

Τι ευθύνη έχει ο διαχειριστής της ΙΚΕ?

*Του Γιώργου Δαλιάνη, με τη συνεργασία της Νίκης Χατζοπούλου**

Η ευθύνη του διαχειριστή της ΙΚΕ έχει πολλές διαστάσεις και ποικίλλει ανάλογα με την κατηγορία των υποχρεώσεων και των οφειλών. Συνεπώς, η απλουστευτική προσέγγιση ότι επειδή πρόκειται για κεφαλαιουχική εταιρεία, οι ευθύνες είναι περιορισμένες, δεν έχει βάση και ειδικά στην περίπτωση του διαχειριστή.

Μετά την εισαγωγή του εταιρικού τύπου της Ι.Κ.Ε. (Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία) με τον ν. 4072/2012, πολλοί επιχειρηματίες έχουν επιλέξει αυτή τη νομική μορφή για την επιχείρησή τους. Όπως είναι γνωστό, η Ι.Κ.Ε. αποτελεί μία μετεξέλιξη της Ε.Π.Ε., είναι δηλαδή μία κεφαλαιουχική εταιρεία, στο πλαίσιο της οποίας οι εταίροι ευθύνονται καταρχήν μόνο μέχρι του ύψους της εισφοράς τους και όχι αλληλεγγύως και εις ολόκληρον με την ατομική τους περιουσία, όπως π.χ. ένας ομόρρυθμος εταίρος.

Ποια είναι, όμως, η ευθύνη του διαχειριστή της ΙΚΕ, είτε είναι είτε δεν είναι εταίρος αυτής;

Για να απαντήσουμε σε αυτό το ερώτημα θα πρέπει να διακρίνουμε τις επιμέρους κατηγορίες της ευθύνης, με βάση τη σχετική νομοθεσία.

1. Ευθύνη έναντι της Φορολογικής Διοίκησης

Με βάση το άρθρο 50, περί αλληλέγγυας ευθύνης, του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013), όπως ισχύει τροποποιημένο, ορίζεται ότι: «1. Τα πρόσωπα, που είναι εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, **διαχειριστές**, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών

οντοτήτων, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους, ως και για τους τόκους, πρόστιμα, προσαυξήσεις και οποιεσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επ' αυτών, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις: α. τα ανωτέρω πρόσωπα είχαν μια από τις ανωτέρω ιδιότητες είτε κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου είτε κατά τον χρόνο λύσης, διάλυσης ή συγχώνευσής του είτε κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης του νομικού προσώπου, β. οι οφειλές **κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας** τους υπό κάποια εκ των ανωτέρω ιδιοτήτων με την επιφύλαξη των επόμενων εδαφίων.

Αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα κατά την έννοια της παραγράφου αυτής νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές. Σε περίπτωση που οι υπό παρ. 1 φορολογικές οφειλές έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει και τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' κατά τον χρόνο που κάθε δόση της ρύθμισης κατέστη ληξιπρόθεσμη ή η ρύθμιση απωλέσθηκε. Για τα ποσά των τόκων, των προσαυξήσεων, των προστίμων και των λοιπών χρηματικών κυρώσεων, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει τα πρόσωπα που είναι αλληλεγγύως υπεύθυνα για την κύρια οφειλή επί της οποίας υπολογίζονται και επιβάλλονται τα ποσά αυτά, γ. **οι εν λόγω οφειλές δεν καταβλήθηκαν ή δεν αποδόθηκαν στο Δημόσιο από υπαιτιότητα των ανωτέρω προσώπων.** Το βάρος απόδειξης για την μη ύπαρξη υπαιτιότητας, φέρουν τα υπό παρ.1 πρόσωπα. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύνανται να ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας. (...)».

Συνεπώς, βλέπουμε ότι ο διαχειριστής ΙΚΕ, ανεξαρτήτως της εταιρικής του ιδιότητας, ευθύνεται έναντι της Φορολογικής Διοίκησης προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, που οφείλεται από την ΙΚΕ, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους, ως και για τους τόκους, πρόστιμα, προσαυξήσεις και οποιεσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επ' αυτών, εφόσον έχων την ιδιότητα του διαχειριστή, οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας του και οι εν λόγω οφειλές δεν καταβλήθηκαν ή δεν αποδόθηκαν στο Δημόσιο από υπαιτιότητά του. Επίσης, σε περίπτωση ελέγχου που διενεργείται στην επιχείρηση ακόμα και μετά την αποχώρηση του διαχειριστή, αυτός φέρει ευθύνη για οφειλές που προκύπτουν για χρήσεις κατά τις οποίες διοικούσε την εταιρεία.

Θα θέλαμε να επισημάνουμε ότι η τρίτη προϋπόθεση που θέτει ο νόμος, σχετικά με την υπαιτιότητα για την μη καταβολή, αποτελεί μία θα λέγαμε «δικλείδα ασφαλείας», ειδικά για πρόσωπα που εικονικά μόνον είχαν την ιδιότητα του διαχειριστή, αλλά την πραγματική διοίκηση ασκούσε άλλο πρόσωπο και σε αυτές τις περιπτώσεις αξίζει να διεκδικήσει δικαστικά το πρόσωπο αυτό την απαλλαγή του από την ευθύνη (βλ. κατωτέρω υπό παρ. 5). Μάλιστα, πολύ συχνά μία δικαστική απόφαση ποινικού δικαστηρίου που είναι αθωωτική, μπορεί να ληφθεί υπόψιν (ανάλογα και με το περιεχόμενό της, χωρίς όμως αυτό να είναι δεδομένο) και για την διοικητική διαδικασία της είσπραξης των οφειλών.

Περαιτέρω, σημειώνουμε ότι όλα τα ανωτέρω ισχύουν από 12/12/2019, μετά την πρόσφατη τροποποίηση του άρθρου 5θ του ν. 4174/2013 και σχετικώς έχει εκδοθεί και η υπ' αριθ. Ε2173/2020 Εγκύκλιος της ΑΑΔΕ, που εξειδικεύει τον τρόπο εφαρμογής του νέου καθεστώτος περί αλληλέγγυας ευθύνης.

Τέλος, θα θέλαμε να αναφερθούμε και στα συναφή με τα ανωτέρω μέτρα διασφάλισης του Δημοσίου, που είναι η λήψη μέτρων για την διασφάλιση της είσπραξης της οφειλής π.χ. επιβολή

συντηρητικής κατάσχεσης κινητών, ακινήτων. Τα μέτρα αυτά λαμβάνονται και κατά των προσώπων που αναφέρονται στο ως άνω άρθρο, δηλαδή, και στον διαχειριστή της ΙΚΕ. Ωστόσο, με την υπ' αριθ. 1837/2020 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε ότι μόνη η ιδιότητα του νομίμου εκπροσώπου εταιρείας δεν αρκεί για το νόμιμο της επιβολής των μέτρων διασφάλισης υπέρ του Δημοσίου αλλά απαιτείται, επιπλέον, να αποδείξει η φορολογική αρχή εάν είχε πράγματι ασκήσει διοίκηση.

2. Ευθύνη για την καταβολή ασφαλιστικών εισφορών

Με βάση το άρθρο 31 του ν. 4321/2015 περί αλληλέγγυας ευθύνης για την καταβολή ασφαλιστικών εισφορών, όπως ισχύει τροποποιημένο, ορίζεται ότι: «1. Τα πρόσωπα που είναι νόμιμοι εκπρόσωποι, πρόεδροι, **διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, όπως αυτές προσδιορίζονται στο άρθρο 3 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Α' 170), κατά τον χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα και εις ολόκληρον για την καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών, πρόσθετων τελών, προσαυξήσεων και λοιπών επιβαρύνσεων που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες προς τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις: α. τα ανωτέρω πρόσωπα είχαν μια από τις ανωτέρω ιδιότητες είτε κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου είτε κατά τον χρόνο λύσης, διάλυσης ή συγχώνευσής του είτε κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης του νομικού προσώπου, β. **οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους υπό κάποια εκ των ανωτέρω ιδιοτήτων, με την επιφύλαξη των επόμενων εδαφίων.** Αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα κατά την έννοια της παραγράφου αυτής, νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' κατά το έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές. Σε περίπτωση που οι υπό παρ.1 οφειλές έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει**

και τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' κατά τον χρόνο που κάθε δόση της ρύθμισης κατέστη ληξιπρόθεσμη ή η ρύθμιση απωλέσθηκε. Για τα ποσά των τόκων, των προσαυξήσεων, των προστίμων και των λοιπών χρηματικών κυρώσεων, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει τα πρόσωπα που είναι αλληλεγγύως υπεύθυνα για την κύρια οφειλή επί της οποίας υπολογίζονται και επιβάλλονται τα ποσά αυτά, γ. **οι εν λόγω οφειλές δεν καταβλήθηκαν ή δεν αποδόθηκαν στο Δημόσιο από υπαιτιότητα των ανωτέρω προσώπων.** Το βάρος απόδειξης για την μη ύπαρξη υπαιτιότητας, φέρουν τα υπό παραγράφου 1 πρόσωπα. Με απόφαση του Υπουργού Εργασίας δύνανται να ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας. (...)».

Αντίστοιχη, λοιπόν, με τη φορολογική νομοθεσία είναι η και η ρύθμιση της αλληλέγγυας ευθύνης των διοικούντων για την καταβολή ασφαλιστικών εισφορών.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο διαχειριστής ΙΚΕ ευθύνεται προσωπικά και αλληλέγγυα και εις ολόκληρον για την καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών, πρόσθετων τελών, προσαυξήσεων και λοιπών επιβαρύνσεων που οφείλονται από την ΙΚΕ προς τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους, εφόσον έχων την ιδιότητα του διαχειριστή, οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας του και οι εν λόγω οφειλές δεν καταβλήθηκαν ή δεν αποδόθηκαν στο Δημόσιο από υπαιτιότητά του.

Σχετικώς, έχει εκδοθεί και η Εγκύκλιος ΕΦΚΑ 9/2020 που εξειδικεύει τον τρόπο εφαρμογής της ανωτέρω διάταξης.

3. Ευθύνη έναντι της ίδιας της εταιρείας

Δεδομένου ότι ο διαχειριστής της ΙΚΕ είναι με βάση τον νόμο ο εκπρόσωπος αυτής και το πρόσωπο που ασκεί διοίκηση ως εκ της ιδιότητάς του, όπως είναι εύλογο, σε περίπτωση κακοδιαχείρισης ο διαχειριστής είναι υπόλογος έναντι της εταιρείας.

Η ευθύνη θεμελιώνεται είτε σε παράβαση του νόμου, του καταστατικού ή των αποφάσεων των εταίρων, είτε σε

διαχειριστικό πταίσμα. Το τελευταίο αφορά διαχείριση που υπήρξε πλημμελής (άστοχη, ιδιοτελής κ.λπ.) και για το λόγο αυτό ζημιογόνα. Ως προς αυτήν ισχύει ο κανόνας της επιχειρηματικής κρίσης (business judgment rule). Βέβαια, αυτή η ευθύνη του διαχειριστή περιορίζεται: α) στην περίπτωση που στηρίζεται σε σύννομη απόφαση των εταίρων, β) μέσω της δυνατότητας απαλλαγής του από την ευθύνη και γ) λόγω της σύντομης παραγραφής της αξίωσης της εταιρείας που είναι τριετής.

Συνεπώς, με βάση τα ανωτέρω, η ευθύνη του διαχειριστή έναντι της εταιρείας αφορά τις εκ μέρους του διαχειριστή υπαίτιες παραβάσεις ως προς τη συμμόρφωσή του με τον νόμο που διέπει την εταιρική λειτουργία της ΙΚΕ (ν. 4072/2012), το καταστατικό της εταιρείας και τις αποφάσεις των εταίρων.

4. Ευθύνη έναντι τρίτων

Τέλος, με βάση τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα, ο διαχειριστής της ΙΚΕ ευθύνεται εις ολόκληρον μαζί με την εταιρεία, έναντι τρίτων ιδιωτών, κατ' άρθρο 71 ΑΚ, σε περίπτωση υπαίτιας πράξης ή παράλειψης, που γεννά υποχρέωση αποζημίωσης είτε λόγω παραβίασης συμβατικών υποχρεώσεων είτε λόγω αδικοπραξίας.

5. Περιπτώσεις απαλλαγής διαχειριστή από ευθύνη

Σύμφωνα με το άρθρο 57 του ν. 4072/2012 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση περισσότερων διαχειριστών οι πράξεις διαχείρισης και εκπροσώπησης διενεργούνται συλλογικά, εκτός αν το καταστατικό προβλέπει κάτι άλλο.».

Αυτό σημαίνει ότι υπάρχει δυνατότητα να υφίστανται μεν δύο ή περισσότεροι διαχειριστές αλλά ένας ή ορισμένοι μόνον εξ αυτών να ασκούν όλο το φάσμα των πράξεων διοίκησης και εκπροσώπησης. Στην περίπτωση αυτή, υπάρχει περιορισμός της ευθύνης για όσους διαχειριστές έχουν αναλάβει μεμονωμένες πράξεις εκπροσώπησης.

Πιο συγκεκριμένα, σε περίπτωση που υφίσταται αποδεδειγμένη, με

βάση έγγραφα (π.χ. σύμβαση εργασίας, βεβαίωση εταιρείας), αποκλειστική ανάθεση συγκεκριμένων καθηκόντων διοίκησης και εκπροσώπησης (όπως π.χ. διευθυντής μάρκετινγκ, δ/ντής ανθρωπίνου δυναμικού, δ/ντής πληροφορικής, δ/ντής τεχνικών – υποστηρικτικών υπηρεσιών, δ/ντής αποθήκης, δ/ντής πωλήσεων) που δεν άπτονται των φορολογικών υποχρεώσεων του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, εφόσον τα συγκεκριμένα πρόσωπα δεν έχουν αρμοδιότητα αποκλειστικής γενικής εκπροσώπησης και διαχείρισης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, σύμφωνα με δημοσιευμένα έγγραφα, δεν έχουν ευθύνη για οφειλές έναντι του Δημοσίου. Για το πλήρες φάσμα της περιπτώσιολογίας για την απαλλαγή από την αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων έχουμε κάνει εκτενή αναφορά σε προηγούμενες δημοσιεύσεις μας (βλ. Φοροαπόψεις – 15.4.2021).

Καταληκτικά, σημειώνουμε ότι οι διαχειριστές και γενικά αυτοί που επιλέγουν την εταιρική μορφή της ΙΚΕ, θα πρέπει να γνωρίζουν ότι η Φορολογική Διοίκηση ενεργεί σύμφωνα με τις εγκυκλίους και καταλογίζει τα ποσά, όταν συντρέχουν οι τυπικές προϋποθέσεις. Σε περίπτωση που δεν συντρέχουν παράλληλα και οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την ευθύνη ενός διαχειριστή, αναγκαστικά ο φορολογούμενος θα πρέπει να αποτανθεί στα δικαστήρια για την απαλλαγή του.

Δείτε το άρθρο και στο E-FOROLOGIA.GR

*** Ο Γιώργος Δαλιάνης είναι Διευθύνων Σύμβουλος της ARTION A.E. & Ιδρυτής του ΟΜΙΛΟΥ ARTION, Οικονομολόγος-Φοροτεχνικός.**

Η Νίκη Χατζοπούλου είναι Δικηγόρος LL.M. & Διαμεσολαβήτρια, συνεργάτης της ARTION A.E.

Το ανωτέρω κείμενο έχει ενημερωτικό χαρακτήρα και σε καμία περίπτωση δεν υποκαθιστά τις εξειδικευμένες συμβουλευτικές υπηρεσίες. Για περισσότερες πληροφορίες μπορείτε να απευθυνθείτε στην ARTION A.E (Πουρνάρα 9, Μαρούσι /210 6009062 / www.artion.gr)