



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 181/2017

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ  
(Α1 ΤΜΗΜΑ ΔΙΑΚΟΠΩΝ)

Συνεδρίαση της 5<sup>ης</sup> Ιουλίου 2017

**Σύνθεση:**

**Πρόεδρος:** Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ.

**Μέλη:** Θεόδωρος Ψυχογιός, Ευγενία Βελώνη, Νίκη Μαριόλη, Ανδρέας Ανδρουλιδάκης, Στυλιανή Χαριτάκη, Δημήτριος Χανής, Κωνσταντίνος Κατσούλας, Κωνσταντίνος Κηπουρός, Αλέξανδρος Ροϊλός, Αθηνά Αλεφάντη, Αγγελική Καστανά, Ελένη Γασαμιχάλη, Διονύσιος Χειμώνας, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

**Εισηγητής:** Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ.

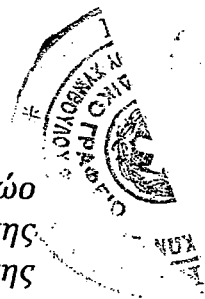
**Αριθμός Ερωτήματος:** Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1093210 ΕΞ 2017/20-6-2017 έγγραφο της ΑΑΔΕ/ΓΔΦΔ/ΔΕΑΦ-Τμήμα Β', το οποίο υπογράφεται αρμοδίως από τον Διοικητή της ΑΑΔΕ.

**Ερώτημα:** *Ενόψει του πραγματικού της υπόθεσης που εκτίθεται κατωτέρω στην οικεία θέση, των διατάξεων του άρθρου 115 του ν.2238/1994 και της με αριθμό 137/2014 γνωμοδότησης της Α' Τακτικής Ολομέλειας του ΝΣΚ, ερωτάται αν κατά την απορρόφηση νομικού προσώπου από άλλο νομικό πρόσωπο, τα φυσικά πρόσωπα που είχαν στη διοίκηση της απορροφώσας εταιρείας, σε οποιονδήποτε χρόνο, κάποια από τις ιδιότητες του άρθρου 115 του ν.2238/1994 είναι συνυπόχρεα για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ ο οποίος, κατόπιν ελέγχου που ενεργήθηκε από την αρμόδια φορολογική αρχή μετά την ολοκλήρωση της απορρόφησης, προέκυψε από δραστηριότητα και υποχρεώσεις του απορροφηθέντος νομικού προσώπου, προσδιορίσθηκε με εξωλογιστικό τρόπο και βεβαιώθηκε σε βάρος της απορροφώσας εταιρείας.*

Επί του ως άνω ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α1 Τμήμα Διακοπών) γνωμοδότησε ως εξής:

**ΙΣΤΟΡΙΚΟ**

1. Στο έγγραφο της ερωτώσης υπηρεσίας ιστορούνται, επί λέξει, τα εξής:



### **«I. Ιστορικό**

Με απόφαση της τότε Νομαρχίας Αθηνών, που καταχωρίστηκε στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών την 28.11.2008 και δημοσιεύθηκε σε τεύχος ΑΕ και ΕΠΕ της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως, στις 2.12.2008, εγκρίθηκε η απορρόφηση της ανώνυμης εταιρείας Α (απορροφώμενη) από την υφιστάμενη ανώνυμη εταιρεία Β (απορροφώσα), η οποία έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2166/1993. Ο ισολογισμός του μετασχηματισμού συντάχθηκε στις 15-6-2008. Ο Χ διετέλεσε στην απορροφώσα εταιρεία πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος από 2.5.2008 μέχρι 25.6.2008, αντιπρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος από 25.6.2008 μέχρι 26.8.2008 και στη συνέχεια συμμετείχε ως απλό (μη εκτελεστικό) μέλος του Δ.Σ. της. Η απορροφώσα εταιρεία δεν είχε καμία εμπορική δραστηριότητα (πλην των ενεργειών για την εξαγορά των μετοχών της απορροφώμενης εταιρείας), ούτε έσοδα μέχρι τον χρόνο της συγχώνευσης. Υπέβαλλε, δε, σχεδόν μηδενικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, είχε μόνο μικρής αξίας έξοδα για την παροχή συμβουλών για τον σκοπό της απορρόφησης). Περί το έτος 2012, η νέα εταιρεία ζήτησε την υπαγωγή της στις διατάξεις του ν. 3588/2007 και με βάση απόφαση του Πρωτοδικείου Αθηνών (Εκούσια Δικαιοδοσία - Τμήμα Πτωχεύσεων) η εν λόγω εταιρεία τέθηκε σε καθεστώς ειδικής εκκαθάρισης και ορίστηκε εκκαθαρίστρια, η οποία εγκαταστάθηκε στη διοίκηση της εταιρείας από 14.1.2013. Στις 21.1.2013 και 22.1.2013, ήτοι μετά την ολοκλήρωση της απορρόφησης, η (τότε) ΔΟΥ Μεγάλων Επιχειρήσεων, στο πλαίσιο διενεργούμενου από αυτήν ελέγχου, ζήτησε από την ως άνω υπό ειδική εκκαθάριση εταιρεία, όπως εντός προθεσμίας πέντε (5) ημερών θέσει στην διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία των διαχειριστικών χρήσεων από 8.12.2006 - 31.12.2007, 1.1. - 31.12.2008, 1.1 - 31.12.2009 και 1.1 - 31.12.2010 της απορροφώσας εταιρείας, καθώς και της φορολογικής περιόδου 16.6.2008 - 28.11.2008 της εταιρείας που είχε απορροφηθεί. Λόγω μη ανταπόκρισης της ειδικής εκκαθαρίστριας, τον Μάιο του 2013 η πιο πάνω Δ.Ο.Υ. προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, ο οποίος προέκυψε από δραστηριότητα και υποχρεώσεις της απορροφηθείσας εταιρείας κατά την/τις εν προκειμένω ενδιαφέρουσα/σες φορολογική/ές περίοδο/περιόδους, εξέδωσε καταλογιστικές πράξεις φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, βεβαιώνοντάς τους σε βάρος της, οι οποίοι θα έπρεπε να αποδοθούν, ως προς τους παρακρατούμενους φόρους εισοδήματος, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 59 και 60 του ν.2238/1994, και ως προς τον ΦΠΑ, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν.2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ).

### **II. Νομοθετικό πλαίσιο**

1.....2.....3..... (Σημείωση: Στις παραγράφους 1,2 και 3 του εγγράφου γίνεται αναφορά στο περιεχόμενο των διατάξεων του άρθρου 115 του Κ.Φ.Ε.)

4. Όπως είχε γίνει δεκτό από τη Διοίκηση, στην περίπτωση ανωνύμων εταιρειών που συγχωνεύονται (είτε με απορρόφηση είτε με σύσταση νέας εταιρείας), μαζί με τα αναφερόμενα στην παρ.1 του άρθρου 115 του ν.2238/1994 άτομα, ευθύνεται αλληλεγγύως για την πληρωμή των φόρων που αφορούν σε υποχρεώσεις της διαλυόμενης εταιρείας, ανεξάρτητα από τον χρόνο κατά τον οποίο βεβαιώθηκαν αυτοί και εκείνη που την απορρόφησε ή η νέα εταιρεία που συστήθηκε (σχετ. η

ΠΟΛ.1103/2004 εγκύκλιος και το αριθ. πρωτ.Δ12 1123362 ΕΞ 2009/21.12.2009 έγγραφό μας, φωτοαντίγραφα των οποίων σας επισυνάπτουμε).

Επιπλέον, το Ν.Σ.Κ. (Α' Τακτική Ολομέλεια) με την αριθ.137/2014 γνωμοδότησή του (η οποία κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ.1020/2016 εγκύκλιο), κατόπιν σχετικού ερωτήματος του Υπουργείου Οικονομικών (σχετ. το αριθ. πρωτ. Δ 14 Α 1169337 ΕΞ 2011/13-12-2011 έγγραφο της 14ης Δ/σης ΦΠΑ του Υπουργείου Οικονομικών), γνωμοδότησε, ομόφωνα, κατά τα ειδικότερα σε αυτήν διαλαμβανόμενα.

6. Με βάση τα ανωτέρω και λαμβανομένων υπόψη αφενός μεν του σκεπτικού της ως άνω γνωμοδότησης της Α' Τακτικής Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., σύμφωνα με το οποίο η προσωπική και εις ολόκληρον συνευθύνη με το νομικό πρόσωπο για τις οφειλές αυτού που προέκυψαν από ΦΠΑ κατά τη διάρκεια λειτουργίας του, εκτείνεται σε όλους όσους διετέλεσαν διοικούντες του νομικού προσώπου από τον χρόνο που γεννήθηκε η υποχρέωση απόδοσης (καταβολής) του ΦΠΑ στο Δημόσιο και μετά, μέχρι εξοφλήσεως και όχι οι διοικούντες κατά τον χρόνο του ελέγχου και οι τυχόν μετέπειτα διοικούντες αυτό ή αυτοί που διοικούσαν το νομικό πρόσωπο κατά την ελεγχόμενη περίοδο, αφετέρου δε της γραμματικής διατύπωσης των σχετικών διατάξεων του νόμου (παρ.1 του άρθρου 115 του ν.2238/1994), με βάση τις οποίες για την πληρωμή των φόρων που οφείλονται από την διαλυόμενη εταιρεία ευθύνεται αλληλεγγύως και εκείνη που την απορρόφησε ή η νέα εταιρεία που συστήθηκε, γεννάται το ερώτημα αν κατά την απορρόφηση νομικού προσώπου από άλλο νομικό πρόσωπο, ως συνυπόχρεα πρόσωπα για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από την απορροφούμενη εταιρεία, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 115 του ν.2238/1994, θεωρούνται και οι εντεταλμένοι στη διοίκηση της απορροφώσας εταιρείας.

### III. Άποψη της υπηρεσίας

Κατά την άποψη της Δ/σης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας, κατά την απορρόφηση νομικού προσώπου από άλλο νομικό πρόσωπο, ως συνυπόχρεα πρόσωπα για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από την απορροφούμενη εταιρεία, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 115 του ν.2238/1994, θεωρούνται και οι εντεταλμένοι στη διοίκηση της απορροφώσας εταιρείας, κατά ρητή διατύπωση των εν λόγω διατάξεων (σχετ. η ΠΟΛ.1103/2004 εγκύκλιος και το αριθ. πρωτ.Δ12 1123362 ΕΞ 2009/21.12.2009 έγγραφό μας).

### IV. Ερώτημα

Με βάση τα αναφερόμενα πιο πάνω παρακαλούμε για τις ενέργειές σας, προκειμένου το Ν.Σ.Κ. να προβεί στην έκδοση σχετικής γνωμοδότησης επί του εν θέματι ερωτήματος».

### ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

2. Επειδή, το άρθρο 115 του ν. 2238/1994, (Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος - Α' 151, εφεξής ΚΦΕ), [το οποίο ίσχυε μέχρι και 31-12-2013, δεδομένου ότι με το άρθρο 72§25 του ν.4172/2013 (Α'167, νέος ΚΦΕ), έπαυσε η ισχύς των διατάξεων του ν.2238/1994 από την έναρξη ισχύος του ν.4172/13 (1-1-2014)], οι διατάξεις, όμως, του οποίου δεν έχουν εν προκειμένω διαχρονική εφαρμογή), στις παραγράφους 1 και 2 αυτού όριζε τα εξής : «1.Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιριών ... κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται



προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα [νόμο], καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Στις ανώνυμες εταιρίες που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων της διαλυόμενης εταιρίας και εκείνη που την απορρόφησε ή η νέα εταιρία που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Τα πρόσωπα που αναφέρονται πιο πάνω έχουν δικαίωμα αναγωγής κατά των προσώπων που διατέλεσαν σύμβουλοι, καθώς και μέλη ή μέτοχοι του νομικού προσώπου κατά το χρόνο της διάλυσής του ως προς τους φόρους που αφορούν σε χρήσεις προγενέστερες από την έναρξη της εκκαθάρισης, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους». 2. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές και γενικά εντεταλμένοι στη διοίκηση του νομικού προσώπου, κατά το χρόνο της διάλυσης των λοιπών νομικών προσώπων του άρθρου 101, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και των φόρων που παρακρατούνται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους». (Οι ανωτέρω διατάξεις του Κ.Φ.Ε. αποδίδουν το περιεχόμενο διατάξεως του άρθρου 17 του ν.δ. 3843/1958, «Περί φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων» - Α' 148, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 10 του ν. 542/1977- Α' 41).

3. Περαιτέρω, με το άρθρο 22 παρ. 6 του ν. 2648/1998 (Α' 238), το οποίο άρχισε να ισχύει από την πρώτη του μεθεπόμενου μήνα από την δημοσίευση του νόμου τούτου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή από 1.12.1998, προστέθηκε παράγραφος 3 στο ανωτέρω άρθρο 115 του ΚΦΕ, με την οποία ορίσθηκαν τα εξής: «Τα πρόσωπα που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν, ως εξής: α) Αν έχει γίνει παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά. β) Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση του φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου». Τέλος, με την παρ. 7 του ως άνω άρθρου 22 ορίστηκε ότι: «Οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 εφαρμόζονται και για την περίπτωση β' του άρθρου 45 του ν. 1642/1986...».

4. Εξάλλου, το άρθρο 45 του ν. 1642/1986 «Για την εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας και άλλες διατάξεις», (Α' 125), όπως είχε τροποποιηθεί με το άρθρο 11 παρ. 19 του ν. 2386/1996, (Α' 43), όριζε ότι: «Για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρο με τον υπόχρεο και οι εξής: α) ... β) οι νόμιμοι εκπρόσωποι των νομικών προσώπων, κατά το χρόνο διάλυσης, συγχώνευσης ή μετατροπής τους, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης του φόρου...». Η ως άνω διάταξη του ν. 1642/1986 κωδικοποιήθηκε και ισχύει ήδη ως διάταξη του άρθρου 55 περ. β' του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, ο οποίος

κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2859/2000, (Α' 248)<sup>1</sup>. Ο Κώδικας αυτός ισχύει από του άρχισαν να ισχύουν οι κωδικοποιηθείσες με αυτόν διατάξεις, (άρθρο δεύτερο του ν. 2859/2000), ως προς τις ανωτέρω δε διατάξεις του ν. 1642/1986, από την 1.1.1987, (άρθρο 65 του Κώδικα).

#### ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ

5. Κατ' αρχάς, σημειωτέον, ότι, ως έχει ήδη κριθεί, οι διατάξεις των άρθρων: 115 του ΚΦΕ και 55 περ.β' του ν.2869/2000), δεν δημιουργούν ίδια φορολογική υποχρέωση των προσώπων που είχαν κάποια εκ των αναφερομένων στις διατάξεις ιδιότητα, για καταβολή του οφειλομένου από την εταιρεία φόρου, αλλά απλή πρόσθετη ευθύνη αυτών προς πληρωμή του βεβαιωθέντος σε βάρος της εταιρείας φόρου, η ευθύνη δε αυτή δεν ανάγεται στο στάδιο της βεβαιώσεως του φόρου, αλλά στο στάδιο της εισπράξεώς του. Επομένως, τα ανωτέρω πρόσωπα δεν καθίστανται υποκείμενα της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης και δεν νομιμοποιούνται να ασκήσουν προσφυγή κατά της πράξεως της φορολογικής αρχής με την οποία προσδιορίζεται ο οφειλόμενος από την εταιρεία φόρος, ενώ για την ενεργοποίηση της ευθύνης των προσώπων αυτών δεν απαιτείται να επαναληφθεί η διαδικασία προσδιορισμού και βεβαίωσης του φόρου, με κφαινοποίηση, προς τα πρόσωπα αυτά, φύλλου ελέγχου, υποκειμένου σε προσφυγή, ούτε, περαιτέρω, η επ' ονόματί τους ταμειακή βεβαίωση του οφειλομένου ποσού του φόρου, αλλά επιτρέπεται, κατ' αρχήν, να επιδιωχθεί η αναγκαστική είσπραξη του οφειλομένου ποσού του φόρου από τα πρόσωπα αυτά βάσει της ταμειακής βεβαιώσεως που έχει εκδοθεί επ' ονόματι της εταιρείας (ΣτΕ-επταμ-2267/2016). Περαιτέρω, οι προπαρατεθείσες διατάξεις, ενόψει του σκοπού τους, συνιστάμένου στην εξασφάλιση της εισπράξεως των απαιτήσεων του Δημοσίου από φόρους και του ειδικού και εξαιρετικού χαρακτήρα τους, λόγω της επιβολής σε φυσικά πρόσωπα οικονομικού βάρους για χρέη από φόρους νομικών προσώπων, είναι στενά ερμηνευτέες και εφαρμοστέες (ΣτΕ 255/2009, 102/2004, ΑΠ 802, 826/1976).

6. Από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 115 του ΚΦΕ και του άρθρου 55 περ. β' του ν.2869/2000 (άρθρα 45 περ. β' του κωδικοποιημένου ν.1642/1986) προκύπτει ότι για τη γέννηση προσωπικής και αλληλεγγύου ευθύνης των προσώπων που είναι διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών (α) για την πληρωμή φόρου εισοδήματος των εν λόγω εταιρειών, (β) για την πληρωμή παρακρατούμενων από τις εταιρείες αυτές φόρων (ήτοι παρακρατούμενων και αποδιδόμενων φόρων εισοδήματος μισθωτών υπηρεσιών των εργαζομένων) και (γ) για την πληρωμή ΦΠΑ, απαιτείται τα ανωτέρω φυσικά πρόσωπα να έχουν τις προαναφερόμενες ιδιότητες

<sup>1</sup> Κατά την κωδικοποίηση του νόμου περί ΦΠΑ (ν. 2859/2010), ο νομοθέτης δεν έλαβε υπόψη του ότι η περίπτωση β' του 45 του ν. 1642/1986 είχε ήδη τροποποιηθεί με το άρθρο 22§7 του ν. 2648/1998 και επανέλαβε τη διάταξη του άρθρου 45 περ. β' του ν. 1642/1986. Όμως, μετά το ν. 2648/1998 η ευθύνη των διοικούντων δεν υπάρχει μόνο κατά τη λύση της εταιρείας αλλά και κατά τη διάρκεια της λειτουργίας της. Με δεδομένο όμως ότι ο ν. 2859/2010 είναι κωδικοποιητικός κατά το άρθρο 76§7 του Συντάγματος (βλ. άρθρο 105 του ν. 1892/1990), δεν επήλθε σιωπηρή κατάργηση της διατάξεως του άρθρου 22§7 του ν. 2648/1998 (ΟΛΝΣΚ 137/2014).

κατά τον χρόνο της διαλύσεως ή συγχωνεύσεως του νομικού προσώπου της εταιρείας, δηλαδή η ανωτέρω προσωπική και αλληλέγγυος ευθύνη γεννάται, εφόσον επέρχεται κατά νόμο διάλυση ή συγχώνευση του νομικού προσώπου της εταιρείας. Η συγχώνευση ολοκληρώνεται με τη δημοσίευση στην ΕτΚ της εγκριτικής της συγχωνεύσεως αποφάσεως του αρμοδίου οργάνου, της οποίας προηγείται η καταχώρισή της στο Μητρώο Ανωνύμων εταιρειών. Περαιτέρω, με την διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 115 του ΚΦΕ, η οποία προστέθηκε με το άρθρο 22 παρ. 6 του ν. 2648/1998 και εφαρμόζεται σε συνδυασμό με την παράγραφο 7 του αυτού άρθρου και νόμου, η προαναφερόμενη προσωπική και αλληλέγγυος ευθύνη των διευθυντών, διαχειριστών κλπ των ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών επεκτάθηκε, όσον αφορά την πληρωμή των παρακρατούμενων φόρων, καθώς και του φόρου προστιθέμενης αξίας, πέραν των περιπτώσεων διαλύσεως ή συγχωνεύσεως της εταιρείας, και στα φυσικά πρόσωπα που αποκτούν τις ίδιες αυτές ιδιότητες κατά τη διάρκεια της λειτουργίας της εταιρείας, χωρίς να απαιτείται και διάλυση ή συγχώνευσή της, για οποιονδήποτε λόγο, σε μεταγενέστερο χρόνο. Ενόψει, πάντως, της ισχύος των διατάξεων των παραγράφων 6 και 7 του άρθρου 22 του ν.2648/1998, μόνο για το μέλλον, όπως τούτο ρητώς προκύπτει από το άρθρο 48 παρ.2 του νόμου αυτού, οι σχετικές φορολογικές υποχρεώσεις της εταιρείας (από παρακρατούμενους φόρους και ΦΠΑ) πρέπει να γεννώνται μετά τη θέση σε ισχύ των ως άνω διατάξεων, δηλαδή μετά την 1.12.1998 (πρβλ. ΣτΕ-επταμ- 2978/2006).

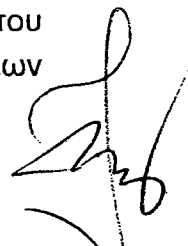
7. Εφόσον, εξάλλου, συντρέχει η χρονική αυτή προϋπόθεση, ο νόμος (άρθρο 115 παρ. 3 ΚΦΕ) διακρίνει περαιτέρω δύο περιπτώσεις: α) Αν ο επίμαχος φόρος έχει παρακρατηθεί ή εισπραχθεί από το υπόχρεο νομικό πρόσωπο και δεν έχει αποδοθεί, συνευθύνονται για την πληρωμή του τα προαναφερόμενα φυσικά πρόσωπα, υπό την προϋπόθεση ότι είχαν τις σχετικές ιδιότητες (του διευθυντή, διαχειριστή κλπ) κατά τη λήξη της προθεσμίας αποδόσεως του φόρου ή τις απέκτησαν σε οποιοδήποτε χρονικό σημείο μετά τη λήξη της προθεσμίας αυτής, υπό την έννοια ότι δεν συνευθύνονται μόνο τα πρόσωπα τα οποία δεν απέδωκαν το φόρο εντός της νομίμου προθεσμίας, αλλά και οι διάδοχοί τους στη διοίκηση της εταιρείας, β) Αν, αντιθέτως, ο επίμαχος φόρος δεν έχει παρακρατηθεί ή δεν έχει εισπραχθεί από το υπόχρεο νομικό πρόσωπο, η ως άνω πρόσθετη ευθύνη γεννάται μόνο για τα φυσικά πρόσωπα που είχαν τις σχετικές ιδιότητες κατά τον χρόνο που υπήρχε η (μη εκπληρωμένη) υποχρέωση παρακρατήσεως ή εισπράξεως του φόρου (ΣτΕ 1028, 2869/2013, 884/2011, σκέψη 9 κ.ά, ΟΛΝΣΚ 137/2014). Συνεπώς, στην δεύτερη περίπτωση αυτή η ευθύνη δεν επεκτείνεται και στους διαδόχους των προσώπων αυτών-στη διοίκηση της εταιρείας, διότι δεν είναι νοητή ευθύνη των διαδόχων για μη παρακράτηση του φόρου.

8. Καθόσον, όμως, αφορά στην αστική συνευθύνη από παρακρατούμενους φόρους και φόρο προστιθέμενης αξίας, που επιβλήθηκε στο νομικά πρόσωπο κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των εισροών του, δεν είναι δυνατή η κατανομή της, κατά τις διακρίσεις της παραγράφου 3 του άρθρου 115 του ν.2238/1994, δεδομένου ότι, επί εξωλογιστικού προσδιορισμού, ενεργουμένου λόγω

του ότι δεν τίθενται υπόψη του ελέγχου βιβλία και στοιχεία, είναι αντικειμενικώς αδύνατη η ελεγκτική διαπίστωση της παρακρατήσεως και της αποδόσεως ή μη του φόρου, κατ' εφαρμογή των διακρίσεων που τίθενται στις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 (ΟΛΝΣΚ 137/2014). Συνεπώς, στην περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού, η προσωπική και εις ολόκληρον συνευθύνη με το νομικό πρόσωπο για τις, μετά την 1.12.1998, οφειλές αυτού, που προέκυψαν από παρακρατούμενους φόρους και ΦΠΑ κατά τη διάρκεια της λειτουργίας του, εκτείνεται σε όλους όσοι είχαν στο νομικό πρόσωπο μία από τις ιδιότητες που ορίζουν οι κρίσιμες διατάξεις, από του χρόνου κατά τον οποίο έπρεπε να γίνει η παρακράτηση των φόρων και εντεύθεν, μέχρις εξοφλήσεως.

9. Με βάση τα εκτεθέντα στην αμέσως προηγούμενη παράγραφο, για την πληρωμή των παρακρατούμενων φόρων και του ΦΠΑ της απορροφηθείσης εταιρείας ευθύνονται αποκλειστικά οι εκπρόσωποι αυτής, οι οποίοι έφεραν την εν λόγω ιδιότητα από του χρόνου κατά τον οποίο έπρεπε να γίνει η παρακράτηση των φόρων και εντεύθεν, μέχρις εξοφλήσεως (άρθρο 115§3 του ν. 2238/1994), χωρίς να υφίσταται καμία προσωπική ευθύνη των εκπροσώπων της απορροφησάσης εταιρείας, είτε αυτοί έφεραν την εν λόγω ιδιότητα πριν είτε κατά ή και μετά την απορρόφηση και τούτο ανεξάρτητα από την ύπαρξη αστικής ευθύνης της απορροφησάσης, αφού, ευλόγως, η υποχρέωση παρακρατήσεως γεννήθηκε, πριν από την απορρόφηση, στο πρόσωπο της απορροφηθείσης.

10. Τα ως άνω γενόμενα δεκτά, για την προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη των εκπροσώπων των ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος, των παρακρατούμενων φόρων και του ΦΠΑ, δεν αναιρείται από τη διάταξη του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 115 του ΚΦΕ, σύμφωνα με την οποία στις ανώνυμες εταιρίες που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πρόσωπα του πρώτου εδαφίου του ίδιου άρθρου, για την πληρωμή των οφειλόμενων φόρων της συγχωνευόμενης εταιρείας και εκείνη που την απορρόφησε ή η νέα εταιρία που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαιώσεώς τους. Τούτο, δε, διότι κατά την αληθή έννοια της διατάξεως αυτής, ενόψει του προεκτεθέντος σκοπού της, του εξαιρετικού χαρακτήρα της και της επιβαλλομένης στενής ερμηνείας και εφαρμογής της, σε περίπτωση συγχωνεύσεως ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών, η απορροφήσασα ή η νέα συσταθείσα εταιρεία ευθύνεται με τους μεν εκπροσώπους της απορροφηθείσης για τα χρέη αυτής (απορροφηθείσης), με τους δε εκπροσώπους της απορροφησάσης για τα χρέη της τελευταίας, όχι δε και ότι τα πρόσωπα τα οποία διετέλεσαν εκπρόσωποι της απορροφησάσης, πριν, κατά ή και μετά την ολοκλήρωση της συγχωνεύσεως, ευθύνονται για τα χρέη και της απορροφηθείσης που ανάγονται προφανώς σε χρόνο πριν από την ολοκλήρωση της συγχωνεύσεως. Υπέρ της απόψεως αυτής συνηγορεί επιπροσθέτως το γεγονός ότι, ως ήδη ελέχθη (παράγραφος 8), επί εξωλογιστικού προσδιορισμού, ενεργουμένου λόγω του ότι δεν τίθενται υπόψη του ελέγχου βιβλία και στοιχεία, είναι αντικειμενικώς αδύνατη η ελεγκτική διαπίστωση της παρακρατήσεως και της αποδόσεως ή μη του φόρου, κατ' εφαρμογή των διακρίσεων που τίθενται στις διατάξεις των περιπτώσεων



α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 115 του ν. 2238/1994. Επομένως, ναι μεν δικαιολογητικός λόγος της συνευθύνης των διοικούντων είναι η παραμέληση εκπληρώσεως υφισταμένης υποχρεώσεώς τους, πλην όμως στη συγκεκριμένη περίπτωση, δεν μπορεί να στοιχειοθετηθεί επέκταση της ευθύνης στους διαδόχους των εκπροσώπων της απορροφησάσης στη διοίκηση αυτής, οι οποίοι απέκτησαν την ιδιότητα μετά την απορρόφηση, δεδομένου ότι, η επέκταση της ευθύνης σε αυτούς προϋποθέτει την παρακράτηση και μη απόδοση του φόρου και όχι απλώς την μη παρακράτηση (βλ. και ανωτέρω, παράγραφος 7 της παρούσης), γεγονός τα οποία, όμως, δεν μπορούν να διαπιστωθούν επί εξωλογιστικού προσδιορισμού για την προαναφερθείσα αιτία.

11. Ενόψει των ως άνω γενομένων δεκτών και υπό το διδόμενο πραγματικό, ο Χ, ο οποίος φέρεται ότι είχε την ιδιότητα του προέδρου και διευθύνοντος συμβούλου μόνο στην απορροφήσασα εταιρεία, δεν ευθύνεται αλληλεγγύως με την απορροφήσασα για τα χρέη της απορροφηθείσας, τα οποία ανάγονται σε χρόνο πριν από την απορρόφηση, ακόμα και αν είχε την ως άνω ιδιότητα κατά ή και μετά την ολοκλήρωση της συγχωνεύσεως.

12. **Μειοψήφησαν** οι Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους, Θεόδωρος Ψυχογιός, Ανδρέας Ανδρουλιδάκης και Δημήτριος Χανής [ψήφοι τρεις (3) έναντι έντεκα (11) της πλειοψηφείσας γνώμης], οι οποίοι διατύπωσαν την ακόλουθη άποψη:

Στην περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου ή και φόρου προστιθέμενης αξίας για την ως άνω αιτία (μη εμφάνιση των βιβλίων της απορροφηθείσας εταιρείας), εις ολόκληρον αστική και προσωπική ευθύνη για τους πιο πάνω φόρους, μετά την απορρόφηση, υπέχουν τα εξής πρόσωπα: α) όλοι οι διατελέσαντες στην απορροφηθείσα εταιρεία σε μία από τις ιδιότητες που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 115 του ν.2238/1994 και δη από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά (ΟΛΝΣΚ 137/2014), β) η απορροφήσασα εταιρεία (ή, επί συγχωνεύσεως, κατ' άρθρο 68§3 του ν. 2190/1920, η νέα εταιρεία), κατά τη ρητή πρόβλεψη του άρθρου 115 παρ.1 Κ.Φ.Ε. (ν.2238/1994) και γ) τα πρόσωπα που είχαν στην απορροφήσασα μία από τις ιδιότητες που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 115 του ΚΦΕ, κατά το χρόνο της απορρόφησης ή και μεταγενέστερα αυτής, μέχρις εξοφλήσεως των ως άνω φόρων. Και τούτο, διότι, ενόψει της αναφερθείσας αντικειμενικής αδυναμίας να υπάρξει ελεγκτική διακρίβωση περί της παρακράτησης ή μη του φόρου, συνάγεται ότι μοναδική προϋπόθεση για τη νόμιμη θεμελίωση της αστικής συνευθύνης των διοικούντων προς καταβολή των πιο πάνω φόρων είναι η παράλειψη απόδοσης αυτών στο Δημόσιο από την υπόχρεο εταιρεία (ΟΛΝΣΚ 137/2014, σελ. 9) και, δεδομένου ότι, μετά την απορρόφηση, η απορροφήσασα (ή νέα) εταιρεία καθίσταται οφειλέτρια των φόρων αυτών εις ολόκληρον, εξυπακούεται ότι, για όσο χρόνο δεν αποδίδονται οι φόροι από την τελευταία, νομίμως καθιδρύεται (πρόσθετη) ευθύνη προς καταβολή τους και στο πρόσωπο των διοικούντων την απορροφήσασα, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 115 Κ.Φ.Ε. (με τις ανωτέρω, υπό στοιχ. γ', διακρίσεις ως προς το χρόνο ανάληψης των καθηκόντων

τους). Σημειώνεται δε ότι η ως άνω ερμηνεία σφαιρείται απόλυτα προς τη γραμματική διατύπωση των, εν προκειμένω, εφαρμοστέων διατάξεων του άρθρου 115 Κ.Φ.Ε., των οποίων αποτελεί φυσιολογική απόρροια, χωρίς να τίθεται ζήτημα ανεπίτρεπτης διασταλτικής ερμηνείας τους.

Εις ό,τι αφορά στον επιβληθέντα φόρο εισοδήματος, οι διοικούντες την απορροφήσασα εταιρεία δεν υπέχουν αστική ευθύνη για την καταβολή του, ζώσης της εταιρείας, παρά την καθιδρούμενη ευθύνη της εν λόγω εταιρείας, μετά την απορρόφηση κατ' άρθρο 115 παρ. 1 ΚΦΕ, καθόσον η ευθύνη των διοικούντων για τον συγκεκριμένο φόρο ενεργοποιείται, κατά το αναφερθέν άρθρο, μόνον μετά τη λύση της εταιρείας ή τη συγχώνευση αυτής.

### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

13. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, επί του εν θέματι γενικώς διατυπούμενου ερωτήματος, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α1 Τμήμα Διακοπών) γνωμοδοτεί, κατά πλειοψηφία (ψηφοί 11 έναντι 3), ως εξής: Σε περίπτωση απορροφήσεως ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας από άλλη ανώνυμη ημεδαπή εταιρεία, τα φυσικά πρόσωπα που είχαν στη διοίκηση της απορροφώσας εταιρείας κάποια από τις ιδιότητες του άρθρου 115 του ν.2238/1994, είτε πριν είτε μετά από την ολοκλήρωση της συγχωνεύσεως, δεν είναι συνυπόχρεα με την απορροφήσασα εταιρεία για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος, παρακρατουμένων φόρων και ΦΠΑ, οι οποίοι, κατόπιν ελέγχου που ενεργήθηκε από την αρμόδια φορολογική αρχή μετά την ολοκλήρωση της απορρόφησης, προέκυψαν από δραστηριότητα και υποχρεώσεις της απορροφηθείσας εταιρείας, προσδιορίσθηκαν με εξωλογιστικό τρόπο και βεβαιώθηκαν σε βάρος της απορροφώσας εταιρείας. Ειδικώς δε, όσον αφορά την περίπτωση του Χ του ερωτήματος ισχύουν όσα εκτέθηκαν ανωτέρω στην παράγραφο 11 της παρούσης.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 10<sup>η</sup> Ιουλίου 2017

Ο Πρόεδρος του Τμήματος  
και Εισηγητής

Υπογραφή

Αλέξανδρος Γερ. Καραγιάννης  
Αντιπρόεδρος ΝΣΚ

Γίνεται δευτεία

Αθήνα, 19 Ιουλίου 2017  
Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ  
ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Υπογραφή  
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ



