



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

**ΑΑΔΕ**Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων**ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ Γ΄**

Ταχ. Δ/ση : Καρ.Σερβίας 10
 Ταχ. Κώδικας : 10184 Αθήνα
 Πληροφορίες : Γ. Καπόγλου
 Τηλέφωνο : 2132113108
 Fax : 2132113115
 E-Mail : d16tmimast.esoda@1989
 .syzefxis.gov.gr

ΑΔΑ:
Αθήνα, 16 Ιανουαρίου 2017
Αριθ. Πρωτ.: ΠΟΛ. 1008

ΠΡΟΣ : ΩΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

Θέμα: «Κοινοποίηση της υπ' αριθ. 275/2016 γνωμοδότησης της Α΄ Τακτικής Ολομέλειας του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους σχετικά με το χαρακτηρισμό οφειλής ως ανεπίδεκτης είσπραξης»

Σας κοινοποιούμε την υπ' αριθ. 275/2016 γνωμοδότηση της Α΄ Τακτικής Ολομέλειας του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Ν.Σ.Κ.) η οποία έγινε αποδεκτή από το Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων στις 4 Ιανουαρίου 2017.

Με την ανωτέρω γνωμοδότηση έγινε ομόφωνα δεκτό ότι σε περίπτωση ύπαρξης βεβαιωμένης ληξιπρόθεσμης οφειλής σε βάρος εικονικής επιχείρησης, οι πραγματικοί υπόχρεοι που υποκρύπτονται δεν έχουν την ιδιότητα των συνυπόχρεων προσώπων κατά την έννοια του άρθρου 82, παρ. 1, εδάφιο α΄ του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (ν.δ. 356/1974), διότι ευθύνονται ανεξαρτήτως από τα φαινόμενα πρόσωπα (εκείνα που εικονικά φέρονται ότι ασκούν την επιχείρηση) και κατά συνέπεια λαμβάνονται σε βάρος τους όλα τα προβλεπόμενα διοικητικά, ασφαλιστικά, αναγκαστικά και λοιπά μέτρα είσπραξης, αφού συνταχθεί ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου όπου θα καταλογιστούν οι ανάλογες κυρώσεις και σ' αυτούς.

Με εντολή Διοικητή
Η Προϊσταμένη της Διεύθυνσης
Ευανθία Χατζηπαναγιώτου

Συνημμένα: ακριβές αντίγραφο της υπ' αριθ. 275/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ.

Πίνακας Διανομής**A. Αποδέκτες προς ενέργεια:**

1. Επιχειρησιακή Μονάδα Είσπραξης
2. Όλες οι Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες και τα Ελεγκτικά Κέντρα
3. Διεύθυνση Τελωνειακών Διαδικασιών (με την παράκληση να ενημερώσει τις υπηρεσίες αρμοδιότητάς της)
4. Νομικό Συμβούλιο του Κράτους – Κεντρική Υπηρεσία - Ακαδημίας 68, Τ.Κ. 106 78, Αθήνα, προκειμένου με επιμέλεια της Ομάδας Διοίκησης Έργου να αναρτηθεί η γνωμοδότηση στο διαδίκτυο (κατά τις διατάξεις του ν.3861/2010)

B. Αποδέκτες προς κοινοποίηση:

1. Νομικό Συμβούλιο του Κράτους – Γραφείο Νομικού Συμβούλου Υπουργείου Οικονομικών - Αμερικής 6, Τ.Κ. 106 71, Αθήνα
2. Νομικό Συμβούλιο του Κράτους – Καρ. Σερβίας 10, 101 84, Αθήνα

Γ. Εσωτερική διανομή:

1. Γραφείο Διοικητή Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
2. Γραφείο Προϊσταμένου Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης
3. Γραφείο Προϊσταμένου Γενικής Διεύθυνσης Τελωνείων και Ειδικών Φόρων Κατανάλωσης
4. Διεύθυνση Νομικής Υποστήριξης Α.Α.Δ.Ε.
5. Διεύθυνση Ελέγχων
6. Διευθύνσεις Κεντρικής Υπηρεσίας Α.Α.Δ.Ε.
7. Διεύθυνση Εισπράξεων, Τμήματα Α' -Ε', Γραμματεία



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδότησης 275/2016
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Α΄ ΤΑΚΤΙΚΗ ΟΛΟΜΕΛΕΙΑ)
Συνεδρίαση της 3^{ης} Νοεμβρίου 2016

Σύνθεση :

Πρόεδρος : Μιχαήλ Απέσσος, Πρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Μέλη: Αλέξανδρος Καραγιάννης, Ανδρέας Χαρλαύτης, Βασιλική Δούσκα και Νικόλαος Μουδάτσος, Αντιπρόεδροι του Ν.Σ.Κ., Στέφανος Δέτσης, Σπυρίδων Παπαγιαννόπουλος, Παναγιώτης Παναγιωτουνάκος, Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης, Ευγενία Βελώνη, Νίκη Μαριόλη, Ανδρέας Ανδρουλιδάκης, Στυλιανή Χαριτάκη, Δημήτριος Χανής, Νικόλαος Δασκαλαντωνάκης, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Κωνσταντίνος Κατσούλας, Αλέξανδρος Ροϊλός, Αδαμαντία Καπετανάκη, Αθηνά Αλεφάντη, Αγγελική Καστανά, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη, Ευσταθία Τσαούση, Χρήστος Μητκίδης, Διονύσιος Χειμώνας και Βασιλική Παπαθεοδώρου, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγήτρια : Εμμανουέλα Πανοπούλου, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

Ερώτημα: Το υπ' αριθ. πρωτ. Ε.Μ.ΕΙΣ. Α1020075 ΕΞ 2015/12-2-2015 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών / Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων / Γενική Δ/ση Φορολογικής Διοίκησης / Επιχειρησιακή Μονάδα Είσπραξης.

Περίληψη Ερωτήματος : Ερωτάται αν, σε περίπτωση ύπαρξης βεβαιωμένης ληξιπρόθεσμης οφειλής σε βάρος εικονικής επιχείρησης, οι πραγματικοί υπόχρεοι που υποκρύπτονται έχουν την ιδιότητα των συνυπόχρεων προσώπων κατά την έννοια του άρθρου 82 παρ.1 εδ. α΄ του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων

Εσόδων και αν μπορούν να ληφθούν σε βάρος τους αναγκαστικά μέτρα είσπραξης για την οφειλή της επιχείρησης.

Επί του ως άνω ερωτήματος εκδόθηκε η υπ' αριθ. 61/2015 γνωμοδότηση του Α' Τμήματος του ΝΣΚ. Με επισημειωματική πράξη του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων επί της γνωμοδότησης αυτής ζητήθηκε η παραπομπή του θέματος στην Ολομέλεια (σχετικό το έγγραφο υπ' αριθ. πρωτ. Δ.ΕΙΣΠΡ.Γ 1094504 ΕΞ 2016/22-6-2016 της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων). Κατόπιν τούτου, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια) γνωμοδότησε ως εξής:

Ιστορικό

1. Η Επιχειρησιακή Μονάδα Είσπραξης με τις από 17-1-2014 και 28-8-2014 εκθέσεις ελέγχου διαπίστωσε ότι είναι αντικειμενικώς αδύνατη η είσπραξη της οφειλής που βεβαιώθηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία «Α. Ε. Ε. Ε.Π.Ε.», η οποία έχει ληξιπρόθεσμο κεφάλαιο 32.179.140,37 ευρώ και προέρχεται από καταλογισμούς σε Φ.Π.Α., φόρο εισοδήματος και Κ.Β.Σ. Η είσπραξη επιδιώχθηκε χωρίς αποτέλεσμα, τόσο σε βάρος της οφειλέτιδας εταιρείας όσο και σε βάρος του διαχειριστή της Σ.Κ..

Από τις ίδιες ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου προκύπτει επίσης ότι σύμφωνα με την υπ' αριθ. 845/2009 απόφαση του Αρείου Πάγου (Τμήμα ΣΤ' Ποινικό), την επίμαχη πρωτοφειλέτιδα εικονική εταιρεία συνέστησαν και ήλεγχαν εν τοις πράγμασι οι Α.Μ. και Β.Μ., οι οποίοι είναι οι πραγματικοί υπόχρεοι που υποκρύπτονται στην ως άνω εικονική επιχείρηση, χωρίς, ωστόσο, να γίνουν ως προς τα πρόσωπα αυτά ενέργειες από την υπηρεσία για τον εντοπισμό πηγών αποπληρωμής και αναγκαστικής είσπραξης των οφειλών, παρά μόνο στην περιουσιακή κατάσταση της πρωτοφειλέτιδας εταιρείας και του διαχειριστή της.

2. Ακολούθησε η υπ' αριθ. 0073/2-12-2014 Πράξη του IV Τμήματος του Ελεγκτικού Συνεδρίου (διαδικασία ληξιπρόθεσμων οφειλών), με την οποία το Τμήμα παρείχε αρνητική σύμφωνη γνώμη για το χαρακτηρισμό της οφειλής της ως άνω εταιρείας ως ανεπίδεκτης είσπραξης και την καταχώρισή της στα ειδικά βιβλία των ανεπίδεκτων είσπραξης οφειλών. Σύμφωνα με τη γνωμοδότηση αυτή δεν αρκεί η ολοκλήρωση των ερευνών για τον εντοπισμό περιουσιακών στοιχείων της πρωτοφειλέτιδας εταιρείας και του συνυπόχρεου διαχειριστή της

και η εξάντληση των ενεργειών για τον εντοπισμό πηγών αποπληρωμής και αναγκαστικής είσπραξης ως προς αυτούς, αλλά απαιτείται η επέκταση των ανωτέρω ενεργειών και ως προς τους Α.Μ. και Β.Μ., διότι ως υποκruptόμενοι, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 845/2009 απόφαση του Αρείου Πάγου, έχουν την ιδιότητα του συνυπόχρεου προσώπου για την επίμαχη οφειλή κατά την έννοια του άρθρου 82 παρ.1 εδ. α' του ν.δ. 356/1974.

3. Κατόπιν των ανωτέρω, η Επιχειρησιακή Μονάδα Είσπραξης υπέβαλε το ανωτέρω ερώτημα.

Νομοθετικό πλαίσιο

4. Στο άρθρο 82 του ν.δ. 356/1974 «Κώδικας Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων» (Α' 90), όπως αντικαταστάθηκε με την υποπαρ. Α.3 της παρ. Α του άρθρου πρώτου του ν. 4152/2013 (Α' 107), ορίζονται τα εξής:

«1. Ληξιπρόθεσμες οφειλές προς το Δημόσιο, καθώς και συμβεβαιωμένες οφειλές προς τρίτους χαρακτηρίζονται ως ανεπίδεκτες είσπραξης, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι κάτωθι προϋποθέσεις:

α. Έχουν ολοκληρωθεί οι έρευνες και δεν διαπιστώθηκε η ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη και των συνυπόχρεων ή απαιτήσεων αυτών έναντι τρίτων ή διαπιστώθηκε η καθ' οποιονδήποτε τρόπο εκποίηση των περιουσιακών τους στοιχείων που δεν υπόκειται σε ακύρωση ή σε διάρρηξη κατά τα άρθρα 939 επ. Α.Κ. και ειδικότερα διαπιστώθηκε η ολοκλήρωση της διαδικασίας αναγκαστικής εκτέλεσης επί κινητών, ακινήτων ή απαιτήσεων του οφειλέτη με επίσπευση του Δημοσίου ή τρίτων, ο έλεγχος της πτωχευτικής και μεταπτωχευτικής περιουσίας, εφόσον πρόκειται για πτωχό ή ολοκλήρωση της διαδικασίας εκκαθάρισης, εφόσον πρόκειται για οφειλέτη υπό καθεστώς εκκαθάρισης.

β. Έχει υποβληθεί αίτηση ποινικής δίωξης, εφόσον πρόκειται για συνολική βασική οφειλή άνω των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ κατά τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 1882/1990 (Α' 43) ή δεν είναι δυνατή η υποβολή της.

γ. Έχει πραγματοποιηθεί έλεγχος από ειδικά οριζόμενο ελεγκτή της αρμόδιας φορολογικής ή τελωνειακής αρχής, ο οποίος πιστοποιεί, με βάση ειδικά αιτιολογημένη έκθεση ελέγχου, ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις των προηγούμενων περιπτώσεων και ότι είναι αντικειμενικά αδύνατη η είσπραξη των οφειλών.....2...3...4...5...».

5. Στο άρθρο 115 του ν. 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (Α' 151), ο οποίος ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, δηλαδή μέχρι 31-12-2013¹, ορίζονται τα εξής:

«1. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών ή συνεταιρισμών κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους...

2. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές και γενικά εντεταλμένοι στη διοίκηση του νομικού προσώπου, κατά το χρόνο της διάλυσης των λοιπών νομικών προσώπων του άρθρου 101, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και των φόρων που παρακρατούνται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. 3...»,

Περαιτέρω, στο άρθρο 101 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι «Στο φόρο υπόκεινται α)...β)...γ)...δ)...ε) Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης...»..

6. Στο άρθρο 55 του ν. 2859/2000 «Κύρωση του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) ορίζεται ότι: «Για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρο με τον υπόχρεο και οι εξής: α)... β) οι νόμιμοι εκπρόσωποι των νομικών προσώπων, κατά το χρόνο διάλυσης, συγχώνευσης ή μετατροπής τους, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης του φόρου..»

7. Στην παρ. 3 του άρθρου 40 του ν. 3220/2004 (Α'15) ορίζονται τα εξής: «3. Επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από οποιοδήποτε φυσικό, νομικό ή άλλης μορφής πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά αποδεικνύουν ότι είναι παντελώς αμέτοχα με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οι αναλογούντες φόροι, τέλη και εισφορές και γενικά οι κάθε είδους

¹ Από 1-1-2014 ισχύει σχετικά ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), καθώς και ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), στο άρθρο 50 του οποίου ορίζονται τα της αλληλέγγυας ευθύνης των διαχειριστών κλπ συνευθυνόμενων στα νομικά πρόσωπα.

φορολογικές επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται αποκλειστικά κατά του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται και όχι κατά του φερόμενου εκδότη».

Ερμηνεία των διατάξεων

Από τις ανωτέρω διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς και σε συνδυασμό, συνάγονται, κατά την ομόφωνη γνώμη των μελών της Ολομέλειας, τα ακόλουθα:

8. Με τις διατάξεις του άρθρου 82 του ν.δ. 356/1974 (Κώδικας Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων), όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με την υποπαρ. Α3 της παρ. Α του άρθρου πρώτου του ν. 4152/2013, ρυθμίζονται ο χαρακτηρισμός και η διάκριση των ληξιπρόθεσμων οφειλών σε εισπράξιμες και ανεπίδεκτες είσπραξης (με τη συνδρομή σωρευτικά των προϋποθέσεων που ορίζονται στις διατάξεις αυτές), έτσι ώστε οι οφειλές που χαρακτηρίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ως ανεπίδεκτες είσπραξης, να καταχωρίζονται σε ειδικά βιβλία ανεπίδεκτων είσπραξης οφειλών και το Δημόσιο να επικεντρώνει τις προσπάθειες των εισπρακτικών μηχανισμών του στις οφειλές που είναι δυνατό να εισπραχθούν (πρβλ. αιτιολογική έκθεση στους νόμους 3943/2011 και 4152/2013 «Επείγοντα μέτρα εφαρμογής των νόμων 4046/2012, 4093/2012 και 4127/2013» και ειδικά στο άρθρο πρώτο του τελευταίου νόμου που αφορά, μεταξύ άλλων, τροποποίηση διατάξεων του Κ.Ε.Δ.Ε.).

Κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 5 του άρθρου 82 του Κ.Ε.Δ.Ε. εκδόθηκε η ΠΟΛ 1259/5.12.2013 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (Β' 3119), στο άρθρο 1 της οποίας καταγράφονται οι ενέργειες για τον εντοπισμό τυχόν πηγών αποπληρωμής και αναγκαστικής είσπραξης, οι οποίες απαιτείται να έχουν εξαντληθεί προκειμένου να χαρακτηριστεί ληξιπρόθεσμη οφειλή προς το Δημόσιο ως ανεπίδεκτη είσπραξης.

9. Ειδικότερα, κατά το εδάφιο α' της παρ.1 του ως άνω άρθρου 82 απαιτείται να έχουν ολοκληρωθεί οι έρευνες, από τις οποίες διαπιστώθηκε ότι δεν υπάρχουν περιουσιακά στοιχεία ή ότι ολοκληρώθηκε η διαδικασία της αναγκαστικής εκτέλεσης χωρίς αποτέλεσμα, τόσο σε βάρος του οφειλέτη όσο και σε βάρος των συνυπόχρεων κατά το νόμο προσώπων για την καταβολή της συγκεκριμένης οφειλής. Στο ως άνω άρθρο του Κ.Ε.Δ.Ε. δεν καθορίζεται ποια είναι τα συνυπόχρεα πρόσωπα που ευθύνονται παράλληλα, αλληλεγγύως και εις ολόκληρο με τον πρωτοφειλέτη για την καταβολή των οφειλών προς το Δημόσιο,

αλλά τα πρόσωπα αυτά προσδιορίζονται στην ισχύουσα για κάθε είδος οφειλής νομοθεσία, όπως είναι το άρθρο 55 ν. 2859/2000, το άρθρο 115 του ΚΦΕ, το άρθρο 50 του ν. 4174/2013, το άρθρο 31 του ν. 4321/2015 κ.α. Πάντως, ο καθορισμός των συνυπόχρεων προσώπων δεν είναι περιοριστικός, καθόσον συνυπεύθυνα ή παραλλήλως ευθυνόμενα πρόσωπα είναι δυνατόν να καθορίζονται και σε άλλες διατάξεις (πρβλ. απόφαση Υπ. Οικονομικών 1081029 /6403/ΠΟΛ 1103/04).

10. Εξάλλου, κατά την έννοια των διατάξεων άρθρου 40 παρ. 3 του ν. 3220/2004, στις περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής νομικό πρόσωπο, οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και κυρώσεις νόμιμα επιβάλλονται παράλληλα τόσο σε βάρος του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται όσο και σε βάρος εκείνου που εικονικά φέρεται ότι ασκεί την επιχείρηση, εφόσον ο τελευταίος δεν αποδείξει ενώπιον της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων ότι ήταν εντελώς αμέτοχος στις συγκεκριμένες συναλλαγές (ΣΤΕ 3966, 2303/2014, ΓνωμΝΣΚ 525/2012).

11. Περαιτέρω, κατά την παρ. 1 του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), τα πρόσωπα που είχαν την ιδιότητα του διαχειριστή ή του διευθύνοντος συμβούλου ή του εκκαθαριστή ανώνυμης εταιρείας, κατά το χρόνο διάλυσης ή συγχώνευσης αυτής δεν υπέχουν ίδια φορολογική υποχρέωση, για καταβολή του οφειλομένου από την εταιρεία φόρου, αλλά έχουν απλή πρόσθετη ευθύνη προς πληρωμή του βεβαιωθέντος σε βάρος της εταιρείας φόρου, η ευθύνη δε αυτή δεν ανάγεται στο στάδιο της βεβαίωσης του φόρου, αλλά στο στάδιο της είσπραξης του. Επομένως, για την ενεργοποίηση της ευθύνης των προσώπων αυτών δεν απαιτείται να επαναληφθεί η διαδικασία προσδιορισμού και βεβαίωσης του φόρου, με κοινοποίηση, προς τα πρόσωπα αυτά, φύλλου ελέγχου, υποκειμένου σε προσφυγή, ούτε, περαιτέρω, η επ' ονόματί τους ταμειακή βεβαίωση του οφειλομένου ποσού του φόρου, αλλά επιτρέπεται, κατ' αρχήν, να επιδιωχθεί η αναγκαστική είσπραξη του οφειλομένου ποσού του φόρου από τα πρόσωπα αυτά βάσει της ταμειακής βεβαίωσης που έχει εκδοθεί επ' ονόματι της εταιρείας (ΣΤΕ 1623/2015, 844/2012, 4411/2011 κ.α.).

12. Όπως προαναφέρθηκε, στις διατάξεις του άρθρου 82 παρ.1 εδαφ.α' του ΚΕΔΕ δεν καθορίζεται η έννοια του συνυπόχρεου ή των συνυπόχρεων με τον οφειλέτη προσώπων, αλλά ρυθμίζεται η διαδικασία χαρακτηρισμού των ληξιπρόθεσμων οφειλών σε εισπράξιμες και ανεπίδεκτες είσπραξης με τη συνδρομή σωρευτικά των προϋποθέσεων που ορίζονται στις διατάξεις αυτές. Το κύριο χαρακτηριστικό της ευθύνης του συνυπόχρεου προσώπου είναι η έλλειψη ίδιας φορολογικής υποχρέωσης αυτού για καταβολή του οφειλομένου από τον πρωτοφειλέτη φόρου και η πρόσθετη ευθύνη του προς πληρωμή του βεβαιωθέντος σε βάρος του πρωτοφειλέτη φόρου, η οποία ανάγεται στο στάδιο της είσπραξης του. Έτσι, συνυπόχρεα είναι τα πρόσωπα που υπέχουν προσωπική ευθύνη χωρίς να έχει εκδοθεί στο όνομά τους νόμιμος τίτλος. Στην περίπτωση του συνυπόχρεου το Δημόσιο μπορεί να απαιτήσει από αυτόν συγχρόνως ή διαδοχικά ολόκληρη την οφειλή, αλλά θα την εισπράξει μόνο μία φορά (αλληλέγγυα ευθύνη ή ευθύνη εις ολόκληρον).

13. Από την ανωτέρω άπαξ διεκδίκηση διακρίνεται η σωρευτική (αθροιστική) διεκδίκηση παρόμοιων απαιτήσεων, όπως στην περίπτωση των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 40 του ν.3220/2004. Στην περίπτωση αυτή, οι απαιτήσεις είναι αυτοτελείς και ανεξάρτητες μεταξύ τους διότι αφενός επιδιώκεται η είσπραξή τους με διαφορετικό νόμιμο τίτλο είσπραξης, αφετέρου το Δημόσιο υποχρεούται να επιδιώξει την είσπραξη της οφειλής ανεξάρτητα και παράλληλα τόσο από το φαινόμενο όσο και από το υποκρυπτόμενο πρόσωπο και συνεπώς δεν συντρέχει περίπτωση συνυποχρέωσης. Στην υπό εξέταση περίπτωση, υφίσταται ευθύνη τόσο του φαινομένου προσώπου (εταιρεία εκδότη του εικονικού στοιχείου), εφόσον δεν αποδείξει ότι ήταν παντελώς αμέτοχο στη συναλλαγή κατά το άρθρο 40 παρ. 3 του ν.3220/2004, όσο και ανεξάρτητη παράλληλη ευθύνη των υποκρυπτόμενων προσώπων. Στην περίπτωση που εντοπισθούν περιουσιακά στοιχεία του υποκρυπτόμενου προσώπου, όπως π.χ. κινητά περιουσιακά στοιχεία, το προϊόν που θα προκύψει από την εκποίησή τους θα απομειώσει μόνον την οφειλή αυτού.

Απάντηση

14. Ενόψει όλων των ανωτέρω, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια) γνωμοδοτεί, ομόφωνα, ότι σε περίπτωση ύπαρξης βεβαιωμένης ληξιπρόθεσμης οφειλής σε βάρος εικονικής επιχείρησης, οι

πραγματικοί υπόχρεοι που υποκρύπτονται δεν έχουν την ιδιότητα των συνυπόχρεων κατά την έννοια του άρθρου 82 παρ.1 εδ. α' του ν.δ. 356/1974, διότι ευθύνονται ανεξαρτήτως από τα φαινόμενα πρόσωπα (εκείνα που εικονικά φέρονται ότι ασκούν την επιχείρηση) και κατά συνέπεια λαμβάνονται σε βάρος τους όλα τα προβλεπόμενα διοικητικά, ασφαλιστικά, αναγκαστικά και λοιπά μέτρα είσπραξης, αφού συνταχθεί ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου όπου θα καταλογιστούν οι ανάλογες κυρώσεις και σ' αυτούς.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 16 - 11 - 2016

Ο Πρόεδρος

Μιχαήλ Απέσσος
Πρόεδρος του Ν.Σ.Κ.



Η Εισηγήτρια

Εμμανουέλα Πανοπούλου
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

Αθήνα, 4.1.17

γίνεται δεκτή

Ακριβές αντίγραφο
Ο Προϊστάμενος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοίκησης

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ
ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ



Α. ΦΞΑΝΕΤΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ Α.Φ.Ε.Α. ΕΦΟΡΙΑΚΩΝ