



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

Αριθμός Γνωμοδότησης 23/2020

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Τμήμα Β')**

Συνεδρίαση της 11^{ης} Φεβρουαρίου 2020

Σύνθεση :

Πρόεδρος : Στέφανος Δέτσης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ.

Μέλη : Ευγενία Βελώνη, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ, Θεόδωρος Ψυχογιός, Δημήτριος Χανής, Κωνσταντίνος Κατσούλας, Αλέξανδρος Ροϊλός, Αδαμαντία Καπετανάκη, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη, Πέτρος Κωνσταντινόπουλος, Διογύσιος Χειμώνας και Παναγιώτα-Ελευθερία Δασκαλέα-Ασημακοπούλου, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγητής : Πέτρος Κωνσταντινόπουλος, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους.

Αριθμός Ερωτήματος : Το με αριθ. πρωτ. ΔΕΕΦ Α 1174655 ΕΞ 2019/12-12-2019 έγγραφο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων / Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης / Ι. Διεύθυνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας / Τμήμα Α' / ΙΙ. Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας / Τμήμα Β'.

Περίληψη Ερωτήματος : Ερωτάται αν εφαρμόζεται η διάταξη της παραγράφου 4 του άρθρου 294 του ν. 4072/2012, που προστέθηκε με το άρθρο 103 του ν. 4605/2019, σε οφειλές (κύριες και πρόσθετες) αστικής κερδοσκοπικής εταιρείας από φόρους, όπως εν προκειμένω Φ.Π.Α. και παρακρατούμενους φόρους, ή εξακολουθούν να ισχύουν ως ειδικότερες οι διατάξεις του άρθρου 4, παρ. 10, του ν. 1882/1990.

Στο πιο πάνω ερώτημα, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδότησε ως εξής:

Ιστορικό

Στο παραπάνω έγγραφο του ερωτήματος της Υπηρεσίας και στα στοιχεία του φακέλου που το συνοδεύουν, εκτίθεται το ακόλουθο πραγματικό:

1. Στις 09-03-1993 πραγματοποιήθηκε έναρξη εργασιών, με την κατά νόμο δημοσίευση σχετικού ιδιωτικού συμφωνητικού σύστασης (καταστατικό), του, κατ'αρχήν, ιδιότυπου νομικού προσώπου ιδιωτικού δικαίου με την επωνυμία: «ΑΘΗΝΑ - ΟΜΑΔΑ ΠΑΡΑΓΩΓΩΝ ΦΡΟΥΤΩΝ ΚΑΙ ΚΗΠΕΥΤΙΚΩΝ», το οποίο, στη συνέχεια, με το από 30-04-1993 ιδιωτικό συμφωνητικό τροποποίησης, νομίμως επίσης δημοσιευθέν, έλαβε τη νομική μορφή της αστικής εταιρείας, όπως η φύση και η λειτουργία αυτής καθορίζεται από τα άρθρα 741-784 του Αστικού Κώδικα. Σκοπός της εν λόγω εταιρείας ήταν η διάθεση των προϊόντων (φρούτων και κηπευτικών) των μελών της στην (εσωτερική και εξωτερική) αγορά, με την εξεύρεση συνεργατών προς τούτο, βασικός δε όρος για την παράδοση των προϊόντων κάποιου παραγωγού στην εταιρεία ήταν, κατά το καταστατικό (άρθρο 5), το πρόσωπο τούτο να γίνει μέλος της εταιρείας. Αρχικά μέλη της υπήρξαν οι υπογράψαντες το ως άνω πρώτο καταστατικό (56 πρόσωπα), ακολούθησαν δε αλληπάλληλες αποχωρήσεις και είσοδοι νέων μελών, με αντίστοιχη, κάθε φορά, τροποποίηση του καταστατικού.

2. Το έτος 2004 και μετά από σχετικές εντολές, διενεργήθηκε από το Περιφερειακό Ελεγκτικό Κέντρο Θεσσαλονίκης έλεγχος στη συγκεκριμένη εταιρεία, όσον αφορά στις χρήσεις 1993 έως 2002, μετά τον οποίο εκδόθηκαν σε βάρος της πράξεις επιβολής προστίμου Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.), πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α. κ.α. Εν συνεχεία και κατόπιν απόρριψης των προσφυγών που άσκησε η εταιρεία κατά των πράξεων αυτών, δεσμεύτηκε, με την υπ'αριθμ. 54974/11-12-2014 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Έδεσσας, το αποδεικτικό φορολογικής ενημερότητας των, κατά το ισχύον τότε καταστατικό, μελών της εταιρείας (138 μέλη), ενώ η Επιχειρησιακή Μονάδα Είσπραξης (Ε.Μ.ΕΙΣ.) της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Α.Α.Δ.Ε. απέστειλε ειδοποιήσεις στα μέλη για τις οφειλές της εταιρείας, λόγω συνυπευθυνότητάς τους. Το γεγονός αυτό προκάλεσε την δυσαρέσκεια πολλών εκ των μελών, υποστηριζόντων ότι ουδέποτε προσυπέγραψαν το καταστατικό της εταιρείας, ούτε γνώριζαν τον όρο αυτού, ότι όποιος παρέδιδε σε αυτήν αγροτικά προϊόντα έπρεπε απαραίτητως να



γίνει μέλος αυτής, και, επομένως, ποτέ δεν υπήρξαν μέλη της εν λόγω αστικής εταιρείας. Μάλιστα, υπέβαλαν μηνύσεις, επί των οποίων, τελικώς, ασκήθηκαν ποινικές διώξεις για πλαστογραφία και απάτη σε βαθμό κακουργήματος κατά των υπευθύνων της αστικής εταιρείας και κατά των λογιστών. Επίσης, κατά των σχετικών ταμειακών βεβαιώσεων και των ειδοποιήσεων της Ε.Μ.ΕΙΣ. άσκησαν ανακοπές ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων, καθώς και αιτήσεις αναστολής λήψης μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης έως την έκδοση αποφάσεων επί των ανακοπών. Επί των αιτήσεων εξεδόθησαν αποφάσεις, οι περισσότερες των οποίων διατάσσουν την αιτούμενη αναστολή λήψης μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης κατά της πρώτης κατοικίας των αιτούντων μελών.

3. Κατόπιν των ανωτέρω και με αφορμή την νέα διάταξη του άρθρου 103 του ν. 4605/2019, η Δ.Ο.Υ. Έδεσσας έθεσε έγγραφο ερώτημα προς την (ήδη) ερωτώσα Υπηρεσία, αναφορικά με την έκταση της ευθύνης των μελών της συγκεκριμένης αστικής εταιρείας, στον βαθμό που τα πρόσωπα αυτά δεν συμμετείχαν στη διοίκηση της τελευταίας και με δεδομένο ότι οι σχετικές οφειλές γεννήθηκαν πριν την έναρξη ισχύος του ν. 4072/2012.

Νομοθετικό πλαίσιο

4. Στα άρθρα 741, 759 και 784 του Αστικού Κώδικα ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 741. «Έννοια. Με τη σύμβαση της εταιρίας δύο ή περισσότεροι έχουν αμοιβαίως υποχρέωση να επιδιώκουν με κοινές εισφορές κοινό σκοπό και ιδίως οικονομικό».

Άρθρο 759. «Υποχρεώσεις απέναντι σε τρίτους. Οι υποχρεώσεις που γεννήθηκαν απέναντι σε τρίτους από την διαχείριση ή την αντιπροσώπευση της εταιρίας βαρύνουν όλους τους εταίρους κατά το λόγο της εταιρικής μερίδας του καθενός».

Άρθρο 784. «Προσωπικότητα της αστικής εταιρίας. Η εταιρία του κεφαλαίου αυτού, αν επιδιώκει οικονομικό σκοπό, αποκτά νομική προσωπικότητα, εφόσον τηρηθούν οι όροι της δημοσιότητας που ο νόμος τάσσει για το σκοπό αυτό στις ομόρρυθμες εμπορικές εταιρίες. Η προσωπικότητα αυτής της αστικής εταιρίας εξακολουθεί να υπάρχει ωσότου περατωθεί η εκκαθάριση και για τις ανάγκες της εκκαθάρισης».

5. Στα άρθρα 249, 258 και 270 του Α' Κεφαλαίου του Έβδομου Μέρους του ν. 4072/2012 «Βελτίωση επιχειρηματικού περιβάλλοντος - Νέα εταιρική μορφή - ... και άλλες διατάξεις» (Α' 86/11-04-2012), ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Άρθρο 249. «Έννοια, εφαρμοζόμενες διατάξεις. 1. Ομόρρυθμη είναι η εταιρεία με νομική προσωπικότητα που επιδιώκει εμπορικό σκοπό και για τα χρέη της οποίας

ευθύνονται παράλληλα όλοι οι εταίροι απεριόριστα και εις ολόκληρον. 2. Εφόσον δεν υπάρχει ειδική ρύθμιση στο παρόν κεφάλαιο, εφαρμόζονται στην ομόρρυθμη εταιρεία οι διατάξεις του αστικού κώδικα για την εταιρεία, με εξαίρεση τις διατάξεις των άρθρων 758 και 761 του Αστικού Κώδικα».

Άρθρο 258. « Ευθύνη εταίρων. 1. Συμφωνία για περιορισμό ή αποκλεισμό της ευθύνης των εταίρων κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 249 δεν ισχύει έναντι των τρίτων. 2. ... 3. Ο εταίρος που εισέρχεται στην εταιρεία ευθύνεται απεριόριστα και εις ολόκληρον και για τα υπάρχοντα πριν από την είσοδο του εταιρικά χρέη. Αντίθετη συμφωνία δεν ισχύει έναντι των τρίτων».

Άρθρο 270. «Αστική εταιρεία με νομική προσωπικότητα. 1. Οι διατάξεις του παρόντος κεφαλαίου, με εξαίρεση εκείνη της παρ. 3 του άρθρου 251, εφαρμόζονται αναλόγως και στην αστική εταιρεία με νομική προσωπικότητα. 2. ...»,

6. Με το άρθρο 103 του ν. 4605/2019 (Α' 52/01-04-2019), στις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 294 του ανωτέρω ν. 4072/2012 και μετά την παράγραφο 3 αυτού, προστέθηκε νέα παράγραφος 4, με την οποία ορίζονται τα εξής: «4. α. Σε εταιρεία του άρθρου 270, οι εταίροι ευθύνονται για τις υποχρεώσεις της μέχρι του ποσού της εταιρικής μερίδας τους, όταν η είσοδός τους στην εταιρεία και η γένεση των υποχρεώσεων έλαβαν χώρα πριν την έναρξη ισχύος του παρόντος και δεν συμμετείχαν καθοιονδήποτε τρόπο στη διοίκηση και διαχείριση της εταιρείας. β. Η ρύθμιση αυτή καταλαμβάνει και τις εκκρεμείς ενώπιον των Δικαστηρίων υποθέσεις».

7. Με τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 4 του ν. 1882/1990 «Μέτρα για την περιστολή της φοροδιαφυγής, διαρρυθμίσεις στην άμεση και έμμεση φορολογία και άλλες διατάξεις» (Α' 43) ορίζεται ότι: «10. Για τις κοινοπραξίες, τις κοινωνίες και τις αστικές εταιρείες, που ασκούν επιχείρηση, οι οφειλές κύριες και πρόσθετες από φόρους, τέλη, εισφορές και από πρόστιμα για φορολογικές παραβάσεις γενικά που αφορούν αυτές βεβαιώνονται στο όνομά τους, η ευθύνη όμως για την καταβολή των οφειλών αυτών βαρύνει αλληλεγγύως και σε ολόκληρο καθένα από τα μέλη τους», όπως δε προκύπτει από την αιτιολογική έκθεση του νόμου αυτού, όσον αφορά στην ως άνω διάταξη, σκοπός αυτής ήταν η συμπλήρωση του νομοθετικού κενού που υπήρχε, σχετικά με το πρόσωπο στο όνομα του οποίου γίνεται η βεβαίωση των οφειλών στις παραπάνω περιπτώσεις, καθώς και το ποιος έχει την ευθύνη για

την καταβολή των οφειλών αυτών, καθόσον η κοινοπραξία, η κοινωνία και η αστική εταιρεία δεν έχουν ίδια αυθύπαρκτη νομική προσωπικότητα.

8. Με το άρθρο πρώτο του ν. 2859/2000 (Α' 248/07-11-2000) κυρώθηκε ο Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, με τον οποίο κωδικοποιήθηκαν οι διατάξεις του ν. 1642/1986 «Για την εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας και άλλες διατάξεις» (Α' 125), ο Κώδικας δε αυτός ισχύει αφότου άρχισαν να ισχύουν οι κωδικοποιηθείσες με αυτόν διατάξεις (άρθρο δεύτερο ν. 2859/2000) και, συγκεκριμένα, ως προς τις πιο κάτω (σε παρένθεση) αναφερόμενες διατάξεις του ν. 1642/1986, από την 01-01-1987 (άρθρο 65 του Κώδικα). Σύμφωνα, λοιπόν, με τη διάταξη του άρθρου 55 περ. α' του εν λόγω Κώδικα (με την οποία κωδικοποιήθηκε η διάταξη του άρθρου 45 του ν. 1642/1986, όπως είχε τροποποιηθεί): «Για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρο με τον υπόχρεο και οι εξής: α) οι αναφερόμενοι στις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 36 και της περίπτωσης β' της παραγράφου 4 του άρθρου 38, β) ...», κατά δε την παράγραφο 7 του άρθρου 36 του ίδιου Κώδικα (αντίστοιχη η παράγραφος 7 του άρθρου 36 του ν. 1642/1986): «7. Τις υποχρεώσεις που προβλέπει το άρθρο αυτό έχουν κατά περίπτωση και τα εξής πρόσωπα: α) ...ζ) ο εκπρόσωπος ή μέλος της ένωσης προσώπων, κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος, η) ...».

Ερμηνεία και εφαρμογή διατάξεων

Από τις προαναφερόμενες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς, αλλά και σε συνδυασμό μεταξύ τους, ενόψει και όλου νομικού πλαισίου εντός του οποίου εντάσσονται, του σκοπού που εξυπηρετούν και την υπαγωγή σε αυτές των πραγματικών περιστατικών που τέθηκαν υπόψη του Τμήματος από την ερωτώσα Υπηρεσία, συνάγονται τα ακόλουθα:

9. Η προβλεπόμενη από τις διατάξεις των άρθρων 741 επ. του Αστικού Κώδικα εταιρεία (αστική εταιρία), αποτελούσα ένωση προσώπων υπό εταιρική μορφή (κατ' αντιδιαστολή προς την σωματειακού τύπου ένωση προσώπων), δεν είναι, καταρχήν, νομικό πρόσωπο. Υπ' αυτή την έννοια, η εταιρική δραστηριότητα αυτής ασκείται στο όνομα και για λογαριασμό όλων των εταίρων (άρθρα 748, 756, 758 παρ. 2 ΑΚ), ενώ η ίδια δεν έχει περιουσία, αλλά υφίσταται μόνο κοινή περιουσία, τα αντικείμενα της οποίας ανήκουν σε όλους τους εταίρους, εξ αδιαιρέτου. Μπορεί, επίσης, να επιδιώκει οποιοδήποτε σκοπό, συμπεριλαμβανομένου και του μη κερδοσκοπικού, το ρυθμιστικό δε πλαίσιο της καθορίζεται από τα συμβαλλόμενα μέρη, στο καταστατικό

που συνοδεύει τη σύστασή της, και ελλείπει συμβατικής ρύθμισης εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 741 επ. Στην αναφερόμενη περίπτωση, οι υποχρεώσεις της εταιρείας απέναντι σε τρίτους βαρύνουν όλους τους εταίρους, κατά το λόγο της εταιρικής μερίδας εκάστου (759 ΑΚ, ΕφΘεσ 1574/2013, ΕφΑθ 9785/1988).

10. Βεβαίως, η ως άνω μορφή εταιρικής οργάνωσης μπορεί να αποκτήσει νομική προσωπικότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 784 ΑΚ και κατά τις εκεί διακρίσεις και προϋποθέσεις [επιδίωξη οικονομικού σκοπού - ο οποίος, σημειωτέον, δεν ταυτίζεται, κατ'ανάγκη, με κερδοσκοπικό σκοπό, βλ. ΕφΘεσ 1574/2013, Απ. Γεωργιάδης, Ενοχικό Δίκαιο, Ειδικό Μέρος, Τόμος ΙΙ, σελ. 768 -, σύνταξη εγγράφου (καταστατικό) και δημοσίευση αυτού, κατά τις διατάξεις των άρθρων 42-44 του ΕμπΝ]. Στην περίπτωση αυτή, η αστική εταιρεία έχει πλήρη δικαιοπρακτική ικανότητα ως προς τις έννομες σχέσεις, για τις οποίες αποκτά ικανότητα δικαίου, καθώς επίσης και περιουσία διαφορετική από εκείνη των μελών της.

11. Σημειώνεται, πάντως, ότι ο Αστικός Κώδικας, με το ως άνω άρθρο 784, δεν κατάφερε να αποσαφηνίσει επαρκώς το αν οι εταίροι αστικής εταιρείας με νομική προσωπικότητα ευθύνονται ή όχι (και σε ποιο βαθμό) για τα έναντι τρίτων χρέη της, αφού όλες οι διατάξεις αυτού για την εταιρεία έχουν ως αφητηρία ότι η αστική εταιρεία είναι ένωση προσώπων χωρίς νομική προσωπικότητα¹. Το γεγονός αυτό υπαγόρευσε την ανάγκη ρύθμισης, με το ν. 4072/2012, των θεμάτων αυτών, καθιερώνοντας, με τη διάταξη του άρθρου 270, σε συνδυασμό με αυτή του άρθρου 249 του νόμου αυτού, την παράλληλη, απεριόριστη και εις ολόκληρον ευθύνη των εταίρων της αστικής εταιρείας, που έχει νομική προσωπικότητα, για τα χρέη της εταιρείας (βλ. αιτιολογική έκθεση του ν. 4072/2012).

12. Ρήγμα στα κατά τα ως άνω ισχύοντα για την αλληλεγγύως και εις ολόκληρον ευθύνη των μελών αστικής εταιρείας επέφερε η προσφάτως θεσπισθείσα διάταξη του άρθρου 103 του ν. 4605/2019, με την οποία, στις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 294 του ν. 4072/2012 και μετά την παράγραφο 3 αυτού, προστέθηκε νέα παράγραφος, με αριθμό 4. Με την παράγραφο αυτή ορίζεται ότι ειδικά σε εταιρείες του άρθρου 270 του ν. 4072/2012, όπως εν προκειμένω, δηλαδή σε αστικές εταιρείες με νομική προσωπικότητα, οι εταίροι ευθύνονται για τις υποχρεώσεις της εταιρείας μέχρι του ποσού της εταιρικής μερίδας τους, υπό την προϋπόθεση, όμως, ότι η

¹ Η νομολογία, βέβαια, εδέχεται ότι οι δανειστές αστικής εταιρείας με νομική προσωπικότητα, δεν μπορούν να στραφούν κατά των εταίρων, προς ικανοποίηση των απαιτήσεών τους, αλλά μόνο κατά του νομικού προσώπου της εταιρείας, μη εφαρμοζομένου στην περίπτωση αυτή του άρθρου 759 ΑΚ (ΕφΘεσ 1574/2013, ΕφΑθ 9785/1988, ΠΠΑθ 1481/2016, 4887/2013).

είσοδος τους στην εταιρεία και η γένεση των υποχρεώσεων έλαβαν χώρα πριν από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού και ότι δεν συμμετείχαν καθ' οιονδήποτε τρόπο στη διοίκηση και διαχείριση αυτής. Ορίζεται, επίσης, ότι η ανωτέρω ρύθμιση καταλαμβάνει και τις εκκρεμείς ενώπιον των δικαστηρίων υποθέσεις.

13. Παρατηρείται ότι, με την τελευταία ως άνω διάταξη, ο νομοθέτης διαφοροποιείται έναντι των μέχρι τότε ισχυόντων, όσον αφορά την ευθύνη των εταίρων (μελών) αστικής εταιρείας με νομική προσωπικότητα για υποχρεώσεις της τελευταίας, προβλέποντας ότι, υπό τις αναφερόμενες εκεί προϋποθέσεις (είσοδος του εταίρου στην εταιρεία και γένεση της υποχρέωσης πριν την 11-04-2012 - χρόνος έναρξης ισχύος του ν. 4072/2012 -, καθώς και μη συμμετοχή τούτου στην διοίκηση και διαχείριση της εταιρείας), ο εταίρος ευθύνεται μέχρι του ποσού της εταιρικής μερίδας του και όχι απεριόριστα και εις ολόκληρον. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ως άνω άρθρου 103, με την προτεινόμενη νομοθετική ρύθμιση «αντιμετωπίζεται το κοινωνικό πρόβλημα, που έχει ήδη καταστεί οξύ, ιδίως στις αγροτικές περιφέρειες, της εις ολόκληρον ευθύνης εταίρων, οι οποίοι αφενός δεν είχαν καμία ανάμιξη στη διαχείριση και διοίκηση των ΑμΚΕ και αφετέρου δεν προσδοκούσαν οικονομικά ωφελήματα από τη δράση τους, μέσω διανομής κερδών ή άλλου τρόπου» και ότι η συγκεκριμένη ρύθμιση «επιβάλλεται και από τη συνταγματική αρχή της ασφάλειας δικαίου, που επιβάλλει ιδίως τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των εκάστοτε θεσπιζόμενων ρυθμίσεων και η οποία πρέπει να τηρείται με αυστηρότητα όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους. Σημειωτέον δε ότι σε όλα τα καταστατικά των εταιρειών, που συνεστήθησαν πριν από την έναρξη ισχύος του άρθρου 270 του ν. 4072/2012, ρητά αναγράφεται ότι η λειτουργία αυτών των εταιρειών διέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 741-784 του ΑΚ, με βάση τις οποίες προσδιορίζεται η ευθύνη των απλών εταίρων στο ποσό της αρχικής εταιρικής εισφοράς. Δηλαδή, όταν τα απλά μέλη αποφάσισαν να συμμετάσχουν ως εταίροι σ' αυτήν την νομική μορφή εταιρείας, γνώριζαν ότι ευθύνονται μέχρι του ποσού της εισφοράς τους και προφανώς δεν θα συμμετείχαν εάν γνώριζαν ότι ευθύνονται και με την προσωπική τους περιουσία, παρότι δεν συμμετέχουν στη διοίκηση αυτών των εταιρειών για χρέη προς ιδιώτες ή το δημόσιο (ΦΠΑ, φόρο εισοδήματος κλπ). Σε μια τέτοια περίπτωση η θέσπιση συστήματος προσωπικής ευθύνης και για τα μέλη εκείνα που δεν άσκησαν καθήκοντα διοίκησης και διαχείρισης βαίνει προφανώς πέραν του αναγκαίου μέτρου για τη διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου. Σύμφωνα δε

και με την νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης ένα σύστημα αντικειμενικής αλληλέγγυας και εις ολόκληρον ευθύνης τρίτου προσώπου για απόδοση Φ.Π.Α., βαίνει πέραν του αναγκαίου ορίου για τη διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου και αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας (C-499/10). Πρέπει δηλαδή να συντρέχει τουλάχιστον κάποιου βαθμού υπαιτιότητα από το τρίτο πρόσωπο για να θεωρηθεί αλληλεγγύως υπεύθυνο. ...».

14. Είναι σαφές, λοιπόν, από την προεκτεθείσα αιτιολογική έκθεση, ότι η βούληση του νομοθέτη της συγκεκριμένης διάταξης είναι, ακριβώς, η ρύθμιση των προβλημάτων που έχουν ανακύψει επί υποθέσεων παρόμοιων με αυτή που αποτέλεσε την αφορμή για την υποβολή του παρόντος ερωτήματος και, ως εκ τούτου, σε περίπτωση υποχρεώσεων αστικής εταιρείας με νομική προσωπικότητα (και) από φορολογικές οφειλές, εφαρμόζεται η εν λόγω διάταξη (εφόσον βεβαίως συντρέχουν αθροιστικά οι οριζόμενες με αυτή προϋποθέσεις) και όχι οι διατάξεις του άρθρου 4, παρ. 10, του ν. 1882/1990, οι οποίες αναφέρονται και εφαρμόζονται σε νομικές οντότητες, οι οποίες δεν έχουν νομική προσωπικότητα.

Απάντηση

15. Σύμφωνα με τα προεκτεθέντα, στο ερώτημα που υποβλήθηκε το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί, ομόφωνα, ως εξής: Η διάταξη της παραγράφου 4 του άρθρου 294 του ν. 4072/2012, που προστέθηκε με το άρθρο 103 του ν. 4605/2019, εφαρμόζεται (και) σε οφειλές (κύριες και πρόσθετες) αστικής κερδοσκοπικής εταιρείας από φόρους, όπως εν προκειμένω Φ.Π.Α. και παρακρατούμενους φόρους, εφόσον βεβαίως συντρέχουν οι ειδικότερες προϋποθέσεις εφαρμογής της.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 20-02-2020

Ο Πρόεδρος

Στέφανος Δέσης
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Ο Εισηγητής

Πέτρος Κωνσταντινόπουλος
Νομικός Σύμβουλος του Κράτους