



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 137/2014
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Α΄ ΤΑΚΤΙΚΗ ΟΛΟΜΕΛΕΙΑ)
Συνεδρίαση της 10^{ης} Απριλίου 2014

Σύνθεση:

Πρόεδρος: Ιωάννης Σακελλαρίου, Πρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Μέλη: Μιχαήλ Απέσσος, Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδροι του Ν.Σ.Κ., Χριστόδουλος Μπότσιος, Ιωάννης Διονυσόπουλος, Ανδρέας Γραμματικός, Θεόδωρος Ψυχογιός, Παναγιώτης Παναγιωτουνάκος, Γεώργιος Κανελλόπουλος, Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης, Ευγενία Βελώνη, Νικόλαος Δασκαλαντωνάκης, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Γαρυφαλλιά Σκιάνη, Κωνσταντίνος Κατσούλας, Ελένη Σβολοπούλου, Δημήτριος Μακαρονίδης, Αλέξανδρος Ροϊλός, Ευστράτιος Συνοίκης, Ευαγγελία Σκαλτσά, Κυριακή Παρασκευοπούλου, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη και Σταύρος Σπυρόπουλος Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγητής: Πολυχρόνης Καραστεργίου, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ. (γνώμη χωρίς ψήφο).

Αριθμός Ερωτήματος: Το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ 14 Α 1169337 ΕΞ 2011/13-12-2011 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων, Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας, 14^η Δνση ΦΠΑ, Τμήμα Α΄.

Περίληψη ερωτημάτων: Ερωτάται: **1.** Εάν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 115 του ΚΦΕ στην περίπτωση που πραγματοποιηθεί

εξωλογιστικός προσδιορισμός των φορολογητέων εκροών ή/και απορρίπτονται εισροές λόγω μη προσκόμισης των παραστατικών εγγράφων ή και των βιβλίων νομικού προσώπου, κατά τη διάρκεια της λειτουργίας αυτού, από τον κατά το χρόνο του ελέγχου διαχειριστή αυτού, χωρίς να είναι δυνατή η διαπίστωση της χρέωσης ή μη του ΦΠΑ στα εκδοθέντα παραστατικά ή της νόμιμης απαλλαγής των εν λόγω συναλλαγών από το φόρο. **2.** Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης, η ευθύνη βαρύνει α) τον/τους κατά τον χρόνο του ελέγχου διοικούντες, το νομικό πρόσωπο, β) τον/τους κατά την ελεγχόμενη χρήση διοικούντα/ντες το νομικό πρόσωπο ή γ) όλους τους ανωτέρω; Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης ποιες διατάξεις εφαρμόζονται και ποιόν ή ποιους από τους ανωτέρω βαρύνει η ευθύνη ; **3.** Διαφοροποιείται η απάντηση σχετικά με τον καταλογισμό ευθυνών ανάλογα με τη φύση των καταλογισθέντων ποσών και ειδικότερα ανάλογα με το εάν τα ποσά αυτά προκύπτουν από μη δηλωθείσες φορολογητέες εκροές ή από προσαυξήσεις των εκροών αυτών λόγω ανακρίβειας ή τέλος από απορριφθείσες εισροές λόγω μη προσκόμισης των παραστατικών εγγράφων;


.....

I. Από την ερωτώσα υπηρεσία δόθηκε το ακόλουθο πραγματικό, με βάση το οποίο κρίθηκε αναγκαία η υποβολή των ανωτέρω ερωτημάτων:

1. Ο Θ.Π.Χ φορολογούμενος διετέλεσε κατά το παρελθόν εταίρος με ποσοστό 50% και συνδιαχειριστής της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «ΤΜΣ ΕΠΕ». Τις πιο πάνω ιδιότητες κατείχε από 26-4-1990 έως 30-6-1999, οπότε και δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ η αποχώρηση του από την εταιρεία. Μετά την αποχώρησή του και ειδικότερα το έτος 2005 η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά προχώρησε σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της εν λόγω εταιρείας για τα έτη 1998-1999 και σε έκδοση πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α.

2. Με αφορμή το γεγονός ότι η Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά απέρριψε αίτημα του ως άνω για χορήγηση αποδεικτικού φορολογικής ενημερότητας, λόγω συνυπευθυνότητάς του για τις οφειλές που προέκυψαν από τον ανωτέρω εξωλογιστικό προσδιορισμό, ζήτησε να πληροφορηθεί αν στην περίπτωση αυτή υπεύθυνοι για την καταβολή

71



του Φ.Π.Α είναι οι διοικούντες την εταιρεία κατά το χρόνο ελέγχου και οι τυχόν μετέπειτα διοικούντες αυτήν ή αυτοί που διοικούσαν το νομικό πρόσωπο κατά την ελεγχόμενη περίοδο.

3. Η Δ.Ο.Υ Α' Πειραιά χορήγησε στον ως άνω βεβαίωση (υπ' αριθμ. πρωτ.25560/8-12-2010), στην οποία αναφέρει ότι «από έρευνα που διενεργήσαμε στα αρχεία της υπηρεσίας μας και στο σύστημα ΤΑΧΙΣ η εταιρεία με την επωνυμία «ΤΜΣ ΕΠΕ με ΑΦΜ **, της οποίας υπήρξατε διαχειριστής μέχρι την 30-6-1999 (ΦΕΚ ***/30-6-2009), δεν είχε ληξιπρόθεσμες ή μη οφειλές από παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους μέχρι και την ημερομηνία που είχατε την διαχείρισή της».

4. Η ίδια Δ.Ο.Υ, με το υπ' αριθμ. πρωτ. 1177/28-1-2011 έγγραφό της προς τη Δ/νση Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (Δ 16), ζήτησε να πληροφορηθεί αν μπορεί να χορηγήσει στον φορολογούμενο αποδεικτικό φορολογικής ενημερότητας δεδομένου ότι οι οφειλές «δεν αφορούσαν μη απόδοση φόρου που εισπράχθηκε αλλά καταλογισμό λόγω κρίσης των βιβλίων ως ανακριβών, η οποία προέκυψε από το γεγονός ότι όταν ζητήθηκαν τα βιβλία και στοιχεία για έλεγχο το 2005, ο τότε διαχειριστής δεν τα προσκόμισε». Έγγραφο αυτό επισυνάπτεται και η αίτηση του εν λόγω συνδιαχειριστή για χορήγηση αποδεικτικού φορολογικής ενημερότητας, στην οποία αναφέρεται ότι η εν λόγω εταιρεία πραγματοποιούσε πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης (υπηρεσίες επισκευής και καθαρισμού πλοίων) και ότι, μετά την αποχώρησή του και ειδικότερα το έτος 2005, η Δ.Ο.Υ. προχώρησε σε έλεγχο και επιστροφή ΦΠΑ για τις χρήσεις 1998 και 1999. Επίσης, στην εν λόγω αίτηση αναφέρεται ότι, προκειμένου να πραγματοποιηθεί η επιστροφή ΦΠΑ, η επιχείρηση προσκόμισε στη Δ.Ο.Υ όλα τα απαραίτητα «δικαιολογητικά και λοιπά στοιχεία» και ότι κατά τον τακτικό έλεγχο των παραπάνω διαχειριστικών περιόδων το έτος 2005, τα στοιχεία αυτά δεν προσκομίσθηκαν εκ νέου στη Δ.Ο.Υ. από τον κατά το χρόνο του ελέγχου διαχειριστή της εν λόγω Ε.Π.Ε., με αποτέλεσμα να κριθούν τα βιβλία ανακριβή και να πραγματοποιηθεί εξωλογιστικός προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων για τις συγκεκριμένες χρήσεις. Ο πρώην συνδιαχειριστής παραθέτει στην αίτησή του αυτή κατάσταση με τα τιμολόγια και τις απαραίτητες για την απαλλαγή από το

ΦΠΑ βεβαιώσεις των πλοιοκτητριών, εταιρειών που είχαν προσκομισθεί στη Δ.Ο.Υ, προκειμένου να πραγματοποιηθούν οι προαναφερθείσες επιστροφές Φ.Π.Α.

5. Η ερωτώσα υπηρεσία έλαβε από την Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά αντίγραφα της έκθεσης ελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α. για τις χρήσεις 1998 και 1999 και των πράξεων προσδιορισμού ΦΠΑ. Στα έγγραφα αυτά αναφέρεται ότι ο κατά τον χρόνο του ελέγχου διαχειριστής και νόμιμος εκπρόσωπος της επιχείρησης δεν προσκόμισε τα δικαιολογητικά απαλλαγής των εκροών από το ΦΠΑ ούτε τα παραστατικά δαπανών με αποτέλεσμα τον εξωλογιστικό προσδιορισμό.

6. Ειδικά σε σχέση με το τρίτο ερώτημα στο πρώτο έγγραφο της ερωτώσης υπηρεσίας διαλαμβάνεται ότι η υπηρεσία «...διαπιστώνει την έλλειψη ειδικότερων διατάξεων σχετικών με την ευθύνη των διοικησάντων νομικά πρόσωπα, όταν μετά την αποχώρησή τους από τη διοίκηση των νομικών προσώπων πραγματοποιείται εξωλογιστικός προσδιορισμός των φορολογητέων εκροών ή/και απορρίπτονται εισροές των νομικών προσώπων, ενώ αυτά λειτουργούν, λόγω μη επίδειξης των παραστατικών εγγραφών ή/και των βιβλίων και χωρίς να είναι δυνατή η διαπίστωση της χρέωσης ή μη του ΦΠΑ στα εκδοθέντα παραστατικά, ή της νόμιμης απαλλαγής των εν λόγω συναλλαγών από το φόρο». Συναφώς προς τα ανωτέρω, στο δεύτερο έγγραφο, με το οποίο τα ερωτήματα παραπέμφθηκαν στην Ολομέλεια, η ερωτώσα υπηρεσία σημειώνει, διευκρινιστικά, τα εξής: «.. Η επιχείρηση στην οποία αφορά το ερώτημα, πραγματοποίησε πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης (υπηρεσίες επισκευής και καθαρισμού πλοίων). Η μη προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης από τον κατά το χρόνο του ελέγχου διαχειριστή και νόμιμο εκπρόσωπο, οδήγησε α) στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των εκροών, δηλαδή τη μη αποδοχή των δηλωθεισών εκροών και προσδιορισμό του ύψους αυτών από τον έλεγχο, β) απόρριψη των εισροών και του ΦΠΑ των εισροών (βάσει των οποίων είχε γίνει ο συμψηφισμός και η επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ στις υπό έλεγχο χρήσεις), λόγω μη προσκόμισης των σχετικών παραστατικών και γ) καταλογισμό ΦΠΑ σε όλες τις δηλωθείσες εκροές λόγω μη προσκόμισης των δικαιολογητικών απαλλαγής αυτών των εκροών. Το ζήτημα λοιπόν είναι αν η απάντηση στο πρώτο ερώτημα θα πρέπει να διαφοροποιηθεί ανάλογα με τη φύση των καταλογισθέντων ποσών, όπως αναλυτικά αναφέρονται παραπάνω».

7. Επί των εν θέματι ερωτημάτων εκδόθηκε η υπ' αριθμ. **315/2012** γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ, την οποία ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών δεν αποδέχθηκε και με τα υπ' αριθμ. Δ 14Α 1069469 ΕΞ 2013/19-4-2013 και Δ 14Α 1131215 ΕΞ 2013/26-7-2013 έγγραφα του ζήτησε την παραπομπή στην Ολομέλεια του Ν.Σ.Κ.

II. 1. Με τις διατάξεις των άρθρων 16 και 17 ν. 3190/1955 «Περί Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης» (Α' 91) ορίζονται τα εξής:

«**Άρθρον 16** - Διαχείρισις και εκπροσώπησις

Η διαχείρισις των εταιρικών υποθέσεων και η εκπροσώπησις της εταιρείας ανήκει, εάν δεν συμφωνήθη άλλως, εις όλους τους εταίρους δρώντας συλλογικώς.

Άρθρον 17: Διορισμός διαχειριστών

1. Δια του καταστατικού η δι' αποφάσεως της συνελεύσεως των εταίρων η διαχείρισις των εταιρικών υποθέσεων και η εκπροσώπησις της εταιρείας δύναται να ανατεθή εις ένα ή πλείονας εταίρους ή μη εταίρους, επί ωρισμένον χρόνον ή μη.

2. Εάν η κατά την προηγουμένην παράγραφον διαχείρισις ανετέθη εις πλείονας και δεν ωρίσθη άλλως οι διαχειρισταί δρώσιν συλλογικώς».

2. Με τις διατάξεις των άρθρων 101 και 115 του ν. 2238/1994 (Α' 151), ορίζονται τα εξής:

«**Άρθρο 101** - Υποκείμενο του φόρου

1. Στο φόρο υπόκεινται:

α. Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες.

β. Οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα.

γ. Οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους.

δ. Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρία, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων.

ε. Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης».

«**Άρθρο 115** «1. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιριών ... κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσης 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 βεβαίωσης 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 βεβαίωσης τους. 3. Τα πρόσωπα που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν, ως εξής: α) Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά. β) Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου».

Οι διατάξεις της ανωτέρω παραγράφου 3 προστέθηκαν με το άρθρο 22 παρ. 6 του ν. 2648/1998 (Α' 238/22-10-1998) και, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 2 αυτού, ισχύουν από την πρώτη του μεθεπομένου της δημοσιεύσεώς του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως μηνός, δηλαδή από την 1-12-1998.

3. Συναφώς προς τις ανωτέρω διατάξεις, με την παράγραφο 7 του άρθρου 22 του ν. 2648/1998, η οποία, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 2 αυτού, ισχύει από την πρώτη του μεθεπομένου της δημοσιεύσεώς του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως μηνός, δηλαδή από την 1-12-1998, ορίσθηκε 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 (ΦΕΚ 125 Α'), καθώς και για οφειλές φόρου κύκλου εργασιών». Το άρθρο 45 περ. β' του ν. 1642/1986, στο οποίο παραπέμπει η προπαρατεθείσα διάταξη, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 11 παρ. 19 του ν. 2386/1996 (Α' 43), ορίζει τα εξής: «Για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρο με τον υπόχρεο και οι εξής: ..β) οι νόμιμοι εκπρόσωποι των νομικών προσώπων, κατά το χρόνο διάλυσης, συγχώνευσης ή μετατροπής τους, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης του φόρου...». Η διάταξη αυτή περιελήφθη ως άρθρο 55 περ. β' του ν. 2859/2000

«Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248), με τον οποίο, σε εκτέλεση του άρθρου 105 του ν. 1892/1990 (Α' 101), κωδικοποιήθηκαν οι διατάξεις για το Φ.Π.Α, με βάση το άρθρο 76 παρ. 7 του Συντάγματος. Η ισχύς της κωδικοποιητικής διατάξεως του άρθρου 55 περ. β' του ν. 2859/2000 ανατρέχει στο χρόνο ενάρξεως ισχύος της κωδικοποιηθείσας διατάξεως του άρθρου 45 περ. β' του ν. 1642/1986, δηλαδή από 1-12-1998 (βλ. άρθρα 22 παρ. 7 και 48 παρ. 2 ν. 2644/1998, σε συνδυασμό προς το άρθρο δεύτερο του ν. 2859/2000). Αντιθέτως, δεν περιελήφθησαν στην ανωτέρω κωδικοποίηση οι διατάξεις των άρθρων 22 παρ. 7 και 48 παρ. 2 του ν. 2648/1998 και, επομένως, εξακολουθούν να ισχύουν ως έχουν, δεδομένου ότι η μη συμπερίληψή τους δεν συνεπάγεται κατάργησή τους και μάλιστα σιωπηρή, δοθέντος μάλιστα ότι, επί κωδικοποίησεως, κατά τα άρθρα 76 παρ. 7 του Συντάγματος, δεν είναι δυνατή ούτε η ρητή κατάργηση διατάξεων πλην των κωδικοποιηθεισών. Υπό τα δεδομένα αυτά, η παραπομπή του άρθρου 22 παρ. 7 του ν. 2648/1998 πρέπει να θεωρηθεί γενομένη στην κωδικοποιητική διάταξη του άρθρου 55 περ. β' του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης αξίας, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2858/2000.

III. 1. Από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 115 παρ. 1 και 2 του ν. 2238/1994, 55 περ. β' του ν. 2859/2000, 22 παρ. 7 και 48 παρ. 2 του ν. 2648/1998 προκύπτει ότι, μέχρι την έναρξη ισχύος του τελευταίου νόμου (1-12-1998), για τη γέννηση προσωπικής και εις ολόκληρον ευθύνης των προσώπων που είναι διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών, καθώς και των προσώπων που είναι διευθυντές, διαχειριστές και γενικά εντεταλμένοι στη διοίκηση των λοιπών νομικών προσώπων του άρθρου 101, για την πληρωμή (α) του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με το ν. 2238/1994, (β) των φόρων που παρακρατούνται και (γ) του Φ.Π.Α, απαιτείται τα ανωτέρω φυσικά πρόσωπα να έχουν, μεταξύ άλλων, τις προαναφερθείσες ιδιότητες κατά τον χρόνο της διαλύσεως του υπόχρεου νομικού προσώπου (η έννοια της «διάλυσης» ταυτίζεται με την έννοια της λύσεως του νομικού προσώπου, ΣΤΕ 2030/2004).

2. Περαιτέρω, από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 115 παρ. 3 του ν. 2238/1994, 55 περ. β' του ν. 2859/2000, 22 παρ. 7 και 48 παρ. 2 του ν. 2648/1998, προκύπτει ότι η εις ολόκληρον αστική ευθύνη των διευθυντών,

διαχειριστών κλπ των ημεδαπών εταιρειών επεκτάθηκε, όσον αφορά την πληρωμή των παρακρατούμενων φόρων, του εν προκειμένω ενδιαφέροντος φόρου προστιθέμενης αξίας κλπ και στα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις ίδιες ως άνω ιδιότητες κατά τη διάρκεια της λειτουργίας της εταιρείας, χωρίς να απαιτείται και διάλυσή της, για οποιονδήποτε λόγο, (ΣΤΕ 2495/2007). Με δεδομένο, όμως, ότι οι διατάξεις της παραγράφου 3 προστέθηκαν με το άρθρο 22 παρ. 6 του ν. 2648/1998 (Α' 238/22-10-1998) και, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 2 αυτού, ισχύουν από 1.12.1998, όπως άλλωστε και οι διατάξεις των άρθρων 55 περ. β' του ν. 2859/2000 και 22 παρ. 7 του ν. 2648/1998 (βλ. άρθρο 48 παρ. 2 ν. 2644/1998, σε συνδυασμό προς το άρθρο δεύτερο του ν. 2859/2000), η ως άνω αστική ευθύνη, ανεξάρτητα από τη λύση του νομικού προσώπου, αφορά παρακρατούμενους φόρους, Φ.Π.Α. και Φ.Κ.Ε, οι οποίοι γεννήθηκαν μετά την ως άνω ημερομηνία, δηλ. από την 1.12.1998 και εντεύθεν (ΣΤΕ 1028/2013, 2869/2013, 884/2011, 2495/2007, 4104/2005, 2028/1997, ΝΣΚ 530/2006, 537/2006 κ.ά). Περαιτέρω, εφόσον συντρέχει η χρονική αυτή προϋπόθεση, ο νομοθέτης (άρθρο 115 παρ. 3 του ν. 2238/94), ως προς την κατανομή της ευθύνης των εκπροσώπων, (μόνον εις ό,τι αφορά στους παρακρατούμενους φόρους), διακρίνει ως εξής: (α) Αν ο φόρος έχει παρακρατηθεί ή εισπραχθεί από το υπόχρεο νομικό πρόσωπο και δεν έχει αποδοθεί, συνευθύνονται για την πληρωμή του τα προαναφερθέντα φυσικά πρόσωπα, υπό την προϋπόθεση ότι είχαν τις σχετικές ιδιότητες (του διευθυντή, διαχειριστή κλπ) από τη λήξη της προθεσμίας αποδόσεως του φόρου και εντεύθεν. (β) Αν, αντιθέτως, ο φόρος δεν έχει παρακρατηθεί ή δεν έχει εισπραχθεί από το υπόχρεο νομικό πρόσωπο, η ως άνω αστική ευθύνη γεννάται μόνο για τα φυσικά πρόσωπα που είχαν την ιδιότητα του διοικούντος κατά τον χρόνο που υπήρχε η (μη εκπληρωθείσα) υποχρέωση παρακρατήσεως ή εισπράξεως του φόρου.

3. Καθόσον, όμως, αφορά στην αστική συνευθύνη από φόρο προστιθέμενης αξίας που επιβλήθηκε στο νομικό 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, ως εν προκειμένω, όπου δεν τίθενται υπόψη του ελέγχου βιβλία και στοιχεία, είναι αντικειμενικά αδύνατη η ελεγκτική διαπίστωση

της χρέωσης και της απόδοσης ή μη του φόρου προστιθέμενης αξίας, κατ' εφαρμογή των διακρίσεων που διαλαμβάνονται στις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' της παρ. 3 του άρθρου 115 του ν. 2238/1994. 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 Φ.Π.Α κατά τη διάρκεια της λειτουργίας του, εκτείνεται σε όλους όσους διετέλεσαν διοικούντες του νομικού προσώπου και δη από το χρόνο που γεννήθηκε η υποχρέωση απόδοσης (καταβολής) του Φ.Π.Α. στο Δημόσιο και εντεύθεν, μέχρις εξοφλήσεως. Αντιθέτως, επί λογιστικού προσδιορισμού, όπου, λόγω ύπαρξης των βιβλίων και στοιχείων, διαπιστώνεται αν χρεώθηκε και αν αποδόθηκε ο φόρος, προσήκει διαφορετική λύση, κατ' ανάλογη εφαρμογή των αναφερθεισών διακρίσεων της παραγράφου 3 του άρθρου 115 του ν. 2238/1994, ως προς τους παρακρατούμενους φόρους (ΝΣΚ 530/2006).

4. Τα ανωτέρω δεν διαφοροποιούνται στην περίπτωση του τρίτου ερωτήματος, δεδομένου ότι, ως προς την ευθύνη των συνυπόχρεων προσώπων για την οφειλή της εταιρείας, καμία διάταξη δεν διακρίνει αν η εν λόγω οφειλή προέκυψε από τις φορολογικές δηλώσεις ή μετά από το φορολογικό έλεγχο της εταιρείας, έστω και αν κατ' αυτόν έλαβε χώρα προσαύξηση των εκροών της. Κατά συνέπεια, εν προκειμένω, η αστική συνευθύνη των διαχειριστών της Ε.Π.Ε. δεν περιορίζεται στο ποσό του φόρου που προέκυψε με βάση τις υποβληθείσες από την εταιρεία φορολογικές δηλώσεις, αλλά εκτείνεται και στο ποσόν του φόρου που προέκυψε μετά από τον διεξαχθέντα στην εταιρεία φορολογικό έλεγχο (ΔΕφΘεσ 124/2012).

IV. Ενόψει των ανωτέρω, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια) γνωμοδοτεί, ομόφωνα, ότι επί των τεθέντων ερωτημάτων αρμόζουν οι εξής απαντήσεις: α) Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 115 ν.2238/1994, 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 Φ.Π.Α κατά τη διάρκεια της λειτουργίας του, εκτείνεται σε όλους όσους διετέλεσαν διοικούντες του νομικού προσώπου και δη από το χρόνο που γεννήθηκε η υποχρέωση απόδοσης (καταβολής) του Φ.Π.Α. στο Δημόσιο και εντεύθεν, μέχρις εξοφλήσεως, β) Η ως άνω απάντηση δεν διαφοροποιείται ανάλογα με τη φύση των καταλογισθέντων ποσών, δηλαδή κατά τις διακρίσεις στις

οποίες προβαίνει η ερωτώσα υπηρεσία, όπως αυτές παρατίθενται στην παράγραφο
I.6. της παρούσης.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 08 - 5 - 2014

Ο Πρόεδρος

Ιωάννης Σακελλαρίου

Πρόεδρος του ΝΣΚ

Ο Εισηγητής

Πολυχρόνης Καραστεργίου

Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.