1.2014. Επισημαίνεται ότι εφαρμόζεται μόνο σε εταιρικές οφειλές που αφορούν σε χρήσεις από το 2014 και μετά.⁴⁰

Άξιο αναφοράς αποτελεί το γεγονός ότι τα περισσότερα άρθρα του ΚΦΔ τροποποιήθηκαν με τον ν. 4223/2013 προτού προλάβει να τεθεί σε εφαρμογή, γεγονός που καταδεικνύει την προχειρότητα κατά την αρχική – τουλάχιστον – έκδοσή του. Τούτο συνέβη, διότι ο Κώδικας αυτός εκπονήθηκε – διαμορφώθηκε, υπό την πίεση υλοποίησης συγκεκριμένης μνημονιακής υποχρέωσης, με συνέπεια να δημιουργούνται προβλήματα, τα οποία εν τέλει ρυθμίζονται με κανονιστικές αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.⁴¹

1.1 Τα πρόσωπα της διοίκησης τα οποία ευθύνονται αλληλέγγυα με το νομικό πρόσωπο

Σύμφωνα με το εδάφιο α' της παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 19 του άρθρου 47 του ν. 4223/2013, τα πρόσωπα που είναι πρόεδροι, διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων⁴² ευθύνονται

⁴⁰ Βλ. Φινοκαλιώτη Κ. Αικατερίνη, «Η αστική ευθύνη των διοικούντων Α.Ε. & Ε.Π.Ε. για φορολογικές οφειλές», εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2014, σελ. 22

⁴¹ Βλ. Φινοκαλιώτης Δ. Κωνσταντίνος, «Φορολογικό Δίκαιο», Ε' έκδοση, εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2014, σελ. 584

⁴² αρθ. 3 περ. δ' του ΚΦΔ (4174/2013): *«ως νομική οντότητα νοείται κάθε μάρφωμα εταιρικής ή μη οργάνωσης και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα που δεν είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, όπως ιδίως συνεταιρισμός, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία, κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων, κάθε μορφής καταπίστευμα ή εμπίστευμα ή οποιοδήποτε μάρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα, σωματείο ή οποιοδήποτε μάρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφή προσωπικής επιχείρησης ή οποιαδήποτε*

αλληλέγγυα με το νομικό πρόσωπο. Η βασική διαφοροποίηση του νέου Κώδικα είναι η ρύθμιση στην ίδια διάταξη της προσωπικής ευθύνης των διοικούντων όλων των εταιρειών.

Περαιτέρω, αξίζει να αναφερθεί ότι με το άρθρο 47 παρ. 19 του ν. 4223/2013 προστέθηκαν στα συνυπόχρεα πρόσωπα και οι πρόεδροι. Η προσθήκη αυτή του νομοθέτη, προφανώς, δεν αναφέρεται στην Α.Ε. ή στην Ε.Π.Ε., αλλά σε νομικά πρόσωπα ή οντότητες που εκπροσωπούνται από πρόεδρο, όπως το σωματείο. Η έννοια αυτή του προέδρου στο άρθρο 50 παρ. 1 του ΚΦΔ δεν θα πρέπει να συγχέεται με τον πρόεδρο του Δ.Σ. της Α.Ε., καθώς εάν ο νομοθέτης ήθελε να καταστήσει και αυτόν συνυπόχρεο πρόσωπο τότε θα έπρεπε να τον αναφέρει ρητά ως *πρόεδρο του Δ.Σ.* ή όχι απλώς ως *πρόεδρο*. Εξάλλου όπως είναι γνωστό, ο πρόεδρος του Δ.Σ. της Α.Ε. δεν διαθέτει οργανική εξουσία, αλλά απλώς διευθύνει το Δ.Σ. της Α.Ε. και άρα δεν θα ήταν λογικό να ευθύνεται για τις φορολογικές οφειλές της Α.Ε. στο μέτρο που δεν διαθέτει εξουσία εκπροσώπησης και διαχείρισής της.⁴³

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση της διάταξης, η τροποποίηση έγινε *ώστε να περιληφθούν στο πεδίο εφαρμογής της και οι πρόεδροι των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.*

Πέρα από τις ως άνω ιδιότητες/θέσεις, οι οποίες προβλέπονται στο εταιρικό δίκαιο, η διάταξη αναφέρεται σε όλα τα πρόσωπα, τα οποία είναι εντεταλμένα στη διοίκηση του νομικού προσώπου, διευρύνοντας την ευθύνη σε μέλη της διοίκησης που έχουν οριστεί νόμιμα να ασκούν διαχειριστικά καθήκοντα στο νομικό πρόσωπο ανεξάρτητα από τη θέση που κατέχουν.⁴⁴

Γίνεται δεκτό ότι, η αλληλέγγυα ευθύνη των διοικητών για τα φορολογικά χρέη της εταιρείας δεν εξαρτάται από την ουσιαστική συμμετοχή του στη διοίκηση του νομικού

οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρεία διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομίας ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου».

⁴³ Βλ. Φινοκαλιώτη Κ. Αικατερίνη, «Η αστική ευθύνη των διοικούντων Α.Ε. & Ε.Π.Ε. για φορολογικές οφειλές», εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2014, σελ. 213

⁴⁴ Βλ. Καλλιντέρης Κωνσταντίνος, «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», 2^η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 2018, σελ. 200

προσώπου, ούτε από την οικονομική κατάσταση αυτού κατά το χρόνο της θητείας του, αλλά εγείρεται αποκλειστικά λόγω της θέσης του στο νομικό πρόσωπο κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα. Με άλλα λόγια η ευθύνη καθίσταται αντικειμενική, γεννάται δηλαδή λόγω της ιδιότητάς του.

Ως επακόλουθο, δεν εξετάζεται από τα δικαστήρια τυχόν σκόπιμες ενέργειες από την πλευρά του διοικητή προς αποφυγή πληρωμής φορολογικών χρεών (π.χ. μεταβίβαση σε ύποπτο χρόνο περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας με σκοπό να μην προβεί το Δημόσιο σε κατασχέσεις τους). Αν το πρόσωπο δεν φέρει μια από τις ιδιότητες που ορίζει ο νόμος και δεν ασκεί καθήκοντα διαχείρισης στο νομικό πρόσωπο δεν εγείρεται αλληλέγγυα ευθύνη έναντι του Δημοσίου.

Ζήτημα επέκτασης της ευθύνης τίθεται όταν την ιδιότητα που ορίζει ο νόμος δεν φέρει φυσικό, αλλά νομικό πρόσωπο. Έχει κριθεί ότι τα αλληλέγγυα ευθυνόμενα πρόσωπα πρέπει να έχουν ευθεία έννομη σχέση με την εταιρεία που οφείλει τους φόρους. Αντίθετα, δεν υπέχουν ευθύνη πρόσωπα που φέρουν τις ιδιότητες που ορίζει ο νόμος όχι στη διοίκηση της οφειλέτριας εταιρείας αλλά σε τρίτη εταιρεία, η οποία έχει αναλάβει καθήκοντα διοίκησης στην οφειλέτρια εταιρεία.⁴⁵ Ωστόσο, σε συγκεκριμένους εταιρικούς τύπους, ήτοι η Α.Ε. και η Ι.Κ.Ε., προβλέπονται από την εταιρική τους νομοθεσία (άρθρο 18 παρ. 2 του ν. 2190/1920 και άρθρο 58 του ν. 4072/2012) σε περίπτωση νόμιμης διαχείρισης τους από νομικό πρόσωπο, το τελευταίο υποχρεούται να ορίσει φυσικό πρόσωπο, το οποίο θα ασκεί καθήκοντα διοίκησης. Με την πράξη αυτή, θεμελιώνεται η αλληλέγγυα ευθύνη του άρθρου 50 του ΚΦΔ στο εν λόγω φυσικό πρόσωπο ως προς τις φορολογικές υποχρεώσεις της εταιρείας.

⁴⁵ Βλ. Καλλιντέρης Κωνσταντίνος, «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», 2^η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 2018, σελ. 204

1.1.1 Τα συνυπόχρεα πρόσωπα ανά εταιρικό τύπο⁴⁶

Ανώνυμη εταιρεία

(α) Ο Διευθύνων Σύμβουλος

Ο διευθύνων σύμβουλος αποτελεί θεσμοθετημένο όργανο της ανώνυμης εταιρείας (άρθρο 22 παρ. 3 του ν. 2190/1920). Συγκεκριμένα, πρόκειται για μέλος του διοικητικού συμβουλίου, το οποίο εξουσιοδοτείται να ασκεί τη διαχειριστική και εκπροσωπευτική εξουσία της εταιρείας. Συνεπώς, η επιλογή του διευθύνοντος συμβούλου ως αλληλέγγυα υπεύθυνου δικαιολογείται λόγω της ανάληψης απ' αυτόν των καθηκόντων διοίκησης της εταιρείας.

(β) Ο Διευθυντής

Η έννοια του διευθυντή συναντάται στο ν. 2190/1920 περί ανωνύμων εταιρειών (ενδεικτικά άρθρα 22 παρ. 3 και 23 παρ. 1). Κατά την ερμηνεία της ως άνω διάταξης, διευθυντής της εταιρείας είναι τρίτο πρόσωπο (μη μέλος του ΔΣ) στο οποίο ανατίθεται η διοίκηση αυτής. Συνήθως το πρόσωπο αυτό διοικεί την εταιρεία με την ιδιότητα του γενικού διευθυντή. Οι αρμοδιότητες που ανατίθενται στο διευθυντή, όπως και σε κάθε υποκατάστατο, ενδέχεται να είναι ορισμένες κατά είδος και κατά τόπο. Επομένως, η φύση των αρμοδιοτήτων που έχουν ανατεθεί στο διευθυντή θα πρέπει να ελέγχεται, προκειμένου να διαπιστωθεί αν η θέση του περιλαμβάνει καθήκοντα διοίκησης της εταιρείας, σε συνδυασμό με την τοπική αρμοδιότητά του.

(γ) Εντεταλμένοι στη διοίκηση της εταιρείας

Η ως άνω αναφορά του νόμου περιλαμβάνει συγκεκριμένα μέλη της διοίκησης του νομικού προσώπου, όταν αυτή ασκείται συλλογικά, ή τρίτα πρόσωπα στα οποία ανατίθεται η άσκηση καθηκόντων διαχείρισης. Τα πρόσωπα αυτά είναι διευθυντικά στελέχη και στα πλαίσια ερμηνείας της Α.Ε., χαρακτηρίζονται ως υποκατάστατοι. Επομένως, κατά την εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 50 του ΚΦΔ σε βάρος εντεταλμένων προσώπων στη διοίκηση της εταιρείας (στο εξής «υποκατάστατων»), θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη (α) η έκταση των αρμοδιοτήτων που έχει δοθεί στο συγκεκριμένο υποκατάστατο με βάση τη σχετική απόφαση διορισμού του (π.χ.

⁴⁶ Βλ. Καλλιντέρης Κωνσταντίνος, «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», 2^η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 2018, σελ. 205

πρακτικό ΔΣ) και (β) η τοπική αρμοδιότητα εντός της οποίας έχει κληθεί να δράσει ο υποκατάστατος. Η εξέταση της έκτασης των αρμοδιοτήτων του υποκατάστατου θα πρέπει να περιλαμβάνει και το είδος των αρμοδιοτήτων που του έχουν ανατεθεί. Αν το πεδίο ευθύνης του δεν σχετίζεται με την οικονομική διαχείριση της εταιρείας δεν θα μπορούσε να θεμελιωθεί βάσιμα η αλληλέγγυα ευθύνη του για τα εταιρικά χρέη.

Η μνεία της διάταξης σε εντεταλμένα πρόσωπα αναφέρεται ιδίως στη διοίκηση της Α.Ε. λόγω της πολυπρόσωπης εταιρικής διακυβέρνησης. Θα πρέπει να ερμηνευθεί ότι περιλαμβάνει, καταρχάς, τα μέλη του Δ.Σ., τα οποία εντέλλονται από τη Γενική Συνέλευση να διοικήσουν την εταιρεία. Σε περίπτωση εκχώρησης των αρμοδιοτήτων του Δ.Σ., σε συγκεκριμένα μέλη του Δ.Σ. ή τρίτα πρόσωπα εκτός του Δ.Σ., η αλληλέγγυα ευθύνη βαρύνει τα εντεταλμένα από το Δ.Σ. πρόσωπα. Θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι σε περίπτωση υποκατάστασης, το πρόσωπο που υποκαθίσταται στη διοίκηση της εταιρείας παύει να ευθύνεται, εκτός αν αποδεικνύεται ότι συνεχίζει να ασκεί καθήκοντα διοίκησης.

Σε σχέση με τα ανωτέρω, υπογραμμίζεται ότι η εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων αποτελεί καθήκον διοίκησης (εκ των έσω διαχείριση) και δεν σχετίζεται με την εκπροσώπηση της εταιρείας έναντι τρίτων. Το εντεταλμένο πρόσωπο που δεσμεύει (εκπροσωπεί) την εταιρεία είναι διαφορετικό από το πρόσωπο που συμμετέχει στη διοίκηση αυτής, αλληλέγγυα υπόχρεος είναι μόνο αυτός που ασκεί καθήκοντα διοίκησης στην εταιρεία.

(δ) Ο Εκκαθαριστής

Ο εκκαθαριστής αποτελεί όργανο διοίκησης των ανωνύμων εταιρειών, το οποίο αναλαμβάνει τη διαχειριστική εξουσία αυτών μετά τη λύση τους. Αν δεν διορίζονται από το καταστατικό, εκλέγονται από την ΓΣ ή διορίζονται από το δικαστήριο, εφόσον η εταιρεία λυθεί με δικαστική απόφαση.⁴⁷ Αλληλέγγυα ευθύνη για τα φορολογικά χρέη της εταιρείας δύναται να υπάρξει, κατά την κοινή πείρα, για χρέη που ανάγονται στη διάρκεια της θητείας του. Επιπλέον, ευθύνη θεμελιώνεται για χρέη τα οποία ανάγονται σε χρόνο πριν τη διάλυση της εταιρείας, τα οποία ωστόσο οι εκκαθαριστές δεν κατέβαλαν κατά παράβαση των καθηκόντων τους. Στην περίπτωση συνεπώς που η

⁴⁷ Βλ. Ρόκας Κ. Νικόλαος, «Εμπορικές Εταιρείες», 8^η έκδοση, εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2018, σελ. 497

εταιρική περιουσία δεν επαρκεί για την εξόφληση των φορολογικών χρεών, οι εκκαθαριστές δεν καθίστανται συνυπόχρεοι, εκτός αν η φορολογική αρχή αποδεικνύει αμέλεια των εκκαθαριστών, η οποία κατέστησε την οφειλή ανεπίδεκτη είσπραξης.

Το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους έχει επιβεβαιώσει την ως άνω θέση με την υπ. αρ. 165/2007 γνωμοδότησή του, η οποία κρίνει ότι *«πρέπει να εξετάζεται εάν ο εκκαθαριστής ήταν σε θέση είτε από το νόμο είτε από τα πράγματα να προβεί στις νόμιμες ενέργειες για την καταβολή των χρεών αυτών, θα πρέπει δε να αποδεικνύεται συγκεκριμένη αμέλεια των εκκαθαριστών κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους»*.⁴⁸

Ανατρέχοντας στη νομολογία των δικαστηρίων η αλληλέγγυα ευθύνη των εκκαθαριστών εγείρεται από τις ενέργειες και παραλείψεις τους κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης, στα πλαίσια πάντα των καθηκόντων τους. Ωστόσο στη δικαστηριακή νομολογία διατυπώνονται και αντίθετες κρίσεις, οι οποίες δε λαμβάνουν υπόψη τους τα ειδικά καθήκοντα του εκκαθαριστή και ερμηνεύουν την αλληλέγγυα ευθύνη στα πλαίσια επίτευξης σκοπού δημοσίου συμφέροντος και ειδικότερα τη διασφάλιση είσπραξης φόρων μέσω της στενής ερμηνείας του άρθρου 50 του ΚΦΔ.

Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης

(α) Ο Διαχειριστής

Η διαχείριση και εκπροσώπηση της Ε.Π.Ε. ανήκει στους διαχειριστές της, εταίρους ή μη, οι οποίοι διορίστηκαν με το καταστατικό ή με απόφαση ης γενικής συνέλευσης των εταίρων (άρθρα 16 και 17 του ν. 3190/1955). Στην τελευταία περίπτωση, η τήρηση των όρων δημοσιότητας έχει δηλωτικό χαρακτήρα. Αντίθετα, η δημοσιότητα του διορισμού των καταστατικών διαχειριστών έχει συστατική ενέργεια. Παράλληλα βέβαια για την κτήση της ιδιότητας του διαχειριστή δεν αρκεί μόνον ο διορισμός του, αλλά απαιτείται και η αποδοχή του ρητή ή σιωπηρή.⁴⁹

⁴⁸ Βλ. ΝΣΚ 165/2007 (www.nsk.gr)

⁴⁹ Βλ. Φινοκαλιώτη Κ. Αικατερίνη, «Η αστική ευθύνη των διοικούντων Α.Ε. & Ε.Π.Ε. για φορολογικές οφειλές», εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2014, σελ. 215

(β) Εντεταλμένοι στη διοίκηση της εταιρείας

Ζήτημα ανακύπτει όταν το καταστατικό της εταιρείας δεν προβλέπει το διορισμό διαχειριστή, οπότε η διαχείρισή της εταιρείας ανήκει σε όλους τους εταίρους (άρθρο 16 του ν. 3190/1955). Σε τέτοια περίπτωση, τα φορολογικά χρέη της εταιρείας μπορούν να αναζητηθούν από όλους τους εταίρους – συνδιαχειριστές. Σχετική είναι η γνωμοδότηση του ΝΣΚ με αριθμό 380/2012, η οποία έγινε δεκτή με την ΠΟΛ. 1254/2013 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων σύμφωνα με την οποία, για τα προς το Δημόσιο χρέη μονοπρόσωπης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, από παρακρατούμενους φόρους που γεννήθηκαν κατά τη διάρκεια της λειτουργίας της ευθύνονται, προσωπικώς και εις ολόκληρον με το νομικό πρόσωπο της εταιρείας, τόσο ο μοναδικός εταίρος αυτής με την αιτιολογία ότι ασκεί εκ του νόμου τη διαχείριση και εκπροσώπηση της εταιρείας λόγω μη διορισμού διαχειριστή, όσο και το πρόσωπο που είναι εντεταλμένο στη διοίκηση του νομικού προσώπου της εταιρείας.⁵⁰ Γίνεται δεκτό από τη θεωρία ότι ο διορισμένος διαχειριστής δεν δικαιούται να αναθέσει σε τρίτο πρόσωπο την άσκηση των καθηκόντων του. Συνεπώς ο τρίτος μπορεί να φέρει μόνο την ιδιότητα του πληρεξούσιου και δεν αποκτά την ιδιότητα του διαχειριστή.

(γ) Ο Εκκαθαριστής

Βλέπε ανωτέρω Ανώνυμη Εταιρεία περίπτωση (δ)

Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές Εταιρείες⁵¹

Η διαχείριση της Ι.Κ.Ε. ασκείται από τους διαχειριστές της, σύμφωνα με το άρθρο 55 του ν. 4072/2012. Οι διαχειριστές της Ι.Κ.Ε. δύνανται να είναι και τρίτοι. Τα ως άνω πρόσωπα, τα οποία αναγνωρίζονται από το νόμο ως αρμόδια για τη διοίκηση της Ι.Κ.Ε., θεωρούνται αλληλέγγυα υπεύθυνα με την εταιρεία. Ο νόμος δεν αναφέρει όλα τα πρόσωπα εκτός των ανωτέρω. Οι διαχειριστές αναλαμβάνουν και τη διαδικασία εκκαθάρισης εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στο καταστατικό (άρθρο 104 παρ. 3).

Η αλληλέγγυα ευθύνη για τις Ι.Κ.Ε. ισχύει μετά την εισαγωγή του ΚΦΔ, του οποίου οι διατάξεις καλύπτουν όλα τα νομικά πρόσωπα. Η νέα διάταξη τέθηκε σε ισχύ από την

⁵⁰ Βλ. ΝΣΚ 380/2012 (www.nsk.gr)

⁵¹ Βλ. Καλλιντέρης Κωνσταντίνος, «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», 2^η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 2018, σελ. 210

01.01.2014 και μεταγενέστερα (άρθρο 73 του ΚΦΔ). Συνεπώς, η διευρυμένη ευθύνη περιορίζεται στις φορολογικές οφειλές που γεννώνται από την 01.01.2014 και μεταγενέστερα. Ως εκ τούτου, οι διαχειριστές της Ι.Κ.Ε. δεν ευθύνονται προσωπικά για φορολογικές οφειλές που ανάγονται σε χρήσεις πριν την 01.01.2014.

1.2 Τα χρονικά όρια της ευθύνης

Ο διοικητής ευθύνεται αλληλέγγυα για τις φορολογικές υποχρεώσεις που ανάγονται στο χρονικό διάστημα μεταξύ του χρόνου αναλήψεως και του χρόνου παύσης του από τα καθήκοντά του. Ο διορισμός για να είναι έγκυρος θα πρέπει να τηρηθεί ο νόμιμος τύπος, διαφορετικά η ευθύνη του μπορεί να αμφισβητηθεί. Ανάλογα με την περίπτωση η μη τήρηση του νόμιμου τύπου μπορεί να ωφελήσει το πρόσωπο με την εν λόγω ιδιότητα. Η φορολογική αρχή όμως αδιαμφισβήτητα θα αναζητήσει τον αλληλέγγυα ευθυνόμενο μεταξύ των προσώπων που στελεχώνουν το νόμιμο όργανο διοίκησης, λόγω της έλλειψης νόμιμης υποκατάστασής του.⁵²

Τα χρονικά όρια ευθύνης προσδιορίζονται με την εμπρόθεσμη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της εταιρείας. Για παράδειγμα αν η θητεία του διοικητή έληξε πριν την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης (π.χ. ΦΠΑ), δεν υπέχει προσωπική ευθύνη για τη φορολογική υποχρέωση που προέκυψε από την μη εκπλήρωση αυτής. Με άλλα λόγια, η παράλειψη υποβολής δήλωσης εκλαμβάνεται ως παράβαση σε βάρος του διορισμένου διοικητή. Αν η παραίτηση έχει λάβει χώρα πριν την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης δεν προκύπτει αλληλέγγυα ευθύνη του διοικητή, εκτός αν η φορολογική διοίκηση αποδείξει καταχρηστική συμπεριφορά στα πλαίσια του άρθρου 38 του ΚΦΔ (γενική διάταξη κατά της φοροαποφυγής).

Στην περίπτωση υποβολής ανακριβούς δήλωσης η αλληλέγγυα ευθύνη υφίσταται σε βάρος του διορισμένου διοικητή κατά το χρόνο υποβολής της.

Στην περίπτωση που ο διοικητής παραιτείται νομότυπα από τη διοίκηση της εταιρείας πριν τη διάλυσή της δεν προκύπτει ευθύνη. Αν όμως δεν έχει αναλάβει νόμιμα τα

⁵² Βλ. Καλλιντέρης Κωνσταντίνος, «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», 2^η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 2018, σελ. 212

καθήκοντά του ο νέος διοικητής (ή η νέα διοίκηση γενικά) κατά το χρόνο διάλυσης ή συγχώνευσης της εταιρείας, αλληλέγγυα υπεύθυνος είναι ο παραιτηθείς.

Σημειώνεται ότι στις ανώνυμες εταιρείες αν δεν γίνει αντικατάσταση μέλους Δ.Σ., η αρμόδια υπηρεσία υποχρεούται αυτεπαγγέλτως την καταχώρηση στο μητρώο Α.Ε. την παραίτηση του μέχρι πρότινος διοικητή της εταιρείας, με σκοπό την αποφυγή τυχόν επίρριψης ευθυνών. Η μη αντικατάσταση του διοικητή θα μπορούσε να θεωρηθεί σκόπιμη με απώτερο στόχο την αποτροπή φορολογικού βάρους, στα πλαίσια του άρθρου 38 του ΚΦΔ περί φοροαποφυγής. Γι' αυτό το λόγο η φορολογική διοίκηση ελέγχει αν η παραίτηση πραγματοποιήθηκε για πραγματικούς λόγους ή εικονικά. Αν η παραίτηση κριθεί καταχρηστική λόγω εικονικότητας η αλληλέγγυα ευθύνη του παραιτηθέντος διοικητή δεν παύει από το γεγονός της παραίτησης.

Στην περίπτωση απουσίας διοίκησης λόγω θανάτου δεν υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη στον αποβιώσαντα για φορολογικές υποχρεώσεις που ανάγονται σε χρόνο μετά το θάνατό του.

1.3 Οι υποχρεώσεις δημοσιότητας και γνωστοποίησης

Προϋπόθεση ενεργοποίησης της αλληλέγγυας ευθύνης σε βάρος των προσώπων που φέρουν μια από τις ιδιότητες/θέσεις του άρθρου 50 του ΚΦΔ είναι η υποβολή των πράξεων διορισμού ή παύσης των ως άνω προσώπων σε διατυπώσεις δημοσιότητας και γνωστοποίησης στη φορολογική διοίκηση. Η ανωτέρω διαδικασία είναι απαραίτητη, ώστε οι τρίτοι που συναλλάσσονται με τα νομικά πρόσωπα να γνωρίζουν τα όργανα άσκησης διαχείρισης και εκπροσώπησης της εταιρείας.

Με το νόμο 3419/2005 εισάγεται ο θεσμός του Γενικού Εμπορικού Μητρώου όπως ισχύει, και ορίζονται οι πράξεις, οι οποίες υπόκεινται σε δημοσιότητα καθώς και η διαδικασία δημοσίευσής τους. Σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ. 2α περ. γ' του προαναφερθέντος νόμου σχετικά με τις ημεδαπές κεφαλαιουχικές εταιρείες, μεταξύ άλλων, καταχωρίζονται και δημοσιεύονται ο διορισμός, η αποχώρηση και τα ατομικά στοιχεία των προσώπων που ασκούν καθήκοντα διαχείρισης και εκπροσώπησης στην εταιρεία.

Διευκρινίζεται ότι οποιαδήποτε μεταβολή επέλθει στις θέσεις των διοικούντων της εταιρείας ισχύει από το χρόνο που λήφθηκε η σχετική απόφαση και όχι από το χρόνο δημοσίευσής αυτής. Ωστόσο, αν η πράξη διορισμού ή η παύση ενός προσώπου από τα

καθήκοντά του δεν τηρεί τις διατυπώσεις δημοσιότητας εκ του νόμου δεν μπορούν να την επικαλεστούν έναντι τρίτων. Στην έννοια των τρίτων περιλαμβάνεται και η Φορολογική Διοίκηση. Από την άλλη πλευρά οι τρίτοι νομιμοποιούνται να επικαλεστούν την ανωτέρω κατάσταση. Περαιτέρω, παρατηρείται η απουσία ενιαίας νομολογίας, σχετικά με τη δυνατότητα του διοικητή της εταιρείας να αποδείξει οποιαδήποτε μεταβολή της θέσης του, λόγω μη νόμιμης τήρησης των διατυπώσεων δημοσιότητας, ενώπιον της φορολογικής αρχής.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1006/2014 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, εξειδικεύοντας τα άρθρα 10 και 11 του ΚΦΔ, υποχρεώνει τα νομικά πρόσωπα μετά τις διαδικασίες δημοσιότητας να προβαίνουν σε ειδικότερες γνωστοποιήσεις προς τις φορολογικές αρχές. Ειδικότερα, στο άρθρο 7 της ως άνω ΠΟΛ. ορίζεται ότι *«ο φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, υποχρεούται να ενημερώνει εγγράφως τη Φορολογική Διοίκηση εντός τριάντα (30) ημερών για μεταβολές στην επωνυμία, το διακριτικό τίτλο, τη διεύθυνση κατοικίας ή τη διεύθυνση των επαγγελματικών εγκαταστάσεων, την έδρα, το αντικείμενο της δραστηριότητας, τη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, καθώς και τις λοιπές πληροφορίες που παρασχέθηκαν κατά το χρόνο της εγγραφής»*.⁵³ Η ως άνω διαδικασία γνωστοποίησης στο φορολογικό μητρώο διευκολύνει ως προς την απόδειξη των γεγονότων που επικαλείται ο φορολογούμενος έναντι της φορολογικής διοίκησης.

Προς επίρρωση των ανωτέρω, παρατίθεται η απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με αριθμό 3100/2016, όπου απαλλάσσει τον πρόεδρο του Δ.Σ. από τη θεμελίωση ευθύνης έναντι του εταιρικού φόρου εισοδήματος για τυπικούς λόγους. Ειδικότερα, προβάλλεται η αιτιολογία ότι δεν προκύπτει από το σύστημα TAXIS λύση της εν λόγω εταιρείας και ως εκ τούτου δεν συντρέχει λόγος εφαρμογής των διατάξεων περί προσωπικής και εις ολόκληρον με την εταιρεία ευθύνη του Προέδρου του Δ.Σ.⁵⁴

⁵³ Βλ. ΠΟΛ. 1006/2014

⁵⁴ Βλ. ΔΕΔ 3100/2016 (www.publicrevenue.gr/elib)

1.4 Ευθύνη που εγείρεται κατά το χρόνο διάλυσης ή συγχώνευσης του νομικού προσώπου

1.4.1 Εισαγωγή

Ο νομοθέτης θέσπισε την αλληλέγγυα ευθύνη αυτής της περίπτωσης λόγω του αυξημένου κινδύνου της μη είσπραξης των οφειλών προς το Δημόσιο από ένα νομικό πρόσωπο το οποίο διαλύεται ή συγχωνεύεται.⁵⁵ Το εν λόγω νομικό πρόσωπο έχει συνήθως τη μορφή κεφαλαιουχικής εταιρείας. Για να αποτραπεί ο κίνδυνος μη είσπραξης των φορολογικών οφειλών ορίστηκε με την παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ προσωπική ευθύνη για την πληρωμή των ως άνω οφειλών στα φυσικά πρόσωπα που ασκούσαν καθήκοντα διοίκησης στην εταιρεία κατά το χρόνο διάλυσης ή συγχώνευσής της. Ο νομοθέτης αποσκοπεί στην άσκηση πίεσης των εν λόγω φυσικών προσώπων για να διευθετήσουν τυχόν φορολογικές υποχρεώσεις της εταιρείας προς το Δημόσιο ενόψει της διάλυσής της. Η κρίση του νομοθέτη να ορίσει, ως υπεύθυνο για το σύνολο των φορολογικών υποχρεώσεων στο Δημόσιο της εταιρείας τον τελευταίο χρονικά διορισμένο διοικητή ισχύει ακόμα και γι' αυτές που δεν ανάγονται στον χρόνο θητείας του.

1.4.2 Είδη φόρων που καλύπτονται από τη διάταξη

Η παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ αναφέρει ότι οι διοικητές των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή όλων των φόρων που περιλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ καθώς και των τόκων και προστίμων που οφείλονται από το νομικό πρόσωπο. Παρατηρείται ότι οι διατάξεις του άρθρου 50 του ΚΦΔ καταλαμβάνουν το σύνολο σχεδόν των φορολογικών οφειλών των νομικών προσώπων.

Όπως έχει διατυπωθεί από τον G. Jeze και έγινε δεκτή από την ελληνική επιστήμη, «ο φόρος αποτελεί άμεση και οριστική παροχή των ιδιωτών προς τη δημόσια εξουσία, που είναι αναγκαία για την κάλυψη των δημοσίων βαρών». Τα στοιχεία που συνθέτουν την έννοια του φόρου είναι: α) ο χαρακτηρισμός του ως άμεσης χρηματικής παροχής του

⁵⁵ Βλ. Κυπραίου Γ. Μιχ., «Φορολογικών Ποινικών Δίκαιον – Αξιώσις πρόσθετου φόρου», 1965, σελ. 235, ο οποίος παρατηρεί ότι «η επέκτασις της ευθύνης και επί τρίτου προσώπου μη μετέχοντος εις την φορολογικήν έννομον σχέσιν, υπαγορεύεται εκ της μεγαλύτερας εξασφάλισεως του συμφέροντος του Δημοσίου, προς ικανοποίησιν της αξιώσεως του κυρίου και του προσθέτου φόρου».

ιδιώτη προς το Κράτος, β) το υποχρεωτικό της παροχής, γ) ο οριστικός χαρακτήρας της παροχής, δ) η «μονομέρεια» της παροχής, η έλλειψη δηλ. ειδικού ανταλλάγματος από πλευράς του Κράτους προς τον ιδιώτη, ε) οι λειτουργίες του: η κάλυψη των δαπανών αλλά και η επιδίωξη επίτευξης άλλων οικονομικών και κοινωνικών στόχων του σύγχρονου Κράτους.⁵⁶

Στο πεδίο εφαρμογής της παραπάνω διάταξης εντάχθηκαν με το άρθρο 47 παρ. 19 του ν. 4223/2013 και οι λέξεις *τόκοι και πρόστιμα*, που ρυθμίζονται από τον ΚΦΔ. Ειδικότερα, στο άρθρο 53 παρ. 1 εδ. α' του ΚΦΔ προβλέπεται ότι *«αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας»*. Περαιτέρω στα άρθρα 54, 55, 56, 57 & 58 του ΚΦΔ, προβλέπονται πρόστιμα σε περίπτωση τέλεσης διαφόρων φορολογικών παραβάσεων, μεταξύ άλλων, τη μη υποβολή ή εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικής δήλωσης ή δήλωσης παρακράτησης φόρου.

Οι φόροι (δημόσια έσοδα) στους οποίους αναφέρεται το άρθρο 50 του ΚΦΔ ορίζονται στο άρθρο 2 του ΚΦΔ ως εξής:

α. Φόρο Εισοδήματος.

β. Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.).

γ. Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.).

δ. Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικίων και Κερδών από Τυχερά Παίγνια.

ε. Φόρους, τέλη, εισφορές ή χρηματικές κυρώσεις που αναφέρονται στο Παράρτημα του Κώδικα και κάθε άλλο φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση για τη βεβαίωση ή είσπραξη των οποίων, κατά την έναρξη ισχύος του Κώδικα, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογικών των περιπτώσεων α' και β'.

στ. Χρηματικές κυρώσεις και τόκους, οι οποίοι προβλέπονται από τον Κώδικα.

⁵⁶ Βλ. Φινοκαλιώτης Δ. Κωνσταντίνος, «Φορολογικό Δίκαιο», Ε' έκδοση, εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2014, σελ. 3

Σχετικά με το (στ) διαπιστώνεται ότι, δεδομένου ότι κατά τα άλλα ο ΚΦΔ (ή άλλος νόμος) δεν κατάργησε ρητά τον ν. 2523/1997 όσον αφορά το τμήμα του περί διοικητικών φορολογικών κυρώσεων, αλλά τον υποκατέστησε κατ' αρχήν από 1.1.2014 για τις παραβάσεις, που ως τότε τιμωρούσε ο ν. 2523/1997 και για τις οποίες ο ΚΦΔ προβλέπει χρηματικές κυρώσεις, ζήτημα τίθεται με τις παραβάσεις που δεν τιμωρεί ο ΚΦΔ (αλλά προβλεπόταν και τιμωρούνταν από το ν. 2523/1997) και τις μη χρηματικές κυρώσεις του ν. 2523/1997 για τις παραβάσεις που τιμωρεί ο ΚΦΔ, ήτοι αν αυτές εξακολουθούν να ισχύουν και υπό τον ΚΦΔ. Ορθότερη είναι η εκδοχή ότι οι μη χρηματικές αυτές κυρώσεις εξακολουθούν να ισχύουν, αν δεν έρχονται σε σύγκρουση με άλλη διάταξη του ΚΦΔ.⁵⁷ Επισημαίνεται ότι, η διάταξη του άρθρου 50 του ΚΦΔ ισχύει για φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν από 01.01.2014.

Τέλος, ελλείπει ειδικής πρόβλεψης, το άρθρο 50 παρ. 1 του ΚΦΔ καταλαμβάνει μόνον τους φόρους και τα πρόστιμα, που εντάσσονται στο πεδίο εφαρμογής του εν λόγω Κώδικα. Η επέκταση της ευθύνης και σε άλλες δημοσιονομικές επιβαρύνσεις είναι νοητή, μόνον εφόσον προβλεφθεί ειδική, ρητή παραπομπή στη διάταξη του άρθρου 50 του ΚΦΔ ή θεσπιστεί ειδική ρύθμιση που να το προβλέπει.⁵⁸

⁵⁷ Βλ. Μπακάλης Ευστάθιος – Πανταζόπουλος Πέτρος, «Φορολογική Διαδικασία», 2^η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, Αθήνα 2018, σελ. 11

⁵⁸ Βλ. Φινοκαλιώτη Κ. Αικατερίνη, «Η αστική ευθύνη των διοικούντων Α.Ε. & Ε.Π.Ε. για φορολογικές οφειλές», εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2014, σελ. 219

1.4.3 Η έννοια της διάλυσης ή συγχώνευσης του νομικού προσώπου

Όπως αναφέρεται στο άρθρο 50 παρ. 1 του ΚΦΔ τα νομικά πρόσωπα πρέπει να τελούν σε καθεστώς διάλυσης ή συγχώνευσης προκειμένου να προκύψει αλληλέγγυα ευθύνη στους διορισμένους διοικητές αυτών. Η έννοια της διάλυσης της εταιρείας θα πρέπει να γίνει δεκτό, ότι αναφέρεται στη λύση της εταιρείας. Η διάλυση της ανώνυμης εταιρείας πραγματοποιείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 164, 165 & 166 του ν. 4548/2018, με τίτλο: Αναμόρφωση του δικαίου των ανωνύμων εταιρειών (Νέος νόμος περί Ανωνύμων Εταιριών).⁵⁹

⁵⁹ αρθ.164 *Λόγοι λύσεως της εταιρείας*

1. Η εταιρεία λύεται:

- α) με την πάροδο του κατά το καταστατικό χρόνου διάρκειάς της,
- β) με απόφαση της γενικής συνέλευσης που λαμβάνεται με αυξημένη απαρτία και πλειοψηφία
- γ) με την κήρυξη της εταιρείας σε πτώχευση, και
- δ) σε περίπτωση απόρριψης της αίτησης πτώχευσης, λόγω ανεπάρκειας της περιουσίας του οφειλέτη για την κάλυψη των εξόδων της διαδικασίας.

2. Η εταιρεία λύεται επίσης με δικαστική απόφαση, σύμφωνα με τα άρθρα 165 και 166

αρθ. 165 *Λύση της εταιρείας με δικαστική απόφαση ύστερα από αίτηση του έχοντος έννομο συμφέροντος*

1. Η εταιρεία μπορεί να λυθεί με δικαστική απόφαση ύστερα από αίτηση οποιουδήποτε έχει έννομο συμφέρον αν: α) κατά τη σύσταση της εταιρείας δεν καταβλήθηκε το κεφάλαιο που ήταν καταβλητέο, ολικά ή μερικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου και του καταστατικού, και εξακολουθεί να είναι μη καταβεβλημένο κατά την υποβολή της αίτησης, ή β) η εταιρεία δεν έχει το ελάχιστο κεφάλαιο που ορίζεται κάθε φορά από το νόμο, ή γ) η εταιρεία δεν έχει υποβάλλει προς καταχώριση χρηματοοικονομικές καταστάσεις δύο (2) τουλάχιστον συνεχών διαχειριστικών χρήσεων, εγκεκριμένες από τη γενική συνέλευση.

2. Η αίτηση κοινοποιείται στην εταιρεία, εκδικάζεται δε με τη διαδικασία της εκούσιας δικαιοδοσίας από το μονομελές πρωτοδικείο της έδρας της εταιρείας.

3. Το δικαστήριο, πριν εκδώσει την απόφασή του, παρέχει στην εταιρεία εύλογη προθεσμία για άρση των λόγων λύσης, εκτός αν αιτιολογημένα θεωρεί ότι το μέτρο αυτό είναι άσκοπο. Η προθεσμία αυτή μπορεί να είναι δύο (2) έως τέσσερις (4) μήνες. Αν παρασχεθεί η παραπάνω προθεσμία, το δικαστήριο μπορεί να διατάξει μέτρα για την προσωρινή ρύθμιση των εταιρικών υποθέσεων.

αρθ.166 *Λύση της εταιρείας με δικαστική απόφαση ύστερα από αίτηση των μετόχων*

1. Η εταιρεία μπορεί να λυθεί με δικαστική απόφαση ύστερα από αίτηση μετόχου ή μετόχων που εκπροσωπούν το ένα τρίτο (1/3) τουλάχιστον του καταβεβλημένου κεφαλαίου, αν υφίσταται προς τούτο σπουδαίος λόγος, που, κατά τρόπο προφανή και μόνιμο, καθιστά τη συνέχιση της εταιρείας αδύνατη.

2. Σπουδαίος λόγος κατά την παράγραφο 1 υφίσταται, ιδίως, αν, λόγω ίσων συμμετοχών στην εταιρεία, η εκλογή διοικητικού συμβουλίου είναι αδύνατη ή η εταιρεία δεν μπορεί να λειτουργήσει.

3. Η αίτηση κοινοποιείται στην εταιρεία, εκδικάζεται δε με τη διαδικασία της εκούσιας δικαιοδοσίας από το μονομελές πρωτοδικείο της έδρας της εταιρείας.

4. Το δικαστήριο, πριν εκδώσει την απόφασή του, παρέχει στην εταιρεία και τους μετόχους εύλογη προθεσμία για άρση των λόγων λύσης, ιδίως μέσω εξαγοράς μετοχών μεταξύ των μετόχων, εκτός αν αιτιολογημένα θεωρεί ότι το μέτρο αυτό είναι άσκοπο. Η προθεσμία αυτή μπορεί να είναι δύο (2) έως τέσσερις (4) μήνες. Αν παρασχεθεί η παραπάνω προθεσμία, το δικαστήριο μπορεί να διατάξει μέτρα για την προσωρινή ρύθμιση των εταιρικών υποθέσεων.

5. Μέτοχοι που εκπροσωπούν το ένα τρίτο (1/3) τουλάχιστον του κεφαλαίου, μπορούν να παρέμβουν στη σχετική δίκη και να ζητήσουν την εξαγορά από αυτούς του συνόλου των μετοχών του αιτούντος ή των αιτούντων. Στην περίπτωση αυτή το δικαστήριο διατάσσει την εξαγορά και ορίζει και το αντάλλαγμα, που πρέπει να είναι δίκαιο και να ανταποκρίνεται στην αξία των μετοχών αυτών, καθώς και τους όρους καταβολής του. Για τον προσδιορισμό της αξίας, το δικαστήριο μπορεί να διατάξει πραγματογνωμοσύνη που διενεργείται, σύμφωνα με το άρθρο 17. Η αξία εξαγοράς δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό που πιθανολογείται ότι θα λάβουν οι ενάγοντες σε περίπτωση εκκαθάρισης της εταιρείας, το οποίο το δικαστήριο μπορεί να προσυζητήσει μέχρι είκοσι τοις εκατό (20%).

6. Σε περίπτωση εξαγοράς μετοχών, σύμφωνα με την παράγραφο 5, τυχόν διατάξεις του καταστατικού για δέσμευση των μετοχών αυτών, σύμφωνα με το άρθρο 43, δεν λαμβάνονται υπόψη, εκτός αν το καταστατικό προβλέπει διαφορετικά.

7. Το δικαστήριο μπορεί να αποφασίσει τη λύση της εταιρείας αν η διατασσόμενη κατά το παρόν άρθρο εξαγορά δεν ολοκληρωθεί μέσα σε ορισμένη προθεσμία, εξαιτίας πτώχευσης του υπόχρεου σε εξαγορά.

Τη λύση της εταιρείας νομιμοποιείται να αιτηθεί και η φορολογική διοίκηση, εφόσον υφίσταται νόμιμος λόγος προκειμένου να ενεργοποιήσει τη διάταξη του άρθρου 50 του ΚΦΔ σε βάρος των συνυπόχρεων προσώπων. Χαρακτηριστική περίπτωση στη δικαστηριακή νομολογία αποτελεί η απόφαση 17046/2012 του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, όπου εξετάστηκε η αίτηση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ (Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας Φορολογίας Ανωνύμων Εταιρειών) Θεσσαλονίκης, στην οποία ζητείται η λύση ανώνυμης εταιρείας με την αιτιολογία ότι αυτή δεν υπέβαλε στην αρμόδια υπηρεσία της Δ/σης Εταιρειών της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης προς καταχώριση οικονομικές καταστάσεις τριών τουλάχιστον διαχειριστικών χρήσεων εγκεκριμένες από τη Γενική Συνέλευση. Η αίτηση γίνεται δεκτή και διατάσσεται η λύση της εταιρείας, δίνοντας τη δυνατότητα στο Ελληνικό Δημόσιο να προβεί σε αναγκαστική εκτέλεση σε βάρος του Διευθύνοντος Συμβούλου αυτής, λόγω των υφιστάμενων οφειλών.⁶⁰

Η διάλυση δεν έχει την έννοια της εξαφάνισης αλλά την μετάβαση στο στάδιο της εκκαθάρισης ή της πτώχευσης. Έτσι γίνεται δεκτό ότι σε περίπτωση αναβίωσης της εταιρείας μετά από πτωχευτικό συμβιβασμό ή αποκατασταθεί μετά από απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των εταίρων ή μετόχων εξακολουθεί να εγείρεται αλληλέγγυα ευθύνη του τελευταίου διοικητή για τα φορολογικά χρέη της εταιρείας.⁶¹

Τα ανωτέρω ισχύουν και στην περίπτωση διάλυσης της Ε.Π.Ε. όπως ορίζεται στο άρθρο 44 του ν. 3190/1955. Σχετικά με τις Ι.Κ.Ε. οι λόγοι λύσης αυτής προβλέπονται στο άρθρο 103 του ν. 4072/2012.

Εκτός από την περίπτωση της διάλυσης προϋπόθεση για την έγερση αλληλέγγυας ευθύνης αποτελεί και η περίπτωση συγχώνευσης της εταιρείας. Ειδικότερα η συγχώνευση της Α.Ε. προβλέπεται στο άρθρο 68 του ν. 2190/1920.⁶²

8. Η αίτηση για λύση της εταιρείας και η απόφαση που διατάσσει τη λύση της υποβάλλονται στη δημοσιότητα του άρθρου 13.

9. Το παρόν άρθρο δεν εφαρμόζεται επί εταιρειών των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες σε ρυθμιζόμενη αγορά

⁶⁰ Βλ. ΠολΠρωτΘεσ 17046/2012 (NOMOS)

⁶¹ Βλ. Καλλιντέρης Κωνσταντίνος, «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», 2^η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 2018, σελ. 191

⁶² αρθ. 68 όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 9 του Π.Δ/τος 498/1987

1. Η συγχώνευση ανώνυμων εταιρειών πραγματοποιείται είτε με απορρόφηση, είτε με σύσταση νέας εταιρείας.
2. Συγχώνευση με απορρόφηση είναι πράξη με την οποία μία ή περισσότερες ανώνυμες εταιρείες (απορροφούμενες), οι οποίες λύνονται χωρίς να ακολουθήσει εκκαθάριση, μεταβιβάζουν σε άλλη υφιστάμενη ανώνυμη εταιρεία

Η διάταξη του άρθρου 50 του ΚΦΔ προβλέπει ρητά ότι στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως για την πληρωμή των οφειλόμενων φόρων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.

1.4.4 Χρονικές παράμετροι της ευθύνης

Η ενεργοποίηση της αλληλέγγυας ευθύνης, τηρουμένων των προϋποθέσεων που ορίζει ο νόμος σχετικά με την ύπαρξη συγκεκριμένων ιδιοτήτων/θέσεων των φυσικών προσώπων κατά τον χρόνο διάλυσης ή συγχώνευσης της εταιρείας επέρχεται με τη βεβαίωση των φόρων στο όνομα του νομικού προσώπου. Η έγερση της ευθύνης του τελευταίου χρονικά διοικητή του νομικού προσώπου είναι ανεξάρτητη από το χρόνο βεβαίωσης της οφειλής και το χρόνο γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης.

Παράδειγμα: Ανώνυμη Εταιρεία δεν υποβάλλει δήλωση φόρου εισοδήματος για το έτος 2013. Κατά το χρόνο αυτό, καθήκοντα διοίκησης στην εταιρεία ασκεί με την ιδιότητα του διευθύνοντος συμβούλου ο Α. Το έτος 2015 τη διοίκηση της εταιρείας αναλαμβάνει ο Β. Το 2017 η εταιρεία λύεται και η εκκαθάριση της ανατίθεται στον εκκαθαριστή Γ. Η φορολογική αρχή, κατόπιν ελέγχου διαπιστώνει την παράβαση και βεβαιώνει τον οφειλόμενο φόρο σε βάρος της εταιρείας το ίδιο έτος (2017). Αλληλέγγυα υπεύθυνος με την εταιρεία για την πληρωμή του φόρου είναι ο Β, επειδή κατείχε τη θέση του διευθύνοντος συμβούλου της εταιρείας κατά το χρόνο διάλυσής της. Η ευθύνη του εγείρεται από το νόμο παρά το γεγονός ότι δεν ασκούσε καθήκοντα διοίκησης στην εταιρεία ούτε κατά το χρόνο γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης (2013) ούτε κατά το χρόνο βεβαίωσης του φόρου (2017). Από την άλλη πλευρά ο Α, κατά τη διάρκεια της θητείας του οποίου η εταιρεία παράνομα δεν υπέβαλε φορολογική δήλωση, δεν ευθύνεται προσωπικά για τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος επειδή το

(απορροφούσα) το σύνολο της περιουσίας τους (ενεργητικό και παθητικό) έναντι απόδοσης στους μετόχους τους μετοχών εκδιδόμενων από την απορροφούσα εταιρεία και, ενδεχομένως, καταβολής ενός χρηματικού ποσού σε μετρητά προς συμψηφισμό μετοχών τις οποίες δικαιούνται. Το ποσό αυτό δεν μπορεί να υπερβαίνει το 10% της ονομαστικής αξίας των μετοχών, που αποδίδονται στους μετόχους των απορροφούμενων εταιρειών, και αθροιστικά με την αξία των μετοχών αυτών την αξία της καθαρής θέσης της εισφερόμενης περιουσίας αυτών των εταιρειών.

3. Συγχώνευση με σύσταση νέας εταιρείας είναι η πράξη με την οποία δύο ή περισσότερες ανώνυμες εταιρείες, οι οποίες λύνονται χωρίς να ακολουθήσει εκκαθάριση, μεταβιβάζουν σε ανώνυμη εταιρεία, την οποία συνιστούν, το σύνολο της περιουσίας τους (ενεργητικό και παθητικό) έναντι απόδοσης στους μετόχους τους, μετοχών εκδιδόμενων από την νέα εταιρεία και, ενδεχομένως, ενός χρηματικού ποσού σε μετρητά προς συμψηφισμό μετοχών τις οποίες δικαιούνται. Το ποσό αυτό δεν μπορεί να υπερβαίνει το 10% της ονομαστικής αξίας των μετοχών, που αποδίδονται στους μετόχους των λυόμενων εταιρειών, και αθροιστικά με την αξία των μετοχών αυτών την αξία της καθαρής θέσης της εισφερόμενης περιουσίας αυτών των εταιρειών.

χρονικό πλαίσιο της ευθύνης, όπως ορίζεται στο άρθρο 50 του ΚΦΔ, δεν καλύπτει το χρόνο θητείας του. Ως προς τον εκκαθαριστή Γ, η ευθύνη του θα πρέπει να περιοριστεί στις φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν κατά το χρόνο που ανέλαβε τη διαχείριση της εταιρείας.⁶³

1.5 Αλληλέγγυα ευθύνη που εγείρεται κατά το χρόνο λειτουργίας του νομικού προσώπου

1.5.1 Εισαγωγή

Ο νομοθέτης προκειμένου να διασφαλίσει το δημόσιο συμφέρον επεκτείνει την αλληλέγγυα ευθύνη στους διοικούντες νομικών προσώπων και κατά το χρόνο λειτουργίας του νομικού προσώπου. Ειδικότερα, απώτερος σκοπός του είναι η αύξηση της εισπραξιμότητας των οφειλόμενων φόρων που βεβαιώθηκαν σε βάρος των νομικών προσώπων και η αποτροπή τυχόν τεχνητών διευθετήσεων(φοροαποφυγή) των νομικών προσώπων προς αποφυγή φορολογικών υποχρεώσεων.

1.5.2 Είδη φόρων που καλύπτονται από τη διάταξη

Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 50 του ΚΦΔ 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. Με άλλα λόγια από τους φόρους («δημόσια έσοδα») που αναφέρονται ρητά στο άρθρο 2 του ΚΦΔ μόνο για τους παρακρατούμενους φόρους, το ΦΠΑ και όλους τους επιρριπτόμενους φόρους δύνανται να αναζητηθούν από όλους τους αλληλέγγυα υπεύθυνους διοικητές.

Οι παρακρατούμενοι φόροι παρακρατούνται από την εταιρεία για λογαριασμό τρίτου και αποδίδονται στο Δημόσιο. Το άρθρο 59 παρ. 1 του ΚΦΕ, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 24 του ν. 4223/2013, διατυπώνεται ως εξής: *«τα ακόλουθα πρόσωπα υποχρεούνται να παρακρατούν φόρο σύμφωνα με το σύστημα φορολόγησης στην πηγή: α) κάθε φυσικό πρόσωπο που αποκτά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που διενεργεί πληρωμές ή δίνει παροχές σε είδος στους εργαζομένους τους ή υπαλλήλους τους ,β) κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που*

⁶³ Βλ. Καλλιντέρης Κωνσταντίνος, «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», 2^η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 2018, σελ. 190

καταβάλλει συντάξεις σε φυσικά πρόσωπα, γ) ταμεία κοινωνικής ασφάλισης ή παρόμοιες οντότητες που διενεργούν πληρωμές στους ασφαλισμένους τους».

Ενδεικτικά αναφέρεται ότι στην περίπτωση (α) του ως άνω άρθρου παρακρατείται φόρος κατά την καταβολή ημερομισθίων, μισθών, επιδομάτων αδείας, ασθενείας, σε αποζημιώσεις για τη λύση ή καταγγελία της εργασιακής σχέσης, σε αμοιβές πρόσθετες, σε διευθυντές ή μέλη του ΔΣ εταιρείας, σε προμήθειες, σε παροχές σε είδος που λαμβάνει ο εργαζόμενος.⁶⁴

Περαιτέρω στην παρ. 1 του άρθρου 62 του ΚΦΕ μνημονεύονται οι πληρωμές που υπόκεινται σε παρακράτηση ως εξής:

Οι ακόλουθες πληρωμές υπόκειται σε παρακράτηση φόρου:

α) μερίσματα,

β) τόκοι,

γ) δικαιώματα (royalties),

δ) αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες, ανεξαρτήτως εάν έχουν παρασχεθεί στην Ελλάδα, όταν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό πρόσωπο,

ε) το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων,

στ) η υπεραξία που αποκτά φυσικό πρόσωπο από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας σύμφωνα με το άρθρο 41 εκτός της περίπτωσης του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 και της περίπτωσης ε' της παραγράφου 6 του άρθρου 41.

Φόροι, που δεν είναι παρακρατούμενοι, όπως ο φόρος εισοδήματος, που δεν παρακρατείται, ο φόρος μεταβίβασης, ο φόρος κληρονομιάς, ο φόρος υπεραξίας κ.α δεν γεννούν αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων νομικών προσώπων κατά τη λειτουργία τους, αλλά μόνο κατά τη λύση ή συγχώνευσή τους με άλλες. Η αλληλέγγυα κατ' άρθρο 50 παρ. 2 του ΚΦΔ ευθύνη των διοικούντων περιλαμβάνει κάθε οικονομική

⁶⁴ Βλ. Σταματόπουλος Δ. – Καραβοκύρης Α., «Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων», τόμος Β', β' έκδοση, εκδόσεις ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ, Αθήνα 2017, σελ. 1280

επιβάρυνση, που έχει τα χαρακτηριστικά του φόρου, παρακρατείται στην πηγή και ρυθμίζεται από τον ΚΦΔ.⁶⁵

Από την άλλη πλευρά, ο ΦΠΑ και οι επιρριπτόμενοι φόροι επιβάλλονται επί της τιμής του προϊόντος ή της υπηρεσίας, εισπράττονται από την εταιρεία και αποδίδονται στο Δημόσιο. Η απόδοση του φόρου αυτού από την επιχείρηση αποτελεί δική της φορολογική υποχρέωση και όχι τρίτων προσώπων, όπως συμβαίνει με τους παρακρατούμενους φόρους.

Η ειδική μνεία στον ΦΠΑ από τον νομοθέτη, παρά το γεγονός ότι είναι επιρριπτόμενος φόρος και θα αρκούσε η ένταξή του στους επιρριπτόμενους φόρους που συναντώνται στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 50 παρ. 2 του ΚΦΔ, δείχνει την πρόθεση του νομοθέτη να αναδείξει την αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων για τον ΦΠΑ λόγω της σημασίας που αποδίδεται στην μη απόδοσή του.⁶⁶

Όπως ορίζει η παρ. 2 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, αυτή εφαρμόζεται σε περίπτωση οφειλής κάθε είδους επιρριπτόμενου φόρου, δηλαδή κάθε φόρου, που επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλόμενου, όπως είναι ο ειδικός φόρος κατανάλωσης, ο φόρος επί των ασφαλιστρών κ.α.⁶⁷

1.5.3 Χρονικοί παράμετροι ευθύνης

Κατά ρητή διατύπωση της διάταξης του άρθρου 50 παρ. 2 του ΚΦΔ η αλληλέγγυα ευθύνη των διοικητών της εταιρείας αφορά όλους τους παρακρατούμενους φόρους, το ΦΠΑ και τους επιρριπτόμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου ως εξής:

α) Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ιδιότητες της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής του. Τα ως άνω

⁶⁵ Βλ. Φινοκαλιώτη Κ. Αικατερίνη, «Η αστική ευθύνη των διοικούντων Α.Ε. & Ε.Π.Ε. για φορολογικές οφειλές», εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2014, σελ. 239

⁶⁶ Βλ. Φινοκαλιώτη Κ. Αικατερίνη, «Η αστική ευθύνη των διοικούντων Α.Ε. & Ε.Π.Ε. για φορολογικές οφειλές», εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2014, σελ. 239 & 240

⁶⁷ Βλ. Φινοκαλιώτη Κ. Αικατερίνη, «Η αστική ευθύνη των διοικούντων Α.Ε. & Ε.Π.Ε. για φορολογικές οφειλές», εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2014, σελ. 240

πρόσωπα έχουν υποχρέωση καταβολής τους για όσο διάστημα διοικούν την εταιρεία, όπως επίσης και οι διάδοχοί τους στη διοίκηση της εταιρείας.⁶⁸

β) Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μία από τις ιδιότητες της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής του. Επισημαίνεται ότι η ευθύνη καταλαμβάνει μόνον τα πρόσωπα, που είχαν μία από τις ιδιότητες αυτές κατά τον χρόνο υποχρέωσης παρακράτησης του φόρου και όχι τα πρόσωπα, που ανέλαβαν τη διοίκηση της εταιρείας μεταγενέστερα, καθώς αυτά δεν θα μπορούσαν να γνωρίζουν την υποχρέωση παρακράτησης του φόρου και την εξ αυτής γεννηθείσα οφειλή, προτού αυτό διαπιστωθεί από τον φορολογικό έλεγχο.⁶⁹ Σε αυτή την περίπτωση όμως η ευθύνη δεν επεκτείνεται στους διαδόχους αυτών των προσώπων στη διοίκηση της εταιρείας.⁷⁰

Το Δημόσιο ζημιώνεται όταν δεν εισπράττεται ο παρακρατούμενος φόρος και η φορολογική αρχή τον αναζητά από το νομικό πρόσωπο και επικουρικά από τους διοικητές. Υπάρχουν και περιπτώσεις, όπως το παράδειγμα που ακολουθεί, όπου το Δημόσιο στο τέλος εισπράττει το οφειλόμενο ποσό.

Παράδειγμα: Α.Ε. δεν παρακράτησε φόρο μισθωτών υπηρεσιών αλλά ο μισθωτός υπέβαλε φορολογική δήλωση εισοδήματος και φορολογήθηκε για το ποσό αυτό. Ως εκ τούτου, δεν επήλθε ζημία για το Δημόσιο, με αποτέλεσμα να απαλλαχθεί το νομικό πρόσωπο από την υποχρέωση καταβολής του φόρου που δεν παρακρατήθηκε, επειδή η φορολογική υποχρέωση έχει ικανοποιηθεί.

^{68 70} Βλ. Καλλιντέρης Κωνσταντίνος, «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», 2^η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 2018, σελ. 197

⁶⁹ Βλ. Φινοκαλιώτη Κ. Αικατερίνη, «Η αστική ευθύνη των διοικούντων Α.Ε. & Ε.Π.Ε. για φορολογικές οφειλές», εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2014, σελ. 241

1.6 Αλληλέγγυα ευθύνη μετόχων ή εταίρων κεφαλαιουχικών εταιρειών

Νέα νομοθετική προσθήκη εισάγεται με τις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 47 παρ. 21 και 22 αντίστοιχα του ν. 4223/2013, με την οποία θεσπίζεται περιορισμένη προσωπική ευθύνη των μετόχων ή εταίρων για φορολογικές οφειλές της εταιρείας. Πιο συγκεκριμένα, ο μέτοχος ή εταίρος μιας εταιρείας δεν ευθύνεται με το σύνολο της ατομικής του περιουσίας για τις φορολογικές οφειλές της εταιρείας, αλλά περιορισμένα. Μέχρι την εισαγωγή των ειδικών αυτών διατάξεων, η αλληλέγγυα ευθύνη ενεργοποιούνταν μόνο για τους διοικητές των εταιρειών. Αυτό, συχνά είχε ως συνέπεια τη θεμελίωση απεριόριστης ευθύνης για το σύνολο των φορολογικών χρεών της εταιρείας στο πρόσωπο, που άσκησε τη διοίκηση της εταιρείας, έστω και για μικρό χρονικό διάστημα και το ανεύθυνο του μεγαλομέτοχου της. Έτσι, ο μεγαλομέτοχος της Α.Ε. έμενε στο απυρόβλητο από το φορολογικό νομοθέτη μέχρι και τη θέσπιση του ΚΦΔ.⁷¹

Ειδικότερα, σύμφωνα με την παράγραφο 3 διατυπώνονται τα εξής: *«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».*

Κατά την προπαρατεθείσα διάταξη, προϋποθέσεις για την καθιέρωση προσωπικής ευθύνης των μετόχων ή εταίρων για την καταβολή των οφειλόμενων φόρων είναι:

α) Η λύση του νομικού προσώπου

β) Η ιδιότητα του μετόχου ή εταίρου, που κατέχει τουλάχιστον το 10% του μετοχικού ή εταιρικού κεφαλαίου κατά το χρόνο λύσης της.

⁷¹ Βλ. Φινοκαλιώτη Κ. Αικατερίνη, «Η αστική ευθύνη των διοικούντων Α.Ε. & Ε.Π.Ε. για φορολογικές οφειλές», εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2014, σελ. 412

γ) Η ύπαρξη ανεξόφλητων εταιρικών οφειλών κατά τη λύση της εταιρείας, περιλαμβανομένων των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, εφόσον ρυθμίζονται από τον ΚΦΔ.

δ) Η ανάληψη κερδών ή απολήψεων σε μετρητά ή σε είδος, λόγω της ιδιότητας του μετόχου ή εταίρου κατά τα τρία τελευταία έτη προ της λύσης.

Δίνεται επομένως η δυνατότητα στην φορολογική αρχή, αφού διαπιστώσει την αδυναμία είσπραξης των φορολογικών οφειλών της εταιρείας από την περιουσία της, να στραφεί τόσο κατά των συνυπόχρεων διοικούντων την εταιρεία κατ' άρθρο 50 παρ. 1 και 2 του ΚΦΔ όσο και κατά των συνυπόχρεων μετόχων της εταιρείας κατ' άρθρο 50 παρ. 3 και 4 του ΚΦΔ, χωρίς να χρειάζεται να τηρήσει κάποια σειρά.⁷²

Μέτοχος ή εταίρος που κατείχε τουλάχιστον το 10% του κεφαλαίου και μεταβίβασε μέρος αυτού πριν τη λύση της εταιρείας δεν θεμελιώνεται προσωπική ευθύνη στο πρόσωπό του γιατί κατά το χρόνο λύσης της εταιρείας το ποσοστό του είναι μικρότερο από το 10%, παρά το γεγονός ότι κατέχει την ιδιότητα του μετόχου ή εταίρου και στο παρελθόν το ποσοστό του ανερχόταν πάνω από 10% του συνόλου. Ωστόσο, η ενεργοποίηση ευθύνης στον εν λόγω μέτοχο επιτυγχάνεται μόνο αν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 4. Πιο συγκεκριμένα, η παράγραφος 4 ορίζει ότι *«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 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»*.

Κατά συνέπεια, προϋποθέσεις για την καθιέρωση προσωπικής ευθύνης των μετόχων ή εταίρων για την καταβολή των οφειλόμενων φόρων είναι:

α) Η λύση του νομικού προσώπου.

⁷² Βλ. Φινοκαλιώτη Κ. Αικατερίνη, «Η αστική ευθύνη των διοικούντων Α.Ε. & Ε.Π.Ε. για φορολογικές οφειλές», εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2014, σελ. 412

β) Η ιδιότητα του μετόχου ή εταίρου, που κατέχει τουλάχιστον το 10% του κεφαλαίου της εταιρείας κατά τα τελευταία τρία έτη πριν τη λύση της.

γ) Η ύπαρξη ανεξόφλητων εταιρικών οφειλών κατά τη λύση της εταιρείας.

δ) Η ανάληψη κερδών ή απολήψεων σε μετρητά ή σε είδος, λόγω της ιδιότητας του μετόχου, μέσα στα τρία τελευταία έτη προ της λύσης.

ε) Η οφειλή να δημιουργήθηκε σε χρόνο, στον οποίο το εν λόγω πρόσωπο ήταν μέτοχος ή εταίρος, χωρίς να περιορίζεται στην τελευταία τριετία πριν τη λύση της εταιρείας.

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, σε αντίθεση με την παρ. 3 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, η ευθύνη κατά την παρ. 4 του ίδιου άρθρου δεν καταλαμβάνει μόνον τον κατά τη λύση της εταιρείας μέτοχο, αλλά και κάθε μέτοχο ή εταίρο, που είχε το παραπάνω ποσοστό συμμετοχής στην εταιρεία στο διάστημα των τελευταίων τριών ετών πριν από τη λύση της.⁷³

Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι η ως άνω διάταξη για τα νομικά πρόσωπα βρίσκει έρεισμα στο γεγονός ότι ο μέτοχος εισπράττει από την εταιρεία μερίσματα που έχουν φορολογηθεί στο όνομά της με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης για το μέτοχο. Επομένως, αν η εταιρεία αποφύγει παράνομα την πληρωμή φόρων, όφελος θα αποκομίσει ο μέτοχος ως λήπτης των «αφορολόγητων» μερισμάτων.

Εξαιρούνται οι μέτοχοι από την προσωπική ευθύνη, όπως εισάγεται με την παράγραφο 8 του άρθρου 50 του ΚΦΔ για τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών ή αναγνωρισμένο χρηματιστήριο σε άλλο κράτος – μέλος της Ε.Ε.

1.7 Αλληλέγγυα ευθύνη νόμιμων εκπροσώπων για την πληρωμή των τόκων και προστίμων του ΕΝ.Φ.Ι.Α. που οφείλονται σε δικές τους πράξεις ή παραλείψεις.

Σύμφωνα με το άρθρο 50 παρ. 5 του ΚΦΔ, όπως προστέθηκε με το άρθρο 9 παρ. 3 του ν. 4223/2013, ρυθμίζεται η αλληλέγγυα ευθύνη τρίτων προσώπων για την καταβολή των τόκων και προστίμων, που προκύπτουν από την παραβίαση των διατάξεων περί ΕΝ.Φ.Ι.Α. Ειδικότερα, η ως άνω διάταξη αναφέρει ότι «οι νόμιμοι εκπρόσωποι των

⁷³ Βλ. Φινοκαλιώτη Κ. Αικατερίνη, «Η αστική ευθύνη των διοικούντων Α.Ε. & Ε.Π.Ε. για φορολογικές οφειλές», εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2014, σελ. 417

υπόχρεων σε ενιαίο φόρο ιδιοκτησίας ακινήτων νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, ο εκκαθαριστής ή προσωρινός διαχειριστής νομικού προσώπου, που έχει τεθεί σε εκκαθάριση ή βρίσκεται κάτω από αναγκαστική διαχείριση, ευθύνονται σε ολόκληρο, μαζί με τους υπόχρεους, για την πληρωμή των τόκων και προστίμων που οφείλονται σε δικές τους πράξεις ή παραλείψεις».

Η ευθύνη δεν προϋποθέτει τη λύση της εταιρείας αλλά τυγχάνει εφαρμοστέα για τις παραπάνω οφειλές της εταιρείας, που προκύπτουν κατά τη λειτουργία της. Επίσης, κατά τη σαφή διατύπωση της διάταξης, η ευθύνη δεν καταλαμβάνει την οφειλή της εταιρείας από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α., αλλά μόνον από τόκους και πρόστιμα, που απορρέουν από τη μη ή την εκπρόθεσμη καταβολή του ή άλλες συναφείς παραβάσεις.⁷⁴

Ως εκ τούτου, η αλληλέγγυα ευθύνη για την καταβολή του κυρίου φόρου, εν προκειμένω του οφειλόμενου από την εταιρεία ΕΝ.Φ.Ι.Α., θεμελιώνεται στα φυσικά πρόσωπα που ασκούσαν καθήκοντα διαχείρισης κατά το χρόνο λύσης της υπόχρεης εταιρείας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 50 παρ. 1 του ΚΦΔ.

Τέλος, κρίνεται σκόπιμο να επισημανθεί ότι η βασική διαφορά της παρ. 5 από τις λοιπές διατάξεις του άρθρου 50 του ΚΦΔ, προκειμένου να ενεργοποιηθεί η αλληλέγγυα ευθύνη, αποτελεί η πρόσθετη προϋπόθεση ότι οι τόκοι και τα πρόστιμα που επιβάλλονται σε βάρος της εταιρείας προέρχονται από πράξεις ή παραλείψεις των νόμιμων εκπροσώπων, του εκκαθαριστή ή του προσωρινού διαχειριστή της. Επομένως, αν ένα από τα ως άνω πρόσωπα αποδείξει ότι δεν ευθύνεται για την εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης ΕΝ.Φ.Ι.Α. ή τη μη εμπρόθεσμη καταβολή του φόρου, απαλλάσσεται από την ευθύνη που απορρέει από την παραπάνω διάταξη.

Εν κατακλείδι, συνάγεται ότι με την οικεία διάταξη αμφισβητείται ο αντικειμενικός χαρακτήρας της αλληλέγγυας ευθύνης των διοικητών των νομικών προσώπων, οι οποίοι στην προκειμένη περίπτωση, δεν ευθύνονται εκ μόνης της ιδιότητάς τους, αλλά θα πρέπει ταυτόχρονα οι τόκοι και τα πρόστιμα να συνδέονται αιτιωδώς με δικές τους πράξεις ή παραλείψεις.

⁷⁴ Βλ. Φινοκαλιώτη Κ. Αικατερίνη, «Η αστική ευθύνη των διοικούντων Α.Ε. & Ε.Π.Ε. για φορολογικές οφειλές», εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2014, σελ. 242

1.8 Η περίπτωση άρνησης χορήγησης αποδεικτικού ενημερότητας στον αλληλέγγυα υπεύθυνο διοικητή

Γίνεται δεκτό ότι ο θεσμός του αποδεικτικού ενημερότητας ενισχύει την προσπάθεια αποτελεσματικής είσπραξης των δημοσίων εσόδων. Η προσκόμιση αποδεικτικού ενημερότητας καθίσταται υποχρεωτική σε μια σειρά πράξεων και συναλλαγών, οι οποίες καταγράφονται σε σχετικές υπουργικές αποφάσεις. Ειδικότερα, σύμφωνα με την εξουσιοδοτική διάταξη του άρθρου 12 παρ. 7 του ΚΦΔ, εκδόθηκε η Υπουργική Απόφαση με αριθμό ΠΟΛ. 1274/2013, η οποία καταγράφει αναλυτικά τις πράξεις και συναλλαγές για τις οποίες απαιτείται η προσκόμιση φορολογικής ενημερότητας.⁷⁵

Σύμφωνα με την ως άνω πολυγραφημένη απόφαση, βασική προϋπόθεση χορήγησης του εν λόγω αποδεικτικού είναι η μη ύπαρξη φορολογικών οφειλών στην εικόνα του φορολογουμένου. Περαιτέρω, εκτός από τις ατομικές οφειλές η νομοθεσία λαμβάνει υπόψη και οφειλές για τις οποίες το φυσικό πρόσωπο έχει ευθύνη για την καταβολή τους (άρθρο 3 της εγκυκλίου για τις προϋποθέσεις χορήγησης). Ερμηνεύοντας την εν λόγω διάταξη, προκύπτει ότι ανάλογη περίπτωση είναι και η αλληλέγγυα ευθύνη του άρθρου 50 του ΚΦΔ, όπου δεσμεύεται η φορολογική ενημερότητα του διοικητή του υπόχρεου νομικού προσώπου, λόγω συνυποχρέωσης.

⁷⁵ Βλ. ΠΟΛ. 1274/2013

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

Η ΠΟΙΝΙΚΗ ΕΥΘΥΝΗ ΤΩΝ ΔΙΟΙΚΗΤΩΝ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΓΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΧΡΕΗ ΠΡΟΣ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ

1. Εισαγωγή

Βασική αρχή του ποινικού δικαίου, όπως αυτή κατοχυρώνεται στο άρθρο 7 του Συντάγματος και αποτυπώνεται στο άρθρο 1 του Ποινικού Κώδικα αποτελεί η ρητή διατύπωση ότι καμία «ποινή δεν επιβάλλεται, παρά μόνο για τις πράξεις εκείνες για τις οποίες ο νόμος την είχε ρητά ορίσει, πριν από την τέλεσή τους».

Ως εκ τούτου, ποινική ευθύνη των διοικούντων νομικών προσώπων, δεν μπορεί να θεμελιωθεί, παρά μόνο σε περίπτωση που υφίσταται νομοθετική διάταξη που την προβλέπει ρητά και τυποποιεί τις πράξεις εκείνες, για τις οποίες συντρέχει ανάλογη ποινική ευθύνη, προβλέποντας και την απειλούμενη για αυτές ποινή.⁷⁶

Η τυποποίηση των εν λόγω πράξεων των διοικούντων νομικών προσώπων προβλέπεται από τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρα 66 – 70) με σκοπό τη θεμελίωση αδικήματος φοροδιαφυγής για την προστασία της οικονομίας ως κοινωνικού αγαθού.

Επισημαίνεται το γεγονός ότι η πιο ουσιώδης διαφορά της ποινικής ευθύνης των διοικούντων νομικών προσώπων από την αστική ευθύνη αυτών, για τα φορολογικά χρέη του νομικού προσώπου, συνίσταται στο γεγονός ότι η αστική ευθύνη των προσώπων αυτών είναι αντικειμενική, δηλαδή ανεξάρτητη από την υπαιτιότητα του ευθυνόμενου προσώπου και θεμελιώνεται εκ μόνης της ιδιότητάς τους ως διοικούντων της εταιρείας. Αντίθετα, το ποινικό αδίκημα είναι συνυφασμένο με την έννοια του καταλογισμού και της αρχής της υπαιτιότητας. Οι πράξεις φοροδιαφυγής τιμωρούνται μόνο όταν τελούνται με δόλο.⁷⁷

^{76 77} Βλ. Καρακώστα Σεβαστή – Μαρία, «Η αστική και ποινική ευθύνη διοικούντων προσωπικών και κεφαλαιουχικών εταιρειών για φορολογικές οφειλές και φορολογικές παραβάσεις στο όνομα του νομικού προσώπου», Διπλωματική εργασία, Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο, 2018

Με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015, ο οποίος τέθηκε σε ισχύ την 17-10-2015, καταργήθηκαν οι ποινικές διατάξεις του ν. 2523/1997 και προστέθηκαν νέες στον ισχύοντα Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) ως Δωδέκατο Κεφάλαιο αυτού (άρθρα 66 έως 71). Ειδικότερα, με το άρθρο 71 παρ.1 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας προστέθηκε το εξής: «*Τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν. 2523/1997, όπως ισχύουν, καταργούνται. Όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν. 2523/1997 (άρθρα 17 έως 21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες ρυθμίσεις των διατάξεων του παρόντος Κεφαλαίου (άρθρα 66-70)*». Τα άρθρα 66 και 67 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Μέρους Α' του ν. 4174/2013 αναριθμούνται σε 72 και 73, το Κεφάλαιο Δωδέκατο αναριθμείται σε Κεφάλαιο Δέκατο Τρίτο, τα άρθρα 68, 69, 70, 71, 72, 73, 74, 75 και 76 αναριθμούνται σε 74, 75, 76, 77, 78, 79, 80, 81 και 82 και προστίθεται το νέο Κεφάλαιο Δωδέκατο υπό τον τίτλο: «**ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΩΔΕΚΑΤΟ ΕΓΚΛΗΜΑΤΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ - ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ**»

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 8 του ν. 4337/2015, διατυπώνεται ότι «*οι προτεινόμενες διατάξεις καλύπτουν όλο το φάσμα των σοβαρών περιπτώσεων της φοροδιαφυγής, εξορθολογίζοντας το υφιστάμενο νομικό πλαίσιο με τον επαναπροσδιορισμό των προϋποθέσεων στοιχειοθέτησης των σχετικών εγκλημάτων*».

Επισημαίνεται ότι, παρά το γεγονός της ανωτέρω νομοθετικής μεταβολής, οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όπως αυτές εισήχθησαν με το άρθρο 8 του ν.4337/2015, δεν παρουσιάζουν ουσιώδεις διαφοροποιήσεις από εκείνες των άρθρων 17-21 του ν. 2523/1997.

Τα φορολογικά ποινικά εγκλήματα, όπου στην ισχύουσα ποινική φορολογική νομοθεσία μετά την εισαγωγή του ΚΦΔ αναφέρονται ως εγκλήματα φοροδιαφυγής τυποποιούνται ως εξής:

2. Έγκλημα απόκρυψης φορολογητέου εισοδήματος ή περιουσιακών στοιχείων (άρθρο 66 παρ. 1 περ. α' του ΚΦΔ)

Το άρθρο 66 παρ. 1 περ. α' του ΚΦΔ αποτελεί μετεξέλιξη του άρθρου 17 παρ. 1 του ν. 2523/1997, όπου οριζόταν το ποινικό αδίκημα της φοροδιαφυγής στη φορολογία εισοδήματος. Το αδίκημα φοροδιαφυγής αυτής της περίπτωσης τελείται όταν ο φορολογούμενος αποκρύπτει από τη φορολογική διοίκηση φορολογητέα εισοδήματα ή

περιουσιακά στοιχεία, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων και Ειδικού Φόρου Ακινήτων.

Αξίζει να αναφερθεί ότι αδίκημα φοροδιαφυγής θεμελιώνεται όταν ο φορολογούμενος δεν εκπληρώνει τις φορολογικές υποχρεώσεις που αναφέρονται ρητά στη διάταξη. Ειδικότερα, στην περίπτωση των έκτακτων εισφορών που επιβλήθηκαν λόγω οικονομικής κρίσης, η νομολογία κρίνει ότι δεν αποτελεί φόρο εισοδήματος και η μη πληρωμή των εν λόγω εισφορών δεν επισύρει το αδίκημα της φοροδιαφυγής.

2.1 Απόκρυψη φορολογητέου εισοδήματος με σκοπό την αποφυγή πληρωμής φόρου εισοδήματος

Ο νομοθέτης ορίζει ότι η απόκρυψη επιτυγχάνεται *ιδίως* με την παράλειψη υποβολής φορολογικής δήλωσης ή με την υποβολή ανακριβούς φορολογικής δήλωσης. Επισημαίνεται ότι στην ως άνω έννοια δεν περιλαμβάνεται η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης, η οποία μπορεί να υποβληθεί εκπρόθεσμα έως την έκδοση εντολής ελέγχου ή μέχρι την παραγραφή του σχετικού δικαιώματος της φορολογικής αρχής (άρθρο 19 του ΚΦΔ). Παρά το γεγονός ότι δε διευκρινίζεται αν ο χρόνος υποβολής φορολογικής δήλωσης νοείται ο ετήσιος, γίνεται δεκτό ότι ο νομοθέτης αναφέρεται στην ετήσια φορολογική δήλωση φυσικού και νομικού προσώπου με τα συνυποβαλλόμενα έντυπα.

Ο ορισμός της ανακριβούς δήλωσης διατυπώνεται στο άρθρο 1 παρ. 4 του ν. 2523/1997 ως εξής: *«Ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται υφίσταται διαφορά, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή»*. Περαιτέρω στο άρθρο 58 παρ. 1 του ΚΦΔ καθορίζεται το πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης, διατυπώνοντας ότι ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο *«αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση»*. Παρατηρείται ότι οι δύο ανωτέρω ορισμοί δεν διαφέρουν ουσιαστικά, ως προς το περιεχόμενό τους.

Ένας τρόπος απόκρυψης καθαρών εισοδημάτων αποτελεί και η περίπτωση καταχώρησης ολικά ή εν μέρει εικονικών δαπανών στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης. Ως αποτέλεσμα να μην εμφανίζονται στην φορολογική δήλωση

εισοδήματα ή να εμφανίζονται μειωμένα χαρακτηρίζοντας τη χρήση εικονικών δαπανών αξιόποινη πράξη.

Στην ως άνω περίπτωση χρήσης εικονικών δαπανών, η επιχείρηση ενδέχεται να έχει διαπράξει περισσότερες από μια φορολογικές παραβάσεις με την ίδια πράξη:⁷⁸

(α) υποβολή ανακριβούς δήλωσης φόρου εισοδήματος με αποτέλεσμα τη μη εμφάνιση (απόκρυψη) καθαρών φορολογητέων κερδών ή την εμφάνιση αυτών μειωμένων κατά το ποσό της εικονικής δαπάνης.

(β) αποδοχή εικονικού φορολογικού στοιχείου, όπου σύμφωνα με το ν. 2523/1997 αποτελούσε αυτοτελές και ανεξάρτητο ποινικό αδίκημα σε σχέση με τα άλλα αδικήματα φοροδιαφυγής, ενώ με τον ΚΦΔ και συγκεκριμένα το άρθρο 66 παρ. 5 εδ. στ', όπου σε περίπτωση που πλαστό ή εικονικό φορολογικό στοιχείο χρησιμοποιήθηκε για τη διάπραξη ή την υποστήριξη των πράξεων φοροδιαφυγής της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, ο δράστης τιμωρείται μόνο για εκείνη την πράξη της φοροδιαφυγής (π.χ φοροδιαφυγή στο εισόδημα, ΦΠΑ ή άλλους παρακρατούμενους φόρους).

Επισημαίνεται ότι κάθε περίπτωση υποβολής ανακριβούς δήλωσης δεν συνιστά απόκρυψη εισοδήματος με δόλο. Σύνηθες φαινόμενο είναι η ανακρίβεια στο φόρο εισοδήματος λόγω διαπίστωσης λογιστικών διαφορών. Οι τελευταίες προκύπτουν όταν μετά από φορολογικό έλεγχο διαπιστώνεται ότι πραγματικές δαπάνες, τις οποίες έχει πραγματοποιήσει η επιχείρηση δεν αναγνωρίζονται ως εκπίπτουσες από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής. Κατά το ποσό που οι εν λόγω δαπάνες δεν αναγνωριστούν προς έκπτωση, τα φορολογητέα έσοδα της επιχείρησης αυξάνονται ισόποσα, με συνέπεια τον καταλογισμό φόρου επί της διαφοράς. Εκδίδεται πράξη προσδιορισμού φόρου συμπεριλαμβανομένου των αναλογούντων προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας της δήλωσης. Πρόκειται, επομένως, για ανακριβή δήλωση, η οποία, όμως, δεν στοιχειοθετεί ποινική ευθύνη του υπόχρεου, εφόσον δεν υφίστατο δόλος αυτού.⁷⁹

⁷⁸ Βλ. Καλλιντέρης Κωνσταντίνος, «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», 2^η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 2018, σελ. 41

⁷⁹ Βλ. Δημήτρηνας Ν. Γιώργιος, «Εγκλήματα Φοροδιαφυγής», εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 2011, σελ. 54 - 55

Η ως άνω θέση ενισχύεται και με την Πολ. 1209/2017 του Διοικητή της ΑΑΔΕ όπου γίνεται δεκτό ότι η φοροδιαφυγή στο εισόδημα συντρέχει όταν λαμβάνει χώρα απόκρυψη φορολογητέων εισοδημάτων και όχι απλή συνδρομή λογιστικών διαφορών, ασύνδετη με τέτοια απόκρυψη. Επομένως θα πρέπει να εξετάζεται κάθε φορά εάν ο προσδιοριζόμενος από τον έλεγχο φόρος εισοδήματος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα οφείλεται σε απλές (συνήθεις) λογιστικές διαφορές, μη συνδεδεμένες κατά τα ως άνω αναφερόμενα με την απόκρυψη φορολογητέων εισοδημάτων.⁸⁰ Ως εκ τούτου, η ανακριβής δήλωση καθίσταται αξιόποινη, μόνο όταν στηρίζεται επί ψευδών στοιχείων.⁸¹

2.2 Απόκρυψη ακίνητης περιουσίας με σκοπό την αποφυγή πληρωμής Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.)

Με το νόμο 4223/2013 επιβάλλεται από το έτος 2014 και κάθε επόμενο έτος Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα και ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Η ποινικοποίηση της αποφυγής πληρωμής του εν λόγω φόρου, θα μπορούσε να θεωρηθεί ως «προάγγελος» της ποινικής διάστασης που ενδέχεται να λάβει η μη δήλωση περιουσιακών στοιχείων στα πλαίσια του περιουσιολογίου.

Σύμφωνα με το άρθρο 6 του προαναφερθέντος νόμου, «ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. προσδιορίζεται με πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου που εκδίδεται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Α' 170)». Συνεπώς τα στοιχεία για τον προσδιορισμό και βεβαίωση του φόρου προέρχονται από την υποβολή Δήλωσης Στοιχείων Ακινήτων του φορολογούμενου. Αν ο υπόχρεος έχει υποβάλει ανακριβώς ή έχει αποκρύψει στοιχεία ακινήτων στην ως άνω δήλωση, ο υπολογισμός του ΕΝ.Φ.Ι.Α. μεταβάλλεται σε όφελος του υπόχρεου.

⁸⁰ Βλ. ΠΟΛ. 1209/2017

⁸¹ Βλ. Καλλιντέρης Κωνσταντίνος, «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», 2^η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 2018, σελ. 48, υποσημείωση 122

2.3 Απόκρυψη ακίνητης περιουσίας με σκοπό την αποφυγή πληρωμής Ειδικού Φόρου Ακινήτων (Ε.Φ.Α.)

Ο Ε.Φ.Α. επιβάλλεται σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που έχουν εμπράγματα δικαιώματα επί ακινήτων που βρίσκονται στην Ελλάδα. Σύμφωνα με την εισηγητική έκθεση του ν. 3091/2002 και ειδικότερα του άρθρου 15, η εισαγωγή του εν λόγω νόμου αποσκοπεί «στη δημιουργία αντικινήτρων και στην πάταξη της φοροαποφυγής, που παρατηρείται σε ακίνητα τα οποία ανήκουν σε εξωχώριες εταιρείες. Ως εξωχώριες (*offshore*) έχει επικρατήσει διεθνώς να θεωρούνται εταιρείες που δεν έχουν δραστηριότητα στη χώρα στην οποία φέρονται ότι έχουν την καταστατική τους έδρα και των οποίων οι μετοχές ή τίτλοι παραστατικοί ιδιοκτησίας είναι κατά κανόνα ανώνυμοι. Για τις χώρες αυτές έχει επικρατήσει διεθνώς ο όρος «φορολογικός παράδεισος» γιατί επιτρέπει τη μη φορολόγηση της εξωχώριας εταιρείας ή τη φορολόγησή της κατά τρόπο ευνοϊκό. Οι φορολογικοί παράδεισοι απασχολούν διεθνείς οργανισμούς όπως ο Ο.Ο.Σ.Α., ο οποίος με βάση κριτήρια όπως αυτά της διαφάνειας και της φορολόγησης χαρακτηρίζει μία χώρα ως φορολογικό παράδεισο και δημοσιεύει πίνακες των χωρών αυτών. Επειδή η μυστικότητα, που περιβάλλει το ιδιοκτησιακό καθεστώς των εξωχώριων εταιρειών, είναι προφανές ότι παρέχει τη δυνατότητα στους πράγματι κυρίους των ακινήτων να παραμένουν ανώνυμοι και να φοροαποφεύγουν σε σχέση με το ακίνητο. Το κενό αυτό έρχεται να καλύψει η εισαγόμενη ρύθμιση που επιβάλλει ειδικό φόρο 3% στην αντικειμενική αξία των ακινήτων με τις δε εισαγόμενες εξαιρέσεις από το φόρο αυτόν εξαλείφονται ανισότητες φορολογικής μεταχείρισης μεταξύ ελληνικών και εξωχώριων εταιρειών που παρατηρούνται με το ισχύον καθεστώς». Σημειώνεται ότι με το άρθρο 57 του ν. 3842/2010 ο ετήσιος φορολογικός συντελεστής αυξήθηκε σε 15%.

Λόγω της αυξημένης φορολογικής επιβάρυνσης, ο νομοθέτης προβλέπει εξαιρέσεις, οι οποίες καλύπτουν ένα ευρύ φάσμα περιπτώσεων (άρθρο 15 παρ. 2 του ν. 3091/2002). Απώτερος σκοπός της νομοθεσίας είναι η δυνατότητα παρακολούθησης του ιδιοκτησιακού καθεστώτος του ακινήτου και συνακόλουθα, της περιουσιακής κατάστασης του πραγματικού ιδιοκτήτη (τελικού μετόχου) αυτού.

Συνεπώς απόκρυψη φορολογητέας ύλης συνιστά όταν το νομικό πρόσωπο έχει αποκρύψει ακίνητη περιουσία κατά την υποβολή της ετήσιας δήλωσης ΕΦΑ. Αντίθετα όταν το ακίνητο δηλώνεται κανονικά στη σχετική δήλωση ΕΦΑ με την ένδειξη ότι η εταιρεία εξαιρείται του φόρου αλλά αμφισβητείται η υπαγωγή της στην εξαίρεση από

την φορολογική διοίκηση δεν εγείρεται ποινική ευθύνη. Η τελευταία πραγματοποιείται σε μια μελλοντική μεταβίβαση του περιουσιακού στοιχείου όπου δε δηλώνεται σκοπίμως το φορολογητέο γεγονός.

2.4 Ποσοτικό κριτήριο ποινικοποίησης των ως άνω περιπτώσεων φοροδιαφυγής

Κατά το άρθρο 66 παρ. 3 περ. α', χαρακτηρίζεται μια πράξη ή/και παράλειψη ως έγκλημα φοροδιαφυγής, αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου. Για παράδειγμα αν εντός του ίδιου φορολογικού έτους η επιχείρηση αποκρύψει εισοδήματα στο οποίο αναλογεί φόρος εισοδήματος ύψους 80.000 ευρώ και περιουσιακά στοιχεία στα οποία αναλογεί ΕΝΦΙΑ ύψους 70.000 ευρώ δεν τελείται το αδίκημα της φοροδιαφυγής καθώς το ποσοτικό κριτήριο των εκατό χιλιάδων ευρώ εφαρμόζεται ανά είδος φόρου και όχι σωρευτικά.

Επισημαίνεται ότι στο ως άνω ποσοτικό κριτήριο δεν συνυπολογίζονται οι τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής ή άλλες χρηματικές επιβαρύνσεις που πιθανόν να έχουν καταλογιστεί λόγω της φορολογικής παράβασης.

Ο νόμος διακρίνει τις περιπτώσεις που η φοροδιαφυγή του προαναφερθέντος άρθρου είναι πλημμέλημα ή κακούργημα.⁸² Η εν λόγω διάκριση στα πλαίσια της φοροδιαφυγής είναι καθοριστικής σημασίας καθώς επηρεάζει το χρόνο παραγραφής του αδικήματος. Η διάκριση βασίζεται αποκλειστικά στο ύψος του ποσού που φοροδιαφεύγει το υποκείμενο του φόρου ως εξής:

- Αποφυγή φόρου ύψους μέχρι 150.000 ευρώ, κατώτατο όριο ενεργοποίησης της ποινής το ποσό των 100.000 ευρώ, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον δύο (2) ετών (άρθρο 66 παρ. 3 περ. α' του ΚΦΔ)
- Αποφυγή φόρου ύψους πάνω από 150.000 ευρώ τιμωρείται με ποινή πρόσκαιρης κάθειρξης, δεν υπερβαίνει τα είκοσι έτη ούτε είναι μικρότερη από πέντε έτη (άρθρο 66 παρ. 4 του ΚΦΔ)

⁸² Πλημμέλημα χαρακτηρίζεται μια πράξη που επισύρει φυλάκιση μέχρι πέντε έτη κατ' ανώτατο όριο, ενώ κακούργημα χαρακτηρίζεται μια πράξη που επισύρει φυλάκιση τουλάχιστον πέντε έτη κατά κατώτατο όριο.

3. Έγκλημα μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης ΦΠΑ, παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών (άρθρο 66 παρ. 1 περ. β΄ του ΚΦΔ)

Ο νομοθέτης ορίζει στο άρθρο 66 παρ. 1 περ. β΄ του ΚΦΔ ότι ο φορολογούμενος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής εφόσον δεν απέδωσε ή απέδωσε με ανακρίβεια Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, Φόρου κύκλου εργασιών⁸³, Φόρου ασφαλιστρων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή τους.

Επιχειρήσεις ή επιτηδευματίες, οι οποίοι έχουν ειδική υποχρέωση να αποδίδουν στο Δημόσιο τους φόρους, τέλη και εισφορές που εισπράττουν ή παρακρατούν για λογαριασμό του από τρίτα πρόσωπα, τα οποία πράγματι φέρουν το φορολογικό βάρος, και δεν τηρούν την υποχρέωση αυτή χαρακτηρίζονται ως δράστες του συγκεκριμένου αδικήματος φοροδιαφυγής. Ενώ λοιπόν στους άμεσους φόρους ο υπόχρεος σε καταβολή του φόρου είναι ο πραγματικός οφειλέτης του φόρου, στους έμμεσους φόρους ο υπεύθυνος για τη συλλογή και την απόδοση του φόρου μεσολαβεί μεταξύ του Δημοσίου και του πραγματικού οφειλέτη.⁸⁴

Το αδίκημα διαπράττεται από το δράστη στις περιπτώσεις που:

- (α) δεν αποδίδει ή
- (β) αποδίδει ανακριβώς ή
- (γ) συμψηφίζει ανακριβώς ή
- (δ) εκπίπτει ανακριβώς ή
- (ε) διακρατεί παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους ή
- (στ) λαμβάνει επιστροφή τέτοιων φόρων

Οι ως άνω πράξεις ή παραλείψεις ενδέχεται να επιτυγχάνονται με την παραπλάνηση της Φορολογικής Διοίκησης χρησιμοποιώντας τους εξής τρόπους:

⁸³ Ουσιαστικά έχει καταργηθεί με την εισαγωγή του ΦΠΑ, βάσει του άρθρου 63 παρ. 1α του ΚΦΠΑ

⁸⁴ Βλ. Καλλιντέρης Κωνσταντίνος, «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», 2^η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 2018, σελ. 59

- i. με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή
- ii. με την αθέμιτη παρασιώπηση ή
- iii. απόκρυψη αληθινών γεγονότων

Φαίνεται ότι η διάταξη αποτυπώνει κυρίως τις περιπτώσεις χρήσης πλαστών, νοθευμένων ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία χρησιμοποιούνται κυρίως σε πράξεις φοροδιαφυγής που σχετίζονται με το ΦΠΑ. Ειδικότερα, η επιχείρηση είτε αυξάνει παράνομα το ΦΠΑ των αγορών της, παρουσιάζοντας εικονικές αγορές, είτε μειώνει παράνομα το ΦΠΑ των πωλήσεών της αποκρύπτοντας πραγματικές πωλήσεις επηρεάζοντας προς όφελός της τη διαδικασία του συμψηφισμού ΦΠΑ.

Η επίτευξη της ως άνω ανακριβούς απόδοσης συνδυάζεται συχνά με την έκδοση εικονικών τιμολογίων είτε από πραγματικούς επιτηδευματίες είτε από εταιρείες φαντάσματα. Με την καταχώριση τέτοιων τιμολογίων στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης, οι αγορές της λήπτριας επιχείρησης παρουσιάζονται αυξημένες με στόχο την έκπτωση (συμψηφισμό) μεγαλύτερου ποσού ΦΠΑ εισροών (αγορών) και επομένως την απόδοση στο Δημόσιο μικρότερου ποσού ΦΠΑ από τον πραγματικά οφειλόμενο. Επιτυγχάνεται επίσης και η μείωση των καθαρών κερδών με την εμφάνιση εικονικών δαπανών. Πραγματοποιούνται επομένως δύο αδικήματα φοροδιαφυγής (α) το αδίκημα της ανακριβούς απόδοσης ΦΠΑ και (β) το αδίκημα της απόκρυψης εισοδήματος.⁸⁵

Τα αρμόδια δικαστήρια έχουν κρίνει κατά καιρούς το αδίκημα της μη απόδοσης ΦΠΑ. Ενδεικτικά αναφέρεται η απόφαση του Αρείου Πάγου με αριθμό 358/2016, όπου ο κατηγορούμενος ως νόμιμος εκπρόσωπος, ήτοι Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος της Ανώνυμης Εταιρείας, έγινε υπαίτιος φοροδιαφυγής προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή στο Δημόσιο του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.). Η εν λόγω εταιρεία τυγχάνει υποκείμενη σε φορολογία ως έχουσα αντικείμενο την εμπορία και κατασκευή συνθετικών κουφωμάτων και επίπλων κουζίνας, αν και η εταιρεία την οποία εκπροσωπούσε ο κατηγορούμενος πραγματοποίησε παραδόσεις αγαθών που

⁸⁵ Βλ. Καλλιντέρης Κωνσταντίνος, «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», 2^η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 2018, σελ. 62

επιβαρύνονται με φόρο προστιθέμενης αξίας και όφειλε να υποβάλει σχετικές δηλώσεις, δεν απέδωσε στο Δημόσιο το φόρο προστιθέμενης αξίας που αναλογούσε.⁸⁶

Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι δεν τυποποιείται ως αξιόποινη συμπεριφορά όταν ο υπόχρεος δεν αποδίδει το ποσό του οφειλόμενου φόρου, όχι επειδή το οικειοποιήθηκε παράνομα, προς ίδιον περιουσιακό όφελος αλλά επειδή δεν το παρακράτησε ή δεν το εισέπραξε καθόλου. Κατά συνέπεια, γίνεται δεκτό ότι, εφόσον δεν προβλέπεται ρητά, από την παρούσα ή άλλη ορισμένη νομοθετική διάταξη, η συγκεκριμένη συμπεριφορά ως οικονομικό έγκλημα υπό τη μορφή φοροδιαφυγής, δεν μπορεί να στοιχειοθετήσει την ποινική ευθύνη του προσώπου που όφειλε να παρακρατήσει τον φόρο.

Άλλη μια περίπτωση τέλεσης ή μη αδικήματος φοροδιαφυγής από τη μη απόδοση ΦΠΑ είναι όταν ο φόρος προσδιορίζεται και καταλογίζεται, κατά τρόπο εξωλογιστικό, όπως ακριβώς οριζόταν στο άρθρο 32 παρ. 2γ' του ν. 2238/1994.

Από τη μια πλευρά, γίνεται δεκτό ότι εφόσον ο εξωλογιστικός (τεκμαρτός) τρόπος υπολογισμού της βάσης επιβολής ΦΠΑ βασίζεται σε πράξεις φοροδιαφυγής της εταιρείας, όπως η περίπτωση απόκρυψης φορολογητέας ύλης, μέσω της έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων στοιχειοθετείται το αδίκημα της μη καταβολής ΦΠΑ. Από την άλλη πλευρά στην περίπτωση που ο ως άνω εξωλογιστικός τρόπος υπολογισμού ΦΠΑ δεν βασίζεται σε ενέργειες που υπέχουν δόλο, αλλά αποκαθιστά την ανεπάρκεια ή την ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης δεν θεμελιώνει αδίκημα φοροδιαφυγής και ειδικότερα μη καταβολής ΦΠΑ.

Με το ως άνω ζήτημα ασχολήθηκε το Μονομελές Εφετείο Κακουρηγημάτων του Πειραιά, το οποίο αντιμετώπισε την περίπτωση όπου οι κατηγορούμενοι, υπό την ιδιότητά τους ως Πρόεδροι ΔΣ και Διευθύνοντες Σύμβουλοι ΑΕ, κατά τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου, αναζητήθηκαν, προκειμένου να υποβάλουν προς έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία της εταιρείας, χωρίς, όμως, αυτοί να εξευρεθούν. Εν συνεχεία, οι κατηγορούμενοι κλήθηκαν, εντός ορισμένης προθεσμίας, προς επίδειξη των φορολογικών στοιχείων της εταιρείας, χωρίς, όμως, να ανταποκριθούν. Ως εκ τούτου, υπολογίστηκαν εξωλογιστικά τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη της εταιρείας, ενώ τα αρμόδια όργανα υπολόγισαν θεωρητικά τον ΦΠΑ, βάσει του οποίου θεωρητικού υπολογισμού, καταλόγισαν τον εν λόγω φόρο στους κατηγορούμενους. Το Δικαστήριο

⁸⁶ Βλ. ΑΠ 358/2016 ΠΟΙΝ. (ΝΟΜΟΣ)

έκρινε ότι ο Φ.Π.Α., όμως, είναι φόρος που προκύπτει από τις πραγματικές πωλήσεις του επιτηδευματία και όχι εκείνος που προσδιορίζεται εξωλογιστικά. Ο τελευταίος δεν αποτελεί Φ.Π.Α. αλλά στην πραγματικότητα οικονομική κύρωση που επιβάλλουν τα αρμόδια φορολογικά όργανα, επειδή ο επιτηδευματίας δεν επέδειξε τα παραστατικά των πωλήσεών του.⁸⁷

3.1 Ποσοτικό κριτήριο ποινικοποίησης των ως άνω περιπτώσεων φοροδιαφυγής

Το αδίκημα θεωρείται ότι έχει τελεστεί εφόσον ο φόρος που δεν αποδόθηκε ή συμψηφίστηκε ή επιστράφηκε παράνομα υπερβαίνει το ποσό των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ετησίως εφόσον πρόκειται για ΦΠΑ (άρθρο 66 παρ. 3 υποπερ. αα' του ΚΦΔ) και το ποσό των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς. Το ποσό αυτό υπολογίζεται ανά φορολογικό έτος και για κάθε φόρο, τέλος ή εισφορά χωριστά (άρθρο 66 παρ. 3 υποπερ. ββ' του ΚΦΔ).

Για παράδειγμα αν η επιχείρηση εντός της ίδιας χρήσης δεν έχει αποδώσει ΦΠΑ ύψους 40.000 ευρώ και φόρο ασφαλίστρων 95.000 ευρώ, δεν έχει τελεστεί το αδίκημα της μη απόδοσης φόρων, τελών κτλ. καθώς τα δύο αυτά ποσά δεν αθροίζονται. Τυχόν χρηματικές επιβαρύνσεις που θα προκύψουν από τον καταλογισμό του εν λόγω αδικήματος δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του ανωτέρω ποσού.

Ο νόμος διακρίνει τις περιπτώσεις που η φοροδιαφυγή του προαναφερθέντος άρθρου είναι πλημμέλημα ή κακούργημα.⁸⁸ Η εν λόγω διάκριση στα πλαίσια της φοροδιαφυγής είναι καθοριστικής σημασίας καθώς επηρεάζει το χρόνο παραγραφής του αδικήματος. Η διάκριση βασίζεται αποκλειστικά στο ύψος του ποσού που φοροδιαφεύγει ο υπόχρεος προς απόδοση.

⁸⁷ Βλ. ΕΦΠΕΙΡ. 504/2014 ΠΟΙΝ. (ΝΟΜΟΣ)

⁸⁸ Πλημμέλημα χαρακτηρίζεται μια πράξη που επισύρει φυλάκιση μέχρι πέντε έτη κατ' ανώτατο όριο, ενώ κακούργημα χαρακτηρίζεται μια πράξη που επισύρει φυλάκιση τουλάχιστον πέντε έτη κατά κατώτατο όριο.

Συγκεκριμένα, το έγκλημα φοροδιαφυγής στο Φ.Π.Α., τιμωρείται:⁸⁹

- με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον δύο (2) ετών, αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται, υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ (υποπερ. αα της περ. β της παρ. 3 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ.) και
- με ποινή κάθειρξης, δεν υπερβαίνει τα είκοσι έτη ούτε είναι μικρότερη από πέντε έτη, εφόσον κατά τις ως άνω ίδιες προϋποθέσεις, το ποσό του φόρου υπερβαίνει τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ (παρ. 4 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ.).

Περαιτέρω, τα εγκλήματα φοροδιαφυγής στο φόρο κύκλου εργασιών, στο φόρο ασφαλιστρών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη ή εισφορές, τιμωρούνται, ανά είδος φόρου, ως εξής:⁹⁰

- με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον δύο (2) ετών, εφόσον το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς, σύμφωνα με τα ανωτέρω και κατά περίπτωση, ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος υπερβαίνει τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ (υποπερ. ββ της περ. β της παρ. 3 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ.) και
- με ποινή κάθειρξης, δεν υπερβαίνει τα είκοσι έτη ούτε είναι μικρότερη από πέντε έτη, εφόσον κατά τις ανωτέρω ίδιες προϋποθέσεις, το ποσό του φόρου, τέλους ή εισφοράς, υπερβαίνει τις εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ (παρ. 4 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ.).

4. Έγκλημα αποφυγής φόρου πλοίων (άρθρο 66 παρ. 1 περ. γ' του ΚΦΔ)

Η διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περ. γ' του ΚΦΔ ορίζει ότι το έγκλημα διαπράττεται όταν δεν αποδίδεται ή αποδίδεται ανακριβώς στο Δημόσιο ο φόρος πλοίων από την πλοιοκτήτρια εταιρεία. Ο φόρος πλοίων θεωρείται άμεσος φόρος, ο οποίος επιβαρύνει το εισόδημα που προκύπτει από την εκμετάλλευση του πλοίου. Ο νόμος δεν

⁸⁹ ⁹⁰ Βλ. ΠΟΛ. 1142/2016

διευκρινίζει αν κατά του υπολογισμού του ανωτέρω ποσού φόρου θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη και η τυχόν οφειλόμενη εισφορά του ν. 27/1975.

Το εν λόγω έγκλημα φοροδιαφυγής τιμωρείται:⁹¹

- με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον δύο (2) ετών, εφόσον, κατά τις ως άνω προϋποθέσεις, το εν λόγω ποσό φόρου υπερβαίνει, ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος, τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, (υποπερ. ββ της περ. β της παρ. 3 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ.)
- με ποινή κάθειρξης, δεν υπερβαίνει τα είκοσι έτη ούτε είναι μικρότερη από πέντε έτη, εφόσον, κατά τις ίδιες ως άνω προϋποθέσεις, το εν λόγω ποσό φόρου υπερβαίνει, ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος, τις εκατό πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ (παρ. 4 του ιδίου ως άνω άρθρου).

5. Η έκδοση ή αποδοχή πλαστών, νοθευμένων ή εικονικών φορολογικών στοιχείων

Με το άρθρο 66 παρ. 5 του ΚΦΔ συνάγεται ότι η έκδοση πλαστών ή εικονικών και η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν αποτελούν πλέον αυτοτελή εγκλήματα φοροδιαφυγής αντικαθιστώντας την ήδη υπάρχουσα νομοθεσία. Ειδικότερα το πρώτο εδάφιο της παραγράφου προβλέπει ότι η έκδοση πλαστών ή εικονικών και η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων τιμωρούνται ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου ο δράστης. Σε περίπτωση που τα στοιχεία αυτά χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., συνεπάγεται, ο δράστης να τιμωρείται μόνο για την τέλεση εγκλήματος φοροδιαφυγής των περιπτώσεων 1 έως 4 ως αυτουργός ή συμμετοχος (σχετ. το πρώτο εδάφ. της παρ. 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. και το τρίτο εδάφιο της παρ. 5 του ίδιου άρθρου). Με άλλα λόγια τιμωρείται μόνο το βασικό φορολογικό αδίκημα (π.χ. η αποφυγή καταβολής φόρου εισοδήματος ή ΦΠΑ) και όχι η έκδοση και η λήψη τους.

Ο Άρειος Πάγος με την 130/2017 απόφαση αναγνωρίζει πράξη φοροδιαφυγής μέσω αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων (τιμολόγια) κατ' εξακολούθηση άνω των 150.000 ευρώ. Διατυπώνεται ότι ο νέος ποινικός νόμος (ν. 4174/2013 και ν. 4337/2015)

⁹¹ Βλ. ΠΟΛ. 1142/2016

είναι επιεικέστερος σε σχέση με τον προϊσχύσαντα (ν. 2523/1997). Καθιερώνεται φαινομένη κατ' ιδέαν συρροή ανάμεσα στην πράξη της εκδόσεως ή αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων και της αποφυγής καταβολής φόρου, βάσει του επιεικέστερου νέου νόμου, εφ' όσον, όμως, τα εικονικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν πράγματι για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις περιγραφόμενες στο άρθρ. 66 παρ. 1-4 του ν. 4174/2013 πράξεις φοροδιαφυγής. Εντέλει, στην περίπτωση αυτή δεν αποδεικνύεται ότι τα επίδικα εικονικά φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν πράγματι για την διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις ως άνω πράξεις φοροδιαφυγής.⁹²

5.1 Η έννοια του πλαστού φορολογικού στοιχείου

Στο άρθρο 66 παρ. 5 εδ. δ' και ε' του ΚΦΔ αποδίδεται ο ορισμός του πλαστού φορολογικού στοιχείου ως εξής: *«Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου»*. Για παράδειγμα διαφορετικό ονοματεπώνυμο αντισυμβαλλόμενου, διαφορετικό περιεχόμενο συναλλαγής κτλ.

Τα πλαστά φορολογικά στοιχεία ενδέχεται να αφορούν σε εικονικές συναλλαγές, οπότε είναι και εικονικά. Έτσι είναι πλαστό το φορολογικό στοιχείο στο οποίο υπέγραψε ως εκδότης όχι ο νόμιμος εκπρόσωπος της επιχείρησης αλλά τρίτο πρόσωπο μιμούμενο την υπογραφή του νόμιμου εκπροσώπου και εν αγνοία του τελευταίου. Εφόσον αναφέρεται σε ανύπαρκτη συναλλαγή το στοιχείο αυτό καθίσταται και εικονικό. Η διαπίστωση ότι ένα στοιχείο, εκτός από πλαστό αφορά και σε εικονική συναλλαγή έχει δυσμενείς συνέπειες για το λήπτη του φορολογικού στοιχείου ως εξής:⁹³

- ✓ Αν το στοιχείο κριθεί πλαστό, δεν υφίσταται ποινική διάσταση για τον λήπτη,

⁹² Βλ. ΑΠ 130/2017 ΠΟΙΝ. (ΝΟΜΟΣ)

⁹³ Βλ. Καλλιντέρης Κωνσταντίνος, «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», 2^η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 2018, σελ. 74

- ✓ Αν όμως το στοιχείο κριθεί και εικονικό και εφόσον τελείται και αδίκημα φοροδιαφυγής, η χρήση του εικονικού στοιχείου αποτελεί επιβαρυντική περίσταση κατά την επιμέτρηση της ποινής του.

5.2 Η έννοια του εικονικού φορολογικού στοιχείου

Η έννοια του εικονικού φορολογικού στοιχείου ορίζεται στην παράγραφο 5 του άρθρου 66 του ΚΦΔ ως εξής:

- Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής (εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή). Δεν αμφισβητείται η ύπαρξη του εκδότη αλλά η πραγματοποίηση της συναλλαγής. Συνεπώς, ο λήπτης του τιμολογίου υποχρεούται να αποδείξει την πραγματικότητα της συναλλαγής.
- Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο (όχι ανύπαρκτο) φορολογικώς πρόσωπο (εικονικότητα ως προς τα συναλλασσόμενα πρόσωπα), με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. (π.χ. επιχείρηση, η οποία δηλώνει σε τιμολόγιο ως έδρα της το Δήμο Κατερίνης, χωρίς ωστόσο να έχει κάνει δήλωση έναρξης στη ΔΟΥ Κατερίνης θεωρείται άγνωστο φορολογικά πρόσωπο).
- Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία,⁹⁴ κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Για την εύρεση του πραγματικού υπεύθυνου η φορολογική αρχή προβαίνει σε ελεγκτικές επαληθεύσεις και αναζήτηση πραγματικών στοιχείων.

⁹⁴ Εικονική είναι η επιχείρηση, ιδίως εταιρεία, της οποίας τα μέλη δεν ήθελαν πράγματι τη σύσταση της εταιρείας, αλλά με το πρόσχημα αυτό, να καλύψουν άλλο σκοπό. Η εικονικότητα ενδέχεται να αναφέρεται όχι στην ύπαρξη της εταιρείας αλλά σε συστατικά στοιχεία της (π.χ. τη μη καταβολή της υποχρεωτικής εταιρικής εισφοράς)

- τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας (μερικώς εικονικά - εικονικότητα ως προς την αξία της συναλλαγής).

Ο νομοθέτης στην παράγραφο 5 του άρθρου 66 του ΚΦΔ, ορίζει ποιες περιπτώσεις εξαιρούνται από την έννοια του εικονικού στοιχείου:

- Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.⁹⁵
- Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή και όχι εικονικά.
- Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδύσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.

Ενόψει των ανωτέρω, ενδεικτικά παρατίθεται η απόφαση του Αρείου Πάγου με αριθμό 6/2017, η οποία έκρινε ότι ο κατηγορούμενος αποδέχθηκε εικονικά-πλαστά φορολογικά στοιχεία κατ' εξακολούθηση για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους. Η πλαστότητα προέκυψε από την αντιπαραβολή των θεωρηθέντων στοιχείων της επιχείρησης του Ε.Ν., αφού πολλά από τα τιμολόγια αυτά δεν περιλαμβάνονται στις καταστάσεις των θεωρηθέντων στοιχείων και συνεπώς είναι πλαστά, ενώ όλα είναι εικονικά ως προς το πραγματικό πρόσωπο του εκδότη και ως προς τη συναλλαγή, η οποία ουδέποτε έγινε. Ειδικότερα, ο κατηγορούμενος διατηρώντας ατομική επιχείρηση

⁹⁵ Με το προϊσχύσαν άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 περιλαμβανόταν στον ορισμό του εικονικού φορολογικού στοιχείου

με αντικείμενο εργασιών το εμπόριο ξηρών καρπών, ζήτησε, έλαβε και αποδέχθηκε εικονικά φορολογικά στοιχεία, που δήθεν αποτελούν αγορές εκ μέρους του αμυγδαλόψιχας ή αμυγδάλων με κέλυφος. Περαιτέρω, τα εικονικά αυτά τιμολόγια ο κατηγορούμενος καταχώρησε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών στις επίδικες διαχειριστικές χρήσεις, ενώ τα αποδέχθηκε στην κατοχή του με δόλο, γνωρίζοντας ότι είναι εικονικά, καθόσον το περιεχόμενο τους δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα, αφού οι εν λόγω συναλλαγές είναι ανύπαρκτες στο σύνολό τους και ουδέποτε προμηθεύτηκε, εμπορεύματα από την επιχείρηση του Ν. Ε., και πλαστά, όσα από αυτά προαναφέρθηκαν ως πλαστά, καθόσον δεν περιλαμβάνονται στις καταστάσεις θεωρηθέντων στοιχείων για την επιχείρηση αυτή, ενώ ορισμένα έχουν την πρόσθετη σφραγίδα με την ένδειξη Νέα Διεύθυνση, η οποία δεν υπήρξε ποτέ.⁹⁶

Στη διοικητική και δικαστηριακή νομολογία παρατηρείται πληθώρα αποφάσεων, σχετικά με την έκδοση πλαστών ή εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων. Άξιο αναφοράς αποτελεί η απόφαση του Αρείου Πάγου με αριθμό 263/2014, όπου κατά την κρίση του κατηγορουμένου, οι δικαστές ανέδειξαν το στοιχείο εκείνο που ενίσχυσε το συμπέρασμα περί εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων, επικεντρώνοντας την αιτιολογία τους στον τρόπο αποπληρωμής των εν λόγω παραστατικών στοιχείων, στα οποία αναγράφεται η ένδειξη "τοις μετρητοίς", γεγονός μάλλον ασυνήθιστο στη συνήθη συναλλακτική πρακτική μεταξύ επιχειρήσεων που δεν έχουν προγενέστερη μακρά συνεργασία. Η ανωτέρω σκέψη αναπτύχθηκε σε βάρος του κατηγορούμενου, ο οποίος τυγχάνει νόμιμος εκπρόσωπος (διευθύνων σύμβουλος) Α.Ε., με αντικείμενο δραστηριότητας την παροχή συμβουλών σε επιχειρήσεις. Κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα, ο ως άνω κατηγορούμενος αποδέχθηκε και καταχώρησε στα βιβλία της εταιρείας τα εικονικά φορολογικά στοιχεία με συνέπεια να αυξηθούν οι φορολογητέες δαπάνες της και, κατ' ακολουθίαν, να μειωθεί ο προς απόδοση Φ.Π.Α. και τα καθαρά έσοδα της εταιρείας προς όφελος του και με αντίστοιχη βλάβη του Δημοσίου.⁹⁷

⁹⁶ Βλ. ΑΠ 6/2017 ΠΟΙΝ. (ΝΟΜΟΣ)

⁹⁷ Βλ. ΑΠ 263/2014 ΠΟΙΝ. (ΝΟΜΟΣ)

5.3 Ποσοτικό κριτήριο ποινικοποίησης των ως άνω περιπτώσεων φοροδιαφυγής

Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής).

Τα παραπάνω εγκλήματα τιμωρούνται :⁹⁸

- με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ, (περ. α του β' εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ.) και

- με ποινή κάθειρξης έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ (περ. β του β' εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ.).

Αναφορικά με τις παραπάνω περιπτώσεις, επισημαίνεται ότι, η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η νόθευση τέτοιων στοιχείων, τιμωρείται σύμφωνα με τις ανωτέρω διακρίσεις και ανεξάρτητα από την διαφυγή ή μη της πληρωμής φόρου, εκτός εάν τα στοιχεία αυτά χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., με αποτέλεσμα στις περιπτώσεις αυτές, ο δράστης να τιμωρείται μόνο για την τέλεση εγκλήματος φοροδιαφυγής των περιπτώσεων 1 έως 4 ως αυτουργός ή συμμετοχος (σχετ. το πρώτο εδάφ. της παρ. 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. και το τρίτο εδάφιο της παρ. 5 του ίδιου άρθρου).

Η χρήση πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων εξακολουθεί και σήμερα να αποτελεί προσφιλή μέθοδο φοροδιαφυγής. Με την εισαγωγή της υποχρεωτικής ηλεκτρονικής τιμολόγησης, η οποία είναι προαιρετική εκτιμάται ότι η χρήση των πλαστών φορολογικών στοιχείων θα μπορούσε να περιοριστεί.⁹⁹

⁹⁸ Βλ. ΠΟΛ. 1142/2016

⁹⁹ Βλ. « Η Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα», Διανέοσις/Ernst&Young, 2016, σελ. 93

6. Οι δράστες των εγκλημάτων φοροδιαφυγής στα νομικά πρόσωπα

6.1 Οι διοικητές των νομικών προσώπων ως αυτουργοί του φορολογικού εγκλήματος

Όταν τα ποινικά φορολογικά εγκλήματα του άρθρου 66 παρ. 1 του ΚΦΔ διαπράττονται από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, οι φορολογικές ποινικές διατάξεις εφαρμόζονται σε βάρος των διοικητών τους, φυσικών προσώπων. Τα εν λόγω πρόσωπα θεωρούνται αυτουργοί των εγκλημάτων φοροδιαφυγής, όπως διατυπώνεται στο άρθρο 67 παρ. 1 του ΚΦΔ ως εξής: *«στα νομικά πρόσωπα, ως αυτουργοί των εγκλημάτων του παρόντος νόμου θεωρούνται, εφόσον με οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη συντέλεσαν στην τέλεσή τους»*. Η χρήση της λέξης *θεωρούνται* αντί της λέξης *είναι* στη φράση *«ως αυτουργοί...θεωρούνται»* ερμηνεύεται ότι η εν λόγω διάταξη δεν εισάγει το είδος της αντικειμενικής ευθύνης των διοικητών νομικών προσώπων από μόνη της, αλλά θα πρέπει να εξετάζεται στο πρόσωπο του διοικητή η ύπαρξη ενδεχόμενου δόλου στη διάπραξη του αδικήματος της φοροδιαφυγής. Τα πρόσωπα αυτά θα πρέπει να ασκούν καθήκοντα διοίκησης στο νομικό πρόσωπο και να φέρουν την ιδιότητα που ορίζει ο νόμος κατά το χρόνο τέλεσης του αδικήματος, προκειμένου να θεμελιωθεί ποινική ευθύνη.

Τα ποινικά δικαστήρια επικαλούνται αποκλειστικά την ιδιότητα που κατείχε ο κατηγορούμενος στην εταιρεία, προκειμένου να στοιχειοθετήσουν την ευθύνη του για τις εταιρικές πράξεις φοροδιαφυγής. Από την άλλη πλευρά, τα δικαστήρια είναι θετικά στην εξέταση των πραγματικών περιστατικών για την ύπαρξη ποινικής ευθύνης στο πρόσωπο του αυτουργού σε δύο περιπτώσεις¹⁰⁰ (α) Όταν ο κατηγορούμενος κατείχε μία από τις θέσεις που ορίζει ο νόμος αλλά ισχυρίζεται ότι δεν ασκούσε καθήκοντα διοίκησης στην εταιρεία κατά το ένδικο χρονικό διάστημα. Σ' αυτό το σημείο, αξίζει να αναφερθεί ότι απόφαση δικαστηρίου του Αρείου Πάγου του Ε' ποινικού τμήματος, απάλλαξε τον Πρόεδρο ΔΣ της ΑΕ λόγω αμφιβολιών για το αν το κρίσιμο χρονικό διάστημα ο κατηγορούμενος ασκούσε συγκεκριμένα καθήκοντα διοίκησης και είχε ενεργό ανάμειξη στη διοίκηση της εταιρείας, οι οποίες στηρίχθηκαν στο γεγονός ότι ο Πρόεδρος δεν υπέγραψε κανένα εταιρικό έγγραφο αλλά και στην μαρτυρία του λογιστή

¹⁰⁰ Βλ. Καλλιντέρης Κωνσταντίνος, «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», 2^η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 2018, σελ. 82

της εταιρείας, ο οποίος κατέθεσε ότι εντολές λάμβανε από τον Διευθύνοντα Σύμβουλο και όχι από τον Πρόεδρο του ΔΣ.¹⁰¹ (β) όταν ο κατηγορούμενος είναι μέλος της διοίκησης της εταιρείας αλλά δεν κατέχει μια από τις θέσεις που ορίζει ο νόμος.

Χαρακτηριστική περίπτωση αποτελεί η απόφαση με αριθμό 225/2015 του Αρείου Πάγου η οποία κρίνει για την ποινική ευθύνη νομίμου εκπροσώπου ΑΕ και εν προκειμένω αντιπροέδρου ΔΣ ΑΕ, ο οποίος δεν περιλαμβάνεται στα πρόσωπα που ορίζονται στο νόμο ως αυτουργοί των φορολογικών αδικημάτων της ΑΕ. Δεν διευκρινίζεται αν κατά τον κρίσιμο χρόνο αναπλήρωνε, λόγω κωλύματος, τον πρόεδρο του ΔΣ, αν ασκούσε πραγματικά καθήκοντα διοικήσεως και γιατί εκπροσωπούσε αυτός την υπόχρεη προς εκπλήρωση της φορολογικής υποχρεώσεώς της Α.Ε, καθώς και αν υπό την ως άνω ιδιότητα, του είχε ανατεθεί η αρμοδιότητα απόδοσης στο Δημόσιο των παρακρατούμενων φόρων. Μη επαρκής αιτιολόγηση του δόλου, ενόψει και της ιδιότητάς του ως αναπληρωματικού διοικητικού στελέχους, που καθιστά ενδεχόμενο να μη γνωρίζει όσα γνωρίζει ο πρόεδρος. Αναιρεί την υπ' αριθ. 8182/2013 απόφαση του Τριμελούς Εφετείου Αθηνών για τους ως άνω λόγους.¹⁰²

Περαιτέρω, διαπιστώνεται ότι η αναφορά της διάταξης του άρθρου 67 παρ. 1 με τη φράση «...οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη..» αναφέρεται στους τρόπους απόκρυψης φόρου, όπως καταγράφονται στο άρθρο 66 του ΚΦΔ. Τέλος δεν αρκεί η ιδιότητα του προσώπου για την έγερση ποινικής ευθύνης, αλλά απαιτείται επιπλέον η πρόθεση φοροδιαφυγής (δόλος του προσώπου που ασκεί τη διαχειριστική εξουσία στο νομικό πρόσωπο).

Προϋπόθεση έγερσης ευθύνης για τον αυτουργό αποτελεί η ύπαρξη στο πρόσωπό του της σχετικής ιδιότητας που προβλέπει ο νόμος κατά τον χρόνο τέλεσης του αδικήματος της φοροδιαφυγής. Η ύπαρξη ή μη της ιδιότητας προέρχονται από τα διαθέσιμα στοιχεία δημοσιότητας, στα οποία αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα πρόσωπα τα οποία ασκούν καθήκοντα διαχείρισης και εκπροσώπησης στο νομικό πρόσωπο, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο ν. 3419/2005 με θέμα «Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.) και

¹⁰¹ Βλ. ΑΠ 533/2014 ΠΟΙΝ. (ΝΟΜΟΣ)

¹⁰² Βλ. ΑΠ 225/2015 ΠΟΙΝ. (ΝΟΜΟΣ)

εκσυγχρονισμό της επιμελητηριακής νομοθεσίας» και εφαρμόζονται μετά την εισαγωγή του ν. 3853/2010 για την «απλοποίηση των διαδικασιών σύστασης προσωπικών και κεφαλαιουχικών εταιρειών». Ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ αντλεί τα στοιχεία της εκπροσώπησης της εταιρείας από τα ηλεκτρονικά αρχεία του φορολογικού μητρώου. Έτσι αν τα αρχεία του μητρώου δεν είναι ενημερωμένα με τις μεταβολές στα πρόσωπα των εταίρων και των διαχειριστών, είναι πιθανή η υποβολή μηνυτήριων αναφορών και η άσκηση ποινικής δίωξης σε βάρος προσώπων που δεν έφεραν τη συγκεκριμένη ιδιότητα κατά το χρόνο τέλεσης του αδικήματος.

Βάσει των ως άνω στοιχείων η φορολογική διοίκηση αποστέλλει τη σχετική μηνυτήρια αναφορά σε βάρος του προσώπου που εμφανίζεται ότι κατείχε τη θέση ευθύνης στο νομικό πρόσωπο κατά το χρόνο τέλεσης του αδικήματος της φοροδιαφυγής. Εν συνεχεία η εισαγγελική αρχή ασκεί την ποινική δίωξη με τα στοιχεία δημοσιότητας της ως άνω αναφοράς. Σε περίπτωση που ο κατηγορούμενος δεν κατείχε θέση ευθύνης κατά τον κρίσιμο χρόνο, λόγω προηγούμενης αντικατάστασής του, η οποία όμως δε δημοσιεύθηκε, φέρει το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού του ενώπιον του ποινικού δικαστηρίου.

Η νομολογία του ΑΠ δέχεται ότι η παραίτηση από θέση που εγείρει ευθύνη αυτουργού για αδίκημα φοροδιαφυγής ισχύει εφόσον η παραίτηση είναι νόμιμη και μέχρι να τηρηθούν οι διατυπώσεις δημοσιότητας αυτής. Ειδικότερα, σύμφωνα με την 1542/2013 απόφαση ο Άρειος Πάγος απέρριψε τον ισχυρισμό του κατηγορουμένου - αναιρεσιόντος ότι δεν είχε την ιδιότητα του διαχειριστή κατά το χρόνο τέλεσης του αδικήματος, καθώς η δημοσίευση του συμβολαίου στο τεύχος ΑΕ και ΕΠΕ πραγματοποιήθηκε μεταγενέστερα και όχι κατά το χρόνο που τροποποιήθηκε το καταστατικό και ορίστηκε έτερο πρόσωπο διαχειριστής. Κατά το επίδικο χρονικό διάστημα εξακολουθούσε να έχει την ιδιότητα του διαχειριστή.¹⁰³

Η ως άνω ανάλυση στην απόφαση του Αρείου Πάγου υποδεικνύει ότι μέρος της νομολογίας δέχεται ότι η τήρηση των νόμιμων διατυπώσεων απόκτησης και απώλειας της ιδιότητας/θέσης του προσώπου στην εταιρεία στοιχειοθετεί ποινική ευθύνη για τον αυτουργό του αδικήματος φοροδιαφυγής. Ωστόσο, καθήκον του δικαστηρίου είναι η εξεύρεση του πραγματικού διοικητή της εταιρείας κατά το χρόνο τέλεσης της

¹⁰³ Βλ. ΑΠ 1542/2013 ΠΟΙΝ. (ΝΟΜΟΣ)

φοροδιαφυγής, σύμφωνα με το ανακριτικό σύστημα διεξαγωγής της ποινικής δίκης.¹⁰⁴ Κατά συνέπεια, το εκάστοτε δικαστήριο θα πρέπει να αξιολογεί και να εξετάζει τυχόν ισχυρισμούς που επικαλείται ο κατηγορούμενος σχετικά με την άσκηση ή μη διαχειριστικών καθηκόντων κατά την κρίσιμη περίοδο σε συνδυασμό με τα δεδομένα δημοσιότητας που λαμβάνονται από το Γ.Ε.ΜΗ..

6.1.1 Τα πρόσωπα που ευθύνονται ποινικά ανά εταιρικό τύπο

Ομόρρυθμη εταιρεία

Σύμφωνα με το άρθρο 67 παρ. 1β' του ΚΦΔ, ως αυτουργοί των αδικημάτων φοροδιαφυγής θεωρούνται *«στις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες οι ομόρρυθμοι εταίροι και οι διαχειριστές αυτών ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών»*. Γίνεται σαφές, ότι η ως άνω διάταξη χρησιμοποιεί πλέον¹⁰⁵ σωρευτική διατύπωση με την οποία, μεταξύ άλλων, ορίζει δύο κατηγορίες προσώπων τα οποία ευθύνονται για τα αδικήματα της φοροδιαφυγής: οι ομόρρυθμοι εταίροι και οι διαχειριστές αυτών.

Όπως έχει ήδη αναφερθεί αναλυτικά, στο κεφάλαιο της αστικής ευθύνης των διοικούντων ομόρρυθμης εταιρείας, για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο, κατά τις διατάξεις των άρθρων 254 παρ. 1 - 2 και 257 παρ. 1 - 2 του ν. 4072/2012, το δικαίωμα αλλά και η υποχρέωση διαχείρισης και εκπροσώπησης της προσωπικής εταιρείας ανήκει σε όλους τους ομόρρυθμους εταίρους. Συνακόλουθα, λόγω της αναγκαστικού δικαίου αρχής της αυτοδιαχείρισης στις προσωπικές εταιρείες, δε δύναται να αναθέσει τη διαχείρισή της σε τρίτο πρόσωπο, μη εταίρο παρά μόνο σε έναν ή περισσότερους ομόρρυθμους εταίρους. Σύμφωνα με τη νομολογία και θεωρία του εταιρικού δικαίου ο τρίτος που έχει διοριστεί διαχειριστής της εταιρείας θεωρείται πληρεξούσιος και όχι νόμιμος ή de facto διαχειριστής αυτής.

¹⁰⁴ Βλ. Καλλιντέρης Κωνσταντίνος, «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», 2^η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 2018, σελ. 86

¹⁰⁵ Υπό το καθεστώς του άρθρου 20 του ν. 2523/1997 η ευθύνη ήταν διατυπωμένη διαζευκτικά (οι ομόρρυθμοι εταίροι ή οι διαχειριστές αυτών) ανάλογα ποιος από τους ανωτέρω ασκούσε πραγματικά καθήκοντα διοίκησης, κατά το χρόνο διάπραξης του αδικήματος φοροδιαφυγής.

Ενόψει του ως άνω σκεπτικού, παρατίθεται απόφαση¹⁰⁶ του Εφετείου Αθηνών, η οποία κρίνει ότι δεν καθίσταται υποκατάστατο όργανο διοίκησης της προσωπικής εταιρείας ο μη εταίρος de facto διαχειριστής της, δηλαδή ο τρίτος που ενεργεί με τη ρητή ή σιωπηρή συναίνεση ή έγκριση των εταίρων διαχειριστικές πράξεις για λογαριασμό της εταιρείας, αφού όργανα διοίκησης της εταιρείας μπορούν να είναι μόνο οι ομόρρυθμοι εταίροι της. Στην περίπτωση αυτή, η σχέση του τρίτου με τους εταίρους είναι εξωεταιρική και αποτελεί στην ουσία σχέση εντολής ή εργασίας. Επομένως de facto διαχειριστής τρίτος, που δεν διαθέτει ως εκ τούτου γενική διαχειριστική εξουσία, ενεργεί ως αντιπρόσωπος της εταιρείας και τη δεσμεύει έγκυρα, εφόσον διαθέτει την αναγκαία για τη συγκεκριμένη συναλλαγή πληρεξουσιότητα.

Ζήτημα ανακύπτει όταν ο τρίτος που σύμφωνα με τη νομολογία δεν καθίσταται όργανο της εταιρείας αλλά ενεργεί ως πληρεξούσιος αυτής, διαπράττει με δικές του ενέργειες στο όνομα της εταιρείας αδικήματα φοροδιαφυγής. Ως εκ τούτου, στα πλαίσια της ισχύουσας νομολογίας, γίνεται δεκτό ότι η ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων εξακολουθεί να υφίσταται και να καταλαμβάνει και τις οφειλές που δημιουργούνται από τη διαχείριση του τρίτου, χωρίς η ευθύνη αυτή να περιορίζεται και χωρίς η διαχείριση που άσκησε ο τρίτος να μπορεί να αντιταχθεί προς εξάλειψη της ευθύνης του διαχειριστή ή των ομόρρυθμων εταίρων, ως επακόλουθο, αυτουργός πρέπει να θεωρηθεί ο διαχειριστής και ο τρίτος να διωχθεί ποινικά ως συνεργός, βάσει των όσων ορίζονται στο άρθρο 67 παρ. 3 του ΚΦΔ.

Συνοψίζοντας οι εξής διακριτές περιπτώσεις ευθύνης:¹⁰⁷

(α) Η διοίκηση της προσωπικής εταιρείας ασκείται από όλους τους εταίρους, οπότε όλοι οι ομόρρυθμοι εταίροι θεωρούνται αυτουργοί των αδικημάτων φοροδιαφυγής που διαπράττει η εταιρεία.

(β) Η διοίκηση της προσωπικής εταιρείας έχει ανατεθεί σε ορισμένους εταίρους (διαχειριστές) οπότε αυτοί θεωρούνται αυτουργοί. Σε αυτή την περίπτωση, θα πρέπει να

¹⁰⁶ Βλ. Εφαθ. 476/2014 (NOMOS)

¹⁰⁷ Βλ. Καλλιντέρης Κωνσταντίνος, «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», 2^η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 2018, σελ. 92

αποκλειστεί η ποινική ευθύνη για φοροδιαφυγή ως προς τους ομόρρυθμους εταίρους που δεν συμμετέχουν στη διοίκηση της εταιρείας βάσει καταστατικού.

Η ως άνω διάταξη αναφέρει, μεταξύ άλλων, ότι ως αυτουργός θεωρείται και κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών, νοώντας ενδεχομένως τη λύση της εταιρείας και το διορισμό εκκαθαριστών, εταίρων ή τρίτων (άρθρο 268 του ν. 4072/2012).

Ετερόρρυθμη Εταιρεία

Ισχύουν και εδώ όσα αναφέρθηκαν ανωτέρω για την ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων. Οι ετερόρρυθμοι εταίροι δε θεωρούνται αυτουργοί των αδικημάτων φοροδιαφυγής, ακόμα και στην περίπτωση του άρθρου 278 παρ. 2 όπου μέσω της εταιρικής σύμβασης ανατίθεται σε ετερόρρυθμο εταίρο η εκπροσώπηση της εταιρείας.

Αν όμως η ως άνω διάταξη ερμηνευθεί ότι περιλαμβάνει και την ανάθεση καθηκόντων διαχείρισης (εκτός από τα καθήκοντα εκπροσώπησης) ο ετερόρρυθμος εταίρος καθίσταται ποινικά συνυπεύθυνος με την ευθύνη του αυτή να συντρέχει σωρευτικά με εκείνη των ομόρρυθμων εταίρων και διαχειριστών της εταιρείας.

Κοινοπραξία

Σύμφωνα με το άρθρο 67 παρ.1 περ. ε' του ΚΦΔ, ως αυτουργοί των αδικημάτων φοροδιαφυγής θεωρούνται *«στις κοινοπραξίες, κοινωνίες, αστικές, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρίες, ως αυτουργοί του εγκλήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι εκπρόσωποί τους, με βάση την ιδιωτική βούληση ή το νόμο ή δικαστική απόφαση, και αν ελλείπουν αυτοί, τα μέλη τους. Όταν στα μέλη αυτών περιλαμβάνονται και νομικά πρόσωπα ή αλλοδαπές επιχειρήσεις ή αλλοδαποί οργανισμοί, εφαρμόζονται ανάλογα και οι λοιπές διατάξεις της παρούσας παραγράφου»*.

Σχετικά με το πρώτο εδάφιο της προπαρατεθείσας διάταξης πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι η κοινοπραξία διέπεται από τις διατάξεις που ισχύουν για τις ομόρρυθμες εταιρείες, με χρονική ισχύ την τήρηση των διατυπώσεων δημοσιότητας που προβλέπονται από την ομόρρυθμη εταιρεία, αποκτώντας νομική προσωπικότητα. Διαφορετικά λειτουργεί ως ομόρρυθμη εταιρεία «εν τοις πράγμασι». Ως αποτέλεσμα προκειμένου να εγερθεί ποινική ευθύνη ο εκπρόσωπος της κοινοπραξίας θα πρέπει να έχει αναλάβει και διαχειριστικά καθήκοντα για λογαριασμό της.

Περαιτέρω, αν ελλείπει ή απουσιάζει¹⁰⁸ ο εκπρόσωπος της κοινοπραξίας ενεργοποιείται ποινική ευθύνη στα μέλη της.

Τέλος, αναφορικά με το δεύτερο εδάφιο της ως άνω διάταξης αξίζει να σημειωθεί ότι όταν στα μέλη της κοινοπραξίας συμμετέχουν και νομικά πρόσωπα, ποινική ευθύνη υπέχουν οι διοικητές αυτών, όπως ορίζονται στο άρθρο 67 παράγραφος 1 του ν. ΚΦΔ ανά νομικό τύπο. Για παράδειγμα, στην περίπτωση που μέλος της κοινοπραξίας είναι ανώνυμη εταιρεία, δράστης του φορολογικού εγκλήματος θα θεωρηθεί, ο Διευθύνων Σύμβουλος, ο Πρόεδρος του ΔΣ κτλ.

Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης

Σύμφωνα με το άρθρο 16 του ν. 3190/1955 «Περί Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης» ορίζεται ότι η διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων και η εκπροσώπηση της εταιρείας ανήκει, εάν δεν έχει συμφωνηθεί διαφορετικά, σε όλους τους εταίρους, οι οποίοι δρουν συλλογικά. Εν συνεχεία η παράγραφος 1 του άρθρου 17 του ίδιου νόμου προβλέπει τη δυνατότητα διορισμού διαχειριστών, εταίρων ή τρίτων, είτε με το αρχικό καταστατικό είτε μεταγενέστερα με απόφαση της γενικής συνέλευσης της εταιρείας αναλαμβάνοντας την εκπροσώπηση και διαχείριση της εταιρείας.

Κατά το άρθρο 67 παρ. 1 περ. γ' του ΚΦΔ ορίζεται ότι αυτουργοί των φορολογικών ποινικών αδικημάτων στην Ε.Π.Ε. είναι οι διαχειριστές αυτής. Γίνεται σαφές ότι σε περίπτωση διορισμού περισσότερων διαχειριστών, με ανάθεση καθηκόντων διαχείρισης, όλοι θεωρούνται αυτουργοί, ενεργώντας συλλογικά. Η ύπαρξη αναπληρωτή διαχειριστή δεν εγείρει ποινική ευθύνη, εκτός αν αποδεικνύεται ότι αναπλήρωνε το διαχειριστή στα καθήκοντά του κατά το χρόνο τέλεσης του αδικήματος της φοροδιαφυγής. Η ποινική ευθύνη εγείρεται για τη μη εκπλήρωση του συνόλου της φορολογικής υποχρέωσης από κάθε εταίρο και όχι μόνο για το ποσοστό της εταιρικής μερίδας του.¹⁰⁹ Παρατηρείται ότι η ως άνω διάταξη δε διευκρινίζει ως προς το πρόσωπο του αυτουργού όταν διαχειριστής της Ε.Π.Ε. έχει ορισθεί νομικό πρόσωπο. Σε μια

¹⁰⁸ Βλ. ανάλυση των όρων ελλείπει ή απουσιάζει κατωτέρω στην περίπτωση της Ε.Π.Ε.

¹⁰⁹ Βλ. Καλλιντέρης Κωνσταντίνος, «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», 2^η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 2018, σελ. 98

προσπάθεια εξεύρεσης του αυτουργού σε αυτές τις περιπτώσεις θα μπορούσαμε να επικαλεστούμε το φυσικό πρόσωπο που ασκεί καθήκοντα διαχείρισης στην εταιρεία.

Περαιτέρω, ο νόμος διατυπώνει ως αυτουργό του αδικήματος της φοροδιαφυγής «...και κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών...». Η ως άνω διάταξη αποτελεί μια προσπάθεια του νομοθέτη, να συμπεριλάβει το διορισμό εκκαθαριστών μετά τη λύση της εταιρείας ή προσωρινών διαχειριστών λόγω έλλειψης συνεργασίας μεταξύ των διαχειριστών και της εταιρείας.

Εφόσον ελλείπουν ή απουσιάζουν τα ανωτέρω πρόσωπα, ο κάθε εταίρος θεωρείται αυτουργός του αδικήματος της φοροδιαφυγής. Η έννοια των όρων της *έλλειψης* και *απουσίας* των διαχειριστών έχει ερμηνευθεί από το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους στο πλαίσιο γνωμοδότησης¹¹⁰, η οποία υιοθετήθηκε από το Υπουργείο Οικονομικών με την ΠΟΛ. 1236/1995 για το πεδίο εφαρμογής της απαγόρευσης εξόδου από τη χώρα εκπροσώπων νομικών προσώπων (το συγκεκριμένο μέτρο έχει καταργηθεί με το άρθρο 12 του ν. 2873/2000). Σύμφωνα με την ανωτέρω γνωμοδότηση ο όρος «ελλείπουν» χρησιμοποιείται από το νόμο για τις περιπτώσεις μη διορισμού διαχειριστή από το καταστατικό, παραίτησης, φυσικού θανάτου, απώλειας της δικαιοπρακτικής ικανότητάς του, πτώχευσης κτλ. Κατά την ίδια γνωμοδότηση, ο όρος «απουσιάζουν» αναφέρεται στις περιπτώσεις της φυσικής απουσίας του διαχειριστή.¹¹¹

Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα παραπάνω, συμπεραίνεται ότι η έλλειψη ή η απουσία του διορισμένου διαχειριστή της Ε.Π.Ε. υποδηλώνει ότι αυτός δεν ασκεί πραγματικά τα καθήκοντά του («ελλείπει» ή «απουσιάζει» από τη διοίκησή της). Ως αποτέλεσμα τη διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων ασκούν οι εταίροι και όχι ο διαχειριστής.

Περαιτέρω, προκειμένου να αποφευχθούν τυχόν λανθασμένες κρίσεις από τα αρμόδια δικαστήρια ως προς την έγερση ποινικής ευθύνης σε βάρος των προσώπων που συμμετέχουν σε αδικήματα φοροδιαφυγής της Ε.Π.Ε. θα πρέπει να τηρούνται αυστηρά οι διατυπώσεις δημοσιότητας που αφορούν:

¹¹⁰ Βλ. ΝΣΚ 741/1993, (www.nsk.gr)

¹¹¹ Βλ. Καλλιντέρης Κωνσταντίνος, «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», 2^η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 2018, σελ. 99

(α) το διορισμό και την παραίτηση διαχειριστή Ε.Π.Ε.

(β) την είσοδο και έξοδο εταίρου Ε.Π.Ε., η οποία ολοκληρώνεται με τη μεταβίβαση της εταιρικής μερίδας (αγορά ή πώληση εταιρικών μεριδίων, απόκτηση με κληρονομική διαδοχή κτλ.).

Το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους έχει γνωμοδοτήσει με την απόφαση 152/2009, η οποία έγινε δεκτή από το Υπ. Οικονομικών με την ΠΟΛ. 1100/2009, ότι σε περίπτωση εξόδου εταίρου από Ε.Π.Ε. ένεκα σπουδαίου λόγου σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ. 2 του ν. 3190/1955, δεν αρκεί για την χορήγηση δήλωσης μεταβολής η τελεσίδικη απόφαση του Δικαστηρίου που επιτρέπει την έξοδο αλλά απαιτείται και η καταβολή στον εξερχόμενο εταίρο της αξίας της μερίδας συμμετοχής του, αφού μέχρι την καταβολή ο εταίρος διατηρεί την εταιρική του ιδιότητα. Σε περίπτωση, όμως, που ο εξερχόμενος εταίρος Ε.Π.Ε. παραιτείται από την αξίωση καταβολής σ' αυτόν της αξίας της μερίδας συμμετοχής του και αναφέρεται τούτο ρητά στην δικαστική απόφαση καθώς επίσης και ότι δεν τίθεται για το λόγο αυτό θέμα προσδιορισμού της αξίας της μερίδας συμμετοχής του, ο εν λόγω εταίρος θεωρείται ότι απώλεσε την ιδιότητα του μέλους της Ε.Π.Ε. με την τελεσιδικία της σχετικής απόφασης με συνέπεια και ειδικώς για την περίπτωση αυτή να επιτρέπεται η χορήγηση της σχετικής βεβαίωσης από την τελεσιδικία της απόφασης αυτής.¹¹²

Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία

Με τον ν. 4072/2012, όπως τροποποιήθηκε με το ν. 4155/2013, εισήχθη στο ελληνικό δίκαιο μια νέα εταιρική μορφή, η Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία (Ι.Κ.Ε.), η οποία αποτελεί μια νέα ευέλικτη εταιρική μορφή με στόχο να αντιμετωπίσει ήδη εντοπισμένα προβλήματα που παρουσίαζε η εταιρεία περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.). Άξιο αναφοράς αποτελεί η δυνατότητα ίδρυσής της χωρίς την καταβολή κεφαλαίου.

Στα πλαίσια των άρθρων 55 έως 58 του ν. 4072/2012 ορίζεται η διαχείριση και εκπροσώπηση της εταιρείας. Ειδικότερα την Ι.Κ.Ε. διαχειρίζεται και εκπροσωπεί ένας ή περισσότεροι διαχειριστές, ενώ επιτρέπεται να οριστεί διαχειριστής και μη εταίρος. Όταν το καταστατικό δεν περιλαμβάνει ειδική πρόβλεψη για τη διαχείριση της εταιρείας, οι εταίροι ασκούν τη διαχείριση συλλογικά. Επίσης οι διαχειριστές δύνανται

¹¹² Βλ. ΝΣΚ 152/2009, (www.nsk.gr)

να ορίζονται από το καταστατικό ή με απόφαση της συνέλευσης των εταίρων. Όταν δεν έχει οριστεί τρίτος διαχειριστής και ο εταίρος είναι νομικό πρόσωπο, η εταιρεία έχει την υποχρέωση να διορίσει φυσικό πρόσωπο το οποίο θα φέρει την ιδιότητα του διαχειριστή.

Σχετικά με την ποινική ευθύνη των διαχειριστών της Ι.Κ.Ε. για αδικήματα φοροδιαφυγής ισχύουν τα ίδια που προβλέπονται για την ευθύνη των διαχειριστών της Ε.Π.Ε. (άρθρο 67 παρ. 1 περ. γ' του ΚΦΔ).

Ανώνυμη Εταιρεία

Η Ανώνυμη Εταιρεία είναι ένωση προσώπων που ιδρύεται με δικαιοπραξία για την επίτευξη ορισμένου σκοπού. Η βούλησή της εκφράζεται μέσω των οργάνων της. Το διοικητικό συμβούλιο έχει αναλάβει τη διαχείριση και την εκπροσώπηση της εταιρείας. Περαιτέρω το Δ.Σ. έχει το δικαίωμα να αναθέτει τις εξουσίες διαχείρισης και εκπροσώπησης της εταιρείας σε ορισμένα μέλη του (π.χ. διευθύνοντα σύμβουλο) ή τρίτους (π.χ. γενικό διευθυντή). Αυτή η δυνατότητα ανάθεσης που προβλέπεται από το καταστατικό της εταιρείας ασκείται από το Δ.Σ. με σκοπό την καλύτερη λειτουργία της ΑΕ. Μετά το διορισμό τους τα πρόσωπα αυτά υποκαθιστούν το Δ.Σ. και ενεργούν ως όργανα εκπροσώπησης της εταιρείας (υποκατάστατοι).

Οι αυτουργοί των αδικημάτων φοροδιαφυγής στην Α.Ε. όπως ορίζονται στο άρθρο 67 παρ. 1 περ. α' του ΚΦΔ είναι οι εξής:

(α) Ο Πρόεδρος του Διοικητικού Συμβουλίου

Σύμφωνα με τον κωδικοποιημένο νόμο 2190/1920 και την ερμηνεία του, οι ειδικές αρμοδιότητες του προέδρου του Δ.Σ. περιορίζονται σε καθήκοντα οργάνωσης των συνεδριάσεών του (άρθρο 20 παρ. 4 και 8) ενώ η ψήφος του στις συνεδριάσεις του οργάνου δεν έχει βαρύνουσα σημασία, εκτός από τις περιπτώσεις ισοψηφίας και μόνον εφόσον ορίζεται στο καταστατικό. Ο Πρόεδρος του Δ.Σ. εκλέγεται από τα μέλη του Δ.Σ.. Περαιτέρω η ιδιότητα του προέδρου του Δ.Σ. δεν συνεπάγεται από μόνη της την άσκηση καθηκόντων διοίκησης και εκπροσώπησης της εταιρείας. Για το λόγο αυτό, ο διορισμός στη θέση αυτή έχει συχνά τιμητικό και συμβολικό χαρακτήρα. Η ειδική μνεία του προέδρου του Δ.Σ. δε φαίνεται δικαιολογημένη. Ιδιαίτερα μάλιστα όταν η

θέση αυτή δεν αντιστοιχεί σε αυξημένες ουσιαστικές αρμοδιότητες διαχείρισης σε σχέση με τα απλά μέλη του ΔΣ.¹¹³

Επισημαίνεται ότι από την ερμηνεία της ως άνω διάταξης δεν υπέχει ποινική ευθύνη ο αντιπρόεδρος της Α.Ε. από αυτή και μόνο την ιδιότητά του. Ενεργοποίηση της ως άνω ευθύνης επέρχεται όταν ο αντιπρόεδρος της Α.Ε. επιδίδεται μέσω πραγματικών περιστατικών στην άσκηση διαχειριστικών καθηκόντων. Ειδικότερα, με την 1112/2011 απόφαση, ο Άρειος Πάγος δέχεται την ποινική ευθύνη εκδότη και αποδέκτη μέσω της έκδοσης και αποδοχής εικονικών τιμολογίων από νόμιμους εκπροσώπους Α.Ε., και δη από διευθύνοντα σύμβουλο και αντιπρόεδρο του Δ.Σ. της ΑΕ. Με την έννοια του προέδρου του Δ.Σ. της εταιρίας, ως αυτουργού του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, εξομοιώνεται και ο αντιπρόεδρος του Δ.Σ., εφόσον αυτός ενεργεί στις υποθέσεις της εταιρείας αντί του προέδρου.¹¹⁴

(β) Ο Διευθύνων ή Εντεταλμένος ή Συμπράττων σύμβουλος

Τα πρόσωπα που αποκτούν μια από τις ανωτέρω ιδιότητες είναι ταυτόχρονα και μέλη του Δ.Σ. και ορίζονται με απόφασή του. Μετά το διορισμό τους τα πρόσωπα αυτά υποκαθιστούν το Δ.Σ. και ενεργούν ως όργανα εκπροσώπησης της εταιρείας (υποκατάστατοι). Στα ως άνω πρόσωπα ανατίθενται η άσκηση των καθηκόντων διαχείρισης και εκπροσώπησης της Α.Ε. στο σύνολο των αρμοδιοτήτων της ή μέρος αυτών. Όταν μέλος του Δ.Σ. ορίζεται νομικό πρόσωπο, θα πρέπει να οριστεί ένα φυσικό πρόσωπο για την άσκηση των εξουσιών ως μέλος του Δ.Σ.. (άρθρο 18 παρ. 2 εδ. γ').

Περαιτέρω, προκειμένου να καταλογιστούν ορθώς τα αδικήματα της φοροδιαφυγής της εταιρείας σε βάρος των προσώπων που φέρουν μία από τις ανωτέρω ιδιότητες θα πρέπει να εξετάζεται αν οι αρμοδιότητες που έχουν μεταβιβαστεί σχετίζονται με τα φορολογικά ποινικά αδικήματα. Με άλλα λόγια θα πρέπει να ερευνάται αν οι αρμοδιότητες αφορούν εταιρικά ζητήματα φορολογικού περιεχομένου ή αναφέρονται σε εξειδικευμένα θέματα (π.χ. διορισμός εντεταλμένου συμβούλου τεχνικής εταιρείας, ο οποίος είναι και πολιτικός μηχανικός, για την επίβλεψη των αναληφθέντων έργων

¹¹³ Βλ. Καλλιντέρης Κωνσταντίνος, «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», 2^η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 2018, σελ. 106

¹¹⁴ Βλ. ΑΠ 1112/2011 ΠΟΙΝ. (ΝΟΜΟΣ)

της). Από τα παραπάνω καθίσταται σαφές, ότι ο ως άνω εντεταλμένος σύμβουλος δεν ευθύνεται ποινικά για τη διάπραξη αδικήματος φοροδιαφυγής.¹¹⁵

Ο Άρειος Πάγος με την 358/2016 απόφαση, δέχεται την καταδικαστική απόφαση του Τριμελούς Εφετείου Κακουργημάτων Λάρισας, κατά την οποία ο κατηγορούμενος με πρόθεση τέλεσε κατ' εξακολούθηση έγκλημα, που προβλέπεται και τιμωρείται από το νόμο με περισσότερες από μία πράξεις που συνιστούν εξακολούθηση του ίδιου εγκλήματος, ως νόμιμος εκπρόσωπος, ήτοι Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος της Ανώνυμης Εταιρείας, η οποία τυγχάνει υποκείμενη σε φορολογία ως έχουσα αντικείμενο την εμπορία και κατασκευή συνθετικών κουφωμάτων και επίπλων κουζίνας. Έγινε υπαίτιος φοροδιαφυγής, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή στο Δημόσιο του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), αν και η εταιρία την οποία εκπροσωπούσε πραγματοποίησε παραδόσεις αγαθών που επιβαρύνονται με φόρο προστιθέμενης αξίας και όφειλε να υποβάλει σχετικές δηλώσεις, με αποτέλεσμα την μη απόδοση στο Δημόσιο το φόρο προστιθέμενης αξίας που αναλογούσε.¹¹⁶

(γ) Ο Γενικός Διευθυντής ή Διευθυντής

Τα πρόσωπα που ασκούν μια από τις πιο πάνω ιδιότητες πρόκειται για τρίτα προς το Δ.Σ. πρόσωπα, στα οποία ανατίθεται η άσκηση καθηκόντων διαχείρισης και εκπροσώπησης της Α.Ε. ολικά ή μερικά. Οι διευθυντές διορίζονται με απόφαση του Δ.Σ. της εταιρείας. Η ανάθεση καθηκόντων διοίκησης στα συγκεκριμένα πρόσωπα ονομαστικά και η δράση τους υπό τη συγκεκριμένη ιδιότητα συνάγονται από πρακτικό του Δ.Σ. της εταιρείας, το οποίο καλείται συνήθως πρακτικό απονομής (ή κατανομής) αξιωμάτων.

Ο νομοθέτης με τη φράση «...ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο...είτε από ιδιωτική βούληση...στη διοίκηση, ή διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτών», αναφέρεται προφανώς στα ανωτέρω πρόσωπα στα οποία έχουν μεταβιβαστεί άμεσα ή έμμεσα οι αρμοδιότητες του Δ.Σ. και τα οποία δε φέρουν μια από τις ιδιότητες που μνημονεύει ρητά ο ν. 2190/1920 (π.χ. δεν έχουν διοριστεί σε θέση διευθύνοντος συμβούλου).

¹¹⁵ Βλ. Καλλιντέρης Κωνσταντίνος, «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», 2^η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 2018, σελ. 107

¹¹⁶ Βλ. ΑΠ 358/2016 ΠΟΙΝ. (ΝΟΜΟΣ)

Η ευθύνη του αυτουργού των αδικημάτων φοροδιαφυγής προσανατολίζεται σε πρόσωπα τα οποία είτε έχουν αναλάβει τη διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων στο σύνολό τους είτε έχουν ορισθεί ειδικά για την επίβλεψη των οικονομικών της εταιρείας. Σε περίπτωση που ένα πρόσωπο διορίζεται στην εταιρεία με σκοπό την ανάληψη καθηκόντων που δε σχετίζονται με εταιρικά φορολογικά αδικήματα δεν τον καθιστά εξορισμού υπεύθυνο. Θα πρέπει πάντα να ερευνάται η φύση και η έκταση των καθηκόντων που έχουν ανατεθεί σε αυτά τα πρόσωπα.

Σύμφωνα με το άρθρο 67 παρ. 3 του ΚΦΔ ορίζεται ότι *«ο εν γνώσει υπογράφων ανακριβή φορολογική δήλωση ως πληρεξούσιος, καθώς και όποιος με οποιονδήποτε άλλο τρόπο εν γνώσει συμπράττει ή προσφέρει άμεση συνδρομή στην τέλεση των παραπάνω εγκλημάτων τιμωρείται ως άμεσος συνεργός»*. Πλέον οι φορολογικές αρχές μνημονεύουν στις εκθέσεις ελέγχου ως υπεύθυνους για τις παραβάσεις φοροδιαφυγής πρόσωπα που έχουν δικαίωμα υπογραφής στην εταιρεία, ανεξάρτητα από τη θέση τους, σε σχέση με το παρελθόν που επικαλούνταν αποκλειστικά τον Διευθύνοντα Σύμβουλο ή Γενικό Διευθυντή και τον Πρόεδρο του ΔΣ. Σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να ελέγχεται ως προς την πραγματική άσκηση καθηκόντων διοίκησης και να μη βασίζεται αποκλειστικά στην ιδιότητα των προσώπων ή την ύπαρξη δικαιώματος υπογραφής.

(δ) Οι διοικητές

Η έννοια του διοικητή Α.Ε. δεν απαντάται ως ιδιότητα στο ν. 2190/1920. Η ερμηνεία του όρου θα πρέπει να γίνεται μόνο στα πλαίσια νόμων που τυχόν προβλέπουν ειδικά τη συγκεκριμένη θέση στη διοίκηση ΑΕ.

(ε) Κάθε πρόσωπο εντεταλμένο από το νόμο ή από ιδιωτική βούληση

Στην περίπτωση αυτή περιλαμβάνονται οι εκκαθαριστές της Α.Ε., οι οποίοι είναι όργανα της εταιρείας που αναλαμβάνουν καθήκοντα εκκαθάρισης μετά τη λύση της.

(στ) Κάθε πρόσωπο εντεταλμένο από δικαστική απόφαση

Η διάταξη παραπέμπει στην εξαιρετική περίπτωση διορισμού προσωρινής διοίκησης ή εκκαθαριστών από το δικαστήριο (άρθρα 69 και 73 του ΑΚ αντίστοιχα).

(ζ) Ποινική ευθύνη απλών μελών Δ.Σ.

Όπως αναλύθηκε παραπάνω, το Δ.Σ. της εταιρείας συχνά αναθέτει τη διαχειριστική και εκπροσωπευτική του εξουσία σε συγκεκριμένα μέλη του Δ.Σ. ή σε τρίτα πρόσωπα. Σε αυτές τις περιπτώσεις, το Δ.Σ. δεν στερείται των αρμοδιοτήτων του αλλά διατηρεί το

δικαίωμα εναντίωσης στις αποφάσεις των υποκατάστατων. Η ποινική φορολογική διάταξη επιφυλάσσει επικουρική ευθύνη για τα απλά μέλη του Δ.Σ. παρά τη δυνατότητα του οργάνου να ασκεί καθήκοντα διοίκησης και μετά την παραχώρηση των αρμοδιοτήτων του σε τρίτα πρόσωπα. Η ως άνω μεταχείριση κρίνεται ορθή στο μέτρο που τα καθημερινά καθήκοντα διαχείρισης της Α.Ε. δεν ασκούνται πλέον από το Δ.Σ. αλλά από τους υποκατάστατους.

Ειδικότερα το άρθρο 67 παρ. 1 περ. α' εδ. β' του ΚΦΔ ορίζει ότι τα μέλη του ΔΣ θεωρούνται αυτουργοί του αδικήματος εφόσον:

- Ελλείπουν τα πρόσωπα που κατέχουν μια από τις ανωτέρω θέσεις υπό (α) – (ζ) στη διοίκηση της εταιρείας.
- Ασκούν στην πραγματικότητα καθήκοντα διοίκησης και εκπροσώπησης αυτής.

Από τη διατύπωση της διάταξης προκύπτει ότι οι δύο ανωτέρω προϋποθέσεις θα πρέπει να πληρούνται σωρευτικά και να αποδεικνύονται από τη φορολογική αρχή, προκειμένου να ασκηθεί ποινική δίωξη σε βάρος τους.

Στη νομολογία των ποινικών δικαστηρίων έχουν καταγραφεί αναλυτικότερα οι εξής προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται για την ποινική ευθύνη του απλού μέλους:¹¹⁷

- ✓ Το μέλος του Δ.Σ. αναπληρώνει πρόσωπο στο οποίο πράγματι ασκούσε καθήκοντα διοίκησης στην εταιρεία.
- ✓ Στα καθήκοντα διοίκησης του προσώπου που αναπληρώνεται περιλαμβάνονται και η εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της εταιρείας.
- ✓ Η περίοδος αναπλήρωσης συμπίπτει χρονικά με την πράξη ή παράλειψη φοροδιαφυγής.
- ✓ Αποδεικνύεται ο δόλος του απλού μέλους του Δ.Σ. ως προς τη διάπραξη φοροδιαφυγής.

¹¹⁷ Βλ. Καλλιντέρης Κωνσταντίνος, «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», 2^η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 2018, σελ. 111

7. Έγκλημα μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο (άρθρο 25 του ν. 1882/1990)

7.1 Εισαγωγή

Σύμφωνα με το άρθρο 25 του ν. 1882/1990, όπως ενσωματώθηκε στο άρθρο 23 του ν. 2523/1997 και ισχύει μέχρι σήμερα, καθιερώθηκε η ποινική ευθύνη λόγω μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο. Αναφορικά με το σκοπό του νόμου, η εισηγητική έκθεση του ν.1882/1990 προσβλέπει στην ποινικοποίηση της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο σε βάρος των οφειλετών του. Ειδικότερα αναφέρει ότι «...μεγάλος αριθμός οφειλετών αποφεύγει συστηματικά να διατηρεί στην κυριότητά του περιουσιακά στοιχεία από τα οποία θα μπορούσε να ικανοποιηθεί το Δημόσιο, ενώ πολλές εταιρείες στερούνται κινητής ή ακίνητης περιουσίας ή τα τυχόν ενυπόθηκα υπάρχοντα στοιχεία βαρύνονται με υποθήκες και ενέχυρα άλλων προσώπων και συνεπώς η τυχόν εκπλειστηρίασή τους από το Δημόσιο δεν θα είχε κανένα αποτέλεσμα. Με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου δεν επιδιώκεται η ποινική καταδίκη όλων των οφειλετών του Δημοσίου, αλλά εκείνων που αποφεύγουν συστηματικά την εκπλήρωση των υποχρεώσεών τους προς το Δημόσιο ή των οφειλετών που για ευνόητους λόγους αποφεύγουν συστηματικά να έχουν εμφανή περιουσιακά στοιχεία».

Το αδίκημα της φοροδιαφυγής έγκειται στην μη εμπρόθεσμη καταβολή βεβαιωμένων οφειλών που προέρχονται από οφειλές προς το Δημόσιο και εισπράττονται από τις ΔΟΥ και τα Τελωνεία. Περαιτέρω, με το άρθρο 34 παρ. 1 του ν. 3220/2004 η ισχύς της διάταξης επεκτάθηκε και καταλαμβάνει χρέη που οφείλονται σε Ν.Π.Δ.Δ. καθώς σε επιχειρήσεις και οργανισμούς του ευρύτερου δημοσίου τομέα. Το αδίκημα δεν τελείται σε περίπτωση χρέους όπου ο δανειστής είναι ιδιώτης.¹¹⁸

Ειδικότερα, ως φορολογικά χρέη προς το Δημόσιο νοούνται τα χρέη από κάθε είδους φορολογία όπως εισοδήματος, ΦΠΑ, φόρου μεταβίβασης ακινήτου κτλ. Τα φορολογικά αυτά χρέη θα πρέπει να είναι βεβαιωμένα στην κατά περίπτωση ΔΟΥ και ληξιπρόθεσμα. Το άθροισμα των χρεών του πίνακα συνιστούν το έγκλημα της μη καταβολής με χρόνο τελέσεως τη συμπλήρωση του τετραμήνου από την προθεσμία καταβολής τους.

¹¹⁸ Βλ. Καλλιντέρης Κωνσταντίνος, «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», 2^η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 2018, σελ. 131

Αξίζει να αναφερθεί η διάκριση μεταξύ του αδικήματος της μη καταβολής βεβαιωμένου χρέους και τα βασικά αδικήματα φοροδιαφυγής του άρθρου 66 του ΚΦΔ. Ειδικότερα, το αδίκημα της μη καταβολής φορολογικού χρέους θέτει σε κίνδυνο την τελική ικανοποίηση της φορολογικής αξίωσης ενώ τα εγκλήματα φοροδιαφυγής του άρθρου 66 του ΚΦΔ, θέτουν σε κίνδυνο την ίδια την υπόσταση της φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου.¹¹⁹

7.2 Η αντικειμενική υπόσταση του αδικήματος

Για την τέλεση του αδικήματος απαιτούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:¹²⁰

(α) Η οφειλή πρέπει να είναι βεβαιωμένη, ληξιπρόθεσμη και να εισπράττεται από τις ΔΟΥ ή τα Τελωνεία

(β) Ο οφειλέτης θα πρέπει να παραβιάζει τις προθεσμίες καταβολής του χρέους, όπως τάσσονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 25

(γ) Το συνολικό ποσό της οφειλής απαιτείται να ξεπερνάει το κατώτατο όριο αξιοποίησης

Επισημαίνεται ότι θα πρέπει να τηρούνται σωρευτικά οι ως άνω προϋποθέσεις (α) έως (γ) για να προσδιοριστεί το αδίκημα της μη καταβολής χρεών.

Στη νομολογία συναντώνται αποφάσεις που στηρίζουν την κρίση τους στην τήρηση των ως άνω προϋποθέσεων για τη θεμελίωση του εγκλήματος της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο. Ενδεικτικά αναφέρεται η 866/2016 απόφαση του Αρείου Πάγου. Συγκεκριμένα, ο κατηγορούμενος, ο οποίος τυγχάνει διαχειριστής ΕΠΕ, σε βάρος της οποίας είχαν βεβαιωθεί διάφορα χρέη υπέρ του Δημοσίου σε Δ.Ο.Υ. της Αττικής, όπως ακριβώς αναφέρονται στον συνημμένο πίνακα χρεών της παραπάνω Δ.Ο.Υ. και συνοδεύει ως αναπόσπαστο μέρος αυτής την μηνυτήρια αναφορά του Προϊσταμένου της πιο πάνω Δ.Ο.Υ., ηθελημένα δεν κατέβαλε ποσό όπου μαζί με τις προσαυξήσεις υπερέβαινε το ποσό των 150.000 ευρώ που αφορά βεβαιωμένα χρέη προς το Δημόσιο.

¹¹⁹ Βλ. Παπακυριάκου Θεόδωρος, «Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο», εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2005, σελ. 8 - 14

¹²⁰ Βλ. Καλλιντέρης Κωνσταντίνος, «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», 2^η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 2018, σελ. 133

Μετά την ερμηνεία των σχετικών διατάξεων και των πραγματικών περιστατικών το δικαστήριο έκρινε ότι η καθυστέρηση καταβολής των χρεών ξεπερνάει το χρονικό διάστημα των τεσσάρων μηνών που ορίζει ο νόμος, όπως επίσης και το κατώτατο όριο αξιοποιήσιμου.¹²¹

7.3 Η υποκειμενική υπόσταση του αδικήματος

Ο νομοθέτης στο άρθρο 25 του ν. 1882/1990 δεν ορίζει το εύρος υπαιτιότητας του δράστη. Κατά συνέπεια, η νομοθεσία βρίσκει έρεισμα στο άρθρο 26 του Ποινικού Κώδικα όπου προσδιορίζεται ότι *«τα κακουργήματα και πλημμελήματα τιμωρούνται μόνο όταν τελούνται με δόλο...»*. Ως εκ τούτου, η μη καταβολή του χρέους, η οποία είναι πλημμέλημα θα πρέπει να οφείλεται σε υπαιτιότητα του δράστη.

Η ως άνω διατύπωση υιοθετείται από την νομολογία του ΑΠ, η οποία δέχεται ότι το αδίκημα της μη καταβολής του χρέους προς το Δημόσιο, ως αποφυγή εκπλήρωσης νόμιμης υποχρέωσης, πραγματοποιείται πάντοτε με δόλο. Ως συνέπεια ο κατηγορούμενος διοικητής να στερείται τη δυνατότητα απόδειξης ότι η μη καταβολή χρέους δεν τελέσθηκε με δόλο.

Γίνεται δεκτό ότι η οικονομική κατάσταση της εταιρείας που κατηγορείται για το αδίκημα της μη καταβολής των χρεών δεν λαμβάνεται υπόψη από το σύνολο της δικαστηριακής νομολογίας για τη θεμελίωση του δόλου. Σε ελάχιστες περιπτώσεις φαίνεται να συνεκτιμάται και να εξετάζεται από το δικαστήριο η κακή οικονομική κατάσταση της επιχείρησης, ως προς τη λήψη οριστικής απόφασης με το πιο σύνηθες να αντιμετωπίζεται ως ελαφρυντικό κατά της επιμέτρησης της επιβαλλόμενης ποινής.

Ενόψει των ανωτέρω, παρατίθεται απόφαση του Αρείου Πάγου, η οποία έκρινε το αδίκημα φοροδιαφυγής και ειδικότερα της μη απόδοση ΦΠΑ και άλλων παρακρατούμενων φόρων ή εισφορών με αυτουργό το νόμιμο εκπρόσωπο ΑΕ και εν προκειμένω τον αντιπρόεδρο ΑΕ. Ο κατηγορούμενος διά του συνηγόρου του δεν αρνείται την πράξη του, πλην όμως επικαλείται ότι δεν ενήργησε από ταπεινά αίτια αλλά διότι βρίσκεται σε οικονομική αδυναμία λόγω της οικονομικής κρίσης που συρρίκνωσε το τζίρο της επιχειρήσεώς του και οδήγησε σε επίσχεση εργασίας από τους εργαζόμενούς του. Ο ισχυρισμός του αυτός επιβεβαιώνεται ενόρκως και από το

¹²¹ Βλ. ΑΠ 866/2016 ΠΟΙΝ. (ΝΟΜΟΣ)

μάρτυρά του, σύμβουλο της επιχειρήσεώς του κατηγορουμένου, δεν αναιρείται δε αυτός από κανένα αντίθετο αποδεικτικό στοιχείο. Ως συνέπεια, ο κατηγορούμενος κηρύσσεται ένοχος με το ελαφρυντικό των μη ταπεινών αιτίων (άρθρ. 84 § 26 ΠΚ).¹²²

Συνάγεται ότι το Δημόσιο, όπως εκπροσωπείται από τη φορολογική και εισαγγελική αρχή, θα έπρεπε να θεμελιώνει την απόδειξη του δόλου του διοικητή ενδεικτικά:¹²³

- ✓ Στην καλή οικονομική κατάσταση της επιχείρησης
- ✓ Στη δόλια εκποίηση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης σε ύποπτο χρόνο, προκειμένου να μην περιέλθουν αυτά στο Δημόσιο
- ✓ Στη δόλια κακοδιαχείριση της επιχείρησης (π.χ. όταν το χρέος προέρχεται αποδεδειγμένα από προγενέστερη έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων που αποκαλύφθηκε από τις φορολογικές αρχές)
- ✓ Στη φυσιογνωμία, την ιστορία και το μέγεθος της επιχείρησης γενικότερα

7.4 Η έννοια του βεβαιωμένου και ληξιπρόθεσμου χρέους

Για να εισπραχθεί ένα χρέος πρέπει πρώτα να βεβαιωθεί στην αρμόδια υπηρεσία όπου προκύπτει. Η βεβαίωση του φόρου προϋποθέτει την ύπαρξη νόμιμου και εκτελεστού τίτλου σε βάρος του υπόχρεου. Ο νόμιμος τίτλος συνιστά το προϊόν της φορολογικής βεβαίωσης γι' αυτό θεωρείται απαραίτητη η αναφορά στη διαδικασία της βεβαίωσης.¹²⁴

Σύμφωνα με το άρθρο 45 παρ. 2 του ΚΦΔ απαριθμούνται οι εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο που απαιτούνται για την είσπραξη των δημοσίων εσόδων ως εξής:

- α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης,
- β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου,

¹²² Βλ. ΑΠ 225/2015 ΠΟΙΝ. (ΝΟΜΟΣ)

¹²³ Βλ. Καλλιντέρης Κωνσταντίνος, «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», 2^η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 2018, σελ. 145

¹²⁴ Βλ. Γέροντας Α. – Ψάλτης Α., «Ερμηνεία ΚΕΔΕ, Ν.Δ. 356/1974 και η ανακοπή του ΚΔΔ, άρθρα 216 – 230», Γ' έκδοση, εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2016, σελ. 61 - 62

- γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου,
- δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,
- ε) στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου,
- στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή,
- ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις,
- η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.
- θ) σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, η απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού.

Περαιτέρω, το άρθρο 25 παρ. 1 του ν. 1882/1990 ορίζει ότι δεν αρκεί το χρέος να είναι μόνο βεβαιωμένο για την άσκηση ποινικής δίωξης αλλά θα πρέπει να είναι και ληξιπρόθεσμο. Στα πλαίσια του άρθρου 41 του ΚΦΔ προσδιορίζεται η έννοια του ληξιπρόθεσμου χρέους ανάλογα με τους εκάστοτε ανωτέρω νόμιμους και εκτελεστούς τίτλους. Εν συνεχεία, χρέη τα οποία έχουν υπαχθεί σε πρόγραμμα τμηματικής καταβολής σε δόσεις, εφαρμόζονται οι προθεσμίες του άρθρου 43 του ΚΦΔ για το πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών. Μετά το πέρας της εν λόγω προθεσμίας, τα χρέη καθίστανται ληξιπρόθεσμα.

Διευκρινίζεται ότι η αμφισβήτηση της πράξης προσδιορισμού φόρου από τον υπόχρεο με την άσκηση ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής δεν ασκεί επιρροή στην ποινική διαδικασία. Σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 3 του ΚΦΔ διατυπώνεται ότι *«με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλεται η καταβολή ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού, υπό την προϋπόθεση ότι έχει καταβληθεί το υπόλοιπο πενήντα τοις εκατό (50%)». Η αναστολή, σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο, δεν ισχύει επί του άμεσου προσδιορισμού του φόρου, καθώς και επί πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, που εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική του δήλωση».*

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο υποκείμενο του φόρου, μέσω της ατομικής ειδοποίησης. Η ατομική ειδοποίηση περιέχει, μεταξύ άλλων, τα στοιχεία του οφειλέτη, το είδος και το ποσό της οφειλής, το χρόνο βεβαίωσης αυτής, καθώς και την καταληκτική ημερομηνία πληρωμής όπως απαριθμούνται στο άρθρο 47 παρ. 3 του ΚΦΔ. Η ατομική ειδοποίηση φέρει τη σημείωση *προ ποινικής δίωξης*. Όταν η ειδοποίηση φέρει τη σημείωση *προ κατάσχεσης* δεν συνδέεται με την ποινική διαδικασία αλλά με την ενεργοποίηση των διατάξεων περί αλληλέγγυας ευθύνης του διοικητή της εταιρείας.

7.5 Η παραβίαση της προθεσμίας καταβολής του χρέους

Το αδίκημα της μη καταβολής χρέους στοιχειοθετείται όταν η προθεσμία καταβολής του υπερβαίνει τους τέσσερις (4) μήνες. Το χρονικό σημείο της έναρξης της ως άνω προθεσμίας είναι η επόμενη της ημερομηνίας λήξης του χρόνου καταβολής τους (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. α' του ν. 1882/1990).

Σε περίπτωση που η ατομική ειδοποίηση καταβολής απευθύνεται σε μέλος της διοίκησης που έχει αναχωρήσει από την οφειλέτρια εταιρεία, η ως άνω τετράμηνη προθεσμία θα πρέπει να αρχίζει από την κοινοποίηση της ατομικής ειδοποίησης στον υπόχρεο για σκοπούς χρηστής διοίκησης.

7.6 Ποσοτικά όρια αξιοποίησης και προβλεπόμενες ποινές

Η μη καταβολή χρέους προς το δημόσιο ποινικοποιείται εφόσον ξεπερνά ένα συγκεκριμένο ποσό, το οποίο ορίζεται σήμερα στις εκατό χιλιάδες ευρώ (100.000).¹²⁵ Για τον υπολογισμό του οφειλόμενου ποσού λαμβάνονται υπόψη:¹²⁶

- (α) το συνολικό ύψος του οφειλόμενου ποσού, ανεξάρτητα από το είδος του χρέους και του φόρου
- (β) οι προσαυξήσεις που έχουν καταλογιστεί μέχρι την ημερομηνία σύνταξης του πίνακα χρεών

¹²⁵ Το ως άνω κατώτατο όριο έχει εισαχθεί με το ν. 4337/2015 αντικαθιστώντας το προηγούμενο κατώτατο όριο των πενήντα χιλιάδων ευρώ.

¹²⁶ Βλ. Καλλιντέρης Κωνσταντίνος, «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», 2^η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 2018, σελ. 136

(γ) άλλες επιβαρύνσεις μέχρι την ημερομηνία σύνταξης χρεών

Το αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο αποτελεί πλημμέλημα. Ως επακόλουθο η επιβαλλόμενη ποινή δε δύναται να ξεπεράσει τα πέντε (5) έτη. Στο άρθρο 25 παρ. 1 περ. α' και β' αναφέρονται τα εξής: «Οποιος δεν καταβάλλει τα βεβαιωμένα στη Φορολογική Διοίκηση χρέη προς το Δημόσιο, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τις επιχειρήσεις και τους οργανισμούς του ευρύτερου δημόσιου τομέα για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των τεσσάρων (4) μηνών τιμωρείται με ποινή φυλάκισης:

α) Ενός (1) τουλάχιστον έτους, εφόσον το συνολικό χρέος από κάθε αιτία, συμπεριλαμβανομένων των κάθε είδους τόκων ή προσαυξήσεων και λοιπών επιβαρύνσεων μέχρι την ημερομηνία σύνταξης του πίνακα χρεών, υπερβαίνει το ποσό των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ.

β) Τριών (3) τουλάχιστον ετών, εφόσον το συνολικό χρέος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ανωτέρω περίπτωση α', υπερβαίνει το ποσό των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ.

Η ποινική δίωξη ασκείται ύστερα από αίτηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή των Ελεγκτικών Κέντρων ή του Τελωνείου προς τον Εισαγγελέα Πρωτοδικών της έδρας τους, που συνοδεύεται υποχρεωτικά από πίνακα χρεών, συμπεριλαμβανομένων των κάθε είδους τόκων ή προσαυξήσεων και λοιπών επιβαρύνσεων. Η πράξη μπορεί να κριθεί ατιμώρητη, εάν το ποσό που οφείλεται εξοφληθεί μέχρι την εκδίκαση της υπόθεσης σε οποιονδήποτε βαθμό.

7.7 Μέλη της διοίκησης της οφειλέτριας εταιρείας που ορίζονται υπεύθυνα για τα χρέη της

Εισαγωγή

Κατά το άρθρο 25 παρ. 2 και 3 του ν. 1882/1920 ορίζονται τα πρόσωπα που φέρουν ποινική ευθύνη και ειδικότερα τα πρόσωπα που διαχειρίζονται τις φορολογικές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου, στα πλαίσια των καθηκόντων διοίκησης που έχουν αναλάβει σε αυτό. Η νομολογία αρκείται συνήθως στην ύπαρξη μιας από τις ιδιότητες που ορίζει ο νόμος στο πρόσωπο του κατηγορουμένου, προκειμένου να επιβεβαιώσει την ύπαρξη ευθύνης στο όνομά του. Σε κάθε περίπτωση όμως το

δικαστήριο θα πρέπει να εξετάζει τυχόν ισχυρισμό του φυσικού προσώπου ότι κατά το επίδικο χρονικό διάστημα δεν ασκούσε τα καθήκοντα που απορρέουν από τη θέση του.

Ενδεικτικά, αναφέρεται η με αρ. 28738/2015 απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Αθηνών όπου εξετάζεται η μη καταβολή χρεών προς το Δημόσιο και η ποινική ευθύνη οφειλέτη, και δη διευθύνουσας συμβούλου ΑΕ. Εν τοις πράγμασι διαχείριση. Η κατηγορουμένη είχε μόνο τυπικά την ιδιότητα της διευθύνουσας συμβούλου, αφού δεν είχε γνώσεις περί διοίκησης επιχειρήσεων. Επιπλέον, δεν είχε φυσική παρουσία στην έδρα της εταιρείας, δεν είχε πρόσβαση στο ταμείο της εταιρείας και ουδέποτε εκπροσώπησε την εταιρεία σε συναλλαγές με τρίτους ή άσκησε διευθυντικό δικαίωμα προς τους υπαλλήλους της, ενώ ως κάτοχος απολυτηρίου λυκείου δεν είχε τις επιστημονικές γνώσεις και κατάρτιση για τη διοίκηση επιχειρήσεων. Υπεύθυνος για τη φοροδιαφυγή της εταιρείας κρίθηκε ο Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος της εταιρείας, ο οποίος ασκούσε πραγματικά καθήκοντα διοίκησης στην εταιρεία.¹²⁷

Ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες

Σύμφωνα με το άρθρο 25 παρ. 2 περ. β' εδ. α' ορίζεται ότι για ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες εταιρείες οι ποινές επιβάλλονται «*στους ομόρρυθμους εταίρους και στους διαχειριστές τους*». Η διάταξη αναφέρεται στην ιδιότητα του ομόρρυθμου εταίρου και του διαχειριστή της εταιρείας. Από τη διατύπωση της διάταξης συνάγεται ότι η ευθύνη των ανωτέρω προσώπων για φορολογικά χρέη της εταιρείας είναι σωρευτική και όχι διαζευκτική. Σημειώνεται ότι οι ομόρρυθμοι εταίροι καθίστανται ποινικά υπεύθυνοι για το εν λόγω αδίκημα και υπό την ιδιότητά τους ως αλληλέγγυα υπεύθυνοι με την εταιρεία για τα χρέη αυτής (άρθρο 25 παρ. 6 του ν. 1882/1990 σε συνδυασμό με το άρθρο 249 του ν. 4072/2012). Ο νόμος δεν απαιτεί τη βεβαίωση του χρέους στο όνομα του συνυπόχρεου για να στοιχειοθετήσει σε βάρος του το αδίκημα της μη καταβολής χρεών.

Διευκρινίζεται ότι ο διαχειριστής της εταιρείας δύναται να οριστεί μόνο μεταξύ των ομόρρυθμων εταίρων ενώ τρίτος (μη εταίρος) διαχειριστής θεωρείται πληρεξούσιος της εταιρείας. Συνακόλουθα, η αναφορά του διαχειριστή στο νόμο ως ποινικά υπεύθυνος μπορεί να ερμηνευθεί μόνο στο πλαίσιο διορισμού ομόρρυθμου εταίρου ως διαχειριστή.

¹²⁷ Βλ. ΤρΠλημΑθ 28738/2015 (NOMOS)

Ως προς τις ετερόρρυθμες εταιρείες ευθύνονται ποινικά οι ομόρρυθμοι εταίροι ή οι διαχειριστές αυτών. Και σε αυτό τον τύπο εταιρείας ισχύουν όσα αναφέρθηκαν παραπάνω για την ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων. Οι ετερόρρυθμοι εταίροι δεν θεωρούνται ποινικά υπεύθυνοι για φορολογικά αδικήματα. Αν αποδειχθεί όμως ότι ασκούσαν διαχείριση σε εταιρικές υποθέσεις κατά παράβαση των καθηκόντων τους τότε θα ήταν δυνατή η άσκηση ποινικής δίωξης σε βάρος του (άρθρο 25 παρ. 6 του ν.1882/1990 σε συνδυασμό με το άρθρο 278 παρ. 2 του ν. 4072/2012).

Κοινοπραξία

Με την εισαγωγή του άρθρου 293 του ν. 4072/2012, η κοινοπραξία ρυθμίζεται πλέον ρητά από το εταιρικό δίκαιο. Σύμφωνα με το άρθρο 25 παρ. 2 περ. δ', τα πρόσωπα που φέρουν ποινική ευθύνη για τη μη καταβολή χρεών στην κοινοπραξία, θεωρούνται οι εκπρόσωποι και τα μέλη της κοινοπραξίας, σωρευτικά ή μη. Η φράση «σωρευτικά ή μη» ερμηνεύεται ως η δυνατότητα να φέρουν ποινική ευθύνη λιγότερα πρόσωπα από αυτά που προβλέπει η διάταξη, δηλαδή να μην διωχθούν ποινικά όλοι οι εκπρόσωποι ή/και μέλη της εταιρείας. Η δυνατότητα αυτή αξιολογείται εφόσον αποδεικνύεται από τα πραγματικά γεγονότα ότι στη διοίκηση της εταιρείας δε συμμετέχουν όλα τα πρόσωπα που αναφέρονται στο νόμο ως αυτουργοί του αδικήματος.

Αξίζει να σημειωθεί ότι η δυνατότητα ενεργοποίησης της μη σωρευτικής ευθύνης παρέχεται μόνο στο ποινικό δικαστήριο και όχι στη φορολογική αρχή, η οποία υποχρεούται να ζητήσει την άσκηση ποινικής δίωξης κατά όλων των προσώπων που αναφέρονται στο νόμο.

Σε περίπτωση ύπαρξης περισσότερων υπευθύνων (εκπροσώπων ή μελών), κάθε υπεύθυνος τιμωρείται για τη μη καταβολή ολόκληρου του χρέους και όχι επιμεριστικά. Επομένως, η καταβολή του τμήματος του χρέους, που αναλογεί στο ποσοστό συμμετοχής του μέλους της κοινοπραξίας, δεν απαλλάσσει το μέλος από την ποινική ευθύνη.¹²⁸

¹²⁸ Βλ. Καλλιντέρης Κωνσταντίνος, «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», 2^η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 2018, σελ. 142

Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης

Κατά το άρθρο 25 παρ. 2 περ. β' εδ. β' προβλέπεται η ποινική ευθύνη για τη μη καταβολή χρεών προς το Δημόσιο «για περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, στους διαχειριστές αυτών και όταν ελλείπουν, αδιάφορα από το λόγο ελλείψεως τους ή όταν απουσιάζουν αυτοί από την έδρα της εταιρίας χωρίς να είναι γνωστό στη δημόσια οικονομική υπηρεσία ή στο τελωνείο όπου είναι βεβαιωμένα τα χρέη που εντοπίζονται, σε κάθε εταίρο, σωρευτικά ή μη». Διαχειριστές είναι τα πρόσωπα που έχουν διοριστεί σύμφωνα με το άρθρο 17 του ν. 3190/1955.

Επισημαίνεται ότι η τήρηση των διατυπώσεων δημοσιότητας αλλά και η γνωστοποίηση των μεταβολών στο μητρώο της φορολογικής διοίκησης είναι επιβεβλημένη για τους διαχειριστές και εταίρους που αποχωρούν καθώς ενισχύουν τον ισχυρισμό της προγενέστερης αποχώρησης από τη βεβαίωση του χρέους.

Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία

Το άρθρο 25 του ν. 1882/1990 δεν αναφέρεται ρητά στην Ι.Κ.Ε. είτε γιατί αποτελεί σχετικά νέα εταιρική μορφή (εισήχθη με το άρθρα 43 επ. του ν. 4072/2012), είτε ο νομοθέτης δε θεωρεί ότι απαιτείται ειδική αναφορά σε αυτή. Κατά συνέπεια, ο συγκεκριμένος εταιρικός τύπος θα μπορούσε να ενταχθεί στην παράγραφο 2 περ. στ' του ν. 1882/1990 όπου αναφέρεται σε νομικά πρόσωπα που δεν έχουν συμπεριληφθεί ρητά στο νόμο και οι δράστες για τη μη καταβολή χρεών προς το Δημόσιο είναι οι εκπρόσωποι αυτών.

Στην Ι.Κ.Ε. ποινική ευθύνη φέρουν οι διαχειριστές που διορίζονται σύμφωνα με το άρθρο 55 του ν. 4072/2012. Αν δεν έχουν οριστεί διαχειριστές, η διοίκηση της Ι.Κ.Ε. ασκείται από όλους τους εταίρους οι οποίοι και ευθύνονται ποινικά για τη μη καταβολή χρεών προς το Δημόσιο.

Ανώνυμη Εταιρεία

Κατά το άρθρο 25 παρ. 2 περ. α' του ν. 1882/1990 για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες (ΑΕ) δράστες του αδικήματος της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, θεωρούνται τα εξής πρόσωπα:

- Ο Πρόεδρος του Δ.Σ.
- Οι διευθύνοντες ή εντεταλμένοι ή συμπράττοντες σύμβουλοι

- Οι διοικητές, οι γενικοί διευθυντές και οι διευθυντές
- Κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε από δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών
- Τα μέλη του ΔΣ εφόσον (α) ελλείπουν τα ανωτέρω πρόσωπα και (β) ασκούν στην πραγματικότητα καθήκοντα διοίκησης στην εταιρεία σωρευτικά ή μη.

Αξίζει να σημειωθεί ότι η ευθύνη του εκκαθαριστή σε σχέση με τη μη καταβολή των χρεών προς το Δημόσιο, περιορίζεται στα χρέη που βεβαιώνονται κατά τη διάρκεια της θητείας του και εφόσον αποδεικνύεται από πραγματικά περιστατικά η υπαιτιότητά του.

7.8 Χρονική διάσταση του ποινικού αδικήματος

Το άρθρο 25 παρ. 3 του ν. 1882/1990 προσδιορίζει χρονικά την έναρξη τέλεσης του αδικήματος της μη καταβολής των χρεών προς το Δημόσιο από τα πρόσωπα που φέρουν μια από τις ιδιότητες που ορίζονται από τον εν λόγω νόμο ως εξής:

- Κατά το χρόνο βεβαίωσης του χρέους ή μεταγενέστερα
- Κατά το χρόνο γέννησης του χρέους

7.8.1 Ευθύνη των διοικητών κατά το χρόνο βεβαίωσης του χρέους ή μεταγενέστερα

Η φορολογική αρχή προβαίνει σε βεβαίωση χρέους, κατά περίπτωση, προσδιορίζοντας τον υπόχρεο, ως υπεύθυνο να καταβάλει στο Δημόσιο τη βεβαιωμένη οφειλή, η οποία αναλύεται κατά ποσό και είδος. Η ως άνω προσδιοριζόμενη φορολογική υποχρέωση ενδέχεται:

(α) να βεβαιωθεί μετά το χρόνο απόκτησης της ιδιότητας από τον ποινικά υπεύθυνο διοικητή

Το πρόσωπο διορίζεται σε θέση ευθύνης σε χρόνο που οι φορολογικές υποχρεώσεις της εταιρείας είτε δεν έχουν γεννηθεί είτε είναι πιθανές αλλά όχι βέβαιες (π.χ. σε περίπτωση δικαστικής διένεξης με τη φορολογική διοίκηση). Ενώ έχει επέλθει ο διορισμός και ήδη ασκούνται καθήκοντα διαχείρισης από μέλη της διοίκησης, βεβαιώνεται η οφειλή. Ο νομοθέτης με το άρθρο 25 παρ. 3 εδ. α' ορίζει ότι τα μέλη της διοίκησης δεν απαλλάσσονται από την μη καταβολή των χρεών προς το Δημόσιο *«ανεξάρτητα αν μεταγενέστερα απέβαλαν την ιδιότητα αυτή με οποιονδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε*

αιτία». Με άλλα λόγια μεταγενέστερα γεγονότα όπως η παραίτηση ή παύση του διοικητή, δεν αποτελούν λόγους απαλλαγής του.

Η (β) να είναι ήδη βεβαιωμένη κατά το χρόνο απόκτησης της ιδιότητας

Σε αυτήν την περίπτωση, το νεοδιορισθέν μέλος της διοίκησης που αναλαμβάνει διαχειριστικά καθήκοντα στην εταιρεία, καλείται να διαχειριστεί φορολογικά χρέη αυτής που προϋπήρχαν του διορισμού του. Η ποινική ευθύνη του νέου διοικητή ενεργοποιείται μετά την πάροδο τριμήνου από την ανάληψη της θέσης, σύμφωνα με το άρθρο 25 παρ. 3 εδ. β' του ν. 1882/1990. Ερμηνεύοντας τη διάταξη, ο νομοθέτης στην προσπάθειά του να προστατεύσει κατ' αρχήν ένα τρίτο πρόσωπο που θα επιβαρυνθεί με φορολογικές υποχρεώσεις της εταιρείας, με τις οποίες δεν σχετίζεται, προσδιορίζει το εν λόγω εύλογο χρονικό διάστημα. Το τρίμηνο που θέτει ο νόμος φαίνεται ότι δίνεται ουσιαστικά ως περίοδος χάριτος στο νέο διοικητή για την ενημέρωσή του ως προς την οικονομική κατάσταση της εταιρείας. Μετά την πάροδο του ανωτέρω τριμήνου από την ανάληψη της θέσης και εφόσον ο νέος διοικητής δεν προβαίνει σε τακτοποίηση του χρέους, ο Προϊστάμενος της αρμόδιας ΔΟΥ υποβάλλει στην εισαγγελική αρχή αίτηση προς άσκηση ποινικής δίωξης σε βάρος του.¹²⁹

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, θα πρέπει ο νέος διοικητής από την ανάληψη των καθηκόντων του και εντός τριών μηνών να αποκαταστήσει την κακή οικονομική κατάσταση της εταιρείας με σκοπό να μπορεί να ανταποκριθεί στις υποχρεώσεις της. Με βάση όμως την κοινή λογική δεν δύναται ένα πρόσωπο να αναστρέψει την κακή οικονομική πορεία της εταιρείας σε τόσο σύντομο χρονικό διάστημα και σε τέτοιο βαθμό ώστε να αποπληρώσει τα εταιρικά της χρέη. Αν η οικονομική κατάσταση της εταιρείας δεν εισέλθει σε τροχιά ανάκαμψης εντός της σχετικής προθεσμίας, φαίνεται ότι θα είναι δύσκολο σε βάρος του νέου διοικητή το επιχείρημα της αμελούς διαχείρισης και πόσο μάλλον η ύπαρξη δόλου για την μη αποπληρωμή των χρεών. Το τελευταίο για να στηριχθεί θα πρέπει να αναλυθεί η οικονομική κατάσταση της εταιρείας σε σχέση πάντα με το χρέος. Αξίζει να αναφερθεί ότι σε περίπτωση παραίτησης του διοικητή για οποιοδήποτε λόγο πριν την παρέλευση τριμήνου, δεν εγείρεται ποινική ευθύνη για τη μη καταβολή των χρεών προς το δημόσιο.

¹²⁹ Βλ. Καλλιντέρης Κωνσταντίνος, «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», 2^η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 2018, σελ. 150

7.8.2 Ευθύνη των διοικητών όταν το χρέος βεβαιώνεται μετά την αποβολή της ιδιότητας, γεννήθηκε όμως ή ανάγεται σε χρόνο που αυτοί είχαν μία από τις ιδιότητες που προβλέπει ο νόμος

Η φράση *γεννήθηκε ή ανάγεται*, αναφέρεται σε μη εκπληρωμένη φορολογική υποχρέωση της εταιρείας, κατά το χρόνο που ορίζεται στις σχετικές φορολογικές διατάξεις. Ενδεικτικά, παρατίθεται απόφαση του Αρείου Πάγου, η οποία κρίνει ότι εφόσον ο αναιρεσείων είχε την ιδιότητα του διευθύνοντος συμβούλου κατά το χρόνο που γεννήθηκαν τα χρέη, το γεγονός ότι δεν είχε την ιδιότητα αυτή κατά το χρόνο της βεβαίωσης των χρεών, δεν αίρει την ποινική ευθύνη του. Ειδικότερα, ο κατηγορούμενος ήταν διευθύνων σύμβουλος από το 1993 μέχρι την 29-10-2004, στο έτος δε 2004 και μέχρι την 29-10-2004 δημιουργήθηκαν τα εν λόγω χρέη, δεν ασκεί δε επιρροή το γεγονός ότι το χρέος αυτό βεβαιώθηκε το έτος 2006. Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του κατηγορουμένου ότι δεν ήταν διευθύνων σύμβουλος το έτος 2006, είναι αβάσιμος και απορριπτέος. Κατόπιν αυτών, ο κατηγορούμενος κηρύσσεται ένοχος της πράξεως για την οποία κατηγορείται.¹³⁰

Για την κατανόηση της χρονικής διάστασης της ευθύνης τίθεται το ακόλουθο απλοποιημένο ιστορικό:¹³¹ το έτος 2012 ανώνυμη εταιρεία πραγματοποιεί δαπάνες φιλοξενίας, διαφήμισης κτλ. ύψους 2.000.000 ευρώ, τις οποίες εγγράφει στα λογιστικά βιβλία της. Η έκπτωση των δαπανών αυτών αποτυπώνεται στη φορολογική δήλωση εισοδήματος του οικονομικού έτους 2013. Διευθύνων σύμβουλος της εταιρείας σε αυτό το χρονικό σημείο είναι ο Α. Το έτος 2015 διεξάγεται φορολογικός έλεγχος στην εταιρεία. Η ελεγκτική αρχή απορρίπτει την έκπτωση τμήματος των δαπανών αυτών ύψους 1.500.000 ευρώ, ως μη παραγωγικών. Κατόπιν τούτου, η φορολογική αρχή προσθέτει το σχετικό στα ακαθάριστα της εταιρείας του έτους 2012 ως λογιστική διαφορά και επιβάλλει τις σχετικές προσαυξήσεις ανακρίβειας συνολικού ύψους 600.000 ευρώ. Η διοίκηση της εταιρείας, αμφισβητώντας την έκθεση διαπιστώσεων της φορολογικής αρχής, ασκεί προσφυγή κατά της ως άνω πράξης προσδιορισμού φόρου

¹³⁰ Βλ. ΑΠ 920/2014 ΠΟΙΝ. (ΝΟΜΟΣ)

¹³¹ Βλ. Καλλιντέρης Κωνσταντίνος, «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», 2^η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 2018, σελ. 151 - 152

καταβάλλοντας το 50% της οφειλής. Το επόμενο έτος (2016) παραιτείται ο Α και διορίζεται διευθύνων σύμβουλος της εταιρείας ο Β. Το διοικητικό δικαστήριο απορρίπτει εν μέρει την προσφυγή της εταιρείας το έτος 2017. Το επόμενο έτος (2018) η φορολογική αρχή αποστέλλει στην εταιρεία ατομική ειδοποίηση καταβολής χρέους που αντιστοιχεί στην οφειλή που προέκυψε από τη δικαστική απόφαση πλέον προσαυξήσεων ύψους 250.000 ευρώ.

Σύμφωνα με το ανωτέρω ιστορικό, το φορολογικό χρέος των 250.000 ευρώ ανάγεται (γεννήθηκε) στο οικονομικό έτος 2013 (χρόνος κατά το οποίο η εταιρεία υπέβαλε ανακριβή δήλωση φόρου εισοδήματος, εφόσον διενήργησε έκπτωση δαπανών που δεν πληρούσαν τους όρους φορολογικής έκπτωσης), ενώ βεβαιώνεται το έτος 2018 (βάσει δικαστικής απόφασης). Κατά το χρόνο που το χρέος καθίσταται ολοσχερώς απαιτητό (2018) η οφειλέτρια εταιρεία αδυνατεί να καταβάλει το εν λόγω ποσό λόγω οικονομικής αδυναμίας. Επακόλουθα, η φορολογική αρχή στρέφεται ποινικά σε βάρος των προσώπων που ορίζονται στο νόμο ως αυτουργοί του αδικήματος (άρθρα 25 παρ. 2 του ν. 1882/1990). Ποινικά υπεύθυνοι στο ανωτέρω παράδειγμα για τη μη καταβολή του χρέους από την εταιρεία είναι οι διευθύνοντες σύμβουλοι Α και Β ως εξής: Ο Α επειδή ασκούσε καθήκοντα διοίκησης στην εταιρεία κατά το χρόνο που ανάγεται η οφειλή (έτος 2013, οπότε και υποβλήθηκε η ανακριβής φορολογική δήλωση λόγω λογιστικών διαφορών) και ο Β επειδή ασκούσε καθήκοντα διοίκησης κατά το χρόνο που βεβαιώνεται (ή έχει ήδη βεβαιωθεί) η οφειλή (έτος 2018).

7.9 Στοιχεία της ποινικής διαδικασίας

7.9.1 Η έναρξη της ποινικής διαδικασίας

Με τη διαπίστωση της διάπραξης του αδικήματος, ο αρμόδιος Προϊστάμενος της ΔΟΥ ή της ελεγκτικής αρχής (δικαστικό τμήμα) υποχρεούται να υποβάλει αίτηση προς τον Εισαγγελέα Πρωτοδικών της έδρας του. Με την υποβολή της σχετικής αίτησης στον Εισαγγελέα Πρωτοδικών η περαιτέρω πορεία της υπόθεσης εκφεύγει των αρμοδιοτήτων της Διοίκησης και όποια ένσταση του φορολογουμένου, μπορεί να προβληθεί μόνο ενώπιον των δικαστικών αρχών. Σε κάθε περίπτωση επισημαίνεται ότι, η υποβολή αίτησης ποινικής δίωξης δεν επαφίεται στη διακριτική ευχέρεια του Προϊσταμένου της αρμόδιας κατά περίπτωση υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης,

αντίθετα, εντάσσεται στις ενέργειες που ασκούνται κατά δέσμια αρμοδιότητα.¹³² Η αίτηση συνοδεύεται υποχρεωτικά από τον πίνακα χρεών συμπεριλαμβανομένων των κάθε είδους τόκων και επιβαρύνσεων. Εφόσον δεν υποβληθούν τα απαιτούμενα έγγραφα προς το δικαστήριο, η ποινική δίωξη κηρύσσεται απαράδεκτη. Η με αριθμό 2023/2002 απόφαση του Αρείου Πάγου απέρριψε την έφεση ως ανυποστήριχτη λόγω υπέρβασης εξουσίας και κήρυξη της ποινικής δίωξης ως απαράδεκτης, γιατί η μηνυτήρια αναφορά του προϊσταμένου της ΙΗ ΔΟΥ Αθηνών, δεν συνοδευόταν από επικυρωμένο αντίγραφο της οικείας έκθεσης φορολογικού ελέγχου, από επικυρωμένο αντίγραφο των καταλογιστικών πράξεων των ενδίκων φόρων και από επικυρωμένο αντίγραφο των στοιχείων, από τα οποία αποδεικνύεται η οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής.¹³³

7.9.2 Αναστολή ποινικής διαδικασίας και εξάλειψη του αξιοποίνου

Κατά το άρθρο 25 παρ. 5 του ν. 1882/1990 διατυπώνεται ότι *«με την παροχή διευκόλυνσης τμηματικής καταβολής του χρέους κατά τις κείμενες διατάξεις, αναστέλλεται η ποινική δίωξη, για όσο χρόνο διαρκεί η ρύθμιση και ο οφειλέτης είναι συνεπής με τους όρους της ρύθμισης και τελικά εξαλείφεται το αξιόποينو σε περίπτωση ολοσχερούς εξόφλησης. Επίσης, για τον ίδιο λόγο αναβάλλεται η εκτέλεση της καταγνωσθείσας ποινής ή διακόπτεται η εκτέλεση αυτής που άρχισε, η οποία τελικά εξαλείφεται σε περίπτωση ολοσχερούς εξόφλησης»*. Σε περίπτωση που ο οφειλέτης δεν είναι συνεπής με την τμηματική διευκόλυνση ενεργοποιείται εκ νέου η ανασταλείσα ποινική διαδικασία με έγγραφη ειδοποίηση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ προς τον Εισαγγελέα.

7.9.3 Παραγραφή του αδικήματος

Αρχικά η διατύπωση του νόμου (άρθρο 23 παρ. 7 του ν. 2523/1997) είχε ως εξής: *«ο χρόνος παραγραφής του αδικήματος συμπληρώνεται μετά παρέλευση πενταετίας από την παραγραφή της οφειλής...»*. Στη συνέχεια με την εισαγωγή του άρθρου 34 παρ. 2 του ν. 3220/2004 έπαυσε να ισχύει ειδικό σημείο έναρξης παραγραφής έως την εισαγωγή του ν. 3943/2011, με τον οποίο ο χρόνος παραγραφής του αδικήματος επεκτάθηκε

¹³² Βλ. ΠΟΛ. 1109/2015

¹³³ Βλ. ΑΠ 2023/2002 ΠΟΙΝ. (ΝΟΜΟΣ)

σημαντικά, αφού ορίστηκε ξανά ότι συμπληρώνεται μετά την παρέλευση πενταετίας από την παραγραφή της ίδιας της οφειλής. Με το άρθρο 20 του ν. 4321/2015 η παραγραφή «αποκαταστάθηκε» στην πενταετία από την τέλεση του αδικήματος. Επειδή η ισχύουσα διάταξη είναι ευμενέστερη, εφαρμόζεται και για αξιόποινες παραλείψεις καταβολής χρεών που ανάγονται σε χρόνο πριν την ισχύ του ν. 4321/2015. Καθώς ο χρόνος παραγραφής είναι πενταετίας αρχίζει από την πάροδο της τετράμηνης προθεσμίας που παρέχεται στον οφειλέτη για την καταβολή του χρέους, οπότε η παράλειψη καταβολής αυτού καθίσταται αξιόποινη.

Όπως έκρινε η 1173/2013 απόφαση του Αρείου Πάγου τελέσθηκε το αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο κατ' εξακολούθηση με ποινικά υπεύθυνο πρόσωπο τον Πρόεδρο του Δ.Σ. της Α.Ε. Ειδικότερα, τα χρέη κατέστησαν ληξιπρόθεσμα προ της θέσεως της εταιρείας υπό ειδική εκκαθάριση χρόνο κατά τον οποίο ο κατηγορούμενος - αναιρεσείων ήταν Πρόεδρος του Δ.Σ. Χρόνος τελέσεως της πράξεως δεν είναι ο χρόνος βεβαιώσεώς του, αλλά ο χρόνος συμπληρώσεως 4 μηνών από της υποχρεώσεως καταβολής του ληξιπρόθεσμου χρέους. Δεν παρεγράφη το έγκλημα. Ορθή και αιτιολογημένη η απόφαση καθώς γίνεται ειδική αναφορά στην αρχή που προέβη στην βεβαίωση των χρεών, το είδος αυτών, το ύψος των, τον τρόπο πληρωμής των σε δόσεις, τον χρόνο καταβολής των, δηλαδή τον χρόνο κατά τον οποίον ανεξαρτήτως του χρόνου βεβαιώσεώς των, έπρεπε να καταβληθούν και την καθυστέρηση της καταβολής των με πρόθεση για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των τεσσάρων μηνών, αφότου κατέστησαν ληξιπρόθεσμα. Το δικαστήριο απορρίπτει την αναίρεση και δέχεται την υπ' αριθμ. 25662/2012 απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Αθηνών.¹³⁴

¹³⁴ Βλ. ΑΠ 1173/2013 ΠΟΙΝ. (ΝΟΜΟΣ)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ

ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΑ ΜΕΤΡΑ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΤΩΝ ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΩΝ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ (άρθρο 46 του ΚΦΔ)

1. Εισαγωγή

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, όπως αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 47 του ν. 4223/2013 θεσπίζονται μέτρα για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, σε περίπτωση που η Φορολογική Διοίκηση διαπιστώσει παραβάσεις εκτεταμένης φοροδιαφυγής. Ειδικότερα στην παράγραφο 5 του άρθρου 46 του ΚΦΔ προβλέπεται η δέσμευση του 50% των τραπεζικών καταθέσεων και το πάγωμα της διαδικασίας μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου. Η περίπτωση αυτή περιλαμβάνει τα εξής μέτρα:

- ✓ Μη παραλαβή εγγράφων (π.χ. φορολογικών δηλώσεων και αιτήσεων) και μη χορήγηση εγγράφων (π.χ. βεβαιώσεων και πιστοποιητικών) από τη φορολογική διοίκηση για τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων.
- ✓ Δέσμευση του πενήντα τοις εκατό των καταθέσεων, όλων των λογαριασμών και παρακαταθηκών και του περιεχομένου των θυρίδων, στα λειτουργούντα στην Ελλάδα πιστωτικά ιδρύματα και το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων. Τα μη χρηματικά ποσά και παρακαταθήκες που βρίσκονται σε θυρίδες δεσμεύονται στο σύνολό τους.

Επισημαίνεται, ότι η ως άνω διάταξη επαναδιατυπώνει το πνεύμα της διάταξης του άρθρου 14 του ν. 2523/1997, η οποία δεν έχει καταργηθεί και δύναται να εφαρμοστεί με τις προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 46.

Ως προς τη συνταγματικότητα των μέτρων, το ΣτΕ έχει τοποθετηθεί υπέρ της νομιμότητας αυτών. Η νομολογία του δικαστηρίου έκρινε ότι τα μέτρα διασφάλισης γίνονται δεκτά όταν δεν είναι δυσανάλογα προς το σκοπό τους και ότι περιορίζουν την οικονομική και επαγγελματική ελευθερία του καθ' ου σε θεμιτά πλαίσια. Περαιτέρω, το ΣτΕ κρίνει ότι τα μέτρα νομίμως επιβάλλονται και αναδρομικά, δηλαδή σε παραβάσεις που ανάγονται σε χρόνο προγενέστερο της ρύθμισης χωρίς να παραβιάζεται η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. Τέλος, η απουσία του τύπου της προηγούμενης

ακρόασης θεωρείται θεμιτή, επειδή υπαγορεύεται από επείγοντες και επιτακτικούς λόγους δημοσίου συμφέροντος.¹³⁵

Περαιτέρω, παρατίθεται η απόφαση του ΣτΕ με αριθμό 5/2014, η οποία έκρινε ότι το μέτρο της δεσμεύσεως του 50% των τραπεζικών λογαριασμών κατ' άρθρο 14 του ν. 2523/1997 και οιοδήποτε είδους περιουσιακών στοιχείων του ελεγχόμενου προσώπου, κατ' επίκληση του οποίου έχουν ληφθεί τα επίμαχα περιοριστικά μέτρα, χωρίς να τηρηθεί ο τύπος της προηγούμενης ακρόασεως, δεν αντίκειται στο άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος. Τούτο δε διότι το μέτρο αυτό, υπαγορεύεται από επείγοντες και επιτακτικούς λόγους δημοσίου συμφέροντος, αναγόμενους στη διατήρηση των περιουσιακών στοιχείων του παραβάτη, ώστε να είναι δυνατή η διασφάλιση των αξιώσεων του Δημοσίου, εν όψει του κινδύνου μεταβιβάσεως των στοιχείων αυτών ή αναλήψεως των τραπεζικών του καταθέσεων πριν από το στάδιο της οριστικοποίησης των σχετικών φορολογικών εγγραφών.¹³⁶

Ωστόσο, παρά την υπάρχουσα νομολογία και το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο, όπου η Φορολογική Αρχή κατά τη λήψη των εν λόγω μέτρων εξαιρείται από την τήρηση του τύπου της προηγούμενης ακρόασης όπως αυτή προβλέπεται από το άρθρο 6 παρ. 1 και 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας¹³⁷, συναντώνται περιπτώσεις έκδοσης απορριπτικών για τον τυπικό αυτό λόγο δικαστικών αποφάσεων. Προς αποφυγή των ως άνω σχετικών αποφάσεων, η ΠΟΛ. 1103/2012 του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών υποδεικνύει την εφαρμογή των διατάξεων του εδ. β' της παρ. 3 του

¹³⁵ Βλ. ΣτΕ 1159/2012 (NOMOS)

¹³⁶ Βλ. ΣτΕ 5/2014 (NOMOS)

¹³⁷ Άρθρο 6 παρ. 1 και 2 του ν. 2690/1999 Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας, «Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερομένης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου».

άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας¹³⁸, κατά το οποίο, η αρμόδια για την εφαρμογή των μέτρων φορολογική αρχή οφείλει να επιδίδει με απόδειξη στον υπόχρεο, σε βάρος του οποίου εφάρμοσε τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, κλήση προς επιγενόμενη ακρόαση για τις διαπιστώσεις που καταγράφηκαν στην Ειδική Έκθεση Ελέγχου του άρθρου 14 του ν. 2523/1997, εντός αποκλειστικής προθεσμίας 15 ημερών από την ημερομηνία εφαρμογής των μέτρων.

Σε περίπτωση μη τήρησης της παραπάνω διαδικασίας εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας για την κλήση του ενδιαφερόμενου, η ενέργεια διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου παύει αυτοδικαίως να ισχύει, δηλαδή αίρονται στο σύνολό τους όλα τα σε βάρος του εφαρμοσθέντα μέτρα, χωρίς να χρειάζεται άλλη ενέργεια του αρμοδίου για την εφαρμογή των μέτρων αυτών οργάνου.

Με την κλήση ο υπόχρεος καλείται εντός προθεσμίας 10 ημερών, προκειμένου να παράσχει εγγράφως τις απόψεις του επί των διαπιστώσεων της ως άνω Ειδικής Έκθεσης Ελέγχου, προσκομίζοντας και κάθε αποδεικτικό στοιχείο των ισχυρισμών του. Οι έγγραφες απόψεις του υπόχρεου υποβάλλονται στην αρμόδια φορολογική αρχή.

Επισημαίνεται ότι με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθ. 63 του ν.4174/2013, όπως ισχύουν, ορίζεται ότι *«η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης»*.

2. Οι προϋποθέσεις λήψης των μέτρων του άρθρου 46 παρ. 5 του ΚΦΔ

Οι προϋποθέσεις εφαρμογής των μέτρων της δέσμευσης τραπεζικών λογαριασμών και παγώματος της διαδικασίας μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων σε βάρος του νομικού προσώπου, το οποίο διαπιστώνεται ότι έχει υποπέσει στις προβλεπόμενες φορολογικές παραβάσεις καταγράφονται ως εξής:

¹³⁸ Άρθρο 6. παρ. 3 του ν. 2690/1999 Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας, *«Αν η άμεση λήψη του δυσμενούς μέτρου είναι αναγκαία για την αποτροπή κινδύνου ή λόγω επιτακτικού δημόσιου συμφέροντος, είναι, κατ' εξαίρεση, δυνατή η, χωρίς προηγούμενη κλήση του ενδιαφερομένου, ρύθμιση. Αν η κατάσταση που ρυθμίστηκε είναι δυνατόν να μεταβληθεί, η διοικητική αρχή, μέσα σε χρονικό διάστημα δεκαπέντε (15) ημερών, καλεί τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του σύμφωνα με τις προηγούμενες παραγράφους, οπότε και προβαίνει σε τυχόν νέα ρύθμιση. Αν η πιο πάνω προθεσμία παρέλθει άπρακτη, το μέτρο παύει αυτοδικαίως, και χωρίς άλλη ενέργεια, να ισχύει»*.

Η φορολογική διοίκηση μπορεί να επιβάλει τα ως άνω προληπτικά ή διασφαλιστικά μέτρα σε περίπτωση διαπίστωσης τέλεσης φορολογικών παραβάσεων. Οι παραβάσεις θα πρέπει να αφορούν αποκλειστικά στη μη απόδοση, ανακριβή απόδοση, συμψηφισμό, έκπτωση ή διακράτηση Φ.Π.Α., Φ.Κ.Ε., φόρου ασφαλιστρών, παρακρατούμενων, επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών με σκοπό τη μη πληρωμή συνολικά στο Δημόσιο, καθώς και είσπραξη επιστροφής των παραπάνω φόρων κατόπιν παραπλάνησης της Φορολογικής Διοίκησης με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων. Σύμφωνα με τη γνωμοδότηση 147/2016 του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δεν περιλαμβάνονται τα πάσης φύσεως τέλη και εισφορές, αλλά μόνον αυτά που έχουν κατά νόμο τον χαρακτήρα παρακρατούμενου ή επιρριπτομένου τέλους ή εισφοράς και αποδίδονται στο Δημόσιο ή άλλο δικαιούχο φορέα από πρόσωπο διαφορετικό από το βαρυνόμενο. Το Ενιαίο Τέλος Ακινήτων (ΕΤΑΚ) των άρθρων 5 έως 19 του ν. 3634/2008 και το προβλεπόμενο στις διατάξεις π.δ. της 28ης Ιουλίου 1931 «Περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου» τέλος χαρτοσήμου επί του ποσού των κτωμένων μισθωμάτων εξ ακινήτων, καθώς και η αναλογούσα σε αυτό, σύμφωνα με το άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 ειδική κοινωνική εισφορά υπέρ του ΟΓΑ, δεν αποτελούν παρακρατούμενο ή επιρριπτόμενο φόρο ή τέλος και, ως εκ τούτου, δεν εμπίπτουν στη διάταξη του άρθρου 46§5 του ν. 4174/2013¹³⁹

3. Κατώτατο ποσοτικό όριο

Προϋπόθεση για να ληφθούν μέτρα διασφάλισης αποτελεί η μη απόδοση του φόρου να ξεπερνά το ποσό των εκατό πενήντα χιλιάδων ευρώ (150.000) ευρώ. Το ποσό δεν υπολογίζεται ανά φορολογικό έτος με αποτέλεσμα για την κάλυψη του ποσοτικού ορίου να προσμετρώνται φόροι που δεν αποδόθηκαν σε περισσότερες από μια χρήσεις. Το ως άνω ποσοτικό όριο κρίνεται εξαιρετικά χαμηλό ιδίως όταν ο φορολογικός έλεγχος αφορά περισσότερες χρήσεις. Είναι πολύ πιθανό η φορολογική υποχρέωση να προέρχεται από διαφορετικά είδη φόρων (π.χ. παρακρατούμενο φόρο εισοδήματος,

¹³⁹ Βλ. ΝΣΚ 147/2016 (www.nsk.gr)

ΦΠΑ κτλ.). Επειδή ο νόμος αναφέρεται σε μη αποδοθέντα φόρο, στο εν λόγω ποσοτικό όριο δεν συνυπολογίζονται προσαυξήσεις που έχουν καταλογισθεί.¹⁴⁰

Σημειώνεται ότι σε περίπτωση επιβολής του μέτρου σε βάρος προσώπου που ασκούσε καθήκοντα διοίκησης στην εταιρεία που τέλεσε την παράβαση, το ποσό της μη απόδοσης των 150.000 ευρώ θα πρέπει να έχει συμπληρωθεί κατά το χρόνο αποβολής της ιδιότητας. Αν ο διοικητής απωλέσει την ιδιότητά του πριν τη συμπλήρωση του ως άνω κατώτατου ορίου οφειλής, τα μέτρα διασφάλισης δεν μπορούν να ληφθούν σε βάρος του λόγω μη τήρησης της συγκεκριμένης προϋπόθεσης.¹⁴¹

Σε σχέση με τα ανωτέρω διευκρινίζεται ότι το ως άνω ποσοτικό όριο δεν επιμερίζεται μεταξύ των βαρυνόμενων φυσικών προσώπων με βάση το χρόνο θητείας τους στο νομικό πρόσωπο. Ενδεικτικά, παρατίθεται η με αριθμό 95/2016 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπου έκρινε την προσφυγή του Προέδρου αθλητικού σωματείου σε βάρος του οποίου λήφθηκαν μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του δημοσίου από την αρμόδια ΔΟΥ. Ειδικότερα, η ως άνω απόφαση έκρινε, μεταξύ άλλων, ότι με βάση τις ισχύουσες διατάξεις, τα διασφαλιστικά μέτρα ορθώς επιβλήθηκαν τόσο στο αθλητικό σωματείο όσο και σε βάρος του προσφεύγοντα ως Πρόεδρου αυτού, εφόσον κατείχε την ιδιότητα αυτή κατά τη τέλεση της παράβασης φοροδιαφυγής και οι διαπιστούμενες παραβάσεις του σωματείου υπερβαίνουν το ποσό των 300.000 ευρώ, χωρίς το τελευταίο να επιμερίζεται στα επιμέρους φυσικά πρόσωπα, ανάλογα με το χρονικό διάστημα που βρισκόταν στη διοίκηση του σωματείου.¹⁴²

4. Έκδοση ειδικής έκθεσης ελέγχου

Η αρμόδια φορολογική αρχή αφού διαπιστώσει την παράβαση, συντάσσει ειδική έκθεση ελέγχου, βάσει της οποίας εκδίδεται η πράξη επιβολής των μέτρων

¹⁴⁰ Βλ. Καλλιντέρης Κωνσταντίνος, «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», 2^η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 2018, σελ. 231

¹⁴¹ Βλ. Καλλιντέρης Κωνσταντίνος, «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», 2^η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 2018, σελ. 231

¹⁴² Βλ. ΔΕΔ 95/2016 (www.publicrevenue.gr/elib)

διασφάλισης. Η ειδική έκθεση ελέγχου όταν αφορά νομικό πρόσωπο, θα πρέπει να περιλαμβάνει τα εξής στοιχεία:¹⁴³

- ✓ Διαπίστωση της φορολογικής παράβασης, η οποία αφορά τις ανωτέρω κατηγορίες φόρων και υπερβαίνει το ποσό των 150.000 ευρώ.
- ✓ Τα πρόσωπα της διοίκησης του νομικού προσώπου σε βάρος των οποίων επιβάλλονται τα διασφαλιστικά μέτρα.

Το διοικητικό δικαστήριο που εξετάζει την ύπαρξη διοικητικής παράβασης και το ποινικό δικαστήριο που εξετάζει την πλήρωση των όρων της φοροδιαφυγής είναι τα μόνα αρμόδια δικαστήρια να κρίνουν την ορθότητα των συμπερασμάτων του φορολογικού ελέγχου. Σε κάθε περίπτωση η έκδοση ποινικής αθωωτικής απόφασης ή απόφασης διοικητικού δικαστηρίου που κρίνει ότι δεν υπήρχε φοροδιαφυγή ή ακόμη και παράβαση αποτελεί λόγο άρσης των μέτρων στα πλαίσια σχετικής απόφασης της φορολογικής διοίκησης.

Αξίζει να αναφερθεί, ότι τίθεται ζήτημα συνταγματικότητας του μέτρου καθώς η άμεση λήψη των περιοριστικών μέτρων απευθείας από τη φορολογική διοίκηση λόγω του επείγοντος και επιτακτικού χαρακτήρα αυτών απέχει κατά πολύ χρονικά από την έκδοση δικαστικής απόφασης σχετικά με την τέλεση ή μη της παράβασης. Με άλλα λόγια ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ της λήψης μέτρων και της έκδοσης δικαστικής απόφασης είναι αδικαιολόγητα μεγάλος, ως αποτέλεσμα να περιορίζει την οικονομική και επαγγελματική ελευθερία του βαρυνόμενου φυσικού προσώπου. Η παρέλευση πενταετίας για την αυτόματη άρση του μέτρου δεν ανταποκρίνεται κατά την κοινή πείρα σε μέτρα προσωρινού και επείγοντος χαρακτήρα.

5. Οι διοικητές νομικών προσώπων σε βάρος των οποίων επιβάλλονται τα μέτρα διασφάλισης (άρθρο 46 παρ. 6 του ΚΦΔ)

Σύμφωνα με το άρθρο 46 παρ. 6 του ΚΦΔ, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να επιβάλει τα μέτρα της παραγράφου 5 του ίδιου νόμου σωρευτικά σε βάρος των διοικητών ενός νομικού προσώπου από τη γένεση της υποχρέωσης απόδοσης ή από

¹⁴³ Βλ. Καλλιντέρης Κωνσταντίνος, «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», 2^η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 2018, σελ. 231

το χρόνο της διάπραξης, κατά περίπτωση, και μέχρι την ενεργοποίηση των μέτρων, ανεξάρτητα αν έχουν αποβάλει την ιδιότητα αυτή με οποιονδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία.

Ειδικότερα, η διάταξη αναφέρει ότι τα μέτρα λαμβάνονται «...σε βάρος κάθε προσώπου εντεταλμένου από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση οποιουδήποτε νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας...». Εντεταλμένα πρόσωπα στη διοίκηση του νομικού προσώπου είναι μέλη της διοίκησης ή τρίτα πρόσωπα τα οποία αναλαμβάνουν την καθημερινή διαχείριση αυτού. Συνακόλουθα, η διάταξη δεν περιγράφει συγκεκριμένες θέσεις διοίκησης, βάσει των οποίων προσδιορίζονται τα υποκείμενα στα μέτρα πρόσωπα, αλλά κριτήριο ευθύνης αποτελεί ο διορισμός ενός προσώπου σε θέση από την οποία ασκεί καθήκοντα διοίκησης στο νομικό πρόσωπο. Ένα πρόσωπο διορίζεται σε μια εταιρεία βάσει καταστατικού ή εταιρικής απόφασης.

Περαιτέρω, με βάση την εξουσιοδοτική διάταξη του άρθρου 46 παρ. 6 εδ. β', η οποία ορίζει ότι «με απόφαση του Γενικού Γραμματέα εξειδικεύονται τα πρόσωπα της προηγούμενης παραγράφου..», εκδόθηκε η πολυγραφημένη απόφαση με αριθμό 1282/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 54/16-01-2014), όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1038/30.01.2015, όπου στο άρθρο 2 καταγράφονται τα πρόσωπα σε βάρος των οποίων επιβάλλονται τα μέτρα ως εξής:

α) Για ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, στους πρόεδρους και αντιπροέδρους των Δ.Σ., στους διευθύνοντες, εντεταλμένους, συμπράττοντες συμβούλους, στους διοικητές, στους γενικούς διευθυντές, στους διευθυντές, ως και εν γένει σε κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτών. Αν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, τα μέτρα επιβάλλονται στα μέλη των διοικητικών συμβουλίων των εταιρειών αυτών.

β) Για ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες στους ομόρρυθμους εταίρους και στους διαχειριστές αυτών ως και εν γένει σε κάθε πρόσωπο εντεταλμένο, είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία, στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτών.

γ) Για περιορισμένης ευθύνης και ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες στους διαχειριστές αυτών ως και εν γένει σε κάθε πρόσωπο εντεταλμένο, είτε άμεσα από το

νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία, στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτών και, όταν αυτοί ελλείπουν ή απουσιάζουν, σε κάθε εταίρο.

δ) Για συνεταιρισμούς και ενώσεις αυτών στους προέδρους, στους αντιπροέδρους, στους γραμματείς, στους ταμίες, ως και εν γένει σε κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτών.

ε) Για νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες εκτός των παραπάνω περιπτώσεων, στους εκπροσώπους αυτών ως και εν γένει σε κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτών.

Τα μέτρα της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, δεν επιβάλλονται στους εκκαθαριστές και στους διορισθέντες με δικαστική απόφαση ως μέλη προσωρινών διοικήσεων, εκτός εάν η φοροδιαφυγή που τελέστηκε κατά το χρόνο άσκησης των καθηκόντων τους αθροιστικά λαμβανόμενη υπερβαίνει τα όρια που τίθενται από το νόμο. Γίνεται τέλος δεκτό ότι άλλα πρόσωπα που φέρουν ιδιότητα αναπληρωτή του ευθυνόμενου προσώπου δεν βαρύνονται με τα μέτρα, εκτός και αν αποδεικνύεται ότι άσκησαν πράγματι κατά το κρίσιμο χρόνο καθήκοντα διοίκησης αναπληρώνοντας το αρχικώς βαρυνόμενο πρόσωπο.¹⁴⁴ Παρόμοια προσέγγιση υιοθετείται και για ένα απλό μέλος του ΔΣ, το οποίο ευθύνεται εφόσον ασκεί συγκεκριμένες πράξεις διοίκησης.

6. Διαδικασία εφαρμογής των μέτρων

Η φορολογική αρχή, η οποία εκδίδει τις πράξεις προσδιορισμού του παρακρατούμενου ή επιρριπτόμενου φόρου, είναι αρμόδια να εκδώσει και την πράξη επιβολής μέτρων διασφάλισης του Δημοσίου, σύμφωνα με την Ειδική Έκθεση Ελέγχου. Κατ' εφαρμογή του άρθρου 4 της ΠΟΛ. 1282/2013, η ως άνω φορολογική αρχή καταχωρεί την πράξη αυτή αυθημερόν στο ηλεκτρονικό σύστημα TAXIS, προκειμένου να ενημερωθούν όλες οι φορολογικές αρχές, τη γνωστοποιεί αυθημερόν με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο και εγγράφως στη Δ/νση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (ΔΗΛΕΔ), προκειμένου να

¹⁴⁴ Βλ. Καλλιντέρης Κωνσταντίνος, «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», 2^η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 2018, σελ. 237

απαγορευθεί η χορήγηση ηλεκτρονικού πιστοποιητικού ΕΝ.Φ.Ι.Α., (μέχρι την υλοποίηση αυτής της λειτουργίας μηχανογραφικά), στη Δ/ση Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών με αντίγραφο της σχετικής Ειδικής Έκθεσης Ελέγχου, στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων και στην Τράπεζα της Ελλάδος, η οποία υποχρεούται να ενημερώσει σχετικά τα λειτουργούντα στην Ελλάδα πιστωτικά ιδρύματα. Η ως άνω πράξη κοινοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, με αντίγραφο της σχετικής Ειδικής Έκθεσης Ελέγχου, στον παραβάτη και στα πρόσωπα της παραγράφου 6 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013. Η αρμόδια για την εφαρμογή των μέτρων φορολογική αρχή οφείλει ταυτόχρονα ή εντός αποκλειστικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την εφαρμογή των μέτρων να επιδίδει με απόδειξη στον παραβάτη και στα πρόσωπα της παραγράφου 6 του άρθρου 46 του ν.4174/2013, κλήση προς επιγενόμενη ακρόαση για τις διαπιστώσεις που καταγράφηκαν στην Ειδική Έκθεση Ελέγχου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 6 του ν.2690/1999«Κύρωση του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (Φ.Ε.Κ. 97/Α'/17.5.1999), όπως ισχύουν. Οι ανωτέρω υπηρεσίες και φορείς υποχρεούνται να εφαρμόσουν αμέσως τα μέτρα της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του ν.4174/2013, χωρίς καμία άλλη διαδικασία ή διατύπωση.

Η ενημέρωση προς τις τράπεζες έχει τη μορφή υποβολής ερωτήματος προς παροχή πληροφοριών, διαδικασία η οποία προβλέπεται από το άρθρο 15 του ΚΦΔ (πληροφορίες από τρίτους). Στην απάντηση της κάθε τράπεζας, η οποία καταχωρείται άμεσα στη ΓΓΠΣ (ΤΑΧΙΣ), ενημερώνεται η φορολογική διοίκηση και για το αντικείμενο της δέσμευσης.

7. Δικαιώματα του βαρυνόμενου και ένδικα μέσα

Το πρόσωπο σε βάρος του οποίου λαμβάνονται τα ανωτέρω μέτρα καλείται από τη φορολογική αρχή η οποία εξέδωσε την πράξη, εντός προθεσμίας (15) ημερών προς ακρόαση σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ. 3 του ΚΔΔ. Η ως άνω διαδικασία εφαρμόζεται ταυτόχρονα ή μεταγενέστερα της λήψης των μέτρων, δεν επηρεάζει την προθεσμία για άσκηση προσφυγής και στην συντριπτική πλειοψηφία των περιπτώσεων έχει τυπικό χαρακτήρα.

Η πράξη επιβολής των μέτρων διασφάλισης προσβάλλεται απευθείας με προσφυγή ενώπιον του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 18 του ν. 4446/2016 αντικαθίσταται το πρώτο

εδάφιο της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπου ορίζεται πλέον ρητά ότι η εκδίκαση των διαφορών που προκύπτουν, μεταξύ άλλων, από την εφαρμογή των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, ανήκει στον Πρόεδρο Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, ο οποίος αποφαινεται ανεκκλήτως.¹⁴⁵

8. Περιπτώσεις μη εφαρμογής των μέτρων

Οι ισχύουσες εξαιρέσεις από τη λήψη των μέτρων, οι οποίες αναφέρονται ενδεικτικά παρακάτω ορίζονται στην πολυγραφημένη απόφαση με αριθμό 1282/2013 στο άρθρο 3 του ΓΓΔΕ, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1038/2015 και ειδικότερα: α) για ποσά μισθών ή συντάξεων, για ποσά αποζημιώσεων απολυομένων, για ποσά κοινωνικού μερίσματος, για επιδόματα και παροχές από Οργανισμούς, Ασφαλιστικά Ιδρύματα ή άλλους φορείς του Δημοσίου, β) για ποσά τραπεζικών λογαριασμών που προορίζονται για την εκπλήρωση φορολογικών και ασφαλιστικών υποχρεώσεων, γ) για ποσά που προορίζονται για την έκδοση τραπεζικών επιταγών, αποκλειστικά και μόνο για την καταβολή φορολογικών και ασφαλιστικών υποχρεώσεων του παραβάτη, δ) για μη εκχωρηθείσα ανταπαίτηση του παραβάτη κατά του Δημοσίου, η οποία μπορεί να προταθεί για συμψηφισμό.

Επισημαίνεται, ότι τα διασφαλιστικά μέτρα δεν επιβάλλονται στους λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων εφόσον η εικονικότητα βαρύνει αποκλειστικά το πρόσωπο του εκδότη, εκτός εάν από τα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύεται ότι ο λήπτης γνώριζε περί της εικονικότητας των στοιχείων.

9. Περιπτώσεις ολικής ή μερικής άρσης των μέτρων

Σύμφωνα με το άρθρο 6 της ΠΟΛ. 1282/2013 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται και οι περιπτώσεις άρσης των επιβληθέντων μέτρων, μερικώς ή ολικώς. Ειδικότερα η εν μέρει άρση των μέτρων συνοψίζεται στις εξής περιπτώσεις: α) σε περίπτωση μη αμφισβήτησης των πράξεων προσδιορισμού φόρου από τον παραβάτη και την καταβολή τουλάχιστον του σαράντα τοις εκατό (40%) του προσδιορισθέντος χρέους πλέον των προσαυξήσεων, τόκων και προστίμων. β) σε περίπτωση αμφισβήτησης των πράξεων προσδιορισμού από τον παραβάτη και την καταβολή

¹⁴⁵ Βλ. ΠΟΛ. 1204/2016

τουλάχιστον του πενήντα τοις εκατό (50%) του προσδιορισθέντος χρέους πλέον των προσαυξήσεων, τόκων και προστίμων.

Περαιτέρω τα διασφαλιστικά μέτρα αίρονται εν συνόλω, α) σε περίπτωση καταβολής ποσού πάνω από το εβδομήντα τοις εκατό (70%) του προσδιορισθέντος χρέους, πλέον των προσαυξήσεων, τόκων και προστίμων, β) κατόπιν έκδοσης απόφασης από την Φορολογική Διοίκηση, η οποία ακυρώνει τον καταλογισμό για λόγους ουσίας ή τροποποιεί τις πράξεις καταλογισμού ή κατόπιν απόφασης διοικητικού δικαστηρίου που ακυρώνει την απόφαση της Φορολογικής Αρχής, γ) μετά την πάροδο πέντε (5) ετών από την έκδοση των οικείων των μέτρων πράξεων προσδιορισμού των φόρων.

Σε περίπτωση ένταξης της φορολογικής οφειλής σε πρόγραμμα ρύθμισης ή διευκόλυνσης τμηματικής καταβολής σε δόσεις, αίρεται περιοριστικά και μόνο το μέτρο της δέσμευσης του μη χρηματικού περιεχομένου θυρίδων και των μη χρηματικών παρακαταθηκών. Περαιτέρω, τα προληπτικά μέτρα αίρονται σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτων, με την προϋπόθεση ότι το τίμημα της μεταβίβασης θα αποδοθεί στο Δημόσιο για την καταβολή της οικείας φορολογικής οφειλής. Τέλος τα μέτρα της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του ν.4174/2013, όπως ισχύει, δύναται να αρθούν στο σύνολό τους, εφόσον η είσπραξη της σχετικής φορολογικής οφειλής έχει διασφαλιστεί πλήρως με οποιονδήποτε τρόπο προβλέπεται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και στο ν.δ. 356/1974 περί Κώδικα Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων ή άλλες διατάξεις. Με την πάροδο του χρόνου, παρατηρούνται αλληπάλληλες τροποποιήσεις στα πλαίσια των διαδικασιών άρσης των μέτρων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΒΔΟΜΟ

Επίλογος

Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013), αποτελεί ένα νομοθέτημα το οποίο ψηφίστηκε και τέθηκε σε ισχύ εν καιρώ μνημονίων και υπό τη πίεση υλοποίησης συγκεκριμένων δεσμεύσεων που ανέλαβε η χώρα μας έναντι των δανειστών. Κατά συνέπεια, είναι πρόδηλη η προσπάθεια του κράτους να διασφαλίσει με κάθε τρόπο και μέσο, την αποτελεσματικότερη είσπραξη των δημοσίων εσόδων. Το τελευταίο επιτυγχάνεται τόσο με την διεύρυνση της φορολογικής ευθύνης στα πρόσωπα που τους έχει ανατεθεί η διαχείριση των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, όσο και με την διεύρυνση του αντικειμένου της φορολογίας, ακόμη και αν κάτι τέτοιο έρχεται σε αντίθεση με θεμελιώδεις αρχές του δικαίου.

Ως προς την ευθύνη των μελών της διοίκησης μιας εταιρείας για μη εκπληρωμένες φορολογικές υποχρεώσεις, η ισχύουσα νομοθεσία παραμένει σε πολλά σημεία της αδικαιολόγητα αυστηρή χωρίς να καθοριστεί επαρκώς το πεδίο εφαρμογής της από την πλευρά της φορολογικής διοίκησης. Ενδεικτικά αναφέρεται η αλληλέγγυα ευθύνη του άρθρου 50 του ΚΦΔ και συγκεκριμένα η περίπτωση του τελευταίου χρονικά διοικούντος νομικού προσώπου πριν τη διάλυση αυτού, σε βάρος του οποίου εγείρεται ευθύνη για όλα τα φορολογικά χρέη της εταιρείας, ακόμα και αυτά που δεν ανάγονται στο χρόνο θητείας του. Προβληματισμό προκαλεί η θεμελίωση ευθύνης στον τελευταίο χρονικά διοικητή του νομικού προσώπου επειδή έτυχε να έχει την ιδιότητα αυτή τη στιγμή που το νομικό πρόσωπο τελεί σε καθεστώς λύσης ή συγχώνευσης, πόσο μάλλον αν η θητεία του στην κρίσιμη αυτή θέση ήταν σύντομη και μάλιστα αν δεν υπήρξε η οποιαδήποτε ενέργεια από πλευράς του για τη δημιουργία των εν λόγω οφειλών.

Επιπροσθέτως, διαπιστώνεται ότι υπόχρεες εταιρείες προβαίνουν στην τακτική αλλαγής διοίκησης ακόμη και μια μέρα πριν από τη λύση τους, διορίζοντας πρόσωπα, τα οποία δεν άσκησαν ποτέ διαχειριστικά καθήκοντα ή δεν συμμετείχαν στη δημιουργία της φορολογικής οφειλής, με μοναδικό σκοπό την απαλλαγή ευθύνης του πραγματικού διοικητή της εταιρείας. Με άλλα λόγια χρησιμοποιούν «αχυρανθρώπους» χωρίς οικονομική επιφάνεια με συνέπεια τη μη ικανοποίηση των οφειλών του Δημοσίου. Παράλληλα, η φορολογική διοίκηση αδυνατεί να στραφεί κατά του πραγματικού

προσώπου που ασκεί τη διοίκηση της εταιρείας, όπου ενδεχομένως να έχει και την οικονομική δυνατότητα της καταβολής του συνόλου ή μέρους των οφειλών της.

Κατά την εφαρμογή της ως άνω διάταξης παρατηρείται, τέλος το φαινόμενο της παραμονής των εταιρειών για αρκετά χρόνια σε καθεστώς αδράνειας, προς αποφυγή των ως άνω συνεπειών του νόμου, παρά το γεγονός ότι θα μπορούσαν να είχαν λυθεί ήδη. Κατά συνέπεια η λύση ή μη της εταιρείας εναπόκειται στην επιλογή των μετόχων ή εταίρων της, αποδυναμώνοντας το σκοπό που επιδιώκει ο νομοθέτης.¹⁴⁶

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, προτείνεται η καθιέρωση αλληλέγγυας ευθύνης έναντι των φορολογικών οφειλών ανεξάρτητα από τη λύση ή συγχώνευση της εταιρείας. Ειδικότερα, η αλληλέγγυα ευθύνη να ενεργοποιείται όχι μόνο στο πρόσωπο που ασκεί καθήκοντα διαχείρισης κατά το χρονικό διάστημα που δημιουργήθηκε η οφειλή, αλλά και σε όλα τα πρόσωπα που άσκησαν διαχειριστική εξουσία από την κοινοποίηση και μετά της ταμειακής βεβαίωσης της οφειλής στην εταιρεία. Επισημαίνεται ότι τα μέλη της διοίκησης της εταιρείας υποχρεούνται από το νόμο για καταβολή των ληξιπρόθεσμων οφειλών της, από το σημείο της κοινοποίησης της ταμειακής βεβαίωσης. Επομένως θα καθιερώνονταν προσωπική ευθύνη αφενός μεν στο πρόσωπο που με τις πράξεις ή παραλείψεις του δημιούργησε φορολογική οφειλή σε βάρος της εταιρείας και αφετέρου στο πρόσωπο που αν και είχε τη νόμιμη υποχρέωση καταβολής των φορολογικών υποχρεώσεων της εταιρείας, δεν το έπραξε.¹⁴⁷

Περαιτέρω, ερωτήματα προκαλεί η διεύρυνση του αντικείμενου της φορολογίας που εισάγει ο ΚΦΔ σε σχέση με το προϊσχύσαν νομοθετικό πλαίσιο. Ειδικότερα, διαπιστώνεται ότι ο νομοθέτης ενέταξε στο αντικείμενο της εν λόγω ευθύνης τους τόκους, τα πρόστιμα και κάθε είδους φόρο που εμπίπτει στο πεδίο του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, με στόχο να αποσαφηνιστεί στους διοικούντες νομικών προσώπων σε ποιες κατηγορίες φόρων, προστίμων και τόκων θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη.

¹⁴⁶ Βλ. Φινοκαλιώτη Κ. Αικατερίνη, «Η αστική ευθύνη των διοικούντων Α.Ε. & Ε.Π.Ε. για φορολογικές οφειλές», εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2014, σελ. 436

¹⁴⁷ Βλ. Φινοκαλιώτη Κ. Αικατερίνη, «Η αστική ευθύνη των διοικούντων Α.Ε. & Ε.Π.Ε. για φορολογικές οφειλές», εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2014, σελ. 441

Με βάση την μελέτη που εκπονήθηκε από τον Οργανισμό Έρευνας και Ανάλυσης «διαΝΕΟσις» σε συνεργασία με την Ernst & Young (EY), τον Ιούνιο του 2016, με θέμα «Η Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα», κατέληξαν ύστερα από αυστηρές εκτιμήσεις ότι τα διαφυγόντα έσοδα από μη καταβολή φόρου των νομικών προσώπων κυμαίνονται από 0,06 – 0,15% του ΑΕΠ. Παρά το γεγονός ότι οι ως άνω εκτιμήσεις ανέρχονται σε χαμηλά επίπεδα σε σχέση με το ΑΕΠ, παρατηρείται μικρή εισπραξιμότητα έναντι των ληξιπρόθεσμων οφειλών των νομικών προσώπων. Ειδικότερα, σε εφαρμογή της ΠΟΛ. 1158/2017 η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων ανακοινώνει ότι, στο πλαίσιο των ενεργειών πληροφόρησης και ενημέρωσης των πολιτών, εμπέδωσης της φορολογικής δικαιοσύνης έναντι των συνεπών φορολογουμένων, καθώς και φορολογικής συμμόρφωσης, αναρτήθηκαν στην ιστοσελίδα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων τα ονόματα 8.909 φυσικών προσώπων και 14.083 νομικών προσώπων, οφειλετών του Δημοσίου ή/και των Φορέων Κοινωνικής Ασφάλισης με βασική ληξιπρόθεσμη οφειλή άνω των 150.000 ευρώ, η καταβολή των οποίων καθυστερεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του έτους. Εστιάζοντας στην κατάσταση των οφειλετών νομικών προσώπων και οντοτήτων, διαπιστώνεται η ύπαρξη ληξιπρόθεσμων οφειλών νομικού προσώπου που ανέρχεται στο διόλου ευκαταφρόνητο ποσό των 9.807.940.634,37 ευρώ, ποσό το οποίο φυσικά δεν θα εισπραχθεί ποτέ από το Δημόσιο.

Ενόψει των ανωτέρω, καθίσταται επιτακτική η ανάγκη είσπραξης των συσσωρευμένων ανείσπρακτων οφειλών νομικών προσώπων, με τον ελεγκτικό μηχανισμό να ακολουθεί ταχείες και συντονισμένες ενέργειες με σκοπό τον εντοπισμό των συνυπεύθυνων προσώπων που διοικούν το νομικό πρόσωπο από τις επίσημες πηγές (Γ.Ε.ΜΗ., Φ.Ε.Κ. κτλ.).

Στο πλαίσιο επίτευξης των ανωτέρω, η Α.Α.Δ.Ε. μέσω του προγραμματισμού των δραστηριοτήτων της για την τριετία 2018 – 2020 στοχεύει στον εκσυγχρονισμό των μεθόδων και μέσων του ελεγκτικού μηχανισμού μέσω της διασύνδεσης του Φορολογικού Μητρώου με το Γ.Ε.ΜΗ., για ενημέρωσή του με μεταβολές νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και διαγραφή αυτών.¹⁴⁸

¹⁴⁸ <https://www.aade.gr/sites/default/files/2018-03/ΑΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΗ%20ΕΚΘΕΣΗ%20Α.Α.Δ.Ε.%202017.pdf>, σελ. 116

Κατά την εκπόνηση της παρούσας εργασίας, διαπιστώθηκε ότι το ζήτημα της ευθύνης των διοικούντων νομικών προσώπων εξελίχθηκε με την πάροδο του χρόνου τόσο σε επίπεδο θεωρίας όσο και σε επίπεδο νομολογίας, δημιουργώντας ένα αυτοτελές νομικό πεδίο. Η παρούσα εργασία θα πρέπει να αξιολογηθεί υπό το πρίσμα των υφιστάμενων περιορισμών. Ειδικότερα, η παρούσα διπλωματική εργασία εκπονήθηκε σε μικρό χρονικό διάστημα, σε ένα νομοθετικό περιβάλλον που μεταβάλλεται συνεχώς και καταβλήθηκε κάθε δυνατή προσπάθεια να αποτυπωθεί με την ισχύουσα μορφή του. Άλλωστε αναμένονται από την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων τροποποιήσεις του ισχύοντος νομοθετικού καθεστώτος με απώτερο σκοπό την εξάλειψη στρεβλώσεων στις ισχύουσες διατάξεις. Ειδικότερα, στο σχέδιο συμφωνίας (preliminary agreement) της ελληνικής κυβέρνησης με τους «Θεσμούς» το Μάρτιο του 2017, αναφέρεται η υποχρέωση της Ελλάδας να προβεί σε βελτιώσεις στη νομοθεσία για την αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων νομικών προσώπων.¹⁴⁹ Περαιτέρω, λόγω βραδύτητας του ελληνικού δικαστικού συστήματος στην απονομή δικαιοσύνης και στην εκδίκαση των δικαστικών διαφορών στερείται η παρούσα εργασία πλούσια νομολογία υπό το πρίσμα του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, καθώς το εν λόγω νομοθέτημα τέθηκε σε ισχύ από την 1-1-2014. Ως εκ τούτου, η δικαστηριακή νομολογία που χρησιμοποιήθηκε, περιορίζεται σε αποφάσεις που βασίστηκαν κατά κύριο λόγο στο προϊσχύσαν καθεστώς. Τέλος, για λόγους φορολογικού απορρήτου δεν υπήρξε δυνατή η χορήγηση από μέρους της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων στοιχείων ως προς την εισπραξιμότητα των φορολογικών οφειλών που έχουν καταλογιστεί στο όνομα του νομικού προσώπου, βάσει του ισχύοντος Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Υπό το πρίσμα των ανωτέρω περιορισμών, προτείνεται η διεξαγωγή μελλοντικής έρευνας για μεγαλύτερο χρονικό διάστημα, η οποία θα μελετά της αλλαγές που θα προκύψουν λόγω των επερχόμενων τροποποιήσεων και διευκρινίσεων των διατάξεων που ρυθμίζουν την ευθύνη των διοικούντων νομικών προσώπων και κατά πόσο αυτές οι αλλαγές θα επιφέρουν τις επιθυμητές βελτιώσεις.

¹⁴⁹ <http://www.ekathimerini.com/218255/article/ekathimerini/business/full-text-of-draft-preliminary-agreement-between-greece-creditors>, σελ. 11

Βιβλιογραφία

Αλεξανδρίδου Δ. Ελίζα, «Δίκαιο Εμπορικών Εταιρειών», εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2012

Αλεξανδρίδου Δ. Ελίζα, «Δίκαιο Εμπορικών Εταιρειών, Προσωπικές & Κεφαλαιουχικές Εταιρείες», 2^η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, Θεσσαλονίκη 2016

Γέροντας Α. – Ψάλτης Α., «Ερμηνεία ΚΕΔΕ, Ν.Δ. 356/1974 και η ανακοπή του ΚΔΔ, άρθρα 216 – 230», Γ' έκδοση, εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2016

Δημήτραινας Ν. Γιώργιος, «Εγκλήματα Φοροδιαφυγής», εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 2011

Καλλιντέρης Κωνσταντίνος, «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», 2^η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 2018

Καρακώστα Σεβαστή – Μαρία, «Η αστική και ποινική ευθύνη διοικούντων προσωπικών και κεφαλαιουχικών εταιρειών για φορολογικές οφειλές και φορολογικές παραβάσεις στο όνομα του νομικού προσώπου», Διπλωματική εργασία, Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο, 2018

Κυπραίου Γ. Μιχ., «Φορολογικόν Ποινικόν Δίκαιον – Αξιώσις πρόσθετου φόρου», 1965

Κυπραίου Γ. Μιχ., «Στοιχεία Φορολογικού Δικαίου - Συμβολή στη δικαιοκρατική συστηματοποίηση του φορολογικού δικαίου», εκδόσεις ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Αθήνα – Κομοτηνή 1980

Λεοντάρης Κ. Μιλτιάδης, «Προσωπικές Εταιρείες, Ε.Π.Ε. – Ι.Κ.Ε. – Κοινοπραξίες», έκδοση 14^η, εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ, Αθήνα 2015

Μπακάλης Ευστάθιος – Πανταζόπουλος Πέτρος, «Φορολογική Διαδικασία», 2^η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, Αθήνα 2018

Νεγκάκης Ι. Χρήστος «Λογιστική Εταιρειών», Θεσσαλονίκη 2016

Παναγιωτάρα Ξανθή, «Η φορολογική ευθύνη διοικούντων νομικά πρόσωπα για χρήση της εταιρίας προς το Δημόσιο», Διπλωματική Εργασία, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, 2015

Παπακυριάκου Θεόδωρος, «Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο», εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2005

Ρόκας Κ. Νικόλαος, «Εμπορικές Εταιρείες», 8^η έκδοση, εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2018

Σταματόπουλος Δ. – Καραβοκύρης Α., «Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων», τόμος Β΄, β΄ έκδοση, εκδόσεις ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ, Αθήνα 2017

Φινοκαλιώτη Κ. Αικατερίνη, «Η αστική ευθύνη των διοικούντων ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης έναντι του Δημοσίου για φορολογικές οφειλές των εταιρειών αυτών», Διδακτορική Διατριβή, Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο, Θεσσαλονίκη 2013

Φινοκαλιώτη Κ. Αικατερίνη, «Η αστική ευθύνη των διοικούντων Α.Ε. & Ε.Π.Ε. για φορολογικές οφειλές», εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2014

Φινοκαλιώτης Δ. Κωνσταντίνος, «Φορολογικό Δίκαιο», ε΄ έκδοση, εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2014

Χατζηγάγιος Γ. Θωμάς, «Δίκαιο Εμπορικών Εταιρειών», β΄ έκδοση, Εκδόσεις Ανικούλα, Θεσσαλονίκη 2015

Νομοθεσία

Εμπορικός Νόμος (ΦΕΚ Α΄ 206/17.06.1910)

Αναγκαστικός Νόμος 2783/1941 (ΦΕΚ Α΄ 30-01-1941) : Εισαγωγικός Νόμος του Αστικού Κώδικα

Ν. 2190/1920 (ΦΕΚ Α΄ 37/30.03.1963) : Περί Ανωνύμων Εταιρειών

Ν. 3190/1955 (ΦΕΚ Α΄ 91/16-04-1955) : Περί Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης

Ν.1882/1990 (ΦΕΚ Α΄ 43/23-03-1990): Μέτρα για την περιστολή της φοροδιαφυγής, διαρρυθμίσεις στην άμεση και έμμεση φορολογία και άλλες διατάξεις

Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ Α΄ 179/11-09-1997) : Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις

Ν. 2690/1999 (ΦΕΚ Α΄ 45/09-03-1999) : Κύρωση του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις

Ν. 3091/2002 (ΦΕΚ Α΄ 330/24-12-2002) : Απλουστεύσεις και βελτιώσεις στη φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου και άλλες διατάξεις

Ν. 3419/2005 (ΦΕΚ Α΄ 297/06-12-2005) : Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.) και Εκσυγχρονισμός της Επιμελητηριακής Νομοθεσίας

Ν. 3853/2010 (ΦΕΚ Α΄ 90/17.06.2010) : Απλοποίηση διαδικασιών σύστασης προσωπικών και κεφαλαιουχικών εταιρειών και άλλες διατάξεις

Ν. 4072/2012 (ΦΕΚ Α΄ 86/11-04-2012) : Βελτίωση επιχειρηματικού περιβάλλοντος – Νέα εταιρική μορφή – Σήματα – Μεσίτες Ακινήτων – Ρύθμιση θεμάτων ναυτιλίας, λιμένων και αλιείας και άλλες διατάξεις

Ν. 4155/2013 (ΦΕΚ Α΄ 120/29-05-2013) : Εθνικό Σύστημα Ηλεκτρονικών Δημοσίων Συμβάσεων και άλλες διατάξεις

Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α΄ 167/23-07-2013) : Φορολογία Εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012, του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις

Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α΄ 170/26-07-2013) : Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις

- Ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α΄ 287/31-12-2013) : Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων και άλλες διατάξεις
- Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α΄ 129/17-10-2015) : Μέτρα για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων
- Ν. 4441/2016 (ΦΕΚ Α΄ 227/06-12-2016) : Απλοποίηση διαδικασιών σύστασης επιχειρήσεων, άρση κανονιστικών εμποδίων στον ανταγωνισμό και λοιπές διατάξεις
- Ν. 4446/2016 (ΦΕΚ Α΄ 240/22-12-2016) : Πτωχευτικός Κώδικας, Διοικητική Δικαιοσύνη, Τέλη-Παράβολα, Οικειοθελής αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, Ηλεκτρονικές συναλλαγές, Τροποποιήσεις του ν. 4270/2014 και λοιπές διατάξεις
- Ν. 4541/2018 (ΦΕΚ Α΄ 93/31-05-2018) : Τροποποίηση του ν. 3190/1955 περί Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης και άλλες διατάξεις
- Ν. 4548/2018 (ΦΕΚ Α΄ 104/13-06-2018) : Αναμόρφωση του δικαίου των ανωνύμων εταιρειών (Νέος νόμος περί Ανωνύμων Εταιρειών)
- Π.Δ. 456/1984 (ΦΕΚ Α΄ 164/24-10-1984) : Αστικός Κώδικας
- Π.Δ. 283/1985 (ΦΕΚ Α΄ 106/31-05-1985) : Ποινικός Κώδικας
- Π.Δ. 503/1985(ΦΕΚ Α΄ 182/24-10-1985) : Κώδικας Πολιτικής Δικονομίας και Εισαγωγικός του Νόμος

Πολυγραφημένες Υπουργικές Αποφάσεις – Εγκύκλιοι

ΠΟΛ. 1103/2012 «Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), σε περιπτώσεις που έχουν επιβληθεί τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, βάσει των διατάξεων του άρθρου 14 του νόμου 2523/1997, όπως ισχύει»

ΠΟΛ. 1254/2013 «Σχετικά με την ευθύνη του μοναδικού εταίρου και εκ του νόμου διαχειριστή μονοπρόσωπης Ε.Π.Ε. και του κατ' ουσίαν ιδιοκτήτη και διαχειριστή της εταιρίας για τα χρέη αυτής από παρακρατούμενους φόρους»

ΠΟΛ. 1274/2013 «Αποδεικτικό Ενημερότητας άρθρου 12 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170Α΄)»

ΠΟΛ. 1282/2013 «Προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα σε περίπτωση φοροδιαφυγής, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 5, 6 και 7 του άρθρου 46 του ν.4174/2013, εξειδίκευση των προσώπων σε βάρος των οποίων αυτά επιβάλλονται, καθορισμός των περιπτώσεων ολικής ή μερικής άρσης των μέτρων και μη εφαρμογής αυτών, προσδιορισμός χρόνου διατήρησής τους και άλλων ειδικότερων θεμάτων»

ΠΟΛ. 1006/2014 « Διαδικασία και δικαιολογητικά Απόδοσης Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.)/Μεταβολής Στοιχείων και Έναρξης/Μεταβολής και Διακοπής Επιχειρηματικής Δραστηριότητας»

ΠΟΛ. 1038/2015 «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθ. ΠΟΛ.1282/ 31.12.2013 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (Φ.Ε.Κ. 54/Β'/16.1.2014) «Προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα σε περίπτωση φοροδιαφυγής, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 5, 6 και 7 του άρθρου 46 του ν.4174/2013, εξειδίκευση των προσώπων σε βάρος των οποίων αυτά επιβάλλονται, καθορισμός των περιπτώσεων ολικής ή μερικής άρσης των μέτρων και μη εφαρμογής αυτών, προσδιορισμός χρόνου διατήρησής τους και άλλων ειδικότερων θεμάτων»

ΠΟΛ. 1109/2015 «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 20 του ν. 4321/2015 (ΦΕΚ 32 Α΄/21.3.2015) περί ποινικής δίωξης λόγω μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο (άρ. 25 ν.1882/1990) και λοιπά συναφή θέματα»

ΠΟΛ. 1142/2016 «Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του νέου Κεφαλαίου Δωδέκατου «ΕΓΚΛΗΜΑΤΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ - ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ» (άρθρα 66-71) του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - Κ.Φ.Δ.), όπως αυτό προστέθηκε στον Κ.Φ.Δ., με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 (Φ.Ε.Κ. Α' 129/17.10.2015)»

ΠΟΛ. 1204/2016 «Προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα, σύμφωνα τις διατάξεις των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 46 του Κ.Φ.Δ.»

ΠΟΛ. 1209/2017 «Παροχή συμπληρωματικών οδηγιών σχετικά με την υποβολή μηνυτήριων αναφορών για τα εγκλήματα φοροδιαφυγής στη φορολογία εισοδήματος»

ΠΟΛ. 31637/2017 « Πρότυπα καταστατικά για τις εταιρικές μορφές Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε.,Ο.Ε. και Ε.Ε.

Νομολογία

2023/2002 Άρειος Πάγος

1112/2011 Άρειος Πάγος

1173/2013 Άρειος Πάγος

1542/2013 Άρειος Πάγος

263/2014 Άρειος Πάγος

533/2014 Άρειος Πάγος

920/2014 Άρειος Πάγος

225/2015 Άρειος Πάγος

358/2016 Άρειος Πάγος

866/2016 Άρειος Πάγος

6/2017 Άρειος Πάγος

130/2017 Άρειος Πάγος

741/1993 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους

165/2007 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους

152/2009 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους

380/2012 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους

147/2016 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους

95/2016 Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

3100/2016 Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

5/2014 Συμβούλιο της Επικρατείας

1159/2012 Συμβούλιο της Επικρατείας

17046/2012 Πολυμελές Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης

476/2014 Εφετείο Αθηνών

504/2014 Μονομελές Εφετείο Κακουργημάτων Πειραιώς

28738/2015 Τριμελές Πλημμελειοδικείο Αθηνών

Ηλεκτρονικές πηγές

<https://www.startyouup.gr/el/a/14-pleonekthmata-idiwtikhs-kefalaioyxikhs-etaireias-ike>

<http://www.ekathimerini.com/218255/article/ekathimerini/business/full-text-of-draft-preliminary-agreement-between-greece-creditors>

<https://www.aade.gr/sites/default/files/2018-03/ΑΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΗ%20ΕΚΘΕΣΗ%20Α.Α.Δ.Ε.%202017.pdf>

https://www.dianeosis.org/2016/06/tax_evasion_in_greece/

<https://lawdb.intrasoftnet.com/index.php> (ΝΟΜΟΣ - ΒΑΣΕΙΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ)

<http://www.nsk.gr/web/nsk/anazitisi-gnomodoteseon>

www.publicrevenue.gr/elib

www.taxheaven.gr