ΔΙΚΑΙΟ & ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

11

ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ - ΜΕΛΕΤΗ & ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ ΕΜΠΟΡΙΚΟΥ, ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ, ΕΡΓΑΤΙΚΟΥ & ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

ΑΝΑΤΥΠΟ

Ιωάννης Παπαδάκης
Δικηγόρος, ΜΔΕ

Νικόλαος Καλαντζής
Δικηγόρος

ΣτΕ 1355/2025 Στ΄ Τμ. επταμ.

Ο «ρεαλισμός» του φορολογικού δικαίου ως λόγος διεύρυνσης των ορίων της αλληλέγγυας φορολογικής ευθύνης

Online πρόσβαση σε **ΔΕΕ** στην Πλατφόρμα Νομικού Περιεχομένου | www.qualex.gr

ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

IV. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ

Αλληλέγγυα ευθύνη

ΣτΕ 1355/2025 Στ΄ Τμ. επταμ.

Πρόεδρος: **Ι. Γράβαρης,** *Αντιπρόεδρος ΣτΕ*
Εισηγήτρια: **Β. Ραφτοπούλου,** *Σύμβουλος Επικρατείας*
Δικηγόροι: **Χ. Πελέκης, Δ. Φιλίππου,**
Ό. Παπαχρήστου, Πάρεδρος ΝΣΚ

ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΑ ΕΥΘΥΝΗ «ΕΝ ΤΟΙΣ ΠΡΑΓΜΑΣΙ ΑΣΚΟΥΝΤΟΣ ΤΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ» ΥΠΕΡΑΚΤΙΑΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ, Η ΟΠΟΙΑ ΕΧΕΙ ΔΙΑΚΟΨΕΙ ΤΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΤΗΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ. ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΑΡΧΩΝ ΤΟΥ ΡΕΑΛΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ ΚΑΙ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΦΑΝΕΙΑΣ. Θεμελίωση αλληλέγγυας ευθύνης κατ' άρθρο 115 παρ. 2 Ν 2238/1994 (σε συνδυασμό προς το άρθρο 101 αυτού) με βάση την ιδιότητα του αναιρεσείοντος ως «εν τοις πράγμασι ασκούντος τη διοίκηση» υπεράκτιας εταιρίας στην Ελλάδα κατά τον χρόνο της διακοπής οποιασδήποτε δραστηριότητας αυτής στην Ελλάδα (όπερ λογίζεται και ως χρόνος διάλυσης αυτής). Η ερμηνεία αυτή υπαγορεύεται τόσο από την αρχή του ρεαλισμού που (οφείλει να) διέπει το φορολογικό δίκαιο όσο και από την αρχή της φορολογικής διαφάνειας, η οποία εστιάζει στην απαίτηση για φανερή/διαφανή περιουσιακή/οικονομική κατάσταση των φορολογουμένων, ώστε αυτή να είναι άμεσα προσιτή και ελέγξιμη από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές). Υπό την αντίθετη ερμηνευτική εκδοχή, θα παρείχετο η δυνατότητα με μόνη την τύποις διατήρηση ενός μορφώματος να καθίσταται κατ' ουσίαν αδύνατη η είσπραξη των φορολογικών επιβαρύνσεων που αναλογούν σε αυτήν. Απόρριψη ως αβάσιμου λόγου έχοντος ως βάση ότι το ζήτημα της λύσης της εταιρίας θα πρέπει να κρίνεται κατά το δίκαιο της έδρας της αλλοδαπής εταιρίας (αντίθ. μειοψ.)

Διατάξεις: άρθρο 115 παρ. 2 **Ν 2238/1994**

1. Επειδή, με την υπό κρίση αίτηση, για την άσκηση της οποίας έχει κατατεθεί το νόμιμο παράβολο (αριθ. ηλεκτρονικού παραβόλου .../2018), ζητείται η αναίρεση της 1755/2018 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Πειραιώς, με την οποία απορρίφθηκε έφεση του ήδη αναιρεσείοντος κατά της 3873/2011 απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιώς. Με την τελευταία αυτή απόφαση είχε απορριφθεί ανακοπή του ιδίου κατά των .../5.5.2004 και .../6.5.2008 πράξεων ταμειακής βεβαίωσης και κατά της .../18.2.2010 ατομικής ειδοποίησης της ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιώς, με την οποία κλήθηκε ο αναιρεσείων, ως αλληλεγγύως ευθυνόμενος, να καταβάλει συνολικό ποσό 3.418.002,29 ευρώ, που αντιστοιχεί σε φόρο εισοδήματος και φόρο μεγάλης ακίνητης περιουσίας, που είχαν βεβαιωθεί σε βάρος της αλλοδαπής εταιρίας "... LIMITED" πλέον προσαυξήσεων εκπρόθεσμης καταβολής ύψους 598.267,24 ευρώ.

2. Επειδή, η υπόθεση συζητήθηκε στην επταμελή σύνθεση του Τμήματος, κατόπιν της 427/2024 παραπεμπτικής αποφάσεως της πενταμελούς συνθέσεως, λόγω της σπουδαιότητος του ζητήματος που ανέκυψε, εάν ως "διάλυση" αλλοδαπού νομικού προσώπου, για τους σκοπούς εφαρμογής της παραγράφου 2 του άρθρου 115 του Ν 2238/1994 (ΚΦΕ), νοείται και η διακοπή της δραστηριότητας αυτού στην Ελλάδα, όπως αναλυτικά εκτίθεται κατωτέρω.

Δείτε στην **QUALEX**
την απόφαση **ΣτΕ 427/2024**
σκανάροντας το **QR CODE**

3. Επειδή, κατά την έννοια των διατάξεων των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 53 του ΠΔ 18/1989 (Α΄ 8), όπως αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 12 παρ. 1 του Ν 3900/2010 (Α΄ 213) και, όπως ήδη ισχύουν, προκειμένου να κριθεί παραδεκτή αίτηση αναιρέσεως, απαιτείται η συνδρομή των προϋποθέσεων και των δύο ως άνω παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 53 του ΠΔ 18/1989, δηλαδή και του ελαχίστου ποσού της διαφοράς κατά την παράγραφο 4 και των αναφερομένων στην παράγραφο 3 προϋποθέσεων σχετικά με τη νομολογία. Επομένως, και επί διαφοράς, με χρηματικό αντικείμενο που δεν υπολείπεται του νομίμου ορίου, ή η οποία δεν έχει χρηματικό αντικείμενο, ο αναιρεσείων βαρύνεται, επί ποινή ολικού ή μερικού απαραδέκτου της αιτήσεώς του, να τεκμηριώσει με ειδικούς και συγκεκριμένους ισχυρισμούς που πρέπει να περιέχονται στο εισαγωγικό δικόγραφο ότι με καθένα από τους προβαλλόμενους λόγους αναιρέσεως τίθεται συγκεκριμένο, κρίσιμο για την επίλυση της διαφοράς, νομικό ζήτημα, ζήτημα δηλαδή ερμηνείας διάταξης νόμου ή γενικής αρχής του ουσιαστικού ή δικονομικού δικαίου, που κρίθηκε με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση και επί του οποίου είτε δεν υπάρχει νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας είτε οι σχετικές κρίσεις και παραδοχές της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης έρχονται σε αντίθεση προς μη ανατραπείσα νομολογία ενός τουλάχιστον από τα τρία ανώτατα δικαστήρια (ΣτΕ, ΑΠ, ΕλΣυν) ή του Ανωτάτου Ειδικού Δικαστηρίου ή προς ανέκκλητη απόφαση διοικητικού δικαστηρίου (ΣτΕ 28/2025, 2252/2024, 619/2024 κ.ά.). Οι προαναφερθείσες ρυθμίσεις καταλαμβάνουν και τις αιτήσεις με τις οποίες ζητείται η αναίρεση απόφασης διοικητικού δικαστηρίου, επί διαφοράς κατά το στάδιο της είσπραξης βεβαιωθέντων ήδη, με την έκδοση του οικείου νομίμου τίτλου, φόρων, δασμών κ.λπ., ως χρηματικό δε αντικείμενο στις περιπτώσεις αυτές συνιστούν επί ανακοπής κατά ατομικής ειδοποίησης ή ταμειακής βεβαίωσης, τα αναγραφόμενα σε αυτές ποσά (βλ. ΣτΕ 720/2025, 1666/2024, 215/2024 επταμ., 1845/2023, 242-3/2020 κ.ά.). Εξάλλου, στην περίπτωση ανακοπής κατά ατομικής ειδοποίησης, εκδοθείσας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 115 του ΚΦΕ (Ν 2238/1994), για τις ανάγκες υπολογισμού του ποσού της αναιρετικής διαφοράς, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 53 του ΠΔ 18/1989, λαμβάνεται υπόψη το συνολικό ποσό που καλείται το πρώτον με την ατομική ειδοποίηση να καταβάλει ο ανακόπτων, ως προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενος, το οποίο αντιστοιχεί στα αθροιστικώς αναφερόμενα στις συμπροσβληθείσες με την ανακοπή πράξεις ταμειακής βεβαίωσης ποσά. Τούτο δε διότι η προσβολή με την ανακοπή των εν λόγω πράξεων, καθώς και η έκδοση από το διοικητικό δικαστήριο μίας απόφασης δεν αποτελούν τυχαία γεγονότα, αλλά δικαιολογού-

νται πλήρως εν όψει τόσο της κοινής νομικής και πραγματικής βάσης (ευθύνη προς πληρωμή βεβαιωθέντων σε βάρος της εταιρίας φόρων αναγόμενη στο στάδιο της εισπράξεώς τους, βλ. ΣτΕ 1623/2015, 2275/2017, κ.ά.) όσο και της συνδεόμενης με την αποτελεσματική απονομή της διοικητικής δικαιοσύνης ανάγκης ενιαίας επίλυσης της διαφοράς, η οποία γεννάται το πρώτον με την συμπροσβολή, μετά των πράξεων ταμειακής βεβαίωσης, της σχετικής ατομικής ειδοποίησης (πρβλ. ΣτΕ 1610/2020 7μ. και ΣτΕ 1891-5/2018, 581/2019).

4. Επειδή, η υπό κρίση αίτηση ασκηθείσα στο Διοικητικό Εφετείο Πειραιώς στις 7.1.2019 διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν 3900/2010, το δε χρηματικό αντικείμενο της διαφοράς, όπως προκύπτει από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση (βλ. και ανωτ. σκέψη 1), είναι, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, ανώτερο του κατά τις διατάξεις αυτές ελάχιστου νομίμου ορίου των 40.000 ευρώ.

5. Επειδή, εξάλλου, η υπό κρίση αίτηση ασκείται εμπροθέσμως στις 7.1.2019, δηλαδή την 62η ημέρα από την επομένη της επιδόσεως (στις 6.11.2018 σύμφωνα με το ευρισκόμενο εντός του φακέλου αποδεικτικό επιδόσεως) της αναιρεσιβαλλομένης στον πληρεξούσιο δικηγόρο του αναιρεσείοντος και παραστάντα στην ενώπιον του δικάσαντος δικαστηρίου δίκη, δεδομένου ότι οι δύο τελευταίες ημέρες λήξης της εξηκονθήμερης προθεσμίας (5 και 6.1.2019) ήταν Σάββατο και Κυριακή, δηλαδή κατά νόμο εξαιρετέες.

6. Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του Ν 2238/1994 (Α΄ 151), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο, στο Δεύτερο Τμήμα αυτού («Φορολογία Εισοδήματος Νομικών προσώπων»), ορίζει στη μεν παράγραφο 1 του άρθρου 101 («Υποκείμενο του φόρου») ότι: «Στον φόρο υπόκεινται: α) Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες. β) Οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα. γ) Οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους. δ) οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων ε) Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης», στη δε παρ. 1 του άρθρου 99 («Αντικείμενο του φόρου») ότι αντικείμενο του φόρου είναι, μεταξύ άλλων, «δ) Σε αλλοδαπές επιχειρήσεις, που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και στους κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς, οι οποίοι αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, το καθαρό εισόδημα ή κέρδος το οποίο προκύπτει από πηγή που βρίσκεται στην Ελλάδα, καθώς και το καθαρό κέρδος το οποίο προκύπτει από τη μόνιμη εγκατάσταση της επιχείρησης στην Ελλάδα κατά την έννοια του άρθρου 100». Εξάλλου, οι ανωτέρω διατάξεις για την επιβολή του φόρου εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, όπως ίσχυαν κατά τον κρίσιμο χρόνο, εφαρμόζονταν αναλόγως και για τον φόρο μεγάλης ακίνητης περιουσίας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν 2459/1997 (Α΄ 17).

7. Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 115 του αυτού Κώδικα, με τίτλο «Ευθύνη διοικούντων νομικά πρόσωπα», προβλέπεται ότι: «1. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιριών [...] κατά τον 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 τον χρόνο βεβαίωσής τους. [...] 2. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές και γενικά εντεταλμένοι στη διοίκηση του νομικού προσώπου, κατά τον 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 τον χρόνο βεβαίωσής τους. 3. [...]».

8. Επειδή, τέλος, με τα άρθρα 15 και 16 του Ν 3091/2002 (Α΄ 330) θεσπίσθηκε ειδικός ετήσιος φόρος επί των ακινήτων που βρίσκονται στην Ελλάδα και ανήκουν, κατά κυριότητα ή επικαρπία, στα νομικά πρόσωπα και στις νομικές οντότητες του άρθρου 51Α παρ. 3 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ορίσθηκε δε ότι "Παρένθετα πρόσωπα ευθύνονται σε ολόκληρο με τον υπόχρεο για την καταβολή του φόρου [...] Για τους σκοπούς του νόμου αυτού, παρένθετο πρόσωπο είναι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που συμμετέχει με οποιαδήποτε μορφή ή ποσοστό σε νομικό πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 15, που έχει κυριότητα ή επικαρπία σε ακίνητο ή συμμετέχει σε τρίτο νομικό πρόσωπο που έχει κυριότητα ή άλλα εμπράγματα δικαιώματα σε ακίνητο ή παρεμβάλλεται με οποιονδήποτε τρόπο στη σειρά των συμμετοχών στο κεφάλαιο ενός νομικού προσώπου".

9. Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση και τα λοιπά διαδικαστικά έγγραφα προκύπτουν τα ακόλουθα: Στις 2.4.1987 συνεστήθη στη Μονροβία της Λιβερίας, κατά το δίκαιο της Λιβερίας, η εταιρία "... LIMITED". Με το .../7.5.1988 συμβόλαιο συμβολαιογράφου Αθηνών η εν λόγω εταιρία αγόρασε ακίνητο, επί των οδών ... στην ..., αποτελούμενο από οικόπεδο 2.905,81 τ.μ. και διώροφη οικία και, κατόπιν, υπέβαλε δήλωση έναρξης δραστηριότητας στην Ελλάδα με έδρα τον Πειραιά (...) και αντικείμενο την εκμετάλλευση του ανωτέρω ακινήτου. Ως αντίκλητος της αλλοδαπής εταιρίας στην Ελλάδα φερόταν η Χ[...] Β[...] έως τον Ιούλιο 2001 και από τον Αύγουστο 2001 ως νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρίας φερόταν ότι είχε καταχωρισθεί στο Μητρώο της αρμοδίας ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιώς ο δικηγόρος Μ[...] Β[...] Με το από 1.2.1994 ιδιωτικό συμφωνητικό (υπ' αριθ. καταχ. στη ΔΟΥ .../8.3.1994) η εταιρία εκμίσθωσε το ανωτέρω ακίνητο στον ήδη αναιρεσείοντα ... και τη σύζυγό του μέχρι τον Απρίλιο του 2002, οπότε το μεταβίβασε στην εταιρία ... Α.Β.Ε.Τ.Ε. αντί τιμήματος 3.228.173,15 ευρώ, με το .../30.4.2002 πωλητήριο συμβόλαιο συμβολαιογράφου Αθηνών, στο οποίο αναφερόταν ως συμβαλλόμενος ο ανωτέρω δικηγόρος Μ.Β. ενεργών για λογαριασμό της πωλήτριας εταιρίας ..., ως πληρεξούσιος αυτής. Όπως προέκυψε από έλεγχο που διενήργησε μεταγενεστέρως η Υπ.Ε.Ε. σχετικά με την ανωτέρω πώληση, το έτος 2002 η αγοράστρια του ακινήτου ... Α.Β.Ε.Τ.Ε. είχε λάβει από την τράπεζα ... δάνειο για την πληρωμή του τιμήματος και των εξόδων της πώλησης και είχαν εκδοθεί αρχικώς τρεις επιταγές εις διαταγήν της εταιρίας ..., οι οποίες παραδόθηκαν στον Μ.Β. και, στη συνέχεια, αυτές αντικαταστάθηκαν με δέκα εννέα νέες επιταγές συνολικής αξίας 3.228.173,15 ευρώ εις διαταγήν του ως άνω Μ.Β. από τις οπισθογραφήσεις δε και τα λοιπά στοιχεία των επιταγών προέκυψε ότι οι έξι εισπράχθηκαν ή κατατέθηκαν συμψηφιστικά σε προσωπικό λογαριασμό του Μ.Β., ενώ οι λοιπές δέκα τρεις επιταγές, συνολικής αξίας 2.235.060 ευρώ, παραδόθηκαν στον αναιρεσείοντα (βλ. το .../12.1.2009 δελτίο πληροφοριών της Υπ.Ε.Ε.). Στις 27.3.2002 υπάλληλοι του ΣΔΟΕ διενήργησαν έλεγχο στο δικηγορικό γραφείο του Μ.Β. και κατέσχεσαν, με την .../27.3.2002 έκθεση, διάφορα ανεπίσημα στοιχεία, που αφορούσαν την εταιρία ...˙ μεταξύ των οποίων τα υπ' αριθ. 15 και 16 στοιχεία και το από 12.12.2001 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ του αναιρεσείοντος και του ανωτέρω δικηγόρου, από τα οποία προέκυπτε, κατά τον έλεγχο, ότι πραγματικοί ιδιοκτήτες (beneficial owners) της εταιρίας ήσαν ο ... και η σύζυγός του (υπ' αριθ. .../14.10.2002 δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ). Ειδικότερα, με το κατασχεθέν ως άνω ιδιωτικό συμφωνητικό ο αναιρεσείων, ως νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρίας ... Α.Β.Ε.Ε., αναγνώρισε την ύπαρξη οφειλής της εταιρίας αυτής προς τον ανωτέρω Μ.Β. και δεσμεύθηκε για την εξόφλησή της δηλώνοντας τα εξής: «Προς τον ίδιο σκοπό και δεδομένης

της ιδιότητάς μου ως beneficial owner και δη κατά ποσοστό 50% της υπεράκτιας εταιρίας με την επωνυμία ... Limited, της οποίας νόμιμος γενικός πληρεξούσιος είναι ο ίδιος ως ανωτέρω Μ.Β[...], δηλώνω ρητά, ανέκκλητα και ανεπιφύλακτα ότι εκχωρώ από τούδε στον Μ.Β[...] το ισόποσο προς την ανωτέρω οφειλή μέρος από το καταβληθησόμενο τίμημα κατά την επικείμενη αγοραπωλησία είτε ενός ακινήτου ιδιοκτησίας της εταιρίας "... Limited" κειμένου επί της οδού ... στην ... Αττικής είτε του συνόλου των μετοχών της ίδιας εταιρίας και συγκεκριμένα μέχρι του ποσού των 36.801.000 δραχμών ή 108.000 ευρώ. Βεβαιώνω τέλος ότι η ανωτέρω εκχώρηση είναι γνωστή και στη σύζυγό μου [...], η οποία είναι beneficial owner της εταιρίας "... Limited" κατά το υπόλοιπο 50% και η οποία δεν έχει καμία αντίρρηση ως προς τη σύνταξη και υπογραφή του παρόντος». Κατά τα οικονομικά έτη 1995 - 2001 (χρήσεις 1994 - 2000) η εταιρία ... υπέβαλε στη φορολογική αρχή δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα μισθώματα που εισέπραξε, οι οποίες ελέγχθηκαν σε τακτικό φορολογικό έλεγχο και συντάχθηκε σχετικώς το .../3.12.2001 ειδικό σημείωμα ελέγχου. Μεταγενεστέρως, κατόπιν επανελέγχου, εκδόθηκαν σε βάρος της εταιρίας τα .../2004, .../2004, .../2004, .../2004, .../2004, .../2004 και .../2004 φύλλα ελέγχου φόρου εισοδήματος για τα αυτά ως άνω οικονομικά έτη (1995 - 2001), με τα οποία επιβλήθηκε επί πλέον φόρος (εν όψει της αύξησης του εμβαδού του κτίσματος με προσθήκες που είχαν γίνει σε αυτό βάσει οικοδομικών αδειών των ετών 1990 και 1991). Ακολούθως, ο αναιρεσείων υπέβαλε στη ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιώς (αρ. πρωτ. .../13.4.2004), ως νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρίας "... LIMITED", αίτηση διοικητικής επίλυσης της διαφοράς για τον φόρο εισοδήματος των οικονομικών ετών 1995-2001 και για τον φόρο μεγάλης ακίνητης περιουσίας των οικονομικών ετών 1998-2001. Υπέγραψε δε και πάλι, ως νόμιμος εκπρόσωπος της εν λόγω εταιρίας, τις από 29.4.2004 επτά πράξεις διοικητικής επίλυσης διαφοράς για τα ως άνω φύλλα ελέγχου φόρου εισοδήματος των οικονομικών ετών 1995-2001, ενώ τα οριστικοποιηθέντα κατ' αυτόν τον τρόπο ποσά φόρου και προσαυξήσεων, συνολικού ύψους 108.458,23 ευρώ, βεβαιώθηκαν ταμειακώς σε βάρος της εταιρίας με την .../5.5.2004 πράξη ταμειακής βεβαίωσης της ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιώς. Εξάλλου, με έγγραφό τους προς τη ΔΟΥ (αρ. πρωτ. .../9.5.2005) ο ... και η σύζυγός του ενημέρωσαν ότι οποιοδήποτε πληρεξούσιο σε σχέση με την ... προσκομίσει ή έχει τυχόν προσκομίσει ο ανωτέρω Μ. Β. «είναι είτε άκυρο είτε έχει ανακληθεί από τον Αύγουστο 2001 είτε είναι πλαστό» (όπως φαίνεται σε τηλεομοιοτυπία που απέστειλε η εταιρία ... S.A., υπεύθυνη για την ίδρυση της ... και σε επιστολή της J[...] P[...], για λογαριασμό της εταιρίας, που επιβεβαιώνει τα ανωτέρω). Εξ άλλου, με την 1032/2016 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, κατ' αποδοχή αίτησης του ανωτέρω Μ.Β., ακυρώθηκε η άρνηση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιώς να τον διαγράψει από το Μητρώο της φορολογικής αρχής, ως νόμιμο εκπρόσωπο της ..., αναδρομικά από 21.8.2001, καθόσον, κατά το σκεπτικό της απόφασης, η εγγραφή του αιτούντος στο Μητρώο με την ανωτέρω ιδιότητα διενεργήθηκε μη νομίμως, βάσει σχετικών από 26.4.2002 δηλώσεων, οι οποίες δεν παράγουν έννομες συνέπειες, διότι φέρουν μεν σφραγίδα της εταιρίας, αλλά είναι ανυπόγραφες. Περαιτέρω, η προμνημονευθείσα Χ.Β., η οποία στις ανωτέρω δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος της ... είχε δηλωθεί ως αντίκλητος αυτής στην Ελλάδα, υπέβαλε στη ΔΟΥ το από 13.4.2004 υπόμνημα, με το οποίο αρνήθηκε ότι είχε οποιαδήποτε σχέση με την εταιρία, ανέφερε δε ότι ήταν υπάλληλος σε άλλες εταιρίες συμφερόντων του αναιρεσείοντος και τον Φεβρουάριο 1994 ο ίδιος της ζήτησε επιτακτικά να ενεργήσει ως πληρεξούσια, αντιπρόσωπος και αντίκλητος της εταιρίας ..., της οποίας αυτός και η σύζυγός του ήσαν μόνοι πραγματικοί ιδιοκτήτες. Στη συνέχεια, για τα επόμενα οικονομικά έτη 2002 - 2003 (χρήσεις 2001 - 2002), κατά τα οποία η εταιρία ... δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, εκδόθηκαν σε βάρος της από τη ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιώς αφ' ενός μεν τα .../2008 και .../2008 φύλλα ελέγχου φόρου εισοδήματος, με τα οποία επιβλήθηκε, αντιστοίχως, φόρος εισοδήματος 101.141,41 ευρώ (για τα εισπραχθέντα μισθώματα) και 3.302.809,38 ευρώ (για την υπεραξία από την πώληση του ακινήτου), αφ' ετέρου δε τα .../2008 και .../2008 φύλλα ελέγχου φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας των οικονομικών ετών 2001 - 2002, με τα οποία επιβλήθηκε, αντιστοίχως, φόρος 11.673,03 ευρώ και 5.836,73 ευρώ. Η επίδοση των εν λόγω φύλλων ελέγχου έγινε προς τον Δήμαρχο Πειραιά διότι, όπως αναφέρεται στα αντίστοιχα .../29.2.2008 έγγραφα του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, κατά τον χρόνο της επίδοσης, η εταιρία ... φέρεται ότι είχε διακόψει τις εργασίες της και δεν υπήρχε στη δηλωθείσα διεύθυνση της έδρας της, ενώ, ο νόμιμος εκπρόσωπός της ... αναζητηθείς στην κατοικία του, στην οδό Θεμιστοκλέους 17 στην Εκάλη, διαπιστώθηκε ότι εκεί ήταν άγνωστος. Τα ανωτέρω ποσά φόρων βεβαιώθηκαν σε βάρος της εταιρίας με τις πράξεις ταμειακής βεβαίωσης .../6.5.2008 (ο Φ.Μ.Α.Π.) και .../6.5.2008 (ο φόρος εισοδήματος). Κατά των .../2008 και .../2008 φύλλων ελέγχου φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2002 - 2003 ο αναιρεσείων άσκησε την από 16.10.2009 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιώς, από την οποία αργότερα παραιτήθηκε (προσκομισθείσα 1714/2017 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Πειραιώς). Επί πλέον, με τις πράξεις ταμειακής βεβαίωσης .../27.12.2006, .../27.12.2007 και .../29.12.2008 βεβαιώθηκαν σε βάρος του αναιρεσείοντος έξοδα διοικητικής εκτέλεσης (Ε.Δ.Ε.) ύψους 33,73, 349,80 και 49,20 ευρώ, αντιστοίχως. Για την πληρωμή δε των ανωτέρω βεβαιωθέντων ποσών (ήτοι φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2002 - 2003, Φ.Μ.Α.Π. οικονομικών ετών 2001 - 2002 και Ε.Δ.Ε.) συνολικού ύψους 3.418.002,29 ευρώ πλέον προσαυξήσεων εκπρόθεσμης καταβολής 598.267,24 ευρώ «η ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιώς κοινοποίησε την .../18.2.2010 ατομική ειδοποίηση στον αναιρεσείοντα θεωρώντας ότι ευθύνεται προσωπικώς και αλληλεγγύως με την υπόχρεη εταιρία, σύμφωνα με το άρθρο 115 παρ. 2 του Ν 2238/1994».

10. Επειδή, ανακοπή του αναιρεσείοντος κατά της ως άνω ατομικής ειδοποίησης και των .../5.5.2004 και .../6.5.2008 (Α.Χ.Κ. ... και ...) πράξεων ταμειακής βεβαίωσης απορρίφθηκε με την 3873/2011 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου, κατά το μέρος μεν που στρεφόταν κατά της .../5.5.2004 πράξης ταμειακής βεβαίωσης, ως απαράδεκτη, με το σκεπτικό ότι «[...] αφορά βεβαιωθέν χρηματικό ποσό 108.458,23 ευρώ από τον καταλογισμό φόρου εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 1995-2001, τον οποίο έχει ήδη αποδεχθεί ο ανακόπτων, ως νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρίας, με αντίστοιχα πρακτικά διοικητικής επίλυσης της διαφοράς[...]», κατά τα λοιπά δε, ως αβάσιμη, αφού κρίθηκε ότι «[...] πέραν του ότι ο ανακόπτων έχει υπογράψει και αποδεχθεί, ως νόμιμος εκπρόσωπος, τα πρακτικά διοικητικής επίλυσης της διαφοράς για τους επιβληθέντες φόρους εισοδήματος σε βάρος της ως άνω υπεράκτιας εταιρίας για τα οικονομικά έτη 1995 έως 2001, ο ανωτέρω, σύμφωνα με την από 7.2.2008 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2002 και 2003 και την από 15.9.2010 έκθεση απόψεων της ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιώς, κατέστη συνυπεύθυνος για την καταβολή του ποσού των 4.016.269,53 ευρώ, κατά τις διατάξεις των άρθρων 15 παρ. 1 και 16 παρ. 1 του Ν 3091/2002 [...] λόγω της ιδιότητάς του ως παρένθετου προσώπου - πραγματικού ιδιοκτήτη (beneficial owner) της ελεγχόμενης εταιρίας και όχι λόγω της ιδιότητάς του ως νομίμου εκπροσώπου της ανωτέρω εταιρίας[...]». Έφεση του ιδίου κατά της ως άνω αποφάσεως απορρίφθηκε με την ήδη αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση. Με την τελευταία αυτή απόφαση έγινε κατ' αρχάς δεκτό ότι ο αναιρεσείων δεν ενομιμοποιείτο να προσβάλει με την ανακοπή την .../5.5.2004 πράξη ταμειακής βεβαίωσης για το ποσό των 108.458,23 ευρώ, το οποίο αποτελεί φόρο εισοδήματος των οικονομικών ετών 1995 -2001 και οριστικοποιήθηκε με πρακτικά διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, τα οποία υπέγραψε ο ίδιος, ως νόμιμος εκπρόσωπος της υπόχρεης εταιρίας, δοθέντος ότι σύμ-

φωνα με την παρ. 6 του άρθρου 70 του Ν 2238/1994, με τα πρακτικά αυτά επιλύθηκε η διαφορά αμετακλήτως, κατά το μέρος που επήλθε συμφωνία. Περαιτέρω, το δικάσαν δικαστήριο έλαβε, όπως αναφέρεται στην αναιρεσιβαλλομένη, ιδίως υπ' όψιν ότι: 1) ναι μεν ο ανωτέρω Μ.Β. δηλώθηκε στο Μητρώο της ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιώς, ως νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρίας ..., από τον Αύγουστο 2001, πλην όμως α) η εγγραφή του στο Μητρώο έλαβε χώρα εκ των υστέρων στις 26.4.2002 (σχετ. το .../29.10.2010 έγγραφο του Προϊσταμένου της ΔΟΥ), δηλαδή λίγες ημέρες πριν την πώληση του ακινήτου και αφού είχε ξεκινήσει η έρευνα του ΣΔΟΕ και β) όπως προκύπτει από την 1032/2016 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, η εγγραφή του αυτή έγινε βάσει δηλώσεων, οι οποίες δεν έφεραν υπογραφή, αλλά μόνον τη σφραγίδα της εταιρίας, 2) στο .../30.4.2002 πωλητήριο συμβόλαιο του ακινήτου της εταιρίας ... αναφέρεται μεν ως συμβαλλόμενος ο ανωτέρω, πλην όχι ως νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρίας, αλλά ως πληρεξούσιος αυτής, 3) ο αναιρεσείων και η σύζυγός του, με το από 9.5.2005 έγγραφό τους προς τη ΔΟΥ, γνωστοποίησαν ότι οποιοδήποτε πληρεξούσιο έχει καταθέσει ή θα καταθέσει στο μέλλον ο Μ.Β. είτε έχει ανακληθεί από τον Αύγουστο 2001 είτε είναι άκυρο ή πλαστό, 4) στο από 12.12.2001 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ του αναιρεσείοντος και του Μ.Β., το οποίο κατασχέθηκε στις 27.3.2002 από το ΣΔΟΕ, ο αναιρεσείων είχε δηλώσει ότι ο ίδιος και η σύζυγός του ήσαν οι beneficial owners, κατά 50% έκαστος, της εταιρίας ... και ότι εκχωρούσε στον Μ.Β. το τίμημα από την επικείμενη πώληση του ακινήτου της εταιρίας ή τις μετοχές αυτής, σε εξόφληση οφειλής του προς αυτόν, 5) επιταγές αξίας 2.235.060 ευρώ που εξέδωσε η αγοράστρια του ακινήτου εταιρία ... Α.Β.Ε.Τ.Ε. για την πληρωμή του τιμήματος της αγοραπωλησίας τελικώς παραδόθηκαν στον αναιρεσείοντα, 6) με το από 13.4.2004 υπόμνημά της προς τη ΔΟΥ η προμνημονευθείσα Χ.Β., φερομένη ως αντίκλητος της ..., ανέφερε ότι μόνοι πραγματικοί ιδιοκτήτες της εταιρίας ήσαν ο αναιρεσείων και η σύζυγός του και 7) ο αναιρεσείων, ενεργών ως νόμιμος εκπρόσωπος της ..., είχε υποβάλει στη ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιώς την από 13.4.2004 αίτηση διοικητικής επίλυσης της διαφοράς για τα εκδοθέντα φύλλα ελέγχου φόρου εισοδήματος της εταιρίας των οικονομικών ετών 1995-2001 και κατόπιν είχε υπογράψει τα σχετικά πρακτικά επίλυσης της διαφοράς συνομολογώντας κατ' ουσίαν, με τον τρόπο αυτό, ότι αποδεχόταν την ανωτέρω ιδιότητα. Με βάση τα ανωτέρω κρίθηκε με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση ότι ο αναιρεσείων "[...] ήταν ο δικαιούχος και ο εν τοις πράγμασι ασκών τη διοίκηση της εταιρίας στην Ελλάδα και ότι αφού μοναδικό αντικείμενο εργασιών της εταιρίας ... στην Ελλάδα ήταν η εκμετάλλευση του συγκεκριμένου ακινήτου, μετά την από 30.4.2002 πώληση αυτού η δραστηριότητά της στην Ελλάδα έπαυσε -εφόσον δεν αποδείχθηκε το αντίθετο- και τούτο κατ' ουσίαν ισοδυναμεί με λύση της εταιρίας [...]". Για την κρίση αυτή λήφθηκε επίσης υπ' όψιν και το γεγονός ότι, προκειμένης της επίδοσης των φύλλων ελέγχου, η εταιρία δεν βρέθηκε στη δηλωθείσα διεύθυνση της έδρας της στον Πειραιά. Υπό τα δεδομένα αυτά, το δικάσαν δικαστήριο έκρινε ότι «νομίμως η φορολογική αρχή εξέλαβε τον αναιρεσείοντα ως αλληλεγγύως ευθυνόμενο για την πληρωμή των βεβαιωθέντων σε βάρος της [αλλοδαπής] εταιρίας φόρων, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 115 παρ. 2 του Ν 2238/1994, και κοινοποίησε σ' αυτόν την προσβληθείσα [με την ανακοπή] ατομική ειδοποίηση». Εξάλλου, όσον αφορά προσκομισθείσες από τον αιτούντα με το υπόμνημα επί της εφέσεως ποινικές αθωωτικές αποφάσεις, με την αναιρεσιβαλλομένη κρίθηκαν τα εξής: "[...] Με την ΒΤ4426/2013 απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Πειραιά κρίθηκε ότι δεν αποδείχθηκε η ιδιότητα του εκκαλούντος, ως νομίμου εκπροσώπου της εταιρίας ..., εφόσον τούτο δεν προέκυψε από το Μητρώο της ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά. Εξάλλου, η αθώωσή του με την 553/2016 απόφαση του Μονομελούς Εφετείου Κακουργημάτων Πειραιά στηρίχθηκε στην έλλειψη μιας αντικειμενικής προϋπόθεσης που αξίωνε ο εφαρμοστέος ποινικός νόμος (άρθρο 20 του Ν 2523/1997) για τη στοιχειοθέτηση της έννοιας του αυτουργού του αδικήματος της φοροδιαφυγής στην περίπτωση αλλοδαπών επιχειρήσεων, δηλαδή στην έλλειψη της ιδιότητας του νομίμου εκπροσώπου της εταιρίας, κατά τον χρόνο τέλεσης του αδικήματος, η οποία θα πρέπει να έχει δηλωθεί στο Υπουργείο Οικονομικών, βάσει επισήμως μεταφρασμένου εγγράφου διορισμού του από τα όργανα διοίκησης της εταιρίας. Όμως, η συνδρομή της εν λόγω τυπικής ιδιότητας δεν αποτελεί προϋπόθεση για τη θεμελίωση της κατ' άρθρο 115 παρ. 2 του Ν 2238/1994 πρόσθετης αλληλέγγυας ευθύνης των διευθυντών, διαχειριστών και γενικώς εντεταλμένων στη διοίκηση του νομικού προσώπου και συνεπώς, οι ανωτέρω ποινικές αποφάσεις δεν παράγουν δέσμευση για το παρόν δικαστήριο, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 5 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως ήδη ισχύει, μετά την αντικατάστασή της με το άρθρο 17 του Ν 4446/2016 (Α΄ 240) [...]".

11. Επειδή, με την υπό κρίση αίτηση προβάλλεται ότι το δικάσαν δικαστήριο προέβη σε απαγορευμένη από τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (άρθρα 79 και 97) μεταβολή της πραγματικής βάσης της επίδικης διοικητικής πράξης, στο μέτρο που θεώρησε τον αναιρεσείοντα ως αλληλεγγύως ευθυνόμενο, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 115 παρ. 2 του ΚΦΕ (Ν 2238/1994), λόγω της ιδιότητάς του ως νομίμου εκπροσώπου και γενικώς εν τοις πράγμασι ασκούντος τη διοίκηση της αλλοδαπής εταιρίας στην Ελλάδα, ενώ η Διοίκηση τον είχε θεωρήσει ως αλληλεγγύως ευθυνόμενο, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 15 παρ. 1 και 16 παρ. 1 του Ν 3091/2002, λόγω της ιδιότητάς του ως παρένθετου προσώπου – πραγματικού ιδιοκτήτη της ελεγχόμενης εταιρίας. Προς θεμελίωση δε του παραδεκτού του ως άνω λόγου, ο αναιρεσείων επικαλείται, αφενός μεν ανυπαρξία νομολογίας, αφετέρου δε αντίθεση της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως προς πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (απαριθμούνται οι αποφάσεις ΣτΕ 177/2015, 66/2015, 3384/1989, 420/1992, 2764/1991, 2438/1990 και 2447/1985), κατά την οποία το δευτεροβάθμιο δικαστήριο οφείλει να κρίνει επί των νομικών και πραγματικών αιτιάσεων που προβάλλονται με την έφεση ενόψει του αντικειμένου της φορολογίας, όπως διαμορφώθηκε με την πράξη της φορολογικής αρχής, και της πραγματικής βάσης και του νομικού χαρακτηρισμού, βάσει των οποίων διαμορφώθηκε η φορολογική σχέση, η οποία είχε αποτελέσει το αντικείμενο της πρωτοβάθμιας δίκης.

12. Επειδή, περαιτέρω, με την υπό κρίση αίτηση προβάλλεται ότι κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 115 παρ. 2 του ΚΦΕ (Ν 2238/1994) κρίθηκε από το δικάσαν δικαστήριο ότι ο δικαιούχος – πραγματικός ιδιοκτήτης (beneficial owner) αλλοδαπού νομικού προσώπου στην Ελλάδα εντάσσεται στα προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα, κατά την έννοια της διάταξης αυτής. Ειδικότερα, προβάλλεται ότι η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, πέραν της συνδρομής της ιδιότητας του δικαιούχου – πραγματικού ιδιοκτήτη της εταιρίας ... στο πρόσωπο του αναιρεσείοντος, δεν περιέχει κρίση ότι η ιδιότητα αυτή τον κατέστησε και "γενικά εντεταλμένο στη διοίκηση" πρόσωπο ούτε συνδέει την ιδιότητα αυτή με τη διενέργεια πράξεων διοίκησης της εταιρίας. Προς θεμελίωση του εκ του άρθρου 53 παρ. 3 του ΠΔ 18/1989 παραδεκτού του λόγου αυτού προβάλλεται με το εισαγωγικό δικόγραφο ότι δεν υπάρχει νομολογία του Δικαστηρίου επί του ως άνω ζητήματος.

13. Επειδή, όμως, τα προβαλλόμενα περί μεταβολής της πραγματικής βάσης της οικείας διοικητικής πράξης εκ μέρους του δικάσαντος δικαστηρίου, ερείδονται σε εκτίμηση πραγματικού και συγκεκριμένα, σε εκτίμηση του περιεχομένου των σχετι-

κών, κατά τ' ανωτέρω, διοικητικών πράξεων (έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της φορολογικής αρχής και της ατομικής ειδοποίησης στον αναιρεσείοντα), οι οποίες δεν συνιστούν διαδικαστικά έγγραφα· κατά δε τα, ανελέγκτως κατ' αναίρεση, γενόμενα δεκτά με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, η ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιώς, με την επίδικη ως άνω ατομική ειδοποίηση, θεώρησε ότι ο αναιρεσείων "[...] ευθύνεται προσωπικώς και αλληλεγγύως με την υπόχρεη εταιρία σύμφωνα με το άρθρο 115 παρ. 2 του Ν 2238/1994" (πρβλ. ΣτΕ 2568/2018 επτ.), ενώ η κρίση του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου ότι ο αναιρεσείων κατέστη συνυπεύθυνος για την καταβολή του επίδικου ποσού κατά τις διατάξεις των άρθρων 15 παρ. 1 και 16 παρ. 1 του Ν 3091/2002, λόγω της ιδιότητάς του ως παρένθετου προσώπου – πραγματικού ιδιοκτήτη, δεν επικυρώθηκε από το δευτεροβάθμιο δικαστήριο, εν όψει και των προβληθέντων κατ' έφεση ισχυρισμών του αναιρεσείοντος. Εξάλλου, η κρίση της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης για την εφαρμογή εν προκειμένω των διατάξεων του άρθρου 115 παρ. 2 του ΚΦΕ (Ν 2238/1994) στηρίζεται, κατά τα προεκτεθέντα, αυτοτελώς στην ιδιότητα του αναιρεσείοντος ως "εν τοις πράγμασι ασκούντος τη διοίκηση της εταιρίας στην Ελλάδα" και όχι στην ιδιότητα του "δικαιούχου – πραγματικού ιδιοκτήτη" (beneficial owner), όπως εσφαλμένα υπολαμβάνει ο αναιρεσείων. Ούτε, άλλωστε, υφίσταται κρίση της αναιρεσιβαλλομένης ότι μόνη η ιδιότητα του δικαιούχου και πραγματικού ιδιοκτήτη της ελεγχόμενης επιχείρησης γεννά αλληλέγγυα ευθύνη αυτού κατά τις διατάξεις του άρθρου 115 παρ. 2 του ΚΦΕ (Ν 2238/1994). Συνεπώς, οι ως άνω εκτεθέντες λόγοι (σκ. 11 και 12), όπως προβάλλονται, είναι απορριπτέοι.

14. Επειδή, τέλος, με την υπό κρίση αίτηση προβάλλεται εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 115 παρ. 2 του ΚΦΕ, καθόσον, κατά τους ισχυρισμούς του αναιρεσείοντος, η διακοπή της δραστηριότητας αλλοδαπής εταιρίας στην Ελλάδα δεν δημιουργεί τεκμήριο λύσης αυτής, εάν δε ο νομοθέτης ήθελε να συμπεριλάβει στην έννοια της "διάλυσης" του νομικού προσώπου και την παύση δραστηριοτήτων αυτού, θα το όριζε ρητά, όπως έπραξε στην παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου για την περίπτωση συγχώνευσης των ημεδαπών ανωνύμων εταιριών και συνεταιρισμών. Κατά τον αναιρεσείοντα, το δικάσαν δικαστήριο θα έπρεπε να εξετάσει εάν η ένδικη αλλοδαπή εταιρία είχε πράγματι λυθεί σύμφωνα με το καταστατικό της και το δίκαιο της σύστασής της, δηλαδή το δίκαιο της Λιβερίας. Προς θεμελίωση του παραδεκτού του λόγου αυτού αναιρέσεως προβάλλεται με το εισαγωγικό δικόγραφο το μεν ότι υπάρχει αντίθετη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, το δε ότι δεν υφίσταται νομολογία του Δικαστηρίου επί του ζητήματος αυτού. Σε κάθε περίπτωση, ως προς το νομικό ζήτημα που τίθεται με τον ως άνω προβαλλόμενο λόγο αναιρέσεως, δηλαδή εάν και υπό ποιες προϋποθέσεις, ως "διάλυση" αλλοδαπού νομικού προσώπου, για τους σκοπούς εφαρμογής της παραγράφου 2 του άρθρου 115 του ΚΦΕ (Ν 2238/1994), νοείται και η διακοπή της δραστηριότητας αυτού στην Ελλάδα, δεν προκύπτει η ύπαρξη νομολογίας του Δικαστηρίου και ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός προς θεμελίωση του παραδεκτού είναι βάσιμος και ο αντίστοιχος λόγος αναιρέσεως προβάλλεται παραδεκτώς.

15. Επειδή, από το περιεχόμενο της προσβαλλομένης απόφασης προκύπτουν τα εξής κρίσιμα πραγματικά δεδομένα: α) Η εταιρία "... LIMITED" συνεστήθη στη Μονροβία της Λιβερίας, ήτοι σε κράτος το οποίο δεν έχει υπογράψει σύμβαση διοικητικής συνδρομής σε φορολογικά θέματα με την Ελλάδα (βλ. αντί άλλων ΔΟΣ Α 1150236 ΕΞ 2010 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, ΦΕΚ Β΄ 1805, καθώς και τον συγκεντρωτικό πίνακα συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας στον ιστότοπο της ΑΑΔΕ), οπότε, λόγω της μη ανάληψης σχετικής δέσμευσης από την αρμόδια αρχή της ως άνω τρίτης χώρας, στο πλαίσιο διεθνούς σύμβασης (πολυμερούς ή διμερούς), ότι θα χορηγεί στις ημεδαπές φορολογικές αρχές τις αναγκαίες πληροφορίες για την ελεγξιμότητα της ορθότητας και ακρίβειας των συλλεγομένων πληροφοριών (πρβλ. ΣτΕ 1220-1/2024 επταμ.), καθίσταται εν τοις πράγμασιν αδύνατη η ανταλλαγή των απαιτούμενων πληροφοριών στον φορολογικό τομέα, ως προς την ανωτέρω εταιρία, και, συνακόλουθα, η ελεγξιμότητα των εν λόγω πληροφοριών από τη Φορολογική Διοίκηση (η οποία αποτελεί ειδική πτυχή και το σημαντικότερο μέσο πραγμάτωσης της σύγχρονης αρχής της φορολογικής διαφάνειας- μέσω της ανταλλαγής πληροφοριών με τις άλλες εμπλεκόμενες -φορολογικές- δικαιοδοσίες, προκειμένου για περιπτώσεις «διασυνοριακών» φορολογουμένων, πρβλ. ΣτΕ 1220-1/2024 επταμ.). β) Μοναδική δραστηριότητα της εν λόγω εταιρίας στην Ελλάδα αποτέλεσε η εκμετάλλευση ακινήτων και δη του επίμαχου ακινήτου. γ) Από τον έλεγχο του ΣΔΟΕ προέκυψε ότι, στην πραγματικότητα, η νομική προσωπικότητα της εν λόγω εταιρίας υποχωρεί έναντι των πραγματικών ιδιοκτητών (beneficial owners) αυτής, οι οποίοι ήσαν οι ... και ...· η κρίση δε αυτή ερείδεται και επί δηλώσεως του αναιρεσείοντος, ..., που περιέχεται σε σχετικό ιδιωτικό συμφωνητικό. δ) Το έτος 2004 ο αναιρεσείων προέβη σε αλλεπάλληλες πράξεις, ως νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρίας (όπως η αίτηση διοικητικής επίλυσης της διαφοράς για τα εκδοθέντα φύλλα ελέγχου φόρου εισοδήματος της εταιρίας των οικονομικών ετών 1995-2001 και η υπογραφή των σχετικών πρακτικών επίλυσης της διαφοράς). ε) Όπως αναφέρεται στα αντίστοιχα .../29.2.2008 έγγραφα του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, κατά τον χρόνο της επίδοσης των φύλλων ελέγχου φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2002-2003 και φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας οικονομικών ετών 2001-2002, η εταιρία "... LIMITED" φέρεται ότι είχε διακόψει τις εργασίες της στην Ελλάδα «και δεν υπήρχε στη δηλωθείσα διεύθυνση της έδρας της». Από όλα τα παραπάνω δεδομένα, σε συνδυασμό και με τα λοιπά στοιχεία τα οποία έλαβε ιδίως υπόψη του το δικάσαν δικαστήριο της ουσίας, προκύπτει ότι η ως άνω εταιρία "... LIMITED" έχει τα χαρακτηριστικά της υπεράκτιας εταιρίας (κατά την έννοια του Ο.Ο.Σ.Α.) και, κατά τον κρίσιμο χρόνο της έκδοσης των επίδικων πράξεων ταμειακής βεβαίωσης, είχε παύσει κάθε δραστηριότητα στην Ελλάδα, όπως τούτο προκύπτει ιδίως αφενός μεν από τη μεταβίβαση του μοναδικού της ακινήτου στην Ελλάδα, η εκμετάλλευση του οποίου, κατά τα προεκτεθέντα, αποτελούσε και τη μοναδική δραστηριότητά της στην Ελλάδα, εν όψει της οποίας είχε καταστεί υποκείμενο φορολογικών υποχρεώσεων, αφετέρου δε από τη μη ύπαρξη καν γραφείου της στην Ελλάδα. Με τα δεδομένα αυτά, εφόσον, κατά την ανέλεγκτη αναιρετικά κρίση του δικάσαντος δικαστηρίου της ουσίας, ο αναιρεσείων ήταν, κατά τα προεκτεθέντα, ο ασκών τη διοίκηση της ως άνω υπεράκτιας εταιρίας, κατά τον χρόνο της διακοπής οποιασδήποτε δραστηριότητας αυτής στην Ελλάδα (όπερ, κατά τα προεκτεθέντα, λογίζεται και ως χρόνος διάλυσης αυτής), νομίμως θεωρήθηκε αλληλεγγύως προς αυτήν ευθυνόμενος ως προς τις επίδικες πράξεις ταμειακής βεβαίωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 115 παρ. 2 του ΚΦΕ σε συνδυασμό προς το άρθρο 101 αυτού. Η ερμηνεία αυτή υπαγορεύεται τόσο από την αρχή του ρεαλισμού που (οφείλει να) διέπει το φορολογικό δίκαιο όσο και από τη σύγχρονη αρχή της φορολογικής διαφάνειας (η οποία εστιάζει στην απαίτηση για

φανερή/διαφανή περιουσιακή/οικονομική κατάσταση των φορολογουμένων, ώστε αυτή να είναι άμεσα προσιτή και ελέγξιμη από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές, πρβλ. ΣτΕ 1220-1/2024 7μ. με περαιτέρω παραπομπές στη νομολογία). Υπό την αντίθετη ερμηνευτική εκδοχή, θα παρείχετο η δυνατότητα με μόνη την τύποις διατήρηση ενός μορφώματος, όπως της ως άνω εταιρίας "... LIMITED", η οποία, μετά και την πώληση του μοναδικού περιουσιακού στοιχείου της στην Ελλάδα, είχε διακόψει κάθε δραστηριότητα και δεν είχε πλέον σταθερή παρουσία στην Ελλάδα (πρβλ. C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Συλλογή 2006, σ. 1-8203, σκέψη 19), να καθίσταται κατ' ουσίαν αδύνατη η είσπραξη των φορολογικών επιβαρύνσεων που αναλογούν σε αυτήν. Τούτο δε, λόγω αφενός της ανυπαρξίας ακίνητης περιουσίας της στην Ελλάδα και αφετέρου της μη δυνατότητας διασταύρωσης τυχόν στοιχείων σχετικά με την περιουσία της σε άλλες χώρες με αξιόπιστα στοιχεία από τη χώρα της έδρας της εταιρίας. Επομένως, εν όψει των ανωτέρω, παρίσταται νόμιμη η κρίση της προσβαλλομένης αποφάσεως και πρέπει να απορριφθούν εν πάση περιπτώσει ως αβάσιμα όλα τα περί του αντιθέτου προβαλλόμενα με τον ως άνω λόγο αναιρέσεως και τα κατατεθέντα υπομνήματα του αναιρεσείοντος· και δη τα έχοντα ως βάση ότι κατά τις εφαρμοστέες διατάξεις το ζήτημα της λύσης της εταιρίας εν προκειμένω έπρεπε να κριθεί κατά το δίκαιο της έδρας της αλλοδαπής ως άνω εταιρίας. Μειοψήφησαν ο Πρόεδρος *Ι. Γράβαρης* και η Σύμβουλος *Στ. Λαμπροπούλου*, οι οποίοι διατύπωσαν την ακόλουθη γνώμη: Με τις προπαρατεθείσες διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 115 του ισχύοντος, κατά τον κρίσιμο χρόνο, Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν 2238/1994), προκειμένου περί των φόρων που οφείλουν, κατά τον Κώδικα αυτό, μεταξύ άλλων, «τα λοιπά [πλην των κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου ημεδαπών ανωνύμων εταιριών και συνεταιρισμών] νομικά πρόσωπα του άρθρου 101», μεταξύ των οποίων οι αλλοδαπές εταιρίες (άρθρο. 101 παρ. 1 περ. δ), καθιερώθηκε για την πληρωμή των φόρων αυτών προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη των προσώπων «που είναι διευθυντές, διαχειριστές και γενικά εντεταλμένοι στη διοίκηση» των ως άνω νομικών προσώπων «κατά τον χρόνο της διάλυσής τους». Όπως δε έχει παγίως κριθεί, η εν λόγω ευθύνη, έχοντας πρόσθετο, εγγυητικό χαρακτήρα για την εκπλήρωση των φορολογικών οφειλών των νομικών προσώπων, εξυπηρετώντας σκοπό δημοσίου συμφέροντος, που είναι η εξασφάλιση της εισπράξεως των φορολογικών αυτών οφειλών, και επιβαλλόμενη σε πρόσωπα που, ως εντεταλμένα στη διοίκηση των οικείων νομικών προσώπων, έχουν καθήκον να μεριμνούν για τη συμμόρφωση των τελευταίων προς τις φορολογικές τους υποχρεώσεις, είναι μεν, ως εκ τούτου, συνταγματικά ανεκτή, οι σχετικές διατάξεις όμως, εισάγουσες εξαίρεση από την αρχή της αυτοτέλειας του νομικού προσώπου και από τον κανόνα ότι καθένας ευθύνεται για τα δικά του και όχι για αλλότρια χρέη, συνεπαγόμενες δε σοβαρές επεμβάσεις στην περιουσία και σημαντικούς περιορισμούς στην οικονομική ελευθερία των προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνομένων, πρέπει να ερμηνεύονται στενά και σύμφωνα με τις απορρέουσες από το κράτος δικαίου αρχές της αναλογικότητας, της σαφήνειας και της προβλεψιμότητας. (Μεταξύ άλλων, ΣτΕ 674/2021, Ολομ. 215/2024, επταμ., 619/2024). Ως εκ τούτου, η κατά το ανωτέρω άρθρο 115 παρ. 2 ΚΦΕ «διάλυση του νομικού προσώπου», ως προϋπόθεση της κατά το άρθρο αυτό αλληλέγγυας ευθύνης (των διοικούντων το νομικό πρόσωπο κατά τη διάλυσή του), πρέπει να νοηθεί στενά, κατά το ρητό, σαφές γράμμα του νόμου˙ πρέπει δηλαδή να θεωρηθεί ως η κατά το οικείο δίκαιο λύση του ίδιου του νομικού προσώπου, όπως ρητώς και χωρίς διακρίσεις ορίζει ο νόμος διά της αναφοράς στην οικεία νομική έννοια, και δεν μπορεί να επεκταθεί σε καταστάσεις πέραν των εν λόγω ορίων της ρυθμίσεως, που θα συνιστούσαν απαγορευμένη κατά τ' ανωτέρω διασταλτική ερμηνεία ή αναλογική εφαρμογή της. Έσφαλε, συνεπώς, η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση κρίνοντας, κατά τα προεκτεθέντα, ότι με «διάλυση» κατ' άρθρ. 115 παρ. 2 ΚΦΕ «ισοδυναμούσε», εν προκειμένω, η παύση της δραστηριότητας στην Ελλάδα της ένδικης αλλοδαπής εταιρίας και ότι, επομένως, ο αναιρεσείων, ως ο εν τοις πράγμασι ασκών τη διοίκηση της εταιρίας αυτής, ήταν, κατ' εφαρμογή της εν λόγω διατάξεως, προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενος για τα φορολογικά της χρέη. Δεν έχει δε, από την άποψη αυτή, σημασία, κατ' αναίρεση, το πραγματικό, υπό το οποίο το διοικητικό εφετείο εξέφερε την κρίση του και, ειδικότερα, το εάν η αλλοδαπή εταιρία έφερε τα χαρακτηριστικά της «υπεράκτιας» και αν ο αναιρεσείων ήταν "beneficial owner". Τέτοιες πραγματικές καταστάσεις (περί της συνδρομής, άλλωστε, των οποίων, εν προκειμένω, το διοικητικό εφετείο δεν εξέφερε, πάντως, ευθέως ιδία αυτοτελή κρίση), αποτέλεσαν αντικείμενο ιδιαίτερων, μεταγενέστερων νομοθετικών ρυθμίσεων (της προμνημονευθείσας περί υπεράκτιων εταιριών νομοθεσίας), οι οποίες, εκείνες, αντιμετώπισαν τα εντεύθεν ζητήματα φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής, θεσπίζοντας ειδικές σχετικές προϋποθέσεις και καλύπτοντας έτσι, όπως μάλιστα χαρακτηριστικά αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση του Ν 3091/2002, το μέχρι τότε νομοθετικό «κενό». Κενό, που, κατά τα προεκτεθέντα, δεν μπορεί να καλυφθεί με αναλογική εφαρμογή των διατάξεων που εν προκειμένω εφαρμόσθηκαν, χωρίς να παραβιασθούν οι αρχές της στενής ερμηνείας, της σαφήνειας και της προβλεψιμότητάς τους, αρχές που, αποτελούσες έκφανση του κράτους δικαίου, ισχύουν για όλους. Συνεπώς, σύμφωνα με τη γνώμη αυτή, η προσβαλλόμενη απόφαση, κατά τα βασίμως προβαλλόμενα, θα έπρεπε να αναιρεθεί και η υπόθεση να παραπεμφθεί στο διοικητικό εφετείο για νέα νόμιμη κρίση.

16. Επειδή, εξάλλου, με το από 23.10.2024 υπόμνημά του, ο αναιρεσείων προβάλλει ότι κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 5 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας [εν όψει δε και των οικείων διατάξεων της Ε.Σ.Δ.Α.] προέβη το δικάσαν διοικητικό εφετείο στην ως άνω κρίση περί της αλληλέγγυας ευθύνης του για τα επίδικα χρέη, παρά την προσκόμιση ενώπιόν του των, κατά τα προεκτεθέντα, αποφάσεων των ποινικών δικαστηρίων που, κατά τους ισχυρισμούς του, ήταν αμετάκλητες και απέρρεε από αυτές περί του αντιθέτου δεδικασμένο: της 553/18.11.2016 αθωωτικής απόφασης του Μονομελούς Εφετείου Κακουργημάτων Πειραιά (για τη μη υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2002 και 2003) και της ΒΤ4426/5.9.2013 αθωωτικής απόφασης του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Πειραιά (για τη μη καταβολή χρεών προς το Δημόσιο, μεταξύ των οποίων και φόρου εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2002, 2003). Όμως, τα ανωτέρω είναι, εν πάση περιπτώσει, απορριπτέα ως απαράδεκτα, διότι προβάλλονται, το πρώτον, με το πιο πάνω υπόμνημα.

17. Επειδή, κατόπιν αυτών, η υπό κρίση αίτηση πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

(Απορρίπτει την αίτηση.)

Παρατηρήσεις

Ο «ρεαλισμός» του φορολογικού δικαίου ως λόγος διεύρυνσης των ορίων της αλληλέγγυας φορολογικής ευθύνης

I. Η καθιέρωση της αλληλέγγυας φορολογικής ευθύνης ως εξαίρεση στον κανόνα της εταιρικής αυτοτέλειας

Ως γνωστόν, κάθε ένωση προσώπων και κάθε σύνολο περιουσίας δύναται να αποκτήσει νομική προσωπικότητα κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 61 του Αστικού Κώδικα, εφόσον βέβαια «*τηρηθούν οι όροι που αναγράφει ο νόμος*». Άπαντα, επομένως, τα νομικά πρόσωπα αποκτούν αυτοτελή νομική υπόσταση τόσο έναντι έτερων νομικών προσώπων όσο κι έναντι των φυσικών προσώπων, τα οποία αναλαμβάνουν κι ασκούν τη διοίκηση τους (ήτοι την εν στενή εννοία διαχείριση καθώς και την εκπροσώπησή τους). Τούτο σημαίνει, κατά λογική ακολουθία, ότι κάθε νομικό πρόσωπο δύναται να αποκτά δικαιώματα και υποχρεώσεις στο όνομα και για λογαριασμό του, δίχως μάλιστα τα κτηθέντα δικαιώματα και οι επωμισθείσες υποχρεώσεις να καθίστανται αυτοδικαίως δικαιώματα ή υποχρεώσεις των εκάστοτε διοικούντων (*αρχή του χωρισμού της εταιρικής περιουσίας ή, άλλως, αρχή της περιουσιακής αυτοτέλειας*).

Εκ του λόγου δε αυτού, οι γενόμενες φορολογικές οφειλές συνιστούν καταρχήν υποχρέωση του εκάστοτε νομικού προσώπου (και πάντως όχι των εκάστοτε διοικούντων), επιφυλασσομένης βέβαια της περίπτωσης της ομορρύθμου εταιρίας, όπου οι ομόρρυθμοι εταίροι «*ευθύνονται παράλληλα*» για τα γενόμενα φορολογικά χρέη, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 22 του Εμπορικού Νόμου (ΒΔ 19.04/01.05.1835) και, ήδη, στο άρθρο 249 Ν 4072/2012.

Εν όψει, όμως, της ανάγκης διασφάλισης της εισπραξιμότητας των γενόμενων φορολογικών εσόδων, ο νομοθέτης επέλεξε να κάμψει την αρχή της περιουσιακής αυτοτέλειας, εισάγοντας εκ νέου ρητή εξαίρεση. Η εξαίρεση αυτή συνίσταται στην καθιέρωση αλληλέγγυας ευθύνης ως προς την καταβολή των υφιστάμενων φορολογικών οφειλών. Τούτο σημαίνει ότι, καίτοι το εκάστοτε νομικό πρόσωπο ευθύνεται καταρχήν (υπό την ιδιότητα του ως αυτοτελής νομική οντότητα) για την καταβολή των γενόμενων φορολογικών οφειλών, ο φορολογικός νομοθέτης επιλέγει, κατά πλάσμα δικαίου, να καταστήσει υπόλογη και τη διοίκηση του εκάστοτε νομικού προσώπου.

Προσήκει, σχετικώς, να σημειωθεί ότι η νομική φύση της ευθύνης των διοικούντων ως προς τις γενόμενες φορολογικές οφειλές είναι επικουρική (ήτοι προσιδιάζει στην ευθύνη του εγγυητή, όπως ρητώς δέχεται η ΣτΕ 3/2000) και πάντως όχι πρωτογενής, ενώ η φύση της ως εξαιρετικής νομοθετικής πρόβλεψης επιτάσσει, εκ των πραγμάτων, τη στενή της γραμματική ερμηνεία (ΣτΕ 66/2024, 1129/2023, 7/2022, 1769/2018, 2030/2004).

Η πρώτη, δε, απόπειρα καθιέρωσης αλληλέγγυας φορολογικής ευθύνης των διοικούντων νομικά πρόσωπα απαντάται στο Ν 1640/1919 «*περί φορολογίας των καθαρών προσόδων*», ο οποίος καθιέρωσε την προσωπική ευθύνη των εκπροσώπων διαλυόμενων ή συγχωνευόμενων ανωνύμων εταιριών κατά την καταβολή του φόρου καθαρών προσόδων.

Κατόπιν, όμως, κατάργησης του Ν 1640/1919, η έννοια της αλληλέγγυας ευθύνης εξακολούθησε να διέπει τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων, καθόσον η ως άνω διάταξη ενσωματώθηκε, αρχικώς, στο ΝΔ 3843/1958 «*Περί φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων*» (όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 17 Ν 542/1977) κι, ακολούθως, στον προϊσχύσαντα ΚΦΕ (Ν 2238/1994), ο οποίος προέβλεψε, μεταξύ άλλων (ιδ. σχετ. άρθρο 115 παρ. 2), ότι οι γενικά εντεταλμένοι στη διοίκηση υπεράκτιας εταιρίας αποκτούν αλληλέγγυα φορολογική ευθύνη κατά το χρόνο διάλυσης της εταιρίας αυτής.

II. Το τιθέμενο εν προκειμένω νομικό ζήτημα

Επί τη βάσει της εν λόγω διάταξης, το Συμβούλιο της Επικρατείας έσπευσε εν προκειμένω να καθορίσει το ακριβές χρονικό σημείο, κατά το οποίο ενεργοποιείται (κατ' άρθρο 115 ΚΦΕ) η αλληλέγγυα φορολογική ευθύνη, καλούμενο μάλιστα να εξετάσει εάν η παύση της δραστηριότητας μίας αλλοδαπής υπεράκτιας εταιρίας ισοδυναμεί (για σκοπούς θεμελίωσης αλληλέγγυας φορολογικής ευθύνης) με διάλυση αυτής.

Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο εκκίνησε το δικανικό του συλλογισμό δια της προτάξεως (εν είδει πρωθύστερου σχήματος) της ελάσσονος πρότασης, καθότι έσπευσε ευθύς εξαρχής να υπενθυμίσει:

(α) αφενός, ότι η υπεράκτια εταιρία είχε διακόψει την εμπορική της δραστηριότητα στην Ελλάδα (δοθέντος ότι είχε μεταβιβάσει το μοναδικό της περιουσιακό στοιχείο, δίχως να έχει στο μεσοδιάστημα αποκτήσει έτερη, κινητή ή ακίνητη, περιουσία) κι

(β) αφετέρου, ότι ο αναιρεσείων συνέχισε (κατά τα αναιρετικώς ανέλεγκτα πραγματικά περιστατικά) να ασκεί τη διοίκηση της υπεράκτιας εταιρίας, ακόμη και κατά το χρόνο διακοπής της εμπορικής της δραστηριότητας στην Ελλάδα.

Υπό τα δεδομένα αυτά, το Συμβούλιο της Επικρατείας δεν επιχείρησε να εξετάσει εάν η παύση της εμπορικής δραστηριότητας αποτελεί, κατά στενή γραμματική ερμηνεία του άρθρου 115 ΚΦΕ, διάλυση της υπεράκτιας εταιρίας, παρά προτίμησε να ερευνήσει εάν υφίστανται έτεροι νομικοί λόγοι, ικανοί να δικαιολογήσουν την ενεργοποίηση αλληλέγγυας φορολογικής ευθύνης, ακόμη κι όταν δεν έχει μεσολαβήσει (όπως εν προκειμένω) διάλυση της οικείας υπεράκτιας εταιρίας.

Οι δύο, δε, νομικοί λόγοι, οι οποίοι επάγονται, σύμφωνα με το Δικαστήριο, τη θεμελίωση αλληλέγγυας φορολογικής ευθύνης ακόμη και κατά την παύση δραστηριοποίησης (μη διαλυθείσας) υπεράκτιας εταιρίας συνίστανται, αφενός, στην αρχή του ρεαλισμού, η οποία «*οφείλει να διέπει το φορολογικό δίκαιο*» κι, αφετέρου, στην αρχή της φορολογικής διαφάνειας, η οποία «*εστιάζει στην απαίτηση για φανερή/διαφανή περιουσιακή/οικονομική κατάσταση των φορολογουμένων, ώστε αυτή να είναι άμεσα προσιτή και ελέγξιμη από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές*».

Η αναγκαιότητα, άλλωστε, θεμελίωσης αλληλέγγυας φορολογικής ευθύνης, ακόμη κι ελλείψει μεσολαβούσας διάλυσης, ανάγεται, κατά το Συμβούλιο της Επικρατείας, και στο γεγονός ότι, υπό την αντίθετη ερμηνευτική εκδοχή, θα καθίστατο τοις πράγμασι αδύνατη η είσπραξη των υφιστάμενων φορολογικών οφειλών, αφού η υπεράκτια εταιρία θα αδυνατούσε, ελλείψει εμπορικής δραστη-

ριότητας αλλά και διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων, να ανταποκριθεί στις φορολογικές τις υποχρεώσεις.

III. Η αρχή της στενής γραμματικής ερμηνείας και τα ανυπέρβατα όρια της

Η ιδιοτυπία της παρούσας αποφάσεως έγκειται κατά βάση στη συνειδητή επιλογή του Δικαστηρίου να μετακυλίσει την πλάστιγγα της ερμηνευτικής οπτικής από το γράμμα προς το σκοπό της εκάστοτε εφαρμοστέας φορολογικής διάταξης, παρακάμπτοντας κατ' αυτόν τον τρόπο τη διαχρονική και σταθερή του νομολογία, η οποία είχε προ πολλού αναγάγει τη στενή γραμματική ερμηνεία των φορολογικών κανόνων σε βασική ερμηνευτική πυξίδα του διοικητικού δικαστή.

Πράγματι, η στενή γραμματική ερμηνεία των φορολογικών κανόνων δεν αποτελεί μία τυχαία ερμηνευτική πρακτική, τουναντίον ενσαρκώνει την αρχή της νομιμότητας (και δη την ειδική συνταγματική πρόβλεψη του άρθρου 78), δοθέντος ότι ο συντακτικός νομοθέτης υπέλαβε (κι εξακολουθεί, αν μη τι άλλο, να υπολαμβάνει) πως, δια της προσκόλλησης στο γράμμα και στο στενά ερμηνευτέο περιεχόμενο αυτού, διασφαλίζεται η προβλεψιμότητα κι άρα και η ασφάλεια δικαίου.

Τυχόν, δε, παράκαμψη της στενής γραμματικής ερμηνείας καθίσταται, κατά το Δικαστήριο, θεσμικώς ανεκτή κι ως εκ τούτου συνταγματικώς επιτρεπτή, μονάχα σε περιπτώσεις όπου η διατύπωση του νόμου τυγχάνει νοηματικά ατελής, αλλά και υπό τον όρο πάντως ότι η παράβλεψη της αυστηρής γραμματικής διατύπωσης τυγχάνει, στις περιπτώσεις αυτές, ευνοϊκή για τον φορολογούμενο, κατ' εφαρμογή της γενικής αρχής «*in dubio contra fiscum*» (ΣτΕ 839/1985 ΣτΕ 969/1933, 298/1949)[1].

Η καταστρατήγηση, συνεπώς, της στενής γραμματικής διατύπωσης δεν δύναται να οδηγήσει επί της αρχής σε διόγκωση της φορολογητέας ύλης ή σε πολλαπλασιασμό των φορολογητέων (φυσικών ή νομικών) προσώπων, καθότι, δια του τρόπου αυτού, η παράκαμψη ή η παράβλεψη του γράμματος του νόμου θα ανέτρεπε εκ των πραγμάτων το τεκμήριο προστασίας του φορολογούμενου.

Ακόμη, όμως, κι αν ήθελε θεωρηθεί πως η στενή γραμματική ερμηνεία δύναται πλέον να υποχωρεί και σε βάρος του φορολογουμένου, τούτο ουδόλως αναιρεί ότι η μετατόπιση αυτή προϋποθέτει ισχυρή νομική θεμελίωση και τεκμηρίωση. Τέτοια, δε, τεκμηρίωση ούτε συνιστά ούτε και θα μπορούσε (καθ' ημάς) να συνιστά η γενική και παρελκυστική επίκληση της αρχής (δήθεν) του ρεαλισμού, η οποία φέρεται, κατά το Δικαστήριο, «*να διέπει το φορολογικό δίκαιο*».

Πράγματι, ο φορολογικός ρεαλισμός αποτελεί μακραίωνη θεωρητική τάση, η οποία διαμορφώθηκε το πρώτον στις ΗΠΑ, με σκοπό να ενισχύσει το οπλοστάσιο της φορολογικής αρχής έναντι φαινομένων επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού[2]. Είναι, δε, χαρακτηριστικό πως το Ανώτατο Δικαστήριο των ΗΠΑ απεφάνθη, στο πλαίσιο της υποθέσεως *Weiss κ. Stearn* (κρίση την οποία επανέλαβε κι επ' αφορμή της μεταγενέστερης υποθέσεως *Gregory v. Helvering*) ότι «[...] *τα ζητήματα φορολογίας πρέπει να καθορίζονται με εξέταση του τι πραγματικά συνέβη παρά με βάση τον δηλούμενο από τους φορολογούμενους σκοπό τους. Όταν εφαρμόζεται το φορολογικό δίκαιο πρέπει να ελέγχεται η ουσία και όχι απλώς ο τύπος* [...]».

Το γεγονός, πάντως, ότι ο φορολογικός ρεαλισμός συστοιχεί προς μία «*πραγματιστική και ουσιαστική θεώρηση των φορολογητέων καταστάσεων*», ούτε σημαίνει ούτε και θα μπορούσε να σημαίνει ότι ο φορολογικός νομοθέτης έσπευσε να αναγάγει τη ρεαλιστική φορολογική απεικόνιση των κρινόμενων (ανά περίπτωση) καταστάσεων σε αυτοτελή νομική αρχή[3]. Και τούτο διότι ο φορολογικός ρεαλισμός ανάγεται εκ των πραγμάτων στην εκτίμηση των εκάστοτε πραγματικών περιστατικών (επ' ευκαιρία κατάστρωσης της ελάσσονος προτάσεως), δίχως ουδόλως να ενέχει αυτοτελή κανονιστική ισχύ (εξ ου και γίνεται λόγος για «ψευδο-ρεαλισμό»/«*pseudo-réalisme*» ή, άλλως, «ερασιτεχνισμό»/«*amateurisme*» του φορολογικού δικαίου)[4].

IV. Η αντίθετη γνώμη της μειοψηφίας

Άπαντες οι ανωτέρω προβληματισμοί αναδεικνύονται εναργώς στην μειοψηφούσα γνώμη της παρούσας αποφάσεως, η οποία (κατ' ευθεία αντίστιξη προς την κρατούσα εντέλει γνώμη) διαπίστωσε τελικώς πως η παύση της δραστηριότητας μίας οιασδήποτε υπεράκτιας εταιρίας δεν μπορεί επ' ουδενί να εξομοιωθεί (για σκοπούς εφαρμογής του άρθρου 115 ΚΦΕ) με διάλυση αυτής.

Η συλλογιστική της μειοψηφίας εκκινεί από την προκαταρκτική διαπίστωση πως η στενή γραμματική ερμηνεία καθίσταται έτι επιτακτικότερη εν προκειμένω, καθότι η διάταξη του άρθρου 115 ΚΦΕ εισάγει (καθ' ο μέρος καθιερώνει αλληλέγγυα φορολογική ευθύνη) εξαίρεση από τη γενική αρχή της αυτοτέλειας, συνεπαγόμενη ως εκ τούτου σοβαρές επεμβάσεις στην περιουσία και σημαντικούς περιορισμούς στην οικονομική ελευθερία των προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνομένων (ΣτΕ 619/2024, 215/2024, 674/2021).

Κατ' εφαρμογή επομένως στενής γραμματικής ερμηνείας, ως διάλυση νοείται (για σκοπούς εφαρμογής του άρθρου 115 ΚΦΕ) «*η κατά το οικείο δίκαιο λύση του ίδιου του νομικού προσώπου, όπως ρητώς και χωρίς διακρίσεις ορίζει ο νόμος διά της αναφοράς στην οικεία νομική έννοια*», αποκλειομένης της συμπερίληψης στην έννοια αυτή της παύσης της εμπορικής δραστηριότητας (μη διαλυθείσας) υπεράκτιας εταιρίας.

Η παράκαμψη, εξάλλου, της στενής γραμματικής διατύπωσης του άρθρου 115 ΚΦΕ δεν μπορεί, κατά τη μειοψηφία, να δικαιολογηθεί από τη φύση της εταιρίας ως

1. *Αθανασάκη Β.*, Παρατηρήσεις στην ΣτΕ 253/2025 (7μ): Η παρέκταση της προθεσμίας παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου για επιβολή ΦΠΑ και φορολογικού προστίμου, ΤΝΠ QUALEX ΔΕΕ 5/2025, 546 – 552; *Οικονόμου Μ., Μαυρίδης Σ., Συκούδη Ι.*, Οι διακρίσεις και η ερμηνεία των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, ΤΝΠ QUALEX ΘΠΔΔ 3/2024, 218 – 223; *Φορτσάκης Θ., Τσουρουφλής Α.*, Φορολογικό Δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη, 2024, σελ. 60.

2. *Φουφόπουλος Γ.*, Η προσέγγιση της επικράτησης της ουσίας της συναλλαγής στο φορολογικό δίκαιο και η δυνατότητα του φορολογούμενου να επωφελείται από αυτή, ΤΝΠ QUALEX ΔΕΕ, 2/2020, σελ. 194 – 206.

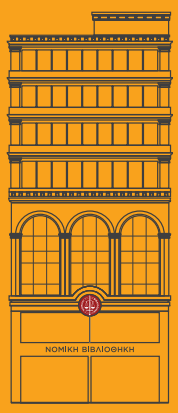
3. *Φορτσάκης Θ., Τσουρουφλής Α.*, Φορολογικό Δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη, 8η έκδοση, 2024, σελ. 5 – 6.

4. *Collet M.*, Droit fiscal, Thémis droit puf, 11e édition, 2023, p. 105 – 106.

υπεράκτιας κι ως εκ τούτου από το συνεπακόλουθο (δυνητικό) κίνδυνο φοροαποφυγής ή/και φοροδιαφυγής, καθότι τέτοιες αμιγώς πραγματικές καταστάσεις αποτέλεσαν αντικείμενο των ειδικών νομοθετικών ρυθμίσεων του Ν 3091/2002, οι οποίες αντιμετώπισαν (ή, έστω, επιχείρησαν να αντιμετωπίσουν) τα εντεύθεν γενόμενα ζητήματα φοροαποφυγής ή/και φοροδιαφυγής.

Σε κάθε δε περίπτωση, η μειοψηφία καταλήγει επισημαίνοντας πως τυχόν απόπειρα αντιμετώπισης της φοροαποφυγής ή/και φοροδιαφυγής δια της ερμηνευτικής διαστολής του άρθρου 115 ΚΦΕ, θα προσέκρουε εκ των πραγμάτων στις αρχές της στενής ερμηνείας, της σαφήνειας και της προβλεψιμότητας, «*αρχές που, αποτελούσες έκφανση του κράτους δικαίου, ισχύουν για όλους*».

Ιωάννης Παπαδάκης
Δικηγόρος, ΜΔΕ
Νικόλαος Καλαντζής
Δικηγόρος



ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ
Εκδοση | Εκπαίδευση | Καινοτομία

ΑΘΗΝΑ - ΚΕΝΤΡΙΚΑ:
Μαυρομιχάλη 23, 106 80 | T 210 3678800 (30 γραμμές) | F 210 3678922 | E info@nb.org

ΑΘΗΝΑ:
Μαυρομιχάλη 2, 106 80 | T 210 3607521 | F 210 3603975 | E m2bookstr@nb.org

ΠΑΤΡΑ:
Κανάρη 15, 262 22 | T 2610 361600 | F 2610 361515 | E nbpatra@nb.org

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ:
Φράγκων 1, 546 26 | T 2310 545618, 2310 532134 | F 2310 551530 | E nbthess@nb.org

www.nb.org