



**ΑΡΙΣΤΟΤΕΛΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**

**ΣΧΟΛΗ ΝΟΜΙΚΗΣ**

**ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΣΠΟΥΔΩΝ ΤΟΜΕΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ  
ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ ΕΠΙΣΤΗΜΗΣ**

Διπλωματική Εργασία στο  
**Δημοσιονομικό Δίκαιο**

---

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

**Δημητρίου Π. Λιόλη, Δικηγόρου**

**A.M. 200557**

**Επιβλέπων Καθηγητής: Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης**

**Θεσσαλονίκη, Οκτώβριος 2014**



## ΑΝΤΙ ΠΡΟΛΟΓΟΥ

---

Η παρούσα διπλωματική εργασία, στο πλαίσιο του μαθήματος του Δημοσιονομικού Δικαίου του Μ.Π.Σ. του Τομέα Δημοσίου Δικαίου & Πολιτικής Επιστήμης της Νομικής Σχολής του Α.Π.Θ., στοχεύει να αναλύσει από νομική και δικαιοπολιτική σκοπιά τις κανονιστικές διατάξεις που διέπουν την εκ του νόμου ευθύνη των φυσικών προσώπων που διοικούν νομικά πρόσωπα για φορολογικές παραβάσεις και χρέη των δεύτερων προς το Δημόσιο. Για την επίτευξη του παραπάνω σκοπού, ήταν απαραίτητη η προσφυγή σε όλους τους σχετικούς εταιρικούς, φορολογικούς και ποινικούς νόμους, με πιο πρόσφατο το ν. 4223/2013 για τον Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΦΕΚ Α' 287/31-12-2013), ο οποίος επέφερε σημαντικές αλλαγές στο νέο Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, ΦΕΚ Α' 170/26-7-2013) αναφορικά με τη διεύρυνση της λίστας των αλληλέγγυα με το νομικό πρόσωπο υπευθύνων, καθώς και στη συναφή νομολογία.

Το σώμα της εργασίας περιλαμβάνει το εισαγωγικό κεφάλαιο για μια πρώτη προσέγγιση της θεματικής, όπου προσδιορίζονται ακροθιγώς οι έννοιες της αλληλέγγυας και της ποινικής ευθύνης των διοικητών νομικών προσώπων, ενώ αποσαφηνίζεται ποια ακριβώς φυσικά πρόσωπα νοούνται ως διοικητές των νομικών προσώπων. Έπεται το τμήμα που αναλύει την αλληλέγγυα ευθύνη των διοικητών, αφενός των προσωπικών και αφετέρου των κεφαλαιουχικών, εταιρειών (η έμφαση δίνεται στις ανώνυμες, τις περιορισμένης ευθύνης και τις ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες), με τη συνοδεία υποκεφαλαίου για ειδικά νομολογιακά ζητήματα που προέκυπταν κατά καιρούς κατά την εκδίκαση τέτοιων υποθέσεων. Ακολουθεί το τμήμα για την ποινική ευθύνη των διοικητών, όπου εξετάζεται η φύση, αφενός των εγκλημάτων φοροδιαφυγής, αφετέρου της ποινικής ευθύνης, αναλύονται οι προϋποθέσεις ευθύνης και τα ζητήματα που προκύπτουν από την παράλληλη επιβολή των διοικητικών μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου και είσπραξης δημοσίων εσόδων που επιβάλλονται στους διοικούντες νομικά πρόσωπα. Η εργασία ολοκληρώνεται με κεφάλαιο αφιερωμένο σε συμπερασματικές κρίσεις για το σκοπό των διατάξεων που εξετάστηκαν, καθώς και σε ορισμένες θέσεις σχετικά με τις επιλογές του φορολογικού νομοθέτη.

Το νομικό καθεστώς περί την ευθύνη των διοικητών των νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη των δευτέρων προς το Δημόσιο, το οποίο ακόμα διαμορφώνεται λόγω του ρευστού πολιτικού σκηνικού στην Ελλάδα και της αποτυχίας θεμελίωσης ενός σταθερού φορολογικού συστήματος, κρίνεται αναμφισβήτητα δαιδαλώδες. Θεσπίστηκε με γνώμονα όχι την εξεύρεση των αληθινά φορολογικά υπόχρεων, αλλά τις ταμειακές κρατικές ανάγκες που καλείται να εξυπηρετήσει κάθε φορά η κυβερνητική φορολογική πολιτική. Συνεπώς, η γνώση του και η κατανόησή του από τελολογική άποψη είναι κρίσιμη για τη λήψη της απόφασης να συγκροτηθεί μια εμπορική εταιρεία υπό τον καταλληλότερο τύπο, να επιλεγεί το είδος συμμετοχής κάθε μέλους στην εταιρεία (ιδίως στις κεφαλαιουχικές) και, στη συνέχεια, να ξεκινήσει η δράση της στο διαρκώς μεταβαλλόμενο επαγγελματικό, οικονομικό και νομοθετικό περιβάλλον της Ελλάδας.

Θεσσαλονίκη, Οκτώβριος 2014

Δημήτριος Π. Λιόλης, Δικηγόρος

## ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

αδημ.	αδημοσίευτη
Α.Ε.	ανώνυμη εταιρεία
ΑΕΔ	Ανώτατο Ειδικό Δικαστήριο
ΑΚ	Αστικός Κώδικας
α.ν.	αναγκαστικός νόμος
ΑΠ/ΟΛΑΠ	Άρειος Πάγος/Ολομέλεια ΑΠ
Αρμ	περιοδικό «Αρμενόπουλος»
ΑρχΝ	περιοδικό «Αρχείο Νομολογίας»
ΑχαΝομ	περιοδικό «Αχαϊκή Νομολογία»
βλ.	βλέπε
Γ.Ε.ΜΗ.	Γενικό Εμπορικό Μητρώο
Γ.Σ.	γενική συνέλευση
Δ	περιοδικό «Δίκη»
ΔΕΕ	περιοδικό «Δίκαιο Επιχειρήσεων & Εταιρειών»
ΔικΕΕ/ΔΕΕ	Δικαστήριο Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων/Ευρωπαϊκής Ένωσης
ΔΕΝ	περιοδικό «Δελτίο Εργατικής Νομοθεσίας»
ΔΕφ	Διοικητικό Εφετείο
Δικογραφία	περιοδικό «Δικογραφία»
Διδικ	περιοδικό «Διοικητική Δίκη»
Δ.Ο.Υ.	δημόσια οικονομική υπηρεσία
ΔΠρ	Διοικητικό Πρωτοδικείο
Δ.Σ.	διοικητικό συμβούλιο
ΔΣΑΕ & ΕΠΕ	περιοδικό «Δελτίον Συνδέσμου Α.Ε. & Ε.Π.Ε.»
ΔΣΑΠΔ	Διεθνές Σύμφωνο για τα Ατομικά & Πολιτικά Δικαιώματα
ΔΦΝ	περιοδικό «Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας»
ΔωδΝομ	περιοδικό «Δωδεκανησιακή Νομολογία»
εδ.	εδάφιο
ΕΔΔΑ	Ευρωπαϊκό Δικαστήριο Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων
ΕΔΔΔΔ	περιοδικό «Επιθεώρηση Δημοσίου Δικαίου & Διοικητικού Δικαίου»
ΕΔΚΑ	περιοδικό «Επιθεώρηση Δικαίου Κοινωνικής Ασφάλισης»
Ε.Ε.	ετερόρρυθμη εταιρεία/Ευρωπαϊκή Ένωση
ΕΕΕυρΔ	περιοδικό «Ελληνική Επιθεώρηση Ευρωπαϊκού Δικαίου»
ΕΕμπΔ	περιοδικό «Επιθεώρηση Εμπορικού Δικαίου»
ΕισΝΑΚ	εισαγωγικός νόμος ΑΚ
ΕλλΔνη	περιοδικό «Ελληνική Δικαιοσύνη»
ΕμπΝ	Εμπορικός Νόμος (β.δ. 19/4-1/5/1835)
ΕΝΔ	περιοδικό «Επιθεώρησης Ναυτιλιακού Δικαίου»
ΕΝ.Φ.Ι.Α.	ενιαίος φόρος ιδιοκτησίας ακινήτων
ΕΝΩΠΙΟΝ	περιοδικό «Ενώπιον»
Ε.Π.Ε.	εταιρεία περιορισμένης ευθύνης
ΕπισκΕΔ	περιοδικό «Επισκόπηση Εμπορικού Δικαίου»
επ.	επόμενα
ΕΣ/ΟΛΕΣ	Ελεγκτικό Συνέδριο/Ολομέλεια ΕΣ

ΕΣΔΑ	Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου
ΕΦΑΔ	περιοδικό «Εφαρμογές Αστικού Δικαίου»
Ε7	περιοδικό «ΕΨΙΛΟΝ 7»
Ι.Κ.Ε.	ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία
κ.ά.	και άλλα
Κ.Β.Σ.	Κώδικας Βιβλίων & Στοιχείων
ΚΔΔιαδ	Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας
ΚΔΔ	Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας
Κ.Ε.Δ.Ε.	Κώδικας Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων
ΚΠολΔ	Κώδικας Πολιτικής Δικονομίας
Κ.Φ.Α.Σ.	Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Στοιχείων
Κ.Φ.Δ.	Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας
Κ.Φ.Ε.	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
Κ.Φ.Π.Α.	Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας
κ.ν.	κωδικοποιημένος νόμος
Λογ	περιοδικό «Λογιστής»
ν.	νόμος
νδ	νομοθετικό διάταγμα
ΝοΒ	περιοδικό «Νομικό Βήμα»
ν.π.	νομικό πρόσωπο
Ν.Π.Δ.Δ.	νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου
ΝΣΚ	Νομικό Συμβούλιο του Κράτους
Ο.Ε.	ομόρρυθμη εταιρεία
ό.π.	όπως παραπάνω
παρ.	παράγραφος
ΠΔ	προεδρικό διάταγμα
ΠειρΝομ	περιοδικό «Πειραϊκή Νομολογία»
περ.	περίπτωση
ΠΚ	Ποινικός Κώδικας
ΠοινΔνη	περιοδικό «Ποινική Δικαιοσύνη»
ΠοινΛογ	περιοδικό «Ποινικός Λόγος»
ΠοινΝομΑΠ	περιοδικό «Ποινική Νομολογία ΑΠ»
ΠοινΧρ	περιοδικό «Ποινικά Χρονικά»
σελ.	σελίδα
ΣτΕ/ΟλΣτΕ	Συμβούλιο της Επικρατείας/Ολομέλεια ΣτΕ
Τ.Α.Ε. - Ε.Π.Ε.	τεύχος Α.Ε. & Ε.Π.Ε.
τευχ./τ./τομ.	τεύχος/τόμος
ΥπΟικ/ΥφΟικ	Υπουργός/Υφυπουργός Οικονομικών
ΦΕΚ	Φύλλο Εφημερίδας Κυβερνήσεως
Φ.Κ.Ε.	φόρος κύκλου εργασιών
Φ.Π.Α.	φόρος προστιθέμενης αξίας
Φ.Σ.Κ.	φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων
ΧΘΔΕΕ	Χάρτης Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ε.Ε.
ΧριΔ	περιοδικό «Χρονικά Ιδιωτικού Δικαίου»

## ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

---

### ΠΡΟΔΙΑΘΕΣΗ

#### §§ 1. Η φοροδοτική υποχρέωση των νομικών προσώπων

A. Η «οργανική θεωρία» .....	10
B. Κάμψη της αρχής του διαχωρισμού .....	12
Γ. Η αλληλέγγυα ευθύνη των διοικητών με τα νομικά πρόσωπα .....	13
Δ. Η ποινική ευθύνη των διοικητών νομικών προσώπων .....	14

#### §§ 2. Οι διοικητές-διαχειριστές-εκπρόσωποι των νομικών προσώπων

A. Στις προσωπικές εταιρείες .....	15
B. Στις κεφαλαιουχικές εταιρείες .....	17

### ΤΜΗΜΑ ΠΡΩΤΟ

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

#### §§ 3. Η αλληλέγγυα ευθύνη στις προσωπικές εταιρείες

A. Η ευθύνη των ομορρύθμων εταίρων ή του διαχειριστή .....	22
B. Έναρξη, λήξη και παραγραφή της ευθύνης .....	23
Γ. Η ευθύνη του ετερόρρυθμου εταίρου .....	24

#### §§ 4. Η αλληλέγγυα ευθύνη στις κεφαλαιουχικές εταιρείες

A. Εισαγωγικά προλεγόμενα .....	25
B. Η ευθύνη μελών του Δ.Σ. της Α.Ε. και του διαχειριστή της Ε.Π.Ε. ή της Ι.Κ.Ε. κατά το ν. 2238/1994 .....	26

<i>Γ. Η αλλαγή του νομοθετικού πλαισίου – ο ν. 4174/2013 .....</i>	32
<i>Δ. Χρονική οριοθέτηση της ευθύνης .....</i>	34
1) Προσδιορισμός του χρόνου διάλυσης και συγχώνευσης του ν.π. ....	35
2) Έναρξη και λήξη της ευθύνης από τη δημοσίευση του διορισμού ή της παύσης των διοικητών ή των διαχειριστών .....	37
<i>Ε. Η ευθύνη των μετόχων ή εταίρων κεφαλαιουχικών εταιρειών κατά τον Κ.Φ.Δ. ....</i>	39
<b>§§ 5. Θέματα αλληλέγγυας ευθύνης στη νομολογία</b>	
<i>Α. Η ευθύνη των μελών της προσωρινής διοίκησης .....</i>	42
<i>Β. Ζητήματα εννόμων συνεπειών κατά τη διάλυση – συγχώνευση Α.Ε. – Ε.Π.Ε. ....</i>	43
<i>Γ. Η δικονομική θέση των διοικητών .....</i>	45
<b>§§ 6. Η νομική φύση της «ευθύνης» στο πλαίσιο του «κράτους δικαίου»</b>	
<i>Α. Γενικές παρατηρήσεις .....</i>	49
<i>Β. Η αλληλεπίδραση με την αρχή της φορολογικής ισότητας .....</i>	51
<i>Γ. Επισημάνσεις σχετικά με άλλα συνταγματικά κατοχυρωμένα δικαιώματα .....</i>	53
<i>Δ. Συμβατότητα με την αρχή της αναλογικότητας .....</i>	57
<i>Ε. Η προσέγγιση της ελληνικής νομολογίας σήμερα .....</i>	61

## **ΤΜΗΜΑ ΔΕΥΤΕΡΟ**

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

#### **§§ 7. Το φορολογικό αδίκημα γενικά**

<i>Α. Η φορολογική παράβαση στην ελληνική νομοθεσία .....</i>	64
1) Παράλειψη υποβολής ή υποβολή ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος .....	64



2) Μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση Φ.Π.Α., παρακρατούμενων φόρων, τελών ή εισφορών .....	66
3) Πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία – μη εφαρμογή διατάξεων Κ.Β.Σ. ....	68
4) Μη καταβολή χρεών προς το Δημόσιο και τρίτους πλην ιδιωτών .....	71
5) Μη καταβολή ασφαλιστικών εισφορών .....	73
<i>B. Το προστατευόμενο αγαθό .....</i>	<i>76</i>
<b>§§ 8. Οι δράστες των φορολογικών παραβάσεων στα νομικά πρόσωπα .....</b>	<b>76</b>
<b>§§ 9. Η φύση της ποινικής ευθύνης των διοικητών νομικών προσώπων ως αυτουργών στις πράξεις φοροδιαφυγής και μη καταβολής χρεών</b>	
<i>A. Εισαγωγική παρατήρηση .....</i>	<i>80</i>
<i>B. Η σημασία της ιδιότητας και της γνώσης των αυτουργών για τον καταλογισμό .....</i>	<i>82</i>
<i>Γ. Η παράκαμψη του τεκμηρίου της αθωότητας .....</i>	<i>84</i>
<i>Δ. Ζητήματα των ρυθμίσεων για το χρόνο τέλεσης και την παραγραφή των εξεταζόμενων φορολογικών αδικημάτων .....</i>	<i>84</i>
<b>§§ 10. Διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου</b>	
<i>A. Εισαγωγικά .....</i>	<i>87</i>
<i>B. Μέτρα – κυρώσεις που επιβάλλονται στους διοικούντες νομικά πρόσωπα που φοροδιαφεύγουν .....</i>	<i>89</i>
1) Πεδίο εφαρμογής και προβλεπόμενες συνέπειες .....	89
2) Κριτικές επισημάνσεις .....	92
3) Θέματα συμβατότητας της επιβολής των μέτρων του άρθρου 14 ν. 2523/1997 με το Σύνταγμα και το κοινοτικό δίκαιο .....	95
4) Τα μέτρα διασφάλισης των οφειλών νομικών προσώπων στον Κ.Φ.Δ. ....	102
<i>Γ. Άλλα μέτρα για την είσπραξη δημοσίων εσόδων από υπόχρεα νομικά πρόσωπα .</i>	<i>108</i>
1) Άρνηση χορήγησης αποδεικτικού φορολογικής ενημερότητας .....	108

2) Προσωποκράτηση .....	111
-------------------------	-----

## **ΕΠΙΛΕΓΟΜΕΝΑ**

### **ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ**

#### **§§ 11. Συμπεράσματα και προτεινόμενες θέσεις σχετικά με το σύστημα διατάξεων για ...**

*A. ... την αλληλέγγυα ευθύνη των διοικητών νομικών προσώπων .....* 115

*B. ... την ποινική ευθύνη των διοικητών νομικών προσώπων .....* 117

**ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ – ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ – ΜΕΛΕΤΕΣ .....** 120

# ΠΡΟΔΙΑΘΕΣΗ

## §5 1. Η φοροδοτική υποχρέωση των νομικών προσώπων

### Α. Η «οργανική θεωρία»

Σύμφωνα με τη διδασκαλία<sup>1</sup> και τα βασικά νομοθετήματα του ελληνικού φορολογικού δικαίου<sup>2</sup>, υπόχρεοι του φόρου («φορολογούμενοι») είναι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που κατά το νόμο υπόκειται σε φορολόγηση<sup>3</sup>, δηλαδή οι «ιδιώτες»<sup>4</sup>.

Για το σκοπό της διευκρίνισης της φοροδοτικής υποχρέωσης ενός νομικού προσώπου, είναι αρχικά απαραίτητη η αναφορά στις σχετικές με το δίκαιο των νομικών προσώπων διατάξεις του ΑΚ, ιδίως στα άρθρα 61, 70 και 71, με τις οποίες τους προσδίδεται, ως ενώσεις περισσοτέρων φυσικών προσώπων που ιδρύονται σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που θέτει ο νόμος, νομική προσωπικότητα<sup>5</sup>, αφού λαμβάνεται ως δεδομένο ότι δεν μπορεί καθ' εαυτά να πράξουν και να συμμετάσχουν στη συναλλακτική ζωή χωρίς την παρεμβολή φυσικών προσώπων.

<sup>1</sup> βλ. κατ' αρχήν σε *Φινοκαλιώτης Κ.*, Φορολογικό Δίκαιο, δ' έκδοση, Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2011, σελ. 10-11, 44-47, 320-322 (εφεξής: ΦορΔ) , *Μπάρμπας Ν./Φινοκαλιώτης Κ.*, Δημόσια Οικονομικά, γ' έκδοση, Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2011, σελ. 99-104

<sup>2</sup> βλ. π.χ. στο άρθρο 3 του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (εφεξής: Κ.Φ.Δ., ν. 4174/2013, *Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις* ΦΕΚ Α' 170/26-7-2013), στα άρθρα 2 παρ. 1 και 4 και 101 του παλαιού Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994, *Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος* ΦΕΚ Α' 151/16-9-1994), στα άρθρα 2-4 και 45 του νέου Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013, *Φορολογία εισοδήματος κλπ.*, ΦΕΚ Α' 167/23-7-2013), στο άρθρο 3 παρ. 1 του Κ.Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000, *Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας* ΦΕΚ Α' 248/7-11-2000).

<sup>3</sup> Ας εκτεθεί εδώ ότι, ως *νομικά πρόσωπα*, θεωρούνται οι επιχειρήσεις, οι εταιρείες και οι ενώσεις αυτών, που έχουν νομική προσωπικότητα, ενώ ως *νομική οντότητα* λαμβάνεται κάθε μόνιμο εταιρικής ή μη οργάνωσης κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα που δεν είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, όπως ιδίως συνεταιρισμός, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρία, κάθε μορφής εταιρία ιδιωτικών επενδύσεων, κάθε μορφής καταπίστευμα ή εμπίστευμα ή οποιοδήποτε μόνιμο παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα, σωματείο ή οποιοδήποτε μόνιμο παρόμοιας φύσης, κάθε μορφή προσωπικής επιχείρησης ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρεία διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομιάς ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρία αστικού δικαίου, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου (βλ. άρθρο 2 ν. 4172/2013 και άρθρο 3 Κ.Φ.Δ.).

<sup>4</sup> Υφίστανται εξαιρέσεις, όπως π.χ. τα Ν.Π.Δ.Δ. που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, ώστε να υπόκεινται στο Φ.Π.Α., κατά το άρθρο 3 παρ. 2 και 3 του Κ.Φ.Π.Α., και οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις, κατά το άρθρο 101 του παλαιού Κ.Φ.Ε.

<sup>5</sup> Απαραίτητο στοιχείο του νομικού προσώπου είναι η κτήση νομικής προσωπικότητας κατά τους όρους του νόμου. Αυτή καθιστά την υπόσταση νομικά αυτοτελή, δηλαδή ανεξάρτητη από τους ιδρυτές ή τα μέλη της, με δική της βούληση και περιουσία, με δική της επωνυμία, έδρα και ιθαγένεια, με δικά της όργανα διοίκησης και εκπροσώπησης, με δική της δικαιοπρακτική ικανότητα (άρθρα 70 και 71) και δυνατότητα ανάληψης ευθυνών, καθώς και με αυτοτελή ικανότητα δικαστικής παράστασης (άρθρο 62). βλ. ΑΠ 654/2010 Αρμ 2011,1177, ΕΦΑΘ 1879/2009 ΕπισκεΔ 2009,553, ΕφΘεσ 1131/2008 ΕΦΑΔ 2009,319, ΕφΠειρ 213/2007 ΕΝΔ 2007,57, ΕΦΑΘ 4379/2006 ΔΕΕ 2007,312, ΕφΠειρ 1021/2005 ΔΕΕ 2006,391, ΑΠ 1416/2003 ΧρΙΔ 2004,210.

Βασική συνέπεια της απονομής στο νομικό πρόσωπο αυτοτελούς ικανότητας δικαίου και νομικής βούλησης, ώστε να καθίσταται υποκείμενο δικαιοπρακτικής και αδικοπρακτικής ευθύνης, είναι η αρχή του χωρισμού (αλλιώς, αρχή της νομικής ή περιουσιακής αυτοτέλειας) από τα μέλη του<sup>6</sup>. Σύμφωνα με την αρχή του χωρισμού, που ακολουθείται στο ελληνικό δίκαιο, κάθε νομικό πρόσωπο είναι αυτοτελής φορέας των δικών του δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, διακρίνεται από τα μέλη του, τα οποία, κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους εντός των ορίων της διοικητικής εξουσίας που τους έχει ανατεθεί, διαμορφώνουν και εκφράζουν τη βούλησή του, ενώ και οι έννομες σχέσεις του δεν επεκτείνονται σε αυτά<sup>7</sup>. Ο αυστηρός διαχωρισμός νομικού προσώπου και μελών που επιφέρει, όπως προαναφέρθηκε, την περιουσιακή αυτοτέλεια αυτού, έχει και τη σημαντική νομική συνέπεια του μη επιτρεπτού της στοιχειοθέτησης ατομικής ευθύνης των προσώπων που το απαρτίζουν για τις υποχρεώσεις του, και το αντίστροφο<sup>8,9</sup>. Έτσι, ο φορολογικός νομοθέτης, π.χ. στη φορολογία εισοδήματος, προβλέπει ανεξάρτητη φορολογική υποχρέωση για τα εισοδήματά του, ώστε η φορολόγηση του εισοδήματος που απέκτησε το νομικό πρόσωπο να διαχωρίζεται από τη φορολόγηση του εισοδήματος των μελών του<sup>10</sup>.

<sup>6</sup> Η καθιέρωση του νομικού προσώπου ως αυτοτελούς υποκειμένου δικαιωμάτων και υποχρεώσεων οφείλεται στη διαπίστωση ότι οι κάθε μορφής διαρκείς σκοποί που επιδιώκουν τα υποκείμενα του δικαίου επιτυγχάνονται ευχερέστερα με τη συνένωση περισσότερων προσώπων ή με τη συγκέντρωση περιουσιακών τους στοιχείων. Και τούτο διότι έτσι διασφαλίζεται η διάρκεια της προσπάθειας και, σε κάποιο βαθμό, το ανεπηρέαστο της έκβασης της από την τύχη των επιμέρους προσώπων που μετέχουν φυσικά ή περιουσιακά σε αυτή, επιλογή που έχει προτιμηθεί από το νόμο και για λόγους ανεξάρτητης οικονομικής ανάπτυξης υπό τη μορφή των εταιρειών, βλ. ΑΠ 1559/2002 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 1910/2009 ΕΝΔ 2010,164, ΕφΠειρ 606/2001 ΕΝΔ 2002,108, ΠΠρΠειρ 2400/2010 ΔΕΕ 2011,56 και *Λιακόπουλος Θ.*, Η άρση της αυτοτέλειας του νομικού προσώπου στη νομολογία, έκδ. β', Π. Σάκκουλα, Αθήνα, 1993, σελ. 10.

<sup>7</sup> Η λεγόμενη «οργανική θεωρία», βλ. σχετικά σε *Ελευθεριάδης Ν.*, Η Προστασία των Δανειστών Κεφαλαιουχικής Εταιρίας ως Πρόβλημα Ευθύνης των Εταίρων, Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2012, σελ. 137-141, *Λαδάς Π.*, Γενικές Αρχές Αστικού Δικαίου, Ι, Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2007, σελ. 484, *Αρχανιωτάκης Γ.*, Η Αστική Ευθύνη του Νομικού Προσώπου Ιδιωτικού Δικαίου: ερμηνευτική ένταξη της ΑΚ 71 στο γενικό σύστημα ευθύνης του Κώδικα, Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη, 1989, σελ. 77-79, 122, ΕφΘεσ 7910/2002 ΔΕΕ 2003,630

<sup>8</sup> βλ. *Αλεξανδρίδου Ε.*, Δίκαιο Εμπορικών Εταιρειών: Προσωπικές & Κεφαλαιουχικές Εταιρείες, Νομική Βιβλιοθήκη, 2012, σελ. 15-16, 129-130, *Καλλιντέρης Κ.*, Η Προσωπική Ευθύνη Διοικητών Νομικών Προσώπων για Φορολογικές Παραβάσεις και Χρέη προς το Δημόσιο, Νομική Βιβλιοθήκη, 2004, σελ. 114, *Λιακόπουλος Θ.*, ό.π., σελ. 1-2.

<sup>9</sup> Σε συνέχεια της υπό -7- υποσημείωσης, από τη διάταξη του άρθρου 71 εδ. α' ΑΚ προκύπτει ότι το νομικό πρόσωπο ευθύνεται για τις πράξεις ή τις παραλείψεις των οργάνων του που, κατά τα άρθρα 65, 67 και 68 ΑΚ, το αντιπροσωπεύουν και εκφράζουν τη βούλησή του, εφόσον η πράξη ή η παράλειψη έλαβε χώρα κατά την ενάσκηση των καθηκόντων που τους είχαν ανατεθεί και παράγει υποχρέωση προς αποζημίωση, βλ. *Γεωργιάδης Α.*, Σύνομη Ερμηνεία του ΑΚ, Ι, Δίκαιο & Οικονομία, Π.Ν. Σάκκουλας, Αθήνα, 2010, σελ. 179, *Λαδάς Π.*, ό.π., σελ. 474-478, 520-525. Στην περίπτωση δε που η πράξη ή η παράλειψη του αρμοδίου οργάνου είναι υπαίτια (πταίσμα) και παράγει υποχρέωση αποζημίωσης για τον πράξαντα ή παραλείποντα ευθύνεται και αυτός εις ολόκληρο με το νομικό πρόσωπο, κατά το άρθρο 71 εδ. β' ΑΚ (ΠΠρΑθ 1029/2010 ΝΟΜΟΣ, ΕφΘεσ 431/2007 Αρμ 2007,1345, ΕφΠειρ 375/2003 ΠειρΝομ 2003,311), βλ. *Γεωργιάδης Α.*, ό.π., σελ. 179-182

<sup>10</sup> βλ. *Αντωνόπουλος Β.*, Δίκαιο Εμπορικών Εταιρειών: μετά το ν. 3853/2010, α' έκδοση, Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2011, σελ. 714-715. Η αρχή της καθολικότητας του φόρου επιβάλλει την ανεξάρτητη εφαρμογή του

## *B. Κάμψη της αρχής του διαχωρισμού*

Ένα ερώτημα που είχε τεθεί αναπόφευκτα είναι το αν η αρχή της αυτοτέλειας των νομικών προσώπων θα είναι απόλυτη, αν δηλαδή θα είναι αδύνατη η θεμελίωση ευθύνης για τα φυσικά πρόσωπα που το αποτελούν ή το διοικούν στην περίπτωση που το νομικό πρόσωπο δεν εκπληρώσει τις συμβατικές ή τις εκ του νόμου υποχρεώσεις του.

Ο βασικός αυτός κανόνας υποχωρεί μόνο όταν, μετά από γενικότερη και συνεχή στάθμιση συμφερόντων και σκοπιμοτήτων (οικονομικών και κοινωνικών), επιβάλλεται μία άλλη νομική επιλογή. Η κάμψη της αρχής του διαχωρισμού (ή άρση της αυτοτέλειας), προκειμένου να μην ανατραπεί ο θεσμός της νομικής προσωπικότητας, αποτελεί εξαιρετική επέμβαση της δημόσιας εξουσίας και είναι δυνατή μόνο με τη συνδρομή ιδιαιτέρων και σοβαρών ή εξαιρετικών προϋποθέσεων<sup>11</sup>, όπως η εξασφάλιση της είσπραξης των βεβαιωμένων φορολογικών οφειλών των νομικών προσώπων, από την παρουσία των εταίρων πια, και η αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής<sup>12</sup>. Οι συνέπειές της παύουν επίσης να ισχύουν για λόγους αποφυγής της καταστρατήγησης του νόμου ή της καταχρηστικής επίκλησης της νομικής προσωπικότητας και κατάχρησης του θεσμού της, όταν δηλαδή φυσικά πρόσωπα κρύβονται πίσω από το μανδύα του νομικού προσώπου για να μην εκθέσουν στον επιχειρηματικό κίνδυνο την ατομική τους περιουσία ή για να παρακάμψουν συμβατικές υποχρεώσεις ή αναγκαστικού δικαίου διατάξεις<sup>13</sup>. Το όριο πάντως της άρσης της αρχής του διαχωρισμού πρέπει να αναζητείται με βάση την στενή ερμηνεία του κανόνα δικαίου που την προβλέπει και με σκοπό, εν προκειμένω,

---

φορολογικού νόμου σε όλα τα πρόσωπα, φυσικά ή νομικά, που λόγω οικονομικής δραστηριότητας στην επικράτεια αποκτούν φορολογική ικανότητα. Η φορολογική υποχρέωση των νομικών προσώπων για το εισόδημα που αποκτούν διαχωρίζεται από αυτή των μελών του, ώστε να μην μείνει τυχόν αφορολόγητο το κέρδος που διανέμεται στα μέλη. βλ. σχετικά σε *Φινοκαλιώτης Κ.*, Η Αρχή της Φορολογικής Δικαιοσύνης και το Σύνταγμα, Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη, 1985, σελ. 53-57, του ίδιου, ΦορΔ, σελ. 145

<sup>11</sup> βλ. ΕφΠειρ 567/2008 ΔΕΕ 2010,792, ΕφΠατρ 1130/2005 ΑχαΝομ 2006,47.

<sup>12</sup> βλ. *Καλλιντέρης Κ.*, ό.π., σελ. 21, 116 *Παπακυριάκου Θ.*, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2005, σελ. 28. Βλ. επίσης το άρθρο 22 ΕμπΝ για την ευθύνη του ομόρρυθμου εταίρου για τις υποχρεώσεις της Ο.Ε., τα άρθρα 53 παρ. 4 ν. 3190/1955 και 67 παρ. 2 in fine ν. 2190/1920 για την ευθύνη των ομορρύθμων εταίρων σε περίπτωση μετατροπής της Ο.Ε ή της Ε.Ε. σε Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. αντίστοιχα, και γενικά σε *Γεωργιάδης Α.*, ό.π., σελ. 158-159, *Λιακόπουλος Θ.*, ό.π., σελ. 64 επ. και *Λαδάς Π.*, ό.π., σελ. 487

<sup>13</sup> βλ. ΕφΠειρ 473/2011 ΔΕΕ 2012,661, ΠΠρίων 116/2010 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 1910/2009 ΕΝΔ 2010,164, ΑΠ 11/2009 ΕΝΔ 2009,1, ΠΠρΑθ 6049/2008 ΔΕΕ 2009,455, ΕφΠειρ 213/2007 Αρμ 2008,1053, ΠΠρΘεσ 1248/1990 Αρμ 1990,568, *Λαδάς Π.*, ό.π., σελ. 485-487, *Λιακόπουλος Θ.*, ό.π., σελ. 11-14, 77-79, 80-81

την πρόβλεψη ευθύνης μόνο των εκ του νόμου υπευθύνων προσώπων, αλλά και αυτών που ευθύνονται πραγματικά, όπως θα αναπτυχθεί παρακάτω.

#### *Γ. Η αλληλέγγυα ευθύνη των διοικητών με τα νομικά πρόσωπα*

Για τις προσωπικές εταιρείες, όπως οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες που θα εξεταστούν στην παρούσα εργασία, η διάσπαση της αρχής του χωρισμού δεν έχει ιδιαίτερη σημασία, ακριβώς επειδή προέχει το προσωπικό στοιχείο σε αυτές. Οι διατάξεις των άρθρων 249 παρ. 1 και 279 παρ. 1 ν. 4072/2012<sup>14</sup> προβλέπουν την προσωπική, απεριόριστη και εις ολόκληρο με την εταιρεία ευθύνη των ομορρύθμων εταίρων, με την ατομική τους περιουσία, για τις υποχρεώσεις της έναντι των ιδιωτών, του Δημοσίου, του Ι.Κ.Α. κλπ., αν και είναι αυτή φορολογικά υπόχρεη, π.χ. να καταβάλλει το φόρο εισοδήματος, κατά το άρθρο 45 περ. β' του νέου Κ.Φ.Ε.<sup>15</sup>

Η αρχή του διαχωρισμού εφαρμόζεται πλήρως στις κεφαλαιουχικές εταιρείες, όπου δε νοείται αλληλέγγυα ευθύνη των μετόχων ή εταίρων των συγκεκριμένων εταιρειών για εταιρικά χρέη έναντι ιδιωτών, κατά το άρθρο 1 παρ. 1 ν. 2190/1920<sup>16</sup>. Ισχύει εν προκειμένω η κατ' άρθρο 70 ΑΚ δέσμευση του νομικού προσώπου από τις έννομες σχέσεις που επιχειρούν στο όνομά του οι διοικητές του<sup>17</sup>, ενώ οι φορολογικές υποχρεώσεις της εταιρείας καλύπτονται από την περιουσία της. Διάσπαση της παραπάνω αρχής στις κεφαλαιουχικές εταιρείες προβλέπεται νομοθετικά μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις ή για λόγους διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου<sup>18</sup>, όπως προεκτέθηκε: η ευθύνη λοιπόν για την εκπλήρωση φορολογικών υποχρεώσεων των εταιρειών που αναφέρονται στο άρθρο 45 περ. α' του νέου Κ.Φ.Ε. έναντι του

<sup>14</sup> βλ. ΦΕΚ Α' 86/11-4-2012 «Βελτίωση επιχειρηματικού περιβάλλοντος, νέα εταιρική μορφή κλπ.» (βλ. και το άρθρο 22 ΕμπΝ)

<sup>15</sup> βλ. και Φινοκαλιώτης Κ., ΦορΔ, σελ. 260-261, Μπάρμπας Ν., Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, δ' έκδοση, Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2011, σελ. 249-252 (για τις προσωπικές εταιρείες ως υποκείμενα του φόρου, προ της έναρξης ισχύος του νέου Κ.Φ.Ε.), Αντωνόπουλος Β., Δίκαιο Προσωπικών Εταιρειών, δ' έκδοση, Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2012, σελ. 73, 199-200, 309-310 και Αρχανιωτάκης Γ., ό.π., σελ. 175-176, όπου γίνεται λόγος για μειωμένη νομική προσωπικότητα των προσωπικών εταιρειών.

<sup>16</sup> Όπως το τελευταίο αντικαταστάθηκε από το άρθρο 9 παρ. 3 ν. 3604/2007 (ΦΕΚ Α' 189/8-8-2007), βλ. και άρθρο 32 ΕμπΝ πριν καταργηθεί. Ισχύει δηλαδή η έλλειψη ευθύνης των εταίρων για τις πράξεις ή παραλείψεις της εταιρείας και, ειδικά για τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου της ανώνυμης εταιρείας, κατά το άρθρο 22α παρ. 1 εδ. α' κ.ν. 2190/1920, η ευθύνη αφορά μόνο έναντι της εταιρείας και για πταίσμα κατά την άσκηση διοικητικών καθηκόντων που τους έχουν ανατεθεί.

<sup>17</sup> βλ. και Αλεξανδρίδου Ε., ό.π., σελ. 352, Λιακόπουλος Θ., ό.π., σελ. 30 επ.

<sup>18</sup> βλ. σχετικά σε Ελευθεριάδης Ν., ό.π., σελ. 155-156

Δημοσίου, του Ι.Κ.Α. και των Ν.Π.Δ.Δ.<sup>19</sup>, βαρύνει, σύμφωνα με το άρθρο 50 του Κ.Φ.Δ., τα διευθυντικά στελέχη των εταιρειών αυτών κατά το χρόνο διάλυσης ή συγχώνευσης τους, και κατά τη διάρκεια λειτουργίας τους για τους επιρριπτόμενους, τους παρακρατούμενους φόρους και το Φ.Π.Α., ενώ υπό προϋποθέσεις βαρύνει και τους μετόχους, και μάλιστα η ευθύνη αυτή είναι προσωπική, με την ατομική τους περιουσία, και αλληλέγγυα με το νομικό πρόσωπο για τους φόρους που οφείλει<sup>20</sup>. Δηλαδή, τρίτα φυσικά πρόσωπα, νομιμοποιούνται παθητικά και είναι συνυπόχρεοι έναντι του Δημοσίου για την πληρωμή λόγω ακριβώς της ιδιότητάς τους ως διαχειριστών – διοικητών – μετόχων στην εταιρεία, και φαίνεται να ευθύνονται κατ' αντιστοιχία με τους ομόρρυθμους εταίρους<sup>21</sup>. Παρόμοιες ειδικές διατάξεις, που εισάγουν ανάλογη ευθύνη των διοικητών κεφαλαιουχικών εταιρειών και αφορούν την απόδοση π.χ. του Φ.Π.Α., του φόρου στη συγκέντρωση κεφαλαίων κ.ά., που αναλύονται παρακάτω στο οικείο κεφάλαιο, βρίσκονται διάσπαρτες σε διάφορα νομοθετήματα και δημιουργούν ένα πολύπλοκο πλαίσιο φορολογικής ευθύνης για έναν ευρύ κύκλο προσώπων, ώστε να εγείρονται προβληματισμοί για την επιβολή μέσω αυτών φορολογικών βαρών σε πρόσωπα που δεν έχουν ίδια φορολογική υποχρέωση με τον πραγματικά υπόχρεο<sup>22</sup>.

#### Δ. Η ποινική ευθύνη των διοικητών νομικών προσώπων

<sup>19</sup> Στον παλιό Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994), που ισχύει μέχρι τις 31-12-2013 για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν μέχρι τότε, η φορολόγηση εισοδήματος των προσωπικών εταιρειών υπαγόταν στις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος των φυσικών προσώπων, οπότε το άρθρο 101 του παλαιού Κ.Φ.Ε., για τη φορολόγηση των νομικών προσώπων αναφερόταν μόνο στις υπολοίπων μορφών εταιρείες, δηλ. στις ημεδαπές Α.Ε., στις δημόσιες και δημοτικές επιχειρήσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, στους συνεταιρισμούς, στις αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιοδήποτε τύπο, στις ημεδαπές Ε.Π.Ε. και στις Ι.Κ.Ε., βλ. και *Φινοκαλιώτης Κ.*, *ΦορΔ*, σελ. 321-322, *Μπάρμπας Ν.*, ό.π., σελ. 384-386, 408-410 (υποκείμενα του φόρου τα νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα).

<sup>20</sup> βλ. *Καλλιντέρης Κ.*, ό.π., σελ. 115-117, 123-124, *Παπακυριάκου Θ.*, ό.π., σελ. 29-30. Και για αυτή την αλληλέγγυα ευθύνη γίνεται λόγος στο αντίστοιχο κεφάλαιο. Βλ. γενικά για το θέμα και την Εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών υπ' αριθ. 1081029/6403/0016 ΠΟΛ. 1103/12-10-2004 με θέμα την «Προσωπική ευθύνη για πληρωμή φορολογικών εσόδων από πρόσωπα που ο νόμιμος τίτλος είσπραξης δεν έχει εκδοθεί στο όνομά τους (συνυπόχρεοι κλπ.)», ιδίως το υποστοιχ. Α-Β των Διατάξεων Φορολογίας Εισοδήματος και τα υποστοιχ. Γ-Α και Γ-Δ των Διατάξεων Φ.Π.Α.

<sup>21</sup> βλ. και *Μάλλιου Α.*, Η έκταση της ευθύνης προσώπων διοικούντων ανώνυμη εταιρία για ταμειακά βεβαιωμένα χρέη αυτής προς το Δημόσιο από φόρο προστιθέμενης αξίας σε *Χαριστήριο εις Λουκά Θεοχαρόπουλο και Δήμητρα Κοντόγιωργα – Θεοχαροπούλου*, ΝΟΜΟΣ, 10/Τόμος II, ΑΠΘ, Θεσσαλονίκη, 2009, σελ. 339-340, *Αντωνόπουλος Β.*, *Δίκαιο Α.Ε. & Ε.Π.Ε.*, γ' έκδοση, Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2009, σελ. 3-5, 373-374, 447-449, 515, 557, *Καραμανώλης Π.* σε *Περάκης Ε.* (επιμ), *ΔικΑΕ: το ΔΣ* (άρθρο 18-24 κ.ν. 2190/1920), том. 3, β' έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2000, παραρτ. 22<sup>Α</sup>, Εισαγωγή, σελ. 162

<sup>22</sup> βλ. για τα παραπάνω άρθρο διαθέσιμο στον ιστότοπο <http://www.taxlaw.gr/el/idika-themata/194-societe-anonyme-members-responsibilites>, σχετικά με την ευθύνη των μελών Δ.Σ. στην Α.Ε.

Ως προς τα φορολογικά αδικήματα των νομικών προσώπων, αυτά καταλογίζονται στα φυσικά πρόσωπα που τα διοικούν, σε εφαρμογή του αξιώματος “societas delinquere non potest”, σύμφωνα με το οποίο δεν αναγνωρίζονται τα νομικά πρόσωπα ως υποκείμενα – αποδέκτες των ποινικών κανόνων και δε θεμελιώνεται ποινική ευθύνη εις βάρος τους<sup>23</sup>. Συνεπώς, για τα φορολογικά αδικήματα που τυποποιούνται στα άρθρα 17-19 ν. 2523/1997<sup>24</sup>, στο άρθρο 25 παρ. 1 ν. 1882/1990<sup>25</sup> και σε άλλα νομοθετήματα, όπως αυτό αναλύονται στο αντίστοιχο κεφάλαιο, προβλέπονται αντίστοιχες διατάξεις (εν προκειμένω το άρθρο 20 ν. 2523/1997 και οι παρ. 2,3 του άρθρου 25 ν. 1882/1990), με τις οποίες καθίστανται αυτουργοί των εγκλημάτων οι διοικητές ή εκπρόσωποι των εταιρειών, και στους οποίους επιβάλλονται οι ποινικές και διοικητικές κυρώσεις<sup>26</sup>.

## **§§ 2. Οι διοικητές-διαχειριστές-εκπρόσωποι των νομικών προσώπων**

Αποσαφηνίζοντας την ιδιότητα του «διοικητή νομικού προσώπου», η οποία και τον καθιστά υποκείμενο των φορολογικών αδικημάτων που τελούν τα νομικά πρόσωπα και υπόχρεο καταβολής των οφειλόμενων φόρων τους, με βάση τα ισχύοντα νομοθετήματα, σημειώνονται τα εξής<sup>27</sup>:

### *A. Στις προσωπικές εταιρείες*

Στις ομόρρυθμες εταιρείες (εφεξής: Ο.Ε.), η διαχείριση της εταιρείας, που συνδέεται αναπόσπαστα με την εταιρική ιδιότητα, δηλαδή η δραστηριότητα σχετικά με τη λήψη και εκτέλεση αποφάσεων για την εξυπηρέτηση του εταιρικού σκοπού, τη σύνταξη του ισολογισμού, την τήρηση εμπορικών βιβλίων κλπ., καθώς και η

---

<sup>23</sup> βλ. Παπακυριάκου Θ., ό.π., σελ. 361-363 και τις περαιτέρω παραπομπές, Καλλιντέρης Κ., ό.π., σελ. 82

<sup>24</sup> ΦΕΚ Α' 179/11-9-1997, «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις», για τα αδικήματα φοροδιαφυγής στο εισόδημα, για την παράλειψη υποβολής ή την υποβολή ανακριβούς δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος, για μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση Φ.Π.Α. και παρακρατούμενων φόρων, τελών και εισφορών, και για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ. αντίστοιχα.

<sup>25</sup> ΦΕΚ Α' 43/22-23.3.1990, «Μέτρα για την περιστολή της φοροδιαφυγής, διαρρυθμίσεις στην άμεση και έμμεση φορολογία και άλλες διατάξεις», για τη μη καταβολή χρεών προς το Δημόσιο και τρίτους.

<sup>26</sup> βλ. Καλλιντέρης Κ., ό.π., σελ. 33-35, Παπακυριάκου Θ., ό.π., σελ. 364 επ., Αντωνόπουλος Β., ό.π., σελ. 446-447, 584, Αλεξανδρίδου Ε., ό.π., σελ. 359, 602, 710, βλ. και Φινοκαλιώτης Κ., ΦορΔ, σελ. 469 επ.

<sup>27</sup> βλ. και Καλλιντέρης Κ., ό.π., σελ. 84-105 για την ποινική ευθύνη και σελ. 132-140 για την αλληλέγγυα ευθύνη



εκπροσώπησή της, ανήκουν αμφότερες είτε σε όλους τους εταίρους<sup>28</sup>, με την έννοια ότι κάθε εταίρος μπορεί να ενεργεί και μόνος, είτε σε αυτούς που προβλέπει η καταστατική εταιρική σύμβαση<sup>29</sup>, οι οποίοι θα ενεργούν από κοινού. Ο διορισμός προσωρινής διοίκησης σε περίπτωση έλλειψης διοίκησης, κατ' άρθρο 69 ΑΚ, μάλλον δε συνάδει με τον προσωπικό χαρακτήρα της εταιρείας, ο οποίος σχετίζεται με τη διαχείριση όχι μόνο της εταιρικής αλλά και της ατομικής περιουσίας των εταίρων, ούτε και ο διορισμός τρίτου, μη εταίρου, ως υποκατάστατου διαχειριστικού οργάνου, χωρίς καταστατική πρόβλεψη<sup>30</sup>, κυρίως για λόγους εμπιστοσύνης, αλλά και γιατί η διαχείριση είναι συνδεδεμένη με την εταιρική ιδιότητα (αρχή της αυτοδιαχείρισης)<sup>31</sup>. Τέλος, ο εκκαθαριστής, που είναι οι ομόρρυθμοι εταίροι από κοινού, όταν δεν υπάρχει διαφορετική καταστατική πρόβλεψη που να ορίζει ως εκκαθαριστή έναν ή περισσότερους εταίρους ή τρίτο (778 ΑΚ), ασκεί εξουσία, αναλαμβάνοντας τη διοίκηση της Ο.Ε. μετά τη λύση της και εφόσον αυτή δεν κηρύσσεται σε πτώχευση<sup>32</sup>, ενώ την εκπροσωπεί εξώδικα και δικαστικά<sup>33</sup>.

Στις ετερόρρυθμες εταιρείες (εφεξής: Ε.Ε.), τη διαχείριση και εκπροσώπηση της εταιρείας αναλαμβάνει ο ομόρρυθμος εταίρος<sup>34</sup>. Έτσι, ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν

---

<sup>28</sup> Κατά το άρθρο 254 παρ. 1,2 και 257 παρ. 1 ν. 4072/2012 για τη νόμιμη διαχείριση, και το άρθρο 741 ΑΚ για την υποχρέωση για διαχείριση σύμφωνη με τον εταιρικό σκοπό.

<sup>29</sup> Κατά το άρθρο 254 παρ. 1,2 ν. 4072/2012 και τα άρθρα 748 και 749 παρ. 1 ΑΚ για τους διαχειριστές εταίρους. Σημειώνεται επίσης ότι στην Ο.Ε. οι πράξεις του ενός ομόρρυθμου εταίρου δεσμεύουν και τους υπόλοιπους, που θα ευθύνονται εις ολόκληρο, ενώ όταν ανατίθεται η διαχείριση της εταιρείας σε συγκεκριμένο διαχειριστή, οι υπόλοιποι αποκλείονται από τη διαχείριση.

<sup>30</sup> Επιτρέπεται πάντως η ανάθεση σε τρίτο της εκτέλεσης πράξεων διαχείρισης κατόπιν σύμβασης εντολής ή εργασίας και παροχής πληρεξουσιότητας, βλ. σχετικά σε *Αντωνόπουλος Β.*, Δίκαιο Προσωπικών Εταιρειών, δ' έκδοση, Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2012, σελ. 167-175, 178-179, *Αποστολοπούλου Β.*, Η ευθύνη των διαχειριστών ομορρύθμου εταιρείας και μελών του Δ.Σ. ανώνυμης εταιρείας, ΔΦΝ 2004, τ. 58, σελ. 723-724, βλ. και την υπό -34- υποσημείωση.

<sup>31</sup> βλ. ενδεικτικά την Εφαθ 476/2014 ΔΕΕ 3/2014, όπου επισημαίνεται ότι, στις προσωπικές εταιρείες η εξουσία διαχείρισης των εταιρικών υποθέσεων είναι αναπόσπαστα συνδεδεμένη με την εταιρική ιδιότητα και γι' αυτό δεν μπορεί με την εταιρική σύμβαση ή με μεταγενέστερη απόφαση των εταίρων να ανατεθεί σε τρίτο πρόσωπο που δεν είναι εταίρος, όπως αντίθετα είναι δυνατόν στις κεφαλαιουχικές εταιρείες. Ισχύει δηλαδή στις προσωπικές εταιρείες η αναγκαστικού δικαίου αρχή της αυτοδιαχείρισης, σε αντιστοιχία με την απεριόριστη προσωπική ευθύνη των εταίρων, που καθιερώνεται γενικώς στις προσωπικές εταιρείες, με εξαίρεση τις ετερόρρυθμες, στις οποίες η ευθύνη του ετερόρρυθμου εταίρου είναι περιορισμένη.

<sup>32</sup> Κατά τα άρθρα 268 ν. 4072/2012 και 784 εδ. β' και 777 εδ. β' ΑΚ

<sup>33</sup> βλ. για την εκπροσώπηση της εταιρείας από τον εκκαθαριστή σε Εφαθ 8869/1995 ΕΕμπΔ 1996,751, ΕφΘεσ 2962/2000 ΔΕΕ 2001,166. Κατ' άρθρο 268 παρ. 2 ν. 4072/2012, τα ονόματα και η κατοικία των εκκαθαριστών πρέπει να εγγραφούν στο Γ.Ε.ΜΗ. βλ. σε *Αλεξανδρίδου Ε.*, ό.π., σελ. 163-171

<sup>34</sup> Μόνο οι απεριόριστα ευθυνόμενοι ομόρρυθμοι εταίροι μπορούν να είναι, διαχειριστές της Ε.Ε. και όχι οι ετερόρρυθμοι εταίροι της ή τρίτα πρόσωπα. Τα παραπάνω ορίζονται ρητά στα άρθρα 274 παρ. 1 και 278 παρ. 1 ν. 4072/2012. Στον ετερόρρυθμο εταίρο, ή σε τρίτο πρόσωπο, μπορεί μόνο να τους ανατεθούν συγκεκριμένες διαχειριστικές πράξεις με σύμβαση εντολής ή εργασίας, ενώ και ο de facto διαχειριστής-τρίτος προσωπικής εταιρείας δεν καθίσταται υποκατάστατο όργανό της.

έχει νόμιμο δικαίωμα συμμετοχής στη διαχειριστική εξουσία, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά στην εταιρική σύμβαση, ούτε δικαιούται να την εκπροσωπεί<sup>35</sup>. Εξαιρετικά, καθήκοντα εκκαθαριστή μπορεί να ασκήσει και ετερόρρυθμος εταίρος, εκτός αν υπάρχει διαφορετική καταστατική πρόβλεψη<sup>36</sup>, όπως επίσης και καθήκοντα εκπροσώπου της εταιρείας<sup>37</sup>.

## *B. Στις κεφαλαιουχικές εταιρείες*

Στις ανώνυμες εταιρείες (εφεξής: Α.Ε.), το διοικητικό συμβούλιο (εφεξής: Δ.Σ.)<sup>38</sup>, αποτελεί το συλλογικό διαχειριστικό της όργανο, και είναι αρμόδιο να αποφασίζει για θέματα που αφορούν τη διοίκηση της εταιρείας, τη διαχείριση της εταιρικής περιουσίας, την υλοποίηση νομικών και υλικών πράξεων και γενικά την επίτευξη του εταιρικού σκοπού<sup>39</sup>. Παράλληλα, εκπροσωπεί την εταιρεία δικαστικά και εξώδικα, ως συλλογικό όργανο<sup>40</sup>, με την υποχρέωση πάντα της προαγωγής του εταιρικού σκοπού, ενώ η εταιρεία δεσμεύεται έναντι τρίτων από τις πράξεις του<sup>41</sup>.

Το καταστατικό μπορεί να αναθέτει μέρος της εξουσίας διαχείρισης και το σύνολο ή μέρος της εξουσίας εκπροσώπησης σε έναν ή περισσότερους συμβούλους ή και τρίτους, αποκλίνοντας έτσι από τη συλλογική δράση<sup>42</sup>. Αυτοί οι σύμβουλοι συχνά καλούνται «εντεταλμένοι» ή «διευθύνοντες», ενώ οι τρίτοι «διευθυντές» ή «γενικοί

<sup>35</sup> βλ. σχετικά σε *Αντωνόπουλος Β.*, ό.π., σελ. 323-324, *Αλεξανδρίδου Ε.*, ό.π., σελ. 181-182, 184

<sup>36</sup> Δυνατότητα που προβλέπεται στο άρθρο 281 παρ. 2 ν. 4072/2012, βλ. *Αλεξανδρίδου Ε.*, ό.π., σελ. 193-194

<sup>37</sup> Για κάθε πράξη εκπροσώπησης του ετερόρρυθμου εταίρου, αυτός ευθύνεται ως ομόρρυθμος, εκτός αν ο τρίτος που συναλλάχθηκε μαζί του γνώριζε ότι είναι ετερόρρυθμος, κατ' άρθρο 278 παρ. 2 ν. 4072/2012.

<sup>38</sup> Τα μέλη του Δ.Σ. εκλέγονται από τη Γ.Σ. των μετόχων, κατ' άρθρο 34 παρ. 1 περ. β' κ.ν. 2190/20 ή με ψηφοδέλτιο, κατ' άρθρο 18 παρ. 6, ενώ προβλέπεται και η δυνατότητα από το καταστατικό για διορισμό μελών από έναν ή περισσότερους μεμονωμένους μετόχους, κατ' άρθρο 18 παρ. 3 εδ. α'. Σημειώνεται ότι τα πρώτα μέλη του Δ.Σ., αν το προβλέπει το καταστατικό, καθορίζονται προσωρινά από αυτό και μέχρι την πρώτη τακτική συνέλευση από την ίδρυση της εταιρείας, κατ' άρθρο 34 παρ. 2 περ. γ'.

<sup>39</sup> Σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ. 1 εδ. α' κ.ν. 2190/1920, βλ. και *Κοννίδας Κ.*, Η ευθύνη των διοικητών ανωνύμου εταιρείας δια χρέη αυτής έναντι του Δημοσίου και των Ν.Π.Δ.Δ., ΕΕμπΔ, τ. κθ', 1978, σελ. 321-322

<sup>40</sup> Σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 1-3 του κ.ν. 2190/1920.

<sup>41</sup> Όταν ενεργεί στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων του, η δραστηριότητα του Δ.Σ. καταλογίζεται στο νομικό πρόσωπο της εταιρείας (άρθρο 70 και 71 ΑΚ). Η εταιρεία δεσμεύεται και από πράξεις του καθ' υπέρβαση του εταιρικού σκοπού, εκτός αν ο τρίτος γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει αυτή την υπέρβαση, κατ' άρθρο 22 παρ. 1 εδ. β', αλλά και από πράξεις καθ' υπέρβαση των περιορισμών της εξουσίας του Δ.Σ. από το καταστατικό, ακόμα κι αν ο περιορισμός έχει υποβληθεί στις διατυπώσεις δημοσιότητας, κατ' άρθρο 22 παρ. 2, χωρίς να λαμβάνεται εν προκειμένω υπόψη η καλή πίστη των τρίτων. βλ. *Αντωνόπουλος Β.*, Δίκαιο Α.Ε. & Ε.Π.Ε., γ' έκδοση, Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2009, σελ. 373-390, 423-429 *Αλεξανδρίδου Ε.*, ό.π., σελ. 311-319

<sup>42</sup> Όπως το άρθρο 22 παρ. 3 εδ. α' κ.ν. 2190/1920 ορίζει, με τα καταστατικά όργανα να ενεργούν ατομικά, βλ. *Γασπαρινάτος Γ.*, Η Αστική Ευθύνη της Διοίκησης των Κεφαλαιουχικών Εταιρειών, Σειρά Μελετών Δ.Ε.Ε., 1, Νομική Βιβλιοθήκη, 2006, σελ. 40-42

διευθυντές», και τα τρίτα πρόσωπα που ενεργούν σε σύμπραξη με συμβούλους «συμπράττοντες»<sup>43</sup>. Είναι κι αυτοί όργανα της εταιρείας, προβλέπονται από το νόμο, ή και το καταστατικό, και ονομάζονται υποδεέστερα ή υποκατάστατα διοικητικά όργανα, με την έννοια του άρθρου 67 εδ. β' ΑΚ, με τις αρμοδιότητές τους να ορίζονται από το Δ.Σ, το οποίο τα ελέγχει και έχει την ευθύνη των ενεργειών τους. Ο εντεταλμένος ή διευθύνων σύμβουλος, επειδή είναι ήδη μέλος του Δ.Σ., έχει τα ίδια δικαιώματα και υποχρεώσεις με τους άλλους συμβούλους, ενώ τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις του διευθυντή ή γενικού διευθυντή καθορίζονται από την έννομη σχέση που τους συνδέει με την εταιρεία<sup>44</sup>. Καταστατικά όργανα της εταιρείας λογίζονται και οι εκκαθαριστές της, οι οποίοι ουσιαστικά αποτελούν τα διοικούντα όργανα στο στάδιο της εκκαθάρισης και έχουν την εξουσία να ενεργούν πράξεις διαχείρισης και εκπροσώπησης της εταιρείας για το σκοπό της εκκαθάρισης, αντί του Δ.Σ.<sup>45</sup>, όπως και η προσωρινή διοίκηση που θα διοριστεί υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 69 ΑΚ<sup>46</sup>. Τέλος, το καταστατικό μπορεί να διορίζει, για πρώτη φορά από την ίδρυση της εταιρείας, ποιο μέλος του Δ.Σ. θα είναι πρόεδρος, αντιπρόεδρος, διευθύνων ή εντεταλμένος σύμβουλος, καθώς και άλλα πρόσωπα με άλλες ιδιότητες ή αρμοδιότητες, όπως προεκτέθηκε, ενώ το Δ.Σ. ελεύθερα αναδιανέμει τις αρμοδιότητες μεταξύ των μελών του<sup>47</sup>. Η ιδιότητα του Προέδρου δε συνεπάγεται αυτόματα την

---

<sup>43</sup> βλ. ΕφΘεσ 1151/2006 ΕπισκεΔ 2006,818, ΕφαΘ 3023/2003 ΕΕμπΔ 2004,314, ΜΠρΒερ 299/1995 Αρμ 1995,1047

<sup>44</sup> Τα άρθρο 22α παρ. 6 και 22β παρ. 4 κ.ν. 2190/1920 ορίζουν ότι η ευθύνη των μελών του ΔΣ αφορά και τα υποδεέστερα διοικητικά όργανα. βλ. ενδεικτικά ΕφαΘ 2189/2010 ΔΕΕ 2011,53, ΕΑ Στε 681/2006 ΝΟΜΟΣ, ΠΠρΑΘ 5565/2003 ΕΕμπΔ 2003,828, ΕφΔωδ 275/2007 ΝΟΜΟΣ, ΕφαΘ 7204/2001, ΔΕΕ 2002,74, ΕφΘεσ 555/2010, ΕπισκεΔ 2010,1155, ΕφαΘ 1710/2011 ΕπισκεΔ 2012,189. βλ. *Γασπαρινάτος Γ.*, ό.π., σελ. 44-47, *Παπαγιάννης Ι.*, Δίκαιο Εμπορικών Εταιρειών, Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2011, σελ. 334-336, 341, *Αντωνόπουλος Β.*, ό.π., σελ. 429-439, *Αλεξανδρίδου Ε.*, ό.π., σελ. 327-336. Σημειώνεται ότι οι σύμβουλοι που ενήργησαν από κοινού, ευθύνονται εις ολόκληρο. Όταν υπάρχει διευθύνων σύμβουλος ή άλλο υποκατάστατο όργανο, αυτός υπέχει κατ' αρχήν την ποινική ευθύνη για φορολογικά αδικήματα, πχ. του άρθρου 25 παρ. 2 εδ. α' ν. 1882/1990 και των άρθρο 17-19 ν. 2523/1997, βλ. σχετικά παρακάτω.

<sup>45</sup> βλ. σχετικά τα άρθρα 72-75 ΑΚ και 49 παρ. 7 κ.ν. 2190/1920, όπου η πρόβλεψη ότι για τους εκκαθαριστές, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις για το ΔΣ. Ισχύουν αναλογικά οι διατάξεις του άρθρου 22 παρ. 1 εδ. β' και παρ. 2 κ.ν. 2190/1920 για το αντιτάξιμο έναντι τρίτων σχετικά με πράξεις εκτός του σκοπού εκκαθάρισης, βλ. και *Αντωνόπουλος Β.*, ό.π., σελ. 502-505, *Αλεξανδρίδου Ε.*, ό.π., σελ. 316-319, 554-555, *Γασπαρινάτος Γ.*, ό.π., σελ. 42-44

<sup>46</sup> ΕφΠειρ 29/2010 ΔΕΕ 2010,1183, ΕφΛαρ 375/2009 Αρμ 2010,1176, ΜΠρΑΘ 1927/2011 ΔΕΕ 2011,570 και σε *Ραψομανίκης Μ.*, Η ευθύνη των μελών των διοριζόμενων δικαστικά κατ' άρθρο 69 ΑΚ προσωρινών διοικήσεων νομικών προσώπων, ιδιαίτερα των κεφαλαιουχικών εταιρειών, για οφειλές των εταιρειών αυτών προς το δημόσιο, ΔΕΕ 2/2005, σελ. 162

<sup>47</sup> βλ. σχετικά το άρθρο 22 παρ. 3 εδ. δ' και ε' κ.ν. 2190/1920

απονομή σε αυτόν υπέρτερης εξουσίας εκπροσώπησης της εταιρείας ή αυξημένες εξουσίες διαχείρισης, κάτι που ισχύει και για τον Αντιπρόεδρο<sup>48</sup>.

Στην περίπτωση των Α.Ε. με εισηγμένες μετοχές στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, κατά την πρόβλεψη του ν. 3016/2002<sup>49</sup>, το Δ.Σ. της εταιρείας απαρτίζεται από εκτελεστικά και μη εκτελεστικά μέλη. Τα πρώτα ασχολούνται με τα καθημερινά θέματα διοίκησης της εταιρείας, ενώ τα δεύτερα είναι απλώς επιφορτισμένα με την προαγωγή των εταιρικών ζητημάτων, π.χ. χαράσσουν την εμπορική πολιτική της εταιρείας και εποπτεύουν τα εκτελεστικά<sup>50</sup>.

Στις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης (εφεξής: Ε.Π.Ε.), η διαχείριση και εκπροσώπηση της εταιρείας ανήκει σε όλους τους συνεταίρους από κοινού, που είναι κατ' αρχήν και διαχειριστές<sup>51</sup>, εκτός αν η συνέλευση των εταίρων ή το εταιρικό καταστατικό προβλέπουν ότι διαχειριστές και εκπρόσωποι της εταιρείας αναλαμβάνουν ένας ή περισσότεροι εταίροι ή τρίτοι για ορισμένο ή αόριστο χρόνο, ορίζοντας επίσης αν θα ενεργούν από κοινού ή ατομικά ή κατά πλειοψηφία, αλλιώς θα ισχύει η συλλογική δράση<sup>52</sup>. Οι διαχειριστές, ως όργανα της εταιρείας, συνάπτουν δικαιοπραξίες στο όνομά της, την εκπροσωπούν δικαστικά και εξώδικα, και γενικά ενεργούν προς εκπλήρωση του εταιρικού σκοπού<sup>53</sup>. Στην εξουσία των διαχειριστών υπάγονται, μεταξύ άλλων, η σύνταξη και δημοσίευση του ισολογισμού, η τήρηση των εταιρικών βιβλίων (άρθρο 25), η κατάρτιση δικαιοπραξιών στο όνομα της εταιρείας

---

<sup>48</sup> βλ. Αλεξανδρίδου Ε., ό.π., σελ. 323-324, 334, Μούζουλας Σ. σε Περάκη Ευ. (επιμ), ΔικΑΕ: το ΔΣ (άρθρο 18-24 κ.ν. 2190/1920), τομ. 3, β' έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2000, 20, σελ. 77, 99-100 όπου και η ΑΠ 1586/1994 ΔΣΑΕ & ΕΠΕ 1995,337, Αντωνόπουλος Β., ό.π., σελ. 416, 430

<sup>49</sup> ΦΕΚ Α' 110/17-5-2002 για την εταιρική διακυβέρνηση κλπ.

<sup>50</sup> Σημειώνεται ότι ο αριθμός των μη εκτελεστικών μελών δεν πρέπει να είναι μικρότερος από το 1/3 του συνολικού αριθμού μελών, ενώ από αυτά πρέπει να έχουν την ιδιότητα του ανεξάρτητου μη εκτελεστικού μέλους τουλάχιστον δύο, τα οποία και εκλέγονται απευθείας από τη Γ.Σ. και δεν πρέπει να βρίσκονται σε σχέση εξάρτησης με την εταιρεία. Την ιδιότητα των μελών ως εκτελεστικών και μη εκτελεστικών αποφασίζει το Δ.Σ., βλ. σχετικά σε άρθρο 3 ν. 3016/2002, όπως αυτό με το άρθρο 26 παρ. 1 ν. 3091/2002 (ΦΕΚ Α' 330/24-12-2002), και το άρθρο 4 ίδιου νόμου. Βλ. Αλεξανδρίδου Ε., ό.π., σελ. 567-568, Αντωνόπουλος Β., ό.π., σελ. 450, του ίδιου, Δίκαιο Εμπορικών Εταιρειών: μετά το ν. 3853/2010, α' έκδοση, Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2011, σελ. 716-718

<sup>51</sup> Κατά τα άρθρα 16 - 17 ν. 3190/1955 για τη νόμιμη διαχείριση.

<sup>52</sup> Κανονικά, σε περίπτωση έλλειψης της διοίκησης, διορίζονται προσωρινοί διαχειριστές κατόπιν δικαστικής απόφασης, κατ' άρθρο 69 ΑΚ, όπως ισχύει και για τις Α.Ε. Για τις Ε.Π.Ε. δε γίνεται πρόβλεψη για υποκατάστατα διοικητικά όργανα, παρά μόνο με σχέση πληρεξουσιότητας. Ισχύουν όμως γι' αυτές ό,τι ισχύει για τις Α.Ε. σχετικά με τη διαχειριστική και εκπροσωπευτική εξουσία των εκκαθαριστών. βλ. σχετικά σε Γασπαρινάτος Γ., ό.π., σελ. 40-44, 47

<sup>53</sup> Σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 1 εδ. α' ν. 3190/1955.

κ.ά<sup>54</sup>. Και στην Ε.Π.Ε., εκκαθαριστής είναι ο διαχειριστής και εκπρόσωπος της εταιρείας, εκτός αν υπάρχει διαφορετική καταστατική πρόβλεψη ή απόφαση της συνέλευσης των εταίρων<sup>55</sup>.

Στις ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες (εφεξής: Ι.Κ.Ε.) είτε α) ένας ή περισσότεροι διαχειριστές, εταίροι ή τρίτοι, που ορίζονται από το καταστατικό, ασκούν την εξουσία διαχείρισης και εκπροσώπησης, κατά τον τρόπο που προβλέπει το καταστατικό, το οποίο ορίζει και τη διάρκεια διαχείρισης και εκπροσώπησης, όπως και το αν η διαχείριση θα είναι συλλογική ή πλειοψηφική, είτε β) εκ του νόμου ο μόνος ή όλοι οι εταίροι συλλογικά, αν δεν ορίζεται κάτι σχετικό στο καταστατικό<sup>56</sup>. Σε περίπτωση περισσότερων διαχειριστών, οι πράξεις διαχείρισης και εκπροσώπησης είναι συλλογικές. Κάθε πράξη διαχείρισης και εκπροσώπησης ενεργείται στο όνομα της εταιρείας, και προσανατολίζεται στην επίτευξη του εταιρικού σκοπού. Τέλος, οι διατάξεις που ισχύουν για το διαχειριστή εφαρμόζονται και για τον εκκαθαριστή<sup>57</sup>.

Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι, ιδίως για τις κεφαλαιουχικές εταιρείες, τα *de facto* ή *en tois práγμασι* διαχειριστικά όργανα, δηλαδή εκείνα που δεν έχουν διοριστεί προηγουμένως με την προβλεπόμενη διαδικασία, είτε γιατί ο διορισμός τους είναι ελαττωματικός είτε γιατί ελλείπει πλήρως, αλλά εμφανίζονται προς τρίτους ως διοικούντες των εταιρειών, διενεργώντας πράξεις εκπροσώπησης και διαχείρισης που εμπύπτουν στις οργανικές αρμοδιότητες π.χ. του Δ.Σ. στο όνομα της εταιρείας, και μάλιστα με τη γνώση και ανοχή των μετόχων ή των εταίρων, πρέπει να εξομοιώνονται με τα *de jure* διοικητικά όργανα της εταιρείας, αφού έχουν εκ των πραγμάτων τις ίδιες εξουσίες, ώστε να επωμίζονται τα ίδια δικαιώματα και υποχρεώσεις, αλλά και το ίδιο καθεστώς αστικής και ποινικής ευθύνης με τα δεύτερα. Έτσι, ενισχύεται η αρχή της

---

<sup>54</sup> Πράξεις των διαχειριστών, ακόμη κι 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 (άρθρο 18 παρ. 1 εδ. β' ν. 3190/1955). Ακόμα, οι πράξεις εκπροσώπησης μόνο από έναν από τους διαχειριστές δε δεσμεύει την εταιρεία, εκτός αν υπάρχει σχετική πρόβλεψη στο καταστατικό βλ. ΕφΠειρ 412/2011, ΔΕΕ 2012,32, ΑΠ 1155/1998, ΔΕΕ 1998,856. βλ. Παπαγιάννης Ι., ό.π., σελ. 152-153, Αντωνόπουλος Β., ό.π., σελ. 515-516, 567-572, 575-577, 580, 584-585, Αλεξανδρίδου Ε., ό.π., σελ. 594-597

<sup>55</sup> Σχετικό το άρθρο 47 παρ. 1 ν. 3190/1955.

<sup>56</sup> βλ. σχετικά τα άρθρα 55 – 58, 64 ν. 4072/2012.

<sup>57</sup> Σε περίπτωση έλλειψης διαχείρισης, είτε η συνέλευση των εταίρων εκλέγει νέο διαχειριστή, είτε ο διαχειριστής διορίζεται από την πλειοψηφία των υπολοίπων διαχειριστών, αν το προβλέπει το καταστατικό, αλλιώς ισχύει η νόμιμη διαχείριση, κατ' άρθρο 62. 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. βλ. Αλεξανδρίδου Ε., ό.π., σελ. 670-673, 709

ασφάλειας των συναλλαγών, αφού η εταιρεία δεσμεύεται από τις δικαιοπραξίες που συνάπτει το de facto όργανο, καθώς οι καλόπιστοι τρίτοι συμβαλλόμενοι δεν είναι σε θέση να γνωρίζουν τον ελαττωματικό διορισμό του. Προστατεύεται δηλαδή η δικαιολογημένη εμπιστοσύνη τους<sup>58</sup>.

---

<sup>58</sup> βλ. Γασπαρινάτος Γ., ό.π., σελ. 48-52, Αλεξανδρίδου Ε., ό.π., σελ. 329, Μαρίνος Μ.-Θ. σε Περάκη Ευ. (επιμ), ΔικΑΕ: το ΔΣ (άρθρο 18-24 κ.ν. 2190/1920), τομ. 3, β' έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2000, 23, σελ. 229, Αντωνόπουλος Β., ό.π., σελ. 435, του ίδιου, Δίκαιο Εμπορικών Εταιρειών: μετά το ν. 3853/2010, α' έκδοση, Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2011, σελ. 718-719 για τη διάκριση μεταξύ de facto Δ.Σ. και de facto διοικητών και ΕφΑθ 592/2008 ΔΕΕ 2008,1132, ΑΠ 1005/2007 ΔΕΕ 2007,52, ΑΠ 1562/1999 ΝοΒ 2000,340

## ΤΜΗΜΑ ΠΡΩΤΟ

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

#### §§ 3. Η αλληλέγγυα ευθύνη στις προσωπικές εταιρείες

##### *A. Η ευθύνη των ομορρύθμων εταιρών ή του διαχειριστή*

Όπως εκτέθηκε στο εισαγωγικό κεφάλαιο, και στις δύο μορφές προσωπικών εταιρειών, οι ομόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται, σύμφωνα με τα άρθρο 249 παρ. 1 και 271 παρ. 1 ν. 4072/2012, προσωπικά, απεριόριστα και εις ολόκληρο με την ατομική τους περιουσία για την αυτούσια εκπλήρωση των εταιρικών και φορολογικών υποχρεώσεων προς ιδιώτες, Δημόσιο, Ι.Κ.Α. κλπ.<sup>59</sup>, παράλληλα με την ίδια την εταιρεία<sup>60</sup>. Η ευθύνη τους είναι εκ του νόμου (μπορεί να οφείλεται σε αδικοπραξία ή σε αδίκημα που τέλεσε η εταιρεία), αναγόμενη μάλιστα και στα άρθρο 29 ΕισΝΑΚ και 480 επ. ΑΚ για την ενοχή εις ολόκληρο, και δεν ισχύει διαφορετική καταστατική πρόβλεψη έναντι τρίτων, κατ' άρθρα 258 παρ. 1 και 279 παρ 3 ν. 4072/2012<sup>61</sup>, αφορά δε οποιαδήποτε διαχειριστική ενέργεια και είναι ευθύνη πρωτοφειλέτη<sup>62</sup>. Το Δημόσιο δεν υποχρεούται να στραφεί πρώτα κατά της εταιρείας, αλλά μπορεί να στραφεί κατά οποιουδήποτε εταίρου ή κατά της εταιρείας ή κατά όλων, εταιρείας και εταίρων<sup>63</sup>. Εφαρμόζονται επίσης και τα άρθρο 487 και 488 ΑΚ, σύμφωνα με τα οποία ο ομόρρυθμος εταίρος που κατέβαλε το χρέος υποκαθίσταται στα δικαιώματα του δανειστή και έχει δικαίωμα αναγωγής κατά των υπολοίπων ομόρρυθμων εταίρων,

<sup>59</sup> βλ. π.χ. το άρθρο 45 περ. β' ν. 4172/2013 για το φόρο εισοδήματος.

<sup>60</sup> βλ. ενδεικτικά ΑΠ 223/2005 ΕλλΔνη 2006,793, ΠΠρΑθ 645/2010 ΝΟΜΟΣ για τις υποχρεώσεις προς το Δημόσιο και ΔΠρΑθ 624/2001 ΔΕΕ 2002,101, ΣτΕ 590/1989 ΔΕΝ 46,485 για τις υποχρεώσεις προς το Ι.Κ.Α., Καλλιντέρης Κ., ό.π., σελ. 114, 117-119, σχετικό άρθρο του Κ. Καλλιντέρη για την προσωπική ευθύνη των διοικούντων Ο.Ε. και Ε.Ε., διαθέσιμο στον ιστότοπο [http://www.simvoulatoras.com/2011/10/blog-post\\_30.html](http://www.simvoulatoras.com/2011/10/blog-post_30.html). Αν δεν είναι δυνατή η αυτούσια εκπλήρωση, ο εταίρος έχει ευθύνη αποζημίωσης.

<sup>61</sup> Πρόβλεψη του καταστατικού ή ενδοεταιρική συμφωνία για απαλλαγή ή περιορισμό της ευθύνης ενός ή περισσότερων εταίρων ή για ανάληψη από έναν εταίρο του συνόλου των εταιρικών χρεών ισχύει μόνο για τις εσωτερικές σχέσεις της εταιρείας και δεν επηρεάζει την αλληλέγγυα ευθύνη έναντι τρίτων. Αναγκαστικού δικαίου διάταξη ήταν και το άρθρο 22 του ΕμπΝ, που επέβαλε την απεριόριστη προσωπική ευθύνη των ομορρύθμων εταίρων, βλ. και Αποστολοπούλου Β., ό.π., σελ. 724-725

<sup>62</sup> βλ. σχετικά ΕφΑθ 833/1987 ΕλλΔνη 29,310, ΑΠ 797/1999 ΕΕμπΔ 2000,80. βλ. Παπαγιάννης Ι., ό.π., σελ. 87-88, Αλεξανδρίδου Ε., ό.π., σελ. 129-133

<sup>63</sup> βλ. ΜΠρΡοδοπ 11/2010 ΔΕΕ 2010,437, ΠΠρΑθ 535/2008 Αρμ 2009,876, ΑΠ 2157/2007 ΔΕΕ 2008,717 και γενικά σε Αντωνόπουλος Β., Δίκαιο Προσωπικών Εταιρειών, δ' έκδοση, Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2012, σελ. 199-204

κατά το ποσοστό συμμετοχής του καθενός σύμφωνα με το καταστατικό, στρεφόμενος πρώτα κατά της εταιρείας<sup>64</sup>.

Συνεπώς, στην περίπτωση που η Ο.Ε. ή η Ε.Ε. είναι φόρου υπόχρεη, το Δημόσιο δικαιούται να αναζητήσει άμεσα από την ατομική περιουσία των ομορρύθμων εταίρων τη συνολική ικανοποίησή του, χωρίς δηλαδή να προκύπτει το φορολογικό χρέος της εταιρείας από ξεχωριστό νόμιμο τίτλο κατά των εταίρων<sup>65</sup>, αφού α) ο νόμιμος τίτλος που εκδόθηκε κατά της εταιρείας αποτελεί τίτλο εκτέλεσης και κατά των ομορρύθμων μελών της, κατ' άρθρο 920 ΚΠολΔ, και β) το δεδικασμένο της απόφασης που εκδόθηκε μεταξύ νομικού προσώπου και τρίτου και αφορά υποχρεώσεις του ν.π. καλύπτει και τους εταίρους, στην περίπτωση που δεν ήταν διάδικοι<sup>66</sup>, κατ' άρθρο 76 παρ. 1 και 329 ΚΠολΔ και 197 παρ. 3 εδ. γ' ΚΔΔ<sup>67</sup>. Συνάγεται ότι το δεδικασμένο αφορά και τις φορολογικές διαφορές, επί των οποίων εκδόθηκε απόφαση σε διοικητική δίκη μεταξύ της εταιρείας και του Δημοσίου<sup>68</sup>.

Στην περίπτωση ορισμού από το εταιρικό καταστατικό διαχειριστή, κατ' άρθρο 254 παρ. 1,2 ν. 4072/2012, αυτός επίσης ευθύνεται παράλληλα με το νομικό πρόσωπο με βάση την εταιρική του ιδιότητα, κατ' άρθρο 249 παρ. 1 του ίδιου νόμου<sup>69</sup>.

## *B. Έναρξη, λήξη και παραγραφή της ευθύνης*

---

<sup>64</sup> βλ. ΕφΔωδ 125/2012 ΝΟΜΟΣ, ΕφΠειρ 549/2006 ΔΕΕ 2006,1027, ΕφΘεσ 2400/2005 ΕπισκΕΔ 2006,494, ΕφΘεσ 70/2010 ΕπισκΕΔ 2010,535, βλ. *Αλεξανδρίδου Ε.*, ό.π., σελ. 132, *Αντωνόπουλος Β.*, ό.π., σελ. 218-219. Κατ' άρθρο 258 παρ. 2, ο ομόρρυθμος εταίρος που ενάγεται για εταιρικό χρέος δικαιούται να προτείνει ενστάσεις που θεμελιώνονται είτε στο πρόσωπό του είτε στο πρόσωπο της εταιρείας, όπως π.χ. την ένσταση συμψηφισμού του χρέους με δική του απαίτηση έναντι του τρίτου, βλ. *Αλεξανδρίδου Ε.*, ό.π., σελ. 133-134

<sup>65</sup> βλ. ΕφΘεσ 2235/2002 Αρμ 2004,1002. Για τον τρόπο βεβαίωσης των φορολογικών εσόδων βλ. και την Εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών ΠΟΛ. 1103/12-10-2004 με θέμα την «*Προσωπική ευθύνη για πληρωμή φορολογικών εσόδων από πρόσωπα που ο νόμιμος τίτλος είσπραξης δεν έχει εκδοθεί στο όνομά τους (συνυπόχρεοι κλπ.)*», στα Εισαγωγικά

<sup>66</sup> Γιατί στην περίπτωση που έχουν συνεναχθεί με την εταιρεία, ως αναγκαστικοί ομόδικοι, η απόφαση ούτως ή άλλως θα εκτελεσθεί και εναντίον τους κατ' άρθρο 919 περ. 1 ΚΠολΔ. βλ. και *Αποστολοπούλου Β.*, ό.π., σελ. 725

<sup>67</sup> βλ. *Αλεξανδρίδου Ε.*, ό.π., σελ. 136-137 και την εκεί αναφερόμενη ΕιρΑμφισ 36/2000 ΧρΙΔ 2001,265., και σε *Μωυσιδής Β.*, Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας: κατ' άρθρο ερμηνεία – νομολογία, ε' έκδοση, Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2012, σελ. 900. Για την επέκταση του δεδικασμένου και της εκτελεστότητας της απόφασης κατά της Ε.Ε. και στο πρόσωπο του ετερόρρυθμου εταίρου, σχετικές οι ΜΠρΑθ 118/2009 ΝΟΜΟΣ, ΕφΔωδ 268/2007 ΕπισκΕΔ 2008,509, ΜΠρΡοδ 105/2005 ΕπισκΕΔ 2005,523, ΜΠρΘεσ 44/2005 ΝΟΜΟΣ

<sup>68</sup> βλ. ΣτΕ 1377/2006 ΝΟΜΟΣ, *Αντωνόπουλος Β.*, ό.π., σελ. 204-206, 209-210

<sup>69</sup> Για τις δικαιопραξίες που καταρτίζει στο όνομα της εταιρείας, ενέχεται, σε περίπτωση μη εκπλήρωσής τους ή ανώμαλης εξέλιξής τους, ο διαχειριστής παράλληλα με το νομικό πρόσωπο, ενώ για τις αδικопραξίες ευθύνονται και η εταιρεία και ο διαχειριστής (άρθρο 70 και 71 ΑΚ). βλ. *Αντωνόπουλος Β.*, ό.π., σελ. 185



Σημειώνεται ότι ο ομόρρυθμος εταίρος ευθύνεται και για τα εταιρικά χρέη όσο έχει την εταιρική ιδιότητα, αλλά και για τα εταιρικά χρέη που έχουν βεβαιωθεί πριν εισέλθει στην εταιρεία, κατ' άρθρο 258 παρ. 3 ν. 4072/2012, με την αντίθετη συμφωνία να μην ισχύει έναντι τρίτων και να αφορά μόνο τις εσωτερικές σχέσεις των εταίρων<sup>70</sup>. Η έναρξη της ευθύνης του εταίρου συμβαίνει με την απόκτηση της εταιρικής ιδιότητας, ανεξάρτητα από το πότε θα τηρηθούν οι προϋποθέσεις δημοσίευσης του άρθρου 251 παρ. 3 του ως άνω νόμου, ενώ η έξοδος του από την εταιρεία (π.χ. λόγω παραίτησης, αποκλεισμού, θανάτου, πτώχευσης ή μεταβίβασης της εταιρικής μερίδας, κατ' άρθρα 260 επ. ν. 4072/2012) δεν τον απαλλάσσει από χρέη που δημιουργήθηκαν πριν τη δημοσίευση της εξόδου του, ακόμη κι αν έγιναν ληξιπρόθεσμα κατόπιν αυτής. Τόσο για την είσοδο, όσο και για την έξοδο του ομόρρυθμου εταίρου, προβλέπεται η καταχώριση της πράξης στο Γ.Ε.ΜΗ., κατ' άρθρο 251 παρ. 1 του ίδιου νόμου<sup>71</sup>.

Η ευθύνη για εκπλήρωση των αξιώσεων από εταιρικά χρέη έναντι των ομορρύθμων εταίρων ή των διαχειριστών υπάγεται, κατ' άρθρο 269 παρ. 1 ν. 4072/2012, σε πενταετή παραγραφή από την καταχώριση της λύσης της εταιρείας ή της εξόδου ή του αποκλεισμού του εταίρου στο Γ.Ε.ΜΗ. Στην περίπτωση όμως που η αξίωση του τρίτου δεν είναι ληξιπρόθεσμη κατά το χρόνο της καταχώρισης, η παραγραφή ξεκινά από τη στιγμή που αυτή καταστεί απαιτητή και δικαστικά επιδιώξιμη, κατ' άρθρο 269 παρ. 2 του ίδιου νόμου<sup>72</sup>.

### *Γ. Η ευθύνη του ετερόρρυθμου εταίρου*

Ο ετερόρρυθμος εταίρος, όπως συνάγεται από το άρθρο 279 παρ. 1 ν. 4072/2012, ευθύνεται άμεσα απέναντι στους εταιρικούς δανειστές και εις ολόκληρο

---

<sup>70</sup> βλ. Αντωνόπουλος Β., ό.π., σελ. 212-213, 215

<sup>71</sup> βλ. ΠΠρΑθ 535/2008 Αρμ 2009,876, ΕφΘεσ 1096/2005 ΔΕΕ 2005,966. Το άρθρο 251 αφορά στην καταχώριση στο Γ.Ε.ΜΗ. και των προσωπικών στοιχείων των εταίρων και του εκπροσώπου της εταιρείας, αν υπάρχει. Η αποχώρηση του εταίρου για την οποία δεν τηρήθηκε η νόμιμη διαδικασία δημοσιότητας δεν αντιτάσσεται στους καλόπιστους τρίτους (ΕφΘεσ 752/1996 Αρμ 1996,724). βλ. Αντωνόπουλος Β., ό.π., σελ. 212-214 και τις εκεί παραπομπές στη νομολογία, Αλεξανδρίδου Ε., ό.π., σελ. 137-139. Βλ. και την παλιότερη υπ' αριθ. 367/1983 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ, κατά την οποία «Οι εταίροι που απεχώρησαν από Ο.Ε. προ της κηρύξεώς της σε κατάσταση πτώχευσης, ευθύνονται για τα χρέη αυτής που ανάγονται στο χρονικό διάστημα προ της εξόδου τους εις ολόκληρον με το ν.π. και τους ομορρύθμους εταίρους που παρέμειναν. Δεν επιδρά επί της προσωπικής τους ευθύνης ούτε η πτώχευση ούτε ο χρόνος βεβαίωσης των αξιώσεων του Δημοσίου ως δημοσίων εσόδων.»

<sup>72</sup> βλ. Αντωνόπουλος Β., ό.π., σελ. 215-218, Αλεξανδρίδου Ε., ό.π., σελ. 139-140

με την ατομική του περιουσία, όχι όμως απεριόριστα αλλά μόνο μέχρι το ύψος της εισφοράς του στην εταιρεία, αν την έχει καταβάλει, χωρίς να ευθύνεται περαιτέρω, εκτός αν υπάρχει διαφορετική πρόβλεψη στο καταστατικό, η οποία όμως δεν ισχύει έναντι τρίτων κατά την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου<sup>73</sup>. Το γεγονός ότι ευθύνεται άμεσα σημαίνει ότι το Δημόσιο μπορεί να στραφεί απευθείας εναντίον του για την ικανοποίηση της απαίτησής του, χωρίς να υποχρεούται να στραφεί πρώτα κατά της εταιρείας. Αν καταβάλει την οφειλή στο μέτρο που αυτή καλύπτει το ποσό της εισφοράς του, έχει δικαίωμα αναγωγής κατά της εταιρείας και των συνεταίρων του, όπως ισχύει στην Ο.Ε. Η παραγραφή των εταιρικών αξιώσεων κατά του ετερόρρυθμου εταίρου είναι πενταετής, όπως φαίνεται από τα άρθρα 269 και 271 παρ. 2 ν. 4072/2012, με σημείο έναρξης της τη δημοσίευση της εταιρείας ή της λύσης της ή της εξόδου του από αυτή. Τέλος, το άρθρο 280 του ίδιου νόμου προβλέπει ότι, σε περίπτωση έναρξης της λειτουργίας της ετερόρρυθμης εταιρείας πριν από την καταχώρισή της στο Γ.Ε.ΜΗ. ή εισόδου στην εταιρεία του ετερόρρυθμου εταίρου αφού αυτή έχει ήδη ξεκινήσει να λειτουργεί, αλλά δεν έχει καταχωρηθεί ακόμη στο Γ.Ε.ΜΗ., η ευθύνη για τα εταιρικά χρέη του ετερόρρυθμου εταίρου έχει τα χαρακτηριστικά αυτής του ομόρρυθμου για το διάστημα αυτό, εκτός αν οι τρίτοι γνωρίζουν ότι είναι ετερόρρυθμος<sup>74</sup>.

#### **§5 4. Η αλληλέγγυα ευθύνη στις κεφαλαιουχικές εταιρείες**

##### *A. Εισαγωγικά προλεγόμενα*

Η προσωπική, με την ατομική τους περιουσία, απεριόριστη και αλληλέγγυα με την υπόχρεη εταιρεία, ευθύνη των διοικητών κεφαλαιουχικών εταιρειών, προβλέπεται εκ του νόμου, ώστε να μην ισχύει αντίθετη καταστατική ή συμβατική εταιρική συμφωνία. Η ευθύνη αυτή, που είναι αντίστοιχη με την αλληλέγγυα ευθύνη των ομορρύθμων εταίρων για τα χρέη προσωπικών εταιρειών, είναι αντικειμενική και βασίζεται αποκλειστικά στην ιδιότητα του διοικητή των προσώπων αυτών, κατόπιν

---

<sup>73</sup> Βέβαια, η παρ. 2 του ίδιου άρθρου προβλέπει την ευθύνη του ετερόρρυθμου εταίρου, ο οποίος εισέρχεται σε εταιρεία που έχει ήδη συσταθεί, και για εταιρικά χρέη που δημιουργήθηκαν πριν την είσοδό του. Επίσης, ισχύει και γι' αυτόν η υποχρέωση καταχώρισης στο Γ.Ε.ΜΗ. της πράξης εισόδου ή εξόδου από την Ε.Ε., κατ' άρθρο 273 του ως άνω νόμου.

<sup>74</sup> βλ. *Αντωνόπουλος Β.*, ό.π., σελ. 309-310, 317-321, *Αλεξανδρίδου Ε.*, ό.π., σελ. 129-133, 186-189

σχετικού διορισμού<sup>75</sup>, δηλαδή στην έννομη σχέση διοικητή – εταιρείας, και ισχύει εφόσον το Δημόσιο δεν εισπράξει το βεβαιωμένο φόρο από την ίδια την εταιρεία, οπότε και δικαιούται να στραφεί και κατά της εταιρείας και των διοικητών της, όπως ακριβώς ισχύει στην περίπτωση των προσωπικών εταιρειών<sup>76</sup>. Χαρακτηρίζεται επίσης ως πρόσθετη, σε σχέση με την ευθύνη της εταιρείας, έχουν δηλαδή τα πρόσωπα που τη διοικούν το ρόλο του εγγυητή αναφορικά με την υποχρέωση εκπλήρωσης των εταιρικών φορολογικών υποχρεώσεων<sup>77</sup>.

*Β. Η ευθύνη μελών του Δ.Σ. της Α.Ε. και του διαχειριστή της Ε.Π.Ε. ή της Ι.Κ.Ε. κατά το ν. 2238/1994*

Για τις φορολογικές υποθέσεις και υποχρεώσεις που έχουν γεννηθεί μέχρι την 31<sup>η</sup>-12-2013 (χρήση 2013), την αλληλέγγυα ευθύνη των διοικητών κεφαλαιουχικών εταιρειών για την πληρωμή προς το Δημόσιο του φόρου εισοδήματος και των φόρων που παρακρατούνται από το ν.π.<sup>78</sup> ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 115 ν. 2238/1994 (εφεξής: παλιός Κ.Φ.Ε.)<sup>79</sup>.

---

<sup>75</sup> βλ. Γασπαρινάτος Γ., ό.π., σελ. 41-42, Αθανασόπουλος Α., Η δικαστική διάγνωση της ευθύνης των διοικητών ν.π. έναντι του Δημοσίου, εντός της δίκης της ανακοπής του άρθρου 217 ΚΔΔ, ΔΦΝ 8/2007, τ. 61, αριθ. 1375, σελ. 1162-1163

<sup>76</sup> Όπως δέχτηκε η ΣτΕ 3/2000 (Λογ 2001,471), στη σκέψη 8, «από καμία διάταξη του Κ.Ε.Δ.Ε. ή του ΚΠολΔ ή άλλου κειμένου νόμου δεν προκύπτει ότι, για να ενεργοποιηθούν οι προεκτεθείσες διατάξεις του άρθρου 17 νδ 3843/58 [αντιστοιχεί στο άρθρο 115 Κ.Φ.Ε.] και να γίνει κατάσχεση ακινήτων της ατομικής περιουσίας των Δ/ντών κλπ. της ΑΕ που διαλύεται, θα πρέπει πρώτα το Δημόσιο να στραφεί κατά της περιουσίας της διαλυμένης εταιρείας.» και, στη σκέψη 9, «...ότι εφόσον από τις προαναφερθείσες διατάξεις δεν προβλέπεται, ρητώς, η δυνατότητα ενεργοποίησης της καθιερωμένης, με αυτές προσθέτου υποχρέωσης των ως άνω αναφερομένων εις αυτές προσώπων – δια την καταβολή των οφειλομένων εις το Δημόσιον από το νομικόν πρόσωπον της Α.Ε. ως άνω φόρων – δια της απ' ευθείας και κατά προτεραιότητα λήψεως αναγκαστικών μέτρων κατά της προσωπικής περιουσίας των ως άνω προσώπων, προς εξασφάλισιν της οφειλής του νομικού προσώπου της Α.Ε. προς το Δημόσιον, δεν είναι επιτρεπτή, άνευ προηγουμένης διαπιστώσεως, από τις οικείες φορολογικές αρχές, περί του ότι η είσπραξις από το Δημόσιον της προς αυτό οφειλής δεν εξασφαλίζεται από τα περιουσιακά στοιχεία της Α.Ε., η λήψις απευθείας και κατά προτεραιότητα, αναγκαστικών μέτρων κατά της προσωπικής περιουσίας των ως άνω προσώπων, δια την εξασφάλισιν της απαιτήσεως του Δημοσίου.» Έτσι και η νεότερη ΔΕΦΑΘ 1120/2011 ΝΟΜΟΣ. βλ. και Καλλιντέρης Κ., ό.π., σελ. 116, 124-127, Κοννίδας Κ., ό.π., σελ. 339-347

<sup>77</sup> βλ. Μάλλιου Α., ό.π., σελ. 340-341

<sup>78</sup> βλ. ενδεικτικά Παπαγιάννης Ι., ό.π., σελ. 335-336, 367-369, Αντωνόπουλος Β., Δίκαιο Α.Ε. & Ε.Π.Ε., γ' έκδοση, Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2009, σελ. 3, 447-449, Αλεξανδρίδου Ε., ό.π., σελ. 359, Καλλιντέρης Κ., ό.π., σελ. 127-132

<sup>79</sup> Για μια ιστορική αναδρομή στα νομοθετήματα που ίσχυσαν ως σήμερα και καθιέρωσαν την προσωπική και εις ολόκληρο ευθύνη των διοικούντων ν.π., βλ. σχετικά σε Ραψομανίκης Μ., ό.π., σελ. 163-164. Από την έναρξη ισχύος του νέου Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013), δηλαδή από 1-1-2014, παύει να ισχύει ο ν. 2238/1994 (άρθρο 72 παρ. 25 ν. 4172/2013), καθώς οι κανονιστικές πράξεις και εγκύκλιοι που είχαν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότησή του, συνεπώς και το άρθρο 115 που όριζε την προσωπική και εις ολόκληρο ευθύνη των διοικητών ν.π., η οποία ρυθμίζεται πλέον από το άρθρο 50 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), με έναρξη ισχύος επίσης την 1<sup>η</sup>-1-2014 (άρθρο 67 ν. 4174/2013).

**A.** Με το άρθρο 115 παρ. 1 εδ. α' παλιού Κ.Φ.Ε., τα πρόσωπα που διατελούν διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι ή εκκαθαριστές της Α.Ε., κατά τη χρονική στιγμή διάλυσης ή συγχώνευσης ή μετατροπής της<sup>80</sup>, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα με την εταιρεία για το βεβαιωμένο φόρο εισοδήματος που οφείλει αυτή, καθώς και για το φόρο που έχει παρακρατηθεί<sup>81</sup>, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής του (πριν ή μετά τη διάλυση) και ασχέτως του χρόνου γέννησης της φορολογικής οφειλής<sup>82</sup>.

Πρέπει να επισημανθεί ότι η απαρίθμηση των ιδιοτήτων είναι περιοριστική. Σχετική είναι η ΠΟΛ. 1028/1-4-2004 εγκύκλιος του ΥπΟικ («Ευθύνη Διοικούντων Α.Ε. και Εκκαθαριστών αυτής για καταβολή στο Δημόσιο χρεών της Α.Ε.»), με την οποία έγινε αποδεκτή η υπ' αριθ. 173/2001 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία η αλληλέγγυα ευθύνη για την πληρωμή του οφειλόμενου και του παρακρατημένου από την Α.Ε. φόρου βαρύνει μόνο τα φυσικά πρόσωπα των οποίων οι ιδιότητες αναφέρονται περιοριστικά, και δε βαρύνει, π.χ., τον Αντιπρόεδρο του Δ.Σ. και τους αναπληρωτές του διευθύνοντος συμβούλου ή τα απλά μέλη του Δ.Σ., ασχέτως αν αυτά τα πρόσωπα άσκησαν διοίκηση ή αναμίχθηκαν στη διαχείριση εταιρικών υποθέσεων,

<sup>80</sup> Σημειώνεται ότι η διάταξη για την αλληλέγγυα ευθύνη των διοικητών Α.Ε. δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση αναβίωσης της Α.Ε., διότι η Α.Ε. που αναβίωσε μετά την πτώχευσή της θεωρείται μηδέποτε λυθείσα, βλ. ΣτΕ 261/2000 Διδικ 2003,808, ώστε παύει η ευθύνη των διευθυνόντων συμβούλων αυτής και δεν μπορούν να ληφθούν αναγκαστικά μέτρα κατά της ατομικής τους περιουσίας.

<sup>81</sup> Όπως προβλέπεται στο άρθρο 114 παρ. 1 παλιού Κ.Φ.Ε., οι ημεδαπές Α.Ε. που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν κέρδη με τη μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων, αμοιβών και ποσοστών, εκτός μισθού, στα μέλη του ΔΣ και στους διευθυντές, καθώς και αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 54. Βλ. και τις ΑΠ 802, 826/1976 ΝοΒ 25,177,188, που δέχθηκαν ότι υφίσταται ευθύνη των διοικητών της Α.Ε.: α) κατά το χρόνο λύσης ή συγχώνευσης αυτής για φόρο εισοδήματος, εφόσον αυτός έχει βεβαιωθεί πριν τη λύση της εταιρείας, που τελείται και με την πτώχευσή της, και όχι γι' αυτόν που βεβαιώθηκε κατόπιν της λύσης της, έστω κι αν ανάγεται σε χρόνο που η εταιρεία υπήρχε, επειδή η ευθύνη αφορά σε παραμέληση υφιστάμενης φορολογικής υποχρέωσης, δηλαδή σε οφειλή που έχει βεβαιωθεί όσο υπάρχει η εταιρεία και β) για τους φόρους, αντίθετα, για τους οποίους προβλέπεται εκ του νόμου υποχρέωση παρακράτησης από την εταιρεία και η απόδοση αυτών στο δημόσιο ταμείο, η ευθύνη είναι «εξ' υπαρχής», δηλαδή από τη δημιουργία της προς παρακράτηση υποχρέωσης, χωρίς να εξαρτάται από την προηγούμενη βεβαίωση του φόρου στο δημόσιο ταμείο, εφόσον οι παρακρατούμενοι φόροι ανάγονται σε χρόνο προ της διάλυσης της εταιρείας, και ασχέτως αν βεβαιώθηκαν μετά τη λύση της εταιρείας, στην περίπτωση που δεν παρακρατήθηκαν ή παρακρατήθηκαν και δεν αποδόθηκαν, βλ. και *Μιχαλόπουλος Ν.*, (παρατ. Ι) σε ΑΠ 802/1976 & 826/1976, Δ 8/1977, σελ. 216-218, αλλά και τον αντίλογο σε *Κοννίδας Κ.*, ό.π., σελ. 347-350

<sup>82</sup> βλ. ενδεικτικά ΕφΘεσ 719/2009 ΔΕΕ 2009,1214, ΔΕφΑθ 1120/2011 ΝΟΜΟΣ, ΣτΕ 3153/2001 ΔΕΕ 2002,643, και τις ΔΠρΑθ 4008/2005 ΔΕΕ 2006,1328, ΔΠρΑθ 6891/2006 ΔΦΝ 2007,1168 και ΔΠρΜυτλ 208/2005 ΕΔΚΑ 2006,871 για τη μη ευθύνη διευθύνοντος συμβούλου ή μελών με εξουσία εκπροσώπησης που δεν κατείχαν την επίμαχη ιδιότητα κατά τη λύση της εταιρείας, και τις ΣτΕ 1326/2012 ΝΟΜΟΣ και ΔΕφΑθ 637/2007 Ε7 2009,2010 για τη μη ευθύνη διαχειριστή Ε.Π.Ε. που δεν κατείχε την επίμαχη ιδιότητα κατά τη λύση της. Η ίδια ρύθμιση υπήρχε και στο άρθρο 17 παρ. 1,2 νδ 3843/1958 (ΦΕΚ Α' 148/24-30.9.1958, Τέως Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων), όπως αυτό είχε αντικατασταθεί από το άρθρο 10 ν. 542/1977 (ΦΕΚ Α' 41/12-14.2.1977, «Περί τροποποιήσεως αντικαταστάσεως και συμπληρώσεως φορολογικών και άλλων τινών διατάξεων»). βλ. σχετικά σε *Καραμανώλης Π.* σε *Περάκη Ευ.* (επιμ), ΔικΑΕ: το ΔΣ (άρθρο 18-24 κ.ν. 2190/1920), τομ. 3, β' έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2000, παράρτημα άρθρο 22α, σελ. 167-168 (Ι), *Αθανασόπουλος Α.*, ό.π., σελ. 1163-1164

καθόσον δεν έχουν τη ρητά και περιοριστικά οριζόμενη στη διάταξη του άρθρου 115 παρ. 1 ιδιότητα, στην οποία απέβλεψε ο νομοθέτης<sup>83</sup>. Επίσης, οι εκκαθαριστές υπέχουν ανάλογη ευθύνη<sup>84</sup>. Εφόσον το φυσικό πρόσωπο αναλάβει τα καθήκοντά του, με βάση τη δημοσιευμένη πράξη διορισμού του, δεν εξετάζεται το πραγματικό ζήτημα του αν όντως ασκεί διοικητικά καθήκοντα για τον προσδιορισμό της ευθύνης του, παρά μόνο αντικειμενικά η ιδιότητά του. Αυτό έχει διττή σημασία: αφενός δεν πρόκειται να επιβαρυνθούν με την ευθύνη για αποπληρωμή των εταιρικών χρεών πρόσωπα που δεν ασκούν κάποια διοικητική εξουσία στην εταιρεία, αφετέρου υπάρχει περίπτωση να επιβαρυνθούν πρόσωπα που, ναι μεν έχουν διοικητική θέση, αλλά δε συμμετέχουν εκ των πραγμάτων στα της διοίκησης, π.χ. στην προαναφερόμενη περίπτωση ύπαρξης de facto Δ.Σ. ή διοικητών<sup>85</sup>.

Διευρυμένη ευθύνη προβλέπεται για τις περιπτώσεις των Α.Ε. που συγχωνεύονται, κατ' άρθρο 115 παρ. 1 εδ. β'. Στις περιπτώσεις αυτές για την πληρωμή των οφειλόμενων φόρων εισοδήματος της διαλυόμενης εταιρείας, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα προαναφερθέντα πρόσωπα, και η εταιρεία που την απορρόφησε (αν έγινε συγχώνευση με απορρόφηση) ή η νέα εταιρεία που συστήθηκε μετά τη συγχώνευση.

---

<sup>83</sup> βλ. χαρακτηριστικά την ΕφΘεσ 719/2009 ΔΕΕ 2009,1214 και την εκεί αναφερόμενη σχετική νομολογία: ΑΠ 1419/2009 ΧριΔ 2005,372, ΣτΕ 3153/2001 ΕΕμπΔ 2002,828, ΣτΕ 462/1990 αδημ. Ας σημειωθεί ότι η συγκεκριμένη γνωμοδότηση χαρακτηρίζει την ευθύνη του άρθρου 115 πρόσθετη, ενώ για τα ευθυνόμενα πρόσωπα αναφέρει ότι αυτά πρέπει να έχουν προηγουμένως διοριστεί από τη Γ.Σ. ή το Δ.Σ. της εταιρείας και να έχουν αποδεχθεί τα καθήκοντά τους, βλ. σχετικά την ΔΠρΑθ 2866/2005 ΔΦΝ 2006,738, όπου δε θεμελιώνεται ευθύνη των φερομένων ως διαχειριστών ή διευθυντών ΕΠΕ, όταν αποδεικνύεται ισχυρισμός περί άγνοιας ή μη αποδοχής του σχετικού διορισμού τους ή της γνώσης του Δημοσίου αναφορικά με την παύση της εν λόγω ιδιότητάς τους, βλ. και Πρέζας Α., Ανακοπή κατά ατομικής ειδοποίησης από πρόσωπα ευθυνόμενα, λόγω της ιδιότητάς τους, αλληλεγγύως με τις υπόχρεες εταιρείες προς καταβολή παρακρατούμενων φόρων (παρ. 3 άρθρου 115 ν. 2238/1994), ΔΦΝ 2006, τ. 60, σελ. 737

<sup>84</sup> Όχι όμως και οι ειδικοί εκκαθαριστές, όπως αναφέρει το σημείο 3α στην ΠΟΛ. 1051/14-3-2007 εγκύκλιο του ΥφΟικ, με την οποία έγινε δεκτή η υπ' αριθ. 530/2006 Γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του ΝΣΚ, και συγκεκριμένα: «Δεν υφίσταται κατ' αρχήν ευθύνη του ειδικού εκκαθαριστή του άρθρου 46α ν. 1892/1990, κατά τις διατάξεις του άρθρου 115 Κ.Φ.Ε., αφενός δεν συντρέχει η προϋπόθεση λύσης της εταιρείας και αφετέρου διότι η έννοια του ειδικού εκκαθαριστή του άρθρου 46α ν. 1892/1990 είναι εντελώς ειδική και δεν περιλαμβάνεται κατ' αρχήν στην έννοια του εκκαθαριστή των ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών του άρθρου 115 παρ. 1 Κ.Φ.Ε. [...] με την επιφύλαξη της περίπτωσης που ο εκκαθαριστής συνεχίζει ο ίδιος τη λειτουργία της επιχείρησης και μετά τη δημοσίευση της απόφασης του Εφετείου, οπότε ευθύνεται προσωπικώς και αλληλεγγύως με την εταιρεία για χρέη προς το Δημόσιο από Φ.Π.Α. και παρακρατούμενους φόρους (άρθρο 115 παρ. 3 Κ.Φ.Ε.) ...». Έτσι και οι ΣτΕ 884/2011 Λογ 2011,1436 και ΣτΕ 4104/2005 ΝΟΜΟΣ. Η υπ' αριθ. 173/2001 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ (ΔΕΕ 2004,707), σχετικά με την προσωπική ευθύνη των εκκαθαριστών, προϋποθέτει και την αποδοχή του διορισμού τους και την ανάληψη των καθηκόντων τους, χωρίς δηλαδή να αρκεί μόνο ο διορισμός τους. βλ. επίσης και σε Τότσης Χ., Ευθύνη διοικούντων νομικά πρόσωπα (Ερμηνεία άρθρου 115 Κ.Φ.Ε.), Λογ 1/2008, σελ. 11-12, όπου η θέση ότι ο εκκαθαριστής που διορίστηκε μετά τη λύση της Α.Ε. (δηλαδή δεν ήταν διορισμένος κατά το χρόνο λύσης της εταιρείας) δεν πρέπει να ευθύνεται κατά τη διάταξη του άρθρου 115.

<sup>85</sup> Επί της ύπαρξης περισσότερων διευθυνόντων συμβούλων, η ευθύνη τους είναι σωρευτική και όχι επικουρική, βλ. ΔΠρΘεσ 18/1999 ΕΔΚΑ 2000,44.

Σημειώνεται ότι το εδ. γ' της παρ. 1 άρθρο 115 προβλέπει το δικαίωμα αναγωγής των διοικητών, που έχουν καταβάλει τον οφειλόμενο φόρο, κατά όσων διετέλεσαν μέλη του Δ.Σ. της Α.Ε. ή ήταν μέτοχοι κατά τη διάλυση της Α.Ε., εφόσον ο φόρος ανάγεται σε χρήσεις πριν την έναρξη της εκκαθάρισης<sup>86</sup>. Παρόμοιο δικαίωμα δε φαίνεται να χορηγεί ο νομοθέτης στους διοικητές των υπόλοιπων νομικών προσώπων.

**Β.** Η παρ. 2 του άρθρου 115 καθιερώνει την ίδια ευθύνη για τους διευθυντές, διαχειριστές, και γενικά εντεταλμένους στη διοίκηση για την πληρωμή του οφειλόμενου ή παρακρατούμενου φόρου κατά το χρόνο διάλυσης και των υπόλοιπων νομικών προσώπων που αναφέρει το άρθρο 101 παρ. 1 παλιού Κ.Φ.Ε., δηλαδή των δημοσίων και δημοτικών επιχειρήσεων και εκμεταλλεύσεων κερδοσκοπικού χαρακτήρα<sup>87</sup>, των συνεταιρισμών, των αλλοδαπών επιχειρήσεων υπό οποιοδήποτε τύπο εταιρείας που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων στην Ελλάδα, των Ε.Π.Ε. και των Ι.Κ.Ε<sup>88</sup>.

**Γ.1.** Ο ν. 2648/1998<sup>89</sup>, με το άρθρο 22 παρ. 6, επέκτεινε την ευθύνη των διοικητών των παραπάνω νομικών προσώπων ειδικά για τους παρακρατούμενους φόρους εισοδήματος και για το χρονικό διάστημα που έχουν αυτή την ιδιότητα όσο λειτουργεί η εταιρεία, συνεπώς όχι και για το διάστημα πριν εισέλθουν στην εταιρεία, προσθέτοντας την παρ. 3 στο άρθρο 115 (με ισχύ από 1-12-1998 βάσει του άρθρου 48 παρ. 2 ν. 2648/1998)<sup>90</sup>. Προσδιορίζεται, με την παρ. 3, ο εξής διαχωρισμός: αν ο φόρος έχει παρακρατηθεί, χωρίς δηλαδή να έχει αποδοθεί στο Δημόσιο, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης, οι διοικούντες ευθύνονται από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης και μετά (περ. α'), ενώ αν δεν έχει παρακρατηθεί, παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, οι διοικούντες ευθύνονται από το χρόνο που δημιουργήθηκε η

<sup>86</sup> βλ. και Κοννίδας Κ., ό.π., σελ. 350-351

<sup>87</sup> Η περίπτωση αυτή εισάγεται από το άρθρο 9 ν. 4110/2013 (ΦΕΚ Α' 17/23-1-2013).

<sup>88</sup> Ο εκκαθαριστής των συγκεκριμένων νομικών προσώπων δεν υπέχει αλληλέγγυα ευθύνη για τα χρέη προς το Δημόσιο, καθώς δεν αναφέρεται ως πρόσωπο, βλ. έγγραφο ΥποΙΚ 1103324/0016/3-4-2003.

<sup>89</sup> ΦΕΚ Α' 238/22-10-1998, «Ρυθμίσεις δασμολογικού και φορολογικού περιεχομένου κλπ.»

<sup>90</sup> Τα είδη των παρακρατούμενων φόρων εισοδήματος: α) από κινητές αξίες (άρθρο 12 παρ. 1,2 εδ. β' και 24 παρ. 1 παλιού Κ.Φ.Ε.), από διανομή ή κεφαλαιοποίηση αποθεματικών (άρθρο 25 παρ. 1 και 54 παρ. 4), στις αμοιβές που καταβάλλονται σε προέδρους Δ.Σ., διευθύνοντες συμβούλους κλπ. (άρθρο 25 παρ. 5 και 54 παρ. 4), β) από εμπορικές επιχειρήσεις (άρθρο 13, 28, και 55 παρ. 1 εδ. α'), γ) από μισθωτές υπηρεσίες (άρθρο 14 και 57 παρ. 1), δ) από γεωργικές επιχειρήσεις (άρθρο 57), ε) από ελευθέρια επαγγέλματα (άρθρο 58) βλ. Καλλιντέρης Κ., ό.π., σελ. 130-131.

υποχρέωση παρακράτησης του φόρου, πάλι ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης (περ. β').

**Γ.2.** Με την παρ. 7 του άρθρου 22 ν. 2648/1998, η ευθύνη του άρθρου 115 παρ. 3 υπάρχει και για την καταβολή βεβαιωμένου φόρου κύκλου εργασιών (Φ.Κ.Ε.) ή Φ.Π.Α. κατά το χρόνο διάλυσης, συγχώνευσης ή μετατροπής του υπόχρεου νομικού προσώπου<sup>91</sup> (παράλληλα με την υποχρέωση υποβολής δήλωσης Φ.Π.Α.), ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής του, όπως αυτή προβλεπόταν από το άρθρο 45 ν. 1642/1986<sup>92</sup> και ήδη από το άρθρο 55 περ. β' ν. 2859/2000 (εφεξής: Κ.Φ.Π.Α.)<sup>93</sup>. Σημειώνεται ότι, σε αντίθεση με την περιοριστική απαρίθμηση των ιδιοτήτων των προσώπων στο άρθρο 115, η σχετική για το Φ.Π.Α. διάταξη αναφέρεται αόριστα στην υποχρέωση του «νόμιμου εκπροσώπου των νομικών προσώπων», εισάγοντας μια σχετική ανασφάλεια δικαίου, αν και συνάγεται ότι ισχύει εννοιολογική ταύτιση με το κείμενο του άρθρου 115 παρ. 1,2.

**Δ.** Οι παραπάνω διατάξεις του άρθρου 115 ισχύουν επίσης αναλογικά<sup>94</sup> και για την καταβολή των οφειλομένων στο Ι.Κ.Α. ασφαλιστικών εισφορών, ανεξάρτητα από

---

<sup>91</sup> Η διάταξη του άρθρου 115 παρ. 3 εδ. β' εφαρμόζεται και για τον Φ.Π.Α., αν και είναι μόνο επιρριπτόμενος στην κατανάλωση και όχι παρακρατούμενος φόρος. Ως παράλειψη παρακράτησης θα πρέπει να νοηθεί η παράλειψη εισπραξης (μη χρέωσης στα παραστατικά στοιχεία της επιχείρησης) και απόδοσης του Φ.Π.Α. στο Δημόσιο, όπως αναφέρει και η υπ' αριθ. 530/2006 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ, σημείο 2, όπου γίνεται δεκτό ότι σε περίπτωση που ο έλεγχος διαπιστώνει ότι δε χρεώθηκε Φ.Π.Α. στα παραστατικά στοιχεία της επιχείρησης, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα με το ν.π. μόνο τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ιδιότητες του άρθρου 115 Κ.Φ.Ε. κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση αναγραφής του Φ.Π.Α. στα παραστατικά στοιχεία και εισπραξης του σχετικού ποσού. Όπως σημειώνεται και στην υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1103/12-10-2004 εγκύκλιο του ΥπΟικ, κεφ. Γ, υποκεφ. Γ-Δ, αν ο Φ.Π.Α. είχε χρεωθεί σε τιμολόγια και δεν αποδόθηκε, ευθύνονται και οι μεταγενέστεροι διοικούντες το ν.π., δηλαδή ευθύνονται όλα τα πρόσωπα που είχαν μια από τις παραπάνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά, κατ' άρθρο 115 παρ. 3 εδ. α'. Αν όμως δε χρεώθηκε ο Φ.Π.Α., τότε ευθύνονται μόνο οι διοικούντες κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης (κατά το χρόνο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων), κατ' άρθρο 115 παρ. 3 εδ. β'. Σε κάθε περίπτωση, η θεμελίωση της ευθύνης των διοικητών του υπόχρεου ν.π. θα βασιστεί στα πορίσματα (έκθεση) του ελέγχου της φορολογικής αρχής, βάσει του οποίου εκδόθηκε η καταλογιστική πράξη (βεβαίωση με την ευρεία έννοια) και η οποία αποτέλεσε το νόμιμο τίτλο της ταμειακής βεβαίωσης, ενώ δεν επιτρέπεται στη φορολογική αρχή να επανεξετάσει τα πραγματικά περιστατικά του αρχικού φορολογικού ελέγχου προκειμένου να προχωρήσει σε λήψη μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης του ταμειακά βεβαιωμένου χρέους της εταιρείας κατά της ατομικής περιουσίας του διοικητή της (βλ. Εισαγωγικά της παραπάνω εγκυκλίου), βλ. *Μάλλιου Α.*, ό.π., σελ. 342-345.

<sup>92</sup> Ο παλιός Κ.Φ.Π.Α. (ΦΕΚ Α' 125/20-21.8.1986). βλ. και την υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1300/7-12-1998 εγκύκλιο του ΥπΟικ, κεφ. Α για την επέκταση της ευθύνης και κατά τη λειτουργία της εταιρείας, με ισχύ από 1-12-1998 βάσει του άρθρου 48 παρ. 2 ν. 2648/1998, βλ. σχετικά για την έναρξη ισχύος και σε *Μάλλιου Α.*, ό.π., σελ. 341-342, την ΠΟΛ. 1051/14-3-2007 εγκύκλιο του ΥφΟικ (530/2006 γνωμοδότηση του ΝΣΚ), σημείο 1, όπου γίνεται λόγος για μη αναδρομικότητα των διατάξεων των παρ. 6 και 7 του άρθρου 22 ν. 2648/98 και την ΔΠρΑθ 3043/2008 ΝΟΜΟΣ.

<sup>93</sup> ΦΕΚ Α' 248/7-11-2000, «Κύρωση Κ.Φ.Π.Α.», που κωδικοποίησε το ν. 1642/1986 (πρώην Κ.Φ.Π.Α.).

<sup>94</sup> βλ. και αποφάσεις, όπως η ΣτΕ 2869/2013 ΝΟΜΟΣ και η ΣτΕ 1326/2012 ΝΟΜΟΣ, που έχουν κρίνει ότι οι διατάξεις του άρθρου 115 παρ. 3 εφαρμόζονται αναλόγως και για τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ., και ότι εν προκειμένω θεμελιώνεται ευθύνη του διαχειριστή ΕΠΕ, μετά τη λύση της εταιρίας, προσωπική και αλληλέγγυα για την πληρωμή των προστίμων που επιβλήθηκαν στην εταιρεία (σκέψεις 6-7 στη ΣτΕ 2869/2013), παρά το ότι γίνεται γενικά δεκτό ότι πρόκειται για εξαιρετική διάταξη. Αντίθετα, η ΔΕφΘεσ 23/1012 ΕΔΔΔΔ 2012,493 έκρινε ότι η διάταξη του

το χρόνο βεβαίωσής τους, όπως ορίζει το άρθρο 4 παρ. 4 ν. 2556/1997<sup>95</sup>. Αντίστοιχη αλληλέγγυα και προσωπική ευθύνη των διοικητών, διευθυντών, διαχειριστών, εκκαθαριστών ή εντεταλμένων ή συμπραττόντων συμβούλων, και γενικά κάθε εντεταλμένου στη διεύθυνση, είτε εκ του νόμου, είτε από δικαστική απόφαση, είτε από ιδιωτική βούληση, για την καταβολή του οφειλόμενου ή του παρακρατούμενου από τις εταιρείες φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων, όπως αυτός οριοθετείται από τα άρθρα 17 και 18 ν. 1676/1986 (Φ.Σ.Κ.), ανεξάρτητα αν οι εταιρείες έχουν διαλυθεί ή συγχωνευθεί ή μεταφέρει τις έδρες τους στο εξωτερικό<sup>96</sup>, προβλέπεται από το άρθρο 25 του ίδιου νόμου. Η απαρίθμηση των ιδιοτήτων των υπόχρεων στη συγκεκριμένη διάταξη είναι ενδεικτική<sup>97</sup>. Τέλος, αλληλέγγυα ευθύνη με την Α.Ε. για τον οφειλόμενο φόρο επί των αποκρυβέντων κερδών (στην ημεδαπή ή αλλοδαπή) έχουν και οι διευθυντές ή εντεταλμένοι σύμβουλοι που είχαν αυτήν την ιδιότητα κατά τη διαχειριστική περίοδο που εκδόθηκε ο σχετικός τίτλος βεβαίωσης της οφειλής, κατ' άρθρο 11 παρ. 2 ν. 542/1977, έστω κι αν διετέλεσαν διευθύνοντες ή εντεταλμένοι

---

άρθρου 115 παρ. 1, ως ειδική και εξαιρετική, αφορά μόνο χρέη από φόρο εισοδήματος που οφείλεται ή έχει παρακρατηθεί, και όχι άλλα χρέη από άλλου είδους παρακρατούμενους φόρους, όπως η ειδική ασφαλιστική εισφορά υπέρ του ΕΛ.Γ.Α.

<sup>95</sup> ΦΕΚ Α' 270/24-12-1998, «Μέτρα κατά της εισφοροδιαφυγής, διασφάλιση εσόδων Ι.Κ.Α. κλπ.», όπως η παρ. αυτή αντικαταστάθηκε από το άρθρο 69 παρ. 2 ν. 2676/1999 (ΦΕΚ Α' 1/5-1-1999, «Οργανωτική και λειτουργική αναδιάρθρωση των φορέων κοινωνικής ασφάλισης κλπ.»), βλ. και ΠΠρΑθ 3075/2010 ΝΟΜΟΣ, ΔΕΦΑΘ 44/2010 ΝΟΜΟΣ και ΣτΕ 3147/2005 Αρμ 2006,931, ΔΠρΘεσ 33/2000 ΕΔΚΑ 2001,60. Ας σημειωθεί ότι η διάταξη αυτή επεξέτεινε την ευθύνη των διοικητών και στις περιπτώσεις ασφαλιστικών εισφορών που δεν είχαν καταβληθεί και πριν από την έναρξη ισχύος του ν. 2676/1999 (αλλά με την προϋπόθεση ότι το αλληλεγγύως και προσωπικά ευθυνόμενο πρόσωπο είχε όντως μία από τις παραπάνω οριζόμενες ιδιότητες κατά το χρόνο έναρξης της νέας διάταξης του άρθρου 69 παρ. 2 ν. 2676/1999, δηλαδή από 5-1-1999), οπότε προέκυψαν ζητήματα αντισυνταγματικότητας, και συγκεκριμένα θέμα παραβίασης της αρχής περί μη αναδρομικής φορολόγησης (άρθρο 78 παρ. 2 Συντάγματος) και της αρχής περί παροχής ένομης προστασίας (άρθρο 20 παρ. 1 Συντάγματος), για τα οποία το ΣτΕ αποφάνθηκε ότι, αφενός δε θεσπίζεται αναδρομικός φόρος, καθώς οι οφειλόμενες ασφαλιστικές εισφορές δεν έχουν χαρακτήρα φορολογικού βάρους, αλλά έχουν χαρακτήρα ανταποδοτικό, αφετέρου ότι τα συνυπεύθυνα πρόσωπα καλύπτονται από τη δικαστική προστασία του άμεσα υπόχρεου ν.π., στο όνομα του οποίου έχει εκδοθεί ο νόμιμος τίτλος, ενώ και ο τίτλος αυτός ή σχετικές ταμειακές βεβαιώσεις δεν κοινοποιούνται στα πρόσωπα αυτά, βλ. σχετικά ΕφΑΘ 1069/2012 ΝΟΜΟΣ, ΠΠρΑθ 1971/2010 ΝΟΜΟΣ, ΣτΕ 245/2008 ΝΟΜΟΣ, ΣτΕ 2978/2006 Λογ 2007,514, ΔΠρΑθ 4008/2005 ΔΕΕ 2006,1328 και σε Πέτρου Α., Φορολογική ευθύνη διοικητών εταιρειών για χρέη της εταιρείας προς το Δημόσιο: ειδικότερα η περίπτωση των μέτρων για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, ΔΦΝ 11/2007, τ. 61, τευχ. 1382, σελ. 1705-1706, Πρέζας Α., Αλληλέγγυος ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα, προς καταβολή οφειλομένων από αυτά ασφαλιστικών εισφορών: Ερμηνεία του άρθρου 69 παρ. 2 Ν. 2676/1999, ΔΦΝ 2006, τ. 60, σελ. 1604-1605. Τέλος, το άρθρο 25 παρ. 2 ν. 4075/2012 (ΦΕΚ Α'/11-4-2012), πρόσθεσε στην παρ. 4 του άρθρου 4 ν. 2556/1997 το εξής εδάφιο: «*Τα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου, κατ' εξαίρεση, είναι δυνατό να εξοφλήσουν αυτοτελώς τις οφειλές του νομικού προσώπου προς το ΙΚΑ-ΕΤΑΜ, που ανέλαβαν ή δημιούργησαν κατά τη διάρκεια της θητείας τους, ανεξαρτήτως του χρόνου βεβαίωσης αυτών, κατά τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί ρύθμισης οφειλών. Στην περίπτωση αυτή αναστέλλεται η λήψη ή η εκτέλεση κάθε αναγκαστικού μέτρου σε βάρος τους και χορηγείται σε αυτούς αποδεικτικό ενημερότητας για κάθε χρήση*».

<sup>96</sup> ΦΕΚ Α' 204/24-29.12.1986 «Φόροι συγκέντρωσης κεφαλαίου, πρώτων υλών, δασμοί κλπ.».

<sup>97</sup> βλ. Αντωνόπουλος Β., Δίκαιο Εμπορικών Εταιρειών: μετά το ν. 3853/2010, α' έκδοση, Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2011, σελ. 714-716



σύμβουλοι για τμήμα μόνο της περιόδου αυτής, καθώς η διαχειριστική περίοδος είναι ενιαία και δεν κατατμείται<sup>98</sup>.

**Ε.1.** Για τους διαχειριστές της Ε.Π.Ε.<sup>99</sup>, όπως αναφέρθηκε παραπάνω, είτε τους καταστατικούς είτε τους de facto, καθώς και συνεκδοχικά και για τους εκκαθαριστές της, προβλέπεται προσωπική και εις ολόκληρο ευθύνη, με βάση το άρθρο 115 παρ. 2, για τον οφειλόμενο φόρο εισοδήματος, καθώς και για το φόρο που παρακρατείται, τόσο κατά το χρόνο διάλυσης της εταιρείας, όσο και κατά τη διάρκεια λειτουργίας της, και εφόσον έχουν αυτή την ιδιότητα τη χρονική στιγμή, ανεξάρτητα πάντως από το χρόνο βεβαίωσης του φόρου<sup>100</sup>.

**Ε.2.** Σχετικά με την ευθύνη των διαχειριστών της Ι.Κ.Ε., κατ' άρθρο 116 παρ. 11 ν. 4072/2012 που προβλέπει την ίδια φορολογική αντιμετώπιση των Ι.Κ.Ε με τις Ε.Π.Ε., είναι όμοια με αυτή του διαχειριστή της Ε.Π.Ε., αφού το άρθρο 67 προβλέπει την ευθύνη του διαχειριστή έναντι της εταιρείας μόνο για παραβάσεις του νόμου, του καταστατικού, των εταιρικών αποφάσεων και για κάθε διαχειριστικό πταίσμα. Και εδώ, ενέργεια από κοινού σημαίνει ευθύνη εις ολόκληρο. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν και για τον εκκαθαριστή, κατ' άρθρο 104 παρ. 4 του παραπάνω νόμου<sup>101</sup>.

### *Γ. Η αλλαγή του νομοθετικού πλαισίου – ο ν. 4174/2013*

Από την 1<sup>η</sup>-1-2014 τέθηκε σε ισχύ ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν. 4174/2013), ο οποίος κωδικοποιεί, στο άρθρο 50, τις διατάξεις σχετικά με την

---

<sup>98</sup> βλ. ΣτΕ 3153/2001 ΔΕΕ 2002,643. Η επιβαρυντική αυτή επέκταση της ευθύνης για αναζήτηση των παρακρατούμενων φόρων από την ατομική περιουσία των διοικούντων και κατά το στάδιο της λειτουργίας της εταιρείας δικαιολογείται, σύμφωνα με την Εισηγητική Έκθεση, από την ανάγκη διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, και συγκεκριμένα διασφάλισης από την εκούσια ή ακούσια απώλεια των περιουσιακών στοιχείων των διοικούντων κατά το χρόνο λειτουργίας της εταιρείας ήδη πριν αυτή λυθεί ή συγχωνευθεί, βλ. και *Καλλιντέρης Κ.*, ό.π., σελ. 120-123, και στη σελ. 132-133 τη θέση του συγγραφέα για νομοθετική ευθυγράμμιση σχετικά με το ποια ακριβώς πρόσωπα στις σχετικές διατάξεις των νόμων Κ.Φ.Ε., Κ.Φ.Π.Α., Φ.Σ.Κ. και φόρου αποκρυβέντων κερδών ευθύνονται. βλ. και *Καραμανώλης Π. σε Περάκη Ευ.* (επιμ), ό.π., σελ. 167-169, 193-195, *Τότσης Χ.*, ό.π., σελ. 14

<sup>99</sup> βλ. και την ΠΟΛ. 1254/27-11-2013, με την οποία έγινε δεκτή η υπ' αριθ. 380/2012 γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Β' Τμήμα), σύμφωνα με την οποία, για τα προς το Δημόσιο χρέη μονοπρόσωπης Ε.Π.Ε., από παρακρατούμενους φόρους που γεννήθηκαν κατά τη διάρκεια της λειτουργίας της και μετά την 1-12-1998, ευθύνονται, κατά την παρ. 3 του άρθρου 115, προσωπικώς και εις ολόκληρον με το νομικό πρόσωπο της εταιρίας, τόσο ο μοναδικός εταίρος αυτής και εκ του νόμου διαχειριστής, όσο και το πρόσωπο που είναι εντεταλμένο στη διοίκηση του νομικού προσώπου της εταιρίας.

<sup>100</sup> βλ. *Παπαγιάννης Ι.*, ό.π., σελ. 177-181, *Αντωνόπουλος Β.*, Δίκαιο Α.Ε. & Ε.Π.Ε., γ' έκδοση, Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2009, σελ. 515, 557, 584, *Αλεξανδρίδου Ε.*, ό.π., σελ. 602 και ΣτΕ 129/2000 Διδικ 2003,806

<sup>101</sup> βλ. *Αλεξανδρίδου Ε.*, ό.π., σελ. 662, 675, 710

αλληλέγγυα ευθύνη των διοικητών νομικών προσώπων για βεβαιωμένες οφειλές αυτών που γεννήθηκαν μετά την 1<sup>η</sup>-1-2014.

Αν και το άρθρο 45 περ. α' του νέου Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013)<sup>102</sup> επαναλαμβάνει τη φορολογική υποχρέωση της κεφαλαιουχικής εταιρείας για τα εισοδήματά της, ώστε να ενέχεται η ίδια με την περιουσία της, σε συμφωνία με την αρχή της περιουσιακής αυτοτέλειας των κεφαλαιουχικών εταιρειών, όπως σημειώθηκε και στην εισαγωγή, εντούτοις, και για λόγους εξασφάλισης της είσπραξης των φορολογικών απαιτήσεων από μια εταιρεία που διαλύεται ή συγχωνεύεται, ο νομοθέτης προβλέπει εκ νέου την προσωπική, και με την ατομική τους περιουσία, αλληλέγγυα με την εταιρεία ευθύνη των διοικούντων της, κατ' άρθρο 50 Κ.Φ.Δ., για τις φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις από 1-1-2014.

Συγκεκριμένα, η παρ. 1 εδ. α' του άρθρου 50 Κ.Φ.Δ. προβλέπει την προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη για την πληρωμή του οφειλόμενου και του παρακρατούμενου φόρου<sup>103</sup>, ανεξάρτητα του χρόνου βεβαίωσής τους, καθώς και για την πληρωμή των οφειλόμενων τόκων και προστίμων, των προσώπων που είναι πρόεδροι<sup>104</sup>, διαχειριστές, διευθυντές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων<sup>105</sup> κατά το χρόνο διάλυσης ή συγχώνευσής τους<sup>106</sup>. Η περιοριστική αναφορά στις ιδιότητες παραμένει ίδια, όπως ίδια παραμένει και η πρόβλεψη για το αδιάφορο του χρόνου βεβαίωσης

---

<sup>102</sup> Αντίστοιχη ρύθμιση προβλέπεται στο άρθρο 101 παρ. 1 περ. α', ε' και στ' του παλιού Κ.Φ.Ε.

<sup>103</sup> Η διάταξη του άρθρου 115 παρ. 1 ν. 2238/1994 αναφερόταν στον οφειλόμενο φόρο εισοδήματος και στο φόρο που παρακρατείται, ενώ το άρθρο 50 Κ.Φ.Δ. αναφέρεται γενικά στον οφειλόμενο ή παρακρατούμενο φόρο, οπότε τυγχάνει παραπομπής το άρθρο 2 Κ.Φ.Δ., για το πεδίο εφαρμογής του νόμου, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 39 παρ. 2 ν. 4223/2013, το οποίο περιλαμβάνει πλέον το φόρο εισοδήματος, το Φ.Π.Α., τον ΕΝ.Φ.Ι.Α., τη φορολογία κληρονομιών και κάθε συμβεβαιούμενο φόρο (π.χ. από τις διατάξεις για το φόρο εισοδήματος και το Φ.Π.Α.), τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση και τόκο που προβλέπει το σώμα του νόμου και το Παράρτημά του. Συνεπώς, η έννοια του οφειλόμενου φόρου στον Κ.Φ.Δ., για τον οποίο υπέχουν ευθύνη οι διοικούντες νομικά πρόσωπα, είναι ευρύτερη από αυτή της διάταξης του άρθρου 115 παρ. 1.

<sup>104</sup> Η ιδιότητα του προέδρου δεν υπήρχε στο αρχικό κείμενο της διάταξης του άρθρου 50 παρ. 1 Κ.Φ.Δ., αλλά προστέθηκε με το άρθρο 47 παρ. 19 ν. 4223/2013, με έναρξη ισχύος από 31-12-2013.

<sup>105</sup> Όσον αφορά το φόρο εισοδήματος, τα υπόχρεα νομικά πρόσωπα απαριθμούνται στο άρθρο 45 νέου Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013).

<sup>106</sup> Η παρ. 1 του άρθρου 50 Κ.Φ.Δ., συνεπώς, κάνει ιδιαίτερη πρόβλεψη για την ευθύνη των διοικούντων τις Α.Ε. και τους συνεταιρισμούς, όπως η παρ. 1 του άρθρου 115 ν. 2238/1994, και ξεχωριστή διάταξη για τα υπόλοιπα νομικά πρόσωπα, όπως στην παρ. 2 του άρθρου 115, τα αναφερόμενα δηλαδή στο άρθρο 101 παρ. 1 παλιού Κ.Φ.Ε. (Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε. κτλ.).

της φορολογικής οφειλής<sup>107</sup>. Στην παρ. 2 του άρθρου 50 Κ.Φ.Δ. επαναλαμβάνεται η αλληλέγγυα και προσωπική ευθύνη των διοικητών κατά τη διάρκεια της λειτουργίας του νομικού προσώπου όσον αφορά τους παρακρατούμενους φόρους, το Φ.Π.Α. και τους επιρριπτόμενους φόρους, όπως αναφέρεται και στην παρ. 3 του άρθρου 115 παλιού Κ.Φ.Ε.

Παρατηρείται ότι ο θεσμός της αλληλέγγυας ευθύνης αφορά πλέον σε ένα μεγάλο και αόριστο εύρος νομικών προσώπων και οντοτήτων, ακόμα και σε εταιρικές μορφές διαδεδομένες ιδίως σε αλλοδαπά δικαιικά συστήματα, όπως εταιρείες διαχείρισης κεφαλαίων (trusts) και offshore εταιρείες, αλλά και σε κάθε άγνωστη για τον έλληνα νομοθέτη εταιρική ή ενωσιακή μορφή που επιχειρεί στην Ελλάδα, και όχι μόνο στους συγκεκριμένους τύπους που προέβλεπε το άρθρο 101 παρ. 1 παλιού Κ.Φ.Ε., με σκοπό προφανή την κατά το δυνατό αποτελεσματικότερη και ευχερέστερη σύλληψη και διεκδίκηση της φορολογητέας ύλης, για κάθε εταιρική μορφή<sup>108</sup>. Παράλληλα, με την προσθήκη του προέδρου του ν.π., που δεν περιλαμβανόταν ως ιδιότητα στο άρθρο 115 παλιού Κ.Φ.Ε., διευρύνεται περαιτέρω ο κύκλος των αλληλέγγυα υπόχρεων για την καταβολή των φόρων που οφείλουν.

Τέλος, η παρ. 7 του άρθρου 50 Κ.Φ.Δ. ρητά προβλέπει τη δυνατότητα των παραπάνω αλληλέγγυα ευθυνόμενων προσώπων να ασκήσουν έναντι της φορολογικής αρχής κάθε δικαίωμα που έχει στη διάθεση το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που διοικούν, παράλληλα με αυτό ή αυτή. Πρόκειται για μια διάταξη που δε συμπεριλαμβανόταν στο άρθρο 115 παλιού Κ.Φ.Ε., και η σημασία της έχει να κάνει με τη δικονομική προστασία των διοικητών, όπως θα φανεί παρακάτω στην εξέταση σχετικής νομολογίας.

#### *Δ. Χρονική οριοθέτηση της ευθύνης*

---

<sup>107</sup> Επαναλαμβάνεται, στο εδ. β' της ίδιας παραγράφου, η αλληλέγγυα με τα συγκεκριμένα φυσικά πρόσωπα ευθύνη του νέου νομικού προσώπου που προέκυψε από τη συγχώνευση των προηγούμενων για τις οφειλές τους, καθώς και αυτού που απορρόφησε.

<sup>108</sup> Ξεχωριστές παράγραφοι, οι υπ' αριθ. 5 και 6 στο άρθρο 50 Κ.Φ.Δ., που προστέθηκαν με το άρθρο 9 παρ. 3 ν. 4223/2013, με ισχύ από 1-1-2014, καθορίζουν την ευθύνη καταβολής των τόκων και προστίμων που αποδίδεται σε πράξεις ή παραλείψεις, σχετικές με την καταβολή του ΕΝ.Φ.Ι.Α., των νομίμων εκπροσώπων των υπόχρεων νομικών προσώπων και οντοτήτων, καθώς επίσης και των εκκαθαριστών και των προσωρινών διαχειριστών τους, ενώ για την πληρωμή του ΕΝ.Φ.Ι.Α. ευθύνονται επίσης, αλληλέγγυα με τους παραπάνω υπόχρεους, και οι τελευταίοι κύριοι ή ψιλοί κύριοι ή επικαρπωτές των ακινήτων.

1) Προσδιορισμός του χρόνου διάλυσης και συγχώνευσης του ν.π.

Ο χρόνος διάλυσης της Α.Ε. προσδιορίζεται, κατ' άρθρο 47α κ.ν. 2190/1920, από τη χρονική στιγμή που ορίζει το καταστατικό ως πάροδο της διάρκειας ζωής της εταιρείας (παρ. 1 εδ. α'), ή κατόπιν απόφασης της εξαιρετικής Γ.Σ. (παρ. 1 εδ. β'), ή από τη στιγμή κήρυξης της εταιρείας σε κατάσταση πτώχευσης (παρ. 1 εδ. γ'). Στην πρώτη περίπτωση, η λύση επέρχεται αυτοδίκαια, χωρίς να απαιτείται επιπλέον δημοσιότητα<sup>109</sup>. Στη δεύτερη περίπτωση, η απόφαση εγκρίνεται από το Δ.Σ. και απαιτείται καταχώριση στο Γ.Ε.ΜΗ. και δημοσίευση Ανακοίνωσης στο Τεύχος Α.Ε. – Ε.Π.Ε. (Τ.Α.Ε. – Ε.Π.Ε.) και Γ.Ε.ΜΗ. και στο διαδικτυακό τόπο του Γ.Ε.ΜΗ., κατ' εφαρμογή του συνδυασμού των άρθρων 7α παρ. 1 εδ. θ' και 7β παρ. 1,4 κ.ν. 2190/1920 και 5 παρ. 4, 13 παρ. 1, 15 παρ. 1 εδ. ε' και 16 παρ. 1 περ. α' ν. 3419/2005<sup>110</sup>. Στην τρίτη περίπτωση, η λύση επέρχεται από τη στιγμή που η δικαστική απόφαση επιφέρει τα αποτελέσματά της, σύμφωνα με τον Πτωχευτικό Κώδικα και το άρθρο 7α παρ. 1 περ. ι' κ.ν. 2190/1920<sup>111</sup>. Η Α.Ε. λύεται και με δικαστική απόφαση (άρθρο 48 και 48α ίδιου νόμου)<sup>112</sup>. Η λύση επέρχεται από την τελεσιδικία της απόφασης και αντιτάσσεται έναντι των καλόπιστων τρίτων μετά τη δημοσίευση<sup>113</sup>.

Ως χρόνος συγχώνευσης λογίζεται το χρονικό σημείο δημοσίευσης, για κάθε μία από τις συγχωνευόμενες Α.Ε., στο Τ.Α.Ε. – Ε.Π.Ε. και Γ.Ε.ΜΗ. και καταχώρισης στο

---

<sup>109</sup> Η λύση δεν επέρχεται αν προηγουμένως έχει συμφωνηθεί παράταση της διάρκειας ζωής της εταιρείας, η οποία συμφωνία τροποποιεί σχετικά το καταστατικό και η δημοσίευσή της στο Γ.Ε.ΜΗ. πρέπει να λάβει χώρα πριν το χρόνο λήξης της εταιρείας.

<sup>110</sup> Η καταχώριση στο Γ.Ε.ΜΗ. πρέπει να γίνει πριν την πάροδο της καταστατικής διάρκειας της εταιρείας. Με την ίδια απόφαση, η Γ.Σ. ορίζει και τους εκκαθαριστές (άρθρο 47α παρ. 3 εδ. γ'). βλ. επίσης και το άρθρο 7β παρ. 13 κ.ν. 2190/1920 για το αντιτάξιμο ή μη των στοιχείων που δε δημοσιεύθηκαν. Η πράξη καταχώρισης στο πρώην ισχύον Μητρώο Α.Ε. της πράξης λύσης της Α.Ε., όταν αυτή προερχόταν από ανάκληση της άδειάς της, κατ' άρθρα 48 και 48α ή κατόπιν απόφασης της Γ.Σ., κατ' άρθρο 47α παρ. 1 εδ. β', είχε συστατική λειτουργία, βλ. σχετικά σε *Γκίντζου Γ.*, Οι πράξεις διορισμού των προσώπων που διοικούν την ΑΕ και οι συνέπειες υποβολής τους στις διατυπώσεις δημοσιότητας, *ΕπισκεΔ Β/2004*, σελ. 344

<sup>111</sup> Και εδώ προβλέπονται οι διατυπώσεις δημοσιότητας που ισχύουν για τη δεύτερη περίπτωση (άρθρο 7β), βλ. επίσης στις ΑΠ 1419/2004 ΕλλΔνη 2005,824, ΣτΕ 3350/1995 ΕΕμπΔ 1996,328, ΣτΕ 3/2000 ΕλλΔνη 2001,263 και ΣτΕ 1590/2000 (Διδικ 2001,1062), όπου έχει κριθεί ότι η επέλευση της πτώχευσης της εταιρείας συνεπάγεται την έναρξη της προσωπικής και εις ολόκληρο ευθύνης των προσώπων που ορίζει ο νόμος χωρίς να χρειάζεται η εξαφάνιση της νομικής προσωπικότητας της εταιρείας.

<sup>112</sup> βλ. π.χ. την ΔΕφΘεσ 23/2012 ΕΔΔΔΔ 2012,494 για τη λύση της Α.Ε. κατόπιν ανάκλησης της άδειας σύστασης από το Νομόρχη λόγω μείωσης των ιδίων κεφαλαίων της. Τόσο η αίτηση οποιουδήποτε με έννομο συμφέρον (άρθρο 48 παρ. 4) όσο και η αγωγή των μετόχων (άρθρο 48α παρ. 8), αλλά και η απόφαση του Δικαστηρίου που διατάζει τη λύση της εταιρείας υποβάλλονται στις διατυπώσεις δημοσιότητας του άρθρου 7β, δηλ. καταχώριση στο Γ.Ε.ΜΗ. και ανακοίνωση στο ΤΑΕ–ΕΠΕ και Γ.Ε.ΜΗ. και στον ιστότοπο του Γ.Ε.ΜΗ.

<sup>113</sup> βλ. σχετικά σε *Αντωνόπουλος Β.*, ό.π., σελ. 491-499, *Αλεξανδρίδου Ε.*, ό.π., σελ. 547-553

Γ.Ε.ΜΗ. των εγκριτικών αποφάσεων των γενικών συνελεύσεων<sup>114</sup>, της συμβολαιογραφικής σύμβασης συγχώνευσης<sup>115</sup>, της δήλωσης ότι δεν προβλήθηκαν αντιρρήσεις από τους εταιρικούς πιστωτές (ή ότι όσες προβλήθηκαν, επιλύθηκαν) και της άδειας της Διοίκησης (άρθρο 74 παρ. 1 κ.ν. 2190/1920). Από την καταχώριση στο Γ.Ε.ΜΗ., σύμφωνα με τον τύπο δημοσιότητας του άρθρου 7β, ισχύουν τα αποτελέσματα της συγχώνευσης, τόσο έναντι των συγχωνευμένων εταιρειών όσο και έναντι των τρίτων, κατ' άρθρο 75 παρ. 1 κ.ν. 2190/1920 και 15 παρ. 1 εδ. δ' ν. 3419/2005<sup>116</sup>.

Ως χρόνος διάλυσης της Ε.Π.Ε. λογίζεται το χρονικό σημείο είτε της αυτοδίκαιης λύσης λόγω παρόδου του χρόνου διάρκειάς της που όριζε το καταστατικό της, κατ' άρθρο 44 παρ. 1 περ. α' και 6 παρ. 2 περ. ζ' ν. 3190/1955<sup>117</sup>, είτε της απόφασης της Γ.Σ. των εταίρων για πρόωρη λύση (άρθρο 44 παρ. 1 περ. β')<sup>118</sup>, είτε της κήρυξης της εταιρείας σε κατάσταση πτώχευσης (άρθρο 44 παρ. 1 περ. δ'), είτε της τελεσιδικίας της δικαστικής απόφασης για λύση της εταιρείας λόγω σπουδαίου λόγου που αφορά τη λειτουργία της (άρθρο 44 παρ. 1 περ. γ'). Η παρ. 3 άρθρο 44 προβλέπει ότι η λύση της Ε.Π.Ε. έναντι τρίτων ισχύει μόνο αν τηρηθούν οι διατυπώσεις του άρθρου 8<sup>119</sup>. Ως χρόνος συγχώνευσης, κατά τη διαδικασία των άρθρο 54 και 55 ίδιου νόμου, λογίζεται ο χρόνος υποβολής του συμβολαιογραφικού εγγράφου, το οποίο συνάπτεται μεταξύ των συγχωνευομένων εταιρειών και περιλαμβάνει το καταστατικό της μελλοντικής εταιρείας, στις επιβαλλόμενες διατυπώσεις δημοσιότητας, όπως και για τις Α.Ε. (άρθρο 55 παρ. 1,2 και 8 παρ. 2 εδ. α' ν. 3190/1955 και 15 παρ. 1 εδ. δ' ν. 3419/2005)<sup>120</sup>.

---

<sup>114</sup> Επίσης, η πράξη καταχώρισης της εγκριτικής απόφασης της συγχώνευσης στο πρώην ισχύον Μητρώο Α.Ε. είχε συστατική λειτουργία, βλ. σχετικά σε *Γκίντζου Γ.*, ό.π., σελ. 344-345

<sup>115</sup> Σχέδιο της οποίας, μαζί με σχετική αιτιολογική έκθεση από τα Δ.Σ. των εμπλεκόμενων Α.Ε., υποβάλλεται επίσης στον τύπο δημοσιότητας του άρθρου 7β, αλλά και περίληψή του δημοσιεύεται σε ημερήσια οικονομική εφημερίδα. Σχετικά τα άρθρα 69 παρ. 3α και 70 παρ. 1 εδ. β' κ.ν. 2190/1920.

<sup>116</sup> βλ. αναλυτικά σε *Αντωνόπουλος Β.*, ό.π., σελ. 94-101, *Αλεξανδρίδου Ε.*, ό.π., σελ. 527-532

<sup>117</sup> Όπως φαίνεται από την ΔΠρΠειρ 1487/2008 (ΕΔΚΑ 2009,96), στη σκέψη υπ' αριθ. 6, δημοσίευση της λύσης της εταιρείας στην περίπτωση αυτή δεν απαιτείται, αν και υπάρχει σχετική πρόβλεψη στο άρθρο 44 παρ. 3.

<sup>118</sup> Η απόφαση αυτή, ως τροποιοτική του καταστατικού, πρέπει να συνταχθεί με συμβολαιογραφικό έγγραφο και να περιβληθεί την κατ' άρθρο 8 δημοσιότητα, κατ' άρθρο 38 παρ. 2,4 ν. 3190/1955.

<sup>119</sup> Απαιτείται, κατ' άρθρα 5 παρ. 4, 13 παρ. 1, 15 και 16 παρ. 1 περ. α' ν. 3419/2005 καταχώριση στο Γ.Ε.ΜΗ. και δημοσίευση Ανακοίνωσης στο Τ.Α.Ε. – Ε.Π.Ε. και Γ.Ε.ΜΗ. και στο διαδικτυακό τόπο του Γ.Ε.ΜΗ. βλ. *Αλεξανδρίδου Ε.*, ό.π., σελ. 646-649

<sup>120</sup> Πρέπει προηγουμένως να δημοσιευτεί περίληψη των εγκριτικών αποφάσεων των συνελεύσεων των προς συγχώνευση εταιρειών στο Τ.Α.Ε. – Ε.Π.Ε. και Γ.Ε.ΜΗ. (άρθρο 8 παρ. 2 εδ. α') μία φορά και στον ημερήσιο τύπο της

Ως χρόνος διάλυσης της Ι.Κ.Ε., κατ' άρθρο 103 παρ. 1 ν. 4072/2012, λογίζεται και εδώ το χρονικό σημείο είτε της παρόδου του χρόνου ζωής που προβλέπει το καταστατικό, είτε της κήρυξή της σε πτώχευση, είτε της απόφασης των εταιρών, είτε της πλήρωσης των προϋποθέσεων που προβλέπονται στο καταστατικό (π.χ. θάνατος ή πτώχευση εταίρου). Στην παρ. 2 του ίδιου άρθρου προβλέπεται η υποχρέωση του εκκαθαριστή να καταχωρίσει στο Γ.Ε.ΜΗ. τη λύση της εταιρείας, εκτός αν αυτή λύεται κατόπιν παρόδου της καταστατικά προβλεπόμενης διάρκειας ζωής<sup>121</sup>.

2) Έναρξη και λήξη της ευθύνης από τη δημοσίευση του διορισμού ή της παύσης των διοικητών ή των διαχειριστών

Σύμφωνα με τα άρθρα 7α παρ. 1 περ. γ' και 7β παρ. 1,4 κ.ν. 2190/1920, ο διορισμός ή η εκλογή και η παύση<sup>122</sup> των μελών του Δ.Σ. της Α.Ε., καθώς και όσων προσώπων ασκούν διαχειριστική ή εκπροσωπευτική εξουσία στην εταιρεία, πρέπει να υποβληθεί στο νόμιμο τύπο δημοσιότητας<sup>123</sup>, ώστε να καλύπτονται τυχόν ελαττώματα στο διορισμό ή στην παύση των μελών, ή τη μεταβολή των προσώπων, που εκπροσωπούν την εταιρεία έναντι τρίτων, και έτσι να μην μπορεί να αντιταχθεί το ελάττωμα στον τρίτο<sup>124</sup>, εκτός βέβαια αν αποδειχθεί ότι ο τρίτος γνώριζε, κατ' άρθρο 7ε, και η εταιρεία να δεσμεύεται από τις ενέργειες των μελών της, των οποίων τα ονόματα έχουν δημοσιευθεί<sup>125</sup>. Η πράξη διορισμού του εκκαθαριστή επίσης υποβάλλεται σε δημοσιότητα προς γνώση των τρίτων, κατ' άρθρο 7α παρ. 1 περ. ια' και 7β παρ. 1.

---

έδρας κάθε εταιρείας δύο φορές, εκτός αν οι εταιρείες διαθέτουν ιστοσελίδα, οπότε, αντί των παραπάνω, προβλέπεται σχετική ανάρτηση και ενημέρωση του Γ.Ε.ΜΗ. Η συγχώνευση, κατ' άρθρο 54 παρ. 2, συμβαίνει δύο μήνες μετά από τη δημοσίευση, και εφόσον δεν υπεβλήθησαν αντιρρήσεις από εταιρικούς πιστωτές βλ. *Αλεξανδρίδου Ε.*, ό.π., σελ. 644-645, *Αντωνόπουλος Β.*, ό.π., σελ. 613-618

<sup>121</sup> βλ. *Αλεξανδρίδου Ε.*, ό.π., σελ. 708-709

<sup>122</sup> Η απώλεια της ιδιότητας του διοικητή ή διαχειριστή μπορεί να οφείλεται και σε παραίτηση, που δεν πρέπει να έχει ασκηθεί καταχρηστικά, βλ. ΣτΕ 3350/1995 Διδικ 1997,416, ΔΕΦΠειρ 1/1993 Λογ 1995,276

<sup>123</sup> Για το ποιες πράξεις σχετικά με το διορισμό ή εκλογή ή την παύση του Δ.Σ., του ειδικού εκπροσώπου, του εκκαθαριστή, του ειδικού εκκαθαριστή, του συνδίκου και του επιτρόπου της Α.Ε. υποβάλλονται στις διατυπώσεις δημοσιότητας του άρθρου 7β κ.ν. 2190/1920, βλ. σχετικά σε *Γκίντζου Γ.*, ό.π., σελ. 340-343

<sup>124</sup> βλ. *Γκίντζου Γ.*, ό.π., σελ. 345-346, 351-354 για τη θεραπευτική (ή μη) λειτουργία της καταχώρισης των πράξεων διορισμού των εκπροσώπων-διαχειριστών της Α.Ε. στο τότε ισχύον Μητρώο Α.Ε.

<sup>125</sup> Απαιτείται, κατ' άρθρα 5 παρ. 4, 13, 16 παρ. 1 περ. α' ν. 3419/2005, όπως το τελευταίο αντικαταστάθηκε από το άρθρο 13 παρ. 10 ν. 3853/2010 (ΦΕΚ Α' 90/17-6-2010), καταχώριση στο Γ.Ε.ΜΗ. και δημοσίευση Ανακοίνωσης στο Τ.Α.Ε. – Ε.Π.Ε. και Γ.Ε.ΜΗ. και στο διαδικτυακό τόπο του Γ.Ε.ΜΗ. ότι καταχωρήθηκαν στη μερίδα της εταιρείας τα ονοματεπώνυμα και οι διευθύνσεις κατοικίας των μελών του Δ.Σ., τα ονοματεπώνυμα και οι διευθύνσεις των προσώπων τα οποία από κοινού ή μεμονωμένα εκπροσωπούν την εταιρεία και το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του προσώπου που είναι εξουσιοδοτημένο για την παραλαβή των προς την εταιρεία κοινοποιούμενων εγγράφων.

Επίσης, με βάση τις παραπάνω διατάξεις, η δημοσιότητα της πράξης διορισμού ή εκλογής και παύσης των μελών Δ.Σ. έχει βεβαιωτικό ή δηλωτικό χαρακτήρα, αφού αν η πράξη δεν έχει υποβληθεί στο νόμιμο τύπο δημοσιότητας, δεν μπορεί να την αντιτάξει η εταιρεία ή τα μέλη της στους καλόπιστους τρίτους, εκτός αν αποδείξει ότι γνώριζαν<sup>126</sup>, αλλά μπορούν να την επικαλεσθούν οι τρίτοι εις βάρος της και των μελών της, κατ' άρθρο 7β παρ. 13,15<sup>127</sup>. Έτσι, η πράξη διορισμού οργάνων διοίκησης ολοκληρώνεται από τη λήψη της σχετικής απόφασης από τη Γ.Σ. και την αποδοχή του διορισμού ή της εκλογής από το διοριζόμενο, η οποία μπορεί να είναι και άτυπη (σιωπηρή), χωρίς να απαιτείται η τήρηση της δημοσιότητας, όμως η μη δημοσίευση της πράξης διορισμού στο Τ.Α.Ε. – Ε.Π.Ε και Γ.Ε.ΜΗ. έχει σαν αποτέλεσμα η Α.Ε. να μην μπορεί να την αντιτάξει κατά τρίτων, εκτός αν αποδείξει ότι το γνώριζαν<sup>128</sup>.

Ομοίως, για την περίπτωση διορισμού των διαχειριστών Ε.Π.Ε. από τη Γ.Σ. της εταιρείας, προβλέπεται ότι αυτή η απόφαση πρέπει να υποβληθεί στις διατυπώσεις δημοσιότητας, κατ' άρθρα 17 παρ. 3 εδ. α' και 8 παρ. 2,4 ν. 3190/1955<sup>129</sup>. Οι ίδιες διατυπώσεις δημοσιότητας πρέπει να τηρούνται και στην περίπτωση παύσης για οποιαδήποτε αιτία του διαχειριστή, κατ' άρθρο 17 παρ. 3 εδ. β'. Αλλά και για το διορισμό και την παύση του εκκαθαριστή στην Ε.Π.Ε., όπως και για τον καθορισμό του τρόπου άσκησης της εξουσίας τους, πρέπει να τηρηθούν οι διατυπώσεις δημοσιότητας, κατ' άρθρο 47 παρ. 5 ίδιου νόμου<sup>130</sup>.

---

<sup>126</sup> Σύμφωνα με το εδ. β' της παρ. 13 του άρθρου 7β κ.ν. 2190/1920, για χρονικό διάστημα δεκαπέντε ημερών από τη δημοσίευση της πράξης διορισμού ή παύσης στο Τ.Α.Ε. – Ε.Π.Ε. και Γ.Ε.ΜΗ. και στο διαδικτυακό τόπο του Γ.Ε.ΜΗ., η Α.Ε. μπορεί να αντιτάξει την πράξη που δημοσιεύθηκε στους τρίτους, αλλά αυτοί μπορούν να αποδείξουν ότι δεν ήταν δυνατό να τη γνωρίζουν (μαχητό τεκμήριο γνώσης).

<sup>127</sup> βλ. π.χ. ΠΠΡΑΘ 4840/2010 ΕΕμπΔ 2010,919, ΕφΑΘ 6528/2009 ΔΕΕ 2010,317. βλ. επίσης σε *Γκίντζου Γ., ό.π., σελ. 339*, όπου γίνεται αναφορά στην ΕφΘεσ 3023/2003 ΕπισκΕΔ 2004,433, που οδήγησε στην κρίση ότι η καταχώριση στο τότε Μητρώο Α.Ε. της πράξης εκλογής του Δ.Σ. μιας Α.Ε., ως διατύπωση δημοσιότητας, είχε συστατική λειτουργία, η οποία όμως άποψη δεν ακολουθείται από τη θεωρία και τη νομολογία.

<sup>128</sup> βλ. ΕφΘεσ 719/2009 ΔΕΕ 2009,1214 και τις εκεί αναφερόμενες ΑΠ 1204/2000 ΕλλΔνη 2002,139, ΑΠ 307/2003 ΕλλΔνη 2004,456, και την ΕφΑΘ 660/2007 ΕλλΔνη 2007,894 και την πρόβλεψη του άρθρου 232 ν. 4072/2012, βλ. για τα παραπάνω σε *Αλεξανδρίδου Ε., ό.π., σελ. 322-323* και σε *Γκίντζου Γ., ό.π., σελ. 345 (2), 347*, για τη δηλωτική ενέργεια της καταχώρισης της πράξης διορισμού ή εκλογής των διαχειριστών-εκπροσώπων στην Α.Ε.

<sup>129</sup> Δηλαδή, κατ' άρθρο 5 παρ. 4, 13, 16 παρ. 1 περ. α' ν. 3419/2005, καταχώριση στο Γ.Ε.ΜΗ. και δημοσίευση Ανακοίνωσης στο Τ.Α.Ε. – Ε.Π.Ε. και Γ.Ε.ΜΗ. και στο διαδικτυακό τόπο του Γ.Ε.ΜΗ. ότι καταχωρήθηκαν στη μερίδα της εταιρείας τα ονοματεπώνυμα και οι διευθύνσεις κατοικίας των διαχειριστών, τα ονοματεπώνυμα και οι διευθύνσεις των προσώπων τα οποία από κοινού ή μεμονωμένα εκπροσωπούν την εταιρεία και το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του προσώπου που είναι εξουσιοδοτημένο για την παραλαβή των προς την εταιρεία κοινοποιούμενων εγγράφων. Η εταιρεία δεν μπορεί να αντιτάξει στους τρίτους τις πράξεις ή τα στοιχεία για τα οποία δεν τηρήθηκε η δημοσίευση που προβλέπει η παρ. 2 του άρθρου 8 ν. 3190/1955, εκτός αν αποδείξει ότι οι τρίτοι τα γνώριζαν, κατ' άρθρο 8α παρ. 1 εδ. α' ίδιου νόμου. βλ. *Αλεξανδρίδου Ε., ό.π., σελ. 595*. Και για τις Ε.Π.Ε. ισχύει η πρόβλεψη του άρθρου 232 ν. 4072/2012.

<sup>130</sup> βλ. *Αλεξανδρίδου Ε., ό.π., σελ. 650-652, Αντωνόπουλος Β., ό.π., σελ. 619-621*

Τέλος, για το διορισμό των διαχειριστών στην Ι.Κ.Ε., κατ' άρθρο 63 ν. 4072/2012, απαιτείται η τήρηση των τύπων δημοσιότητας του άρθρου 16 ν. 3419/2005 για το διορισμό, την ανάκληση και την αντικατάσταση του διαχειριστή<sup>131</sup>. Η υποχρέωση αυτή ισχύει και για τον εκκαθαριστή, κατ' άρθρο 104 παρ. 4 ν. 4072/2012.

Συνεπώς, επειδή η προσήκουσα εκπλήρωση των νόμιμων φορολογικών υποχρεώσεων των κεφαλαιουχικών εταιρειών, αν και άπτεται του δημοσίου δικαίου, εμπίπτει εντούτοις στο πλαίσιο της συνήθους συναλλακτικής δράσης των εμπορικών εταιρειών, ο κανόνας του μη αντιτάξιμου στους καλόπιστους τρίτους της πράξης λύσης ή συγχώνευσης της υπόχρεης εταιρείας, καθώς και της πράξης διορισμού ή εκλογής νέου διοικητή ή διαχειριστή της, ή της παύσης του, αν δεν έχουν τηρηθεί οι εκ του νόμου διατυπώσεις δημοσιότητας, αφορά και στις έννομες σχέσεις της εταιρείας με το Δημόσιο, ιδίως για τον προσδιορισμό, στην ακριβή του χρονική διάσταση, του φυσικού προσώπου που αποδεικνύεται ότι έχει την εκ του νόμου ιδιότητα του διοικητή την επίμαχη περίοδο γέννησης της οφειλής, που επάγεται την προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη του για τις φορολογικές οφειλές του ν.π. κατά το χρόνο διάλυσης ή συγχώνευσης αυτού.

#### *Ε. Η ευθύνη των μετόχων ή εταίρων κεφαλαιουχικών εταιρειών*

Πριν την νομολογιακή κατάργηση της προσωποκράτησης για χρέη στο Δημόσιο, ως αντισυνταγματικής, το νδ 356/1974 (εφεξής: Κ.Ε.Δ.Ε.), στο άρθρο 69 παρ. 1, προέβλεπε την προσωπική κράτηση και κατά παντός άλλου προσώπου, πλην των διοικητών της Α.Ε. ή των διαχειριστών της Ε.Π.Ε., δηλαδή και του μετόχου ή εταίρου που είχε φανερή ανάμειξη στη διοίκηση της εταιρείας, που ασκούσε δηλαδή de facto διοίκηση με ενεργό παρεμβατικό ή ελεγκτικό ρόλο<sup>132</sup>. Ευθύνη εις ολόκληρο των μετόχων μιας Α.Ε., που εκμεταλλευόταν τηλεοπτικό σταθμό, για την καταβολή προστίμου για παραβάσεις της ραδιοτηλεοπτικής νομοθεσίας, για το οποίο

---

<sup>131</sup> Η έλλειψη δημοσιότητας έχει τις συνέπειες της παρ. 3 του άρθρου 16 του ν. 3419/2005. Ελάττωμα ως προς το διορισμό του διαχειριστή δεν αντιτάσσεται στους τρίτους, εφόσον τηρήθηκαν οι σχετικές με το διορισμό του διατυπώσεις δημοσιότητας στο Γ.Ε.ΜΗ., εκτός αν η εταιρεία αποδείξει ότι οι τρίτοι γνώριζαν το ελάττωμα.

<sup>132</sup> βλ. Λιακόπουλος Θ., ό.π., σελ. 4-5



ευθύνονταν εις ολόκληρο με τα μέλη του ΔΣ και το νομικό πρόσωπο της εταιρείας, καθιέρωνε και το άρθρο 4 παρ. 3 ν. 2328/1995<sup>133</sup>.

Η σημαντικότερη αλλαγή, σε σχέση με το πλέγμα αλληλέγγυας ευθύνης του προηγούμενου νομικού καθεστώτος του ν. 2238/1994, έγκειται στις παρ. 3 και 4 του άρθρου 50 Κ.Φ.Δ. Ειδικότερα, στην παρ. 3, την αλληλέγγυα ευθύνη των διοικητών κεφαλαιουχικών εταιρειών για τις ανεξόφλητες φορολογικές υποχρεώσεις, συμπεριλαμβανομένων των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, κατά το χρόνο διάλυσής τους επωμίζονται πλέον και τα πρόσωπα με την ιδιότητα του μετόχου ή εταίρου, που κατέχουν ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον 10% κατά το χρόνο της διάλυσης, όχι όμως απεριόριστα με την περιουσία τους, αλλά μέχρι του ποσού των αναληφθέντων κερδών ή απολήψεων σε μετρητά ή σε είδος, λόγω της ιδιότητά τους κατά τα τρία (3) τελευταία έτη πριν τη διάλυση. Συνεπώς, η παραπάνω ευθύνη βαρύνει το μέτοχο ή εταίρο ανεξαρτήτως του χρόνου γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης, αν δηλαδή γεννήθηκε πριν ή μετά την απόκτηση του ποσοστού συμμετοχής. Με την παρ. 4 εισάγεται διάκριση για την ευθύνη για τον οφειλόμενο φόρο που δεν έχει εξοφληθεί, η οποία αφορά ναί μεν τα πρόσωπα με την ιδιότητα του μετόχου ή εταίρου, τα οποία κατά τα τρία (3) τελευταία έτη πριν τη λύση κατείχαν ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον 10%, πάλι μέχρι του ποσού των αναληφθέντων κερδών ή απολήψεων σε μετρητά ή σε είδος, εφόσον όμως η ανεξόφλητη οφειλή αφορά στην περίοδο που ήταν το πρόσωπο μέτοχος ή εταίρος<sup>134</sup>. Με αυτή του την πρόβλεψη, ο έλληνας νομοθέτης καθιστά υπεύθυνα για τη νόμιμη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων των κεφαλαιουχικών εταιρειών και τα πρόσωπα που είναι μέτοχοι ή εταίροι με ένα συγκεκριμένο ποσοστό, παραβιάζοντας την αρχή του

---

<sup>133</sup> ΦΕΚ Α' 159, «Νομικό καθεστώς της ιδιωτικής τηλεόρασης και της τοπικής ραδιοφωνίας, ρύθμιση θεμάτων της ραδιοτηλεοπτικής αγοράς και άλλες διατάξεις», πριν την τροποποίησή του εν λόγω άρθρου από το άρθρο 23 παρ. 4 ν. 3166/2003, βλ. σχετικά σε Βενιέρης Ι., Ευθύνη των μετόχων για χρέος-πρόστιμο που επιβάλλεται στην ΑΕ: Σκέψεις με αφορμή την απόφαση του ΔικΕΕ, υπόθεση C-81/2009, ΔΕΕ 2/2011, σελ. 156-157, όπου γίνεται λόγος για χρηματική κύρωση που επωμίζονται αυτοδίκαια, χωρίς προηγούμενη απόδειξη περί ανάμειξης στη συγκεκριμένη παραβίαση, οι μέτοχοι με ποσοστό μετοχών άνω του 2,5%, και υποστηρίζεται ότι η παραπάνω διάταξη επεκτείνει την κύρωση, κατά παρέκκλιση των αρχών του διοικητικού κυρωτικού δικαίου, κατά τις οποίες μια διοικητική κύρωση αποσκοπεί στον κολασμό του ίδιου του παραβάτη και όχι άλλου προσώπου και στην πρόληψη στο μέλλον παρόμοιων παραβάσεων, στο μέτοχο, που δεν έχει διαπράξει την παράβαση, αφού φυσικός αυτουργός είναι η εταιρεία και ηθικός αυτουργός τα μέλη του ΔΣ της. Επίσης, ενώ μια διοικητική κύρωση επιβάλλεται εφόσον υπάρχει πταισματική συμπεριφορά (δόλος ή αμέλεια), στην προκείμενη περίπτωση η ευθύνη των μετόχων είναι αντικειμενική.

<sup>134</sup> Η παρ. 8, όπως αναριθμήθηκε μετά από την προσθήκη των παρ. 5 και 6 με το άρθρο 9 παρ. 3 ν. 4223/2013, με ισχύ από 1-1-2014, σημειώνει ότι η ευθύνη των μετόχων δεν ισχύει στην περίπτωση των Α.Ε. με εισηγμένες μετοχές στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, κατά την πρόβλεψη του ν. 3016/2002.

ανεύθυνου των μετόχων και επιμερίζοντας έτσι την ευθύνη μεταξύ εταιρείας, διοικητών και μετόχων, με σκοπό τη δυνατότητα άντλησης της φορολογικής οφειλής από τρεις πλέον διαφορετικές περιουσίες. Από την άλλη, και οι μέτοχοι ή εταίροι θα οφείλουν πλέον να ασκούν έλεγχο σχετικά με την εκπλήρωση των φορολογικών καθηκόντων της εταιρείας στην οποία συμμετέχουν και να μην επαναπαύονται στην ασφάλεια της ατομικής τους περιουσίας, αφού τώρα φέρουν κι αυτοί μερίδιο της ευθύνης που μέχρι σήμερα είχαν μόνο το νομικό πρόσωπο και οι διοικητές, οι οποίοι συχνά δεν κατείχαν καν ποσοστό συμμετοχής στην εταιρεία<sup>135</sup>.

Σε περιπτώσεις που η επιρροή ενός μετόχου ή εταίρου στις αποφάσεις διαχείρισης είναι σημαντική, φαίνεται η θέση του να προσιδιάζει με αυτή ενός επενδυτή, με τα χαρακτηριστικά επιχειρηματικής δραστηριότητας. Ωστόσο, η αντικειμενική επέκταση της ευθύνης σε πρόσωπο, όπως ο μέτοχος ή ο εταίρος, που κατ' αρχήν δε συμμετέχει σε πράξεις διαχείρισης της εταιρείας, και ενδεχομένως δεν προκάλεσε, ούτε γνώριζε, για τις φορολογικές υποχρεώσεις της εταιρείας προς το Δημόσιο που δεν εκπληρώθηκαν, ούτε μπορούσε να αποτρέψει την κατάσταση λόγω της μη ανάμειξής του, δηλαδή ελλείπει υπαίτιας συμπεριφοράς από μέρους του, εύλογα θα τον οδηγούσε στην απόφαση να μην συμμετέχει σε εταιρικό σχήμα, με αποτέλεσμα τον περιορισμό του δικαιώματος οικονομικής ελευθερίας, που κατοχυρώνεται στα άρθρα 5 παρ. 1 Συντάγματος και 16 ΧΘΔΕΕ, και την προσβολή της αρχής της αναλογικότητας, επειδή η αλληλέγγυα ευθύνη των μετόχων ή εταίρων για οφειλές της εταιρείας, που τους οδηγεί στο να αποφύγουν την οικονομική δράση μέσω εταιρικού σχήματος, περιορίζει δυσανάλογα το δικαίωμα της ελεύθερης οικονομικής δράσης προς το σκοπό θέσπισης της διάταξης, που είναι η εξυπηρέτηση των ταμειακών αναγκών του Δημοσίου<sup>136</sup>. Το αν το ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον 10% αποτελεί δείκτη για τον de facto καθορισμό της εταιρικής συμπεριφοράς, μέσω του επηρεασμού, π.χ. στην Α.Ε., της πλειοψηφίας στη Γ.Σ. και της ανάδειξης των μελών του Δ.Σ., κρίνεται και από τον εκάστοτε καταμερισμό των ποσοστών συμμετοχής στο

---

<sup>135</sup> Σημειώνεται ότι το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής, που συνεπάγεται την ευθύνη των μετόχων ή εταίρων, ανερχόταν σε 5%, πριν οι παρ. 3-4 του άρθρου 50 Κ.Φ.Δ. τροποποιηθούν από το άρθρο 47 παρ. 21-22 του ν. 4223/2013, με έναρξη ισχύος της τροποποίησης από 31-12-2013, σύμφωνα με το άρθρο 59 παρ. 1 του ίδιου νόμου. Η τροποποίηση αυτή υιοθετήθηκε μάλλον γιατί ποσοστό συμμετοχής σε μια κεφαλαιουχική εταιρεία της τάξης του 5% κρίνεται σχετικά απίθανο να ασκήσει σημαντική επιρροή, τέτοια που να συνεπάγεται τη γνώση ή τη συμβολή στη δημιουργία φορολογικών υποχρεώσεων, στη διαχείριση ή την εκπροσώπηση της εταιρείας.

<sup>136</sup> βλ. και Βενιέρης Ι., ό.π., σελ. 159-160, βλ. και παρακάτω

εταιρικό κεφάλαιο, ώστε θα έπρεπε, κατόπιν δικαστικής εκτίμησης, να εξευρίσκεται, με βάση τα πραγματικά δεδομένα, ποιος μέτοχος ή εταίρος ασκεί αποφασιστική επιρροή στην διαχείριση της εταιρείας, και όχι να επιβάλλεται αντικειμενικά και αυταπόδεικτα η αλληλέγγυα ευθύνη σε όσους μετόχους ή εταίρους κατέχουν οποιοδήποτε ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον 10%.

## **§5. Θέματα αλληλέγγυας ευθύνης στη νομολογία**

### *A. Η ευθύνη των μελών της προσωρινής διοίκησης*

Ζήτημα γεννάται σχετικά με το αν η προσωρινή διοίκηση μιας Α.Ε., η οποία έχει διορισθεί με δικαστική απόφαση, κατ' άρθρο 69 ΑΚ, και θεωρείται διοικητικό όργανο της εταιρείας, ευθύνεται αλληλέγγυα με το νομικό πρόσωπο και απεριόριστα με την περιουσία της για τα εταιρικά χρέη προς το Δημόσιο, κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 115 παλιού Κ.Φ.Ε., και ήδη του άρθρου 5<sup>ο</sup> Κ.Φ.Δ., συμπεριλαμβανομένης και της χρονικής στιγμής της κήρυξης της εταιρείας σε πτώχευση ή της θέσης της σε εκκαθάριση<sup>137</sup>.

Η παλαιότερη νομολογία του ΣτΕ<sup>138</sup>, είχε ταχθεί υπέρ της άποψης ότι οι διατάξεις των άρθρων 17 νδ 3843/1958<sup>139</sup>, 45 ν. 1642/1986 και 47α παρ. 1 εδ. γ' κ.ν. 2190/1920, αναφορικά με την ευθύνη των διοικητών Α.Ε. κατά το χρόνο διάλυσης ή συγχώνευσής της για πληρωμή των οφειλόμενων ή παρακρατούμενων φόρων εισοδήματος, την επέκταση της ευθύνης αυτής για την καταβολή του οφειλόμενου Φ.Π.Α. και τη λύση της Α.Ε. όταν κηρύσσεται σε πτώχευση, πρέπει να εφαρμόζονται αναλογικά και για το προσωρινό Δ.Σ., που έχει διορισθεί κατ' άρθρο 69 ΑΚ, κατά το χρόνο διάλυσης. Υπήρχε η γενική κρίση ότι ευθυνόμενοι είναι αδιάκριτα εκείνοι που έχουν αναλάβει καθήκοντα διοικητή και εκπροσωπούν νόμιμα την Α.Ε. κατά το χρόνο διάλυσής της, χωρίς να έχει σημασία ο χρόνος στον οποίο αναφέρονται οι φόροι ή ο

<sup>137</sup> Για τις προϋποθέσεις διορισμού προσωρινής διοίκησης μιας Α.Ε., βλ. ενδεικτικά τις Εφαθ 1491/2007 Αρμ 2008,1057, Εφθεσ 919/2004 Αρμ 2004,1430, ΜΠρθεσ 17222/2004 ΧρίΔ 2004,817, Εφαθ 7894/2003 ΔΕΕ 2004,278, και ειδικά για το διορισμό προσωρινής διοίκησης κατά την πτωχευτική διαδικασία ή κατά την εκκαθάριση βλ. τις ΜΠρΑθ 4395/2003 ΝοΒ 2003,1915 και ΜΠρΒολ 50/2000 ΔΕΕ 2000,984, με αναφορά σε *Ραψομανίκης Μ.*, ό.π., σελ. 166-167, όπου κι η τεκμηρίωση για την εφαρμογή του άρθρου 69 στις Α.Ε., ιδίως για τη στενή ερμηνεία της διάταξης αυτής προκειμένου να μη θίγεται η αρχή της αυτοτέλειας των νομικών προσώπων.

<sup>138</sup> Ιδιαίτερα οι αποφάσεις ΣτΕ 3/2000 ΕλλΔνη 2001,263, 1590/2000 ΔιΔικ 2001,1062, 4754/1997 ΕλλΔνη 2001,1060, 3350/1995 ΕΕμπΔ 1996,328, βλ. και την Γνωμοδότηση του ΝΣΚ υπ' αριθ. 91/2004.

<sup>139</sup> Ο τότε ισχύων Κ.Φ.Ε., όπως το άρθρο αυτό αντικαταστάθηκε από το άρθρο 10 ν. 542/1977.

χρόνος βεβαίωσης των οφειλών αυτών, και χωρίς να αφορά αν έχουν διοριστεί με δικαστική απόφαση για προσωρινή διοίκηση<sup>140</sup>.

Πέραν της διαπίστωσης ότι τα πρόσωπα που διορίστηκαν προσωρινά διοικητές με δικαστική απόφαση, δεν αναφέρονται ρητά στη διάταξη του άρθρου 115, ούτε και σε αυτή του άρθρου 50 Κ.Φ.Δ., ως πρόσωπα των οποίων η ιδιότητα συνεπάγεται την προσωπική και αλληλέγγυα με το ν.π. ευθύνη για τις φορολογικές οφειλές αυτού, η παραπάνω κρίση εξομοιώνει την έννομη σχέση των μελών της προσωρινής διοίκησης με την εταιρεία με αυτήν της τακτικής διοίκησης, παραβλέποντας τις ειδοποιούς διαφορές, δηλαδή το γεγονός ότι πρόκειται για εξαιρετικού χαρακτήρα διοίκηση, που δεν προκύπτει από σύμβαση αλλά από δικαστική απόφαση, που εκδόθηκε για τη ρύθμιση έκτακτης κατάστασης με προσωρινό τρόπο<sup>141</sup>.

Με την ΣτΕ 2030/2004<sup>142</sup>, έγινε δεκτό ότι οι παραπάνω διατάξεις, που πρέπει είναι στενά ερμηνευτέες κατ' εφαρμογή της αντίστοιχης αρχής του φορολογικού δικαίου για τις διατάξεις που επιβάλλουν βάρη, δεν έχουν εφαρμογή στην περίπτωση της προσωρινά, με δικαστική απόφαση του άρθρου 69 ΑΚ, διορισμένης διοίκησης, και εν προκειμένω όταν αυτή έχει διορισθεί για έξι (6) μόνο μήνες και με αποκλειστικό καθήκον τη σύγκληση της Γ.Σ. των μετόχων για εκλογή νέου Δ.Σ. και τη διευθέτηση των επειγουσών εταιρικών υποθέσεων, δηλαδή με περιορισμένες μόνο αρμοδιότητες<sup>143</sup>.

#### *Β. Ζητήματα εννόμων συνεπειών κατά τη διάλυση – συγχώνευση Α.Ε. – Ε.Π.Ε.*

Όπως εκτέθηκε στο οικείο κεφάλαιο, η λύση μιας Α.Ε. επέρχεται από τη στιγμή που η δικαστική απόφαση για την κήρυξη της σε πτώχευση επιφέρει τα αποτελέσματά της και υποβληθεί στη διατύπωση δημοσιότητας του άρθρου 7β κ.ν. 2190/1920, σύμφωνα με τον Πτωχευτικό Κώδικα και το άρθρο 7α παρ. 1 περ. ι' κ.ν. 2190/1920.

---

<sup>140</sup> βλ. *Ψυχογιός Θ.*, Η ατομική ευθύνη των τελευταίων εκπροσώπων για καταβολή χρεών κεφαλαιουχικών εταιρειών, Λογ 2/2003, σελ. 180-182, για την ανάπτυξη σχετικού προβληματισμού σχετικά με την επιβάρυνση της προσωρινής διοίκησης, της τελευταίας πριν τη λύση της εταιρείας, με την ευθύνη για τα χρέη που δημιουργήθηκαν από προηγούμενες διοικήσεις.

<sup>141</sup> βλ. τις ΕφΘεσ 1865/2002 ΕπισκεΔ 2003,184 και ΜΠρΑθ 3602/2003 ΝοΒ 2004,63. Έτσι και η ΜΠρΚαρδ 182/2011 ΝΟΜΟΣ.

<sup>142</sup> ΔΑΕ & ΕΠΕ 2005,391, κατόπιν παραπομπής στην επταμελή σύνθεση του ΣΤ' Τμήματος από την ΣτΕ 102/2004 (πενταμελής, ΔΕΕ 2004,706), που τελικά αναίρεσε την 1978/1999 ΔΕΦΠειρ.

<sup>143</sup> βλ. *Φουφόπουλος Γ.*, Έννομη προστασία των διοικούντων νομικά πρόσωπα κατά την επιβολή διασφαλιστικών μέτρων υπέρ του Δημοσίου, ΔΦΝ 2008, τ. 62, σελ. 1594, και γενικά σε *Ραψομανίκης Μ.*, ό.π., σελ. 168

Στην ερώτηση για το ποιος ευθύνεται για εταιρικά χρέη στο Δημόσιο κατά το στάδιο της πτώχευσης, η νομολογία, δέχεται ότι ως χρόνος διάλυσης Α.Ε. νοείται και ο χρόνος κήρυξης της σε πτώχευση, και ότι ως ευθυνόμενοι νοούνται εκείνοι, οι οποίοι κατά τον ως άνω χρόνο, έχοντας αναλάβει καθήκοντα, διοικούν και εκπροσωπούν νομίμως την Α.Ε. Συνεπώς, η παραιτηθείσα διοίκηση δεν ευθύνεται αν, κατά την κήρυξη αυτής σε πτώχευση, έχει ήδη αναλάβει τα καθήκοντά της νέα διοίκηση της εταιρείας, που ορίστηκε είτε από τα καταστατικά της όργανα, είτε από το δικαστήριο βάσει του άρθρου 69 Α.Κ., η οποία πλέον την διοικεί και την εκπροσωπεί νομίμως<sup>144</sup>.

Σχετικά με τα όργανα της εταιρείας κατά το στάδιο της πτώχευσης, αποφάσεις διοικητικών δικαστηρίων<sup>145</sup> έχουν δεχθεί ότι, κατά τη διάρκεια της πτωχευτικής διαδικασίας, αν και δεσμεύεται η εταιρική περιουσία και αναλαμβάνει τη διαχείριση αυτής ο σύνδικος της πτωχεύσεως, δεν παύει η ύπαρξη των οργάνων της εταιρείας, αλλά εξακολουθεί να υφίσταται τόσο η Γ.Σ. των μετόχων της όσο και το Δ.Σ. αυτής, που την εκπροσωπεί κατά την πτωχευτική διαδικασία<sup>146</sup>.

Όσον αφορά τις έννομες συνέπειες της συγχώνευσης μιας Α.Ε. με απορρόφηση<sup>147</sup>, πέραν της πρόβλεψης των άρθρων 115 παρ. 1 εδ. β' ν. 2238/1994 και 50 παρ. 1 εδ. β' Κ.Φ.Δ., για τη συνέχιση των εκκρεμών δικών ενεργητικά και παθητικά νομιμοποιείται η απορροφούσα εταιρεία (άρθρο 75 παρ. 2 κ.ν. 2190/1920), ως οιονεί καθολική διάδοχος που υποκαθίσταται γενικά στα δικαιώματα και υποχρεώσεις της εταιρείας που απορροφάται, χωρίς να επέρχεται διακοπή τους και χωρίς καμία διατύπωση για τη συνέχισή τους ή δήλωση επαναλήψεως τους, γιατί η απορροφηθείσα δεν έχει πλέον νομική προσωπικότητα, άρα και ικανότητα διαδικού, από τη στιγμή που εγκριθεί η απόφαση συγχώνευσης από τον Υπουργό Ανάπτυξης και υποβληθεί στις διατυπώσεις δημοσιότητας του άρθρου 74 παρ. 1 και 7β κ.ν.

<sup>144</sup> Με το ίδιο σκεπτικό και αιτιολογία εκδόθηκαν αργότερα, ενδεικτικά, οι ΣτΕ 3350/1995 ΔιΔικ 1997,416, ΣτΕ 4976/1996 ΝΟΜΟΣ '97, ΣτΕ 2028/1997 ΝοΒ 1999,324, ΣτΕ 3936/1999 ΝΟΜΟΣ, ΣτΕ 1590/2000 ΔιΔικ 2001,1062, ΔΠρΜυτιλ 208/2005 ΕΔΚΑ 2006,871, ΔΠρΑθ 6891/2006 ΔΦΝ 2007,1168

<sup>145</sup> Όπως η ΕφΑθ 660/2007 ΕλλΔνη 2007,895 και η ΕφΠειρ 294/2008 ΔΕΕ 2008,959.

<sup>146</sup> Η υπόσταση των οργάνων αυτών δεν έχει παύσει με την κήρυξη της πτωχεύσεως, αλλά αντίθετα αυτά εξακολουθούν υφιστάμενα και ασκούν τις εξουσίες, που ειδικά παρέχονται από το νόμο (διατύπωση αντιρρήσεων κατά τη διαδικασία της επαληθεύσεως των πιστώσεων, συναίνεση ή μη για την υπό του συνδίκου εκποίηση πτωχευτικών πραγμάτων, υποβολή προτάσεων προς επίτευξη πτωχευτικού συμβιβασμού κ.λπ.), όπως δέχθηκε η ΕφΑθ 5806/2004 ΕπισκΕΔ 2004,781. Όμοιες και οι ΜΠρΑθ 4395/2003 ΝοΒ 2003,1915, ΕφΠατρ 834/2008 ΑχαΝομ 2009,468.

<sup>147</sup> βλ. σχετικά σε ΑΠ 960/2011 ΕπισκΕΔ 2011,970, ΑΠ 1324/2008 ΔΕΕ 2008,1378, ΑΠ 746/2011 ΧριΔ 2012,210

2190/1920<sup>148</sup>. Συνεπώς, αν ασκηθούν ένδικα βοηθήματα ή μέσα κατά της συγχωνευθείσας Α.Ε. μετά την καταχώριση στο Γ.Ε.ΜΗ., αυτά κρίνονται απαράδεκτα και απορρίπτονται για την αιτία αυτή, ενώ και η συνέχιση αναγκαστικής εκτέλεσης, που είχε αρχίσει κατά Α.Ε. που συγχωνεύθηκε σε άλλη, προϋποθέτει την προηγούμενη επίδοση νέας επιταγής στη συγχωνευθείσα εταιρεία και την αναγραφή, στις συντασσόμενες για την εκτέλεση πράξεις, της νέας εταιρείας ως οφειλέτιδας, κατά της οποίας συνεχίζεται η εκτέλεση<sup>149</sup>.

Αλλά και στην περίπτωση συγχώνευσης μεταξύ Ε.Π.Ε., επέρχονται τα αποτελέσματα της συγχώνευσης και η νέα εταιρεία υποκαθίσταται στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των συγχωνευόμενων εταιρειών και συνεχίζει, ως οιονεί καθολική διάδοχος, τις εκκρεμείς δίκες, εφόσον τηρηθούν οι διατυπώσεις δημοσιότητας του άρθρου 8 ν. 3190/1955 (άρθρο 55 παρ. 4)<sup>150</sup>.

#### *Γ. Η δικονομική θέση των διοικητών*

Όσον αφορά το θέμα της κοινοποίησης ή μη της πράξης επιβολής φόρου και στο διοικητή εταιρείας που έχει περατωθεί η εκκαθάρισή της, εκτός από την εταιρεία που είναι φορολογικά υπόχρεη, όπως και για το ποιος νομιμοποιείται στην άσκηση προσφυγής κατά της πράξης, έχει κριθεί ότι, σε περίπτωση λύσης Ο.Ε., Ε.Ε. ή Ε.Π.Ε. και περάτωσης της, ή όταν δεν υπάρχει στάδιο εκκαθάρισης, νομίμως εκδίδεται καταλογιστική πράξη στο όνομά της, εφόσον αυτή ανάγεται σε χρονικό διάστημα κατά το οποίο υφίστατο το νομικό πρόσωπο της εταιρείας. Η πράξη αυτή κοινοποιείται σε όλους τους εταίρους, οι οποίοι, ως φορολογικοί διάδοχοι του νομικού προσώπου που έχει διαλυθεί, μπορούν να ασκήσουν προσφυγή ενώπιον του ΔΠρ, είτε όλοι μαζί είτε ο καθένας χωριστά είτε μερικοί εξ αυτών<sup>151</sup>. Σε περίπτωση έκδοσης τέτοιας πράξεως σε

<sup>148</sup> βλ. και τις ΑΠ 913/2001 ΕλλΔνη 2003,174, ΠΠρΟδ 64/2003 ΝΟΜΟΣ

<sup>149</sup> βλ. σχετικά τις ΕφΘεσ 3270/1998 ΔΕΕ 1998,306, ΜΠρΚικ 293/1998 Αρμ 1999,696, ΕφΑθ 914/1999 ΔΕΕ 1999,724, ΑΠ 1515/2002 ΕΕμπΔ 2003,82, ΕφΛαρ 464/2005 Δ 2006,53, ΑΠ 568/2005 ΕΕμπΔ 2006,65, ΕφΘεσ 2918/2005 Αρμ 2006,422, ΕφΑθ 5919/2006 ΕλλΔνη 2007,302, ΜΠρΘεσ 9460/2007 Αρμ 2007,896, ΕφΛαμ 33/2007 Δ 2008,127, ΕφΑθ 5371/2007 ΕλλΔνη 2008,1512, ΕφΠατρ 1265/2007 ΑχαΝομ 2008,474, ΕφΠατρ 710/2009 ΑχαΝομ 2010,384

<sup>150</sup> βλ. ΜΠρΚαλαμ 6/2004 ΑρχΝ 2006,133, ΕφΘεσ 2207/2006 ΕπισκΕΔ 2006,1156

<sup>151</sup> βλ. τις ΔΠρΑθ 6526/2005 Λογ 2006,81 και ΣΤΕ 2579/1998 ΔΦΝ 2000,1512, με τις οποίες επίσης κρίθηκε ότι, προς άσκηση ανακοπής κατά πράξης ταμειακής βεβαίωσης σε βάρος Ο.Ε., νομιμοποιείται μόνο το νομικό πρόσωπο της εταιρείας και όχι τα μέλη της, εκτός εάν παύσει να υφίσταται το νομικό πρόσωπο, οπότε νομιμοποιούνται οι πρώην εταίροι της εταιρείας ως καθολικοί της διάδοχοι.

βάρος εταιρείας που τελεί υπό εκκαθάριση, το νομικό πρόσωπο της οποίας εξακολουθεί να υφίσταται για τις ανάγκες της εκκαθάρισης, μόνη η εταιρεία αυτή νομιμοποιείται σε άσκηση προσφυγής κατά της εκδοθείσας σε βάρος της καταλογιστικής πράξεως, ενώ οι εταίροι δεν μπορούν να ενεργήσουν ατομικά, έστω και αν ήταν εκκαθαριστές, ούτε βάσει των άρθρων 23 και 64 παρ. 1 ΚΔΔ<sup>152</sup> ούτε βάσει των άρθρων 72, 765, 777 και 778 ΑΚ<sup>153</sup>. Το συμφέρον τους, ως τρίτων, δεν είναι άμεσο και ενεστώς, με την έννοια ότι η πράξη δεν παράγει αμέσως έννομα αποτελέσματα σε βάρος τους, τα οποία επέρχονται μετά τη βεβαίωση «εν στενή έννοια» χρέους στο πρόσωπό τους ή μετά την έναρξη της διοικητικής εκτέλεσης σε βάρος τους, στις περιπτώσεις που δεν απαιτείται ιδιαίτερη ταμειακή βεβαίωση<sup>154</sup>.

Ομοίως, η διάταξη του άρθρου 115 παρ. 3 παλιού Κ.Φ.Ε. δεν δημιουργεί ίδια φορολογική υποχρέωση των προσώπων που είχαν την ιδιότητα του διαχειριστή ή του διευθύνοντος συμβούλου ή του εκκαθαριστή Α.Ε.<sup>155</sup>, ή έστω του νομίμου εκπροσώπου, κατά τον χρόνο διάλυσης ή συγχώνευσης ή λειτουργίας της εταιρείας, για καταβολή του οφειλομένου από αυτήν φόρου, αλλά απλή πρόσθετη ευθύνη<sup>156</sup> αυτών προς πληρωμή του φόρου που βεβαιώθηκε σε βάρος της εταιρείας. Η ευθύνη αυτή δεν ανάγεται στο στάδιο της βεβαίωσης του φόρου, αλλά στο στάδιο της

---

<sup>152</sup> βλ. *Μωυσίδης Β.*, ό.π., σελ. 362-364, και τις ΔΕΦΑΘ 2837/2012 ΕΛΛΔνη 2013,896, με την οποία κρίθηκε ότι, όσο διαρκεί το στάδιο της εκκαθάρισης, η Ε.Π.Ε. νομιμοποιείται σε άσκηση προσφυγής κατά πράξης που εκδόθηκε στο όνομά της, και μόνο αν έχει περατωθεί και το στάδιο της εκκαθάρισης, η καταλογιστική πράξη κοινοποιείται στους εταίρους, που νομιμοποιούνται σε άσκηση προσφυγής, ΔΠρΧαλκ 473/2007 Λογ 2008,1265, με την οποία κρίθηκε ότι Ο.Ε., που έχει διαλυθεί, δεν έχει δικαίωμα προσφυγής κατά της πράξεως προσδιορισμού Φ.Π.Α. και της σχετικής πράξεως επιβολής προστίμου Φ.Π.Α., αλλά η κατ' αυτής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη, εφόσον δεν ασκήθηκε από τα ομόρρυθμα μέλη της.

<sup>153</sup> Δηλαδή, αν δεν λυθεί η εταιρεία και δεν περατωθεί η εκκαθάριση, μόνη η εταιρεία νομιμοποιείται να ασκήσει προσφυγή κατά πράξης που εκδόθηκε στο όνομά της. βλ. ΔΕΦΑΘ 1297/2011 ΝΟΜΟΣ, ΔΠρΑΘ 13713/2008 ΕΔΚΑ 2009,284, ΣτΕ 1803/2006 ΝΟΜΟΣ, ΣτΕ 5460/1996 ΔΦΝ 1997,802, ΣτΕ 1923/1995 Λογ 1995,1543.

<sup>154</sup> βλ. *Μωυσίδης Β.*, ό.π., σελ. 368-369, ΣτΕ 237/2008 ΝΟΜΟΣ, ΣτΕ 844/2012 Διδικ 2013,1069 και την ΣτΕ 2999/2006 Λογ 2007,516, με την οποία (σκέψη -3-) κρίθηκε ότι και ο ομόρρυθμος εταίρος δύναται να ασκήσει ανακοπή κατά πράξης διοικητικής εκτέλεσης που εκδόθηκε βάρος της εταιρείας για οφειλές αυτής, υπό την προϋπόθεση όμως να του έχει κοινοποιήσει την πράξη αυτή η αρμόδια διοικητική αρχή, καθιστώντας τον κατ' αυτόν τον τρόπο άμεσο οφειλέτη, και ότι σε περίπτωση μη κοινοποιήσεως στον ομόρρυθμο εταίρο της εκδοθείσας σε βάρος της εταιρείας πράξεως ταμειακής βεβαιώσεως, ο εταίρος αυτός δεν στερείται του δικαιώματος δικαστικής προστασίας, διότι μπορεί να προσβάλει με ανακοπή την πράξη διοικητικής εκτελέσεως που τυχόν εκδοθεί μεταγενέστερα σε βάρος του, προβάλλοντας, κατ' ορθή ερμηνεία της παρ. 4 του άρθρου 224 ΚΔΔ και υπό τις προϋποθέσεις που θέτει η διάταξη αυτή, και λόγους που αφορούν τη νομιμότητα του εκδοθέντος κατά της εταιρείας νομίμου τίτλου.

<sup>155</sup> Όσον αφορά τις φορολογικές διαφορές, ο «τρίτος» δεν καθίσταται, λόγω της ευθύνης του για καταβολή του φόρου, υποκείμενο της οικείας φορολογικής σχέσης και, ως εκ τούτου, δεν μπορεί να καταστεί άμεσο υποκείμενο της σχετικής φορολογικής δίκης, με άσκηση από τον ίδιο προσφυγής κατά της καταλογιστικής πράξης, βλ. ΔΕΦΑΘ 360/2012 ΕΛΛΔνη 2012,1436, σκέψη 7.

<sup>156</sup> βλ. ΔΕΦΑΘ 1398/2011 ΝΟΜΟΣ, ΔΕΦΑΘ 2697/2011 Διδικ 2012,1463, *Μιχαλόπουλος Ν.*, ό.π., σελ. 212-213, και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία και γνωμοδότηση

εισπράξεως του, οπότε κατά της ταμειακής βεβαίωσης, ως εκτελεστής διοικητικής πράξης, η οποία έχει εκδοθεί στο όνομα της εταιρείας βάσει της πράξης επιβολής φόρου ή της δικαστικής απόφασης που απέρριψε πρωτόδικα την προσφυγή της, και που έχει εγγραφεί στο χρηματικό κατάλογο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και έχει γνωστοποιηθεί προς την εταιρεία με ατομική ειδοποίηση προς εξόφληση<sup>157</sup>, νομιμοποιείται να στραφεί, ασκώντας τη σχετική ανακοπή, μόνο η υπόχρεη εταιρεία, κατ' άρθρο 217 παρ. 1 περ. α' και 219 παρ. 1 ΚΔΔ<sup>158</sup>. Επομένως, τα ανωτέρω πρόσωπα δεν καθίστανται υποκείμενα της σχετικής φορολογικής υποχρεώσεως, και δεν νομιμοποιούνται να ασκήσουν προσφυγή, κατ' άρθρο 64 παρ. 1 ΚΔΔ, κατά της πράξεως της φορολογικής αρχής με την οποία προσδιορίζεται ο οφειλόμενος από την εταιρεία φόρος<sup>159</sup>.

Η ανωτέρω ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 115 παλιού Κ.Φ.Ε., του άρθρου 55 Κ.Φ.Π.Α. και του άρθρου 64 παρ. 1 ΚΔΔ δεν αποστερεί τους αλληλέγγυα ευθυνόμενους της ουσιαστικής δικαστικής προστασίας που δικαιούνται, σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 1 Συντάγματος καθώς, όταν επιδιωχθεί η αναγκαστική είσπραξη του οφειλομένου ποσού του φόρου από τα πρόσωπα αυτά βάσει της ταμειακής βεβαίωσης που έχει εκδοθεί επ' ονόματι της εταιρείας<sup>160</sup>, μπορούν να ασκήσουν ανακοπή κατά των πράξεων αναγκαστικής εκτέλεσης που τυχόν θα εκδοθούν σε

---

<sup>157</sup> βλ. και τις ΣτΕ 1981/2012 Ε7 2014,137, ΔΠρΡοδ 414/2007 ΝΟΜΟΣ και ΣτΕ 3372/2004 ΔιΔικ 2006,617, όπου έγινε δεκτό ότι υπόχρεος για την καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών για εργαζόμενους που παρέχουν την εργασία τους σε Α.Ε. είναι το νομικό πρόσωπο της εταιρείας, στο όνομα της οποίας πρέπει να εκδίδεται η πράξη επιβολής εισφορών. Αν όμως εκδοθεί πράξη επιβολής εισφορών του Ι.Κ.Α. σε βάρος Α.Ε., στην οποία μνημονεύεται ρητά, παράλληλα με το βαρυνόμενο νομικό πρόσωπο της εταιρείας, και ορισμένο φυσικό πρόσωπο ως υπεύθυνο για την καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών που οφείλει η εταιρεία (εργοδότης), τότε και το πρόσωπο αυτό νομιμοποιείται να ασκήσει ένσταση κατά της πράξεως αυτής και, εφόσον επιβλήθηκε πρόστιμο στο νόμιμο εκπρόσωπο Α.Ε., δεν νομιμοποιείται η εταιρεία στην άσκηση προσφυγής, αλλά μόνο το πρόσωπο σε βάρος του οποίου επιβλήθηκε.

<sup>158</sup> Για το αντικείμενο της ανακοπής του άρθρου 217 παρ. 1 ΚΔΔ βλ. σχετικά σε *Μωυσίδης Β.*, ό.π., σελ. 986-988, για το ποιος νομιμοποιείται ενεργητικά στην άσκησή της στις σελ. 998-999

<sup>159</sup> βλ. ΑΠ 1999/2013 ΧρΙΔ 2014,264 και ΣτΕ 708/2008 ΔΦΝ 2010,1368, με την τελευταία να αναφέρει τη δυνατότητα άσκησης πρόσθετης παρέμβασης από τους αλληλέγγυα ευθυνόμενους στη δίκη επί της προσφυγής της εταιρείας κατά της καταλογιστικής πράξης (άρθρο 113 ΚΔΔ).

<sup>160</sup> βλ. *Μωυσίδης Β.*, ό.π., σελ. 1040-1041. Για την λήψη μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης κατά των παραπάνω προσώπων δεν απαιτείται να επαναληφθεί η διαδικασία προσδιορισμού και βεβαίωσης του φόρου, με κοινοποίηση, προς τα πρόσωπα αυτά, της σχετικής καταλογιστικής πράξης (νόμιμος εκτελεστός τίτλος), που υπόκειται σε προσφυγή από την υπόχρεη εταιρεία, ούτε, περαιτέρω, επ' ονόματί τους νέα ταμειακή βεβαίωση του οφειλόμενου ποσού του φόρου, αλλά με βάση την ταμειακή βεβαίωση που ήδη διενεργήθηκε εις βάρος της εταιρείας και εκδόθηκε στο όνομά της, κατ' άρθρο 4 παρ. 1 Κ.Ε.Δ.Ε., βλ. ΔΕΦΘεσ 106/2013 ΕΔΔΔΔ 2013,477, ΔΕΦΑΘ (συμβ.) 12/2012 ΝΟΜΟΣ, ΔΕΦΘεσ 124/2012 ΕΔΔΔΔ 2012,500, ΔΕΦΑΘ 266/2011 ΝΟΜΟΣ, ΔΠρΠειρ 1366/2009 ΝΟΜΟΣ. Σύμφωνα με την ΣτΕ 3785/2005 ΝΟΜΟΣ, δεν παραβιάζεται το κατά το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος δικαίωμα δικαστικής προστασίας για τα πρόσωπα αυτά, διότι καλύπτονται από τη δικαστική προστασία που παρέχεται στα νομικά πρόσωπα, των οποίων έχουν την διοίκηση.



βάρος τους, προβάλλοντας λόγους που αφορούν την έκταση της ευθύνης τους αλλά και το κατ' ουσία βάσιμο της απαίτησης του Δημοσίου<sup>161</sup>.

Ειδικότερα, τα πρόσωπα αυτά, με δεδομένο ότι δεν είναι τα υποκείμενα της φορολογικής υποχρεώσεως, δεν έχουν μετάσχει στη διαδικασία ελέγχου και δεν τους έχει κοινοποιηθεί η πράξη καταλογισμού του φόρου, την οποία, άλλωστε, δεν νομιμοποιούνται να προσβάλλουν, αλλά είναι τρίτοι, των οποίων η ευθύνη γεννάται το πρώτον κατά το στάδιο της εισπράξεως του φόρου που βεβαιώθηκε επ' ονόματι της εταιρείας, αποκτούν, κατά τον Κ.Ε.Δ.Ε., την ιδιότητα του «οφειλέτη», μόνον από και δια της έκδοσης και κοινοποίησης προς αυτά της ατομικής ειδοποίησης που προβλέπεται στην παρ. 1 του άρθρου 4 Κ.Ε.Δ.Ε., μέσω της οποίας πληροφορούνται την ύπαρξη, το ύψος και την αιτία του χρέους τους<sup>162</sup>. Κατόπιν αυτής της κοινοποίησης, τους παρέχεται η δυνατότητα να αμυνθούν αποτελεσματικά, νομιμοποιούμενοι πλέον να στραφούν και κατά της καταλογιστικής πράξης βεβαίωσης του φόρου, με την οποία θεωρείται συμπροσβαλλομένη και η ταμειακή βεβαίωση, με την ανακοπή των άρθρων 217 παρ. 1 περ. α', 219 παρ. 1 και 224 παρ. 4 ΚΔΔ, πριν την έναρξη της αναγκαστικής εκτέλεσης, εφόσον δεν έχει εκδοθεί τελεσίδικη απόφαση κατόπιν σχετικής προσφυγής της εταιρείας για τη νομιμότητα ή μη της καταλογιστικής πράξης, και να προβάλουν λόγους αναγόμενους στο κατ' ουσία βάσιμο της απαίτησης του Δημοσίου, είτε να

---

<sup>161</sup> Έτσι οι ΔΕΦΑΘ 2322/1991 ΔΦΝ 1992,157, ΣτΕ 1418/2001 ΔιΔικ 2003,1434, ΣτΕ 448/2002 ΔιΔικ 2003,785, ΔΠρΠειρ 125/2005 ΕΔΚΑ 2005,293, ΔΠρΑΘ 3043/2008 ΝΟΜΟΣ, *Αθανασόπουλος Α.*, ό.π., σελ. 1164-1168.

<sup>162</sup> βλ. ΣτΕ 3933/1998 ΔιΔικ 2002,526, ΔΠρΑΘ 2866/2005 ΔΦΝ 2006,738, ΔΠρΑΘ 6891/2006 ΔΦΝ 2007,1168, ΔΠρΑΘ 8201/2013 ΝΟΜΟΣ, ΜΠρΘεσ 24418/2013 ΝΟΜΟΣ, όπου κρίθηκε ότι η ατομική ειδοποίηση του άρθρου 4 παρ. 1 Κ.Ε.Δ.Ε. δεν αποτελεί εκτελεστή πράξη που εκδίδεται στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης, αλλά πληροφοριακό έγγραφο, το οποίο αποστέλλεται από τον Προϊστάμενο της οικείας Δ.Ο.Υ. προς τον οφειλέτη για να του γνωστοποιήσει το υφιστάμενο χρέος του, ώστε δε χωρεί ανακοπή του άρθρου 217 παρ. 1 ΚΔΔ κατά αυτής. Εφόσον όμως στην ατομική αυτή ειδοποίηση αναγράφεται, όπως ορίζεται στο άρθρο 4 Κ.Ε.Δ.Ε., η πράξη ταμειακής βεβαίωσης του σχετικού χρέους, τότε γίνεται ερμηνευτικά δεκτό ότι η ανακοπή, κατ' εκτίμηση του δικογράφου, στρέφεται κατά της ταμειακής βεβαίωσης (βεβαίωση «εν στενής εννοία»). Κατ' εξαίρεση όμως, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η ατομική ειδοποίηση έχει εκτελεστό και όχι πληροφοριακό χαρακτήρα στην περίπτωση που αποστέλλεται σε τρίτο πρόσωπο, το οποίο είναι κατά νόμο αλληλεγγύως υπεύθυνο με τον οφειλέτη για την εξόφληση του χρέους, χωρίς να προηγηθεί ταμειακή βεβαίωση και σε βάρος του. Και τούτο, διότι η αποστολή ατομικής ειδοποίησης στην περίπτωση αυτή έχει δυσμενείς έννομες συνέπειες, καθόσον ο οφειλέτης καλείται για πρώτη φορά, ως εις ολόκληρο υπόχρεος, να καταβάλει ληξιπρόθεσμα χρέη του ν.π. προς το Δημόσιο, με την απειλή λήψης μέτρων εκτέλεσης σε βάρος του, ενώ η δυνατότητα προσβολής μεταγενέστερων πράξεων εκτέλεσης (έκθεσης κατάσχεσης, προγράμματος πλειστηριασμού κλπ.) δεν εξασφαλίζει πλήρως το συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμά του για δικαστική προστασία, αφού κατά το διάστημα που μεσολαβεί μέχρι την έκδοση μεταγενέστερων πράξεων εκτέλεσης δεν του παρέχεται κανένα ένδικο βοήθημα προς υποστήριξη των δικαιωμάτων του (δεδομένου ότι δεν εκδίδεται ταμειακή βεβαίωση σε βάρος του), παράλληλα δε υφίσταται τις δυσμενείς συνέπειες από την ύπαρξη της οφειλής του (υπολογισμός προσαυξήσεων, ενδεχόμενη άσκηση ποινικής δίωξης κλπ.). βλ. και σε *Πρέζας Α.*, Ανακοπή κατά ατομικής ειδοποίησης από πρόσωπα ευθυνόμενα, λόγω της ιδιότητάς τους, αλληλεγγύως με τις υπόχρεες εταιρείες προς καταβολή παρακρατούμενων φόρων (παρ. 3 άρθρου 115 ν. 2238/1994), ΔΦΝ 2006, τ. 60, σελ. 736-737

προβούν σε ρύθμιση του χρέους<sup>163</sup>. Συνεπώς, αναγκαία προϋπόθεση για την λήψη κατά των ανωτέρω προσώπων οποιουδήποτε μέτρου αναγκαστικής εκτέλεσης συνιστά η προηγούμενη έκδοση και νόμιμη κοινοποίηση προς αυτά της ατομικής ειδοποίησεως που προβλέπεται στην παρ. 1 του άρθρου 4 Κ.Ε.Δ.Ε.<sup>164</sup>, η παράλειψη της οποίας καθιστά άκυρη τη λήψη οποιουδήποτε μέτρου αναγκαστικής εκτελέσεως, όπως είναι η κατάσχεση κινητού ή ακινήτου<sup>165</sup>.

## **§§ 6. Η νομική φύση της «ευθύνης» στο πλαίσιο του «κράτους δικαίου»**

### *A. Γενικές παρατηρήσεις*

Η ευθύνη των διοικητών των νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και οφειλές των τελευταίων προς το Δημόσιο φαίνεται να χρησιμοποιείται με την ευρεία έννοια της, ως νομικού όρου<sup>166</sup>. Δηλαδή, «ευθύνη» νοείται η δυσμενής έννομη συνέπεια που επωμίζονται τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν διαχειριστική εξουσία στο νομικό πρόσωπο επειδή αυτό παρέλειψε να εκπληρώσει προσηκόντως τις εκ του νόμου φορολογικές του υποχρεώσεις ή επειδή τέλεσε κάποιο φορολογικό αδίκημα. Οι διοικητές-διαχειριστές, οι μέτοχοι ή οι εταίροι καθίστανται αυτόματα συν-υπόλογοι για την αποκατάσταση της φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου, χωρίς να ιδρύεται νέος νόμιμος λόγος ευθύνης. Παρά το διαχωρισμό των δικαιωμάτων και

---

<sup>163</sup> βλ. και Πέτρου Α., ό.π., σελ. 1705, και ενδεικτικά τις ΣτΕ 612/1992 ΔΦΝ 1992,1739, ΣτΕ 2580/1998 Διδικ 2000,856., ΕφΛαρ 82/2002 Δικογραφία 2003,44, ΣτΕ 1942/2002 ΝΟΜΟΣ, ΕΦΑΘ 5887/2003 ΕΛΛΔνη 2004,1072, ΣτΕ 2999/2006 Λογ 2007,516 και τις νεότερες ΔΠρΑΘ 4263/2009 ΝΟΜΟΣ, ΔΠρΠειρ 1366/2009 ΝΟΜΟΣ, ΔΕΦΑΘ 1616/2010 ΝΟΜΟΣ, ΔΕΦΑΘ 1398/2011 ΝΟΜΟΣ, ΔΕΦΑΘ 266/2011 ΝΟΜΟΣ, ΔΠρΠειρ 138/2011 ΝΟΜΟΣ, ΔΕΦΘεσ 124/2012 ΕΔΔΔΔ 2012,500

<sup>164</sup> Η παρ. 3 του άρθρου 4 Κ.Ε.Δ.Ε, σύμφωνα με την οποία «Η παράλειψις αποστολής της κατά την παράγραφον 1 του παρόντος άρθρου ειδοποίησεως ουδεμίαν ασκεί επίδρασιν επί του κύρους των κατά του οφειλέτου λαμβανομένων αναγκαστικών μέτρων.», δεν έχει εφαρμογή σε διαδικασία αναγκαστικής εκτέλεσης σε βάρος τρίτων, γιατί τυχόν εφαρμογή της θα κατέληγε είτε στη λήψη μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης σε βάρος τους, χωρίς προηγουμένως να τους έχει δοθεί η δυνατότητα να εξοφλήσουν το χρέος τους, είτε στην απώλεια σταδίου δικονομικής προστασίας, βλ. ΣτΕ 708/2008 Λογ 2009,815 (σκέψη -6- in fine), ΣτΕ 844/2012 Διδικ 2013,1069 (σκέψη -5- in fine).

<sup>165</sup> Επίσης, η νομολογία, (ενδεικτικά βλ. ΣτΕ 29/2013 ΝΟΜΟΣ, ΔΠρΑΘ 4263/2009 ΝΟΜΟΣ, ΣτΕ 1705/2008 Διδικ 2010,1302, ΔΠρΑΘ 10310/2005 ΔΦΝ 2006,1215, ΣτΕ 1639, 1642-1644/2003 ΝΟΜΟΣ), δέχεται ότι τυχόν καθυστερημένη περιέλευση ή μη επίδοση της ατομικής ειδοποίησης στον οφειλέτη, οδηγεί σε ακύρωση της πράξης αυτής εκτέλεσης, εφόσον ο οφειλέτης επικαλεσθεί το γεγονός αυτό, λόγω ενδεχόμενης αποστέρησής του από το στάδιο δικονομικής προστασίας προ της λήψεως συγκεκριμένου μέτρου εκτελέσεως. Προς μη νόμιμη επίδοση της ταμειακής βεβαίωσης εξομοιώνεται και η επίδοση απλής ταμειακής ειδοποίησης πριν τη λήψη αναγκαστικών μέτρων για το σύνολο του χρέους του κυρίως υπόχρεου, χωρίς να αναφέρονται σ' αυτήν αναλυτικά η ταμειακή ή οι ταμειακές βεβαιώσεις και η αιτία του χρέους, ώστε να μπορεί ο τρίτος να προστατευθεί αποτελεσματικά με άσκηση έγκυρης ανακοπής. Εάν έχει γίνει προηγουμένως τέτοια επίδοση, τούτο πρέπει να το επικαλείται και να το αποδεικνύει η επισπεύδουσα αρχή.

<sup>166</sup> βλ. Αρχανιωτάκης Γ., ό.π., σελ. 12-13, 15-16 και 230-231

υποχρεώσεων του νομικού προσώπου από τα αντίστοιχα των φυσικών προσώπων που το στελεχώνουν, η διαφύλαξη των συμφερόντων του Δημοσίου οδήγησε στον καταλογισμό εις βάρος των τελευταίων μιας αλλότριας υποχρέωσης σαν να ήταν ίδια<sup>167</sup>. Στοιχειοθετείται η ατομικότητα της ευθύνης, η οποία πλέον προσωποποιείται και αφορά συγκεκριμένα μέλη της εταιρείας, με εκτελεστική εξουσία ή με ιδιότητα που περιγράφει ο νόμος. Πρόκειται σαφώς για προσωρινό παραμερισμό της νομικής προσωπικότητας<sup>168</sup>, με αφορμή τη μη εκπλήρωση συγκεκριμένων φορολογικών υποχρεώσεων, που δεν υποκαθιστά την ουσία του δικαίου των νομικών προσώπων, απλώς σκοπεύει να θεμελιώσει συνυπευθυνότητα ανάμεσα στον εκ του νόμου υπόχρεο και σε ορισμένα μέλη του, τρίτα ως προς την υποχρέωση.

Κύριο, λοιπόν, χαρακτηριστικό των νομικών κανόνων καταλογισμού, που οδηγούν στην κάμψη της αρχής του διαχωρισμού των νομικών προσώπων σχετικά με τις οφειλές φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α., ασφαλιστικών εισφορών κ.ά. αυτών προς το Δημόσιο, είναι η αναπόφευκτη και αυτοδίκαιη εφαρμογή τους εις βάρος των φυσικών προσώπων, των διοικούντων ή μετόχων ή εταίρων, που εκ του νόμου θα βαρύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα με την καταβολή αυτών των φορολογικών οφειλών, σε περίπτωση που το υπόχρεο νομικό πρόσωπο δεν το πράξει και για όσο διάστημα εκκρεμούν οι οφειλές<sup>169</sup>. Πρόκειται για θέσπιση γνήσιας αντικειμενικής<sup>170</sup> ευθύνης τους, που δεν εξετάζει την ύπαρξη αιτιώδους συνδέσμου, μεταξύ της συμπεριφοράς του συνυπόχρεου προσώπου και της δημιουργίας της οφειλής, και δεν οδηγεί στην απαλλαγή τους, ακόμα κι αν επιτρεπόταν η ανταπόδειξη για την έλλειψη υπαίτιας δράσης τους κατά την άσκηση της διαχείρισης, και που ανάγει ουσιαστικά τη μέριμνά τους για την εκπλήρωση των φορολογικών καθηκόντων των εταιρειών τους σε μέθοδο προληπτικής διασφάλισης της πληρωμής των οφειλομένων ποσών προς το Δημόσιο, του οποίου το ταμειακό συμφέρον φαίνεται να έχει αναγορευθεί σε (υπέρτατο) δημόσιο (συμφέρον)<sup>171</sup>. Γίνεται αντιληπτό ότι το πλέγμα των κανόνων που καθιερώνουν την ευθύνη των διοικητών νομικών προσώπων λειτουργεί εγγυητικά για

---

<sup>167</sup> βλ. και σε *Αρχανιωτάκης Γ.*, ό.π., σελ. 130 επ.

<sup>168</sup> βλ. *Λιακόπουλος Θ.*, ό.π., σελ. 89-90

<sup>169</sup> βλ. *Μάτσος Γ.*, Αντίθετη στη νομολογία του ΔΕΕ η αντικειμενική ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για οφειλές ΦΠΑ, ΔΦΝ 12/2013, τ. 67, τευχ. 1528, σελ. 1861-1862

<sup>170</sup> βλ. και το συλλογισμό για την αντικειμενικότητα της ευθύνης σε *Καλλιντέρης Κ.*, ό.π., σελ. 133-137.

<sup>171</sup> βλ. *Χρυσόγονος Κ.*, Ατομικά και Κοινωνικά Δικαιώματα, Νομική Βιβλιοθήκη, 2006, σελ. 86-87

το Δημόσιο, αφού αφενός διευρύνει τον κύκλο των φορολογικά υπόχρεων, με σκοπό την άσκηση πίεσης για καταβολή των βεβαιωμένων στο όνομα του ν.π. φόρων, αφετέρου προβλέπει την υπεγγυότητα της ατομικής περιουσίας και μελών του νομικού προσώπου στα μέτρα εξαναγκασμού του Δημοσίου. Η παθητική εις ολόκληρο ενοχή των φυσικών προσώπου με το νομικό επιτρέπει τελικά, κατ' ανάλογη εφαρμογή της διάταξης ΑΚ 482<sup>172</sup>, στο Δημόσιο να απαιτήσει την εκπλήρωση της φορολογικής υποχρέωσης από οποιονδήποτε εκ των δύο πλευρών συνυπόχρεων, κατά προτίμησή του και με γνώμονα την περιουσιακή κατάσταση του καθενός ώστε, αν κατά περίπτωση οι διαχειριστές είναι περισσότερο φερέγγυοι και αξιόχρεοι από την εταιρεία, να ικανοποιηθεί από τη δική τους περιουσία.

#### *B. Η αλληλεπίδραση με την αρχή της φορολογικής ισότητας*

Αποτελεί αντικείμενο εξέτασης από νομική άποψη το αν ο καταλογισμός των φορολογικών οφειλών των νομικών προσώπων και στους διοικούντες τους ή στους μετόχους ή εταίρους τους είναι πρόβλεψη εναρμονισμένη με την επιταγή για δίκαιο φορολογικό σύστημα, δηλαδή αν είναι συνταγματικά επιτρεπτή η άσκηση φορολογικής εξουσίας με την επιβολή φορολογικής υποχρέωσης σε πρόσωπα μη ευθυνόμενα αρχικά και κύρια σε καταβολή<sup>173</sup>.

Η αρχή της φορολογικής ισότητας, ως ειδική μορφή της γενικής περί της ισότητας ενώπιον του νόμου αρχής<sup>174</sup>, κατοχυρώνεται στο άρθρο 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος και, μαζί με την αρχή της καθολικότητας του φόρου, συνιστούν τη γενική αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης. Η προκείμενη αρχή προβλέπει την ίση αντιμετώπιση του πολίτη από το φορολογικό νόμο, δηλαδή η συνεισφορά του στα

---

<sup>172</sup> βλ. για την ερμηνεία του άρθρου 482 ΑΚ μεταξύ άλλων σε *Γεωργιάδης Α.*, ό.π., σελ. 975-976

<sup>173</sup> Ας είναι υπόψη και η σημαντική συνέπεια της αρχής της νομιμότητας του φόρου, όπως η τελευταία κατοχυρώνεται στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, που αφορά την υποχρέωση για στενή γραμματική ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων που ορίζουν το υποκείμενο του φόρου, το αντικείμενο κ.ά. Η μέθοδος αυτή αποσκοπεί στην αποφυγή διασταλτικής ερμηνείας τους ή ανάλογης εφαρμογής τους, για λόγους ασφάλειας του δικαίου, ώστε να μην αιφνιδιάζονται πρόσωπα που η περιουσία τους δεν είναι αρχικά εκ του νόμου υπέγγυα φόρου. βλ. *Φινοκαλιώτης Κ.*, ΦορΔ, σελ. 90-95, του ίδιου, Η Συνταγματική Κατοχύρωση των Αρχών της Νομιμότητας και Βεβαιότητας του Φόρου και της Απαγόρευσης της Αναδρομικότητας των Φορολογικών Νόμων, Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 1983, σελ. 35-43, όπου γίνεται δεκτή η διασταλτική ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων μόνο όταν αυτό επιτάσσει η ανάγκη για προώθηση της φορολογικής δικαιοσύνης ή το πνεύμα του νόμου, *Βελέντζας Γ.*, Οικονομικό Φορολογικό Δίκαιο, τ. Α', ΙυS, 2004, σελ. 72

<sup>174</sup> βλ. σχετικά σε *Φινοκαλιώτης Κ.*, Η Αρχή της Φορολογικής Δικαιοσύνης και το Σύνταγμα, Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη, 1985, σελ. 92 επ., καθώς και του ίδιου, ΦορΔ, σελ. 148 επ.

δημόσια βάρη να είναι ανάλογη με τη φοροδοτική του ικανότητα, ώστε τα βάρη να κατανέμονται δίκαια με βάση κοινές παραμέτρους που οδηγούν στην ίση (φορολογικά) μεταχείριση ίδιων κοινωνικών και οικονομικών καταστάσεων<sup>175</sup>. Ως βασική παράμετρος προσδιορισμού της φοροδοτικής ικανότητας κάθε υπόχρεου στο φόρο λαμβάνεται το πραγματικό, καθαρό εισόδημα, αλλά και η περιουσία και η δαπάνη<sup>176</sup>. Τίθεται λοιπόν ζήτημα, αν η μη εκπληρωμένη φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου, ως τρίτου, είναι δίκαιο και συνταγματικά ανεκτό να καταλογιστεί αντικειμενικά στο διοικητή ή το μέτοχο, πλέον της δικής του φορολόγησης. Φαίνεται ότι ο νομοθέτης τεκμαίρει ότι ο διοικητής έχει την ίδια τουλάχιστον οικονομική δυνατότητα σε σχέση με το άμεσα υπόχρεο νομικό πρόσωπο, και την ίδια παρουσία στην εγχώρια συναλλακτική ζωή, ώστε να πρέπει να ανταποκριθεί και στις δικές του ατομικές φορολογικές υποχρεώσεις, αλλά και στις οφειλές τρίτων, παραβιάζοντας έτσι τον κανόνα της όμοιας φορολογικής μεταχείρισης όμοιων κοινωνικοοικονομικών καταστάσεων, αλλά και τον κανόνα της επιβολής φόρου στο πραγματικό καθαρό εισόδημα (που εκπορεύονται από την αρχή της φορολογικής ισότητας)<sup>177</sup>. Η υπέρμετρη, συνολικά, φορολόγηση δεν ανταποκρίνεται στη συνταγματικά προβλεπόμενη φορολογική ισότητα, αφού τα συγκεκριμένα φυσικά πρόσωπα καλούνται να εξοφλήσουν δυσανάλογους με την πραγματική φοροδοτική τους ικανότητα φόρους, οι οποίοι επιρρίπτονται ουσιαστικά επί πλασματικής φορολογητέας ύλης (δηλ. της εταιρείας).

Πάντως, και η γενική αρχή περί ισότητας ενώπιον του νόμου παραβιάζεται, αφού προβλέπεται οριζόντια νομοθετική πρόβλεψη για κάθε ξεχωριστή περίπτωση καταλογισμού εταιρικών χρεών, χωρίς να προβλέπει διάκριση ανάμεσα στα συνυπεύθυνα πρόσωπα που ενδεχομένως: α) επικαλούνται ότι κατέβαλαν προσπάθεια να συμμορφωθεί η υπόχρεη εταιρεία με τις φορολογικές της υποχρεώσεις, β) προσλήφθηκαν κατόπιν της δημιουργίας των οφειλών και ενήργησαν με σκοπό την αποπληρωμή τους, που δείχνει έλλειψη υπαιτιότητας, γ) οι ίδιοι είναι φορολογικά ενήμεροι, ή διαθέτουν σημαντικά μικρότερη περιουσία, σε σχέση με την

---

<sup>175</sup> βλ. Φινοκαλιώτης Κ., Η Αρχή της Φορολογικής Δικαιοσύνης και το Σύνταγμα, Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη, 1985, σελ. 106-107, 111-113, Βελέντζας Γ., ό.π., σελ. 65-68, 73-74, Χρυσόγονος Κ., ό.π., σελ. 149-150, 151

<sup>176</sup> βλ. Φινοκαλιώτης Κ., ΦορΔ, σελ. 150-153

<sup>177</sup> βλ. Χρυσόγονος Κ., ό.π., σελ. 153

εταιρική, την οποία δεν αποκρύβουν, και στα συνυπεύθυνα πρόσωπα που ενδεχομένως: α) είχαν υπόψη τους την επιλογή της εταιρείας να μην αποπληρώνει τις οφειλές της στο Δημόσιο, ή να φοροδιαφεύγει, και αδιαφόρησαν, ή ακόμα και συνέβαλαν στη δημιουργία χρεών για δικό τους έμμεσο όφελος, β) έχουν οι ίδιοι αφανή ή μεγάλη περιουσία, συχνά ισάξια με της εταιρείας, και ίσως τέλεσαν δόλιες ενέργειες προς απόκρυψή της ή προς εξαγωγή της στην αλλοδαπή γ) είναι μέτοχοι ή εταίροι με τέτοιο ποσοστό συμμετοχής, ώστε να δύνανται να επηρεάζουν καθοριστικά την εμπορική δράση της εταιρείας ή τη λήψη κρίσιμων σχετικών αποφάσεων.

### *Γ. Επισημάνσεις σχετικά με άλλα συνταγματικά κατοχυρωμένα δικαιώματα*

Η άνιση αυτή μεταχείριση, με την πρόσθετη επιβολή φορολογικής υποχρέωσης, θα καταλείπει στον ενδιαφερόμενο να αναλάβει διαχειριστικό ρόλο σε εταιρικό σχήμα, που είναι ήδη προσωπικά υπέγγυος φόρου, περιορισμένο πια πεδίο οικονομικής πρωτοβουλίας και δράσης, καθώς εύλογα τον εκφοβίζει ότι θα επιβαρυνθεί ατομικά επιπλέον με την τυχόν μη εκπληρωμένη φορολογική υποχρέωση της εταιρείας. Είναι επιβεβλημένο, στο πλαίσιο των καθηκόντων του, να επιμελείται και να μεριμνά για τη συμμόρφωση του νομικού προσώπου στις νόμιμες φορολογικές του υποχρεώσεις. Ο θεσμός όμως της αυτοδίκαιης ευθύνης καταλήγει να προσβάλλει δικαιολογημένα το δικαίωμα της ελεύθερης ανάπτυξης της προσωπικότητάς του στις εκφάνσεις της επαγγελματικής ελευθερίας και της ιδιοκτησίας, κατά τα καθιερωμένα στα άρθρα 5 παρ. 1 και 17 του Συντάγματος, 16 του ΧΘΔΕΕ και 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ δικαιώματα.

**A.1.** Είναι προφανές ότι η συνολική φορολογική επιβάρυνση, με χρέη τρίτου που επιρρίπτονται προσθετικά, καταλήγει να είναι υπέρμετρη, οπότε, εκτός του ότι δεν είναι ανάλογη της φοροδοτικής του ικανότητας, δύναται να περιορίσει υπέρμετρα το δικαίωμα στην ιδιοκτησία, η οποία έτσι αποδυναμώνεται σε σχέση με τον προορισμό της<sup>178</sup>. Για παράδειγμα, αν εκτελεστικό μέλος του διοικητικού συμβουλίου ασκεί με επιμέλεια τα διαχειριστικά του καθήκοντα και ανακαλυφθούν οφειλές φόρου

---

<sup>178</sup> βλ. Φινοκαλιώτης Κ., ΦορΔ, σελ. 166, Χρυσόγονος Κ., ό.π., σελ. 369-370. Στην προκείμενη περίπτωση, το «γενικό συμφέρον» του άρθρου 17 παρ. 1 του Συντάγματος, υπέρ του οποίου νομοθετούνται περιορισμοί στην άσκηση του δικαιώματος της ιδιοκτησίας, ανάγεται στην προστασία του ταμειακού συμφέροντος του Δημοσίου, που έμμεσα έχει συνταγματική αναγνώριση, και για το οποίο γίνεται λόγος αμέσως παρακάτω.

εισοδήματος μεγάλης έκτασης της εταιρείας, που ανάγονται σε διαχειριστικές περιόδους κατά τις οποίες δεν ανήκε στο δυναμικό της εταιρείας, και στις οποίες δεν είχε καμία ανάμειξη, ούτε είχε βέβαια γνώση αυτών για να τις αποτρέψει, η συνολική επιβάρυνση της προσωπικής περιουσίας του, λόγω της συνυπευθυνότητας για τους οφειλόμενους από την εταιρεία φόρους, ενδέχεται να απομυζήσει σε σημαντικό βαθμό την οικονομική αξία της, αφού θα ευθύνεται αλληλέγγυα και απεριόριστα, γιατί πιθανότατα (η περιουσία του) δεν μπορεί να καλύψει, χωρίς να εκποιηθεί, φορολογικές υποχρεώσεις μιας εταιρείας με περιουσία ανάλογη του οικονομικού της εύρους.

**A.2.** Όσον αφορά το δικαίωμα ελεύθερης ανάπτυξης επιχειρηματικής δραστηριότητας<sup>179</sup>, εύλογα υποστηρίζεται ότι η εκ των προτέρων νομοθετική απειλή του αυτοδίκαιου επιμερισμού της ευθύνης για τις φορολογικές οφειλές ή τις πράξεις φοροδιαφυγής μεταξύ της άμεσα υπόχρεης εταιρείας και των διοικητών ή των μετόχων της αποτελεί σημαντική τροχοπέδη για όποιον επιθυμεί να αναλάβει διοικητικά καθήκοντα στην εταιρεία ή να επενδύσει κεφάλαιο, και δημιουργεί κλίμα αβεβαιότητας και ανασφάλειας στην οικονομική ζωή, καθώς δεν είναι σε θέση να υπολογίσουν αν θα ζημιωθεί η περιουσία τους με τη συμμετοχή στη διοίκηση του νομικού προσώπου, ιδιαίτερα στην περίπτωση που δε γνωρίζουν ότι η εταιρεία έχει φορολογικές οφειλές ήδη πριν την είσοδό τους σε αυτή<sup>180</sup>. Ο έμμεσος αυτός περιορισμός της οικονομικής ελευθερίας του υποψήφιου επιχειρηματία ή επενδυτή μπορεί να παρίσταται δικαιολογημένος για το σκοπό της προστασίας του γενικότερου δημοσίου συμφέροντος λόγω της επίκαιρης εγχώριας οικονομικής καχεξίας, που οδηγεί στη μείωση των δημοσίων εσόδων ή σε εκτεταμένη και δυσχερώς αντιμετωπίσιμη φοροδιαφυγή, ωστόσο έχει κριθεί νομολογιακά ότι το απλό ταμειακό συμφέρον δε συνιστά λόγο γενικότερου δημοσίου συμφέροντος<sup>181</sup>.

<sup>179</sup> Για το δικαίωμα της ελεύθερης επιχειρηματικής δραστηριότητας βλ. γενικά σε *Χρυσόγονος Κ.*, ό.π., σελ. 192 επ.

<sup>180</sup> βλ. και *Φινοκαλιώτης Κ.*, Η Συνταγματική Κατοχύρωση των Αρχών της Νομιμότητας και Βεβαιότητας του Φόρου και της Απαγόρευσης της Αναδρομικότητας των Φορολογικών Νόμων, Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 1983, σελ. 153-159, για το πώς παραβιάζεται εν προκειμένω η αρχή της βεβαιότητας του φόρου.

<sup>181</sup> βλ. π.χ. τις ΣτΕ 1620/2011 Αρμ 2011,1887 (σκέψη 7), ΣτΕ 426/2011 ΝΟΜΟΣ (σκέψη 3), ΑΕΔ 25/2012 Αρμ 2013,339 (σκέψη 12), ΕφΑΘ 2602/2012 ΔΕΕ 2012,937 (σκέψη 3), ΕιρΑΘ 322/2014 ΝΟΜΟΣ, και σε *Τάχος Α.*, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999, όπως τροποποιήθηκε), δ' έκδοση, Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2009, σελ. 259, για την αναφορά στην ΣτΕ 1311/1956 που δέχθηκε ότι η ταμειακή ωφέλεια του Δημοσίου δεν αποτελεί «δημόσια ωφέλεια», βλ. και παρακάτω, στη Διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου.

**B.1.** Ο αμάχητος χαρακτήρας της ευθύνης των διοικητών νομικών προσώπων, εκτός από την παραβίαση της αρχής της φοροδοτικής ισότητας, η οποία απαιτεί φόρος να επιβάλλεται με βάση τη φοροδοτική ικανότητα, δηλαδή κυρίως το πραγματικό καθαρό εισόδημα, και όχι με βάση την πλασματική οικονομική δύναμη, που εν προκειμένω συγχέεται με το εισόδημα των υπόχρεων νομικών προσώπων, προσβάλλει τη διαδικασία απόδειξης, ως μέρος του δικαιώματος ακρόασης ενώπιον του δικαστηρίου, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος αλληλένδετα με το δικαίωμα παροχής έννομης προστασίας, αλλά και στο άρθρο 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ, και αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κράτους δικαίου<sup>182</sup>. Η θέση αυτή προκύπτει από τη διαπίστωση ότι αλυσιτελώς θα αποδεικνύουν την έλλειψη υπαιτιότητάς τους για τη δημιουργία των οφειλών, επειδή η αυτοδίκαιη εφαρμογή της σχετικής διάταξης δεν κάνει μνεία σε δικαίωμα ανταπόδειξης του συνυπόχρεου, ή σε διαφορετική μεταχείριση, ανάλογα με το αν υπάρχει δόλος, βαριά ή ελαφρά αμέλεια κατά την άσκηση των καθηκόντων τους, ή έστω μια διάκριση για το βαθμό επιδραστικής ανάμειξης κάθε συνυπεύθυνου προσώπου στις φορολογικές υποθέσεις της εταιρείας<sup>183</sup>. Συνακόλουθα, και το δικαστήριο στερείται της δυνατότητάς του να ελέγξει αν ο υπόχρεος διοικητής ή μέτοχος συνετέλεσε ή όχι, και σε ποιο βαθμό, στη δημιουργία φορολογικής οφειλής ή σε πράξεις φοροδιαφυγής του νομικού προσώπου, κατάσταση που είναι αντίθετη με την επιταγή του άρθρου 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ για διερεύνηση του βάσιμου της κατηγορίας<sup>184</sup>. Έτσι, το άρθρο 20 παρ. 1 Συντάγματος, που εγγυάται την αποτελεσματική δικαστική προστασία, παραβιάζεται λόγω της νομοθετικής κρίσης, που οδηγεί στον εκ των προτέρων αποκλεισμό της αποδεικτικής διαδικασίας, ως ουσιώδους μέρος της δίκης, αφού τα επίμαχα στοιχεία

<sup>182</sup> βλ. *Τάχος Α.*, ό.π., σελ. 547-548, όπου το αποδεικτικό δικαίωμα εμπεριέχεται στη δικαστική προστασία, ως θεμελιώδες δικονομικό δικαίωμα για την προβολή της άποψης του διοικούμενου.

<sup>183</sup> βλ. και *Μάτσος Γ.*, ό.π., σελ. 1864, όπου συμπεραίνεται δικαιολογημένα ότι επιμελείς και υπαίτιοι διοικητές καταλήγουν να αντιμετωπίζονται από το νομοθέτη με όμοιο τρόπο. Ακόμη, επισημαίνεται η παρατιθέμενη ευρωπαϊκή νομολογία (απόφ. 21-12-2011, υπόθ. C-499/10 *Vlaamse Olieemaatschappij NV*), η οποία θέτει δύο θετικές προϋποθέσεις, ώστε η αντικειμενική ευθύνη των διοικητών για τον οφειλόμενο Φ.Π.Α. των εταιρειών τους να μην αντίκειται στο ενωσιακό δίκαιο: α) ο συνυπεύθυνος θα πρέπει να επιδρά στις ενέργειες της υπόχρεης εταιρείας και β) ο συνυπεύθυνος να έχει λάβει εκείνα τα μέτρα που θα αποτρέπουν την υπόχρεη εταιρεία να συμμετέχει σε πράξεις φοροδιαφυγής. Βλ. επίσης σε *Χρυσόγονος Κ.*, ό.π., σελ. 426-427, για τη διάκριση του δικαιώματος ακρόασης από το δικαίωμα δικαστικής προστασίας *stricto sensu*, αφού οι διατάξεις που καθιερώνουν την αλληλέγγυα ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων μπορεί μεν να μη περιορίζουν την αξίωσή τους να απευθυνθούν στο αρμόδιο δικαστήριο, ασκώντας το προβλεπόμενο ένδικο βοήθημα κατά του κύρους της σχετικής πράξης καταλογισμού φόρου, όμως δεν μπορούν να αποδείξουν την έλλειψη δικής τους υπαιτιότητας για τη δημιουργία των οφειλών ή την τέλεση φορολογικών αδικημάτων.

<sup>184</sup> βλ. για το ειδικότερο δικαίωμα απόδειξης, και την υποχρέωση αξιολόγησης των πραγματικών περιστατικών από το δικαστήριο, σε *Χρυσόγονος Κ.*, ό.π., σελ. 441-442



της ένδικης διαφοράς που τεκμαίρονται αληθινά θα αποτελούσαν αντικείμενο αμφισβήτησης, των οποίων η εξακρίβωση θα ήταν αναπόσπαστο τμήμα της δικαστικής δικαιοδοσίας<sup>185</sup>.

**B.2.** Στην ουσία, πρόκειται για νόμιμο αμάχητο τεκμήριο<sup>186</sup>, που λειτουργεί ως εκ του νόμου απόδειξη-κρίση, δεσμεύει και τη Διοίκηση κατά τον καταλογισμό του φόρου, για το αν η δημιουργία φορολογικών οφειλών του νομικού προσώπου αποδίδεται πράγματι σε υπαίτια δράση των εκ του νόμου συνυπόχρεων φυσικών προσώπων, και περιστέλλει ανεπίτρεπτα και το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης κατά τη διοικητική διαδικασία, και την έννομη προστασία στο στάδιο αυτό με την εξέταση της διοικητικής προσφυγής<sup>187</sup>. Ειδικότερα, προβάλλεται ως δικαιολογία, της μη τήρησης του διαδικαστικού τύπου της προηγούμενης ακρόασης του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, ο αντικειμενικός χαρακτήρας της ευθύνης των διοικητών, των οποίων η ιδιότητα αρκεί να προκύπτει από το καταστατικό της εταιρείας και δεν ενδιαφέρει αν είχαν όντως ενεργή ανάμειξη στη διαχείρισή της<sup>188</sup>.

**Γ.** Τέλος, από τις παραπάνω θέσεις, και εφόσον λάβουμε ως δεδομένο τη δικαστική δυνατότητα για συνταγματικό έλεγχο των διατάξεων που θεσπίζουν

---

<sup>185</sup> Αν και έχει νομολογηθεί ότι, ακόμα και τα αμάχητα τεκμήρια, είναι συμβατά με τις συνταγματικές διατάξεις των άρθρων 4 παρ. 5, 20 παρ. 1, 26 και 78 παρ. 1 και με το άρθρο 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ, διότι μ' αυτά δεν επιβάλλεται υποχρέωση καταβολής φόρου επί πλασματικού εισοδήματος, αλλά καθιερώνεται ειδική μέθοδος εξευρέσεως του πραγματικού εισοδήματος των φορολογουμένων, ο αντίλογος, π.χ. η άποψη που μειοψήφησε στην ΟΛΣΤΕ 4340/1983 Δελτίο ΣτΕ 1984,1, επισημαίνει α) ότι τέτοια αμάχητα τεκμήρια οδηγούν στον προσδιορισμό πραγματικής και όχι πραγματικής φορολογητέας ύλης, αφού αποκλείεται εκ προοιμίου η δυνατότητα του υπόχρεου να ανταποδείξει π.χ. τις πραγματικές δαπάνες διαβίωσης, και β) ότι τα παραπάνω τεκμήρια είναι συνταγματικά ανεκτά μόνο ως μαχητά, ώστε να επιτρέπεται η ανταπόδειξη, και για το λόγο του σεβασμού της αρχής της φορολογικής ισότητας, αλλά και γιατί ο αποκλεισμός της δικαστικής κρίσης από την εξακρίβωση των επίμαχων πραγματικών περιστατικών αποτελεί ανεπίτρεπτη παρέμβαση στην απονομή δικαιοσύνης εκ μέρους του νομοθέτη. Έτσι, ο αποκλεισμός της αποδεικτικής διαδικασίας από τη δίκη αντιβαίνει στην αρχή της διάκρισης των εξουσιών του κράτους (άρθρο 26 Συντάγματος).

<sup>186</sup> Αναφέρεται και ως «πλάσμα δικαίου», με κύρια χαρακτηριστικά την αποδοχή του περιεχομένου του τεκμηρίου ως κανόνα δικαίου και την οριστική αποσύνδεση της πραγματικής δράσης από τη νόμιμη υποχρέωση, βλ. σχετικά σε *Τάχος Α.*, ό.π., σελ. 544-545.

<sup>187</sup> βλ. και σε *Τάχος Α.*, ό.π., σελ. 533 επ., και 548, όπου αφενός συμπεριλαμβάνεται η αρχή της εκατέρωθεν ακρόασης (άρθρα 4 παρ. 1, 10 παρ. 1-2 και 20 παρ. 2 του Συντάγματος και 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ), μεταξύ της Διοίκησης και του διοικουμένου, στις αρχές που οφείλουν να διέπουν τη διοικητική διαδικασία της απόδειξης, αφετέρου το τεκμήριο της αθωότητας ισχύει και κατά το στάδιο του χειρισμού της υπόθεσης από τη διοικητική αρχή.

<sup>188</sup> βλ. π.χ. την ΟΛΣΤΕ (ΕΑ) 496/2011 ΔΦΝ 2011,1533, σκέψη 10, και *Λασθιωτάκης Γ.*, Η προηγούμενη ακρόαση στη φορολογική διαδικασία, ΔΕΕ 2/1996, σελ. 149-150, όπου η θέση ότι η τήρηση της προηγούμενης ακρόασης του φορολογούμενου εξασφαλίζει στη φορολογική διαδικασία το σεβασμό στη συνταγματική επιταγή των άρθρων 4 παρ. 1 και 5 Συντάγματος, γιατί είναι απαραίτητο, για την αναλογική εισφορά των πολιτών στα δημόσια βάρη και την αποφυγή επιβολής αυθαίρετου φόρου, η φορολογική διοίκηση να εξατομικεύει τη φορολογική οφειλή με βάση τα πραγματικά στοιχεία που θα εισφέρει στη διαδικασία ο ενδιαφερόμενος φορολογούμενος, τα οποία θα αντικατοπτρίζουν τη φορολογική του ικανότητα και θα εκτιμηθούν προς το σκοπό εξεύρεσης της αληθινής φορολογητέας ύλης.

αμάχητο τεκμήριο, με γνώμονα τις συνταγματικές αρχές της ισότητας και της αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας, αλλά και τα δεδομένα της κοινής πείρας-λογικής που επίσης λαμβάνει υπόψη του ο δικαστής<sup>189</sup>, συνάγεται ότι, παρόλο που πρόκειται για έκδοση δυσμενούς διοικητικής πράξης, οπότε το βάρος απόδειξης θα έφερε η αρμόδια αρχή που εκδίδει την πράξη καταλογισμού φόρου<sup>190</sup>, με την οποία συν-ευθύνονται εκ του νόμου οι διοικητές των υπόχρεων νομικών προσώπων, συντελείται αντιστροφή του βάρους απόδειξης, καθώς τα εκ του νόμου υπόχρεα φυσικά πρόσωπα θα αναλάβουν να επικαλεστούν στο δικαστήριο εκείνα τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν τη μη ευθύνη της για τη μη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της εταιρείας που διοικούν, δηλαδή το ότι δε συνέτρεχε στο πρόσωπό τους η απαιτούμενη ιδιότητα κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα, ή ότι δεν είχαν εκτελεστικό ρόλο στην εταιρεία και, συνακόλουθα, καμία ανάμιξη στη δημιουργία των οφειλών της εταιρείας.

#### *Δ. Συμβατότητα με την αρχή της αναλογικότητας*

Η στοιχειοθέτηση αντικειμενικής, αλληλέγγυας και προσωπικής, ευθύνης των διοικούντων τα υπόχρεα νομικά πρόσωπα, χωρίς την παροχή δυνατότητας να αποδείξουν την έλλειψη δικής τους υπαιτιότητας για τη δημιουργία των φορολογικών οφειλών ή για τις πράξεις φοροδιαφυγής του ν.π., φαίνεται να διασφαλίζει κατά τρόπο δικαιοκρατικά αμφισβητήσιμο το ταμειακό συμφέρον του Δημοσίου εις βάρος της έννοιας του κράτους δικαίου. Ακόμη, η επίμαχη αυτή ρύθμιση, που καταλήγει στην επιπλέον φορολόγηση της περιουσίας του διοικούντος, δε φαίνεται να αποτελεί μια δίκαιη ισορροπία μεταξύ των απαιτήσεων του δημοσίου συμφέροντος και των επιταγών προστασίας των ανθρωπίνων δικαιωμάτων υπό την έννοια της ύπαρξης αναλογίας μεταξύ χρησιμοποιούμενων μέσων και επιδιωκόμενων σκοπών, ενόψει μάλιστα της ιδιαίτερα δυσμενούς οικονομικής συγκυρίας.

---

<sup>189</sup> βλ. Τάχος Α., ό.π., σελ. 546-547

<sup>190</sup> βλ. π.χ. τις ΔΕΦΑΘ 743/2009 ΝΟΜΟΣ, ΣτΕ 550/2006 Λογ 2006,1102, ΔΕΦΘεσ 1427/2004 ΔΦΝ 2005,1976, ΔΕΦΘεσ 117/2005 ΕΔΔΔΔ 2005,666, και το άρθρο 17 παρ. 3 ΚΔΔιαδ.

**A.** Με βάση την αρχή της αναλογικότητας, που κατοχυρώνεται στο άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος<sup>191</sup>, η αλληλέγγυα αντικειμενική ευθύνη των διοικητών και των μετόχων ή εταίρων νομικών προσώπων ελέγχεται αρχικά ως προς την καταλληλότητά της για την επίτευξη της είσπραξης των φορολογικών οφειλών των ν.π. και του περιορισμού της φοροδιαφυγής. Προφανώς, όταν ένα νομικό πρόσωπο έχει ληξιπρόθεσμες φορολογικές οφειλές ή τελεί φορολογικά αδικήματα, προσβάλλοντας έτσι τη φορολογική αξίωση του Δημοσίου, η επιλογή του νομοθέτη να καθιερώσει ένα πλέγμα διατάξεων που καταλογίζουν το οφειλόμενο ποσό και στα πρόσωπα που διαχειρίζονται το νομικό πρόσωπο, που είναι κατά τεκμήριο γνώστες της φορολογικής κατάστασής του, ώστε και η δική τους περιουσία να καθίσταται υπόχρεη εις ολόκληρο με την περιουσία του ν.π., είναι συναφής με το σκοπό αποπληρωμής των συσσωρευμένων χρεών, ο οποίος κρίνεται τουλάχιστον επιτακτικός στην τρέχουσα περίοδο, όπου η δυσχέρεια είσπραξης των φόρων είναι εκτεταμένη. Άρα, προκύπτει εύλογα το συμπέρασμα ότι, από άποψη προσφορότητας, η ευθύνη των διοικητών και των μετόχων ή εταίρων νομικών προσώπων έναντι του Δημοσίου συμβάλλει στην επίτευξη της ευχερέστερης και αποτελεσματικότερης συλλογής των οφειλόμενων από υπόχρεα ν.π. φόρων.

**B.** Όσον αφορά τον έλεγχο της αναγκαιότητας των περιορισμών που επιβάλλει στα δικαιώματα των διοικούντων νομικά πρόσωπα η αλληλέγγυα με αυτά ευθύνη για τα χρέη τους στο Δημόσιο, πρέπει να εξεταστεί αν ο θεσμός αυτός περιορίζει με τον ηπιότερο τρόπο τα δικαιώματα των διοικούντων, σε σχέση με τα υπόλοιπα διαθέσιμα μέτρα προστασίας της φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου. Η αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων επιβάλλεται όμως οριζόντια, όπως εκτέθηκε παραπάνω, χωρίς να προηγηθεί κρίση για το αν είναι απολύτως αναγκαία, ενόψει της συγκεκριμένης κάθε

---

<sup>191</sup> «Η συνταγματική αρχή της αναλογικότητας, που απορρέει από την έννοια του κράτους δικαίου [...], επιβάλλει στον κοινό νομοθέτη, όταν θεσπίζει ένα δυσμενές μέτρο σε βάρος μιας κατηγορίας προσώπων που συνεπάγεται την εξαίρεση τους από έναν ευμενή γενικότερο κανόνα δικαίου, να χρησιμοποιεί κριτήρια αντικειμενικά που να δικαιολογούνται από λόγους δημοσίου συμφέροντος. Τα θεσπιζόμενα δε επαχθή μέτρα πρέπει να είναι μόνο τα αναγκαία για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και να τελούν σε άμεση συνάφεια όχι μόνο προς αυτόν τούτον τον επιδιωκόμενο σκοπό, αλλά και προς το αντικείμενο της ρύθμισης. Πρέπει δηλαδή τα επιβαλλόμενα, με βάση τα προαναφερόμενα κριτήρια, μέτρα να είναι αφενός μεν κατάλληλα ώστε να επιφέρουν το προσδοκώμενο αποτέλεσμα, αφετέρου δε τα απολύτως αναγκαία, με την έννοια ότι για την πραγμάτωση του επιδιωκόμενου δημοσίου σκοπού να μην είναι δυνατή η επιλογή ενός άλλου εξίσου αποτελεσματικού αλλά λιγότερου επαχθούς μέτρου. Διαφορετικά, αν το επιβαλλόμενο μέτρο είναι τέτοιας έντασης και διάρκειας που υπερακοντίζει κατάδηλα τον επιδιωκόμενο σκοπό, συνεπάγεται δηλαδή τέτοια μειονεκτήματα που είναι δυσανάλογα προς τα απορρέοντα από την εξυπηρέτηση του δημοσίου αυτού σκοπού πλεονεκτήματα, αντίκειται στην εν λόγω αρχή και συνεπώς η σχετική διάταξη που το προβλέπει είναι ανίσχυρη ως αντισυνταγματική». (βλ. από την ΟΛΕΣ 440/2012 ΕΔΔΔΔ 2012,165, σκέψη 3, και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

φορά πραγματικής κατάστασης, ώστε να διαπιστωθεί η αποτελεσματικότητά της ή όχι για την ικανοποίηση της χρηματικής απαίτησης του Δημοσίου σε σχέση με άλλα μέτρα είσπραξης της, που μπορούν να επιβληθούν προηγουμένως, όπως είναι ο εκπλειστηριασμός ή η κατάσχεση των περιουσιακών στοιχείων της οφειλέτριας εταιρείας.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι δεν μπορεί να γίνει μια *ad hoc* εκτίμηση για το αν ο επιμερισμός των εταιρικών φορολογικών οφειλών είναι αναγκαίος, κατά περίπτωση, για την προστασία της φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου, αφού ο περιορισμός επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση στα συνυπεύθυνα πρόσωπα λόγω της ιδιότητάς τους, με τρόπο αντικειμενικό και απόλυτο, χωρίς να είναι δυνατό να υπολογισθεί αν η απαίτηση του Δημοσίου μπορεί πράγματι να ικανοποιηθεί από την περιουσία του προσώπου αυτού χωρίς την παραβίαση του πυρήνα των δικαιωμάτων του<sup>192</sup>, αφού δε θα ενδιαφέρει ποια είναι η αληθής περιουσιακή του κατάσταση: αν, δηλαδή, επαρκεί για την αξιοπρεπή διαβίωσή του, οπότε η αλληλέγγυα ευθύνη δεν είναι σίγουρα το ηπιότερο μέτρο επίτευξης του σκοπού του Δημοσίου, ή αν, αντίθετα, έχει ικανή ακίνητη περιουσία ή καταθέσεις ή αφανή στοιχεία, ώστε το Δημόσιο να μπορέσει, αποτελεσματικά και χωρίς σοβαρό αντίκτυπο στην οικονομική του κατάσταση, να εισπράξει τις εταιρικές οφειλές<sup>193</sup>. Η διάκριση αυτή, που θα εξυπηρετούνταν αν υπήρχε νομοθετική πρόβλεψη του δικαιώματος ανταπόδειξης για το συνυπόχρεο πρόσωπο, κρίνεται επιβεβλημένη, αφού τα δικαιώματα των προσώπων στην πρώτη περίπτωση περιορίζονται δυσανάλογα με την ωφέλεια του Δημοσίου, ενώ στη δεύτερη περίπτωση οι βλάβες φαίνεται να υπολείπονται της ωφέλειας. Οδηγούμαστε στο συμπέρασμα ότι, με τον τρόπο που προβλέπεται νομοθετικά η αλληλέγγυα ευθύνη για χρέη του νομικού προσώπου, καθίσταται επισφαλής, ως και αδύνατος, ο έλεγχος της αναγκαιότητας επιβολής των περιορισμών των δικαιωμάτων των συνυπεύθυνων διοικητών ή μετόχων, γιατί δε θα είναι δυνατό

---

<sup>192</sup> βλ. σχετικά σε *Χρυσόγονος Κ.*, ό.π., σελ. 95-98

<sup>193</sup> Ένα ακόμα στοιχείο που θα συνέβαλλε στην ορθή εκτίμηση για το αν η αλληλέγγυα ευθύνη είναι αναγκαία για το σκοπό είσπραξης των εταιρικών οφειλών, αλλά επίσης δε λαμβάνεται υπόψη, είναι το ποσοτικό μέγεθος της φορολογικής οφειλής σε σχέση με την πραγματική αξία της περιουσίας των συνυπεύθυνων προσώπων (η οποία μάλιστα, αν είναι ακίνητη, είναι ακόμα πιο υποβαθμισμένη, λόγω της τρέχουσας οικονομικής συγκυρίας που έχει πιέσει την οικονομική αξία των ακινήτων σημαντικά προς τα κάτω), καθώς πολύ συχνά το ποσό των οφειλών ενός νομικού προσώπου, π.χ. μιας Α.Ε. με έντονη συναλλακτική δράση και μεγάλα οικονομικά μεγέθη, είναι δυσανάλογα υψηλό σε σχέση με την οικονομική κατάσταση κάθε μεμονωμένου, συνυπεύθυνου με το νομικό πρόσωπο, στελέχους που θα ευθύνεται αλληλέγγυα.

ούτε να διαγνωσθεί αν το μέτρο αυτό θα είναι πράγματι αποτελεσματικό για την κάθε περίπτωση, ώστε το Δημόσιο να καταφέρει να εισπράξει τα οφειλόμενα, ούτε αν θα είναι το ηπιότερο δυνατό, ώστε να μη θιγεί ο πυρήνας των δικαιωμάτων τους.

Γ. Σταθμίζοντας το όφελος και το κόστος από την πρόβλεψη αλληλέγγυας ευθύνης προσώπων με ορισμένες ιδιότητες για εταιρικά χρέη<sup>194</sup>, προκύπτουν τα εξής: αφενός, το Δημόσιο αποκτά τη δυνατότητα να επιτύχει την εξαναγκαστική βελτίωση των αποπληρωμών συσσωρευμένων χρεών νομικών προσώπων, έχει δηλαδή ένα επιπλέον μέσο για το σκοπό της ευχερέστερης συλλογής των ανείσπρακτων οφειλών, ώστε να μη ματαιώνεται η συνταγματικώς άλλωστε επιβαλλόμενη (από το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος) είσπραξή τους, ιδίως σε μια περίοδο που συνεχώς αποστερείται των εσόδων του, είτε λόγω της νοοτροπίας φοροαποφυγής που καλλιεργούνταν διαχρονικά και τώρα έχει εδραιωθεί, είτε λόγω της πραγματικής αδυναμίας των φορολογούμενων να ανταποκριθούν στις φορολογικές τους υποχρεώσεις· αφετέρου, επέρχεται βλάβη των δικαιωμάτων, κυρίως από την πιθανή παράλογη επιβάρυνση, με τον καταλογισμό φόρου που προσδιορίζεται επί πλασματικής φορολογητέας ύλης, της οικονομικής κατάστασης των προσώπων που, λόγω της ιδιότητάς τους, κατά νομοθετικό τεκμήριο, ευθύνονται για οφειλές και χρέη των νομικών προσώπων που διοικούν, είτε είναι υπαίτιοι για τη δημιουργία τους είτε όχι, και μάλιστα χωρίς τη δυνατότητα ανταπόδειξης.

Η ωφέλεια για το δημόσιο συμφέρον, που εν προκειμένω συνίσταται στην εξυπηρέτηση της είσπραξης των χρεών προς το Δημόσιο, πρέπει να κρίνεται ως σημαντικότερη από τη βαρύτητα των επιβαλλόμενων περιορισμών στα δικαιώματα των διοικούντων νομικών προσώπων, ώστε η στάθμιση κόστους-οφέλους να τεκμηριώνει τη μη παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας από το θεσμό της αλληλέγγυας ευθύνης<sup>195</sup>. Η κρίση αυτή πρέπει να προκύπτει από τις ιδιαιτερότητες κάθε περίπτωσης καταλογισμού των χρεών του νομικού προσώπου στους διοικητές του, αλλά και από τις εκάστοτε ταμειακές ανάγκες του Δημοσίου. Κατά την τρέχουσα περίοδο έλλειψης ρευστότητας στα ταμεία του κράτους, η ταχύτερη και ευχερέστερη

<sup>194</sup> Γίνεται λόγος για τον έλεγχο της *stricto sensu* αναλογικότητας, όπου σταθμίζονται η σοβαρότητα του εξυπηρετούμενου σκοπού σε σχέση με τη βαρύτητα του περιορισμού των δικαιωμάτων, βλ. σχετικά σε *Χρυσόγονος Κ.*, ό.π., σελ. 91-95

<sup>195</sup> βλ. σχετικά με την υποχρέωση της Διοίκησης να συνεκτιμά τη βαρύτητα της παράβασης και της επιβαλλόμενης κύρωσης σε *Τάχος Α.*, ό.π., σελ. 748

είσπραξη φορολογικών οφειλών παρίσταται επιτακτική, ίσως και καθοριστική για την εκπλήρωση των κρατικών λειτουργιών και την εκτέλεση του προϋπολογισμού, και συνακόλουθα για την τήρηση των συμφώνων επίτευξης δημοσιονομικής σταθερότητας που έχει δεσμευθεί η Ελλάδα. Οι συνέπειες, όμως, από το θεσμό της αλληλέγγυας ευθύνης τελούν σε προφανή δυσαναλογία όταν ικανοποιείται μεν η χρηματική αξίωση του Δημοσίου, αλλά προηγουμένως το συνυπεύθυνο πρόσωπο θα έχει αποστερηθεί της περιουσίας του, η οποία θα έχει κατασχεθεί εξαιτίας χρεών τρίτου, και του δικαιώματός του για ουσιαστική δικαστική προστασία<sup>196</sup>.

Εν κατακλείδι, η βαρύτητα του περιορισμού ειδικά του δικαιώματος στην ιδιοκτησία έχει διακυμάνσεις, και προσδιορίζεται από την περιουσιακή κατάσταση του εκάστοτε συνυπεύθυνου προσώπου, οπότε ενδέχεται η στάθμιση κόστους-οφέλους να μην οδηγεί *de facto* στην παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, δηλαδή η προσβολή να μη θίγει τον πυρήνα απόλαυσης του δικαιώματος στην ιδιοκτησία. Η βλάβη όμως στο δικαίωμα δικαστικής προστασίας είναι σε κάθε περίπτωση ίδιου βαθμού, με συνέπεια οι πραγματικά υπαίτιοι για τη δημιουργία των χρεών να έχουν την ίδια δικαστική αντιμετώπιση με τα πρόσωπα που δε συνέβαλαν με οποιονδήποτε τρόπο σε πράξεις φοροδιαφυγής ή κατέβαλαν έστω προσπάθεια για αποπληρωμή των φορολογικών οφειλών της εταιρείας, ώστε να οδηγούμαστε στην εύλογη διαπίστωση ότι η νομοθετική πρόβλεψη της αλληλέγγυας ευθύνης είναι δομημένη με γνώμονα την ευχερή και ταχεία εξυπηρέτηση του κρατικού ταμειακού συμφέροντος εις βάρος του συνταγματικά κατοχυρωμένου δικαιώματος έννομης προστασίας του φορολογούμενου, με τελικό αποτέλεσμα την παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας σε κάθε περίπτωση.

### *Ε. Η προσέγγιση της ελληνικής νομολογίας σήμερα*

---

<sup>196</sup> βλ. π.χ. την ΕΔΔΑ απόφ. 11-1-2007, Μαιμιάκης κατά Ελλάδας, όπου έγινε δεκτό ότι η οικονομική υποχρέωση που γεννάται από την καταβολή ενός προστίμου μπορεί να βλάψει την εγγύηση που καθιερώνει το εδάφιο του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, δηλ. το σεβασμό της περιουσίας, αν επιβάλλει στο επίδοκο πρόσωπο ένα υπερβολικό βάρος ή θίγει σημαντικά την οικονομική κατάστασή του. Η επέμβαση αυτή δικαιολογείται σύμφωνα με το εδάφιο του άρθρου αυτού το οποίο προβλέπει ρητά μια εξαίρεση σε ότι αφορά την καταβολή φόρων, άλλων εισφορών ή προστίμων, εφόσον όμως υφίσταται μία σχέση εύλογης αναλογικότητας μεταξύ χρησιμοποιούμενων μέσων και επιδιωκόμενου σκοπού. Ποσά υπερβολικά υψηλά τα οποία φτάνουν έως το δεκαπλάσιο των φόρων που βαρύνουν το αντικείμενο της παράβασης συνιστούν υπέρογκο βάρος και οδηγούν σε μία *de facto* κατάσχεση της περιουσίας, ακόμα και για πολύ μεγάλες επιχειρήσεις και ως εκ τούτου αποτελούν δυσανάλογο μέτρο ως προς τον επιδιωκόμενο σκοπό προστασίας του γενικού συμφέροντος με αποτέλεσμα την παραβίαση του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ.

Η νομολογία, με πρόσφατο παράδειγμα την ΣτΕ 1028/2013<sup>197</sup>, δέχεται τη συμβατότητα των διατάξεων που θεσπίζουν προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη των φυσικών προσώπων που διευθύνουν Α.Ε. για την καταβολή παρακρατουμένων ή επιρριπτομένων στην κατανάλωση φόρων με το άρθρο 5 παρ. 1 του Συντάγματος, και περαιτέρω την απαγόρευση χορηγήσεως αποδεικτικού φορολογικής ενημερότητας σε αυτά λόγω χρεών της εταιρείας. Σαν αιτιολογία προβάλλεται η ανάγκη για ομαλή εκτέλεση του κρατικού προϋπολογισμού, δηλαδή ο κίνδυνος που προκύπτει για το δημόσιο συμφέρον όταν η Διοίκηση αποστερείται δημοσίων εσόδων που είναι απαραίτητα για την προγραμματισμένη δράση της<sup>198</sup>. Υπονοείται ακόμα ότι η μη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων, που για τους διοικητές των υπόχρεων νομικών προσώπων αποτελεί αντικείμενο μέριμνας, οδηγεί και στην ακύρωση της αρχής του κοινωνικού κράτους, στόχος της οποίας είναι η εξομάλυνση των οικονομικών ανισοτήτων μέσω της αφαίρεσης πόρων από τους πολίτες με βάση τη φοροδοτική τους ικανότητα και της αναδιανομής τους προς υποστήριξη των κοινωνικά ασθενέστερων.

Αξίζει να αναφερθεί ότι αποφάσεις, όπως οι ΣτΕ 3, 1590/2000<sup>199</sup>, έκριναν ότι δεν προβλέπεται ρητώς, από τις διατάξεις του άρθρου 115 ν. 2238/1994 και του άρθρου 217 παρ. 1 ΚΔΔ, η δυνατότητα ενεργοποίησης της πρόσθετης υποχρέωσης των διοικητών για την καταβολή των οφειλομένων στο Δημόσιο από το νομικό πρόσωπο φόρων μέσω της απευθείας και κατά προτεραιότητα λήψεως αναγκαστικών μέτρων κατά της προσωπικής περιουσίας τους, προς εξασφάλιση της οφειλής της εταιρείας προς το Δημόσιο, και ότι δεν είναι επιτρεπτή, χωρίς προηγούμενη διαπίστωση από τις οικείες φορολογικές αρχές ότι η είσπραξη από το Δημόσιο της προς αυτό οφειλής δεν εξασφαλίζεται από τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας, η λήψη απευθείας και κατά προτεραιότητα, αναγκαστικών μέτρων κατά της προσωπικής περιουσίας των ως άνω προσώπων, για την εξασφάλιση της απαιτήσεως του Δημοσίου.

---

<sup>197</sup> ΔΦΝ 2013,1873. Σχετικές και οι αναφερόμενες στην σκέψη 4 αποφάσεις ΣτΕ 1392/2008 ΝΟΜΟΣ, ΟλΣτΕ 4674/1998 ΔΦΝ 1999,480 και ΟλΣτΕ 3438/1998 ΔΦΝ 1999,69.

<sup>198</sup> Η ίδια αιτιολογία αναφέρεται και στις ΣτΕ 1198/2012 ΔιΔικ 2013,948, ΣτΕ 3855/2010 ΝΟΜΟΣ, ΣτΕ 1392/2008 ΝΟΜΟΣ, ΔΠρΑθ 1867/2008 ΝΟΜΟΣ, ΔΠρΠειρ 2268/2006 ΔΦΝ 2007,749.

<sup>199</sup> Λογ 2001,471 και ΔιΔικ 2001,1062 αντίστοιχα. Έτσι και η ΔΕΦΑΘ 1120/2011 ΝΟΜΟΣ, σκέψη 5.

Οι παραπάνω αποφάσεις έκριναν επίσης και τα εξής ζητήματα: α) ότι η καθιέρωση πρόσθετης υποχρέωσης των διοικητών Α.Ε. για την πληρωμή φόρων που βαρύνουν το νομικό πρόσωπο της εταιρείας, δε δύναται να θεωρηθεί ότι προσκρούει στην διάταξη του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος, όπου προβλέπεται η επιβολή και η είσπραξη φόρου μόνο με τυπικό νόμο, που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας, το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες κλπ., στις οποίες αναφέρεται ο φόρος, ούτε στην διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 4 ή σε άλλη διάταξη του Συντάγματος, δεδομένου ότι δεν αποκλείεται από το Σύνταγμα στον κοινό νομοθέτη να καθορίσει με διατάξεις τυπικού νόμου και άλλα πρόσωπα, πέραν του νομικού προσώπου, ως προσθέτως υπόχρεα, για την κάλυψη των φορολογικών υποχρεώσεων αυτού<sup>200</sup>, και β) ότι η απαγόρευση καταχρηστικής άσκησης δικαιώματος, που προβλέπεται από το άρθρο 25 παρ. 3 του Συντάγματος, αφορά ατομικά και κοινωνικά δικαιώματα του πολίτη, και όχι σχέσεις δημοσίου δικαίου, ώστε οι διατάξεις που καθιερώνουν την αλληλέγγυα ευθύνη δε συνιστούν καταχρηστική άσκηση δικαιώματος εκ μέρους του Δημοσίου<sup>201</sup>.

---

<sup>200</sup> Έτσι και η ΔΕΦΑΘ 66/2012 ΝΟΜΟΣ, σκέψη 4

<sup>201</sup> Έτσι και η ΣτΕ 201/2014 ΝΟΜΟΣ, σκέψη 14



## ΤΜΗΜΑ ΔΕΥΤΕΡΟ

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

#### §§ 7. Το φορολογικό αδίκημα γενικά

##### *A. Η φορολογική παράβαση στην ελληνική νομοθεσία*

**A.** Με τον όρο «φορολογικές παραβάσεις», οι οποίες απασχολούν την παρούσα εργασία, νοούνται ιδίως τα ποινικά αδικήματα της φοροδιαφυγής στη φορολογία εισοδήματος, της μη απόδοσης Φ.Π.Α. και παρακρατούμενων φόρων και της έκδοσης ή αποδοχής πλαστών ή εικονικών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων ή μη εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ., όπως αυτά τυποποιούνται στα άρθρα 17, 18 και 19 ν. 2523/1997 αντίστοιχα, δηλαδή για πράξεις που αφορούν φορολογικές αξιώσεις του Δημοσίου που βεβαιώνονται και εισπράττονται από τις Δ.Ο.Υ. (β' μέρος, τίτλος: «Ποινικές κυρώσεις»)<sup>202</sup>. Επίσης, η μη καταβολή χρεών προς το Δημόσιο και τρίτους τυποποιείται ως αυτοτελές ποινικό αδίκημα στο άρθρο 25 ν. 1882/1990, και αφορά την υπερήμερη μη καταβολή βεβαιωμένων σε Δ.Ο.Υ. και τελωνεία χρεών προς το Δημόσιο, τα Ν.Π.Δ.Δ. και τις επιχειρήσεις και οργανισμούς του ευρύτερου δημόσιου τομέα<sup>203</sup>. Τέλος, στην κατηγορία των φορολογικών ποινικών αδικημάτων προστίθεται και η διάταξη του άρθρου 1 α.ν. 86/1967<sup>204</sup> σχετικά με την ποινικοποίηση της μη καταβολής των οφειλόμενων ή παρακρατούμενων ασφαλιστικών εισφορών.

1) Παράλειψη υποβολής ή υποβολή ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

---

<sup>202</sup> βλ. Καλλιντέρης Κ., ό.π., σελ. 34-35, Καραμανώλης Π. σε *Περάκη Ευ.* (επιμ), ό.π., σελ. 179-182, Παπακυριάκου Θ., ό.π., σελ. 33-36, Παπηνιώτης Ν., Ποινικά Αδικήματα κατά του Δημοσίου, Νομική Βιβλιοθήκη, 2007, σελ. 213

<sup>203</sup> Όπως αυτό είχε τροποποιηθεί αρχικά με το άρθρο 23 ν. 2523/1997, στη συνέχεια με το άρθρο 18 παρ. 2 και 28 παρ. 2-4 ν. 2948/01 (ΦΕΚ Α' 242/19-10-2001), συμπληρώθηκε με το άρθρο 3016/02 (ΦΕΚ Α' 110/17-5-2002), και αργότερα με το άρθρο 34 παρ. 1 ν. 3220/04 (ΦΕΚ Α' 15/28-1-2004), αντικαταστάθηκε από το άρθρο 3 παρ. 1 ν. 3943/11 (ΦΕΚ Α' 66/31-3-2011). βλ. και Καραμανώλης Π. σε *Περάκη Ευ.* (επιμ), ό.π., σελ. 174-177, Παπακυριάκου Θ., ό.π., σελ. 42

<sup>204</sup> ΦΕΚ Α' 136/29.7.-7.8.1967, «Περί επιβολής κυρώσεων κατά των καθυστερούντων την καταβολήν και την απόδοσιν εισφορών εις Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης», σε συνδυασμό με το άρθρο 26 παρ. 1 α.ν. 1846/1951 του θεσμικού περί ΙΚΑ νόμου.

Σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ. 1 ν. 2523/1997<sup>205</sup>, η αντικειμενική υπόσταση του εγκλήματος, που προσβάλλει την κρατική φορολογική αξίωση στο στάδιο του προσδιορισμού του φόρου, πληρούται, διαζευκτικά, με τη μη υποβολή (παράλειψη) ή την υποβολή ανακριβούς δήλωσης φόρου εισοδήματος (πράξη), με απαιτούμενο αποτέλεσμα την απόκρυψη καθαρού εισοδήματος<sup>206</sup>, από οποιαδήποτε πηγή του άρθρου 4 παρ. 2 του παλιού Κ.Φ.Ε. κι αν προέρχεται<sup>207</sup>. Από την παρ. 2 του άρθρου 17 συνάγεται ότι το αδίκημα τελείται αν ο φόρος που αναλογεί στα καθαρά εισοδήματα που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει, ανά διαχειριστική περίοδο<sup>208</sup>, το ποσό των 15.000 ευρώ<sup>209</sup>.

Για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος απαιτείται κάθε μορφή δόλου του φορολογούμενου, όπως συνάγεται από τα άρθρα 26 και 27 παρ. 1 ΠΚ, δηλαδή πρόθεση παράλειψης υποβολής δήλωσης ή υποβολής ανακριβούς δήλωσης. Κατά την παρ. 1 του άρθρου 17 ν. 2523/1997, από τη χρήση της λέξης "προκειμένου" στο κείμενο του νόμου, συνάγεται ότι στην περίπτωση αυτή διαπλάθεται έγκλημα υπερχειλούς υποκειμενικής υπόστασης (έγκλημα σκοπού) και ο φορολογούμενος

<sup>205</sup> βλ. και Παπανδρέου Π., Διαγράμματα Ειδικών Ποινικών Νόμων (επιμ. Η. Αναγνωστόπουλου), Νομική Βιβλιοθήκη, 2013, σελ. 3-4

<sup>206</sup> Στην ίδια παρ. 1 του άρθρου 17 ορίζεται η απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων ως η περίπτωση κατά την οποία καταχωρούνται στα βιβλία εικονικές ολικές ή μερικά δαπάνες ή γίνεται επίκληση στη φορολογική δήλωση τέτοιων δαπανών, ώστε να μην εμφανίζονται καθαρά εισοδήματα ή να εμφανίζονται αυτά μειωμένα. Επίσης, στο άρθρο 1 παρ. 4 ν. 2523/1997 ορίζεται ως ανακριβής δήλωση 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. Τέλος, στην παρ. 3 του άρθρου 17 ν. 2523/1997 ως καθαρό εισόδημα νοείται για τα φυσικά πρόσωπα το καθαρό φορολογητέο εισόδημα αυτών που έχει αποκρυβεί και για τα (νομικά) πρόσωπα της παρ. 4 του άρθρου 2 και του άρθρου 101 παλιού Κ.Φ.Ε., το ποσό των καθαρών φορολογητέων κερδών που έχει αποκρυβεί, ενώ ως φόρος που αναλογεί στο καθαρό εισόδημα νοείται για τα φυσικά πρόσωπα ο φόρος που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 9 παλιού Κ.Φ.Ε. για το εισόδημα αυτό και για τα (νομικά) πρόσωπα των παραπάνω διατάξεων αντίστοιχα ο φόρος που προκύπτει με την εφαρμογή στα καθαρά αυτά φορολογητέα κέρδη του συντελεστή φορολογίας που ισχύει για καθένα από αυτά.

<sup>207</sup> Η παρ. 2 του άρθρου 17 διακρίνει την πλημμεληματική από την κακουρηγματική μορφή του εγκλήματος που τυποποιείται, με τη διάκριση να βασίζεται αποκλειστικά στο ύψος του φόρου επί των αποκρυμμένων καθαρών εισοδημάτων που διαφεύγει ο υπόχρεος. Έτσι, η περ. α' αναφέρεται στην πλημμεληματική μορφή, όπου προβλέπεται φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους (και μέχρι 5 έτη, κατ' άρθρο 18 και 53 ΠΚ), εφόσον η διαφυγή καταβολής φόρου ανέρχεται, για κάθε διαχειριστική περίοδο, στο ποσό των 15.000 ευρώ, ενώ η περ. β' στην κακουρηγματική μορφή, όπου προβλέπεται κάθειρξη (από 5 ως 20 έτη, κατ' άρθρο 18 και 52 παρ. 3 ΠΚ), εφόσον η διαφυγή καταβολής φόρου ανέρχεται, για κάθε διαχειριστική περίοδο, σε ποσό μεγαλύτερο των 150.000 ευρώ.

<sup>208</sup> Σύμφωνα με την αρχή της αυτοτέλειας των διαχειριστικών περιόδων, δεν είναι επιτρεπτή η άθροιση των επιμέρους καθαρών εισοδημάτων που έχουν αποκρυβεί σε περισσότερες διαχειριστικές περιόδους, ώστε να καταστεί αξιόποινη η κατ' εξακολούθηση τέλεση του εγκλήματος με αντίστοιχη άθροιση των ποσών των φόρων, την πληρωμή των οποίων σκόπευε να αποφύγει τις αντίστοιχες διαχειριστικές περιόδους ο δράστης. Δηλαδή, θα πρέπει ο φόρος που αναλογεί στα εισοδήματα που έχουν αποκρυβεί, την πληρωμή του οποίου σκόπευε να αποφύγει ο δράστης, να υπερβαίνει σε κάθε διαχειριστική περίοδο τις 15.000 ή τις 150.000 ευρώ για τη στοιχειοθέτηση της κατ' εξακολούθηση τέλεσης αυτού του εγκλήματος.

<sup>209</sup> Σύμφωνα με το άρθρο 24 παρ. 2 ν. 2523/1997, σε περίπτωση συνολικού διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού για κάθε φορολογία ή ολικής διοικητικής περαιώσης της διαφοράς, δεν εφαρμόζονται οι ποινικές διατάξεις του ν. 2523/1997, ώστε συνάγεται ιδιόμορφος αντικειμενικός λόγος εξάλειψης του αξιοποίνου.

πρέπει να ενεργεί με υπερχειλή δόλο (άρθρο 27 παρ. 2 εδ. β' ΠΚ) και συγκεκριμένα, θα πρέπει με την πράξη της υποβολής ανακριβούς δήλωσης ή την παράλειψη της υποβολής δήλωσης να αποκρύπτει καθαρά εισοδήματα, γνωρίζοντας και επιδιώκοντας να αποφύγει την πληρωμή του φόρου εισοδήματος. Αν δεν υπάρχει ο ανωτέρω εγκληματικός σκοπός στο πρόσωπο του φορολογουμένου, δεν πληρούται η υποκειμενική υπόσταση του εγκλήματος και δεν στοιχειοθετείται το αδίκημα<sup>210</sup>.

Στην περίπτωση που η απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων, δηλαδή η μη εμφάνιση καθαρού εισοδήματος, ή η εμφάνιση αυτού μειωμένου, επιτυγχάνεται με τη λήψη εικονικών στοιχείων δαπανών και τη συνακόλουθη υποβολή ανακριβούς δήλωσης φόρου εισοδήματος, πρόκειται για την τέλεση δύο διαφορετικών, ανεξάρτητων, εγκλημάτων, που επισύρει ξεχωριστή ποινή για το καθένα, κατ' άρθρο 21 παρ. 7 ν. 2523/1997<sup>211</sup>.

2) Μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση Φ.Π.Α., παρακρατούμενων φόρων, τελών ή εισφορών

Στο εδ. α' της παρ. 1 του άρθρου 18 ν. 2523/1997 αναφέρονται τα στοιχεία που δομούν την αντικειμενική υπόσταση του αδικήματος<sup>212</sup>. Όπως περιγράφονται, είναι, διαζευκτικά, α) η μη απόδοση ή η ανακριβής απόδοση ή ο παράνομος συμψηφισμός του Φ.Π.Α.<sup>213</sup>, του Φ.Κ.Ε. και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων<sup>214</sup>,

<sup>210</sup> βλ. Καϊάφα-Γκμπάντι Μ./Συμεωνίδου-Καστανίδου Ελ. (επιμ.), Ποινικό Δίκαιο, άρθρο 1-49 ΠΚ, Επιτομή γενικού μέρους, 7' έκδοση, Σειρά: Εκδόσεις Ποινικού Δικαίου (2) υπό τον Ι. Μανωλεδάκη, Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2005, σελ. 216-221, 378-381, Παπακυριάκου Θ., ό.π., σελ. 299-302

<sup>211</sup> βλ. σχετικά παρακάτω, στην υπό -3- παράγραφο (άρθρο 19 ν. 2523/1997)

<sup>212</sup> βλ. και Παπανδρέου Π., ό.π., σελ. 5-6

<sup>213</sup> Ας σημειωθεί ότι, στην περίπτωση εξολογιστικού προσδιορισμού του οφειλόμενου Φ.Π.Α., δεν αποδίδονται οι πραγματικές συναλλαγές, επί των οποίων ο Φ.Π.Α. που εισπράχθηκε δεν αποδόθηκε, με αποτέλεσμα να μη στοιχειοθετείται το συγκεκριμένο έγκλημα· έτσι, ο Φ.Π.Α. που θα επιρριπτεται σε ανύπαρκτες συναλλαγές θα έχει το χαρακτήρα κύρωσης, ενώ η υποχρέωση απόδοσης πρέπει να αφορά πράγματι εισπραχθέντα Φ.Π.Α., ώστε να μην απολύει το χαρακτήρα του φόρου επί πραγματικών συναλλαγών.

<sup>214</sup> Παρακρατούμενοι φόροι εννοούνται ιδίως οι φόροι που επιβαρύνουν την παροχή μισθωτών υπηρεσιών (άρθρο 14 και 57 παρ. 1 παλιού Κ.Φ.Ε.) και την καταβολή αμοιβής για υπηρεσίες από ελευθέρια επαγγέλματα (άρθρο 58), ενώ επιρριπτόμενοι φόροι (εκείνοι που πλήττουν επίσης τον τελικό καταναλωτή και όχι το φερόμενο ως υπόχρεο φορολογούμενο) είναι ιδίως ο Ειδικός Φόρος Κατανάλωσης σε πετρελαιοειδή ή καπνικά προϊόντα και ο ειδικός φόρος τηλεοπτικών και ραδιοφωνικών διαφημίσεων (άρθρο 12 παρ. 2 ν. 2328/1995, «Νομικό καθεστώς της ιδιωτικής τηλεόρασης και της τοπικής ραδιοφωνίας, ρύθμιση θεμάτων της ραδιοτηλεοπτικής αγοράς και άλλες διατάξεις»). Ο Φ.Κ.Ε. επιβάλλεται στα έσοδα των ασφαλιστικών εταιρειών, κατ' άρθρο 14 παρ. 2 ν. 1620/1951 («Περί κυρώσεως, τροποποιήσεως και συμπληρώσεως του υπ' αριθ. α.ν. 1524/1950 "περί καταργήσεως φορολογιών και περί διατάξεων τινων των φόρων ειδών πολυτελείας, καταναλώσεως, κύκλου εργασιών και τελών ψυχαγωγίας»). βλ. Καλλιντέρης Κ., ό.π., σελ. 58

τελών ή εισφορών, από φορολογούμενο που οφείλει από το νόμο να αποδώσει στο Δημόσιο τους παραπάνω φόρους που εισέπραξε ή παρακράτησε για λογαριασμό του Δημοσίου από τρίτα πρόσωπα που έφεραν τη φορολογική υποχρέωση, β) η παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή η αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων, με αναγκαίο αποτέλεσμα τη λήψη επιστροφής φόρου λόγω παραπλάνησης της φορολογικής αρχής και, γ) η διακράτηση των παραπάνω φόρων<sup>215</sup>. Από την ίδια παράγραφο συνάγεται ότι το αδίκημα τελείται ανεξάρτητα από τις μορφές αντικειμενικής υπόστασης της μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης ποσού κύριου φόρου, εισφοράς ή τέλους ή του ποσού του Φ.Π.Α., αλλά με διαβαθμισμένη κλίμακα κυρώσεων, ανάλογα με το προς απόδοση ποσό γενικά σε ετήσια βάση<sup>216</sup>.

Η υποκειμενική υπόσταση του εγκλήματος αφορά, και σε αυτήν την περίπτωση, σε κάθε μορφή δόλου, όπως συνάγεται από τα άρθρα 26 και 27 παρ. 1 ΠΚ, δηλαδή πρόθεση τέλεσης των τρόπων αντικειμενικής υπόστασης, ενώ απαιτείται και σκοπός της τέλεσής τους, που είναι η αποφυγή πληρωμής του Φ.Π.Α. κλπ. ή η παραπλάνηση της φορολογικής αρχής. Από τη χρήση της λέξης "προκειμένου" στο

---

<sup>215</sup> Ο συμψηφισμός του οφειλόμενου με τον εισπραττόμενο φόρο, καθώς και η επιστροφή φόρου, επιτυγχάνονται όταν ο φορολογούμενος εμφανίζει εικονικές αγορές αγαθών ή υπηρεσιών, ώστε να αυξάνει το Φ.Π.Α. εισροών του (αύξηση εξόδων), ή αποκρύπτει πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών, ώστε να μειώνει το Φ.Π.Α. εκροών του (μείωση εσόδων), σε τέτοιο βαθμό που τελικά, όχι μόνο να αποδίδει λιγότερο Φ.Π.Α. από αυτό που εισέπραξε πραγματικά (στην περίπτωση εικονικών στοιχείων αγοράς) ή από αυτόν που όφειλε να αποδώσει (στην περίπτωση απόκρυψης πωλήσεων), αλλά και να συμψηφίζει το Φ.Π.Α. εκροών, που εισέπραξε από υπόχρεους πελάτες του και οφείλει να αποδώσει, με το Φ.Π.Α. εισροών, που κατέβαλε στους προμηθευτές του και εκπίπτει από το Φ.Π.Α. εκροών, ή και να πετυχαίνει επιστροφή φόρου. Στην πράξη, μια επιχείρηση που πραγματοποιεί φορολογητέες πράξεις, οφείλει να αποδίδει στο Δημόσιο το Φ.Π.Α. εκροών (που εισπράττει από τις πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών σε πελάτες της, η τιμή των οποίων επιβαρύνεται με Φ.Π.Α.) μειωμένο κατά το Φ.Π.Α. εισροών (που καταβάλει με τις αγορές αγαθών ή υπηρεσιών στους προμηθευτές της, η τιμή των οποίων επιβαρύνεται επίσης με Φ.Π.Α.), κατ' άρθρο 30 Κ.Φ.Π.Α. Η υποχρέωση αυτή αφορά τις περιπτώσεις που το συνολικό ποσό του Φ.Π.Α. εκροών που εισπράττεται είναι μεγαλύτερο από το συνολικό ποσό του Φ.Π.Α. εισροών που έχει καταβληθεί (χρεωστικό υπόλοιπο). Στην αντίθετη περίπτωση, κατ' άρθρο 34 Κ.Φ.Π.Α., δικαιούται επιστροφής της διαφοράς, δηλαδή του υπέρτερου του Φ.Π.Α. εκροών ποσού (πιστωτικό υπόλοιπο).

<sup>216</sup> Το εδ. β' της παρ. 1 του άρθρου 18 προβλέπει δύο πλημμεληματικές και μια κακουργηματική μορφή τέλεσης του εγκλήματος, με βάση το ύψος του προς απόδοση ποσού ανά οικονομική χρήση που φοροδιαφεύγει ο φορολογούμενος. Έτσι, στην περ. α', προβλέπεται φυλάκιση (από 10 ημέρες ως 5 έτη, κατ' άρθρο 18 και 53 ΠΚ) αν το προς απόδοση ποσό κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς, ή το ποσό του Φ.Π.Α. που συμψηφίστηκε ή δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη, ανέρχεται για κάθε χρόνο μέχρι το ύψος των 3.000 ευρώ. Επίσης, στην περ. β', προβλέπεται φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους (μέχρι 5 έτη, κατ' άρθρο 18 και 53 ΠΚ), αν το παραπάνω ποσό που φοροδιαφεύγει ο υπόχρεος ανέρχεται σε ετήσια βάση από το ύψος των 3.000 ευρώ μέχρι το ύψος των 75.000 ευρώ. Εκτός των δύο παραπάνω πλημμεληματικών μορφών, η περ. γ' προβλέπει και κακουργηματική μορφή τέλεσης του συγκεκριμένου αδικήματος, όταν το παραπάνω ποσό υπερβαίνει σε ετήσια βάση το ύψος των 75.000 ευρώ, με ποινή κάθειρξης (από 5 ως 20 έτη, κατ' άρθρο 18 και 52 παρ. 3 ΠΚ). Σημειώνεται ότι, σε περίπτωση φοροδιαφυγής για περισσότερους ξεχωριστούς φόρους, τέλη ή εισφορές, το κάθε προς απόδοση ποσό υπολογίζεται ξεχωριστά για κάθε διαφορετικό φόρο, τέλος ή εισφορά, ενώ στην επιμέτρηση της ποινής λαμβάνεται υπόψη η διάρκεια τέλεσης της μη απόδοσης ή της ανακριβούς απόδοσης ή της διακράτησης των φόρων, τελών ή εισφορών, όπως προβλέπεται στα δύο τελευταία εδάφια της παρ. 1 του άρθρου 18 ν. 2523/1997.

κείμενο του νόμου, συνάγεται ότι στις περιπτώσεις αυτές διαπλάθεται έγκλημα υπερχειλούς υποκειμενικής υπόστασης (έγκλημα σκοπού) και ο φορολογούμενος πρέπει να ενεργεί με υπερχειλή δόλο (άρθρο 27 παρ. 2 ΠΚ) και συγκεκριμένα, θα πρέπει να μην αποδίδει ή να αποδίδει ανακριβώς ή να συμψηφίζει ή να διακρατεί το Φ.Π.Α., το Φ.Κ.Ε. κλπ. ή να λαμβάνει επιστροφή, γνωρίζοντας και επιδιώκοντας να αποφύγει την πληρωμή τους. Αν δεν υπάρχει ο ανωτέρω εγκληματικός σκοπός στο πρόσωπο του φορολογουμένου, δεν πληρούται η υποκειμενική υπόσταση του εγκλήματος και δεν στοιχειοθετείται το αδίκημα<sup>217</sup>. Σημειώνεται ότι ο όρος «αθέμιτα» για την παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών φορολογικών γεγονότων δεν καλύπτεται από την υποκειμενική υπαιτιότητα, δηλαδή από το δόλο, αλλά από τη συνείδηση του αδίκου, είναι δηλαδή δεοντολογικό αξιολογικό στοιχείο του αδίκου, που αν δεν ισχύει, η πράξη δεν είναι τελικά άδικη<sup>218</sup>.

Το έγκλημα που τυποποιείται παραπάνω επίσης μπορεί να συνδυαστεί με τη λήψη εικονικών στοιχείων του άρθρου 19 ν. 2523/1997, οπότε ισχύει πάλι η διάταξη του άρθρου 21 παρ. 7 του ίδιου νόμου, ώστε να πρόκειται για τέλεση δύο αυτοτελών και ξεχωριστά τιμωρούμενων εγκλημάτων<sup>219</sup>.

3) Πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία – μη εφαρμογή διατάξεων Κ.Β.Σ.

Στην παρ. 1 του άρθρου 19 ν. 2523/1997 περιλαμβάνονται τα στοιχεία που δομούν την αντικειμενική υπόσταση του εγκλήματος φοροδιαφυγής με έκδοση ψευδών φορολογικών στοιχείων<sup>220</sup>. Συγκεκριμένα, το αδίκημα τελείται, διαζευκτικά,

---

<sup>217</sup> βλ. και την υπ' αριθ. 14813/2013 απόφαση του Α' ΤρΠλημθεσ (Αρμ 2014,655), με την οποία αθώωθηκε κατηγορούμενος, μέλος και διαχειριστής Ο.Ε., που απέδειξε ότι δεν ενήργησε με δόλο, αλλά καθυστέρησε την πληρωμή του Φ.Π.Α. λόγω αντικειμενικής αδυναμίας που προέκυψε από τη μη είσπραξη των τιμολογίων που είχε εκδώσει. Επίσης, η παρ. 3 του άρθρου 18 προβλέπει, ως υποχρεωτικό λόγο απαλλαγής από την ποινή, την καταβολή από τον υπόχρεο των φόρων, τελών ή εισφορών που δεν είχε αποδώσει ή απέδωσε ανακριβώς ή είχε διακρατήσει, μαζί με τις νόμιμες προσαυξήσεις, τέλη ή πρόστιμα από την ημέρα γέννησης της υποχρέωσης καταβολής, εντός ενός (1) έτους από την ημερομηνία υποχρέωσης καταβολής τους. Αν τα παραπάνω ποσά καταβληθούν με το πέρας του ενός έτους, αλλά πριν τη λήξη της αποδεικτικής διαδικασίας σε πρώτο βαθμό, επιβάλλεται μειωμένη ποινή κατ' άρθρο 83 ΠΚ. Επίσης, σύμφωνα με το άρθρο 24 παρ. 2 ν. 2523/1997, σε περίπτωση συνολικού διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού για κάθε φορολογία ή ολικής διοικητικής περαίωσης της διαφοράς, δεν εφαρμόζονται οι ποινικές διατάξεις του ν. 2523/1997, ώστε συνάγεται ιδιόμορφος αντικειμενικός λόγος εξάλειψης του αξιοποίνου.

<sup>218</sup> βλ. Καϊάφα-Γκμπάντι Μ./Συμεωνίδου-Καστανίδου Ελ., ό.π., σελ. 65-69, 216-221, 378-381

<sup>219</sup> βλ. αμέσως παρακάτω, στην υπό -3- παράγραφο (άρθρο 19 ν. 2523/1997)

<sup>220</sup> βλ. και Παπανδρέου Π., ό.π., σελ. 7-8

στο α' εδάφιο, με την έκδοση πλαστών ή εικονικών, ή με τη λήψη εικονικών, ή με τη νόθευση φορολογικών στοιχείων<sup>221</sup>, ενώ προβλέπεται ειδική ποινική μεταχείριση στο β' εδάφιο για την έκδοση ή αποδοχή εικονικών στοιχείων που αφορούν ανύπαρκτες, συνολικά ή εν μέρει, συναλλαγές<sup>222</sup>. Το αν επιτεύχθηκε διαφυγή ή μη πληρωμή φόρου με χρήση των παραπάνω στοιχείων είναι αδιάφορο για το αξιόποιο της πράξης. Επίσης, όπως αναφέρεται και στην παρ. 2 του ίδιου άρθρου, το έγκλημα αυτό τελείται σωρευτικά, ως ανεξάρτητο και αυτοτελές έγκλημα, με τα εγκλήματα των άρθρων 17 και 18 του ίδιου νόμου, και τιμωρείται ξεχωριστά. Συνάγεται ότι η αποδοχή πλαστών ή νοθευμένων στοιχείων που αποτυπώνουν πραγματική συναλλαγή δε συνιστά αξιόποινη πράξη, καθώς ο λήπτης τέτοιων στοιχείων είναι δυνατόν να αγνοεί την

---

<sup>221</sup> Πλαστό, κατ' άρθρο 19 παρ. 3, είναι το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο εκτός της αρμόδιας αρχής (π.χ. με ραπτομηχανή, καρφίτσα κ.ά.), και χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας αρχής ή σχετική πράξη θεώρησης (π.χ. με την αναγραφή των στοιχείων της επιχείρησης, υπαρκτής ή ανύπαρκτης, στο διατετηρημένο στέλεχος εκ των υστέρων) εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου, καθώς και εκείνο του οποίου τα στοιχεία (στοιχεία των αντισυμβαλλομένων ή στοιχεία της συναλλαγής) που αναγράφονται στο στέλεχος του είναι διαφορετικά από το περιεχόμενο και τα στοιχεία του πρωτοτύπου ή του αντιτύπου που αποδίδεται στον πελάτη, επειδή θεωρείται ότι έχει υποστεί αλλοιώσεις, δηλαδή αναγραφή διαφορετικών δεδομένων, αφότου αποκόπηκε από το στέλεχος. Πλαστό είναι και το στοιχείο που καταρτίστηκε από διαφορετικό πρόσωπο από αυτό που φαίνεται να το έχει εκδώσει, δηλαδή όταν η υπογραφή του εκδότη έχει τεθεί από τρίτο πρόσωπο, που τη μιμείται, και όχι από το νόμιμο εκπρόσωπο της εταιρείας (παραπλάνηση περί της ταυτότητας του εκδότη). Βλ. σχετικά και άρθρο 30 παρ. 4 περ. γ' ΠΔ 186/1992 (ΦΕΚ Α' 84, «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων», πριν καταργηθεί από την υποπαρ. Ε.1 του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222/12-11-2012, «Έγκριση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016 - Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής του ν. 4046/2012 και του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016»). Νοθευμένο είναι το φορολογικό στοιχείο στο οποίο έχει γίνει επέμβαση κατόπιν έκδοσής του, ώστε να εμφανίζονται στοιχεία διαφορετικά από αυτά του αναγράφονται στο στέλεχος, οπότε είναι σε κάθε περίπτωση πλαστό. Στην περίπτωση που ένα πλαστό φορολογικό στοιχείο αφορά σε ανύπαρκτη συναλλαγή, είναι και εικονικό. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο, κατ' άρθρο 19 παρ. 4, που 1) εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, 2) εκδίδεται για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή από άγνωστο, φορολογικά βιβλία και στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, όπως φαίνεται από το στοιχείο, Δ.Ο.Υ.), 3) φέρεται να έχει εκδοθεί ή ληφθεί από εικονική, οποιασδήποτε μορφής, επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο που είναι παντελώς αμέτοχο της συναλλαγής, και 4) αναγράφει αξία συναλλαγής μεγαλύτερη της πραγματικής, ως προς το μεγαλύτερο μέρος της αξίας (αντίστοιχα, η αναγραφή αξίας συναλλαγής μικρότερης από την πραγματική θεωρείται ότι αφορά σε ανακριβές φορολογικό στοιχείο, το οποίο δεν αποτελεί μέρος της αντικειμενικής υπόστασης του εγκλήματος του παρόντος άρθρου).

<sup>222</sup> Για την πλημμεληματική μορφή του αδικήματος φοροδιαφυγής του άρθρου 19 ν. 2523/1997 στις περιπτώσεις α) έκδοσης πλαστού ή εικονικού φορολογικού στοιχείου, β) αποδοχής εικονικού φορολογικού στοιχείου, γ) νόθευσης φορολογικού στοιχείου (παρ. 1 εδ. α'), προβλέπεται φυλάκιση τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ως 5 ετών, κατ' άρθρο 18 και 53 ΠΚ). Για την ειδική περίπτωση έκδοσης ή αποδοχής εικονικών στοιχείων που αφορούν ανύπαρκτη συναλλαγή (παρ. 1 εδ. β'), όταν η συνολική αξία των στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των 3.000 ευρώ, επιβάλλεται φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους (ως 5 έτη, κατ' άρθρο 18 και 53 ΠΚ, πλημμεληματική μορφή), ενώ όταν η παραπάνω αξία υπερβαίνει το ποσό των 150.000 ευρώ, επιβάλλεται κάθειρξη (από 5 ως 20 έτη, κατ' άρθρο 18 και 52 παρ. 3 ΠΚ, κακουργηματική μορφή). Ως παρεπόμενη ποινή, στην περίπτωση που η συνολική αξία των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει τις 235.000 ευρώ, προβλέπεται το κλείσιμο του καταστήματος, γραφείου, εργοστασίου, εργαστηρίου, αποθήκης και γενικά επαγγελματικής εγκατάστασης μέχρι ένα (1) μήνα.

πλαστότητα ή τη νοθεία των στοιχείων, κατά την Εισηγητική Έκθεση του ν. 2523/1997<sup>223</sup>.

Η αντικειμενική υπόσταση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής του άρθρου 19 τελείται, σύμφωνα με την παράγραφο 5, και με την έκδοση ή την ανακριβή έκδοση των στοιχείων που προβλέπονταν από τον Κ.Β.Σ. σχετικά με την πώληση ή διακίνηση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, και ήδη των προβλεπόμενων στοιχείων στα άρθρα 5 (δελτίο αποστολής), 6 (τιμολόγιο συναλλαγής) και 7 (απόδειξη λιανικής συναλλαγής) της υποπαρ. Ε.1 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, εφεξής: Κ.Φ.Α.Σ., παρ. Ε, περ. 1) του ν. 4093/2012<sup>224</sup>.

Όσον αφορά την υποκειμενική υπαιτιότητα, απαιτείται γνώση και επιδίωξη ή αποδοχή της εικονικότητας ή της πλαστότητας του φορολογικού στοιχείου αυτού που εκδίδει, γνώση και επιδίωξη ή αποδοχή μόνο της εικονικότητας αυτού που τα αποδέχεται, και γνώση και επιδίωξη ή αποδοχή ότι η επέμβαση σε δεδομένα του στοιχείου που έχει ήδη εκδοθεί, ώστε να είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος, σημαίνει νόθευσή του (δηλαδή, και οι τρεις περιπτώσεις αφορούν κάθε μορφή δόλου, όπως συνάγεται από τα άρθρα 26 και 27 παρ. 1 ΠΚ). Έτσι, για τη στοιχειοθέτηση του συγκεκριμένου αδικήματος, κατ' άρθρο 19 παρ. 1 εδ. α', δεν απαιτείται σκοπός φοροδιαφυγής μέσω απόκρυψης φορολογητέας ύλης, ούτε χρειάζεται να αποδεικνύεται πώς εξυπηρετείται, ή δύναται να εξυπηρετηθεί, παράνομος σκοπός με τη λήψη ή αποδοχή εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, καθώς και με τη νόθευσή τους. Όσον αφορά τη μη έκδοση ή την ανακριβή έκδοση στοιχείων του Κ.Β.Σ. και ήδη Κ.Φ.Α.Σ., απαιτείται δόλος κάθε μορφής, χωρίς να γίνεται αναφορά σε επιδιωκόμενο σκοπό. Επίσης, όταν δεν αποδεικνύεται γνώση του λήπτη εικονικού στοιχείου ότι ο εκδότης δεν έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος στη Δ.Ο.Υ. που αναγράφεται στο στοιχείο, ή όταν αποδεικνύεται ότι ο εμφανιζόμενος εκδότης ή λήπτης εικονικού στοιχείου, φυσικό ή νομικό πρόσωπο, δεν έχει καμία σχέση με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, τότε δεν πληρούται η υποκειμενική

<sup>223</sup> Σύμφωνα με το άρθρο 24 παρ. 2 ν. 2523/1997, σε περίπτωση συνολικού διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού για κάθε φορολογία ή ολικής διοικητικής περαίωσης της διαφοράς, δεν εφαρμόζονται οι ποινικές διατάξεις του ν. 2523/1997, ώστε συνάγεται ιδιόμορφος αντικειμενικός λόγος εξάλειψης του αξιοποίνου.

<sup>224</sup> Στην περίπτωση μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων που προβλέπονταν από τον Κ.Β.Σ., προβλέπεται ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τεσσάρων (4) μηνών. Το άρθρο 5 έχει καταργηθεί από 1-1-2014, σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 5 εδ. α' της υποπαρ. Ε.1 της περ. 1 της παρ. Ε του ν. 4093/2012, ενώ το άρθρο 7 καταργείται από 1-1-2015, με βάση την ίδια διάταξη.

υπαιτιότητα του εγκλήματος και η πράξη δεν είναι καταλογιστή στο δράστη, ως συνέπεια της πραγματικής πλάνης του δράστη<sup>225</sup>.

#### 4) Μη καταβολή χρεών προς το Δημόσιο και τρίτους πλην ιδιωτών

Η αντικειμενική υπόσταση του αδικήματος που στοιχειοθετείται στο άρθρο 25 παρ. 1 ν. 1882/1990<sup>226</sup>, περιλαμβάνει τη μη εμπρόθεσμη καταβολή ληξιπρόθεσμων χρεών<sup>227</sup> που είναι βεβαιωμένα από τις Δ.Ο.Υ. ή τα τελωνεία και προέρχονται από οποιαδήποτε πηγή, όπως φόρο εισοδήματος, φόρο κληρονομιών, Φ.Π.Α. κλπ., προς το Δημόσιο, τα Ν.Π.Δ.Δ. και τις επιχειρήσεις και οργανισμούς του ευρύτερου δημόσιου τομέα<sup>228</sup>, και συγκεκριμένα για το χρονικό διάστημα πέραν των τεσσάρων (4) μηνών, προφανώς από την καταληκτική ημερομηνία καταβολής που αναφέρεται στην ατομική ειδοποίηση που έχει κοινοποιηθεί στον υπόχρεο<sup>229</sup>. Από την παρ. 1 συνάγεται ότι, για την κατάφαση τέλεσης του εγκλήματος, πρέπει το ύψος του συνολικού χρέους, ανεξαρτήτως του σε πόσες χρήσεις ανάγεται (αθροιστικό έγκλημα),

<sup>225</sup> βλ. Καϊάφα-Γκμπάντι Μ./Συμεωνίδου-Καστανίδου Ελ., ό.π., σελ. 216-219, 228-230

<sup>226</sup> βλ. και Παπανδρέου Π., ό.π., σελ. 9-10

<sup>227</sup> Για την έννοια του βεβαιωμένου και ληξιπρόθεσμου χρέους βλ. σχετικά σε Φινοκαλιώτης Κ., ΦορΔ, σελ. 480, Καλλιντέρης Κ., ό.π., σελ. 74-76, το άρθρο 5 Κ.Ε.Δ.Ε. και την Εγκύκλιο του ΥπΟικ υπ' αριθ. 1081029/6403/0016 ΠΟΛ. 1103/12-10-2004 με θέμα την «Προσωπική ευθύνη για πληρωμή φορολογικών εσόδων από πρόσωπα που ο νόμιμος τίτλος είσπραξης δεν έχει εκδοθεί στο όνομά τους (συνυπόχρεοι κλπ.)», στα Εισαγωγικά.

<sup>228</sup> Κρίσιμα στοιχεία για τη θεμελίωση του εγκλήματος είναι η ύπαρξη βεβαιωμένων χρεών, η αρχή που προέβη στη βεβαίωση του χρέους, ο τρόπος πληρωμής του, εφάπαξ ή σε δόσεις, και το ληξιπρόθεσμο αυτού, δηλαδή ο ακριβής χρόνος καταβολής του που δεν συμπίπτει αναγκαστικά με το χρόνο που βεβαιώθηκε και η μη πληρωμή του. Πρέπει να εξειδικεύεται επίσης εάν πρόκειται για παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους ή για λοιπούς φόρους ή χρέη γενικά, ώστε να κριθεί ποια διάταξη είναι επιεικέστερη για τη συγκεκριμένη περίπτωση, βλ. την ΑΠ 428/2006 Ποιν/λογ 2006,365, και την ΑΠ 130/2010 ΝΟΜΟΣ, που ανείρεσε την απόφαση ΒΤ-1181/2009 ΤριμΠλημΠειρ λόγω ασαφούς αιτιολογίας ως προς τον ακριβή χρόνο που τα χρέη κατέστησαν ληξιπρόθεσμα.

<sup>229</sup> βλ. και την άποψη ότι αντικειμενική υπόσταση του εγκλήματος δεν πληρούται αν ο οφειλέτης δεν είχε, στον χρόνο κατά τον οποίο όφειλε να ενεργήσει, τη φυσική (άλλως: την αντικειμενική ή πραγματική) δυνατότητα να καταβάλει το επίμαχο χρέος σε Σάμιος Θ., Η αδυναμία του οφειλέτη να καταβάλει το χρέος του και η επίδρασή της στη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της μη εμπρόθεσμης καταβολής ληξιπρόθεσμων χρεών προς το Δημόσιο, τα Ν.Π.Δ.Δ., τους οργανισμούς και τις επιχειρήσεις του ευρύτερου δημοσίου τομέα (άρθρο 25 παρ. 1 ν. 1882/1990, με αφορμή την ΑΠ 1101/2011), ΔΦΝ 4/2013, τ. 67, αρ. 1511, σελ. 488 επ. Στο ίδιο άρθρο αναφέρονται οι θέσεις ότι α) δεν τελείται αντικειμενικώς το αδίκημα της μη εμπρόθεσμης καταβολής χρεών προς το Δημόσιο στην περίπτωση κατά την οποία ο οφειλέτης, λαμβανομένων υπόψη όλων των επιλογών που θα ήταν νοητές, αποδεικνύεται ότι διαθέτει μεν την πραγματική δυνατότητα να συγκεντρώσει τα χρήματα που απαιτούνται για την εξόφληση της οφειλής του, αλλά με παράνομο τρόπο, π.χ. μέσω της άσκησης μιας νόμιμης επιχειρηματικής δραστηριότητας (πώληση όπλων) χωρίς άδεια, β) δεν τελεί αντικειμενικώς το αδίκημα, όταν διαθέτει την πραγματική δυνατότητα συγκέντρωσης του απαιτούμενου ποσού μέσω της άσκησης μιας νόμιμης μεν, αλλά ανήθικης δραστηριότητας, και γ) δεν τελεί επίσης αντικειμενικώς το αδίκημα ο επιχειρηματίας εκείνος, ο οποίος, εφαρμόζοντας όλους τους κανόνες συνετής άσκησης της επιχειρηματικότητας, επένδυσε σε υγιείς παραγωγικές δραστηριότητες, αλλά δεν κατόρθωσε τελικώς να ανταποκριθεί στις οικονομικές υποχρεώσεις του, λόγω απρόβλεπτης αντιστροφής του οικονομικού κλίματος στη χώρα, αιφνίδιας αλλαγής του φορολογικού καθεστώτος, απότομης συρρίκνωσης των πιστωτικών γραμμών κ.λπ.



συμπεριλαμβανομένων των τόκων ή προσαυξήσεων μέχρι την ημερομηνία σύνταξης του πίνακα χρεών, να υπερβαίνει τις 5.000 ευρώ<sup>230</sup>.

Για την υποκειμενική υπαιτιότητα του παραπάνω εγκλήματος, που είναι γνήσιο έγκλημα παράλειψης<sup>231</sup>, συνάγεται ότι απαιτείται δόλος κάθε μορφής, κατ' άρθρο 26 και 27 παρ. 1 ΠΚ, αφού είναι προφανές ότι, με τη μη καταβολή βεβαιωμένου και ληξιπρόθεσμου χρέους υπάρχει γνώση και επιδίωξη ή αποδοχή ότι δεν εκπληρώνεται νόμιμη υποχρέωση του οφειλέτη<sup>232</sup>. Ζήτημα γεννάται όταν, από πραγματική οικονομική αδυναμία ή ανέχεια, ένα φυσικό πρόσωπο ή μια επιχείρηση δε δύναται να καταβάλει στο Δημόσιο τα χρέη που οφείλει, ιδίως στη σημερινή εποχή της οικονομικής δυσπραγίας, καθώς ένα τέτοιο ενδεχόμενο, σχετικό με την υπαιτιότητα του δράστη, δε λαμβάνεται υπόψη από τη διάταξη στην κατάφαση του δόλου του υπόχρεου<sup>233</sup>.

Έχει νομολογηθεί ότι<sup>234</sup>, σε συμφωνία με την αρχή *ne bis in idem*<sup>235</sup>, ότι, όταν κάποιος καταδικασθεί, αμετακλήτως, για μη καταβολή χρεών προς το Δημόσιο,

---

<sup>230</sup> Το έγκλημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο τιμωρείται ως πλημμέλημα (άρθρο 18 και 53 ΠΚ), με ποινή κλιμακούμενη με βάση ποσοτικό κριτήριο, δηλαδή το ύψος του συνολικού χρέους από κάθε αιτία μαζί με τόκους ή προσαυξήσεις μέχρι την ημερομηνία σύνταξης του πίνακα χρεών, και συγκεκριμένα, κατ' άρθρο 25 παρ. 1: α) (από 10 ημέρες) μέχρι ενός (1) έτους, αν το συνολικό ποσό υπερβαίνει τις 5.000 ευρώ, β) έξι (6) τουλάχιστον μηνών (μέχρι 5 έτη), αν το συνολικό ποσό υπερβαίνει τις 10.000 ευρώ, γ) ενός (1) τουλάχιστον έτους (μέχρι 5 έτη), αν το συνολικό ποσό υπερβαίνει τις 50.000 ευρώ και, δ) τριών (3) τουλάχιστον ετών (μέχρι 5 έτη), αν το συνολικό ποσό υπερβαίνει τις 150.000 ευρώ. Σημειώνεται ότι η πράξη μπορεί να κριθεί ατιμώρητη, με την έκδοση αθωωτικής απόφασης, αν το οφειλόμενο ποσό εξοφληθεί μέχρι την εκδίκαση της υπόθεσης σε οποιοδήποτε βαθμό, κατά το τελευταίο εδ. της παρ. 1 του άρθρου 25 ν. 1882/1990, ενώ η ποινική διαδικασία αναστέλλεται επί ρύθμισης του χρέους και επέρχεται εξάλειψη του αξιοποίνου σε περίπτωση ολοσχερούς εξόφλησης, κατά την παρ. 5 του ίδιου άρθρου. Επίσης, μετά την αμετάκλητη καταδίκη, η εκτέλεση της ποινής αναστέλλεται, σε περίπτωση παροχής διευκόλυνσης τμηματικής καταβολής του χρέους, ενώ διακόπτεται η εκτέλεση της ποινής που τυχόν ξεκίνησε, στην περίπτωση ολοσχερούς εξόφλησης του χρέους, και η ποινή εξαλείφεται.

<sup>231</sup> βλ. και Σάμιος Θ., ό.π., σελ. 486-488

<sup>232</sup> βλ. Καλλιντέρης Κ., ό.π., σελ. 77-78, Καϊάφα-Γκμπάντι Μ./Συμεωνίδου-Καστανίδου Ελ., ό.π., σελ. 216-219

<sup>233</sup> βλ. και την άποψη σε Σάμιος Θ., Η ποινική παρέκταση ευθύνης από μη καταβολή από νομικό πρόσωπο βεβαιωμένων χρεών στο Δημόσιο, με αφορμή την ΑΠ 1314/2012, ΔΦΝ 6/2013, τ. 67, αρ. 1515, σελ. 887-888, όπου η θέση ότι, για την πληρότητα της αιτιολογίας της καταδικαστικής απόφασης του δικαστηρίου της ουσίας θα έπρεπε εν προκειμένω να αιτιολογείται και η ύπαρξη επαρκών χρηματικών πόρων για την εξόφληση του χρέους που προέρχεται εκ της μη καταβολής Φ.Π.Α. Αν δεν υπάρχουν ταμειακά διαθέσιμα ικανά να καλύψουν τα χρέη της επιχείρησης ή –σε αντίθετη περίπτωση– να διατεθούν για την υπαγωγή της εταιρείας σε “ρύθμιση”, με στόχο την παροχή διευκόλυνσης τμηματικής καταβολής του χρέους και εν τέλει την αναστολή της ποινικής δίωξης, ούτε είναι δυνατή η ενίσχυση της ρευστότητας της επιχείρησης με άλλα “ισοδύναμα” μέτρα άμεσης απόδοσης (π.χ. μέσω της σύναψης δανείου ή της πώλησης παγίων κ.λπ.), δυνατότητα ενέργειας εκ μέρους του ποινικώς υπόλογου διαχειριστή δεν υπάρχει και ποινική ευθύνη του δεν στοιχειοθετείται ούτε καν αντικειμενικώς. Βλ. σχετικά και την ΑΠ 65/2013 ΠοινΔνη 2013,1095, η οποία δέχτηκε ότι ο ισχυρισμός του ομόρρυθμου εταίρου περί μη δυνατότητας αποπληρωμής των οφειλών προς το Δημόσιο οφείλεται στην πτώχευση της Ο.Ε. που ήταν μέλος ενεργεί ως στοιχείο του δόλου.

<sup>234</sup> Πρόκειται για την ΑΠ 357/2013 ΠοινΔνη 12/2013,1094 επ. , με σημείωμα Β. Αδάμπα, όμοια και η ΑΠ 446/2014 ΝΟΜΟΣ, contra η ΑΠ 558/2014 ΝΟΜΟΣ, βλ. και Δημήτριάδης Γ., Η ποινική καταστολή της φοροδιαφυγής, ΕΝΩΠΙΟΝ, τ. 68/1-3.2013, σελ. 7. Με την αιτιολογία, ακριβώς, αυτή η προαναφερθείσα απόφαση του ΑΠ κήρυξε

δηλαδή για τη μη αποκατάσταση της βλάβης του Δημοσίου ως αυτοτελές έγκλημα, απόφαση η οποία περιλαμβάνει είτε συνολικώς, είτε υπό μορφή μερικοτέρων πράξεων, τη μη απόδοση ποσών Φ.Π.Α., τότε η προηγούμενη καταδίκη αυτή, για μη καταβολή χρεών στο Δημόσιο, αποτελεί δεδικασμένο για τη μεταγενέστερη δίωξη για μη απόδοση Φ.Π.Α., όταν τα ποσά του ΦΠΑ και τα μη καταβληθέντα στο Δημόσιο ποσά συμπίπτουν κατά ποσό και χρόνο. Πρόκειται δηλαδή για την ίδια αξιόποινη συμπεριφορά, υπό διαφορετικό, όμως, πλέον, νομικό χαρακτηρισμό.

#### 5) Μη καταβολή ασφαλιστικών εισφορών

Κατά το άρθρο 1 παρ. 1,2 α.ν. 86/1967<sup>236</sup>, η αντικειμενική υπόσταση του εγκλήματος πληρούται, διαζευκτικά, α) με τη μη καταβολή ασφαλιστικών (εργοδοτικών) εισφορών προς κάθε είδους Οργανισμό Κοινωνικής Ασφάλισης που υπάγεται στο Υπουργείο Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Πρόνοιας μέσα σε ένα (1) μήνα από τότε που αυτές κατέστησαν απαιτητές, από αυτόν που έχει σχετική νόμιμη υποχρέωση, β) με τη μη καταβολή ή μη απόδοση από τον εργοδότη των ασφαλιστικών (εργατικών) εισφορών που παρακρατά από τους εργαζόμενους του προς τους παραπάνω οργανισμούς μέσα σε ένα (1) μήνα από τη στιγμή που αυτές κατέστησαν απαιτητές<sup>237</sup>. Για την τελευταία περίπτωση, ο νόμος θεωρεί την πράξη παρακράτησης ως υπεξαίρεση<sup>238</sup>. Για την α' περίπτωση η παράλειψη είναι αρχικά άδικη εφόσον το ύψος του ποσού των οφειλόμενων εργοδοτικών εισφορών

---

απαράδεκτη την μεταγενέστερη ποινική δίωξη για μη απόδοση Φ.Π.Α., λόγω δεδικασμένου, απορρέοντος από την προηγηθείσα καταδικαστική απόφαση για μη καταβολή (των ίδιων ποσών) χρεών προς το Δημόσιο.

<sup>235</sup> Η οποία αρχή καθιερώνεται και στα άρθρα 14 παρ. 7 ΔΣΑΠΔ και 4 παρ. 1 7<sup>ου</sup> Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ.

<sup>236</sup> ΦΕΚ Α' 136/29-7.7-8.1967, «Περί επιβολής κυρώσεων κατά των καθυστερούντων την καταβολήν και την απόδοσιν εισφορών εις Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης», βλ. και Παπανδρέου Π., ό.π., σελ. 83

<sup>237</sup> Το έγκλημα της μη καταβολής ασφαλιστικών εισφορών τιμωρείται ως πλημμέλημα, στην α' περίπτωση της μη καταβολής εργοδοτικών εισφορών, με φυλάκιση τουλάχιστον τριών (3) μηνών (μέχρι 5 ετών, κατ' άρθρο 18 και 53 ΠΚ), και στη β' περίπτωση της μη απόδοσης των ασφαλιστικών εισφορών των εργαζομένων με φυλάκιση τουλάχιστον έξι (6) μηνών (μέχρι 5 ετών, κατ' άρθρο 18 και 53 ΠΚ). Προβλέπεται επίσης πρόσθετη χρηματική ποινή ύψους 150 ευρώ και για τις δύο περιπτώσεις, κατ' άρθρο 57 ΠΚ.

<sup>238</sup> Από τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ. 1, 3 και 5 του α.ν. 1846/1951 (ΦΕΚ Α' 179/14-21.6.1951, «Περί Κοινωνικών Ασφαλίσεων»), όπως έχουν τροποποιηθεί, προκύπτει ότι, για την καταβολή των εισφορών των ασφαλισμένων, επί παρεχόντων εξαρτημένη εργασία, ευθύνεται ο εργοδότης, ο οποίος υποχρεούται, κατά την πληρωμή των μισθών, να παρακρατεί τα τμήματα των εισφορών, που βαρύνουν τους ασφαλισμένους και να τα καταβάλλει μέχρι το τέλος του επόμενου μηνός από το χρόνο που έχει ορισθεί. Κατά τις διατάξεις του άρθρου 16 του Κανονισμού Ασφαλίσεως ΙΚΑ, ορίζεται ως χρόνος καταβολής των εισφορών το ημερολογιακό τέλος του μηνός εντός του οποίου παρασχέθηκε η εργασία ή υπηρεσία, ενώ, κατά το άρθρο 26 παρ. 3 του α.ν. 1846/1951, ορίζεται ότι ο υπόχρεος πρέπει να καταβάλει τις εισφορές στο ΙΚΑ μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τον χρόνο που έχει ορισθεί.

υπερβαίνει τις 20.000 ευρώ, ενώ για τη β' περίπτωση, η παράλειψη είναι αρχικά άδικη αν το ύψος των παρακρατούμενων ασφαλιστικών εισφορών υπερβαίνει τις 10.000 ευρώ<sup>239</sup>. Τα παραπάνω ποσοτικά όρια αναφέρονται στο σύνολο της εργοδοτικής ή εργατικής εισφοράς αντίστοιχα, καθώς αποτελούν δύο διαφορετικές πράξεις<sup>240</sup>.

Για την τέλεση του εγκλήματος, αναφορικά με την υποκειμενική υπαιτιότητα, για την α' περίπτωση, απαιτείται δόλος κάθε μορφής, καθώς ο δράστης, αν και γνωρίζει ότι έχει νόμιμη υποχρέωση καταβολής των ασφαλιστικών εισφορών του, επιδιώκει ή αποδέχεται το αποτέλεσμα της μη εμπρόθεσμης καταβολής τους (άρθρα 26 και 27 παρ. 1 ΠΚ), ενώ για τη β' περίπτωση απαιτείται γνώση και θέληση του δράστη να μην αποδώσει (να ιδιοποιηθεί) το ξένο πράγμα που είναι στην κατοχή του, δηλαδή τα ποσά των ασφαλιστικών εισφορών που παρακράτησε από τους μισθούς των εργαζομένων του με σκοπό να τα αποδώσει στους ασφαλιστικούς οργανισμούς, οπότε ο άμεσος δόλος πρέπει να καλύπτει όλα τα στοιχεία της αντικειμενικής υπόστασης (άρθρο 18 εδ. β', 27 παρ. 1 και 375 παρ. 1 ΠΚ)<sup>241</sup>.

**B.** Ο Κ.Φ.Δ., αναφορικά με την τιμώρηση φορολογικών ποινικών αδικημάτων, όπως αυτά τυποποιούνται στο άρθρο 55 αυτού, ισχύει παράλληλα με τις ποινικές διατάξεις του ν. 2523/1997, οπότε οι παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας καλύπτονται από δύο νομοθετήματα. Συγκεκριμένα, τυποποιεί τις εξής συμπεριφορές ως «φοροδιαφυγή»:

---

<sup>239</sup> Το ποσοτικό αυτό κριτήριο τέθηκε με το άρθρο 33 ν. 3346/2005 (ΦΕΚ Α' 140/17-06-2005, «Επιτάχυνση της διαδικασίας ενώπιον των πολιτικών και ποινικών δικαστηρίων και άλλες διατάξεις»), και αντικαταστάθηκε από το άρθρο 30 ν. 3904/2010 (ΦΕΚ Α' 218/23-12-2010, «Εξορθολογισμός και βελτίωση στην απονομή της ποινικής δικαιοσύνης και άλλες διατάξεις»). Πρόκειται συνεπώς για γνήσια εγκλήματα παραλείψεως, τα οποία συντελούνται με την παράλειψη της εμπρόθεσμης καταβολής των παραπάνω εισφορών μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από το ημερολογιακό τέλος κάθε μήνα, που παρασχέθηκε η εργασία (ΑΠ 294/2012 ΝΟΜΟΣ). βλ. *Καϊάφα-Γκμπάντι Μ./Συμεωνίδου-Καστανίδου Ελ.*, ό.π., σελ. 351-359. Σύμφωνα με το άρθρο 2 α.ν. 86/1967, αν ο υπαίτιος εξοφλήσει πλήρως τις ασφαλιστικές εισφορές που τον βαρύνουν, σε οποιοδήποτε στάδιο της δίκης, εξαλείφεται το αξιόποινο της πράξης, ή αναβάλλεται η εκτέλεση της ποινής που επιβλήθηκε ή διακόπτεται η εκτέλεση αυτής, που τελικά εξαλείφεται, κατ' άρθρο 18 ν. 2434/1996. Επίσης, σύμφωνα με το τελευταίο άρθρο, αναστέλλεται η ποινική δίωξη αν ρυθμισθεί το χρέος.

<sup>240</sup> Σε περίπτωση που η οφειλή, είτε εργοδοτικής είτε εργατικής εισφοράς, είναι μικρότερη, δεν υπάρχει αξιόποινη πράξη (ΑΠ 79/2012 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 229/2012 ΠοινΧρ 2012,45). Κάθε μισθολογική περίοδος παράλειψης καταβολής των ασφαλιστικών εισφορών (κάθε μήνας) αποτελεί μερικότερη πράξη που διατηρεί την αυτοτέλειά της και συνακόλουθα, αν συντρέχει λόγος παραγραφής ή λόγος εξάλειψης του αξιοποιήσιμου μιας εκ των μερικότερων πράξεων, παύει οριστικά η ποινική δίωξη γι' αυτή ή κηρύσσεται αθώος ο κατηγορούμενος.

<sup>241</sup> βλ. *Καϊάφα-Γκμπάντι Μ./Συμεωνίδου-Καστανίδου Ελ.*, ό.π., σελ. 216-219, *Μανωλεδάκης Ι./Μπιτζιλέκης Ν.*, *Εγκλήματα κατά της ιδιοκτησίας*, άρθρο 372-384Α ΠΚ, 13<sup>η</sup> έκδοση, Σειρά: Εκδόσεις Ποινικού Δικαίου (22) υπό τον Ι. Μανωλεδάκη, Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2007, σελ. 280-282

1) Η απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων από οποιαδήποτε πηγή με μη υποβολή δήλωσης ή με υποβολή ανακριβούς δήλωσης και με σκοπό τη μη πληρωμή φόρου εισοδήματος<sup>242</sup>. Για να θεωρούνται τα παραπάνω παράβαση φοροδιαφυγής, πρέπει να έχουν ως αποτέλεσμα τη μη καταβολή ποσού φόρου τουλάχιστον 10.000 ευρώ, ανά φορολογικό έτος, εφόσον πρόκειται για φυσικά πρόσωπα ή υπόχρεους τήρησης απλογραφικών βιβλίων, και τουλάχιστον 60.000 ευρώ ανά φορολογικό έτος εφόσον πρόκειται για υπόχρεους τήρησης διπλογραφικών βιβλίων<sup>243</sup>. 2) Η απόκρυψη οποιασδήποτε φορολογητέας ύλης με μη υποβολή δήλωσης ή με υποβολή ανακριβούς δήλωσης και με σκοπό τη μη πληρωμή οποιουδήποτε άλλου φόρου εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ. Ως απόκρυψη θεωρείται η μη απόδοση για κάθε φορολογικό έτος ή κάθε φορολογική υπόθεση ποσού φόρου τουλάχιστον 5.000 ευρώ. 3) Η μη απόδοση, ανακριβής απόδοση, συμψηφισμός, έκπτωση ή διακράτηση φόρου προστιθέμενης αξίας και παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, καθώς και η μη υποβολή δήλωσης ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης με σκοπό τη μη πληρωμή των παραπάνω φόρων. Για να θεωρούνται τα παραπάνω παράβαση φοροδιαφυγής, ισχύουν τα όρια των 10.000 ευρώ, ανά φορολογικό έτος, εφόσον πρόκειται για φυσικά πρόσωπα ή υπόχρεους τήρησης απλογραφικών βιβλίων και των 60.000 ευρώ, εφόσον πρόκειται για υπόχρεους τήρησης διπλογραφικών βιβλίων. 4) Η είσπραξη επιστροφής φόρων μετά από παραπλάνηση της Φορολογικής Διοίκησης με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων. 5) Η έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων, καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων<sup>244</sup>, καθώς και η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών<sup>245</sup>. 6) Η μη έκδοση ή

---

<sup>242</sup> Ως απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων νοείται και η περίπτωση κατά την οποία καταχωρούνται στα βιβλία ανύπαρκτες ή εικονικές ολικά ή μερικά δαπάνες ή γίνεται επίκληση στη φορολογική δήλωση τέτοιων δαπανών, ώστε να μην εμφανίζονται καθαρά εισοδήματα ή να εμφανίζονται αυτά μειωμένα.

<sup>243</sup> Αντιστοιχεί στην παράβαση του άρθρου 17 ν. 2523/1997, διαφοροποιείται όμως το κατώφλι για την κάθε παράβαση (στο ν. 2523/1997, στις 15.000 ή 150.000 ευρώ, στον Κ.Φ.Δ., στις 10.000 ή 60.000 ευρώ), ενώ εξάλλου, στο ν. 2523/1997 η παράβαση αυτή τιμωρούνται με ποινή, αλλά στον Κ.Φ.Δ. καταγράφεται ως παράβαση φοροδιαφυγής, χωρίς να προβλέπεται διοικητική κύρωση για αυτή.

<sup>244</sup> Ο Κ.Φ.Δ. δέχεται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο όταν οι αξίες που αναγράφονται στο πρωτότυπο και στο αντίτυπο αυτού, το οποίο χρησιμοποιείται για φορολογικούς σκοπούς είναι διαφορετικές, μια διάκριση που δεν υπήρχε στο ν. 2523/1997. Αντίθετα, δεν υπάρχει στον Κ.Φ.Δ. η διάκριση ότι πλαστό θεωρείται το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λουπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

<sup>245</sup> Χωρίς διάκριση ποσού για το χαρακτηρισμό της παράβασης. Η έννοια του εικονικού φορολογικού στοιχείου παραμένει η ίδια, όπως οριζόταν στο άρθρο 19 ν. 2523/1997. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή,

ανακριβής έκδοση παραστατικών στοιχείων, εφόσον η συνολική αποκρυσταλλισμένη αξία ανέρχεται τουλάχιστον σε 5.000 ευρώ.

### *B. Το προστατευόμενο αγαθό*

Κατ' αρχήν, πρόκειται για «οικονομικά εγκλήματα», που προσβάλλουν την υπόσταση της κρατικής φορολογικής αξίωσης, και κατ' επέκταση την κρατική εξουσία, ώστε η υιοθέτηση θεσμών ανασταλτικών ή κατασταλτικών της φοροδιαφυγής να αποβλέπει στην προστασία της περιουσίας του ελληνικού Δημοσίου από βλάβη, είτε από τη μείωση ή τη μη επαύξηση του ενεργητικού της, είτε από τη διακινδύνευση της<sup>246</sup>. Έτσι, το έννομο αγαθό που προστατεύεται με την ποινικοποίηση της φοροδιαφυγής, όπως αυτή εμφανίζεται στις παραπάνω ειδικές ποινικές διατάξεις, είναι ουσιαστικά το δημόσιο συμφέρον<sup>247</sup>, και συνεκδοχικά η ομαλή εξυπηρέτηση των λειτουργιών του κράτους, που συντελείται κανονικά μέσω της εκπλήρωσης της συνταγματικά επιβαλλόμενης (άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος) φορολογικής υποχρέωσης κάθε υπόχρεου φυσικού και νομικού προσώπου<sup>248</sup>.

### **§8. Οι δράστες των φορολογικών παραβάσεων στα νομικά πρόσωπα**

Όπως ήδη εκτέθηκε, σε περίπτωση που νομικό πρόσωπο τελέσει κάποιο από τα αδικήματα που αναλύθηκαν παραπάνω, ο νομοθέτης θεωρεί ότι ορισμένα φυσικά πρόσωπα, με βάση την ιδιότητά τους μέσα στο νομικό πρόσωπο, είναι αυτά υπόλογα και φέρουν την ποινική ευθύνη από τις φορολογικές παραβάσεις των νομικών προσώπων, θεσπίζοντας έτσι γνήσιο ιδιαίτερο έγκλημα.

---

ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.

<sup>246</sup> βλ. Παπακυριάκου Θ., ό.π., σελ. 12-19, 189-192

<sup>247</sup> Εννοείται πως η φοροδιαφυγή παραβιάζει και την αρχή της φορολογικής ισότητας, αφού οι φορολογούμενοι που εκπληρώνουν προσηκόντως τις υποχρεώσεις του προς το Δημόσιο θα κληθούν να επιβαρυνθούν παραπάνω, ώστε να καλυφθεί το ταμειακό κενό από τις ανείσπρακτες οφειλές όσων φοροδιαφεύγουν.

<sup>248</sup> βλ. Παπακυριάκου Θ., ό.π., σελ. 12-19 για την έννοια της φοροδιαφυγής και τις συνέπειές της στα κρατικά δημοσιονομικά και την ιδιωτική οικονομία και σελ. 192-197 για τον ορισμό του προστατευόμενου έννομου αγαθού, Καλλιντέρης Κ., ό.π., σελ. 36-38, για την άποψη ότι οι φορολογικού ποινικού δικαίου διατάξεις αντικατοπτρίζουν την κρατική βούληση για άσκηση πίεσης στους φορολογούμενους να αποδώσουν τον οφειλόμενο φόρο και όχι την κοινωνικο-ηθική απαξία για τη συγκεκριμένη πράξη ή παράλειψη.

**A.** Συγκεκριμένα, για τα αδικήματα φοροδιαφυγής που τυποποιούνται στα άρθρα 17, 18 και 19 ν. 2523/1997, ο νομοθέτης, κατ' άρθρο 20 παρ. 1 του ίδιου νόμου, θεωρεί ως αυτουργούς: α) για της ημεδαπές Α.Ε., τον πρόεδρο του Δ.Σ., τους διευθύνοντες ή εντεταλμένους ή συμπράττοντες συμβούλους, τους διοικητές και τους γενικούς διευθυντές ή διευθυντές, καθώς και οποιοδήποτε πρόσωπο εντεταλμένο στη διοίκηση ή διαχείριση είτε εκ του νόμου, είτε από ιδιωτική βούληση, είτε κατόπιν δικαστικής απόφασης. Για τα τελευταία, συνήθως είναι τρίτα πρόσωπα που δεν έχουν ονομαστικά μία από τις παραπάνω ιδιότητες, ή πρόκειται για τους εκκαθαριστές ή την προσωρινή διοίκηση που έχουν διοριστεί από δικαστήριο<sup>249</sup>. Επίσης, αν ελλείπουν τα παραπάνω πρόσωπα, αυτουργούς θεωρεί τα μέλη του Δ.Σ. που εκ των πραγμάτων ασκούν διαχειριστική εξουσία, είτε προσωρινά, είτε συνεχώς<sup>250</sup>. Η έλλειψη και η εκ των πραγμάτων διοίκηση είναι σωρευτικές προϋποθέσεις για την άσκηση της ποινικής δίωξης. β) για τις Ο.Ε. και τις Ε.Ε., τους ομόρρυθμους εταίρους ή τους διαχειριστές της εταιρείας (που πρέπει να είναι εταίροι και όχι τρίτοι), και γ) για τις Ε.Π.Ε. (συνεκδοχικά και για τις Ι.Κ.Ε.), τους διαχειριστές της εταιρείας και, αν ελλείπουν, κάθε εταίρο<sup>251</sup>.

Ως άμεσοι συνεργοί, κατά την παρ. 5, θεωρούνται ο προϊστάμενος του λογιστηρίου της εταιρείας, καθώς και όποιος συμπράττει με οποιοδήποτε τρόπο στην τέλεση της φοροδιαφυγής και όποιος υπογράφει τις δηλώσεις φόρου ως πληρεξούσιος του δηλούντος, καθώς αυτοί, κατά κανόνα, πραγματώνουν αυτοπρόσωπα την αντικειμενική υπόσταση των εγκλημάτων. Από τα παραπάνω συνάγεται η θέση ότι η ιδιότητα διοικητή ή διαχειριστή της εταιρείας, η απόκτηση της οποίας αποδεικνύεται από τις διατυπώσεις δημοσιότητας που εκτέθηκαν στο οικείο κεφάλαιο, πρέπει, κατ' αρχήν, να συντρέχει στο φυσικό πρόσωπο για να θεμελιωθεί η ποινική του ευθύνη<sup>252</sup>.

<sup>249</sup> βλ. Καλλιντέρης Κ., ό.π., σελ. 100-103

<sup>250</sup> βλ. ΑΠ 851/2013 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 1028/2012 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 1314/2013 ΔΦΝ 2013,889

<sup>251</sup> βλ. για την ποινική ευθύνη των διοικητών νομικών προσώπων για την τέλεση των παραπάνω εγκλημάτων και σε Αλεξανδρίδου Ε., ό.π., σελ. 359, 602, 710, Αντωνόπουλος Β., ό.π., σελ. 446-447, 584, Παπακυριάκου Θ., ό.π., σελ. 364-366. Ως «έλλειψη» χαρακτηρίζεται ο μη διορισμός διαχειριστή από το καταστατικό ή όταν ο διαχειριστής έχει πεθάνει, πτωχεύσει, χάσει τη δικαιοπρακτική του ικανότητα κλπ.

<sup>252</sup> Με εξαίρεση την περίπτωση της εικονικής εταιρείας, όπου τα «υποκρυπτόμενα» φυσικά πρόσωπα εμφανίζονται να κατέχουν τις παραπάνω ιδιότητες, ενώ χρησιμοποιούν την εταιρεία για διαφορετικούς σκοπούς, όπως η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, οπότε αυτά θεωρούνται αυτουργοί, βλ. και το άρθρο 19 ν. 2523/1997, καθώς και την περίπτωση των εν τοις πράγμασι διοικητών, αναφορικά με τη μη τήρηση των τύπων διορισμού, οι οποίοι καθίστανται συναυτουργοί με το πρόσωπο που πράγματι φέρει μια από τις παραπάνω

**B.** Για το αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο και τρίτους, όπως αυτό τυποποιείται στο άρθρο 25 ν. 1882/1990, ο νομοθέτης, κατά την παρ. 2, θεωρεί ως αυτουργούς: α) για της ημεδαπές Α.Ε., τον πρόεδρο του Δ.Σ., τους διευθύνοντες ή εντεταλμένους ή συμπράττοντες συμβούλους, τους διοικητές και τους γενικούς διευθυντές ή διευθυντές, καθώς και οποιοδήποτε πρόσωπο εντεταλμένο στη διοίκηση ή διαχείριση είτε εκ του νόμου, είτε από ιδιωτική βούληση, είτε κατόπιν δικαστικής απόφασης. Επίσης, αν ελλείπουν τα παραπάνω πρόσωπα, αυτουργούς θεωρεί τα μέλη του Δ.Σ. που εκ των πραγμάτων ασκούν διαχειριστική εξουσία, είτε προσωρινά, είτε συνεχώς. β) για τις Ο.Ε. και τις Ε.Ε., τους ομόρρυθμους εταίρους και τους διαχειριστές της εταιρείας (σωρευτικά), και γ) για τις Ε.Π.Ε. (συνεκδοχικά και για τις Ι.Κ.Ε.), τους διαχειριστές της εταιρείας και, αν ελλείπουν, αδιάφορα από το λόγο, ή απουσιάζουν, ως φυσικά απόντες από την έδρα της εταιρείας χωρίς να είναι γνωστό πού βρίσκονται, κάθε εταίρο, σωρευτικά ή μη (ανάλογα δηλαδή με το αν ασκούν διαχειριστικά καθήκοντα)<sup>253</sup>. Ισχύουν και εδώ οι αντίστοιχες διευκρινήσεις για τους αυτουργούς του άρθρου 20 παρ. 1 ν. 2523/1997, εκτός από τις διαφορές που σημειώθηκαν.

Κρίσιμη είναι η παρ. 3 του ίδιου άρθρου, με την οποία εισάγεται η εξής πρόβλεψη: αυτουργική ευθύνη αποδίδεται σε βάρος του προσώπου που είχε την κρίσιμη ιδιότητα κατά το χρόνο που ήταν κανονικά αποδοτέο το χρέος (χρόνος γέννησης – αναγωγής), ανεξάρτητα αν βεβαιώθηκε πριν ή μετά τη λύση του νομικού προσώπου, αλλά και σε βάρος του προσώπου που είχε την κρίσιμη ιδιότητα κατά το χρόνο που το χρέος ήταν ήδη βεβαιωμένο ή βεβαιώθηκε και κατέστη ληξιπρόθεσμο, ανεξάρτητα αν απώλεσαν την ιδιότητά του μετά το χρόνο τέλεσης της παράβασης<sup>254</sup>. Η ποινική δίωξη ασκείται κατά προσώπων, που αποκτούν μια διευθυντική ιδιότητα, εισερχόμενα στο νομικό πρόσωπο, αφού έχει ήδη βεβαιωθεί και καταστεί ληξιπρόθεσμο ένα εταιρικό χρέος, εφόσον διατηρήσουν αυτή την ιδιότητα για τουλάχιστον τρεις (3) μήνες<sup>255</sup>. Κατά την παρ. 6, η ίδια ευθύνη βαρύνει και τους

---

ιδιότητες, εφόσον όμως αποδειχθεί η εικονικότητα του διορισμού τους και η ουσιαστική συμμετοχή τους στη διοίκηση της εταιρείας. βλ. Παπακυριάκου Θ., ό.π., σελ. 366-369, 379-380

<sup>253</sup> βλ. Παπακυριάκου Θ., ό.π., σελ. 380-381, Καλλιντέρης Κ., ό.π., σελ. 94-96, βλ. και την ΑΠ 1746/2011 ΝΟΜΟΣ, για την ευθύνη του αναπληρωτή διαχειριστή Ε.Π.Ε.

<sup>254</sup> Συνάγεται ότι αρκεί η ιδιότητα του διοικητή ή διαχειριστή του ν.π. κατά το χρόνο γέννησης των χρεών, έστω κι αν κατά το χρόνο που βεβαιώθηκαν δεν είχαν την κρίσιμη ιδιότητα, βλ. ΑΠ 1155/2010 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 382/2011 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 1314/2012 ΔΦΝ 2013,889.

<sup>255</sup> βλ. Παπακυριάκου Θ., ό.π., σελ. 381-386, Καλλιντέρης Κ., ό.π., σελ. 106-107

συνυπόχρεους από οποιαδήποτε αιτία καταβολής, όπως ο ετερόρρυθμος εταίρος όταν de facto ασκεί διαχειριστική εξουσία, και τους εγγυητές, χωρίς να απαιτείται βεβαίωση του χρέους και στο όνομά τους<sup>256</sup>.

Γ. Τέλος, για το αδίκημα της μη καταβολής στους οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης εργοδοτικών εισφορών ή παρακράτησης και μη καταβολής ασφαλιστικών εισφορών εργαζομένων στους οργανισμούς, όπως αυτό τυποποιείται στο άρθρο 1 παρ. 1,2 α.ν. 86/1967, όταν εργοδότης είναι νομικό πρόσωπο, ο νομοθέτης, κατά την παρ. 7<sup>257</sup>, θεωρεί ως αυτουργούς: α) για της ημεδαπές Α.Ε., τον πρόεδρο του Δ.Σ., τους διευθύνοντες ή εντεταλμένους ή συμπράττοντες συμβούλους, τους διοικητές και τους γενικούς διευθυντές ή διευθυντές, καθώς και οποιοδήποτε πρόσωπο εντεταλμένο στη διοίκηση ή διαχείριση είτε εκ του νόμου, είτε από ιδιωτική βούληση, είτε κατόπιν δικαστικής απόφασης<sup>258</sup>. Αν ελλείπουν τα παραπάνω πρόσωπα, αυτουργούς θεωρεί τα μέλη του Δ.Σ. που εκ των πραγμάτων ασκούν διαχειριστική εξουσία, είτε προσωρινά, είτε συνεχώς. β) για τις Ο.Ε. και τις Ε.Ε., τους ομόρρυθμους εταίρους ή τους διαχειριστές της εταιρείας, και γ) για τις Ε.Π.Ε. (συνεκδοχικά και για τις Ι.Κ.Ε.), τους διαχειριστές της εταιρείας και, αν ελλείπουν, κάθε εταίρο<sup>259</sup>.

Απαιτείται το υποκείμενο των εγκλημάτων αυτών να έχει την ιδιότητα του εργοδότη κατά τη διάπραξη του εγκλήματος, κατά την παρ. 9 του ίδιου άρθρου, και σαν τέτοιος κατά το άρθρο 8 παρ. 5 α.ν. 1846/1951, νοείται το νομικό πρόσωπο στο οποίο το υπαγόμενο στην ασφάλιση προσωπικό οφείλει να προσφέρει την υπηρεσία του. Επί νομικού προσώπου φερόμενου ως εργοδότη, απαιτείται αναφορά των πραγματικών περιστατικών από τα οποία να προκύπτει η θέση αυτού στην επιχείρηση καθώς και αν πρόκειται για ατομική ή εταιρική επιχείρηση, και ποια η νομική μορφή

---

<sup>256</sup> βλ. και Σάμιος Θ., ό.π., σελ. 884-887

<sup>257</sup> Όπως αυτή προστέθηκε με το άρθρο 25 παρ. 1 ν. 4075/2012 (ΦΕΚ Α' 89/11-4-2012), βλ. και ΑΠ 662/2013 ΝΟΜΟΣ.

<sup>258</sup> βλ. σχετικά τις ΑΠ 525/2010 ΠοινΧρ 2011,186, ΑΠ 501/2013 ΝΟΜΟΣ

<sup>259</sup> βλ. και Καραμανώλης Π. σε Περράκη Ευ. (επιμ), ό.π., σελ. 194-195 και την υπ' αριθ. εγκύκλιο 9/4-2-2013 του Ι.Κ.Α.-Ε.Τ.Α.Μ., με την οποία κοινοποιούνται οι προβλεπόμενες διατάξεις για την ενίσχυση των διατάξεων του άρθρου 1 του α.ν. 86/1967, αναφορικά με τα ποινικά αδικήματα της παρακράτησης των εργοδοτικών εισφορών και της υπεξαίρεσης των εργατικών εισφορών (άρθρο 22 ν. 4038/2012 (ΦΕΚ Α' 14/2-2-2012), καθώς επίσης, και οι διατάξεις για τον καθορισμό ηθικών αυτουργών των αδικημάτων της παρακράτησης των εργοδοτικών εισφορών και της υπεξαίρεσης των εργατικών εισφορών για τους εργοδότες μη φυσικά πρόσωπα, που δεν καταβάλλουν ασφαλιστικές εισφορές υπέρ Ι.Κ.Α.-Ε.Τ.Α.Μ. (άρθρο 25 παρ. 1 ν. 4075/2012, ΦΕΚ Α' 89). Στην εγκύκλιο αναφέρονται και οι κλίμακες, που στοιχειοθετούν το αυτόφωρο αδίκημα, ο χρόνος τέλεσης του αυτόφωρου αδικήματος της εισφοροδιαφυγής και η παραγραφή.



της τελευταίας και η θέση του κατηγορούμενου σ' αυτήν, ώστε να ανακύπτει η υποχρέωσή του για παρακράτηση και απόδοση των εισφορών στο ΙΚΑ<sup>260</sup>. Δεν αρκεί δηλαδή ο χαρακτηρισμός του κατηγορούμενου ως εργοδότη ή ως νόμιμου εκπρόσωπου της εταιρικής επιχειρήσεως<sup>261</sup>.

**Δ.** Ας σημειωθεί, τέλος, ότι στις Α.Ε. με εισηγμένες μετοχές στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, κατά την πρόβλεψη του ν. 3016/2002, στις οποίες το Δ.Σ. απαρτίζεται από εκτελεστικά και μη εκτελεστικά μέλη, ανεξάρτητα μη εκτελεστικά μέλη του ΔΣ διοριζόμενα σύμφωνα με τις διατάξεις του ως άνω νόμου δεν έχουν ποινική ευθύνη, εφόσον δεν έχουν σχέση με τη διοίκηση ή τη διαχείριση της εταιρείας<sup>262</sup>.

## **§9. Η φύση της ποινικής ευθύνης των διοικητών νομικών προσώπων ως αυτουργών στις πράξεις φοροδιαφυγής και μη καταβολής χρεών**

### *Α. Εισαγωγική παρατήρηση*

Όπως αναφέρθηκε στο εισαγωγικό κεφάλαιο, η ελληνική έννομη τάξη δεν αναγνωρίζει την ποινική ευθύνη νομικών προσώπων για εγκλήματα που διαπράττουν στο πλαίσιο της επιχειρηματικής τους δράσης. Τα νομικά πρόσωπα θεωρούνται πλάσματα δικαίου, συνεπώς δεν πράττουν κυριολεκτικά, αλλά μεταφορικά. Το ίδιο

---

<sup>260</sup> βλ. π.χ. τις ΑΠ 1258/1994 ΠοινΧρ 1994,1013, ΑΠ 657/1995 ΠοινΧρ 1995,962, ΑΠ 632/1998 ΠοινΧρ 1999,127, ΑΠ 1053/2000 ΠοινΧρ 2001,259, ΑΠ 1081/2005 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 775/2011 ΝΟΜΟΣ (όπου αναιρούνται καταδικαστικές αποφάσεις επειδή υπήρχε αντίφαση ως προς το χρόνο τελέσεως των πράξεων και ασάφεια ως προς την ιδιότητα του κατηγορούμενου ως νομίμου εκπροσώπου της εργοδότης), ΑΠ 571/2000 ΠοινΧρ 2000,996 (δεν εκτίθεται αν οι κατηγορούμενοι ήταν ομόρρυθμοι εταίροι ή διαχειριστές της Ο.Ε., ώστε να προκύπτει υποχρέωσή τους προς καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών στο ΙΚΑ), ΑΠ 1137/2001 ΔΦΝ 2001,1406 (δεν διευκρινίζεται η θέση του κατηγορούμενου στην εργοδότη επιχείρηση και η νομική μορφή αυτής), ΑΠ 1355/2000 ΠοινΧρ 2001,516, ΑΠ 1963/2001 ΠοινΛογ 2001,2423, ΑΠ 1661/2002 ΠοινΛογ 2002,1903, ΑΠ 222/2003 ΠοινΛογ 2003,230, ΑΠ 468/2007 ΝΟΜΟΣ (παράλειψη αναφοράς, εάν οι κατηγορούμενοι ήταν εταίροι της ανωτέρω εταιρείας, ούτε εάν κατά το καταστατικό της ήταν διαχειριστές και νόμιμοι εκπρόσωποι αυτής, καθώς και εάν υπό την ιδιότητά τους αυτή είχαν υποχρέωση καταβολής των πιο πάνω εργοδοτικών εισφορών του ΙΚΑ), ΑΠ 524/2006 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 1074/2008 ΝΟΜΟΣ (ασάφεια και αντίφαση μεταξύ σκεπτικού και διατακτικού ως προς τις αρμοδιότητες των κατηγορουμένων και δεν περιέχεται στο σκεπτικό της καμία παραδοχή για την ενεργό συμμετοχή τους στις εταιρικές δραστηριότητες), ΑΠ 114/2008 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 1358/2009 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 1636/2010 ΠοινΧρ 2011,609 (δεν εκτίθενται πραγματικά περιστατικά από τα οποία να προκύπτει η ιδιότητα και η θέση των κατηγορούμενων στην εταιρεία, ώστε να ανακύπτει η νομική υποχρέωσή τους να παρακρατούν και να αποδίδουν τις αντίστοιχες εισφορές).

<sup>261</sup> βλ. ενδεικτικά τις ΑΠ 89, 654, 1061, 1459/2013 και 954, 1394/2012 ΝΟΜΟΣ, για την κρίση ότι η αναφερόμενη ιδιότητά του ως εργοδότη δεν αρκεί για τη στοιχειοθέτηση ευθύνης, αλλά απαιτείται εξειδίκευση της έννοιας αυτής, ώστε να προκύπτει η θέση του κατηγορούμενου στην εταιρεία. Κατά την ΑΠ 124/2013 ΝΟΜΟΣ, όταν εργοδότης είναι Ο.Ε., υπόχρεη για την καταβολή των άνω εισφορών είναι η εταιρεία και, ανεξάρτητα από το ότι αστικώς είναι υπόχρεα από το νόμο και όλα τα ομόρρυθμα μέλη αυτής, ως αλληλεγγύως και σε ολόκληρο συνυπεύθυνοι, σε καταβολή των εισφορών μετά της εταιρείας τους, υπεύθυνος ποινικά είναι ο διαχειριστής ή οι συνδιαχειριστές της Ο.Ε. που ορίζει το καταστατικό της και, επομένως, όταν στην απόφαση αναφέρονται οι κατηγορούμενοι ως εργοδότες Ο.Ε., πρέπει να διευκρινίζεται αν αυτοί είναι ή όχι και διαχειριστές της εταιρείας.

<sup>262</sup> βλ. ΜΠλημΘηβ 1062/2010 ΝΟΜΟΣ

ισχύει και για τη βούλησή τους, η οποία είναι «προνόμιο» των φυσικών προσώπων. Επομένως, η πράξη και η βούληση, ως δομικά στοιχεία του εγκλήματος, προέρχονται από τα φυσικά πρόσωπα που επιβάλλουν τη θέλησή τους ως θέληση του νομικού προσώπου και πράττουν στο όνομά του και για λογαριασμό του, ώστε δίκαια να καταλογίζεται σε αυτά η αξιόποινη πράξη ή παράλειψη (νόμιμης υποχρέωσης προς το Δημόσιο) και να υπέχουν την ποινική ευθύνη, ανεξαρτήτως της χρηματικής ποινής που επιβάλλεται στο νομικό πρόσωπο. Αλλιώς η ατομική τους ευθύνη θα κρυβόταν πίσω από μια πλασματική, συλλογική ευθύνη<sup>263</sup>.

Στην περίπτωση λοιπόν που τελούνται φορολογικά αδικήματα, εις βάρος του συμφέροντος του Δημοσίου, τα οποία προέρχονται από την επιχειρηματική δραστηριότητα νομικών προσώπων, η προβλεπόμενη ποινή, είτε πρόκειται για διοικητική κύρωση, όπως προσαυξήσεις, πρόστιμα (βλ. άρθρο 1 παρ. 1,2, 4 παρ. 1, 25 παρ. 1 εδ. γ' ν. 2523/1997<sup>264</sup>), είτε πρόκειται για ποινική κύρωση (βλ. άρθρο 17-19 ν. 2523/1997 και 25 ν. 1882/1990)<sup>265</sup>, επιβάλλεται σε συγκεκριμένα φυσικά πρόσωπα –

---

<sup>263</sup> βλ. και Καϊάφα-Γκμπάντι Μ./Συμεωνίδου-Καστανίδου Ελ., ό.π., σελ. 178-181, Μπρακουμάτσος Π., Η ποινική ευθύνη των εκπροσώπων των νομικών προσώπων, ΠοινΔνη 12/2000, σελ. 1251, Μαλαφάντας Κ., Αξιόποινη Φοροδιαφυγή, εκδ. ΕΛΛΟΓΟΣ, Πάτρα, 2009, σελ. 52, Πανταζάτος Ι., Η Εννοιολογική Επίδραση του Ποινικού Δικαίου επί του Φορολογικού Δικαίου – Η Ποινική Προστασία της Φορολογικής Αξίωσης του Δημοσίου σε Δημόσια Οικονομικά: Τιμητικός Τόμος για τον Καθηγητή Νικόλαο Ι. Μπάρμπα, Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2013, σελ. 326, 331-332

<sup>264</sup> βλ. συγκεκριμένα το άρθρο 1 παρ. 1,3,4 ν. 2523/1997 για τον επιβαλλόμενο πρόσθετο φόρο λόγω υποβολής εκπρόθεσμης ή ανακριβούς δήλωσης, ή λόγω μη υποβολής δήλωσης, το άρθρο 1 παρ. 2,3 για τον επιβαλλόμενο πρόσθετο φόρο λόγω ανακριβούς ή εκπρόθεσμης δήλωσης Φ.Π.Α., ή λόγω μη υποβολής, το άρθρο 6 παρ. 1 ν. 2523/1997 για το επιβαλλόμενο πρόστιμο, όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και το άρθρο 5 για το επιβαλλόμενο πρόστιμο για παράβαση των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και ήδη Κ.Φ.Α.Σ. Από 1-1-2014, δηλαδή από τον έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ., όσον αφορά τις διοικητικές κυρώσεις (υπό την επιφύλαξη των μεταβατικών διατάξεων του Κ.Φ.Δ., σύμφωνα με τις οποίες σε ορισμένες περιπτώσεις ο Κ.Φ.Δ. εφαρμόζεται και για χρήσεις, περιόδους και υποθέσεις πριν από την 31-12-2013), προβλέπονται πρόστιμα και τόκοι, που επιβάλλονται σωρευτικά, κατ' άρθρα 53, 54 και 56-60 Κ.Φ.Δ., τόσο για διαδικαστικές παραβάσεις, όσο και για τις πράξεις φοροδιαφυγής που αναφέρθηκαν παραπάνω, και ανεξάρτητα από τις τυχόν ποινικές κυρώσεις. Ειδικά για τα πρόστιμα και τους τόκους που επιβάλλονται για τις πράξεις φοροδιαφυγής του άρθρου 55 Κ.Φ.Δ., οι σχετικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ. ισχύουν για τις πράξεις που τελούνται από 26-7-2013 και εξής. Επίσης, οι διατάξεις το άρθρου 55 παρ. 2 μπορούν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν πριν την 26-7-2013 (ανεξάρτητα από το πότε διαπιστώθηκαν) και αφορούν τα πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 παρ. 1 ν. 2523/1997, εφόσον ο υπόχρεος ζητήσει να υπαχθεί στο ευνοϊκότερο καθεστώς (οι περιπτώσεις αυτές αφορούν μη έκδοση, ανακριβή έκδοση στοιχείων πάνω από 1.200 €, έκδοση πλαστών, εικονικών, λήψη εικονικών καθώς και το πρόστιμο ΦΠΑ για πλαστά, νοθευμένα ή εικονικά φορολογικά στοιχεία). Τέλος, στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1-1-2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31-12-2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 ν. 2523/1997. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου επιβάλλονται τόκοι και πρόστιμα εκπρόθεσμης καταβολής (άρθρα 53 και 57 Κ.Φ.Δ.).

<sup>265</sup> βλ. και Φινοκαλιώτης Κ., ΦορΔ, σελ. 475-476, 482, Παπακυριάκου Θ., ό.π., σελ. 43-49, βλ. Μπρακουμάτσος Π., ό.π., σελ. 1256-1257 (επίμετρο)

διοικητές ή εκπροσώπους του νομικού προσώπου, ως αυτουργούς ή συνεργούς των αξιόποινων πράξεων, των οποίων οι ρητά αναφερόμενες στους σχετικούς νόμους ιδιότητες αποτελούν θεμελιώδες στοιχείο του αδικού, κατ' άρθρο 20 ν. 2523/1997 και 25 παρ. 2 ν. 1882/1990, και οι οποίοι ευθύνονται ως πρωτοφειλέτες. Κι αυτό γιατί ο νομοθέτης κρίνει ότι, λόγω της σπουδαιότητας της ιδιότητάς τους, η οποία μπορεί να προέρχεται είτε από το νόμο, είτε από δικαστική απόφαση<sup>266</sup>, είτε από ιδιωτική (καταστατική) βούληση, πρέπει να μεριμνούν για την ορθή εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων των νομικών προσώπων που διοικούν και να αποτρέπουν οποιαδήποτε φορολογική παράβαση, στο πλαίσιο δηλαδή μιας νοούμενης «ιδιαίτερης νομικής υποχρέωσης»<sup>267</sup>. Καταλήγει, λοιπόν, ο νομοθέτης στην τυποποίηση εγκλημάτων ιδιαίτερης μορφής, όπου αυτουργός είναι ο διευθύνων το νομικό πρόσωπο, και η ιδιότητα αυτή αποτελεί θεμελιωτικό στοιχείο του αδικού.

#### *B. Η σημασία της ιδιότητας και της γνώσης των αυτουργών για τον καταλογισμό*

Πρέπει να διευκρινιστεί ότι, και στην περίπτωση της ποινικής ευθύνης, η θετική διαπίστωση της ιδιότητας του προσώπου που φέρεται να διοικεί ή να εκπροσωπεί το νομικό πρόσωπο είναι ζήτημα πραγματικό, που διερευνάται κατά την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρο 20 παρ. 1 περ. α' εδ. β' ν. 2523/1997 και 25 παρ. 2 περ. α' εδ. β' ν. 1882/1990<sup>268</sup>. Όμως, σε αντίθεση με την αλληλέγγυα ευθύνη, η θεμελίωση της ποινικής ευθύνης των διοικητών νομικών προσώπων δεν είναι αντικειμενική, καθώς η εγκληματική πράξη ή παράλειψη, κατ' άρθρο 14 ΠΚ, πρέπει να είναι και καταλογιστή στο δράστη<sup>269</sup>, πρέπει δηλαδή η άδικη πράξη να καλύπτεται υποκειμενικά από τη γνώση και τη θέληση, ή την αποδοχή, του δράστη του φορολογικού εγκλήματος στις εξεταζόμενες διατάξεις (π.χ. βλ. άρθρο 20 παρ. 6 ν. 2523/1997), οπότε συνάγεται ότι η αξιόποινη πράξη πρέπει να οφείλεται σε δόλο και

<sup>266</sup> Συνεπώς, η ποινική ευθύνη αφορά κατ' αρχήν και τα μέλη της προσωρινής διοίκησης, που διορίστηκαν με δικαστική απόφαση κατ' άρθρο 69 ΑΚ, βλ. *Ραψομανίκης Μ.*, ό.π., σελ. 171.

<sup>267</sup> βλ. *Μπρακουμάτσος Π.*, ό.π., σελ. 1252

<sup>268</sup> βλ. *Καλλιντέρης Κ.*, ό.π., σελ. 38-39, ΑΠ 1562/1999 ΝοΒ 2000,340, ΑΠ 1101/2000 ΠοινΧρ 2001,341, ΑΠ 822/2001 ΠοινΧρ 2002,252, ΑΠ 463/2009 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 852/2011 ΝΟΜΟΣ.

<sup>269</sup> Ο δράστης πρέπει, προφανώς, να είναι ικανός καταλογισμού, δηλ. να μην ισχύουν τα άρθρα 33 παρ. 1 (κωφαλαλία), 126 παρ. 1 (νεαρό της ηλικίας) και 34 (συνειδησιακή διατάραξη) ΠΚ.

όχι σε αμέλεια του δράστη<sup>270</sup>. Συνεπώς, για τον καταλογισμό της πράξης ή παράλειψης, πρέπει να αποδειχθεί αφενός η ιδιότητα κατά το χρόνο τέλεσης του αδικήματος στο πρόσωπο που φέρεται ως αυτουργός<sup>271</sup>, αφετέρου ότι το πρόσωπο αυτό είχε κατά την αληθή έννοια των πραγμάτων σχετική γνώση της τέλεσης της παράβασης, που ως συστατικό στοιχείο του δόλου απαιτείται για τη στοιχειοθέτηση της υποκειμενικής υπόστασης του εκάστοτε φορολογικού εγκλήματος, καθώς το τεκμήριο γνώσης λόγω της ιδιότητάς του είναι μαχητό<sup>272</sup>.

Συμπερασματικά, η πράξη της φοροδιαφυγής δεν είναι τελικά άδικη, αν τα παραπάνω πρόσωπα, κατά τη χρονική διάρκεια τέλεσης των εγκλημάτων, δηλαδή τη χρονική στιγμή γέννησης της οφειλής, δεν είχαν μία από τις ρητά αναφερόμενες στο νόμο ιδιότητες<sup>273</sup>, ενώ είναι τελικά καταλογιστή, μόνο αν αποδειχθεί γνώση της αξιόποινης πράξης ή παράλειψης ή αν αποδειχθεί ότι, λόγω της ιδιότητάς τους, ήταν σε θέση εκ των περιστάσεων να γνωρίζουν για τις αξιόποινες πράξεις ή παραλείψεις. Έτσι, για την τέλεση του εγκλήματος, το διευθυντικό στέλεχος πρέπει να (αποδειχθεί ότι) κάλυπτε με το δόλο του (γνώση και θέληση) την αξιόποινη πράξη που τέλεσε τρίτο πρόσωπο, π.χ. ο λογιστής της παρ. 5 του άρθρου 20 ν. 2523/1997, και να είχε την αντικειμενική δυνατότητα παρεμπόδισης της τέλεσης του εγκλήματος, ως ιδιαίτερη νομική του υποχρέωση, αλλά να το επέτρεψε<sup>274</sup>.

---

<sup>270</sup> Η πράξη ή παράλειψη δεν καταλογίζεται στην περίπτωση που ο αυτουργός αποδειχθεί ότι δεν μπορούσε εκ των πραγμάτων να γνωρίζει για τη γέννηση της φορολογικής οφειλής, αλλά και όταν συντρέχει συγγνωστή πλάνη για τη γέννηση της οφειλής στο πρόσωπό του, κατ' άρθρο 30 παρ. 1 εδ. α' και 31 παρ. 2 ΠΚ αντίστοιχα, βλ. και τη σχετική άποψη σε *Πανταζάτος Ι.*, ό.π., σελ. 334-336

<sup>271</sup> Επισημαίνεται ότι η αλληλέγγυα ευθύνη του αυτουργού καθιερώνεται για όλη τη χρονική διάρκεια του διαχειριστικού έτους, που έφερε μια εκ των οριζόμενων στο νόμο ιδιότητα, έστω κι αν συνέτρεχε στο πρόσωπό του μόνο για μέρος της περιόδου αυτής, βλ. σχετικά την ΣτΕ 4426/2001 Λογ 2002,1027.

<sup>272</sup> βλ. *Μαλαφάντας Κ.*, ό.π., σελ. 54-55, *Πανταζάτος Ι.*, ό.π., σελ. 333-334, και την Εισηγητική Έκθεση του νόμου.

<sup>273</sup> βλ. π.χ. την ΑΠ 435/2003 ΠοινΛογ 2003,49, που αναίρεσε την προσβαλλόμενη καταδικαστική απόφαση γιατί στερούνταν της νομίμου αιτιολογίας, αφού δεν διευκρινιζόταν αν ο κατηγορούμενος ευθύνεται ως διαχειριστής ή μέλος της εταιρείας. Όμοιες και οι: ΑΠ 503/2010 ΠοινΔνη 2010,979, ΑΠ 983/2001 ΠοινΧρ 2002,339 (λόγω μη αναφοράς της ιδιότητας του καταδικασθέντος ως εκπροσώπου ν.π. του άρθρου 20 ν. 2523/1997), ΑΠ 71/2002 ΠοινΔνη 2003,1209 (για την περίπτωση του αναπληρωτή διαχειριστή Ε.Π.Ε.), ΑΠ 2246/2004 ΠοινΛογ 2004,2722 και ΑΠ 522/2008 ΝΟΜΟΣ (όπου δε διευκρινιζόταν αν κατά το χρόνο της βεβαίωσης είχε ο κατηγορούμενος την επίμαχη ιδιότητα ή την απέκτησε μετά), ΑΠ 1566/2004 ΠοινΛογ 2004,1962 (όπου δεν αναφέρεται αν τα χρέη είχαν γεννηθεί όταν ο κατηγορούμενος ήταν εκπρόσωπος της εταιρείας, αφού δεν αρκεί η ιδιότητα του αντιπροέδρου του ΔΣ για τη στοιχειοθέτηση της ευθύνης), ΑΠ 1287/2008 ΝΟΜΟΣ (δεν διευκρινίζεται η ιδιότητα του κατηγορουμένου ως διαχειριστή ή ομορρυθμού εταίρου της εταιρείας ώστε να ευθύνεται ως αυτουργός της συγκεκριμένης πράξεως, μη αρκούντος του χαρακτηρισμού ότι ήταν υπεύθυνος, αφού η παράθεση του ονόματος στην επωνυμία της δεν σημαίνει αναγκαίως ότι αυτός είναι ομορρυθμός εταίρος της), ΑΠ 1533/2010 ΠοινΧρ 2011,532 (δεν διευκρινίζεται στην απόφαση το είδος και το θεμέλιο της διαχείρισης σε συνέχεια και σύνδεση με συγκεκριμένη εταιρεία).

<sup>274</sup> βλ. *Παπακυριακού Θ.*, ό.π., σελ. 369-378, *Μπρακουμάτσος Π.*, ό.π., σελ. 1253-1254, *Καλλιντέρης Κ.*, ό.π., σελ. 82-83, Προκύπτει, από την παρ. 6, η ποινικοποίηση της μη παρεμπόδισης της τέλεσης του εγκλήματος.

### *Γ. Η παράκαμψη του τεκμηρίου της αθωότητας*

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι το ύποπτο πρόσωπο είναι ο αυτουργός της παράβασης, επειδή έφερε μια εκ των οριζόμενων στο νόμο ιδιότητα κατά το χρόνο τέλεσης του αδικήματος, λόγω της οποίας τεκμαίρεται ότι είχε άμεση και σχετική γνώση της παράβασης. Ο νομοθέτης δηλαδή θεωρεί a priori αυτουργό το διοικητή ή εκπρόσωπο της εταιρείας, με μόνο δικαιολογητικό λόγο την ιδιότητά του κατά το επίμαχο διάστημα, και την οποία συνδέει με μαχητό τεκμήριο με τη γνώση, άρα την πρόθεση, τέλεσης του αδικήματος<sup>275</sup>. Η παραδοχή αυτή όμως ανατρέπει το τεκμήριο της αθωότητας<sup>276</sup>, καθώς αυτός, και όχι η κατηγορούσα αρχή, πρέπει να αποδείξει, είτε ότι δεν μπορούσε εκ των πραγμάτων να συμμετέχει στην τέλεση των καταλογιζόμενων αδικημάτων, επειδή δε συνέτρεχε στο πρόσωπο του κάποια ιδιότητα κατά το χρόνο τέλεσης, είτε ότι η ιδιότητά του κατά το επίμαχο διάστημα δε συνεπαγόταν λόγω ιδιαίτερων συνθηκών γνώση της παράνομης πράξης ή παράλειψης<sup>277</sup>.

### *Δ. Ζητήματα των ρυθμίσεων για το χρόνο τέλεσης και την παραγραφή των εξεταζόμενων φορολογικών αδικημάτων*

**A.** Για τον υπολογισμό της διάρκειας τέλεσης των αδικημάτων φοροδιαφυγής των άρθρων 17-19 ν. 2523/1997, ως χρόνος τέλεσης έχει οριστεί, κατ' άρθρο 21 παρ. 10 εδ.

<sup>275</sup> βλ. την ΑΠ 598/2006 ΝΟΜΟΣ, όπου υιοθετήθηκε η άποψη ότι σχετικά με το δόλο που απαιτείται για τη θεμελίωση της υποκειμενικής υπόστασης του ως άνω εγκλήματος, και συνίσταται σύμφωνα με το άρθρο 27 παρ. 1 ΠΚ στη θέληση παραγωγής των περιστατικών που, κατά το νόμο, απαρτίζουν την έννοια της αξιόποινης πράξης, δεν υπάρχει ανάγκη, κατά τούτο ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας, διότι αυτός ενυπάρχει στην παραγωγή των περιστατικών, που στοιχειοθετούν το έγκλημα, και προκύπτει από την πλήρη έκθεση αυτών.

<sup>276</sup> Ας σημειωθεί ότι το τεκμήριο της αθωότητας, εκτός του συνταγματικού ερείσματος στο άρθρο 6 του Συντάγματος, καθιερώνεται και στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ, στο άρθρο 48 παρ. 2 του ΧΘΔΕΕ και στο άρθρο 14 παρ. 2 του ΔΣΑΠΔ, ώστε αποκτά υπερνομοθετική ισχύ. Ως εγγύηση υπέρ του κατηγορούμενου, δεσμεύει και τις δημόσιες αρχές κατά την ποινική διαδικασία, και είναι η κατηγορούσα αρχή επιβαρυνόμενη με την απόδειξη της ενοχής του, και όχι το αντίστροφο, επειδή ακριβώς η αθωότητα τεκμαίρεται. Συνεπώς, μια καταδικαστική απόφαση, για να είναι πλήρως και εμπειριστατωμένα αιτιολογημένη, όπως επιτάσσει το άρθρο 93 παρ. 3 του Συντάγματος, πρέπει να διαλαμβάνει με σαφήνεια και πληρότητα τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν κατά την ακροαματική διαδικασία και κατέτειναν στη στοιχειοθέτηση του αποδιδόμενου εγκλήματος, την υπαγωγή των περιστατικών στις σχετικές ποινικές διατάξεις και τον έλεγχο των ισχυρισμών που προέβαλε ο κατηγορούμενος. Βλ. σχετικά σε *Χρυσόγονος Κ.*, ό.π., σελ. 230-231, 467-468

<sup>277</sup> Όπως έχει νομολογηθεί, αντικείμενο απόδειξης στην ποινική δίκη αποτελεί η ενοχή και όχι η αθωότητα του κατηγορουμένου, ο οποίος κηρύσσεται ένοχος, εφόσον αποδειχθεί η ενοχή του και όχι, αν δεν αποδειχθεί η αθωότητά του (βλ. π.χ. τις ΑΠ 25/2001 ΠοινΝομΑΠ 2002,32, ΑΠ 124/2000 ΠοινΝομΑΠ 2001,56 ΑΠ 866/2000 ΠοινΝομΑΠ 2001,248). Επίσης, το βάρος απόδειξης της αθωότητάς του, δε φέρει ο κατηγορούμενος (βλ. τις σχετικές ΕΔΔΑ απόφ. της 20/3/2001 Telfner κατά Αυστρίας ΕΕΕυρΔ 2002,437, ΕΔΔΑ απόφ. 6/12/1998, Barbera, Messegue, Jabardo κατά Ισπανίας).

α' ν. 2523/1997, το χρονικό διάστημα από την ημέρα που όφειλε για πρώτη φορά να ενεργήσει ο υπόχρεος μέχρι τη συμπλήρωση χρόνου αντίστοιχου με το 1/3 της κατά περίπτωση προβλεπόμενης προθεσμίας παραγραφής<sup>278</sup>. Αντίστοιχα, για το αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, στο άρθρο 25 παρ. 1 εδ. β' ν. 1882/1990, αν και προκύπτει από τη νομοτυπική μορφή του ότι πρόκειται για στιγμιαίο έγκλημα, ορίζεται ως χρόνος τέλεσης του αδικήματος το χρονικό διάστημα από την παρέλευση τεσσάρων (4) μηνών από τη μη καταβολή και μέχρι τη συμπλήρωση χρόνου αντίστοιχου με το 1/3 της προθεσμίας παραγραφής του πλημμελήματος (=20 μήνες)<sup>279</sup>, ενώ για το αδίκημα της μη καταβολής των εργοδοτικών εισφορών ή της παρακράτησης των ασφαλιστικών εισφορών εργαζομένων του άρθρου 1 παρ. 1,2 α.ν. 86/1967, στην παρ. 6 ορίζεται ως χρόνος τέλεσης του αδικήματος το χρονικό διάστημα από την παρέλευση ενός (1) μηνός από τότε που οι ασφαλιστικές εισφορές κατέστησαν απαιτητές μέχρι τη συμπλήρωση χρόνου αντίστοιχου με το 1/3 της κατά περίπτωση προβλεπόμενης προθεσμίας παραγραφής, εφόσον όμως η οφειλή υπερβαίνει τις 150.000 ευρώ, ειδάλλως ο χρόνος τέλεσης ξεκινά από την παρέλευση του ενός (1) μήνα από το ημερολογιακό τέλος του μήνα εντός του οποίου παρασχέθηκε η εργασία<sup>280</sup>.

Με τη χρήση λέξεων που υποδηλώνουν διάρκεια («αποκρύπτει», «διακρατεί», «δεν καταβάλλει»), ο νομοθέτης πέτυχε να προσδώσει στα παραπάνω αδικήματα εξακολουθητικό χαρακτήρα, ώστε να αντιμετωπίζονται πλασματικά ως διαρκή και να

---

<sup>278</sup> βλ. άρθρο 111 παρ. 2 περ. α' και παρ. 3 ΠΚ για το χρόνο παραγραφής των κακουρηγμάτων (15 έτη) και των πλημμελημάτων (5 έτη) αντίστοιχα.

<sup>279</sup> Συνεπώς, χρόνος τελέσεως της πράξεως δεν είναι ο χρόνος βεβαιώσεώς του, αλλά ο χρόνος συμπλήρωσεως 4 μηνών από τη στιγμή της υποχρεώσεως καταβολής του ληξιπροθέσμου χρέους, βλ. ενδεικτικά τις ΑΠ 946, 947, 1020, 1173, 1471/2013 ΝΟΜΟΣ και την Γνωμοδότηση του Εισαγγελέα ΑΠ 3/2013 ΠοινΧρ 2013,238, με την οποία το έγκλημα της μη καταβολής χρεών χαρακτηρίζεται διαρκές για όσο διαρκεί η παράλειψη καταβολής, και ο χρόνος τελέσεώς του μετατίθεται μετά την πάροδο των τεσσάρων μηνών από την έναρξη ισχύος του ν. 3943/2011 (31/3/2011), που τροποποίησε σχετικά το άρθρο 25 ν. 1882/1990, προκειμένου για χρέη που έχουν ήδη καταστεί ληξιπρόθεσμα κατά την έναρξη ισχύος του ν. 3943/2011, χωρίς να τίθεται θέμα αναδρομικής θεμελίωσης αξιοποιήσιμου ή αναδρομικής εφαρμογής δυσμενέστερου ποινικού νόμου. Παρόμοια και η ΟΛΑΠ 1/2014 ΝΟΜΟΣ για την κακουρηγηματική φοροδιαφυγή στο εισόδημα, για την οποία η άμεση ποινική δίωξη (άρθρο 3 παρ. 2 εδ. θ' ν. 3943/2011) εφαρμόζεται αναδρομικά, δηλαδή και για εκκρεμείς υποθέσεις (πριν την 31<sup>η</sup>-3-2011), χωρίς να απαιτείται πλέον προηγούμενη οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής.

<sup>280</sup> Τη διάρκεια του εγκλήματος της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο ενισχύει και η προσθήκη της παρ. 9 στο άρθρο 25 ν. 1882/1990, με την οποία το έγκλημα της μη καταβολής χρεών που είναι ήδη ληξιπρόθεσμα από τη στιγμή έναρξης της ισχύος της παραγράφου αυτής, η οποία τέθηκε με το άρθρο 3 παρ. 1 εδ. γ' ν. 3943/2011 (ΦΕΚ Α' 66/31-3-2011), τελείται με τη συνέχιση της μη καταβολής αυτών μετά την πάροδο τεσσάρων (4) μηνών από την έναρξη ισχύος της παραγράφου αυτής, οπότε θεωρείται εφεξής διαρκές και, συνεπώς, αυτόφωρο (ενόσω διαρκεί η τέλεση του), και το οποίο διαρκεί ενόσω ο οφειλέτης παραλείπει να καταβάλλει τις βεβαιωμένες στο δημόσιο ταμείο ληξιπρόθεσμες οφειλές του. Ίδια διάταξη περιλαμβάνει και η παρ. 2 του άρθρου 22 ν. 4038/2012, σχετικά με τη συνέχιση της τέλεσης του αδικήματος του άρθρου 1 παρ. 1,2 α.ν. 86/1967.

εφαρμόζεται ευχερέστερα η διαδικασία του αυτοφώρου λόγω της μεγάλης, κατά κανόνα, διάρκειας τέλεσής τους<sup>281</sup>, ακόμα και για το έγκλημα της έκδοσης πλαστού ή εικονικού ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, που εκ των πραγμάτων είναι στιγμιαίο<sup>282</sup>, ενώ και η υποχρέωση απόδοσης Φ.Π.Α. φέρεται να διαρκεί όσο το 1/3 της προβλεπόμενης προθεσμίας παραγραφής, ώστε με τη θέσπιση διαρκούς αυτοφώρου να παραβιάζεται τα άρθρα 5 παρ. 1 και 7 παρ. 1 του Συντάγματος<sup>283</sup>.

**Β.** Όσον αφορά την παραγραφή των φορολογικών αδικημάτων των άρθρων 17-18 ν. 2523/1997, αυτή ξεκινά από την τελεσιδικία της απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου για την προσφυγή που ασκήθηκε σχετικά, ενώ αν δεν έχει ασκηθεί, η έναρξη της παραγραφής υπολογίζεται από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής, λόγω της άπρακτης παρόδου της προθεσμίας άσκησης της προσφυγής κατά της σχετικής καταλογιστικής πράξης φόρου, κατ' άρθρο 21 παρ. 10 εδ. β' ν. 2523/1997<sup>284</sup>. Παρατηρείται μια μετατόπιση της χρονικής αφετηρίας της παραγραφής, που συνδέεται με την οριστικοποίηση της οφειλής και όχι με το χρόνο τέλεσης. Ειδικά για το αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και για τη μη εφαρμογή διατάξεων του ΚΒΣ του άρθρου 19 ίδιου νόμου, η

<sup>281</sup> Πρόσφατα, με την υπ' αριθ. 196/2014 ΤρΠλημΚατ (ΝΟΜΟΣ), κρίθηκε η αντισυνταγματικότητα της διάταξης του άρθρου 3 ν. 3943/2011 η οποία, τροποποιώντας το άρθρο 25 ν. 1882/1990, μετέτρεψε το αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο σε διαρκές, ώστε να υπάγεται στην αυτόφωρη διαδικασία, προσβάλλοντας έτσι τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 3, 6 παρ. 1, 7 παρ. 1 και 25 παρ. 1 Συντάγματος και το τεκμήριο της αθωότητας, που κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 1-2 ΕΣΔΑ, με το να καταλύσει το στοιχείο της εγγύτητας μεταξύ του χρονικού σημείου της τέλεσης της πράξης και του χρόνου εκδίκασης αυτής, χωρίς παράλληλα να υφίσταται το στοιχείο της ευχερούς και ταχείας συλλογής του αποδεικτικού υλικού, ώστε τελικά να μην πληρούνται οι προϋποθέσεις που να δικαιολογούν το χαρακτηρισμό του αδικήματος αυτού ως διαρκούς (σκέψη υπό IV). Σχετική και η υπ' αριθ. 34279/2012 Α' ΜΠλημΘεσ (αδημ.), ιδίως η εισαγγελική πρόταση του Β. Αδάμπα.

<sup>282</sup> βλ. επίσης σε Παπακυριάκου Θ., Φοροδιαφυγή και Ποινικό Δίκαιο, ΕΝΩΠΙΟΝ, τ. 68/1-3 2013, σελ. 8-10

<sup>283</sup> βλ. και την υπ' αριθ. 1/23-9-2011 Γνωμοδότηση του Εισαγγελέα ΑΠ (ΠοινΧρ 2011,634, «Φοροδιαφυγή και μη καταβολή χρεών προς το Δημόσιο. Αυτόφωρη διαδικασία. Παροχή οδηγιών στις Εισαγγελίες Εφετών και Πρωτοδικών για την αποτελεσματικότερη δίωξη των εγκλημάτων αυτών»), στην οποία διατυπώνεται και η γνώμη ότι: «Η εφαρμογή πάντως της διαδικασίας αυτής, δεν ενδείκνυται, κατά την γνώμη μας, όταν, προκειμένου περί του εγκλήματος της παρ. 1 του άρθρου 25 ν. 1882/1990, ο υπαίτιος είναι οφειλέτης ποσών που μόλις υπερβαίνουν το ελάχιστο όριο πέραν του οποίου η πράξη καθίσταται αξιόποινή (5.000 ευρώ). Αντίθετα, η εφαρμογή της αυτόφωρης διαδικασίας είναι απολύτως επιβεβλημένη στις περιπτώσεις κατά τις οποίες το ύψος του διακρατηθέντος ποσού Φ.Π.Α., Φ.Κ.Ε, κλπ., υπερβαίνει (σε ετήσια βάση) το ποσό των 75.000 ευρώ (άρθρο 18 παρ. 1 (εν τέλει) εδ. γ' ν. 2523/1997), πέραν του οποίου η πράξη καθίσταται κακούργημα, ή το ύψος του βεβαιωμένου χρέους που δεν έχει καταβληθεί, υπερβαίνει το ποσό των 150.000 ευρώ (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' ν. 1882/1990, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 3 παρ. 1 του 3943/2011).».

<sup>284</sup> Ειδική περίπτωση παραγραφής διαλαμβάνει το εδ. δ' της παρ. 10 του ίδιου άρθρου, αναφορικά με την κακουρηματική φοροδιαφυγή στο εισόδημα του άρθρου 17 παρ. 2 περ. β' ν. 2523/1997, για την οποία προβλέπει ότι, αν ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος παραγγείλει την άμεση άσκηση ποινικής δίωξης, η παραγραφή του εγκλήματος αυτού αρχίζει από την ημερομηνία άσκησης της δίωξης. Ας σημειωθεί όμως ότι, σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 2 ίδιου νόμου, η άσκηση παραδεκτής ποινικής δίωξης, αν δεν ασκηθεί άμεσα, απαιτεί προηγούμενη οριστικοποίηση της φορολογικής οφειλής, ώστε τελικά η ποινική παραγραφή να παρατείνεται μέχρι να ολοκληρωθεί τελεσίδικα η διοικητική διαδικασία.

παραγραφή του αρχίζει από το χρόνο διαπίστωσης του αδικήματος, δηλαδή από το χρόνο θεώρησης του οικείου πορίσματος του φορολογικού ελέγχου από τον προϊστάμενο της αρχής που διενήργησε τον έλεγχο, κατ' άρθρο 21 παρ. 10 εδ. γ' ίδιου νόμου.

Σχετικά με την ποινική παραγραφή του αδικήματος του άρθρου 25 ν. 1882/1990, αυτή ξεκινά από την ημερομηνία τέλεσης της πράξης και συμπληρώνεται μετά την πάροδο 5 ετών από η λήξη του χρόνου τέλεσης, κατ' άρθρο 112 ΠΚ, δηλαδή από την πάροδο 24 μηνών από τη μη καταβολή του χρέους<sup>285</sup>. Περαιτέρω, η παρ. 7 του ως άνω άρθρου προβλέπει ότι το χρέος δεν παραγράφεται αν δεν συμπληρωθεί ένα (1) έτος από τη λήξη της αναστολής της παραγραφής, η οποία (αναστολή) διαρκεί από τη στιγμή της υποβολής αίτησης ποινικής δίωξης μέχρι την έκδοση τελεσίδικης απόφασης<sup>286</sup>. Αντίστοιχες ρυθμίσεις, που να μετατοπίζουν την ημερομηνία παραγραφής του αδικήματος της μη καταβολής ή μη απόδοσης ασφαλιστικών εισφορών, δεν υπάρχουν, οπότε ισχύει ο γενικός κανόνας παραγραφής του άρθρου 111 ΠΚ.

## **§§ 10. Διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου**

### *A. Εισαγωγικά*

Η επιβολή διοικητικών -μη υπηρεσιακών- κυρώσεων, δηλαδή διοικητικών πράξεων που δημιουργούν υποχρέωση στο διοικούμενο και δεν εξαρτώνται από την ποινική διαδικασία, αποσκοπεί στη συμμόρφωσή του στις νόμιμες επιταγές των αρμόδιων διοικητικών αρχών και, στην περίπτωση της μη εξόφλησης φορολογικών οφειλών, αφορούν είτε την ελευθερία είτε την περιουσία του. Για ορισμένες εξ αυτών, όπως ήταν η προσωποκράτηση, που δεν είχαν απλώς κυρωτικό χαρακτήρα αλλά προσιδίαζαν με ποινές, πρέπει να εφαρμόζεται οι αρχές του ποινικού δικαίου<sup>287</sup>. Έτσι,

---

<sup>285</sup> βλ. σχετικά σε *Στεφανίδου Α./Μπαλατσούκας Σ.*, Διαδικασία είσπραξης χρεών προς το Δημόσιο: Πότε πρέπει να παραγράφεται ποινικά το αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο. Κωλυσιεργία και αυθαιρεσία του μηχανισμού είσπραξης, Αρμ 10/2012, σελ. 1521-1525 και 1528-1532

<sup>286</sup> Υποστηρίζεται εύλογα η άποψη ότι, επί περισσότερων πράξεων μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, η ποινική παραγραφή πρέπει να σχετίζεται με το χρέος ως σύνολο, ώστε η αφετηρία της να είναι η βεβαίωση του τελευταίου εκ του συνόλου χρέους, βλ. σχετικά την ΑΠ 1048/2013 ΠοινΔνη 2013,889 με σημείωμα Β. Αδάμπα για το χαρακτηρισμό του εγκλήματος του άρθρου 25 ν. 1882/1990 ως «εν δυνάμει ιδιότυπου αθροιστικού».

<sup>287</sup> βλ. για τα γνωρίσματα των διοικητικών κυρώσεων σχετικά σε *Τάχος Α.*, ό.π., σελ. 739-749. Επισημαίνεται ότι για την επιβολή μη υπηρεσιακών διοικητικών κυρώσεων αρκεί κάθε μορφή υπαιτιότητας του διοικούμενου. Οι αρχές



για τις διοικητικές κυρώσεις με χαρακτήρα ποινής, γίνεται νομολογιακά δεκτό ότι, όταν με νεότερο νόμο θεσπίζονται φορολογικές κυρώσεις επιεικέστερες από εκείνες που ίσχυαν, τότε κατά γενική αρχή εφαρμόζεται ο νεότερος επιεικέστερος νόμος, καθώς υπάρχει τεκμήριο αναδρομικής εφαρμογής ηπιότερου νόμου και επί εκκρεμών υποθέσεων<sup>288</sup>. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση θέσπισης νεότερου ευμενέστερου ποινικού νόμου, αναφορικά με τις διοικητικές συνέπειες, ώστε να καταλαμβάνει τις διοικητικές κυρώσεις που είχαν επιβληθεί πριν τη θέσπισή του<sup>289</sup>. Γενικά απαιτείται η επιβολή τέτοιων κυρώσεων να συνοδεύεται από τις ουσιαστικές και δικονομικές εγγυήσεις που ισχύουν για τις ποινικές κυρώσεις<sup>290</sup>, καθώς και να διέπεται από το δίκαιο του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ<sup>291</sup>, ιδίως όταν η διοικητική κύρωση για φορολογικές παραβάσεις καταλήγει να έχει τον ίδιο κατασταλτικό χαρακτήρα που έχει μια ποινική κύρωση και ο υπόχρεος επωμίζεται ιδιαίτερα βαριές συνέπειες, όπως ο περιορισμός της ελευθερίας του<sup>292</sup>.

---

που κατά βάση εφαρμόζονται είναι η αρχή *nullum crimen nulla poena sine praevia lege certa*, που κατοχυρώνεται στο άρθρο 7 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος και στο άρθρο 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ, και η αρχή *ne bis in idem*, που κατοχυρώνεται στο άρθρο 14 παρ. 7 του ΔΣΑΠΔ και το άρθρο 50 του ΧΘΔΕΕ, βλ. ΔΕΦΑΘ 401/2013 ΝΟΜΟΣ, ΕΦΑΘ 4703/2011 ΝΟΜΟΣ, και την ΔΕΦΚομοτ 151/2010 ΔΦΝ 2010,1193 όπου η επιβολή πολλαπλού τέλους για λαθρεμπορία αποτελεί διοικητική παράβαση ποινικής φύσης κατά την έννοια του άρθρου 4 του 7ου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, ώστε να εφαρμόζεται η αρχή *ne bis in idem*, βλ. ΕΔΔΑ Franz Fischer κατά Αυστρίας, απόφ. της 29-5-2001, αρ. 37950/1997 παρ. 29, Zolotukhin κατά Ρωσίας, απόφ. της 10-2-1999 μείζ. σύνθ. αρ. 14939/2003, παρ. 110, Tsonen Tsonen κατά Βουλγαρίας, απόφ. της 14-1-2010, αρ. 2376/2003, παρ. 55-56, Nikitin κατά Ρωσίας, απόφ. της 20-7-2004, αρ. 50719/1999, παρ. 35 επ. Επίσης, το διοικητικό δικαστήριο που διαπιστώνει ότι έχει υπάρξει αμετάκλητη αθωωτική απόφαση ποινικού δικαστηρίου υποχρεούται να ακυρώσει την πειθαρχική κύρωση που επιβλήθηκε για την ίδια αιτία, και να περατώσει την υπόθεση αυτή, χωρίς να μπορεί να επιλύσει την υπόθεση διαφορετικά από ό,τι το ποινικό δικαστήριο.

<sup>288</sup> βλ. σχετικά το άρθρο 7 του Συντάγματος και το άρθρο 2 ΠΚ και σε *Καϊάφα-Γκμπάντι Μ./Συμεωνίδου-Καστανίδου Ελ.*, ό.π., σελ. 72 επ., καθώς και τις σχετικές ΔΕΦΑΘ 690/2009 ΝΟΜΟΣ (σκέψη 3), ΔΠρΡοδ 268/2007 ΝΟΜΟΣ, ΔΠρΑΘ 2165/2006 ΔΦΝ 2006,1663, ΔΕΦΠειρ 427/2002 ΔΕΕ 2003,839.

<sup>289</sup> βλ. σχετικά ΔΠρΡοδ 195/2002 ΔωδΝομ 2003,223 (σκέψη 3 -για την προσωποκράτηση-), ΣτΕ 886/2000 Διδικ 2002,765 (σκέψη 5 -για αγορανομικές παραβάσεις-).

<sup>290</sup> βλ. και *Φινοκαλιώτης Κ.*, ΦορΔ, σελ. 483-484, *Παπακυριάκου Θ.*, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2005, σελ. 119-121

<sup>291</sup> βλ. σχετικά σε *Πανταζόπουλος Π.*, Φορολογικές κυρώσεις και Ευρωπαϊκή Σύμβαση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ), ΔΕΕ 3/2003, σελ. 256-258, όπου αναφέρονται αποφάσεις του ΕΔΔΑ που εφάρμοσαν το άρθρο 6 της ΕΣΔΑ και για διοικητικές διαφορές (υποσημειώσεις 8-12), επειδή το Δικαστήριο αυτό δεν αφορά η φύση του νόμου (αστικός, ποινικός, διοικητικός κτλ.), βάσει του οποίου θα κριθεί αντίστοιχη διαφορά, για το αν θα εφαρμόσει το άρθρο 6 ΕΣΔΑ, αλλά η φύση του επίδικου δικαιώματος, π.χ. αυτό της ιδιοκτησίας, που είναι αστικής φύσης. Στις σελ. 258-259 όμως, και κατόπιν εξέτασης της απόφασης της 9-12-1994 του ΕΔΔΑ (Schouten & Meldroum), ο συγγραφέας καταλήγει ότι το άρθρο 6 της ΕΣΔΑ δεν εφαρμόζεται για φορολογικές διαφορές, γιατί αυτές δε γεννούν αμφισβητήσεις επί δικαιωμάτων και υποχρεώσεων αστικής φύσης, αλλά εμπίπτουν στο πεδίο του δημοσίου δικαίου. Δεν ισχύει όμως το ίδιο για τις διαφορές φορολογικού ποινικού δικαίου, όταν π.χ. επιβάλλεται πρόστιμο για φορολογική παράβαση, το οποίο να παραβιάζει δικαιώματα του κατηγορούμενου ή να περιορίζει υπέρμετρα την ελευθερία του, και άσχετα αν το κράτος δε θεωρεί την κύρωση που επιβάλλει ως ποινική, βλ. σχετικά τις αποφάσεις του ΕΔΔΑ στις σελ. 259-260 και τα κριτήρια Engel (απόφαση 8-6-1976) για τη φύση της παράβασης.

<sup>292</sup> βλ. *Πανταζόπουλος Π.*, ό.π., σελ. 260-261, όπου η ανάλυση της απόφασης Bendenoun (απόφαση της 24-2-1994 του ΕΔΔΑ) και του κριτηρίου της σοβαρότητας μιας φορολογικής κύρωσης, ώστε αυτή να εμπίπτει στο πεδίο

Βασική αρχή του δικαίου επιβολής διοικητικών κυρώσεων, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, είναι ότι η διοικητική κύρωση, εκτός από το σκοπό του κολασμού μόνο του παραβάτη και όχι άλλων προσώπων, καθώς και της πρόληψης επανάληψης στο μέλλον παρόμοιων παραβάσεων, προϋποθέτει υπαιτιότητα του παραβάτη, καθώς και να βρίσκεται σε αντικειμενική συνάφεια με τη συμπεριφορά του διοικούμενου<sup>293</sup>. Γενικά, επιβάλλονται από τις φορολογικές αρχές επιτρεπτά κατά το Σύνταγμα, όταν αποσκοπούν στην κατά νόμο συμμόρφωση των φορολογούμενων στις δημοσιονομικές υποχρεώσεις τους, αλλά και στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, ώστε το Δημόσιο να μην αποστερείται των απαραίτητων για τη λειτουργία του εσόδων, αλλά και χωρίς ταυτόχρονα να παραβιάζεται ο πυρήνας των ατομικών δικαιωμάτων των φορολογούμενων και οι γενικές αρχές του διοικητικού δικαίου, ιδίως η αρχή της αναλογικότητας<sup>294</sup>.

#### *B. Μέτρα – κυρώσεις που επιβάλλονται στους διοικούντες νομικά πρόσωπα που φοροδιαφεύγουν*

##### 1) Πεδίο εφαρμογής και προβλεπόμενες συνέπειες

**A.** Για τις ανάγκες προστασίας των συμφερόντων του Δημοσίου ειδικά από πράξεις φοροδιαφυγής, στο άρθρο 14 παρ. 1 και 2 του ν. 2523/1997<sup>295</sup> προβλέπεται ένα πλέγμα μέτρων ασφαλείας, διοικητικού χαρακτήρα, των οποίων το Δημόσιο μπορεί να κάνει χρήση στην περίπτωση που μια φορολογική αρχή διαπιστώσει, κατόπιν διενέργειας ελέγχου και σύνταξης ειδικής έκθεσης, τη μη απόδοση στο Δημόσιο ποσού που υπερβαίνει τις 150.000 ευρώ, ανεξάρτητα από το σε πόσες χρήσεις ανάγεται, προερχόμενο από Φ.Π.Α., Φ.Κ.Ε., παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές, καθώς και στην περίπτωση που

---

εφαρμογής του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ, όταν δηλαδή η συνέπεια της επιβολής της προσιδιάζει με τις συνέπειες από την επιβολή ποινής και αποτελεί έντονη επέμβαση στον πυρήνα των ατομικών δικαιωμάτων του φορολογούμενου, π.χ. στην περίπτωση επιβολής πρόσθετου φόρου και πολλαπλάσιων προσαυξήσεων, που συνολικά υπερβαίνουν κατά πολύ τον καταλογισθέντα φόρο.

<sup>293</sup> βλ. π.χ. τις ΣτΕ 1064, 1918, 2374/2013 και 1182/2010 ΝΟΜΟΣ, όπου και η κρίση ότι απαιτείται άμεσος δόλος για την επιβολή πολλαπλού τέλους για παραβάσεις λαθρεμπορίας, ΣτΕ 337/2007 και 1399/2009 ΝΟΜΟΣ, όπου η κρίση ότι λαμβάνεται υπόψη το υποκειμενικό στοιχείο της υπαιτιότητας για την επιβολή προστίμου, βλ. σχετικά και σε Βενιέρης Ι., ό.π., σελ. 157-158

<sup>294</sup> βλ. και Πανταζόπουλος Π., ό.π., σελ. 261-264, και παρακάτω στις κριτικές επισημάνσεις.

<sup>295</sup> Όπως αυτό είχε τροποποιηθεί με το άρθρο 16 ν. 2992/2002 και την παρ. 8 άρθρου 40 ν. 3220/2004, και τελικά αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 άρθρου 27 ν. 3296/2004, βλ. σχετικά και σε Πέτρου Α., ό.π., σελ. 1715-1720

διαπιστωθεί λήψη και χρήση εικονικών φορολογικών στοιχείων ή έκδοση εικονικών, πλαστών στοιχείων ή νόθευση τέτοιων στοιχείων, εφόσον η συνολική αξία των συναλλαγών, κατά τη στιγμή διαπίστωσης των παραβάσεων, υπερβαίνει τις 300.000 ευρώ. Τα προβλεπόμενα μέτρα είναι: α) άρνηση παραλαβής δηλώσεων του παραβάτη από τις Δ.Ο.Υ., β) άρνηση χορήγησης πιστοποιητικών ή βεβαιώσεων που είναι απαραίτητα για τη σύνταξη συμβολαιογραφικού εγγράφου μεταβίβασης περιουσιακού στοιχείου του παραβάτη και γ) αναστολή έναντι του Δημοσίου του απορρήτου των καταθέσεων, λογαριασμών, κοινών λογαριασμών, επενδυτικών λογαριασμών, συμβάσεων και πράξεων επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων και του περιεχομένου των θυρίδων που διατηρεί ο παραβάτης σε τραπεζικά ή άλλα πιστωτικά ιδρύματα, με ταυτόχρονη δέσμευση του πενήντα τοις εκατό (50%) του περιεχομένου τους<sup>296</sup>. Τα ίδια μέτρα λαμβάνονται και στην περίπτωση οφειλής προς το Δημόσιο ληξιπρόθεσμου χρέους, κατά τις διατάξεις του Κ.Ε.Δ.Ε., αξίας μεγαλύτερης 147.000 ευρώ, κατ' άρθρο 22 παρ. 13 ν. 2523/1997<sup>297</sup>, καθώς και στην περίπτωση που τελωνειακή αρχή διαπιστώνει, με βάση ειδική έκθεση ελέγχου, την τέλεση λαθρεμπορίου ή απάτης, απόρροια των οποίων είναι η διαφυγή και μη απόδοση στο Δημόσιο ή την Ε.Ε. ποσού άνω των εκατόν πενήντα χιλιάδων ευρώ (150.000) ευρώ από φόρους, δασμούς και λοιπές επιβαρύνσεις, κατ' άρθρο 153 παρ. 1 ν. 2960/2001<sup>298</sup>.

**B.** Τα παραπάνω μέτρα, κατά την παρ. 2 εδ. α' του άρθρου 14 ν. 2523/1997 και την παράγραφο 3 του άρθρου 153 ν. 2960/2001, επιβάλλονται άμεσα σε βάρος των προσώπων, αυτουργών και συνεργών σε περίπτωση φοροδιαφυγής του νομικού προσώπου, που κατέχουν μια από τις ιδιότητες του άρθρου 20 παρ. 1-4 του ίδιου νόμου για κάθε εταιρική μορφή, από το χρόνο γέννησης της υποχρέωσης απόδοσης

---

<sup>296</sup> Κατ' εξαίρεση, οι ανωτέρω κυρώσεις δεν επιβάλλονται στους παραβάτες λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη (άρθρο 14 παρ. 1 εδ. θ' ν. 2523/1997), δε δεσμεύονται τραπεζικοί λογαριασμοί που αφορούν στην κατάθεση μισθών ή συντάξεων (άρθρο 14 παρ. 1 εδ. γ'), ούτε εφαρμόζονται στις περιπτώσεις που αποδεικνύεται από δημόσια έγγραφα βέβαιη και εκκαθαρισμένη ανταπαίτηση του φορολογούμενου κατά του Δημοσίου ποσού ίσου ή μεγαλύτερου από την οφειλή (άρθρο 14 παρ. 1 εδ. δ').

<sup>297</sup> Η τελευταία διάταξη προστέθηκε στο άρθρο 22 ν. 2523/1997 με την παρ. 4 του άρθρου 28 ν. 2648/1998. βλ. και *Καραμανώλης Π.* σε *Περάκη Ευ.* (επιμ), ό.π., σελ. 182-183

<sup>298</sup> ΦΕΚ Α' 265/22-11-2001, «Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας», βλ. *Παπακυριάκου Θ.*, ό.π., σελ. 36-39. Η αντικειμενική υπόσταση του εγκλήματος που τυποποιείται στο άρθρο 153 παρ. 1 ν. 2960/2001 περιλαμβάνει τη διαφυγή και μη απόδοση στο Δημόσιο ή την Ε.Ε. δασμών, φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων, ως συνέπεια άσκησης λαθρεμπορίου ή τέλεσης απάτης από τον υπόχρεο καταβολής τους. Το έγκλημα τελείται όταν, κατόπιν Ειδικής Έκθεσης Ελέγχου από Τελωνειακή Αρχή, προκύψει διαφυγή ποσού ανώτερου από 150.000 ευρώ.

του Φ.Π.Α. κλπ.<sup>299</sup> (χρόνος παράβασης), ανεξάρτητα αν μετέπειτα, και μέχρι να επιβληθεί κάποιο μέτρο, απέβαλαν την επίμαχη ιδιότητα, χωρίς να ενδιαφέρει το νομοθέτη η πραγματική γνώση τους για την τέλεση της παράβασης<sup>300</sup>.

Γ. Κατά το άρθρο 14 παρ. 3-4 ν. 2523/1997, η αρμόδια να εκδώσει την πράξη που καταλογίζει το φόρο, πρόστιμο ή τέλος φορολογική αρχή ενημερώνει με κάθε πρόσφορο μέσο, σύμφωνα με το άρθρο 16 ΚΔΔιαδ, όλες τις Δ.Ο.Υ. και τα τραπεζικά ιδρύματα σχετικά με την επιβολή των κυρώσεων της παρ. 1, ώστε να τις εφαρμόσουν υποχρεωτικά άμεσα, λόγω της εκτελεστότητας της πράξης επιβολής των μέτρων, ενώ προβλέπεται και η ταυτόχρονη κοινοποίηση της παραπάνω ενέργειας στη Διεύθυνση Ελέγχου του ΥπΟικ και στα, κατ' άρθρο 20 παρ. 1-4 ν. 2523/1997 αποκλειστικά αναφερόμενα, υπεύθυνα φυσικά πρόσωπα.

Δ. Προβλέπεται η άσκηση προσφυγής κατά της σχετικής απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, που έχει τυχόν απορρίψει προηγούμενη αίτηση του εκπροσώπου του νομικού προσώπου για ολική ή μερική άρση των απαγορευτικών μέτρων που βαρύνουν το ν.π. ή προσωπικά τον ίδιο<sup>301</sup>, και η εκδίκασή της από τον πρόεδρο Πρωτοδικών του αρμόδιου Διοικητικού Πρωτοδικείου του τόπου που εδρεύει η φορολογική αρχή που εξέδωσε τη σχετική πράξη επιβολής των μέτρων, στην οποία

---

<sup>299</sup> Στις περιπτώσεις λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, έκδοσης εικονικών, πλαστών φορολογικών στοιχείων και νόθευσης τέτοιων στοιχείων, οι ίδιες κυρώσεις επιβάλλονται και για τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ιδιότητες των παραγράφων 1 έως και 4 του άρθρου 20 κατά την τέλεση της παράβασης (άρθρο 14 παρ. 2 εδ. β').

<sup>300</sup> Σημειώνεται ότι τα μέτρα του άρθρου 14 φαίνεται να επιβάλλονται και στα μέλη της προσωρινής διοίκησης, που έχει διοριστεί κατόπιν δικαστικής απόφασης, κατ' άρθρο 69 ΑΚ, καθώς η παραπομπή στο άρθρο 20 ν. 2523/1997, και ειδικά στην παρ. 1 περ. α', αναφέρεται και σε «... εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο ... είτε με δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών». Αν και μετά τη ΣτΕ 2030/2004 (βλ. παραπάνω, §5 5.Α.) ελλείπει η δικαιολογητική βάση επιβολής των μέτρων στα μέλη της προσωρινής διοίκησης. Βλ. και ΣτΕ 1593/2011 ΔΦΝ 2012,138.

<sup>301</sup> Σημειώνεται ότι τα μέτρα αίρονται υποχρεωτικά στο σύνολό τους εφόσον ο υπόχρεος καταβάλει ποσό πάνω από 70% του συνόλου των οφειλόμενων ποσών φόρων, τελών, εισφορών με τις νόμιμες προσαυξήσεις και πρόστιμα, όπως αναφέρει η ειδικότερη παρ. 6 της παρ. 1 του άρθρου 14 ν. 2523/1997 και η παρ. 5 άρθρου 153 ν. 2960/2001. Επίσης, αίρεται η αναστολή του απορρήτου των καταθέσεων, λογαριασμών κλπ. και η δέσμευση του 50% αυτών στην περίπτωση που επιτευχθεί διοικητική επίλυση ή δικαστικός συμβιβασμός ή άλλου είδους περαίωση για το σύνολο των οφειλών, προσαυξήσεων και προστίμων του ΚΒΣ, κατ' άρθρο 14 παρ. 5 εδ. α' ν. 2523/1997. Η παραπάνω αίτηση φαίνεται ότι δεν έχει χαρακτήρα ενδικοφανούς προσφυγής, βλ. *Φουφόπουλος Γ.*, ό.π., σελ. 1592-1593, *Παλάρας Μ.*, Διασφάλιση συμφερόντων Δημοσίου (διαδικαστικά και δικονομικά θέματα που προκύπτουν από τις διατάξεις του άρθρου 14 ν. 2523/1997), Λογ 5/2008, σελ. 647-648, 649, ΔΠρΑθ (συμβ.) 4089/2006 αδημ., αλλά ότι αποτελεί ειδική διοικητική προσφυγή, βλ. *Φινοκαλιώτη Α.*, Η αναστολή εκτέλεσης των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου (άρθρο 14 Ν. 2523/1997, οι αλλαγές που επέφερε ο νέος Ν. 3900/2010), ΔΦΝ 7/2011, τ. 65, τευχ. 1469, σελ. 953, ενώ υποστηρίζεται και η αντίθετη άποψη, ότι έχει χαρακτήρα ενδικοφανούς προσφυγής, βλ. σε *Δελλαπόρτας Σ.*, Προβληματισμοί σχετικά με τη λήψη των διασφαλιστικών μέτρων για τα συμφέροντα του δημοσίου και κατά των εκπροσώπων των νομικών προσώπων (άρθρο 14 Ν. 2523/1997), ΔΕΕ 2/2008, σελ. 159, ΣτΕ 1159/2012 ΔΕΕ 2013,724, ΔΠρΑθ (συμβ.) 765/2007 αδημ., ΔΠρΑθ (συμβ.) 1775/2005 ΔΦΝ 2006,1196. Στην ΔΠρΠειρ 1456/2007 ΔΦΝ 2008,968 γίνεται δεκτό ότι αποτελεί ιεραρχική προσφυγή.

κατατίθεται η προσφυγή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΔΔ (άρθρο 14 παρ. 4 ν. 2523/1997)<sup>302</sup>, και ο οποίος αποφαινεται ανέκκλητα. Η άσκηση της προσφυγής, αλλά και η προθεσμία άσκησής της, δεν αναστέλλουν την εφαρμογή των μέτρων, ενώ στο νόμο δεν αναφέρεται ρητά η δυνατότητα αναστολής της εκτέλεσής τους. Η παραπάνω προσφυγή ασκείται από τον εκπρόσωπο του ν.π. που έχει έννομο συμφέρον, εφόσον τα μέτρα επιβάλλονται και προσωπικά στον ίδιο, επειδή κατείχε μια από τις ιδιότητες του άρθρου 20 ν. 2523/1997 και ασκούσε de facto διαχειριστική εξουσία<sup>303</sup>. Σε περίπτωση άρσης των μέτρων εις βάρος του νομικού προσώπου, έχει γίνει δεκτό ότι η άρση αφορά και τους εις ολόκληρο υπεύθυνους κατά των οποίων επίσης επιβλήθηκαν τα μέτρα<sup>304</sup>.

## 2) Κριτικές επισημάνσεις

**A.** Έχει νομολογηθεί ότι τα παραπάνω μέτρα δεν έχουν γνήσιο κυρωτικό, αλλά διασφαλιστικό και προληπτικό<sup>305</sup>, χαρακτήρα, παρά το σχετικό νομοθετικό χαρακτηρισμό («κυρώσεις»), και επιβάλλονται κατά δέσμια αρμοδιότητα. Επίσης, ότι δεν είναι δυσανάλογα προς το σκοπό τους, που έχει αναχθεί από το νομοθέτη σε σκοπό δημοσίου συμφέροντος, που συνίσταται ακριβώς στις μελλοντικές χρηματικές απαιτήσεις που θα προκύψουν από τις καταλογιστικές πράξεις φόρου που θα εκδοθούν κατόπιν του σχετικού ελέγχου<sup>306</sup>. Κατατείνουν αφενός στη συμμόρφωση του φορολογούμενου προς τις πράξεις της φορολογικής ή τελωνειακής αρχής που θα καταλογίσουν φόρο ή πρόστιμο ή τέλος, αφετέρου στο να εξασφαλιστεί η διατήρηση

<sup>302</sup> Η παραπάνω διαφορά δεν είναι ακυρωτική, αλλά φορολογική διαφορά ουσίας, ώστε να υπάγεται στην αρμοδιότητα των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων, βλ. π.χ. τις ΣτΕ 98/2008 Λογ 2009,251, ΣτΕ 1080/2008 ΔΦΝ 20089,719, ΣτΕ 2478/2005 Αρμ 2006,628, ΣτΕ 2479/2005 Λογ 2006,985, *Δελλαπόρτας Σ.*, ό.π., σελ. 160, *Παλάρας Μ.*, ό.π., σελ. 648-649. Σχετικό το άρθρο 6 παρ. 2 περ. δ' ΚΔΔ, για την εκδίκαση της προσφυγής για διαφορά από την επιβολή των μέτρων του άρθρου 14 ν. 2523/1997.

<sup>303</sup> βλ. *Παλάρας Μ.*, ό.π., σελ. 646-647

<sup>304</sup> βλ. *Φουφόπουλος Γ.*, ό.π., σελ. 1594-1595, όπως και για την επέκταση των αποτελεσμάτων της ακύρωσης υπέρ των νομικών προσώπων των καταλογιστικών πράξεων επιβολής των παραπάνω μέτρων με αμετάκλητη δικαστική απόφαση και στους εις ολόκληρο υπεύθυνους διοικητές τους, *Δελλαπόρτας Σ.*, ό.π., σελ. 162

<sup>305</sup> Μάλιστα η ΠΟΛ. 1006/17-1-2005 του ΥπΟικ («Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 27 του Ν. 3296/2004 σχετικά με την εφαρμογή των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου») αναφέρει ότι τα μέτρα του άρθρου 14 έχουν το χαρακτήρα της πρόληψης της διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου και όχι τη στέρηση βιοποριστικών μέσων του φορολογούμενου - παραβάτη.

<sup>306</sup> Για την έννοια του «δημοσίου συμφέροντος», βλ. ενδεικτικά σε *Σοφοκλέους Ν.*, Η αντισυνταγματικότητα των άρθρων 14 του Ν. 2523/1997 για την προληπτική δέσμευση περιουσιακών στοιχείων και 153 του Τελωνειακού Κώδικα, ΔΦΝ 6/2011, τ. 65, τευχ. 1467, σελ. 793-795, *Μωυσίδης Β.*, ό.π., σελ. 946-948, *Χρυσόγονος Κ.*, ό.π., σελ. 85-89. Σημαντική είναι η αντιδιαστολή του συμφέροντος του κοινωνικού συνόλου από το συμφέρον του Δημοσίου, ως υποκειμένου δικαιωμάτων και υποχρεώσεων.

των περιουσιακών στοιχείων του, προκειμένου να είναι δυνατή η ευχερής ικανοποίηση των μελλοντικών αξιώσεων του Δημοσίου, ενώ περιορίζουν θεμιτά την οικονομική και επαγγελματική ελευθερία του<sup>307</sup>, και επιτρεπτά επιβάλλονται αναδρομικά, χωρίς να παραβιάζεται η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης<sup>308</sup>.

Ο δικαιολογητικός λόγος επιβολής των ως άνω διασφαλιστικών μέτρων από το Δημόσιο, ως μέσα πίεσης του φορολογούμενου που έχει διαπράξει μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγή να καταβάλει το οφειλόμενο ποσό ώστε να αρθούν, είναι η εύλογη ανησυχία ότι ο φερόμενος ως παραβάτης, πριν τεθεί αντιμέτωπος με την ποινική δίωξη, αλλά κυρίως πριν την εκτέλεση των τίτλων που έχουν εκδοθεί και εις βάρος του, θα επιδιώξει να μη διατηρήσει τα περιουσιακά του στοιχεία<sup>309</sup>, αλλά να τα μεταβιβάσει, ώστε να μη βγουν σε πλειστηριασμό από το Δημόσιο, καθώς και να αποσύρει τις καταθέσεις του σε τραπεζικά ιδρύματα, με αποτέλεσμα να έχει παρεμποδίσει την είσπραξη των σχετικών αξιώσεων του Δημοσίου και να έχει προσβάλει το δημόσιο συμφέρον, και συνεκδοχικά την εκτέλεση του κρατικού προϋπολογισμού και τη λειτουργία του κράτους δικαίου<sup>310</sup>.

**Β.** Είναι επιβεβλημένο να επεξηγηθεί ότι τα παραπάνω μέτρα επιβάλλονται στους διοικητές ή εκπροσώπους των υπόχρεων νομικών προσώπων σε χρόνο πριν την οριστικοποίηση της παράβασης του ν.π., άρα πριν την έκδοση καταλογιστικής πράξης φόρου (πριν την «εν ευρεία εννοία» βεβαίωσή του), με βάση την οποία θα βεβαιωθεί

---

<sup>307</sup> βλ. Παλάρας Μ., ό.π., σελ. 642. Ο περιορισμός της ελεύθερης άσκησης οικονομικής δράσης, που κατοχυρώνεται στο άρθρο 5 παρ. 1 του Συντάγματος, με την επιβολή των μέτρων του άρθρου 14 ν. 2523/1997, είναι θεμιτός, καθώς ο νομοθέτης έχει κατ' αρχήν δικαίωμα να εισάγει περιορισμούς του δικαιώματος αυτού, κατά τρόπο γενικό και αντικειμενικό, για την προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος. βλ. σχετικά με τη συνταγματικότητα του άρθρου 14 ν. 2523/1997 τις ΣτΕ 2199/2013 ΔΕΕ 2013,1221, ΣτΕ 1159-1160/2012 ΔΕΕ 2013,724, ΔΕΦΑΘ 2, 4/2012 ΝΟΜΟΣ, ΔΠρΘεσ 159/2012 ΝΟΜΟΣ, ΔΠρΘεσ (προεδρ.) 41/2012 ΝΟΜΟΣ, ΔΠρΠειρ 348/2011 Λογ 2011,897, ΔΠρΘεσ 771/2011 Αρμ 2012,645, ΣτΕ 2024/2010 Λογ 2010,1617, ΔΕΦΑΘ 100/2007 ΝΟΜΟΣ, και για την αντισυνταγματικότητα την ΔΠρΑΘ 15536/2004 Διδικ 2006,148.

<sup>308</sup> βλ. για την αντίθεση με την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης σε Δελλαπόρτας Σ., ό.π., σελ. 160 και την ΔΕΦΑΘ 1305/2007 Διδικ 2008,453. Συγκεκριμένα, έχει κριθεί ότι α) η τήρηση του διαδικαστικού τύπου της προηγούμενης ακρόασης δεν απαιτείται στην περίπτωση λήψης των μέτρων του άρθρου 14 ν. 2523/1997, καθότι αυτά λαμβάνονται με βάση αντικειμενικά κριτήρια και κατά δέσμια αρμοδιότητα, β) όταν προσβάλλεται πράξη, που εκδόθηκε κατά το άρθρο 14 ν. 2523/1997, δεν ερευνώνται ισχυρισμοί σχετικοί με την τέλεση των παραβάσεων, αλλά εξετάζεται μόνον εάν δικαιολογείται η επιβολή των επίδικων περιορισμών ενόψει των διαπιστώσεων του ελέγχου και των πιθανολογούμενων παραβάσεων και γ) η πράξη επιβολής των μέτρων του άρθρου 14 ν. 2523/1997 δεν αντιτίθεται προς την τυχόν προηγούμενη ποινική αθώωση των εκπροσώπων της προσφεύγουσας εταιρίας, διότι η παραπάνω πράξη δεν αποτελεί κύρωση και ο λόγος αναφέρεται στην προηγούμενη καταλογιστική πράξη, που δεν ελέγχεται παρεμπιπτόντως. Βλ. επίσης σε Πανταζάτος Ι., ό.π., σελ. 352

<sup>309</sup> βλ. και σχετικά άρθρο 38 Κ.Ε.Δ.Ε., το οποίο απαγορεύει την απαλλοτρίωση ή μεταβίβαση κατασχεμένης περιουσίας και τις αντίστοιχες διατάξεις των άρθρων 958, 997 ΚΠολΔ.

<sup>310</sup> βλ. για τα παραπάνω σε Σοφοκλέους Ν., ό.π., σελ. 787-788, Πρέζας Α., Η υποχρέωση της φορολογικής αρχής για ακρόαση του ενδιαφερομένου, κατά τη λήψη των απαγορευτικών (περιοριστικών) μέτρων του άρθρου 14 του ν. 2523/1997, ΔΦΝ 2008, τ. 62, σελ. 965, Φουφόπουλος Γ., ό.π., σελ. 1590-1591

ταμειακά η απαίτηση του Δημοσίου (η οφειλή) κατά του ν.π. και των συνυπεύθυνων με αυτό διοικητών του<sup>311</sup>.

Η παραδοχή, πάντως, των παραπάνω σχηματίζει μια αντίφαση του προληπτικού χαρακτήρα των μέτρων σε σχέση με την πιθανολόγηση, κατόπιν ελέγχου, τέλεσης παράνομων πράξεων, αφού η πρόληψη αποσκοπεί να καταπολεμήσει την ενδεχόμενη τέλεση παραβάσεων φορολογικών διατάξεων στο μέλλον, και άρα δεν μπορεί να αφορά σε παραβάσεις που πιθανολογούνται από τον έλεγχο ότι τελέστηκαν, επειδή ελλείπει ακόμα η στοιχειοθέτηση της υποκειμενικής υπόστασης, και πάντως η πρόληψη δε νοείται κατά πράξεων μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων ή απόσυρσης τραπεζικών καταθέσεων πριν οριστικοποιηθεί η οφειλή, αφού δεν θα έχουν ακόμα χαρακτήρα καταδολιευτικό, που να θέτει σε επικείμενο κίνδυνο την ικανοποίηση της αξίωσης του Δημοσίου. Επίσης, από την ερμηνεία του άρθρου 14 ν. 2523/1997 προκύπτει ότι τα διασφαλιστικά μέτρα επιβάλλονται όταν «διαπιστωθεί» η πράξη· όμως, τέτοια διαπίστωση, που θα σήμαινε ότι το ελεγχόμενο περιστατικό αναμφισβήτητα εμπίπτει στους κανόνες του φορολογικού δικαίου, και πάντως ότι πληρούται η αντικειμενική και, πολύ περισσότερο, η υποκειμενική υπόσταση του εγκλήματος, δε συμβαδίζει με την έννοια της πιθανολόγησης τέλεσης ενός εγκλήματος, που ενέχει στοιχείο αμφισβήτησης, οπότε τα μέτρα δε θα νομιμοποιούνταν να επιβληθούν, ως ενέργεια προληπτικής εκτέλεσης<sup>312</sup>.

Αν λοιπόν η επιβολή των μέτρων του άρθρου 14 ν. 2523/1997 επέρχεται ως συνέπεια της διαπίστωσης, κατόπιν ελέγχου, φορολογικών παραβάσεων, τότε φαίνεται να μην έχουν χαρακτήρα διασφαλιστικό των συμφερόντων του Δημοσίου και προληπτικό κατά της φοροδιαφυγής, αλλά κυρωτικό-ποινικό χαρακτήρα, οπότε η επιβολή τους θα έπρεπε να συνοδεύεται από την εγγύηση της παροχής

---

<sup>311</sup> Το ότι δεν έχουν εκδοθεί, κατά το χρόνο επιβολής των μέτρων, οι οικείες καταλογιστικές πράξεις φόρου, αποδεικνύεται και από τις διατάξεις των άρθρων 14 παρ. 5 εδ. τελ. ν. 2523/1997 και 153 πα. 5 εδ. β' Τελωνειακού Κώδικα, με τις οποίες ο φορολογούμενος αιτείται, στην περίπτωση που επιτευχθεί διοικητική επίλυση ή δικαστικός συμβιβασμός ή άλλου είδους περαίωση για το σύνολο των οφειλών, προσαυξήσεων και προστίμων του ΚΒΣ, ή στην περίπτωση που ο παραβάτης τελωνειακών διατάξεων καταβάλει ποσό πάνω από 70% των προς απόδοση στο Δημόσιο ποσών των δασμών, φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων και των νόμιμων προσαυξήσεων αυτών, αντίστοιχα, την έκδοση των σχετικών πράξεων καταλογισμού φόρου από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας αρχής, ο οποίος υποχρεούται να ενεργήσει σχετικά εντός δίμηνης (2) προθεσμίας, διαφορετικά αίρονται αυτοδίκαια τα μέτρα που επιβλήθηκαν. Βλ. σχετικά και Πέτρου Α., ό.π., σελ. 1715, Σοφοκλέους Ν., ό.π., σελ. 789-790

<sup>312</sup> βλ. και Παπακυριάκου Θ., ό.π., σελ. 117-119

αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας και της προηγούμενης ακρόασης του άρθρου 20 του Συντάγματος, όπως αναλύεται παρακάτω<sup>313</sup>.

Γ. Τέλος, η διάταξη του άρθρου 14 παρ. 4 ν. 2523/1997, για την επιβολή των κυρώσεων-μέτρων στην περίπτωση που νομικά πρόσωπα διαπιστώνεται ότι τέλεσαν φορολογική παράβαση, ενώ παραπέμπει σαφώς στο άρθρο 20 παρ. 1-4 ίδιου νόμου για το ποια ακριβώς πρόσωπα, με τις εκεί οριζόμενες ιδιότητες στην εταιρεία<sup>314</sup>, θα επιβαρυνθούν, ως αυτουργοί ή συνεργοί των παραβάσεων, παραλείπει να αναφερθεί στην παρ. 6 του άρθρου 20, όπου τίθεται, εκτός του εξωτερικού στοιχείου της κατοχής της ιδιότητας κατά το χρόνο διάπραξης του εγκλήματος, η προϋπόθεση της πλήρωσης της υποκειμενικής υπόστασης των φορολογικών εγκλημάτων, δηλαδή η γνώση τους, ως στοιχείο του δόλου, ή το τεκμήριο γνώσης λόγω της ιδιότητάς τους και των εκάστοτε περιστάσεων<sup>315</sup>. Συνεπώς, η επιβολή των μέτρων του άρθρου 14 ν. 2523/1997 έχει χαρακτήρα αντικειμενικό, καθώς προϋποθέτει μόνο την κατοχή ιδιότητας από το χρονικό σημείο γέννησης της οφειλής, και όχι το στοιχείο της γνώσης της τέλεσης του εγκλήματος.

### 3) Θέματα συμβατότητας της επιβολής των μέτρων του άρθρου 14 ν. 2523/1997 με το Σύνταγμα και το κοινοτικό δίκαιο

<sup>313</sup> βλ. σχετικά σε Παλάρας Μ., ό.π., σελ. 642-643, Δελλαπόρτας Σ., ό.π., σελ. 159-160, Πέρρου Α., ό.π., σελ. 1715 επ., Ρηγάτου Α., Τα διοικητικά μέτρα είσπραξης κατά του επιχειρηματία υπό το πρίσμα των ατομικών ελευθεριών, ΕΔΔΔ 3/2002, σελ. 451, Σοφοκλέους Ν., ό.π., σελ. 801-802, Φουφόπουλος Γ., ό.π., σελ. 1590-1591, Ραψομανίκης Μ., ό.π., σελ. 166, όπου οι απόψεις ότι τα διασφαλιστικά μέτρα του άρθρου 14 ν. 2523/1997 έχουν κυρωτικό χαρακτήρα, αφού είναι άμεσα εκτελεστά, με σκοπό τη μεταβολή της νομικής και οικονομικής κατάστασης του εις ολόκληρο υπεύθυνου διοικητή ν.π. προς το δυσμενέστερο και τον καταναγκασμό στην εξόφληση των χρεών του ν.π. Το θέμα διχάζει και τη νομολογία, με αποφάσεις, όπως οι ΔΕΦΑΘ 1305/2007 Διδικ 2008,453, ΔΕΦΑΘ 2924/2007 ΔΕΕ 2008,127 να προτάσσουν τον κυρωτικό χαρακτήρα των διατάξεων αυτών.

<sup>314</sup> Σημειώνεται ότι ο ποινικός χαρακτήρας των διατάξεων δεν επιτρέπει διασταλτική ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 20 ν. 2523/1997, ώστε η απarıθμηση των θεωρούμενων ως αυτουργών φυσικών προσώπων για τις σχετικές παραβάσεις του νομικού προσώπου που διοικούν να είναι αποκλειστική, βλ. Γνωμ ΝΣΚ 293/2007 («Διοικητικές κυρώσεις. Διασφαλιστικά μέτρα άρθρου 14 Ν 2523/1997 και η σχέση τους με τις κύριες φορολογικές διαφορές»). Αυτουργοί θεωρούνται και τα πρόσωπα που κατείχαν «τιμητική» θέση Προέδρου του ΔΣ και θέση αναπληρωτή Προέδρου του ΔΣ, όχι όμως και οι κληρονόμοι των αυτουργών, ούτε και ο σύνδικος πτώχευσης ή ο ειδικός εκκαθαριστής του άρθρου 46Α ν. 1882/1990, βλ. Δελλαπόρτας Σ., ό.π., σελ. 161-163, όπου και οι σχετικές γνωμοδοτήσεις του ΝΣΚ.

<sup>315</sup> βλ. σχετικά τις γνωμοδοτήσεις 91/2004 και 484/2004 του ΝΣΚ, με την πρώτη να κρίνει ορθή τη μη παραπομπή στη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 6, δηλαδή την επιβολή των μέτρων χωρίς να ληφθεί υπόψη η υποκειμενική υπόσταση του εγκλήματος, παρά μόνο να εξετάζεται αν τα υπεύθυνα πρόσωπα είχαν μια εκ των οριζόμενων στο νόμο ιδιοτήτων από το χρονικό διάστημα της γέννησης της υποχρέωσης απόδοσης στο Δημόσιο του παρακρατούμενου φόρου μέχρι τη στιγμή επιβολής των μέτρων, κατ' αναλογία του άρθρου 115 παρ. 3 παλιού Κ.Φ.Ε., λόγω του διαρκούς χαρακτήρα των εγκλημάτων φοροδιαφυγής, π.χ. για μη απόδοση του Φ.Π.Α. Αν λαμβανόταν υπόψη και η διάταξη του άρθρου 20 παρ. 6, τα μέτρα θα επιβάλλονταν μόνο στα πρόσωπα που είχαν την επίμαχη ιδιότητα κατά την τέλεση της πράξης, βλ. και σε Ραψομανίκης Μ., ό.π., σελ. 165 (17), 169-171.



**A.** Όπως και για τον καταλογισμό του οφειλόμενου από τα νομικά πρόσωπα φόρου, τα παραπάνω μέτρα επιβάλλονται κατά φυσικών προσώπων για παραβάσεις ή χρέη τρίτων ν.π., λόγω της ιδιότητάς τους ως διοικητών τους, χωρίς να είναι απαραίτητο να αποδεικνύεται ο δόλος τέλεσης των ως άνω αδικημάτων στο πρόσωπό τους ή η πραγματική ανάμειξή τους στη διαχείριση, και μάλιστα άμεσα, χωρίς προηγουμένως να έχει οριστικοποιηθεί η φορολογική παράβαση που έχει διαπιστώσει η φορολογική αρχή με την έκθεση ελέγχου, ακόμη κι αν αργότερα κριθεί οριστικά ότι δεν τελέστηκε φορολογικό αδίκημα. Τελικά, η δέσμευση, για παράδειγμα, του 50% των καταθέσεων σε τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούν οι διοικητές των υπόχρεων ν.π., αδιακρίτως αν είναι κοινοί με τρίτα πρόσωπα, συνήθως άσχετα με την εταιρεία, όπως μέλη της οικογένειας του διοικητή, συνιστά κατά περίπτωση επαχθή επιβάρυνση της περιουσίας τους, καθώς στερούνται του δικαιώματος της απόλαυσής της λόγω χρεών τρίτων, που επιπλέον δεν είναι ακόμα οριστικά, ενώ παράλληλα δημιουργεί νομοτελειακά και πρόβλημα ρευστότητας στο υπόχρεο ν.π., εμποδίζοντάς το στη συναλλακτική του δράση που ίσως θα οδηγούσε σε σταδιακή εκπλήρωση των φορολογικών του υποχρεώσεων. Αποτελεί συνεπώς ζήτημα αν τα μέτρα του άρθρου 14 παρ. 1 ν. 2523/1997 είναι τελικά πρόσφορα για την ικανοποίηση των πιθανών αξιώσεων του Δημοσίου, κατόπιν παραδοχής της θέσης ότι περιορίζουν τα περιουσιακά δικαιώματα των θιγόμενων προσώπων δυσανάλογα, κατά παράβαση του άρθρου 5 του Συντάγματος και του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, με το σκοπό θέσπισής τους<sup>316</sup>, καθώς και την άσκηση ελεύθερης οικονομικής δράσης. Η δέσμευση αποσκοπεί μεν στην εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος, όμως αυτό δεν αρκεί για να καταστήσει συνταγματικά ανεκτή μια τόσο σοβαρή επέμβαση σε συνταγματικώς προστατευόμενα αγαθά του ελεγχόμενου<sup>317</sup>.

---

<sup>316</sup> Με την ΔΠρΑθ 1775/2005 ΔΦΝ 2006,1196, το Δικαστήριο έκρινε ότι, κατ' εξαίρεση, συνεπεία της μεγάλης οικονομικής δυσχέρειας της αιτούσας εταιρείας, η οποία απειλείται με οικονομική καταστροφή, η βλάβη που θα υποστεί με τα εν λόγω συντηρητικά μέτρα εις βάρος της θα είναι αντιστρόφως ανάλογη προς την ωφέλεια του Δημοσίου. Ως εκ τούτου, έκανε δεκτή εν μέρει την αίτηση αναστολής εκτελέσεως, βλ. σχετικά για την αίτηση αναστολής και παρακάτω στις υπό Δ.1 και Δ.2. υποπαράγραφους.

<sup>317</sup> βλ. και την εντελώς πρόσφατη ΣτΕ 3316/2014, με την οποία κρίθηκε αντισυνταγματική η διάταξη του άρθρου 30 παρ. 5 περ. ε' ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α'/14-12-2004, «Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, φορολογικοί έλεγχοι και άλλες διατάξεις»), που είναι παρόμοια με αυτή του άρθρου 14 ν. 2523/1997 και προβλέπει τη δέσμευση των τραπεζικών λογαριασμών και περιουσιακών στοιχείων για ειδικές περιπτώσεις διασφάλισης συμφερόντων του Δημοσίου ή περιπτώσεις οικονομικού εγκλήματος και μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγής και λαθρεμπορίου, αφενός γιατί αναγράφονται οι προϋποθέσεις της δέσμευσης των περιουσιακών στοιχείων στον ίδιο τον νόμο κατά τρόπο ασαφή και μη αντικειμενικό, αντίθετα με τις επιταγές της αρχής του κράτους δικαίου, αφετέρου η ρύθμιση κινείται εκτός των ορίων που τάσσει η συνταγματική αρχή της

**Β.** Στην προκείμενη διασφαλιστική λειτουργία των ως άνω μέτρων, και σε συνέχεια της προηγούμενης θέσης, με επίκληση της παραβίασης της φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου από την παράνομη παράλειψη καταβολής χρεών που του οφείλονται από νομικά πρόσωπα, και για το λόγο της προστασίας του δημοσίου συμφέροντος, όπως εκτέθηκε παραπάνω, ο ευθυνόμενος διοικητής του υπόχρεου ν.π., κατ' άρθρο 14 παρ. 2 ν. 2523/1997, συνδέεται αυταπόδεικτα με την τέλεση της παράβασης, αρκεί να συνέτρεχε στο πρόσωπό του μια εκ των αναφερόμενων στο άρθρο 20 ίδιου νόμου ιδιοτήτων κατά το χρόνο υποχρέωσης απόδοσης του οφειλόμενου Φ.Π.Α., Φ.Κ.Ε. κλπ., ακόμα κι αν όντως δεν στοιχειοθετείται η υποκειμενική υπόσταση του περιστατικού φοροδιαφυγής, αφού δεν υπάρχει ρητή παραπομπή στην παρ. 6 του άρθρου 20, που θέτει την προϋπόθεση της γνώσης ή έστω της γνώσης που συνεπάγεται η κατοχή της ιδιότητας και οι εκάστοτε περιστάσεις για την τέλεση του εγκλήματος, ώστε η ευθύνη του να είναι αντικειμενική, και άρα η υπαιτιότητά του πλασματική, κατά παράβαση του άρθρου 7 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος, που επιτάσσει τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος.

**Γ.** Το γεγονός ότι ο νομοθέτης επιτρέπει στη Διοίκηση να επιβάλλει μονομερώς μέτρα διασφάλισης των μελλοντικών, μη βεβαιωμένων ακόμα, χρηματικών της απαιτήσεων, κατά των διοικητών των υπόχρεων νομικών προσώπων, χωρίς την προηγούμενη κρίση της αρμόδιας δικαστικής αρχής, αν και έχουν το χαρακτήρα ποινικής κύρωσης, οδηγεί εύλογα στη θέση ότι ο φορολογούμενος αποκλείεται από το δικαίωμά του να αποταθεί (πριν την επιβολή τους) στην ανεξάρτητη δικαστική λειτουργία, διότι τα μέτρα αυτά, που περιορίζουν σημαντικά τα ατομικά του δικαιώματα, αν και προσωρινά, επιβάλλονται από την εκτελεστική εξουσία σαφώς χωρίς την εγγύηση του αρμόδιου δικαστηρίου. Συνεπώς, παραβιάζεται η αρχή της διάκρισης των εξουσιών, που θεμελιώνει το άρθρο 26 του Συντάγματος, και

---

αναλογικότητας, επειδή το πρόσωπο υφίσταται σοβαρό περιορισμό των περιουσιακών δικαιωμάτων του και της οικονομικής και επαγγελματικής ελευθερίας του, ήτοι αγαθών, των οποίων η προστασία κατοχυρώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 17 παρ. 1 και 5 παρ. 1 του Συντάγματος. Η θέσπιση του μέτρου αποσκοπεί στην εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος, και συγκεκριμένα στη διατήρηση των περιουσιακών στοιχείων του ελεγχόμενου προσώπου για να είναι δυνατή η ικανοποίηση των αξιώσεων του Δημοσίου κατ' αυτού σε περίπτωση διαπιστώσεως, βάσει του πορίσματος της σχετικής έρευνας, της εκ μέρους του τέλεσης της παράβασης που πιθανολογείται, καθώς επίσης και στη διασφάλιση των αναγκαίων στοιχείων για την έρευνα, αλλά ο ως άνω σκοπός του νομοθέτη δεν αρκεί για να καταστήσει συνταγματικώς ανεκτή τη ρύθμιση.

ακολουθώντας το δικαίωμα της έννομης προστασίας, όπως αυτό κατοχυρώνεται στα άρθρα 20 παρ. 1 του Συντάγματος και 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ<sup>318</sup>.

**Δ.1.** Θέμα προστασίας του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας εγείρει και η μη πρόβλεψη, στο άρθρο 14 ν. 2523/1997, χορήγησης αναστολής της εκτέλεσης της πράξης επιβολής των μέτρων, καθώς και προσωρινής ρύθμισης της κατάστασης, με τις προϋποθέσεις που τάσσουν τα άρθρα 200, 202 και 210 ΚΔΔ<sup>319</sup>, με δικαιολογητικό λόγο ότι τα ως άνω μέτρα θεωρούνται απαραίτητη άμυνα του Δημοσίου έναντι της φοροδιαφυγής, ώστε να αποφευχθεί άμεσα η απώλεια εσόδων εις βάρος της ομαλής εκτέλεσης του κρατικού προϋπολογισμού, και έχουν σαν χαρακτηριστικό την προληπτική υπεράσπιση του δημοσίου συμφέροντος<sup>320</sup>. Ο διοικητής του ν.π., (και) σε βάρος του οποίου επεβλήθησαν τα μέτρα, δύναται να καταθέσει αίτηση αναστολής εκτέλεσης των μέτρων, καθώς και να ζητήσει την έκδοση προσωρινής διαταγής μέχρι την έκδοση απόφασης επί της αίτησης, σύμφωνα με τις διατάξεις 200 επ. ΚΔΔ, ούτως ώστε να αποδείξει ότι η εκτέλεση των μέτρων θα του επιφέρει ανεπανόρθωτη βλάβη. Όμως το δικαίωμά του να αποκρούσει τη βλάβη των ατομικών του δικαιωμάτων, κυρίως της απόλαυσης της περιουσίας του, η οποία μπορεί να είναι και ανεπανόρθωτη, μέσω της προσωρινής δικαστικής προστασίας μέχρι την εκδίκαση της προσφυγής, αποκλείεται στην ουσία, αφού η νομοθετική πρόβλεψη για απόρριψη της αίτησης στην περίπτωση που, κατόπιν στάθμισης κατ' άρθρα 202 παρ. 3 περ. β' και 210 παρ. 4 περ. α' ΚΔΔ, η βλάβη του δημοσίου συμφέροντος κριθεί σοβαρότερη από την ωφέλεια του αιτούντος από την αναστολή της εκτέλεσης των μέτρων, οδηγεί στον ουσιαστικό περιορισμό του πυρήνα του δικαιώματος για έννομη προστασία, λόγω της αναγωγής του ταμειακού συμφέροντος του Δημοσίου από το νομοθέτη σε λόγο

---

<sup>318</sup> βλ. και *Σοφοκλέους Ν.*, ό.π., σελ. 790-791

<sup>319</sup> βλ. σχετικά σε *Μωυσίδης Β.*, ό.π., σελ. 941-942, 946-954 και 973. Η θέση αυτή εξικνεύεται από τη σχετική παραπομπή του άρθρου 14 παρ. 4 ν. 2523/1997 στο άρθρο 13 παρ. 9 του ίδιου νόμου, και αφορά (η παραπομπή) μόνο στην εκδίκαση της προσφυγής, που ακολουθείται από ρητή αναφορά περί μη αναστολής εκτέλεσης της πράξης επιβολής των μέτρων, έστω κι αν ασκήθηκε προσφυγή ή διαρκεί η προθεσμία άσκησης της, και όχι στην εξέταση των λόγων αναστολής του άρθρου 202 ΚΔΔ, εξέταση την οποία προβλέπει ρητά το άρθρο 13 παρ. 9 ίδιου νόμου στο εδ. γ', που αφορά γενικά στην επιβολή του μέτρου αναστολής λειτουργίας των επαγγελματικών εγκαταστάσεων των επιτηδευματιών, και στην αφαίρεση πινακίδων και άδειας κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων, εν αντιθέσει με τη διάταξη του άρθρου 14 παρ. 4.

<sup>320</sup> βλ. σχετικά τις ΔΠρΑθ (αναστ.) 1867/2008 ΝΟΜΟΣ, ΔΠρΑθ 2950/2004 ΔΦΝ 2005,1354, ΔΠρΑθ 1022/2004 ΔΦΝ 2004,1981, ΔΠρΑθ (συμβ.) 1062/2005 ΔΦΝ 2006,1193. Η χορήγηση αναστολής της εκτέλεσης των μέτρων θα αποδυνάμωνε στην ουσία του το σκοπό θέσπισής τους, για επείγουσα προστασία των συμφερόντων του Δημοσίου.

(υπέρτερου) δημοσίου συμφέροντος<sup>321</sup>, περιορίζοντας έτσι και το περιθώριο στάθμισης της δικαστικής εξουσίας, που είναι αποκλειστικά αρμόδια να ελέγξει αν όντως συντρέχει λόγος δημοσίου συμφέροντος που να δικαιολογεί την άρνηση χορήγησης αναστολής ή προσωρινής ρύθμισης<sup>322</sup>.

Προσβάλλεται επομένως στον πυρήνα του το δικαίωμα παροχής ένομης προστασίας, καθώς ο νομοθέτης φαίνεται να αποκλείει a priori την πρόσβαση του φορολογούμενου στη δικαιοσύνη, όσον αφορά την προσωρινή δικαστική προστασία, για λόγους δημοσίου συμφέροντος, ώστε να την καθιστά σχεδόν ανέφικτη<sup>323</sup>. Ωστόσο, έχει νομολογηθεί ότι, στις περιπτώσεις που η βλάβη του αιτούντος αποδειχθεί ανεπανόρθωτη, και η στάθμιση συμφερόντων καταλήξει στο απρόσφορο των εκτέλεσης των μέτρων, κατά μιας επιχείρησης που δε θα είναι πλέον βιώσιμη, ή κατά των διοικητών αυτής, που θα οδηγηθούν σε οικονομική κατάρρευση για χρέη τρίτων, χωρεί αναστολή των μέτρων του άρθρου 14 ν. 2523/1997, ώστε να μην παραβιάζεται δυσανάλογα ο πυρήνας των δικαιωμάτων των αιτούντων<sup>324</sup>.

Το γεγονός ότι, στο άρθρο 14 παρ. 3-4 ν. 2523/1997, προβλέπεται η άμεση ενημέρωση όλων των Δ.Ο.Υ. και των τραπεζικών ιδρυμάτων από την αρμόδια να

---

<sup>321</sup> Σημειώνεται ότι το δημόσιο συμφέρον, υπέρ του οποίου δε χορηγείται αναστολή εκτέλεσης της πράξης επιβολής μέτρων του άρθρου 14 ν. 2523/1997 ή αποκλείεται η προσωρινή δικαστική προστασία, κατά την ερμηνεία των διατάξεων των άρθρων 52 παρ. 6 ΠΔ 18/1989, 202 παρ. παρ. 3 περ. β' και 210 παρ. 4 περ. α' ΚΔΔ, κατόπιν στάθμισής του με τη βλάβη του αιτούντος από το αρμόδιο δικαστήριο, είναι το επιτακτικό συμφέρον του κοινωνικού συνόλου, δηλαδή αυτό που ανάγεται, ενδεικτικά, στη δημόσια υγεία και υγιεινή, τη δημόσια τάξη και ασφάλεια, την κοινή ησυχία, την ορθή απονομή δικαιοσύνης, την προστασία του φυσικού και πολιτιστικού περιβάλλοντος, και όχι το ταμειακώς απλώς συμφέρον του Δημοσίου, βλ. επίσης τη βιβλιογραφία στην υπό -306- υποσημείωση, και ενδεικτικά τις ΣτΕ 6/2010 ΝΟΜΟΣ, ΣτΕ 426/2011 ΝΟΜΟΣ, ΣτΕ 1620/2011 ΕΔΔΔΔ 2011,998, ΣτΕ 2094/2011 ΕΔΔΔΔ 2012,103, ΟΛΕΣ 192/2011 ΕΔΚΑ 2011,365, ΟΛΕΣ 2812/2011 ΕΔΔΔΔ 2012,432, ΔΕφλαρ 70/2011 ΕΔΚΑ 2011,259, όπου κρίνεται ότι το (στενό) ταμειακό απλώς συμφέρον του Δημοσίου δεν αποτελεί λόγο επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος, οπότε συνάγεται ότι η αίτηση αναστολής θα μπορούσε να γίνει δεκτή.

<sup>322</sup> βλ. Σφοκλέους Ν., ό.π., σελ. 792-793

<sup>323</sup> Αποφάσεις του ΣτΕ δέχονται ότι διοικητικές κυρώσεις, που επιβάλλονται σε οφειλέτες του Δημοσίου που δεν έχουν εκπληρώσει ή καθυστερούν να εκπληρώσουν προς αυτό ληξιπρόθεσμες και απαιτητές υποχρεώσεις, δεν είναι δεκτικές αναστολής, εκτός αν συντρέχει ιδιαιτέρως σοβαρή περίπτωση ανεπανόρθωτης βλάβης, όπως οι ΟΛΣΤΕ 3438/1998 ΔΦΝ 1999,69, ΔΕφαθ (συμβ.) 300/2011 ΝΟΜΟΣ, ΔΠρΑθ 1022/2004 Ε7 2005,539 και η ΔΠρΑθ (αναστ.) 3966/2006 Λογ 2006,1259, που δέχθηκε ότι συντρέχει λόγος δημοσίου συμφέροντος που αποκλείει τη χορήγηση αναστολής, όταν υφίσταται ανάγκη ταχύτερης είσπραξης βεβαιωμένων και ληξιπρόθεσμων απαιτήσεων του Δημοσίου από αμελείς και δύστροπους οφειλέτες, καθώς και εξασφάλισης είσπραξης των δημοσίων εσόδων, που προέρχονται από ληξιπρόθεσμες και απαιτητές υποχρεώσεις, δεν αφορούν την επιβολή των μέτρων του άρθρου 14 ν. 2523/1997, αφού πρόκειται για διασφάλιση μελλοντικών χρηματικών απαιτήσεων του Δημοσίου.

<sup>324</sup> Η ΔΠρΑθ 1775/2005 (συμβ.) ΔΦΝ 2006,1196, αν και έκρινε ότι είναι ανεπίτρεπτη, κατ' αρχήν, η χορήγηση αναστολής εκτέλεσης κατά σχετικής πράξης επιβολής των ως άνω μέτρων, λόγω του επείγοντος χαρακτήρα αυτών, έκανε εν μέρει δεκτή αίτηση αναστολής εκτέλεσης, κατ' εξαίρεση, καθώς έκρινε από τα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση υπόθεσης ότι, λόγω της μεγάλης οικονομικής δυσχέρειας της αιτούσας, η οποία απειλείτο με οικονομική καταστροφή, η βλάβη που θα της προξενούσαν τα εν λόγω συντηρητικά μέτρα εις βάρος της θα ήταν αντιστρόφως ανάλογη προς την ωφέλεια του Δημοσίου. Έτσι και η ΔΠρΑθ 1385/2005 Διδικ 2008,269. Βλ. και Φινοκαλιώτη Α., ό.π., σελ. 953-956.

εκδώσει την πράξη που καταλογίζει το φόρο, πρόστιμο ή τέλος φορολογική αρχή, σχετικά με την επιβολή των κυρώσεων της παρ. 1, ώστε να τις εφαρμόσουν άμεσα πριν την έκδοση της τυπικής πράξης, καθώς και η ταυτόχρονη κοινοποίηση της παραπάνω ενέργειας στη Διεύθυνση Ελέγχου του ΥπΟικ και στον ενδιαφερόμενο, φανερώνει μια ακόμα προσβολή πτυχής του πυρήνα του δικαιώματος για παροχή έννομης προστασίας, αφού, κατ' άρθρο 202 παρ. 4 ΚΔΔ, η χορήγηση αναστολής αποκλείεται κατά το μέρος της πράξης που έχει ήδη εκτελεσθεί, προφανώς γιατί ο φορολογούμενος δεν μπορεί να αμυνθεί από τη στιγμή που θα πληροφορηθεί την επιβολή των μέτρων, καθώς δε νοείται προσωρινή προστασία έστω ταυτόχρονα με την έναρξη εκτέλεσης της οικείας πράξης.

**Δ.2.** Ομοίως, επειδή και στη διοικητική διαδικασία ισχύει το τεκμήριο της αθωότητας, η Διοίκηση θα έπρεπε, πριν λάβει κάποιο εκ των παραπάνω μέτρων<sup>325</sup>, να τηρήσει τη συνταγματική αρχή της προηγούμενης ακρόασης<sup>326</sup>, κατ' άρθρα 20 παρ. 2 Συντάγματος και 6 ΚΔΔιαδ, και να καλέσει το εις ολόκληρο υπεύθυνο φυσικό πρόσωπο πριν επιβάλλει το δυσμενές μέτρο<sup>327</sup>, μιας και η επιβολή αυτή θα ισοδυναμεί με προληπτική εκτέλεση εις βάρος του με βάση τίτλο που θα έχει βεβαιωθεί στο όνομα του υπόχρεου νομικού προσώπου, χωρίς δηλαδή να έχει το

---

<sup>325</sup> βλ. *Φουφόπουλος Γ.*, ό.π., σελ. 1591-1592, για την άποψη ότι η υποχρέωση της φορολογικής αρχής, πριν την επιβολή προστίμου, να επιδίξει στο φερόμενο ως παραβάτη σχετικό σημείωμα με κλήση για παροχή εξηγήσεων, και ότι η τήρηση του τύπου αυτού αποτελεί προϋπόθεση νομιμότητας της διαδικασίας και δεν αναπληρώνεται από τη δυνατότητα του επιτηδευματία να ζητήσει διοικητική επίλυση της διαφοράς μετά την έκδοση της πράξης επιβολής προστίμου (βλ. ενδεικτικά ΟΛΣΤΕ 2370/2007 Λογ 2007,1407, ΣΤΕ 2870/2009 ΝΟΜΟΣ, ΔΕΦΑΘ 92, 717, 1289/2009 ΝΟΜΟΣ, ΣΤΕ 2030/2010 ΝΟΜΟΣ, ΣΤΕ 282/2010 Λογ 2010,1380, ΣΤΕ 3578/2013 ΔΕΕ 2014,424), πρέπει να εφαρμόζεται και στην περίπτωση επιβολής των διασφαλιστικών μέτρων του άρθρου 14 ν. 2523/1997.

<sup>326</sup> Έχει νομολογηθεί επανειλημμένα ότι για τυπικές παραβάσεις, η διοικητική κύρωση επιβάλλεται ανεξαρτήτως της υπαιτιότητας του διοικούμενου και των υποκειμενικών συνθηκών υπό τις οποίες έλαβε χώρα η παράβαση, με την παραβίαση της αρχής της προηγούμενης ακρόασης να θεωρείται ανεκτή λόγω του υπέρτατου του δημοσίου συμφέροντος και του επείγοντος χαρακτήρα των μέτρων, αν και παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας όταν δε λαμβάνεται υπόψη η ένταση της υπαιτιότητας, βλ. π.χ. ΣΤΕ 105/2011 ΝΟΜΟΣ, ΣΤΕ 23/2010 ΝΟΜΟΣ, ΣΤΕ 746/2009 ΝΟΜΟΣ.

<sup>327</sup> βλ. σε *Τάχου Α.*, ό.π., σελ. 747-748. Σύμφωνα με την Εισηγητική Έκθεση για το άρθρο 6 ΚΔΔιαδ, ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, αφενός να λάβει γνώση του συνόλου του και των στοιχείων του φακέλου, και αφετέρου να προβεί σε ανταπόδειξη. Βλ. επίσης σε *Πρέζας Α.*, ό.π., σελ. 964-966, όπου υποστηρίζεται ότι είναι δυνατή λήψη μέτρου σε βάρος διοικούμενου, χωρίς προηγούμενη κλήση του, αν η λήψη του δυσμενούς μέτρου είναι αναγκαία για την αποτροπή κατεπείγοντος κινδύνου ή λόγω επιτακτικού συμφέροντος· όμως, αν η κατάσταση που ρυθμίστηκε είναι δυνατό να μεταβληθεί, η διοικητική αρχή έχει υποχρέωση να καλέσει τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, οπότε και προβαίνει σε τυχόν νέα ρύθμιση, αλλιώς η πράξη αυτή παύει να ισχύει. Όπως δέχθηκε η ΔΠρΠειρ 1456/2007 ΔΦΝ 2008,968 η φορολογική αρχή, σε περίπτωση επιβολής μέτρων του άρθρου 14 ν. 2523/1997, οφείλει να καλεί τους ενδιαφερόμενους σε ακρόαση για να εκθέσουν τις απόψεις τους. Η ακρόαση πρέπει να γίνει εντός δεκαπενθημέρου (15) από τη λήψη των μέτρων (επομένως όχι πριν τη λήψη τους), άλλως αυτά παύουν αυτοδικαίως να ισχύουν. Βλ. γενικά για τα παραπάνω και *Παλάρας Μ.*, ό.π., σελ. 645-646, που δέχεται την κατ' εξαίρεση λήψη του μέτρου χωρίς την τήρηση της προηγούμενης ακρόασης λόγω του επείγοντος και προληπτικού χαρακτήρα του μέτρου, κατ' άρθρο 6 παρ. 3 ΚΔΔιαδ.

περιθώριο άμυνας κατά το στάδιο της βεβαίωσης. Η τήρηση του παραπάνω τύπου παρίσταται δικαιολογημένη, αφού, όπως ήδη εκτέθηκε, το ταμειακό συμφέρον του Δημοσίου, με την έννοια του στενού οικονομικού συμφέροντος, δεν έχει την έννοια του γενικού συμφέροντος του κοινωνικού συνόλου, και άρα δεν εμπίπτει στη διαβάθμιση του «επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος» που προβλέπει το άρθρο 6 παρ. 3 ΚΔΔιαδ, ώστε η παράκαμψη της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου να ήταν ανεκτή<sup>328</sup>.

**Ε.1.** Τέλος, για να είναι συμβατή η επιβολή των μέτρων του άρθρου 14 ν. 2523/1997 με την αρχή της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' Συντάγματος), ώστε να μην είναι δυσανάλογα προς το σκοπό είσπραξης των οφειλών των νομικών προσώπων επαχθής για την περιουσία του ενδιαφερόμενου, κατά παράβαση και του 1<sup>ου</sup> Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, η Διοίκηση οφείλει να επιλέξει εκείνο από τα οριζόμενα στο άρθρο 14 παρ. 1 ν. 2523/1997 μέτρα που ικανοποιεί πιο αποτελεσματικά τον επιδιωκόμενο σκοπό με την ηπιότερη επιβάρυνση για το διοικητή του, σταθμίζοντας κάθε φορά τη βαρύτητα της παράβασης, το μέγεθος της οφειλής και την οικονομική κατάσταση των προσώπων που θα υποστούν τις νόμιμες συνέπειες<sup>329</sup>. Ειδάλλως, η δικαστική αρχή, κατά την εξέταση της σχετικής προσφυγής ή της αίτησης αναστολής, οφείλει να εξειδικεύσει ποιο μέτρο, και σε ποιο βαθμό, είναι το καταλληλότερο και προσφορότερο για την αποτελεσματικότερη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου παράλληλα προς την οικονομική επιβίωση του άμεσα υπόχρεου ν.π. και των αλληλέγγυα υπόχρεων προσώπων.

**Ε.2.** Η αρχή της αναλογικότητας παραβιάζεται όμως και εξαιτίας της υπέρβασης του αναγκαίου και πρόσφορου μέτρου για την επίτευξη της διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, καθώς ο επιβαλλόμενος από το νομοθέτη λόγος δημοσίου συμφέροντος, που αποκλείει την χορήγηση αναστολής εκτέλεσης ή προσωρινής ρύθμισης, περιορίζει στον πυρήνα της την πτυχή αυτή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας, με αποτέλεσμα τέτοιος σοβαρός περιορισμός να

<sup>328</sup> βλ. *Σοφοκλέους Ν.*, ό.π., σελ. 794-795, 804

<sup>329</sup> βλ. και *Φουφόπουλος Γ.*, ό.π., σελ. 1596. Για την άποψη ότι τα διασφαλιστικά των συμφερόντων του Δημοσίου μέτρα του άρθρου 14 ν. 2523/1997 δεν είναι πρόσφορα για την επίτευξη του σκοπού θέσπισής τους, επειδή δεν αποτελούν κατάσχεση, ή δεν ιδρύουν προνόμιο υπέρ του Δημοσίου σε περίπτωση πτώχευσης του υπόχρεου ή σε περίπτωση που η ακίνητη περιουσία του ή οι τραπεζικοί λογαριασμοί του αποτελέσουν αντικείμενο αναγκαστικής εκτέλεσης, ώστε να ικανοποιηθεί προνομιακά η αξίωση του Δημοσίου, βλ. σε *Σοφοκλέους Ν.*, ό.π., σελ. 791-792, 806-807

υπερβαίνει το σκοπό διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, και μάλιστα χωρίς την προηγούμενη κρίση από τη δικαστική λειτουργία<sup>330</sup>.

#### 4) Τα μέτρα διασφάλισης των οφειλών νομικών προσώπων στον Κ.Φ.Δ.

Προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα προβλέπονται εφεξής και από τον Κ.Φ.Δ., κυρίως στο άρθρο 46<sup>331</sup>. Τα διακρίνει ο ίδιος άμεσος και επείγων χαρακτήρας με τα μέτρα του άρθρου 14 ν. 2523/1997, και για τις περιπτώσεις τέλεσης πράξεων φοροδιαφυγής από νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, επιβάλλονται σε βάρος των εντεταλμένων στη διαχείριση ή εκπροσώπησή τους φυσικών προσώπων.

**A.1.** Τα μέτρα που απαριθμούνται στην παρ. 5 του άρθρου 46 Κ.Φ.Δ. δύνανται να επιβληθούν, κατόπιν ειδικής έκθεσης ελέγχου, σε κάθε περίπτωση που η Φορολογική Διοίκηση διαπιστώνει, κατόπιν φορολογικού ελέγχου, παραβάσεις φοροδιαφυγής α) των περ. β'-γ' της παρ. 1 του άρθρου 55 ίδιου νόμου<sup>332</sup>, εφόσον αθροιστικά το ποσό που παρανόμως δεν αποδίδεται ή εισπράττεται υπερβαίνει τις 150.000 ευρώ, και β) των περ. δ'-ε' της παρ. 1 ίδιου άρθρου<sup>333</sup>, εφόσον αθροιστικά η αξία των συναλλαγών των πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει τις 30.000 ευρώ. Ειδικότερα, η Φορολογική Διοίκηση: α) δεν παραλαμβάνει ή χορηγεί κάθε

<sup>330</sup> βλ. Σοφοκλέους Ν., ό.π., σελ. 795-797, και την αντίθετη θέση σε Δελλαπόρτας Σ., ό.π., σελ. 160, και την ΔΠρΑθ 1775/2005 ΔΦΝ 2006,1196, σκέψη 6, κατά την οποία το Δικαστήριο πρέπει να σταθμίζει: α) το βαθμό διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, δηλαδή αν πιθανολογείται ότι θα επιτευχθεί, και β) την ένταση της βλάβης που πιθανολογείται ότι θα υποστεί ο αιτών από τη λήψη των μέτρων, δηλαδή αν, σε περίπτωση ευδοκίμησης της προσφυγής, κρίνεται ανεπανόρθωτη, ώστε να κρίνει αν η βλάβη στην περίπτωση λήψης των εν λόγω μέτρων θα είναι αντιστρόφως ανάλογη της ωφέλειας του Δημοσίου.

<sup>331</sup> Η πρόβλεψη αυτή υπάρχει κατόπιν της τροποποίησης συνολικά του άρθρου 46 Κ.Φ.Δ. από το άρθρο 47 παρ. 9 ν. 4223/2013, με ισχύ από 31-12-2013, κατ' άρθρο 59 παρ. 1 ν. 4223/2013. Επισημαίνεται ότι, και όσον αφορά τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, ο Κ.Φ.Δ. ισχύει από 1-1-2014 αντί του ν. 2523/1997, βλ. όμως σχετικά και τις προβλέψεις των μεταβατικών διατάξεων (άρθρο 66 παρ. 21-26 Κ.Φ.Δ.).

<sup>332</sup> Δηλαδή για τη μη απόδοση, ανακριβή απόδοση, συμψηφισμό, έκπτωση ή διακράτηση Φ.Π.Α., παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, καθώς και για μη υποβολή δήλωσης ή υποβολή ανακριβούς δήλωσης με σκοπό τη μη πληρωμή των παραπάνω φόρων, τελών ή εισφορών (περ. β'), ανεξαρτήτως των χρηματικών ορίων που τίθενται στο β' εδ. της περ. β' (διάκριση που εισήχθη στις παρ. 5 και 6 του άρθρου 46 Κ.Φ.Δ. με την υποπαρ. Δ.2 περ. 8 άρθρου πρώτου ν. 4254/2014, ΦΕΚ Α' 85/7-4-2014), και για την είσπραξη επιστροφής των παραπάνω φόρων από τη Φορολογική Διοίκηση μετά από παραπλάνησή της με παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων (περ. γ').

<sup>333</sup> Δηλαδή για την έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων, καθώς και για η νόθευση αυτών (περ. δ'), και για την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και για την αποδοχή αυτών (περ. ε'). Τα μέτρα της παρ. 5 άρθρου 46 Κ.Φ.Δ. δεν επιβάλλονται στους παραβάτες λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων εφόσον η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, εκτός εάν από τα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύεται η γνώση του λήπτη περί της εικονικότητας των στοιχείων.

έγγραφο που απαιτείται κατά τις κείμενες διατάξεις για τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων, όπως ιδίως δηλώσεις, συμφωνητικά, βεβαιώσεις, ή πιστοποιητικά και β) δεσμεύει το 50% των καταθέσεων, των πάσης φύσεως λογαριασμών, όπως ιδίως των κοινών, υφιστάμενων ή νέων, των χρηματικών παρακαταθηκών και του χρηματικού περιεχομένου των θυρίδων του παραβάτη στα λειτουργούντα στην Ελλάδα πιστωτικά ιδρύματα και στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων<sup>334</sup>.

**A.2.** Τα παραπάνω μέτρα επιβάλλονται σωρευτικά σε βάρος των παραβατών νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων και σε βάρος των προσώπων που είχαν ή έχουν μία από τις παρακάτω ιδιότητες από την τέλεση των παραβάσεων φοροδιαφυγής των περ. β' και γ' της παρ. 1 άρθρου 55 Κ.Φ.Δ. και εφεξής, μέχρι την επιβολή των μέτρων, ανεξάρτητα εάν κατά την επιβολή των μέτρων έχουν αποβάλει την ιδιότητα αυτή με οποιοδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία, και σύμφωνα με την υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1282/31-12-2013 (ΦΕΚ Β' 54/16-1-2014) του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του ΥπΟικ, που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του β' εδ. της παρ. 6 του άρθρου 46 Κ.Φ.Δ., είναι: α) για ημεδαπές Α.Ε., 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 και, αν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, τα μέτρα επιβάλλονται στα μέλη των Δ.Σ. των εταιριών αυτών, β) για Ο.Ε., Ε.Ε. και Ε.Π.Ε., στους ομόρρυθμους εταίρους και στους διαχειριστές αυτών και σε κάθε πρόσωπο

<sup>334</sup> Κατά τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1282/31-12-2013 (ΦΕΚ Β' 54/16-1-2014), οι δεσμεύσεις αυτές δεν εφαρμόζονται: α) για ποσά μισθών και συντάξεων που κατατίθενται στους οικείους λογαριασμούς φυσικών προσώπων, β) για ποσά που καταβάλλονται με χρέωση των τηρούμενων, εκ μέρους του παραβάτη ή εκ μέρους των προσώπων της παρ. 6 άρθρου 46 Κ.Φ.Δ., λογαριασμών σε αντίστοιχη πίστωση λογαριασμών του Δημοσίου για την εκπλήρωση φορολογικών υποχρεώσεων του παραβάτη, γ) για ποσά που προορίζονται για την έκδοση τραπεζικών επιταγών σε διαταγή Ελληνικού Δημοσίου - αρμόδιας Δ.Ο.Υ. του παραβάτη - και Φορέων Κοινωνικής Ασφάλισης, για την καταβολή φορολογικών και ασφαλιστικών υποχρεώσεων του παραβάτη, δ) για αποδοχές εργαζομένων και ασφαλιστικές εισφορές που καταβάλλονται από τον παραβάτη με χρέωση των τηρουμένων εκ μέρους του λογαριασμών σε αντίστοιχη πίστωση των συνδεδεμένων με αυτούς λογαριασμών: i) των δικαιούχων μισθωτών που συνδέονται με αυτόν με σύμβαση παροχής εξαρτημένης εργασίας και ii) των Φορέων Κοινωνικής Ασφάλισης. ε) εφόσον ο παραβάτης ή τα πρόσωπα της παρ. 6 άρθρου 46 Κ.Φ.Δ., έχει κατά του Δημοσίου μη εκχωρηθείσα ανταπαίτηση, η οποία είναι τουλάχιστον ίση με το ποσό του εδ. α' της παρ. 5 άρθρου 46 Κ.Φ.Δ., η οποία μπορεί να προταθεί για συμψηφισμό, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Δ. και το άρθρο 83 Κ.Ε.Δ.Ε., εφόσον ισχύουν και οι λοιπές νόμιμες προϋποθέσεις. Στην περίπτωση αυτή ενημερώνονται άμεσα οι υπηρεσίες που αναφέρονται στις περ. α' και β' της παρ. 1 άρθρου 95 ν. 2362/1995, ώστε να μην καταβληθεί το οφειλόμενο ποσό σε αυτόν ή να μην γίνει δεκτή τυχόν εκχώρηση της απαίτησης από αυτόν σε τρίτο πρόσωπο. Για την απόδειξη της μη εκχώρησης της απαίτησης υποβάλλεται από τον παραβάτη και σχετική υπεύθυνη δήλωση.



εντεταλμένο από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτών, και όταν ελλείπουν ή απουσιάζουν αυτοί, σε κάθε εταίρο και γ) 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 ίδια ως άνω μέτρα επιβάλλονται σωρευτικά και σε όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις παραπάνω ιδιότητες κατά την τέλεση των παραβάσεων φοροδιαφυγής των περ. δ' και ε' της παρ. 1 άρθρου 55 Κ.Φ.Δ.<sup>335</sup>.

Κατά της πράξης επιβολής των μέτρων, το νομικό πρόσωπο ή οντότητα που φοροδιαφεύγει, καθώς και τα πρόσωπα που εξειδικεύονται παραπάνω, μπορούν να υποβάλουν ενδικοφανή προσφυγή του άρθρου 63 Κ.Φ.Δ., κατά το εδ. τελ. της παρ. 6 άρθρου 46 Κ.Φ.Δ. Η προθεσμία για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και η άσκησή της δεν αναστέλλουν την εφαρμογή των μέτρων. Ταυτόχρονα με την ενδικοφανή προσφυγή μπορεί να υποβληθεί και αίτημα αναστολής εφαρμογής των μέτρων<sup>336</sup>.

Τέλος, η παρ. 7 του ίδιου άρθρου προβλέπει τη δυνατότητα της Φορολογικής Διοίκησης να ικανοποιεί τις απαιτήσεις της από τα δεσμευθέντα περιουσιακά στοιχεία τόσο του νομικού προσώπου ή οντότητας που φοροδιαφεύγει, όσο και των φυσικών προσώπων που προαναφέρθηκαν, με επίσπευση των προβλεπόμενων διαδικασιών εκτέλεσης, που διενεργούνται όπως ο Κ.Ε.Δ.Ε. ορίζει, κατ' άρθρο 48 Κ.Φ.Δ.

---

<sup>335</sup> Κατά την ίδια ΠΟΛ. 1282/2014, τα ως άνω μέτρα 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 λαμβανόμενα υπερβαίνει τα χρηματικά όρια που τίθενται στην παρ. 5 του άρθρου 46 Κ.Φ.Δ.

<sup>336</sup> Η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης δύναται να αναστείλει εν όλω ή εν μέρει την εφαρμογή των μέτρων, μέχρι την κοινοποίηση της απόφασής της, μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η εφαρμογή τους θα είχε ως συνέπεια ανεπανόρθωτη βλάβη για τον αιτούντα, εφαρμοζομένων κατά τα λοιπά των οριζόμενων στο εδ. γ' της παρ. 4 άρθρου 63 Κ.Φ.Δ. Η προθεσμία για την άσκηση προσφυγής και η άσκησή της κατά των αποφάσεων της ΥΕΕ τόσο επί της πράξης διασφάλισης όσο και επί των πράξεων προσδιορισμού των οικείων φόρων, τελών, εισφορών μετά των τόκων και προστίμων επίσης δεν αναστέλλουν την εφαρμογή των μέτρων. Για την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής και της αίτησης αναστολής εφαρμογής των μέτρων εφαρμόζονται κατά τα λοιπά οι διατάξεις του άρθρου 63 Κ.Φ.Δ. Σε περίπτωση αναστολής εφαρμογής των μέτρων ή ακύρωσης εν όλω ή εν μέρει ή τροποποίησης της πράξης διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, η ΥΕΕ ενημερώνει με οποιονδήποτε τρόπο τη Διεύθυνση Ελέγχων του Υποκ, το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων και την Τράπεζα της Ελλάδος, η οποία υποχρεούται να ενημερώσει σχετικά τα λειτουργούντα στην Ελλάδα πιστωτικά ιδρύματα (βλ. την ΠΟΛ. 1282/2014).

**A.3.** Για την εφαρμογή των ως άνω μέτρων, πάλι σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1282/2014, συντάσσεται άμεσα, από την αρμόδια για την έκδοση των οικείων πράξεων προσδιορισμού των φόρων, τελών και εισφορών μετά των τόκων και προστίμων φορολογική αρχή, πράξη διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, σύμφωνα με την Ειδική Έκθεση Ελέγχου<sup>337</sup>. Η πράξη αυτή καταχωρείται αυθημερόν στο ηλεκτρονικό σύστημα της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων (TAXIS), προκειμένου να ενημερωθούν όλες οι φορολογικές αρχές, κοινοποιείται με αντίγραφο της σχετικής Ειδικής Έκθεσης Ελέγχου στον παραβάτη και στα πρόσωπα της παρ. 6 άρθρου 46 Κ.Φ.Δ., και γνωστοποιείται άμεσα με οποιονδήποτε τρόπο στη Δ/ση Ελέγχων του ΥπΟικ, στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων και στην Τράπεζα της Ελλάδος, η οποία υποχρεούται να ενημερώσει σχετικά τα λειτουργούντα στην Ελλάδα πιστωτικά ιδρύματα. Οι ανωτέρω υπηρεσίες και φορείς υποχρεούνται να εφαρμόσουν αμέσως τα μέτρα, χωρίς καμία άλλη διαδικασία ή διατύπωση.

**B.** Ανάμεσα στο πρότερο νομικό καθεστώς (άρθρο 14 ν. 2523/1997) και στο από 1-1-2014 ισχύον (άρθρο 46 Κ.Φ.Δ.) αναφορικά με την επιβολή μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, παρατηρούνται οι εξής διαφοροποιήσεις: α) διευρύνονται οι περιπτώσεις μη εφαρμογής του μέτρου δέσμευσης του 50% των τραπεζικών καταθέσεων του υπόχρεου προσώπου, και πλέον προστατεύεται το χρηματικό περιεχόμενο που προορίζεται για πληρωμή φορολογικών, ασφαλιστικών

---

<sup>337</sup> Οι δεσμεύσεις περιοριστικά και μόνο του γ' εδ. της παρ. 5 άρθρου 46 Κ.Φ.Δ. αίρονται: α) μετά την καταβολή τουλάχιστον του 40% του συνολικά προσδιορισθέντος ποσού των οικείων φόρων, τελών και εισφορών μετά των τόκων και προστίμων, σε περίπτωση μη αμφισβήτησης των οικείων πράξεων προσδιορισμού από τον υπόχρεο, β) μετά την καταβολή τουλάχιστον του 50% του παραπάνω ποσού, σε περίπτωση αμφισβήτησης των οικείων πράξεων προσδιορισμού από τον υπόχρεο. Τα μέτρα της παρ. 5 άρθρου 46 Κ.Φ.Δ. αίρονται υποχρεωτικά στο σύνολό τους: α) με την καταβολή ποσού άνω από το 70% του συνολικά προσδιορισθέντος ποσού των οικείων φόρων, τελών και εισφορών μετά των τόκων και προστίμων, β) εφόσον παύουν να υφίστανται οι προϋποθέσεις εφαρμογής τους, λόγω έκδοσης απόφασης από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης που ακυρώνει για λόγους ουσίας ή τροποποιεί τις οικείες πράξεις προσδιορισμού ή κατόπιν οριστικής απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου που ακυρώνει για λόγους ουσίας ή τροποποιεί τις οικείες αποφάσεις της ΥΕΕ, γ) μετά την πάροδο πέντε (5) ετών από την έκδοση των οικείων πράξεων προσδιορισμού. Στις περιπτώσεις ένταξης σε πρόγραμμα ρύθμισης καταβολής των φορολογικών οφειλών του παραβάτη σε δόσεις αίρεται περιοριστικά και μόνο το μέτρο της δέσμευσης του γ' εδ. της παρ. 5, το οποίο αναβιώνει άμεσα σε περίπτωση που η ρύθμιση παύει να ισχύει. Οι απαγορεύσεις του β' εδ. της παρ. 5, αίρονται σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτων, με την προϋπόθεση ότι το τίμημα της μεταβίβασης θα αποδοθεί στο Δημόσιο για την καταβολή των οικείων φόρων, τελών και εισφορών μετά των τόκων και προστίμων. Στην περίπτωση που το τίμημα είναι ανώτερο του συνόλου της ως άνω φορολογικής οφειλής, αποδίδεται στο Δημόσιο ποσό ίσο με το σύνολο της οφειλής. Στην περίπτωση που το τίμημα είναι κατώτερο του συνόλου της ως άνω φορολογικής οφειλής, από το αποδιδόμενο τίμημα εξοφλούνται τα ποσά των οικείων φόρων, τελών και εισφορών μετά των νομίμων τόκων ή προστίμων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 44 Κ.Φ.Δ. Τα μέτρα της παρ. 5 δύναται να αρθούν στο σύνολό τους εφόσον η είσπραξη των οικείων φόρων, τελών και εισφορών μετά των τόκων και προστίμων έχει διασφαλιστεί πλήρως με οποιονδήποτε τρόπο προβλέπεται στον Κ.Φ.Δ. και στον Κ.Ε.Δ.Ε. Σε κάθε περίπτωση η φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου ενημερώνει τον παραβάτη, τα πρόσωπα της παρ. 6 του άρθρου 46, τις υπηρεσίες και τους φορείς κατά περίπτωση.

και μισθολογικών υποχρεώσεων του, το οποίο περιέχεται σε λογαριασμούς του υπόχρεου προσώπου που πιστώνουν τους λογαριασμούς του Δημοσίου, των αρμόδιων Δ.Ο.Υ., των φορέων κοινωνικής ασφάλισης και των μισθωτών, β) η ΠΟΛ. 1282/2014 εξειδικεύει ρητά τη μη ευθύνη των εκκαθαριστών και των μελών προσωρινής διοίκησης, με την εξαίρεση της υπέρβασης των χρηματικών ορίων των ποσών από πράξεις φοροδιαφυγής που τελέστηκαν κατά τη διάρκεια άσκησης των καθηκόντων τους, ενώ περιλαμβάνεται πλέον ο Αντιπρόεδρος του Δ.Σ. της Α.Ε. στη λίστα των προσώπων στα οποία θα επιβάλλονται τα διασφαλιστικά του συμφέροντος του Δημοσίου μέτρα του άρθρου 46 Κ.Φ.Δ.<sup>338</sup>, γ) προβλέπεται πλέον η διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 Κ.Φ.Δ., που απευθύνεται στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (εφεξής: ΥΕΕ), με αίτημα την άρση της επιβολής των μέτρων, και προβλέπεται συνακόλουθα η δυνατότητα άσκησης αίτησης αναστολής της εφαρμογής των μέτρων μέχρι να αποφανθεί η παραπάνω Υπηρεσία, δ) θεσπίζεται διάκριση ειδικά για την άρση της δέσμευσης του 50% των τραπεζικών καταθέσεων, δηλαδή αίρεται αν καταβληθεί το 40% της συνολικής οφειλής σε περίπτωση μη αμφισβήτησης των οικείων πράξεων προσδιορισμού από τον υπόχρεο, και αν καταβληθεί το 50% του παραπάνω ποσού, σε περίπτωση αμφισβήτησης των οικείων πράξεων προσδιορισμού από τον υπόχρεο, ενώ δεν υφίσταται πλέον η δυνατότητα της άρσης του μέτρου αυτού λόγω διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή δικαστικού συμβιβασμού ή άλλης διοικητικής περαιώσης, παρά μόνο κατόπιν έγκρισης προγράμματος ρύθμισης καταβολής σε δόσεις του άρθρου 43 Κ.Φ.Δ., ε) Η άρνηση παραλαβής ή χορήγησης εγγράφων για μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων αίρεται πλέον αν το τίμημα της μεταβίβασης αποδοθεί στο Δημόσιο προς αποπληρωμή των οφειλών, και στ) η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβαίνει σε πράξεις αναγκαστικής εκτέλεσης, όπως η κατάσχεση, εις βάρος του περιεχομένου των τραπεζικών λογαριασμών, θυρίδων και παρακαταθηκών του υπόχρεου προσώπου που δέσμευσε.

Η τελευταία νομοθετική πρόβλεψη, της παρ. 7 του άρθρου 46 Κ.Φ.Δ., επιτρέπει στη Φορολογική Διοίκηση να επισπεύσει τις διαδικασίες αναγκαστικής εκτέλεσης,

---

<sup>338</sup> Ιδιότητα που δε συμπεριλαμβανόταν στο άρθρο 20 παρ. 1 περ. α' ν. 2523/1997, στο οποίο παρέπεμπε το άρθρο 14 παρ. 2 εδ. α' ίδιου νόμου, για να εξειδικεύσει ποια πρόσωπα θα υφίσταντο, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο που φοροδιέφευγε, εν προκειμένω με την Α.Ε., την επιβολή των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου.

σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κ.Ε.Δ.Ε., χωρίς προηγουμένως να υπάρχει κάποιος εκ των απαριθμούμενων στο άρθρο 46 Κ.Φ.Δ. εκτελεστός τίτλος, ο οποίος πάντως θα ίσχυε αφού πρώτα είχε εκδοθεί οποιαδήποτε πράξη προσδιορισμού φόρου, που θα βεβαίωνε την ακριβή οφειλή του υπόχρεου προσώπου, ή πράξη επιβολής προστίμου, ή δικαστική απόφαση επί της φορολογικής διαφοράς ή απόφαση της ΥΕΕ επί ενδικοφανούς προσφυγής κατά της πράξης επιβολής των μέτρων του άρθρου 46 Κ.Φ.Δ., και πάντως αφού πρώτα θα είχε οριστικοποιηθεί η απαίτηση του Δημοσίου. Το μέτρο αυτό επιβάλλεται αδιάκριτα, ανεξαρτήτως της βαρύτητας των εγκλημάτων φοροδιαφυγής που διαπιστώνεται και χωρίς να αφορά η γνώση ή μη για τη φοροδιαφυγή των προσώπων που θα το υποστούν. Προσβάλλεται συνεπώς σε υπέρτατο βαθμό ο πυρήνας του δικαιώματος για αποτελεσματική έννομη προστασία, όπως εκτέθηκε παραπάνω, των προσώπων που κατέχουν διοικητική ιδιότητα στο νομικό πρόσωπο που διαπιστώνεται ότι παρανομεί, αφού τα αποστερεί από κάθε μέσο νόμιμης άμυνας κατά της κατάσχεσης των προσωπικών χρηματικών τους διαθεσίμων, καθώς το Δημόσιο προχωρά ένα βήμα πέραν της προληπτικής, και χωρίς την προηγούμενη δικαστική διερεύνηση για το αν πράγματι τελέστηκαν πράξεις φοροδιαφυγής, δέσμευσης, και πιθανόν πριν αποφανθεί η ΥΕΕ επί της ενδικοφανούς προσφυγής<sup>339</sup>. Κατάφωρη είναι και η προσβολή της ουσίας του δικαιώματος στην απόλαυση της ιδιοκτησίας των παραπάνω προσώπων, που καθίσταται τελείως απροστάτευτο, κατά παράβαση των κειμένων υπερνομοθετικής ισχύος και του Συντάγματος, όπως έχει εκτεθεί παραπάνω, αφού η Φορολογική Διοίκηση όχι μόνο δεσμεύει, αλλά αφαιρεί το 50% του τραπεζικού διαθεσίμου των παραπάνω προσώπων, πριν διαπιστωθεί δικαστικά η τέλεση πράξεων φοροδιαφυγής<sup>340</sup>, ενώ καταφανής είναι και η πρόσκρουση στην αρχή της αναλογικότητας, αφού ο νομοθέτης δεν τεκμηριώνει γιατί δε διασφαλίζεται το δημόσιο συμφέρον από τη δέσμευση μόνο των περιουσιακών στοιχείων, ώστε η επιβολή ενός τέτοιου επαχθούς μέτρου να ήταν αναγκαία για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και ανάλογη με την ωφέλεια του Δημοσίου.

<sup>339</sup> Εκτός αν συντρέχει η περίπτωση της παρ. 4 άρθρου 48 Κ.Φ.Δ., κατά την οποία αναγκαστική εκτέλεση δε διενεργείται για οφειλές, η πληρωμή των οποίων τελεί σε [...] διοικητική αναστολή του άρθρου 63 Κ.Φ.Δ., ή έχουν υπαχθεί σε πρόγραμμα ρύθμισης που τηρείται από τον υπόχρεο.

<sup>340</sup> Άξια αναφορά η παρ. 21 του άρθρου 66 Κ.Φ.Δ., όπου ορίζεται ότι η διάταξη της παρ. 7 άρθρου 46 Κ.Φ.Δ. εφαρμόζεται και για μέτρα που το Δημόσιο λαμβάνει ή έχει λάβει πριν από την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. επί περιουσιακών στοιχείων που έχουν δεσμευθεί κατ' άρθρο 14 ν. 2523/1997.

### Γ. Άλλα μέτρα για την είσπραξη δημοσίων εσόδων από υπόχρεα νομικά πρόσωπα

Άλλα μέτρα που αποσκοπούν στην αύξηση της εισπραξιμότητας των δημοσίων εσόδων, και αφορούν τους διοικούντες τα νομικά πρόσωπα που έχουν οφειλές προς το Δημόσιο, είναι:

#### 1) Άρνηση χορήγησης αποδεικτικού φορολογικής ενημερότητας

**A.1.** Προ της έναρξης ισχύος του Κ.Φ.Δ., και προκειμένου για οφειλότες<sup>341</sup>, που δεν είχαν εκπληρώσει τις από οποιαδήποτε αιτία οφειλές τους προς το Δημόσιο, το άρθρο 26 παρ. 1 εδ. α' ν. 1882/1990 καθιέρωνε την αρμοδιότητα του ΥπΟικ να αποφασίζει περιορισμούς και απαγορεύσεις για τα πρόσωπα αυτά, στους οποίους περιλαμβάνεται η άρνηση χορήγησης αποδεικτικού φορολογικής ενημερότητας<sup>342</sup>. Ακολούθως, σύμφωνα με την παρ. 7 εδ. β' του ως άνω άρθρου, και για ειδικές περιπτώσεις διασφάλισης σοβαρών συμφερόντων του Δημοσίου ή περιπτώσεις οικονομικού εγκλήματος και μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγή, όπως ορίζονταν στην κείμενη νομοθεσία, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., με γραπτή συναίνεση της Διεύθυνσης Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, μπορούσε να αρνηθεί τη χορήγηση αποδεικτικού φορολογικής ενημερότητας, ακόμη και αν συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις χορήγησης αυτού, κατ' εξαίρεση του γενικού κανόνα χορήγησης που εισάγει το ως άνω άρθρο και μόνο για τις περιοριστικά παραπάνω αναφερόμενες ειδικές περιπτώσεις.

<sup>341</sup> Για τη χορήγηση του αποδεικτικού ενημερότητας σε φυσικά πρόσωπα λαμβάνονται υπόψη όχι μόνο τα ατομικά χρέη, αλλά και χρέη για τα οποία έχει το φυσικό πρόσωπο προσωπική συν-ευθύνη για την καταβολή τους, όπως είναι τα χρέη νομικού προσώπου που διοικούν, κατά το άρθρο 3 παρ. 2 περ. 1 της ΠΟΛ. 1274/27-12-2013 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του ΥπΟικ, που κατήργησε την ΠΟΛ. 1223/1999 (ΦΕΚ Β' 2134), που είχε εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των παρ. 1, 3 και 4 του άρθρου 26 ν. 1882/1990, όπου προβλεπόταν και η άρνηση χορήγησης του αποδεικτικού (αντίστοιχο άρθρο 4 παρ. 1).

<sup>342</sup> Όπως ορίζεται στο άρθρο 26 παρ. 1-3 ν. 1882/1990, το αποδεικτικό φορολογικής ενημερότητας αποτελεί δημόσιο έγγραφο που εκδίδεται από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και χορηγείται εφόσον ο αιτών: α) έχει υποβάλει τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, απόδοσης Φ.Π.Α. και παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών και β) έχει καταβάλει ή τακτοποιήσει κατά νόμιμο τρόπο με αναστολή πληρωμής ή με διευκόλυνση τμηματικής καταβολής, που έχει χορηγηθεί από τα κατά νόμο αρμόδια όργανα, τις μέχρι τη χρονολογία έκδοσης του αποδεικτικού βεβαιωμένες και ληξιπρόθεσμες οφειλές του προς το Δημόσιο (καθώς και προς τους Ο.Τ.Α., κατά την παρ. 6 ίδιου άρθρου). Με το έγγραφο αυτό αποδεικνύεται η εκπλήρωση των οφειλών προς το Δημόσιο, και η προσκομιδή του είναι απαραίτητη για κάθε φύσεως συναλλαγές, πράξεις ή ενέργειες αυτών είτε με τους ιδιώτες, είτε με το Δημόσιο, Δήμους, κοινότητες, Ν.Π.Δ.Δ., ιδρύματα κάθε κατηγορίας, οργανισμούς, τράπεζες, επιχειρήσεις δημόσιας ή κοινής ωφέλειας και γενικά τον ευρύτερο δημόσιο τομέα, όπως είναι: η είσπραξη χρημάτων, η από κάθε αιτία μεταβίβαση ακινήτων ή παραχώρηση σε αυτά εμπράγματων δικαιωμάτων, η από κάθε αιτία μεταβίβαση κινητών, όπως αυτοκινήτων, μοτοσικλετών, θαλασσίων σκαφών, αεροσκαφών κ.ά., η μεταφορά συναλλάγματος, η συναψη συμβάσεων δανείων.

**A.2.** Η συνταγματικότητα του παραπάνω μέτρου<sup>343</sup>, που έχει ξεκάθαρα προσωπικό χαρακτήρα, όταν μάλιστα επιβάλλεται σε πρόσωπο, όχι λόγω ατομικών του φορολογικών οφειλών, αλλά εξαιτίας ληξιπρόθεσμων χρεών τρίτου προσώπου<sup>344</sup>, τέθηκε με τις ΣτΕ 3855/2010 και 1198/2012<sup>345</sup>, οι οποίες δέχθηκαν ότι η ρύθμιση του άρθρου 26 παρ. 7 εδ. β' ν. 1882/1990, που αποσκοπεί στη διασφάλιση σοβαρών συμφερόντων του Δημοσίου, τα οποία διακυβεύονται σε μεγάλο βαθμό σε περίπτωση οικονομικού εγκλήματος ή μεγάλης εκτάσεως φοροδιαφυγής, εισάγει στις προβλεπόμενες σε αυτήν ειδικές περιπτώσεις θεμιτό, κατά το Σύνταγμα, περιορισμό του ατομικού δικαιώματος της οικονομικής ελευθερίας, που προστατεύεται στο άρθρο 5 παρ. 1 του Συντάγματος<sup>346</sup>, με τη μη χορήγηση αποδεικτικού ενημερότητας, προκειμένου να καταστεί αδύνατη η διενέργεια συγκεκριμένων συναλλαγών και δικαιοπραξιών για τις οποίες απαιτείται η προσκομιδή του αποδεικτικού. Κι αυτό γιατί, σε συμφωνία με την αρχή της αναλογικότητας, αποτελεί πρόσφορο και αναγκαίο μέσο για την αποτελεσματική εξυπηρέτηση της διατήρησης των περιουσιακών στοιχείων των παραβατών, ώστε να είναι δυνατή η ικανοποίηση των απαιτήσεων του Δημοσίου και να μην αποστερηθεί αυτό των απαραίτητων για τη λειτουργία του εσόδων<sup>347</sup>.

<sup>343</sup> βλ. Καλλιντέρης Κ., ό.π., σελ. 167-170 και για το αποδεικτικό φορολογικής ενημερότητας (άρθρο 26 ν. 1882/1990) σελ. 148-149, Καραμανώλης Π. σε Περάκη Ευ. (επιμ), ό.π., σελ. 177-179, Φινοκαλιώτης Κ., ΦορΔ, σελ. 482, Παπακυριάκου Θ., ό.π., σελ. 26-28, Ρηγάτου Α., ό.π., σελ. 455-456 και για τη σχέση των συνεπειών επιβολής ενός διοικητικού μέτρου με την τήρηση των συνταγματικών εγγυήσεων, ιδίως της προστασίας της ελεύθερης συμμετοχής στην οικονομική ζωή, στις σελ. 469-471. Επίσης βλ. σε Πέτρου Α., ό.π., σελ. 1707-1709.

<sup>344</sup> βλ. και Χατζάκης Γ., Σε ποιες περιπτώσεις οι οφειλές των νομικών προσώπων του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε. δεσμεύουν τη χορήγηση αποδεικτικού φορολογικής ενημερότητας στους εκπροσώπους τους, Λογ 4/2009, σελ. 445, 446, 447, 448. Δεν είναι κατ' αρχήν νόμιμη η άρνηση χορήγησης αποδεικτικού φορολογικής ενημερότητας σε διευθύνοντα σύμβουλο Α.Ε. που έχει τεθεί υπό ειδική εκκαθάριση του άρθρου 46α ν. 1892/1990 για οφειλές από φόρους μισθωτών υπηρεσιών ή Φ.Π.Α., βλ. ΣτΕ 884/2011 Λογ 2011,1436, ΣτΕ 4104/2005 ΝΟΜΟΣ, ΣτΕ 1042/2004 ΝοΒ 2004,1486.

<sup>345</sup> ΣτΕ 3855/2010 (πενταμελής, Τμήμα Δ') ΝΟΜΟΣ, η οποία παρέπεμψε την εκδίκαση της υπόθεσης στο υπό επταμελή σύνθεση Τμήμα στις 15-2-2011, όταν και εκδόθηκε η ΣτΕ 1198/2012 Διδικ 2013,948.

<sup>346</sup> Στο σκεπτικό των αποφάσεων μνημονεύεται και η διάταξη του άρθρου 106 παρ. 2 του Συντάγματος, κατά το οποίο η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν είναι επιτρεπτό να αναπτύσσεται σε βλάβη της εθνικής οικονομίας, η δε διασφάλιση της τήρησης της επιταγής αυτής, με τη λήψη σε επίπεδο ρυθμίσεως ενδεικνυόμενων μέτρων, αποτελεί έργο του Κράτους. Βέβαια, το αποδεικτικό φορολογικής ενημερότητας είναι τόσο απαραίτητο για την συναλλακτική δραστηριότητα των επιχειρήσεων, ώστε η άρνηση χορήγησής του φαίνεται να περιορίζει σημαντικά τον πυρήνα του δικαιώματος της ελεύθερης οικονομικής δράσης (άρθρο 5 Συντάγματος).

<sup>347</sup> Όπως αναγράφουν οι αποφάσεις: «Ο επιδιωκόμενος από τον νομοθέτη, με την επίμαχη ρύθμιση, σκοπός ανάγεται σε υπέρτερο δημόσιο συμφέρον που συνίσταται στην έγκαιρη και αποτελεσματική αποτροπή του κινδύνου απώλειας δημοσίων εσόδων, με τη διατήρηση των περιουσιακών στοιχείων των παραβατών και τη διασφάλιση της εκπληρώσεως των υποχρεώσεών τους, ώστε να καταστεί δυνατή η ικανοποίηση των απαιτήσεων του Δημοσίου κατ' αυτών και να αποφευχθεί, εντεύθεν, η υστέρηση των δημοσίων εσόδων ως απαραίτητου μέσου προς εκπλήρωση από τη Διοίκηση κρατικών σκοπών και, συνακόλουθα, η δυσχέραση της εκτελέσεως του κρατικού

Απαιτείται, κατά το σκεπτικό των παραπάνω αποφάσεων, να αιτιολογείται επαρκώς, ενόψει των εκάστοτε συντρεχουσών περιστάσεων, ως προς τη συνδρομή των νόμιμων ουσιαστικών προϋποθέσεων, που καθιστούν επιβεβλημένη, λόγω μείζονος κινδύνου βλάβης των συμφερόντων του Δημόσιου, την άμεση λήψη του συγκεκριμένου εξαιρετικού μέτρου για την αποδιδόμενη, καθ' υποκείμενο και κατά αντικείμενο, παράβαση της διάπραξης οικονομικού εγκλήματος ή μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγής. Επίσης, η διατήρηση του ως άνω επιβαλλόμενου διοικητικού μέτρου πρέπει να μην υπερβαίνει τον εύλογο, κατά τις οικείες συνθήκες, χρόνο, η δε άρση του μπορεί να επιδιωχθεί από τον ενδιαφερόμενο δια της διοικητικής ή της δικαστικής οδού<sup>348</sup>.

**Β.** Τη δυνατότητα της Φορολογικής Διοίκησης να αρνηθεί τη χορήγηση αποδεικτικού ενημερότητας, ακόμη κι αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις χορήγησής του<sup>349</sup>, μετά από γραπτή συναίνεση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, σε ειδικές περιπτώσεις διασφάλισης σοβαρών συμφερόντων του Δημοσίου ή σε περιπτώσεις οικονομικού εγκλήματος και μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγής, ορίζει πλέον το άρθρο 12 παρ. 8 εδ. α' Κ.Φ.Δ. Οι προϋποθέσεις, υπό τις οποίες εφαρμόζεται η παραπάνω διάταξη, εξειδικεύονται στο άρθρο 11 της ΠΟΛ. 1274/2013, κατ' εξουσιοδότηση του β' εδ. της παραπάνω διάταξης, με πιο ενδιαφέρουσες εν προκειμένω την διαπίστωση οικονομικού εγκλήματος ή μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγή, όπως αυτά ορίζονται από την κείμενη νομοθεσία, την ύπαρξη μη

---

*προϋπολογισμού, που άγει αναγκαιώς σε επιβράδυνση ή ανατροπή της προγραμματισμένης από τη Διοίκηση δράσεως με ευρύτερες οικονομικές ή δημοσιονομικές επιπτώσεις (βλ. ΣτΕ 1392/2008, ΟλΣτΕ 3438/1998)».*

<sup>348</sup> Όπως αναφέρεται στο σκεπτικό των αποφάσεων, και για το λόγο της συμφωνίας με την αρχή της παροχής αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας, όπως αυτή κατοχυρώνεται στο άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος και στο άρθρο 6 παρ. 1 ΕΣΔΑ, «... νόμιμη προϋπόθεση για την επιβολή του εξαιρετικού αυτού διοικητικού μέτρου αποτελεί η προηγούμενη έκδοση διαπιστωτικής πράξεως της οικείας Οικονομικής Υπηρεσίας, με την οποία προσδιορίζεται ατομικώς, καθ' υποκείμενο και αντικείμενο, η αποδιδόμενη παράβαση της διαπράξεως οικονομικού εγκλήματος ή μεγάλης εκτάσεως φοροδιαφυγής, έστω και εάν δεν υπάρχει επακριβής προσδιορισμός του οφειλόμενου ποσού, ώστε να είναι αμέσως δυνατή, υπό τις προϋποθέσεις του νόμου, η έκδοση καταλογιστικής πράξεως, με την οποία βεβαιώνεται πλέον (εν ευρεία εννοία) η σχετική οφειλή ως δημόσιο έσοδο. Η διαπιστωτική αυτή πράξη, η οποία αποτελεί ατομική εκτελεστή διοικητική πράξη, υπόκειται στα οικεία ένδικα βοηθήματα και προκειμένου ειδικότερα περί φορολογικού χρέους στο ένδικο βοήθημα της προσφυγής ουσίας ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ...», κατά τη διάταξη του άρθρου 63 παρ. 1 ΚΔΔ (βλ. Μωυσίδης Β., ό.π., σελ. 312-313).

<sup>349</sup> Οι οποίες εξειδικεύονται με την ΠΟΛ. 1274/27-12-2013 (ΦΕΚ Β' 3398/31-12-2013, «Αποδεικτικό Ενημερότητας άρθρου 12 ν. 4174/2013»), με έναρξη ισχύος από 1-1-2014, η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 5 του άρθρου 12 Κ.Φ.Δ., και συμπληρώθηκε – τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1065/26-2-2014 (ΦΕΚ Β' 642/14-3-2014), «Συμπλήρωση - τροποποίηση των Αποφάσεων Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ. 1274/27-12-2013 [ΦΕΚ Β' 3398/31-12-2013, Αποδεικτικό Ενημερότητας άρθρου 12 ν. 4174/2013], και ΠΟΛ. 1275/27-12-2013 [ΦΕΚ Β' 3398/31-12-2013, Βεβαίωση οφειλής άρθρου 12 ν. 4174/2013] περί Αποδεικτικού Ενημερότητας και περί Βεβαίωσης οφειλής άρθρου 12 ν. 4174/2013, όπως ισχύει», και επικαιροποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1124/29-4-2014 («Επικαιροποιημένες Αποφάσεις περί αποδεικτικού ενημερότητας και βεβαίωσης οφειλής άρθρου 12 του Κ.Φ.Δ.») του Γ.Γ.Δ.Ε.

ληξιπρόθεσμων οφειλών μεγαλύτερων των 50.000 ευρώ για νομικά πρόσωπα, η είσπραξη των οποίων δεν διασφαλίζεται, εφόσον το αποδεικτικό ζητείται για μεταβίβαση ακινήτου, και την περίπτωση που υπάρχουν ενδείξεις σοβαρής φοροδιαφυγής ή απάτης ή οικονομικού εγκλήματος πριν την έκδοση του νόμιμου τίτλου.

## 2) Προσωποκράτηση

Πριν την παύση ισχύος των παρ. 5-10 του άρθρου 22 ν. 2523/1997, το μέτρο της προσωποκράτησης για τα νομικά πρόσωπα με χρέη προς το Δημόσιο προβλεπόταν για τους διοικητές τους, που είχαν μια από τις περιοριστικά αναφερόμενες στο νόμο ιδιότητες, κατά το χρόνο της βεβαίωσης των χρεών, αλλά και για ήδη βεβαιωμένα χρέη.

Πριν την εισαγωγή του άρθρου 22 παρ. 4 ν. 2523/1997<sup>350</sup>, το μέτρο της προσωπικής κράτησης για χρέη προς το Δημόσιο και το Ι.Κ.Α.<sup>351</sup> ρυθμιζόταν από το ν. 1867/1989<sup>352</sup>, ενώ για χρέη προς Ν.Π.Δ.Δ. που εισπράττονταν κατά τον Κ.Ε.Δ.Ε. ο ν. 1867/1989 δεν προέβλεπε προσωποκράτηση των εκπροσώπων της Α.Ε. Με το άρθρο όμως αυτό, η δυνατότητα προσωποκράτησης είχε επεκταθεί και για χρέη προς τρίτους (πλην ιδιωτών) που εισπράττονταν κατά τον Κ.Ε.Δ.Ε.<sup>353</sup> Στο ίδιο μήκος κύματος ήταν και οι διατάξεις των άρθρων 231-243 ΚΔΔ<sup>354</sup>, με τη διαφορά ότι εφεξής επέτρεπαν την επιβολή του μέτρου της προσωποκράτησης μόνο για οφειλές προς το Δημόσιο και όχι προς τα Ν.Π.Δ.Δ., όπως το Ι.Κ.Α.<sup>355</sup>

<sup>350</sup> «4. Οι διατάξεις περί προσωποκράτησης που ισχύουν για τα ληξιπρόθεσμα προς το Δημόσιο χρέη εφαρμόζονται και για χρέη προς τρίτους πλην ιδιωτών που εισπράττονται κατά τις διατάξεις του νδ 356/74 (Κ.Ε.Δ.Ε.)».

<sup>351</sup> βλ. σχετικά σε *Φινοκαλιώτης Κ.*, ΦορΔ, σελ. 481, *Καραμανώλης Π.* σε *Περάκη Ευ.* (επιμ), ό.π., σελ. 162-167, *Ραψομανίκης Μ.*, ό.π., σελ. 164-165

<sup>352</sup> ΦΕΚ Α' 227/9-10-1989, «Προσωπική κράτηση κατ' εφαρμογή των διατάξεων Κ.Ε.Δ.Ε. κ.ά.», όπως είχε συμπληρωθεί και τροποποιηθεί με τα άρθρα 46 ν. 2065/1992 και 33 παρ. 2-8 ν. 2214/1994.

<sup>353</sup> βλ. και *Κοννίδας Κ.*, ό.π., σελ. 325-339, όπου γίνεται λόγος ήδη για τη συνταγματικότητα του θεσμού της προσωποκράτησης και για την έκταση της ευθύνης του άρθρου 69 Κ.Ε.Δ.Ε., *Ρηγάτου Α.*, ό.π., σελ. 456-457

<sup>354</sup> Αναφέρονται στο κεφάλαιο της αίτησης για προσωπική κράτηση, και έχουν καταργηθεί με το άρθρο 67 παρ. 6γ ν. 3842/2010.

<sup>355</sup> βλ. ΣτΕ 1357/2004 ΝΟΜΟΣ, ιδίως στις σκέψεις 3 και 4, όπου έγινε δεκτό ότι: «... προκύπτει σαφώς από την γραμματική διατύπωση των άρθρων 231 παρ. 1, 232 και 233 του ΚΔΔ, τα οποία είναι στενώς ερμηνευτέα, υπό το φως των άρθρων 5 παρ. 3 του Συντάγματος και 7 της Ε.Σ.Δ.Α. ... [ότι] εφεξής, επιτρέπεται μόνο για την ικανοποίηση των απαιτήσεων του Δημοσίου, όχι δε και των λοιπών νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, όπως είναι το Ι.Κ.Α. ... μετά την έναρξη της ισχύος του ΚΔΔ (17.7.1999) καταργήθηκαν οι διατάξεις του ν. 1867/1989, όπως είχαν



Η συζήτηση περί αντισυνταγματικότητας του μέτρου της προσωρινής κράτησης των διοικητών νομικών προσώπων για εταιρικά χρέη προς το Δημόσιο ξεκίνησε αργότερα, με χαρακτηριστική την ΔΠρΚερκ 20/2000 (ΔΕΕ 2002,751), η οποία έκρινε ότι η προσωπική κράτηση σύμφωνα με τον Κ.Ε.Δ.Ε., όπως αυτή προσδιοριζόταν από το ν. 1867/1989 περί προσωπικής κράτησης κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Ε.Δ.Ε.<sup>356</sup> και διατασσόταν πάντοτε αυτοτελώς από το δικαστήριο<sup>357</sup>, έπρεπε, ως έσχατο και επαχθέστατο μέτρο διοικητικής εκτέλεσης, να προτείνεται σύμφωνα με τη συγκεκριμένη κάθε φορά πραγματική κατάσταση, να παρίστατο δηλαδή αναγκαίο και πρόσφορο για την πραγμάτωση του επιδιωκόμενου από τον Κ.Ε.Δ.Ε. σκοπού, που είναι η εξαναγκαστική, δια της προσωρινής στέρησης της ελευθερίας, είσπραξη των απαιτήσεων του Δημοσίου από τους οφειλέτες του, και να επιβαλλόταν μόνον όταν δεν ήταν δυνατή η ικανοποίηση του Δημοσίου με ηπιότερα επάλληλα μέσα<sup>358</sup>. Το αντίθετο θα προσέκρουε στην αρχή της αναλογικότητας και θα έπρεπε να ελεγχθεί από το δικαστήριο που είναι αρμόδιο να διατάξει το μέτρο της προσωποκράτησης. Συνεπώς, το δικαστήριο μπορούσε να μη διατάξει την προσωπική κράτηση οφειλέτη του Δημοσίου, εφόσον από τα συγκεκριμένα στοιχεία προέκυπτε ότι το μέτρο αυτό είναι απρόσφορο εκ των πραγμάτων να οδηγήσει στην ικανοποίηση των απαιτήσεων του Δημοσίου, σύμφωνα με την συνταγματικώς υφιστάμενη και ρητώς με το νόμο

---

*τροποποιηθεί μεταγενεστέρως, με τις οποίες προβλεπόταν η δυνατότητα επιβολής του μέτρου της προσωπικής κρατήσεως και για την ικανοποίηση απαιτήσεων των ν.π.δ.δ., όπως είναι το Ι.Κ.Α., διατηρήθηκε δε το μέτρο αυτό μόνο ως προς το Δημόσιο». Αντίστοιχες και οι ΣτΕ 623/2006 ΝΟΜΟΣ (σκέψη 6), ΟλΣτΕ 2858/2003 ΝοΒ 2004,328, ΟλΣτΕ 2859/2003 ΝοΒ 2004,488, ΣτΕ 3360/2003 ΝΟΜΟΣ, ΤρΔΠρΛιβ 108/2001 ΔΕΕ 2001,1290*

<sup>356</sup> βλ. και τα άρθρο 46 του ν. 2065/92, 33 παρ. 2 του ν. 2214/94 και 22 παρ. 4 του ν. 2523/1997 με τα οποία τροποποιήθηκαν και συμπληρώθηκαν οι διατάξεις του ως άνω νόμου, τα οποία ρύθμιζαν λεπτομερώς το θέμα της προσωπικής κράτησης των οφειλετών του Δημοσίου, διάρκειας ως ενός έτους, ως αναγκαστικού μέτρου για την είσπραξη των δημοσίων εσόδων και όριζαν ότι για ληξιπρόθεσμα προς το Δημόσιο χρέη πάνω από 3.000.000 δραχμές ή πάνω από 1.000.000 δραχμές προκειμένου για παρακρατούμενους, επιρριπτόμενους φόρους και για δάνεια με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, που εισπράττονταν από τις Δ.Ο.Υ. ή τα τελωνεία και που βεβαιώνονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Ε.Δ.Ε. (εκτός από τους φόρους μεταβίβασης ακινήτων, δωρεών, γονικών παροχών και κληρονομιών).

<sup>357</sup> Κατά την παρ. 2 άρθρου 2 ν. 1867/1989, ύστερα από αίτηση του αρμόδιου για την είσπραξη του σχετικού εσόδου προϊσταμένου της δημόσιας αρχής. Η αίτηση αυτή, σύμφωνα με την παρ. 1 εδ. α' του ανωτέρω άρθρο 46 του ν. 2065/1992 εκδικαζόταν από τον Πρόεδρο του οικείου Διοικητικού Πρωτοδικείου, κατά τη διαδικασία των ασφαλιστικών μέτρων του ΚΠολΔ (άρθρα 686 επ. ΚΠολΔ) και μετά την ισχύ του ΚΔΔ σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλεπόταν από τα άρθρα 231 επ. αυτού.

<sup>358</sup> Παρόμοια και η ΔΕΦΑΘ 4/2003 ΔΕΕ 2003,697, που έκρινε ότι η προσωποκράτηση εξαναγκάζει τον οφειλέτη να βρει πόρους για την αποπληρωμή των χρεών του προς το Δημόσιο, αλλιώς θα στερηθεί την προσωπική του ελευθερία, και ότι ένα τέτοιο μέτρο θα δικαιολογούνταν σε περιπτώσεις όπως αν αποδεικνύονταν καταδολειυτικές πράξεις εις βάρος του Δημοσίου ή προσπάθεια εξαγωγής περιουσιακών στοιχείων στο εξωτερικό.

θεσπισμένη αρχή της αναλογικότητας, επειδή υπήρχε αντικειμενική αδυναμία εξόφλησης του χρέους<sup>359</sup>.

Ακολούθησε η ΣτΕ 2611/2004 (ΔΕΕ 2004,1310, επταμ. σύνθ. ΣΤ' τμήμ.), η οποία και έκρινε αντισυνταγματικό το μέτρο της προσωποκράτησης και για χρέη προς το Δημόσιο, όπως προβλεπόταν από τα άρθρα 231-243 ΚΔΔ, με την αιτιολογία, στη σκέψη 9, ότι, επειδή το μέτρο της προσωποκράτησης των οφειλετών του Δημοσίου και των Ν.Π.Δ.Δ., διαφέρει των γνησίων μέσων εκτέλεσης (κατάσχεση κ.ά.), τα οποία συνιστούν άμεση επέμβαση του Δημοσίου και των Ν.Π.Δ.Δ. στην περιουσία του οφειλέτη για την είσπραξη του προς αυτά χρέους, αποτελεί μέτρο καταναγκασμού όχι επί της περιουσίας αλλά επί του ίδιου του προσώπου του οφειλέτη, προκειμένου να εξαναγκασθεί αυτός στην καταβολή του οφειλομένου χρέους με κάθε μέσο, και γι' αυτό είναι συνταγματικώς ανεπίτρεπτο, ως αντικείμενο στα άρθρο 2 παρ. 1 και 5 παρ. 3 του Συντάγματος. Και τούτο διότι, όπως έκρινε η απόφαση, πρωταρχική υποχρέωση της Πολιτείας είναι ο σεβασμός και η προστασία της αξίας του ανθρώπου, πυρήνας της οποίας είναι η προσωπική ελευθερία. Και ναι μεν το Σύνταγμα ανέχεται την στέρηση της προσωπικής ελευθερίας, υπό την προϋπόθεση όμως ότι η στέρηση αυτή είναι λογικώς αναγκαία για την προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος, χάριν του οποίου επιβάλλεται. Τέτοιοι λόγοι δημοσίου συμφέροντος, που δικαιολογούν την επιβολή των στερητικών της ελευθερίας ποινών είναι οι προβλεπόμενοι από το ποινικό δίκαιο, μεταξύ των οποίων συγκαταλέγεται, άλλωστε, το ποινικό αδίκημα της παραβίασης της προθεσμίας καταβολής των βεβαιωμένων και ληξιπροθέσμων χρεών προς το Δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ. (άρθρο 25 ν. 1882/1990). Σημείωσε όμως ότι είναι διαφορετικό το θέμα της στέρησης της προσωπικής ελευθερίας όχι ως ποινής για αποδοκιμαστέα κοινωνική συμπεριφορά, αλλά ως διοικητικού μέτρου που αποβλέπει στην άσκηση πίεσης για την εξόφληση χρέους με χρήματα, τα οποία δεν έχει ή δεν δύναται το Δημόσιο να αποδείξει ότι έχει ο οφειλέτης. Υπό το πρίσμα αυτό, δεν

---

<sup>359</sup> Επίσης, και η διάταξη του άρθρου 46 παρ. 1 περ. γ' του ν. 2065/1992, με την οποία απεκλείσθη η εφαρμογή του άρθρου 3 παρ. 5 του ν. 1867/1989, που όριζε ότι το αρμόδιο δικαστήριο αποφασίζει την προσωπική κράτηση αν κρίνει ότι το μέτρο αυτό είναι αναγκαίο και πρόσφορο για την εξόφληση του χρέους, καθώς και ότι η λήψη του μέτρου αυτού είναι το μόνο μέσο που μπορεί, κατ' αποκλεισμό κάθε άλλου προβλεπόμενου από τις κείμενες διατάξεις αναγκαστικού μέτρου είσπραξης δημοσίων εσόδων, να οδηγήσει στην ικανοποίηση της απαίτησης του δημοσίου, κρίθηκε ανίσχυρη και μη εφαρμοστέα από το δικαστήριο, εφόσον οριοθετεί την έκταση της εξουσίας του σε πλαίσια που αποκλείουν τον έλεγχο της αρχής της αναλογικότητας, σε πλαίσια δηλαδή μη συνταγματικώς επιτρεπτά. Βλ. και την προβληματική για την τήρηση των συνταγματικών εγγυήσεων σε *Ρηγάτου Α.*, ό.π., σελ. 461-469, *Αποστολοπούλου Β.*, ό.π., σελ. 728-729

υφίσταται και θέμα εφαρμογής της αρχής της αναλογικότητας, διότι αυτή προϋποθέτει ότι, τόσο ο σκοπός όσο και τα χρησιμοποιούμενα για την επίτευξη αυτού μέσα, είναι κατ' αρχήν θεμιτά, οπότε και ερευνάται περαιτέρω η μεταξύ τους σχέση σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση. Το μέτρο, επομένως, της προσωπικής κρατήσεως απαγορεύεται καθ' εαυτό σε κάθε περίπτωση, γιατί αντίκειται στο Σύνταγμα (άρθρο 2 παρ. 1 και 5 παρ. 3)<sup>360</sup>.

Λόγω της σπουδαιότητας του θέματος, η παραπάνω απόφαση παρέπεμψε στην Ολομέλεια του ΣτΕ, και οδηγηθήκαμε ήδη στις υπ' αριθ. 250 και 251/2008 (Αρμ 2008, 471, 1902), αποφάσεις της, με τις οποίες ομοίως κρίθηκε η αντισυνταγματικότητα του μέτρου της προσωποκράτησης για χρέη προς το Δημόσιο των άρθρο 231-243 ΚΔΔ<sup>361</sup>. Αργότερα, ακολούθησε και η υπ' αριθ. 1/2010 απόφαση του ΑΕΔ, με την οποία κρίθηκε οριστικά ότι το μέτρο της προσωποκράτησης για χρέη προς το Δημόσιο αντίκειται στο άρθρο 2 παρ. 1 του Συντάγματος<sup>362</sup>. Συνεπώς, ανενεργές πρέπει να θεωρηθούν και οι διατάξεις των άρθρο 22 παρ. 5-10 ν. 2523/1997<sup>363</sup> και 63-72 Κ.Ε.Δ.Ε.<sup>364</sup>

<sup>360</sup> Παρόμοιες αποφάσεις που εκδόθηκαν αργότερα είναι οι ΔΠρΟδ 118/2004 ΝΟΜΟΣ, ΔΠρΟδ 139/2005 ΝΟΜΟΣ, ΔΠρΠυρ 66/2005 ΝΟΜΟΣ, ΔΠρΘεσ 5/2005 Αρμ 2006,1641, ΔΠρΑθ 4365/2007 ΔΦΝ 2008,942, ΔΠρΟδ 9-10/2007 ΝΟΜΟΣ, ΔΠρΠειρ 11/2008 ΠειρΝομ 2009,327, ΔΠρΑθ 1201/2008 ΝΟΜΟΣ, ΔΠρΑθ 8/2008 ΝΟΜΟΣ, ΣτΕ 758, 1548/2008 ΝΟΜΟΣ, ΔΕΦΑθ 1, 3, 7, 9, 10, 12, 20, 21/2010 ΝΟΜΟΣ.

<sup>361</sup> βλ. σκέψη 5 της ΟΛΣΤΕ 250/2008, καθώς και τις εκεί ειδικότερες γνώμες και την άποψη περί μη αντισυνταγματικότητας της μειοψηφίας, και την αντίθετη ΣτΕ 2775/1998 αδημ. με την οποία κρίθηκε ότι η, κατά τις διατάξεις του Κ.Ε.Δ.Ε., προσωπική κράτηση για χρέη προς το Δημόσιο, είναι σύμφωνη προς το Σύνταγμα (άρθρο 5 παρ. 3 και 2 παρ. 1), εφόσον διατάσσεται από δικαστήριο και τηρείται η αρχή της αναλογικότητας. Βλ. σχετικά και σε *Ψυχογιός Θ.*, Το τέλος του θεσμού της προσωπικής κράτησης οφειλετών για χρέη προς το Δημόσιο (Σχόλιο στις αποφάσεις της Ολομέλειας του ΣτΕ υπ' αριθμ. 250 και 251/08), Λογ 3/2008, σελ. 280-282, 288 και *Μάλλιου Α.*, Η αντίθεση στο Σύνταγμα του θεσμού της προσωπικής κράτησης, ως διοικητικό μέτρο είσπραξης από το Δημόσιο οφειλόμενων χρεών με αφορμή την με αριθμό 250/2008 απόφαση της Ολομέλειας του Σ.τ.Ε., ΔΦΝ 2008, τόμ. 62, τεύχ. 1400, σελ. 1202-1203

<sup>362</sup> βλ. *Φινοκαλιώτης Κ.*, ΦορΔ, σελ. 169, *Μωυσίδης Β.*, ό.π., σελ. 1047. Έτσι, ακολούθησε η διάταξη της παρ. 6 άρθρο 67 ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/23-4-2010, «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις»), με την οποία ορίζεται ότι: «6.α) Η προσωποκράτηση ως αναγκαστικό μέτρο προς είσπραξη δημοσίων εσόδων καταργείται. Αποφάσεις, που διατάσσουν προσωπική κράτηση για βεβαιωμένα και ληξιπρόθεσμα χρέη προς το Δημόσιο και δεν έχουν εκτελεσθεί κατά τη δημοσίευση του νόμου αυτού δεν εκτελούνται. Αν άρχισε η εκτέλεσή τους, διακόπτεται και ο κρατούμενος απολύεται. [...] γ) Οι διατάξεις της περ. 3 του άρθρου 9 Κ.Ε.Δ.Ε., των άρθρων 231-243 ΚΔΔ, καθώς και των διατάξεων των άρθρο 1 έως 11 ν. 1867/89, όπως ισχύει, καθώς και κάθε άλλη σχετική διάταξη που αναφέρεται στο θέμα αυτό, καταργούνται».

<sup>363</sup> Παλιότερα, προβλεπόταν και απαγόρευση εξόδου από τη χώρα, κατ' άρθρο 27 ν. 1882/1990, βλ. για τη ρύθμιση σε *Καραμανώλης Π.* σε *Περάκη Ευ.* (επιμ), ό.π., σελ. 170-173. Υπέρ της συμβατότητας του μέτρου με το Σύνταγμα και το κοινοτικό δίκαιο, για λόγους δημοσίου συμφέροντος, οι ΟΛΣΤΕ 4674/1998 ΔΕΕ 1999,922, ΣτΕ 1863/1997 Διδικ 1997,1172, ΣτΕ 1545/1995 ΔΕΕ 1995,669, κατά οι ΣτΕ 249/1997 ΔΕΕ 1997,327, ΣτΕ 3502/1994 Διδικ 1995,448. Οι διατάξεις του ν. 395/1976 (ΦΕΚ Α' 199/27-31.7.1976, «Περί απαγορεύσεως εξόδου εκ της Χώρας ένεκα χρεών προς το δημόσιον») και του άρθρου 27 του ν. 1882/1990 καταργήθηκαν με το άρθρο 12 ν. 2873/2000, (ΦΕΚ Α' 285/28-12-2000) βλ. και *Φινοκαλιώτης Κ.*, ΦορΔ, σελ. 480, *Ρηγάτου Α.*, ό.π., σελ. 454, *Αποστολοπούλου Β.*, ό.π., σελ. 729

## ΕΠΙΛΕΓΟΜΕΝΑ

### ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

#### **§§ 11. Συμπεράσματα και προτεινόμενες θέσεις σχετικά με το σύστημα διατάξεων για ...**

*A. ... την αλληλέγγυα ευθύνη των διοικητών νομικών προσώπων*

Οι επιχειρήσεις, τα νομικά πρόσωπα ή οντότητες που έχουν εταιρικό σχήμα και ασκούν εμπορική δράση με σκοπό το κέρδος, στο πλαίσιο της ελευθερίας ανάπτυξης της ιδιωτικής πρωτοβουλίας, κατά τα οριζόμενα στα άρθρα 5 παρ. 1 και 106 παρ. 2 του Συντάγματος, αποτελούν τον βραχίονα της συναλλακτικής και οικονομικής ζωής σε μια κοινωνία, και η διοίκησή τους έχει το ρόλο του εγκεφάλου. Συνεπώς, δικαιολογημένα οι διαδικασίες ταχείας και αποτελεσματικής είσπραξης των οφειλών των νομικών προσώπων, προς το σκοπό της ομαλής εκτέλεσης του προϋπολογισμού και της συνακόλουθης εύρυθμης λειτουργίας του κράτους, πρέπει να περιορίζουν με τον αποτελεσματικότερο και ηπιότερο δυνατό τρόπο την επιχειρηματική δράση των εταιρειών. Ειδάλλως, το κλίμα αβεβαιότητας και ανασφάλειας, που θα ενίσχυε ένα πολυσχιδές και άκαμπτο σύστημα νομικών κανόνων σχετικά με την ευθύνη εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων των νομικών προσώπων, θα κατέληγε αντικίνητρο, αρχικά για τη δημιουργία εταιρικών σχημάτων με εμπορικό σκοπό, και ακολούθως για την ανάληψη καθηκόντων διαχείρισης ή εκπροσώπησης σε αυτά.

Από την ανάλυση που προηγήθηκε, στο οικείο κεφάλαιο της αλληλέγγυας και προσωπικής ευθύνης των διοικούντων νομικά πρόσωπα, προκύπτει ότι ο εξεταζόμενος θεσμός έχει σημαντική θεωρητική και νομολογιακή πορεία στην ελληνική έννομη τάξη. Η αποσαφήνιση του νομικού καθεστώτος και η αξιοποίηση των πορισμάτων των δικαστικών αποφάσεων, ιδίως εκείνων σχετικά με τις συνταγματικές προεκτάσεις των ζητημάτων που έχει εγείρει ο θεσμός που εξετάζεται, αποτελούν παράγοντες που κατατείνουν στην πληρέστερη έννομη προστασία του υπόχρεου προσώπου, με στόχο την ενίσχυση της ασφάλειας δικαίου και την εμπειριστατωμένη

---

<sup>364</sup> Και συγκεκριμένα το τμήμα ΣΤ' για την προσωπική κράτηση, επίσης λόγω του άρθρου 67 παρ. 6 ν. 3842/2010. βλ. για τα παραπάνω και σε *Αντωνόπουλος Β.*, Δίκαιο Εμπορικών Εταιρειών: μετά το ν. 3853/2010, α' έκδοση, Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2011, σελ. 714, του *ίδιου*, Δίκαιο Α.Ε. & Ε.Π.Ε., γ' έκδοση, Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2009, σελ. 447-448, *Καλλιντέρης Κ.*, ό.π., σελ. 151-165

καθοδήγηση των εμπλεκόμενων μερών στις νόμιμες διαδικασίες που θα ακολουθήσουν, στην περίπτωση που υπάρξουν ανεκπλήρωτες φορολογικές υποχρεώσεις εκ μέρους των νομικών προσώπων.

**A.** Το πρώτο βήμα προς αυτή την κατεύθυνση αποτελεί η εισαγωγή εξειδικευμένης ρύθμισης στο από 1-1-2014 ισχύον άρθρο 50 Κ.Φ.Δ., που θα εμπλουτίζει την παρ. 7 αυτού, ώστε να διατυπωθεί ρητά και με σαφήνεια η δυνατότητα καταφυγής του συνυπόχρεου φυσικού προσώπου αρχικά στην ενδικοφανή διαδικασία και, ακολούθως, στην προσφυγή ενώπιον των αρμόδιων διοικητικών δικαστηρίων κατά των πράξεων που καταλογίζουν φόρο, τέλος ή πρόστιμο σε βάρος του νομικού προσώπου. Η συγκεκριμένη ρύθμιση θα επέτρεπε την απευθείας αμφισβήτηση της πράξης της Φορολογικής Διοίκησης από το αλληλέγγυα υπόχρεο πρόσωπο, χωρίς να απαιτείται προηγούμενη ατομική ειδοποίησή του για τις βεβαιωμένες οφειλές του νομικού προσώπου, ώστε να αρκεί η κοινοποίηση της πράξης καταλογισμού φόρου στο υπόχρεο νομικό πρόσωπο για την ενεργοποίηση των δικονομικών του δικαιωμάτων. Κατ' αυτό τον τρόπο, εξυπηρετείται η ανάγκη για αυστηρή τήρηση της αρχής της προηγούμενης ακρόασης του αλληλέγγυα υπόχρεου από τα αρμόδια όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, ώστε να μην αναγκάζεται να προβάλει τους ισχυρισμούς του για πρώτη φορά πριν το στάδιο της αναγκαστικής είσπραξης της οφειλής.

**B.1.** Όπως ήδη εκτέθηκε, το γεγονός ότι οι διοικούντες νομικά πρόσωπα, ειδικά τις κεφαλαιουχικές εταιρείες, ευθύνονται εις ολόκληρο και απεριόριστα με την προσωπική τους περιουσία, εγείρει ζήτημα τριβής του θεσμού αυτού με το συνταγματικά κατοχυρωμένο ατομικό δικαίωμα στην ιδιοκτησία, καθώς εξισώνει κατ' αντικειμενικό τρόπο την φοροδοτική ικανότητα του νομικού προσώπου με αυτή του αλληλέγγυα υπόχρεου, θέση που αποτελεί πλάσμα δικαίου και δε θα έπρεπε να λαμβάνεται ως δεδομένη από το νομοθέτη κατά τον καταλογισμό φόρου. Αρχικά, για την αποφυγή της προσβολής του πυρήνα του δικαιώματος αυτού, θα έπρεπε, κατά το πνεύμα των διατάξεων για την ευθύνη που βαρύνει τους μετόχους, όπως αυτή ορίζεται στις παρ. 3 και 4 του άρθρου 50 Κ.Φ.Δ., η υπεγγυότητα της περιουσίας των αλληλέγγυα υπόχρεων να μην είναι απεριόριστη, αλλά έως του ποσού που θα προέκυπτε από την κατά το νόμο φορολόγηση του συνόλου της ατομικής τους

περιουσίας. Με αυτή τη θέση, ιδίως σε περιπτώσεις που οι φορολογικές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου είναι εμφανώς δυσανάλογες με τη φοροδοτική ικανότητα του αλληλέγγυα υπόχρεου, απομακρύνεται ο κίνδυνος να προσλάβουν οι διεργασίες είσπραξης των οφειλών από τη Φορολογική Διοίκηση δημευτικό χαρακτήρα.

**B.2.** Περαιτέρω, προκειμένου να μην παραβιάζεται το δικαίωμα του αλληλέγγυα υπόχρεου στην αποτελεσματική έννομη προστασία, πρέπει να προβλεφθεί νομοθετικά η δυνατότητά του, εκτός από τη αντίκρουση σχετικά με την κατοχή της επίμαχης ιδιότητας και με το αν ασκούσε πράγματι εκτελεστικά καθήκοντα στην εταιρεία, να αποδείξει την έλλειψη πταισματικής συμπεριφοράς εκ μέρους του αναφορικά με τη δημιουργία φορολογικών οφειλών προς το Δημόσιο. Ακόμη κι υποστηριχθεί ότι το βάρος απόδειξης θα έπρεπε να φέρει η Διοίκηση, η αλληλέγγυα ευθύνη θα έπαυε, κατ' αυτό τον τρόπο, να έχει αυστηρά αντικειμενικό χαρακτήρα και να αποτελεί αμάχητο τεκμήριο, ώστε να βαρύνει πλέον εκείνα τα μέλη της διοίκησης που θα αποδεικνυόταν, με βάση τα προσκομισθέντα ήδη από την ενδικοφανή διαδικασία πραγματικά περιστατικά, ότι είχαν ενεργή ανάμειξη, με πράξεις ή παραλείψεις, στη δημιουργία των οφειλών, επιδεικνύοντας υπαίτια συμπεριφορά, με απώτερο σκοπό την αποφυγή της παραβίασης των αρχών της αναλογικότητας και της ισότητας ενώπιον του νόμου. Κατ' ανάλογη εφαρμογή του άρθρου 22α παρ. 2 κ.ν. 2190/1920 για την ευθύνη των μελών του Δ.Σ. έναντι της εταιρείας για κάθε πταίσμα, αν αποδεικνύεται ότι το αλληλέγγυα υπόχρεο πρόσωπο, στο πλαίσιο της ορθής εκτέλεσης των καθηκόντων που του ανατέθηκε, κατέβαλε την επιμέλεια του συνετού επιχειρηματία κατά το χειρισμό των φορολογικών υποθέσεων της εταιρείας, προσωπική του ευθύνη δεν πρέπει να υφίσταται. Οι ίδιες θέσεις πρέπει να ισχύσουν και τους ευθυνόμενους μετόχους ή εταίρους, καθώς και σε αυτή την περίπτωση τεκμαίρεται από το νομοθέτη ότι η κατοχή ποσοστού συμμετοχής τουλάχιστον 10% συνεπάγεται ενεργό ανάμειξη και στις φορολογικές υποθέσεις της εταιρείας, καθώς και ότι δημιουργεί υποχρέωση, ανάλογη των διοικούντων, για ιδιαίτερη επιμέλεια κατά την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της εταιρείας.

*B. ... την ποινική ευθύνη των διοικητών νομικών προσώπων*

Όπως εκτέθηκε στο οικείο κεφάλαιο, προκειμένου να καταλογιστεί πράξη ή παράλειψη φοροδιαφυγής στα πρόσωπα που κατέχουν μία εκ των οριζόμενων στο νόμο ιδιότητες στο νομικό πρόσωπο, πρέπει η συμπεριφορά αυτή να καλύπτεται από δόλο, δηλαδή γνώση και θέληση ή αποδοχή της τέλεσης της παράνομης πράξης ή παράλειψης, στοιχείο που αποτελεί την υποκειμενική υπόσταση κάθε εγκλήματος φοροδιαφυγής.

**A.** Ωστόσο, από τις διατάξεις που αναλύθηκαν παραπάνω, προκύπτει ότι ο νομοθέτης θεωρεί ποινικά υπεύθυνο, για τις πράξεις φοροδιαφυγής που χρεώνονται σε νομικά πρόσωπα, εκείνο το φυσικό πρόσωπο που κατέχει μια συγκεκριμένη διοικητική θέση στο ν.π., θεωρώντας, κατά μαχητό πάντως τεκμήριο, ότι η κατοχή της ιδιότητας αυτής συνεπάγεται την απαιτούμενη για τη στοιχειοθέτηση της υποκειμενικής υπόστασης του εγκλήματος γνώση. Η επακόλουθη παραβίαση του τεκμηρίου της αθωότητας, που εύλογα προκύπτει από την εκ του νόμου αυθαίρετη σύνδεση της ιδιότητας με τη γνώση της τέλεσης των εγκλημάτων, με παράβλεψη των εκάστοτε ειδικών περιστάσεων, θα μπορούσε να αποτραπεί αν το βάρος απόδειξης της συνδρομής της γνώσης του ποινικά υπευθύνου έφερε η κατηγορούσα αρχή, η οποία θα καλούνταν να αποδείξει ότι ο φερόμενος ως αυτουργός, στην περίπτωση που η ιδιότητα που έφερε δε συνεπαγόταν εκτελεστικά καθήκοντα κατά τα συναλλακτικά ήθη, ήταν πράγματι σε θέση να συμμετάσχει στην τέλεση του αδικήματος ή να έχει γνώση αυτού.

**B.1.** Τα διοικητικά μέτρα-κυρώσεις των άρθρων 14 ν. 2523/1997 και 46 Κ.Φ.Δ., όπως αυτά αναλύθηκαν παραπάνω, με τα οποία είναι εξοπλισμένη η Φορολογική Διοίκηση, προορίζονται να αποσοβήσουν πιθανό κίνδυνο ακύρωσης της είσπραξης φόρων, εν προκειμένω από υπόχρεα νομικά πρόσωπα, σε περιπτώσεις ιδίως που πιθανολογείται η τέλεση παραβάσεων φοροδιαφυγής. Ο σκοπός τους, όμως, οφείλει, τελικά, να κατατείνει στη συμμόρφωση και στην αποφυγή καταχρηστικών πρακτικών των φορολογούμενων, και να μην έχει εισπρακτικό ή τιμωρητικό χαρακτήρα. Με τα παραπάνω ως δεδομένα, και προκειμένου να μην παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας κατά την επιβολή τους, προτείνεται, εκτός από την επιβολή εκείνου του μέτρου που προστατεύει τα συμφέροντα του Δημοσίου με τον ηπιότερο περιορισμό των δικαιωμάτων των ποινικά υπευθύνων, η υποχρεωτική διερεύνηση του

στοιχείου της γνώσης, που θα επιτευχθεί μόνο αν η Διοίκηση, προτού εκδώσει την πράξη επιβολής των μέτρων, καλέσει τον ποινικά υπεύθυνο να αποδείξει τη μη ανάμειξή του στις αποδιδόμενες παραβάσεις, ώστε τα μέτρα να λαμβάνονται κατά των πραγματικά αυτουργών. Ειδάλλως, οι δεσμευτικές συνέπειες της επιβολής των μέτρων θα αποτελούν ουσιαστικά ποινή για το πρόσωπο και τη περιουσία του, με βέβαιη την αναποτελεσματικότητά τους λόγω της αυστηρότητας και της μη λήψης υπόψη των καθημερινών πρακτικών φοροδιαφυγής.

**B.2.** Σε συνέχεια της παραπάνω θέσης, και με ζητούμενο α) η κύρωση να μην υπερβαίνει το σκοπό θέσπισής της, αλλά να είναι πρόσφορη για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, ώστε να μην προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας, και β) να μην παραγκωνίζεται το δικαίωμα αποτελεσματικής έννομης προστασίας του ποινικά υπευθύνου, με απλή επίκληση του δημοσίου συμφέροντος, που δικαιολογεί το επείγον της επιβολής, και μάλιστα πριν την οριστικοποίηση της παράβασης, η Φορολογική Διοίκηση οφείλει να ερμηνεύει και να εφαρμόζει τις παραπάνω διατάξεις σύμφωνα με τις επιταγές του άρθρου 20 του Συντάγματος. Συνεπώς, για τις εκκρεμείς υποθέσεις, που διέπονται από το καθεστώς του άρθρου 14 ν. 2523/1997, πρέπει να προβλεφθεί νομοθετικά η δυνατότητα αναστολής εκτέλεσης της πράξης επιβολής των μέτρων, κατόπιν σχετικής αίτησης προς την αρμόδια υπηρεσία, κατ' αντιστοιχία με τα οριζόμενα στο άρθρο 46 παρ. 6 Κ.Φ.Δ. και, μετά παραπομπή, στο άρθρο 63 παρ. 4 Κ.Φ.Δ., στην περίπτωση που η εφαρμογή τους θα είχε ως συνέπεια την ανεπανόρθωτη βλάβη του ποινικά υπευθύνου προσώπου.



## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Αλεξανδρίδου Ε., Δίκαιο Εμπορικών Εταιρειών: Προσωπικές & Κεφαλαιουχικές Εταιρείες, Νομική Βιβλιοθήκη, 2012
- Αντωνόπουλος Β., Δίκαιο Α.Ε. & Ε.Π.Ε., γ' έκδοση, Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2009
- του ίδιου, Δίκαιο Εμπορικών Εταιρειών: μετά το ν. 3853/2010, α' έκδοση, Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2011
- του ίδιου, Δίκαιο Προσωπικών Εταιρειών, δ' έκδοση, Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2012
- Αρχανιωτάκης Γ., Η Αστική Ευθύνη του Νομικού Προσώπου Ιδιωτικού Δικαίου: ερμηνευτική ένταξη της ΑΚ 71 στο γενικό σύστημα ευθύνης του Κώδικα, Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη, 1989
- Βελέντζας Γ., Οικονομικό Φορολογικό Δίκαιο, τ. Α', ΙuS, 2004
- Γασπαρινάτος Γ., Η Αστική Ευθύνη της Διοίκησης των Κεφαλαιουχικών Εταιρειών, Σειρά Μελετών Δ.Ε.Ε., 1, Νομική Βιβλιοθήκη, 2006
- Γεωργιάδης Α., Σύντομη Ερμηνεία του ΑΚ, Ι, Δίκαιο & Οικονομία, Π. Ν. Σάκκουλας, Αθήνα, 2010
- Ελευθεριάδης Ν., Η Προστασία των Δανειστών Κεφαλαιουχικής Εταιρείας ως Πρόβλημα Ευθύνης των Εταίρων, Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2012
- Καϊάφα-Γκμπάντι Μ./Συμεωνίδου-Καστανίδου Ε. (επιμ.), Ποινικό Δίκαιο, άρθρο 1-49 ΠΚ, Επιτομή γενικού μέρους, ζ' έκδοση, Σειρά: Εκδόσεις Ποινικού Δικαίου (2) υπό τον Ι. Μανωλεδάκη, Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2005
- Καλλιντέρης Κ., Η Προσωπική Ευθύνη Διοικητών Νομικών Προσώπων για Φορολογικές Παραβάσεις και Χρέη προς το Δημόσιο, Νομική Βιβλιοθήκη, 2004
- Λαδάς Π., Γενικές Αρχές Αστικού Δικαίου, Ι, Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2007
- Λιακόπουλος Θ., Η άρση της αυτοτέλειας του νομικού προσώπου στη νομολογία, έκδ. β', Π. Σάκκουλα, Αθήνα, 1993
- Μαλαφάντας Κ., Αξιόποινη Φοροδιαφυγή, εκδ. ΕΛΛΟΓΟΣ, Πάτρα, 2009
- Μανωλεδάκης Ι./Μπιτζιλέκης Ν., Εγκλήματα κατά της ιδιοκτησίας, άρθρο 372-384Α ΠΚ, 13<sup>η</sup> έκδοση, Σειρά: Εκδόσεις Ποινικού Δικαίου (22) υπό τον Ι. Μανωλεδάκη, Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2007
- Μπάρμπας Ν., Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, δ' έκδοση, Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2011
- Μπάρμπας Ν./Φινοκαλιώτης Κ., Δημόσια Οικονομικά, γ' έκδοση, Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2011
- Μωυσίδης Β., Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας: κατ' άρθρο ερμηνεία – νομολογία, ε' έκδοση, Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2012
- Παπαγιάννης Ι., Δίκαιο Εμπορικών Εταιρειών, Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2011
- Παπακυριάκου Θ., Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2005
- Παπανδρέου Π., Διαγράμματα Ειδικών Ποινικών Νόμων (επιμ. Η. Αναγνωστόπουλου), Νομική Βιβλιοθήκη, 2013
- Παπηνιώτης Ν., Ποινικά Αδικήματα κατά του Δημοσίου, Νομική Βιβλιοθήκη, 2007
- Περάκης Ε. (επιμ.), Το Δίκαιο της Ανώνυμης Εταιρείας (ΔικΑΕ): το ΔΣ (άρθρο 18-24 κ.ν. 2190/1920), τομ. 3, β' έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2000
- Τάχος Α., Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999, όπως τροποποιήθηκε), δ' έκδοση, Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2009

- Φινοκαλιώτης Κ., Φορολογικό Δίκαιο, δ' έκδοση, Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2011 (συντ.: ΦορΔ)
- του ίδιου, Η Αρχή της Φορολογικής Δικαιοσύνης και το Σύνταγμα, Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη, 1985
- του ίδιου, Η Συνταγματική Κατοχύρωση των Αρχών της Νομιμότητας και Βεβαιότητας του Φόρου και της Απαγόρευσης της Αναδρομικότητας των Φορολογικών Νόμων, Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 1983
- Χρυσόγονος Κ., Ατομικά και Κοινωνικά Δικαιώματα, Νομική Βιβλιοθήκη, 2006

## ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ – ΜΕΛΕΤΕΣ

---

- Αθανασόπουλος Α., Η δικαστική διάγνωση της ευθύνης των διοικητών ν.π. έναντι του Δημοσίου, εντός της δίκης της ανακοπής του άρθρου 217 ΚΔΔ, με αφορμή τις με αριθμούς 6891/2006 και 2857/2006 αποφάσεις του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, ΔΦΝ 8/2007, τ. 61, τευχ. 1375, σελ. 1162-1168
- Αποστολοπούλου Β., Η ευθύνη των διαχειριστών ομορρύθμου εταιρείας και μελών του Δ.Σ. ανώνυμης εταιρείας, ΔΦΝ 2004, τ. 58, σελ. 723-729
- Βενιέρης Ι., Ευθύνη των μετόχων για χρέος-πρόστιμο που επιβάλλεται στην ΑΕ: Σκέψεις με αφορμή την απόφαση του ΔικΕΕ, υπόθεση C-81/2009, ΔΕΕ 2/2011, σελ. 156-163
- Γκίντζου Γ., Οι πράξεις διορισμού των προσώπων που διοικούν την ΑΕ και οι συνέπειες υποβολής τους στις διατυπώσεις δημοσιότητας, ΕπισκεΔ Β/2004, σελ. 339-354
- Δελλαπόρτας Σ., Προβληματισμοί σχετικά με τη λήψη των διασφαλιστικών μέτρων για τα συμφέροντα του δημοσίου και κατά των εκπροσώπων των νομικών προσώπων (άρθρο 14 Ν 2523/1997), ΔΕΕ 2/2008, σελ. 158-163
- Δημήτραινας Γ., Η ποινική καταστολή της φοροδιαφυγής, ΕΝΩΠΙΟΝ, τ. 68/1-3.2013, σελ. 6-7
- Κοννίδας Κ., Η ευθύνη των διοικητών ανωνύμου εταιρείας δια χρέη αυτής έναντι του Δημοσίου και των Ν.Π.Δ.Δ., ΕΕμπΔ, τ. κθ', 1978, σελ. 321-366
- Λασθιωτάκης Γ., Η προηγούμενη ακρόαση στη φορολογική διαδικασία, ΔΕΕ 2/1996, σελ. 147-150
- Μάλλιου Α., Η έκταση της ευθύνης προσώπων διοικούντων ανώνυμη εταιρεία για ταμειακά βεβαιωμένα χρέη αυτής προς το Δημόσιο από φόρο προστιθέμενης αξίας σε *Χαριστήριο εις Λουκά Θεοχαρόπουλο και Δήμητρα Κοντόγιωργα – Θεοχαροπούλου*, ΝΟΜΟΣ, 10/Τόμος ΙΙ, ΑΠΘ, Θεσσαλονίκη, 2009, σελ. 333-347
- της ίδιας, Η αντίθεση στο Σύνταγμα του θεσμού της προσωπικής κράτησης, ως διοικητικό μέτρο είσπραξης από το Δημόσιο οφειλόμενων χρεών με αφορμή την με αριθμό 250/2008 απόφαση της Ολομέλειας του Σ.τ.Ε., ΔΦΝ 8/2008, τ. 62, τευχ. 1400, σελ. 1202-1203
- Μάτσος Γ., Αντίθετη στη νομολογία του ΔΕΕ η αντικειμενική ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για οφειλές ΦΠΑ, ΔΦΝ 12/2013, τ. 67, τευχ. 1528, σελ. 1861-1868
- Μιχαλόπουλος Ν., (παρατ. Ι) σε ΑΠ 802/1976 & 826/1976, Δ 8/1977, σελ. 208-218

- Μπρακουμάτσος Π.*, Η ποινική ευθύνη των εκπροσώπων των νομικών προσώπων, ΠοινΔνη 12/2000, σελ. 1251-1257
- Παλάρας Μ.*, Διασφάλιση συμφερόντων Δημοσίου (διαδικαστικά και δικονομικά θέματα που προκύπτουν από τις διατάξεις του άρθρου 14 ν. 2523/1997), Λογ 5/2008, σελ. 642-649
- Πανταζάτος Ι.*, Η Εννοιολογική Επίδραση του Ποινικού Δικαίου επί του Φορολογικού Δικαίου – Η Ποινική Προστασία της Φορολογικής Αξίωσης του Δημοσίου σε Δημόσια Οικονομικά: Τιμητικός Τόμος για τον Καθηγητή Νικόλαο Ι. Μπάρμπα, Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2013, σελ. 323-353
- Πανταζόπουλος Π.*, Φορολογικές κυρώσεις και Ευρωπαϊκή Σύμβαση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ), ΔΕΕ 3/2003, σελ. 255-264
- Παπακυριάκου Θ.*, Φοροδιαφυγή και Ποινικό Δίκαιο, ΕΝΩΠΙΟΝ, τ. 68/1-3.2013, σελ. 8-13
- Πέρρου Α.*, Φορολογική ευθύνη διοικητών εταιρειών για χρέη της εταιρείας προς το Δημόσιο: ειδικότερα η περίπτωση των μέτρων για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, ΔΦΝ 11/2007, τ. 61, τευχ. 1382, σελ. 1702-1720
- Πρέζας Α.*, Η υποχρέωση της φορολογικής αρχής για ακρόαση του ενδιαφερομένου, κατά τη λήψη των απαγορευτικών (περιοριστικών) μέτρων του άρθρου 14 του ν. 2523/1997, ΔΦΝ 2008, τ. 62, σελ. 963-967
- του ίδιου*, Αλληλέγγυος ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα, προς καταβολή οφειλομένων από αυτά ασφαλιστικών εισφορών: Ερμηνεία του άρθρου 69 παρ. 2 Ν. 2676/1999, ΔΦΝ 2006, τ. 60, σελ. 1603-1606
- του ίδιου*, Ανακοπή κατά ατομικής ειδοποίησης από πρόσωπα ευθυνόμενα, λόγω της ιδιότητάς τους, αλληλεγγύως με τις υπόχρεες εταιρείες προς καταβολή παρακρατούμενων φόρων (παρ. 3 άρθρου 115 ν. 2238/1994), ΔΦΝ 2006, τ. 60, σελ. 735-738
- Ραψομανίκης Μ.*, Η ευθύνη των μελών των διοριζόμενων δικαστικά κατ' άρθρο 69 ΑΚ προσωρινών διοικήσεων νομικών προσώπων, ιδιαίτερα των κεφαλαιουχικών εταιρειών, για οφειλές των εταιρειών αυτών προς το δημόσιο, ΔΕΕ 2/2005, σελ. 162-171
- Ρηγάτου Α.*, Τα διοικητικά μέτρα είσπραξης κατά του επιχειρηματία υπό το πρίσμα των ατομικών ελευθεριών, ΕΔΔΔΔ 3/2002, σελ. 451-478
- Σάμιος Θ.*, Η αδυναμία του οφειλέτη να καταβάλει το χρέος του και η επίδρασή της στη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της μη εμπρόθεσμης καταβολής ληξιπρόθεσμων χρεών προς το Δημόσιο, τα Ν.Π.Δ.Δ., τους οργανισμούς και τις επιχειρήσεις του ευρύτερου δημοσίου τομέα (άρθρο 25 παρ. 1 ν. 1882/1990, με αφορμή την ΑΠ 1101/2011), ΔΦΝ 4/2013, τ. 67, τευχ. 1511, σελ. 483-494
- του ίδιου*, Η ποινική παρέκταση ευθύνης από μη καταβολή από νομικό πρόσωπο βεβαιωμένων χρεών στο Δημόσιο, με αφορμή την ΑΠ 1314/2012, ΔΦΝ 6/2013, τ. 67, τευχ. 1515, σελ. 884-896
- Σοφοκλέους Ν.*, Η αντισυνταγματικότητα των άρθρων 14 του Ν. 2523/1997 για την προληπτική δέσμευση περιουσιακών στοιχείων και 153 του Τελωνειακού Κώδικα, ΔΦΝ 6/2011, τ. 65, τευχ. 1467, σελ. 787-808
- Στεφανίδου Α./Μπαλατσούκας Σ.*, Διαδικασία είσπραξης χρεών προς το Δημόσιο: Πότε πρέπει να παραγράφεται ποινικά το αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο. Κωλυσιεργία και αυθαιρεσία του μηχανισμού είσπραξης, Αρμ 10/2012, σελ. 1521-1533

- Τότσης Χ.*, Ευθύνη διοικούντων νομικά πρόσωπα (Ερμηνεία άρθρου 115 Κ.Φ.Ε.), Λογ 1/2008, σελ. 10-17
- Φινοκαλιώτη Α.*, Η αναστολή εκτέλεσης των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου (άρθρο 14 Ν. 2523/1997, οι αλλαγές που επέφερε ο νέος Ν. 3900/2010), ΔΦΝ 7/2011, τ. 65, τευχ. 1469, σελ. 951-964
- Φουφόπουλος Γ.*, Έννομη προστασία των διοικούντων νομικά πρόσωπα κατά την επιβολή διασφαλιστικών μέτρων υπέρ του Δημοσίου, ΔΦΝ 2008, τ. 62, σελ. 1590-1596
- Χατζάκης Γ.*, Σε ποιες περιπτώσεις οι οφειλές των νομικών προσώπων του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε. δεσμεύουν τη χορήγηση αποδεικτικού φορολογικής ενημερότητας στους εκπροσώπους τους, Λογ 4/2009, σελ. 442-449
- Ψυχογιός Θ.*, Το τέλος του θεσμού της προσωπικής κράτησης οφειλετών για χρέη προς το Δημόσιο (Σχόλιο στις αποφάσεις της Ολομέλειας του ΣτΕ υπ' αριθμ. 250 και 251/08), Λογ 3/2008, σελ. 280-282, 288
- του ίδιου*, Η ατομική ευθύνη των τελευταίων εκπροσώπων για καταβολή χρεών κεφαλαιουχικών εταιρειών, Λογ 2/2003, σελ. 180-182