



Τμήμα Οικονομικών
Επιστημών



**MSc law &
economics**

DEPARTMENT of ECONOMICS,
UNIVERSITY of MACEDONIA
and SCHOOL of LAW,
ARISTOTLE UNIVERSITY of THESSALONIKI



ΑΡΙΣΤΟΤΕΛΕΙΟ
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ
Νομική Σχολή

ΔΙΔΡΥΜΑΤΙΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ «ΔΙΚΑΙΟ ΚΑΙ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ»

Διπλωματική Εργασία

**Η ΕΥΘΥΝΗ ΤΩΝ ΔΙΟΙΚΟΥΝΤΩΝ ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ ΓΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΟΦΕΙΛΕΣ
ΚΑΙ Η ΕΝΝΟΜΗ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑ ΤΟΥΣ**

Του

ΣΩΤΗΡΗ ΡΑΪΔΟΥ
(mle 19020)

Επιβλέπουσα Καθηγήτρια
ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος
Ειδίκευσης «Δίκαιο και Οικονομικά»
(με εξειδίκευση στον Τομέα των Επιχειρήσεων)

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ
ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ 2021

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Με την ολοκλήρωση της μεταπτυχιακής διπλωματικής μου εργασίας, θα ήθελα να εκφράσω τις θερμές μου ευχαριστίες σε όλους, όσοι συνέβαλλαν, με οποιονδήποτε τρόπο ή μέσο, στην εκπόνησή της.

Πρώτη απ' όλους θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά την επιβλέπουσα καθηγήτριά μου, κ. Αικατερίνη Σαββαΐδου, για την πλήρη εμπιστοσύνη που μου έδειξε καθ' όλη τη διάρκεια συγγραφής της παρούσας εργασίας, για την αμέριστη συνδρομή και υποστήριξή της κάθε φορά που απαιτήθηκε, καθώς και για τους νέους, απαιτητικούς, γεμάτους προκλήσεις, αλλά και εξαιρετικά ενδιαφέροντες και γόνιμους ορίζοντες που μου άνοιξε, σε επιστημονικό και προσωπικό επίπεδο, με την τιμή που μου έκανε να συμμετέχω στην ερευνητική ομάδα «Διαφάνεια του Προϋπολογισμού», της οποίας τυγχάνει επιστημονική υπεύθυνη, και στην κατάρτιση και δημοσίευση του πρώτου Προϋπολογισμού Πολιτών (Citizens Budget) στην Ελλάδα.

Είμαι εγκάρδια ευγνώμων, επίσης, στους συνεργάτες και συναδέλφους μου στη ΝΟΜΟΣ Δικηγορική Εταιρία και, ιδίως, στον Δικηγόρο Θεσσαλονίκης, κ. Γεώργιο Χατζηγιαννάκη, για την αμέριστη κατανόησή τους και για τη συνεχή υποστήριξη και ενθάρρυνση που μου παρείχαν καθ' όλη τη διάρκεια φοίτησής μου στο παρόν μεταπτυχιακό πρόγραμμα και καθ' όλη τη διάρκεια εκπόνησης της διπλωματικής μου εργασίας, στοιχεία που μου επέτρεψαν να αφοσιωθώ απρόσκοπτα και να αποδώσω τα μέγιστα στις φοιτητικές μου υποχρεώσεις.

Επιπλέον, επειδή η ολοκλήρωση της διπλωματικής μου εργασίας συνέπεσε με την κατάταξή μου προς εκπλήρωση των στρατιωτικών μου υποχρεώσεων, οφείλω ιδιαίτερες ευχαριστίες στους αξιωματικούς και υπαξιωματικούς του 324 Λόχου Επισκευών και, ιδίως, στον διοικητή αυτού, Ταγματάρχη κ. Γιώτη Νικόλαο, για την πολύτιμη συνδρομή τους, με ποικίλους τρόπους, στην ολοκλήρωσή της, για την κατανόησή τους, για τις διευκολύνσεις που μου παρείχαν, καθώς και για την ιδιαίτερη σημασία και τον δέοντα σεβασμό που επιδεικνύουν στις σπουδές και, εν γένει, στη μόρφωση των στρατιωτών.

Τέλος, θα ήθελα να απευθύνω τις θερμότερες ευχαριστίες μου και την ευγνωμοσύνη μου για όλη τη στήριξη, τη συμπαράσταση και την κατανόηση που επέδειξαν καθ' όλη τη διάρκεια των σπουδών μου στην οικογένεια και σύντροφό μου.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στόχος της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι η μελέτη της αστικής ευθύνης που φέρουν τα πρόσωπα που ασκούν διοίκηση σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες έναντι του Δημοσίου για τις φορολογικές οφειλές των τελευταίων, καθώς και η εξέταση της έννομης προστασίας που απολαύουν και της έκτασης αυτής, σε συνδυασμό με την προσέγγιση του ζητήματος υπό το πρίσμα της διδασκαλίας της οικονομικής επιστήμης περί εξωτερικότητας. Πρόκειται για ένα αντικείμενο που γνώρισε σημαντικές εξελίξεις και μεταρρυθμίσεις το τελευταίο χρονικό διάστημα, δεδομένου ότι από τις 12.12.2019, οπότε και τέθηκε σε ισχύ το άρθρο 34 του ν. 4646/2019, το οποίο τροποποίησε εκ βάθρων τη βασική φορολογική διάταξη (άρθρο 50 του ΚΦΔ) που διείπε το συγκεκριμένο ζήτημα, μεταβλήθηκαν εκτενώς οι προϋποθέσεις και η νομική φύση της ευθύνης των διοικούντων νομικά πρόσωπα μετά από δεκαετίες, κατά τις οποίες είχε παγιωθεί, με μικρότερες ή μεγαλύτερες επιμέρους αλλαγές, ένα συγκεκριμένο μοντέλο ευθύνης, αλλά και ενόψει της προσφάτως εκδοθείσας αριθ. 498/2020 απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας, που αναγνώρισε, για πρώτη φορά, στους διοικούντες το δικαίωμα της αυτοτελούς άσκησης προσφυγής ουσίας. Στο πλαίσιο αυτό, αρχικά κρίθηκε σκόπιμο να εξεταστεί η αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων προσωπικές εταιρείες, η οποία εγείρεται με διατάξεις εκτός του ΚΦΔ. Ακολούθως, επιχειρήθηκε η ανάλυση της προσφάτως τροποποιηθείσας διάταξης του άρθρου 50 του ΚΦΔ, ως προς τις προϋποθέσεις ίδρυσης της αλληλέγγυας ευθύνης των διοικούντων, τη νομική φύση αυτής, τα ευθυνόμενα πρόσωπα και τις ιδιότητές τους, αλλά και ως προς ειδικότερες πτυχές των συγκεκριμένων ζητημάτων, με παράλληλες αναφορές στις αντίστοιχες ρυθμίσεις του προϊσχύσαντος νομοθετικού καθεστώτος. Η εργασία ολοκληρώνεται με την ανάλυση της έννομης προστασίας των διοικούντων νομικά πρόσωπα, μέσω της παρουσίασης των διοικητικής και δικονομικής φύσεως δικαιωμάτων, που τους αναγνωρίζει η έννομη τάξη, έχοντας ως κύριο άξονα της ανάλυσης την ως άνω απόφαση σταθμό του Συμβουλίου της Επικρατείας.

ABSTRACT

The aim of this thesis is to study the civil liability of natural persons managing legal persons and legal entities towards the State for the tax debts of these latter ones, in conjunction with the approach of the issue in the light of the teachings of economics regarding the externalities. Additionally, special emphasis is placed on the examination of the legal protection they enjoy and its extent. This is a subject that has recently undergone significant developments and reforms, given that on 12.12.2019 Article 34 of Law 4646/2019 entered into force, which fundamentally amended the main tax provision (Article 50 of the Tax Procedure Code) that governed this issue. As a result, the conditions and the legal nature of the joint and several liability of the managers of legal persons and legal entities have changed extensively after decades, during which, with minor or major individual changes, a specific model of liability had been established. Furthermore, significant developments have also taken place regarding the legal protection they enjoy, in view of the recently issued no. 498/2020 decision of the Council of State, which recognized, for the first time, to the managers the entitlement to individually appeal to the courts. In this context, it was initially considered appropriate to be analyzed the joint and several liability of the managers of personal companies, which is raised by provisions outside the Tax Procedure Code. Subsequently, an attempt was undertaken to analyze the recently amended provision of Article 50 of the Tax Procedure Code regarding the conditions for the establishment of the joint and several liability of managers, its legal nature, the responsible persons, as well as regarding more specific aspects of the abovementioned issues. In addition, the necessary references and comparisons with the corresponding provisions of the previous legislation were also made. This thesis concludes by examining the legal protection of the managers of legal persons and legal entities, through the presentation of their rights, as recognized by the legal order, having as main axis of the analysis the abovementioned landmark decision of the Council of State.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	III
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	VI
ABSTRACT	VII
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ	X

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
-----------------------	----------

ΟΡΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΟΥ ΖΗΤΗΜΑΤΟΣ	1
---------------------------------------	----------

A. Η ΑΡΧΗ ΤΟΥ ΧΩΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΝΟΜΙΚΟΥ ΠΡΟΣΩΠΟΥ ΑΠΟ ΤΑ ΜΕΛΗ ΤΟΥ ΩΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΤΗΣ ΚΤΗΣΗΣ ΝΟΜΙΚΗΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΤΗΤΑΣ	1
B. ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΠΡΟΣΩΠΟ ΩΣ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΦΟΡΟΥ	3
Γ. Η ΚΑΜΨΗ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΟΥ ΧΩΡΙΣΜΟΥ	4
Δ. Η ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΑ ΕΥΘΥΝΗ ΤΩΝ ΔΙΟΙΚΟΥΝΤΩΝ ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ Η ΝΟΜΙΚΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ .	6
Ε. Η ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΑ ΕΥΘΥΝΗ ΤΩΝ ΔΙΟΙΚΟΥΝΤΩΝ ΥΠΟ ΤΟ ΠΡΙΣΜΑ ΤΗΣ ΔΙΔΑΣΚΑΛΙΑΣ ΠΕΡΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΤΗΤΩΝ (EXTERNALITIES) ΣΤΗΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ	7
ΣΤ. ΣΤΟΧΟΣ ΚΑΙ ΔΟΜΗ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ.....	12

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ	13
-----------------------------	-----------

Η ΚΕΙΜΕΝΗ ΕΚΤΟΣ ΤΟΥ ΚΦΔ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΑ ΕΥΘΥΝΗ ΓΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	13
--	-----------

A. Η ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΑ ΕΥΘΥΝΗ ΤΩΝ ΟΜΟΡΡΥΘΜΩΝ ΕΤΑΙΡΩΝ ΣΤΙΣ ΟΜΟΡΡΥΘΜΕΣ ΚΑΙ ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ	13
1. Γενικές παρατηρήσεις.....	13
2. Χαρακτηριστικά της ευθύνης	17
α. Ευθύνη εκ του νόμου.....	17
β. Ευθύνη ευθεία ή άλλως άμεση ή άλλως εξωτερική.....	18
γ. Ευθύνη παράλληλη με την εταιρεία.....	19
δ. Ευθύνη πρωτοφειλέτη ή άλλως προσωπική ή άλλως πρωτογενής.....	19
ε. Ευθύνη απεριόριστη.....	20
στ. Ευθύνη εις ολόκληρον	21
3. Οι χρονικές παράμετροι της ευθύνης.....	23
α. Έναρξη της ευθύνης	23
β. Λήξη της ευθύνης.....	24
γ. Παραγραφή της ευθύνης.....	24
B. Η ΕΥΘΥΝΗ ΤΟΥ ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΟΥ ΕΤΑΙΡΟΥ.....	27
Γ. Η ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΑ ΕΥΘΥΝΗ ΣΤΗΝ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑ, ΣΤΗΝ ΑΣΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΚΑΙ ΣΤΗΝ ΚΟΙΝΩΝΙΑ.....	30

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ	32
-------------------------------	-----------

Η ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΑ ΕΥΘΥΝΗ ΤΩΝ ΔΙΟΙΚΟΥΝΤΩΝ ΔΥΝΑΜΕΙ ΤΟΥ ΆΡΘΡΟΥ 50 ΤΟΥ ΚΦΔ	32
--	-----------

A. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΤΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ ΠΕΡΙ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΑΣ ΕΥΘΥΝΗΣ ΤΩΝ ΔΙΟΙΚΟΥΝΤΩΝ ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ	32
B. ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΘΕΜΕΛΙΩΣΗΣ ΤΗΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΑΣ ΕΥΘΥΝΗΣ ΜΕΤΑ ΤΟΝ Ν. 4646/2019.....	39
Γ. ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΔΙΑΧΡΟΝΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ ΜΕΤΑ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 34 ΤΟΥ Ν. 4646/2019.....	46
Δ. ΝΟΜΙΚΗ ΦΥΣΗ ΤΗΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΑΣ ΕΥΘΥΝΗΣ ΤΩΝ ΔΙΟΙΚΟΥΝΤΩΝ.....	49
E. Η ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΙΚΗ ΔΙΑΣΤΑΣΗ ΤΗΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΑΣ ΕΥΘΥΝΗΣ.....	54
1. Γενικές παρατηρήσεις.....	54
2. Τα ευθυνόμενα πρόσωπα και οι ιδιότητές τους.....	57
α. Εκτελεστικοί Πρόεδροι	57
β. Διευθυντές - Γενικοί Διευθυντές	60
γ. Διαχειριστές.....	63
δ. Διευθύνοντες Σύμβουλοι	65
ε. Εντεταλμένοι στη διοίκηση.....	66
στ. Εκκαθαριστές.....	70
ζ. Πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι διαχείριση ή διοίκηση	73
3. Ειδικότερες περιπτώσεις αλληλέγγυας ευθύνης διοικούντων νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες	77
α. Εισαγωγικές παρατηρήσεις	77
β. Αναπληρωτές διοικητές.....	79
γ. Μέλη Διοικητικών Συμβουλίων.....	80
δ. Αντιπρόεδρος διοικητικού συμβουλίου	81
ε. Προσωρινή κατ' άρθρο 69 ΑΚ διοίκηση	82
στ. Σύνδικος πτώχευσης	86
ζ. Διοικούντες αθλητικά νομικά πρόσωπα.....	88
η. Διοικούντες δημόσιες και δημοτικές επιχειρήσεις.....	91
ΣΤ. Η ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗ ΔΙΑΣΤΑΣΗ ΤΗΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΑΣ ΕΥΘΥΝΗΣ.....	92
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ	97
Η ΕΝΝΟΜΗ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑ ΤΩΝ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΩΣ ΕΥΘΥΝΟΜΕΝΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	97
A. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ.....	97
1. Ως προς τη διαδικασία βεβαίωσης της οφειλής.....	97
2. Ως προς τα δικαιώματα των αλληλεγγύως ευθυνόμενων προσώπων	100
B. ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗ ΑΚΡΟΑΣΗ	103
Γ. ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΗΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗ	104
Δ. ΠΡΟΣΦΥΓΗ ΟΥΣΙΑΣ ΚΑΤ' ΑΡΘΡΟ 63ΕΠ. ΤΟΥ ΚΔΔ.....	107
E. ΑΝΑΚΟΠΗ ΚΑΤ' ΑΡΘΡΟ 217ΕΠ. ΤΟΥ ΚΔΔ.....	117
ΕΠΙΛΟΓΟΣ.....	120
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	123
ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ.....	127
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑΣ ΚΑΙ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ Δ.Ε.Δ.	130
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΕΩΝ ΝΟΜΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ	132

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

7μ ή επταμ.	επταμελής σύνθεση τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (διευρυμένη σε σχέση με τη συνήθη πενταμελή σύνθεση - άρθρο 10 του Προεδρικού Διατάγματος 18/1989)
Α.Α.Δ.Ε.	Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
Α.Ε.	Ανώνυμη Εταιρεία
ΑΚ	Αστικός Κώδικας
α.ν.	αναγκαστικός νόμος
ΑΠ	Άρειος Πάγος
αριθ.	αριθμός
Αρμ.	νομικό περιοδικό «Αρμενόπουλος»
βλ.	βλέπε
Γ.Γ.Δ.Ε.	Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων
Γ.Ε.ΜΗ.	Γενικό Εμπορικό Μητρώο
γνμδ.	γνωμοδότηση
Δ.Ε.Δ.	Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
ΔΕΕ	νομικό περιοδικό «Δίκαιο Επιχειρήσεων & Εταιριών»
Δ.Ε.Ε.	Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης
ΔΕφΑθ	Διοικητικό Εφετείο Αθηνών
ΔΕφΘεσ	Διοικητικό Εφετείο Θεσσαλονίκης
ΔΕφΚομ	Διοικητικό Εφετείο Κομοτηνής
ΔιΔικ	νομικό περιοδικό «Διοικητική Δίκη»
ΔΠρΑθ	Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών
ΔΠρΑλεξ	Διοικητικό Πρωτοδικείο Αλεξανδρούπολης
ΔΠρΜυτιλ	Διοικητικό Πρωτοδικείο Μυτιλήνης
ΔΠρΠειρ	Διοικητικό Πρωτοδικείο Πειραιά
ΔΦΝ	νομικό περιοδικό «Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας»
εδ.	εδάφιο

ΕΔΚΑ	νομικό περιοδικό «Επιθεώρησης Δικαίου Κοινωνικής Ασφαλίσεως»
Ε.Ε.	Ετερόρρυθμη Εταιρεία
Ε.Ε.	Ευρωπαϊκή Ένωση
ΕΕΝ	νομικό περιοδικό «Εφημερίς Ελλήνων Νομικών»
ΕΕμπΔ	νομικό περιοδικό «Επιθεώρηση Εμπορικού Δικαίου»
ΕισΝΑΚ	Εισαγωγικός Νόμος του Αστικού Κώδικα
έκδ.	έκδοση
ΕΛΔνη	νομικό περιοδικό «Ελληνική Δικαιοσύνη»
Ε.Μ.ΕΙΣ.	Επιχειρησιακή Μονάδα Είσπραξης
ΕμπΝ	Εμπορικός Νόμος
επ.	επόμενα/-ες
Ε.Π.Ε.	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
επιμ.	επιμέλεια
ΕπισκΕΔ	νομικό περιοδικό «Επισκόπηση Εμπορικού Δικαίου»
ΕΣΔΑ	Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου
ΕφΑθ.	Εφετείο Αθηνών
ΕφΘεσ	Εφετείο Θεσσαλονίκης
ΕφΠειρ	Εφετείο Πειραιά
ΘΠΔΔ	νομικό περιοδικό «Θεωρία & Πράξη Διοικητικού Δικαίου»
ΙΚΕ	Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία
κ.α.	και άλλα
ΚΔΔ	Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας
ΚΔΔ/σίας	Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας
Κ.Ε.Δ.Ε.	Κώδικας Εισπράξεως Δημόσιων Εσόδων
Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.	Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων
κ.ο.κ.	και ούτω καθεξής
ΚΠολΔ	Κώδικας Πολιτικής Δικονομίας

ΚΦΔ	Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας
ΚΦΕ	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
ΜονΔΠρΑθ	Μονομελές Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών
ν.	νόμος
Ν.Δ.	Νομοθετικό Διάταγμα
Ν.Ε.Δ.Ε.	Νόμος περί Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων
ΝοΒ	νομικό περιοδικό «Νομικό Βήμα»
ΝΣΚ	Νομικό Συμβούλιο του Κράτους
Ο.Ε.	Ομόρρυθμη Εταιρεία
ΟΛΑΠ	Ολομέλεια του Αρείου Πάγου
ο.π.	όπως παραπάνω
Ο.Τ.Α.	Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης
παρ.	παράγραφος
παρατ.	παρατηρήσεις
π.δ/γμα	προεδρικό διάταγμα
περ.	περίπτωση
ΠΟΛ.	Πολυγραφημένη Υπουργική Εγκύκλιος
ΠολΠρΒολ	Πολυμελές Πρωτοδικείο Βόλου
πρβλ.	πράβαλε
ΠτΚ	Πτωχευτικός Κώδικας
π.χ.	παραδείγματος χάρη
σελ.	σελίδα
ΣτΕ	Συμβούλιο της Επικρατείας
Τμ.	τμήμα
ΤΝΠ	Τράπεζα Νομικών Πληροφοριών
τομ.	τόμος
ΤρΔΠΚαβ	Τριμελές Διοικητικό Πρωτοδικείο Καβάλας

υποθ.	υπόθεση
Υπ. Οικ.	Υπουργείο Οικονομικών
υποσημ.	υποσημείωση
ΦΕΚ	Φύλλο Εφημερίδας της Κυβερνήσεως
ΦΚΑ	Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης
Φ.Μ.Υ.	Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών
Φ.Π.Α.	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
Φ.Σ.Κ.	Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου
ΧρΙΔ	νομικό περιοδικό «Χρονικά Ιδιωτικού Δικαίου»

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

ΟΡΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΟΥ ΖΗΤΗΜΑΤΟΣ

Α. Η αρχή του χωρισμού του νομικού προσώπου από τα μέλη του ως αποτέλεσμα της κτήσης νομικής προσωπικότητας

Η πρόοδος της οικονομικής και κοινωνικής ζωής και η προαγωγή των ανθρώπινων συμφερόντων δεν κατορθώνεται μόνο με την ατομική προσπάθεια του καθενός, αλλά και με τη συλλογική, με τη συνεργασία, δηλαδή, περισσότερων προσώπων, είτε με την ένωσή τους για την επιδίωξη ορισμένου κοινού σκοπού, είτε με τη συγκρότηση ομάδας περιουσίας προς εξυπηρέτηση ενός συγκεκριμένου σκοπού. Στο πλαίσιο αυτό και προκειμένου οι οργανισμοί που δημιουργούνται να λαμβάνουν υπόσταση και να είναι, πράγματι, σε θέση να επιδιώκουν απρόσκοπτα και με τον καλύτερο δυνατό τρόπο τον σκοπό για τον οποίον συγκροτήθηκαν, κρίθηκε ως αναγκαία η ανύψωσή τους σε αυτοτελείς φορείς ιδίων δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, καθώς και ίδιας βούλησης. Αυτό επιτυγχάνεται μέσω της απονομής τους από τον νόμο (βασική διάταξη αποτελεί εκείνη του άρθρου 61 ΑΚ), κατόπιν τήρησης ορισμένης διαδικασίας και πλήρωσης συγκεκριμένων προϋποθέσεων, δικής τους προσωπικότητας, κατ' αντιστοιχία με την αναγνωριζόμενη στον άνθρωπο προσωπικότητα, ως συνέπεια του φυσικού οργανισμού του¹. Πρόκειται δε για προσωπικότητα χωριστή από εκείνη των προσώπων που συγκροτούν τους οργανισμούς αυτούς, η οποία, ως δημιούργημα του δικαίου, καλείται νομική προσωπικότητα. Ως εκ τούτου, και οι οργανισμοί στους οποίους απονέμεται καλούνται νομικά πρόσωπα, κατ' αντιδιαστολή προς τα φυσικά πρόσωπα².

Εν είδει ορισμού, λοιπόν, σημειώνεται ότι νομική προσωπικότητα είναι η ικανότητα δικαίου και βουλήσεως, που απονέμεται και αναγνωρίζεται από το δίκαιο σε νοητούς οργανισμούς που επιδιώκουν ορισμένο σκοπό³.

¹ Ρήγας Κ., «*Η άρση της αυτοτέλειας του νομικού προσώπου*», Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη, 2008, σελ. 1.

² Τσούμας Β., «*Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου και Ιδιωτικού Δικαίου: Συμβολή στην ερμηνεία των άρθρων 61 – 77 ΑΚ και 104 – 106 ΕισΝΑΚ*», Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη, 2009, σελ. 1.

³ Ρήγας Κ., «*Η άρση της αυτοτέλειας του νομικού προσώπου*», ο.π., σελ. 1.

Κεφαλαιώδους σημασίας συνέπεια της κτήσης νομικής προσωπικότητας και μία από τις βασικές αρχές του δικαίου των νομικών προσώπων αποτελεί η αρχή του χωρισμού ή, άλλως, αρχή της αυτοτέλειας, το περιεχόμενο της οποίας συνίσταται στην περιουσιακή αυτοτέλεια του νομικού προσώπου έναντι των μελών του και αντιστρόφως. Ειδικότερα, με τη συγκεκριμένη αρχή αναγνωρίζεται ότι από τη σύσταση του νομικού προσώπου ιδρύεται ένα νέο πρόσωπο, το οποίο έχει τη δυνατότητα να αποκτά τη δική του περιουσία, η οποία, μάλιστα, οριοθετείται αυστηρά από την προσωπική περιουσία των μελών του⁴.

Με τον διαχωρισμό περιουσιών συνδέεται κατ' ανάγκην και ο διαχωρισμός ευθυνών. Το νομικό πρόσωπο, έχοντας τη δική του περιουσία, καλείται, καταρχήν, να αντιμετωπίσει αποκλειστικώς με αυτήν όλες τις υποχρεώσεις και τις ευθύνες που δημιουργεί η συναλλακτική του δραστηριότητα, καθιστώντας την υπέγνου απέναντι στους δανειστές του. Με άλλα λόγια, η σχετική ευθύνη δεν επιτρέπεται να επιρρίπτεται στα μέλη του, υπό την έννοια, αφενός, ότι εξαναγκασμός για τις υποχρεώσεις του με τα μέσα του ουσιαστικού και δικονομικού δικαίου χωρεί μόνο εναντίον του (όχι και εναντίον των μελών του) και, αφετέρου, ότι ο εξαναγκασμός αυτός αφορά μόνο τις δικές του υποχρεώσεις (όχι και αυτές των μελών του)⁵.

Από τα προαναφερόμενα προκύπτει με ενάργεια ότι η περιουσιακή αυτοτέλεια εξυπηρετεί ποικίλους σκοπούς. Καταρχάς, κατοχυρώνει τη διαφάνεια στην κτήση, τη διαχείριση και τη διατήρηση των περιουσιακών πόρων του νομικού προσώπου, τόσο απέναντι στους φορείς και τα όργανά του, όσο και απέναντι στους δανειστές του και, κατ' επέκταση, διασφαλίζει την επάρκεια της περιουσίας του. Περαιτέρω, συνδέεται με την διοικητική αυτονομία του νομικού προσώπου και, έως ένα βαθμό, την κατοχυρώνει κιόλας⁶. Ο κυριότερος, ωστόσο, δικαιολογητικός λόγος θέσπισής της, συνιστά, ίσως, το γεγονός ότι με αυτόν τον τρόπο εξυπηρετούνται σημαντικές κοινωνικές και οικονομικές ανάγκες, όπως ο περιορισμός της ευθύνης και των κινδύνων κατά την άσκηση οικονομικής και εμπορικής δραστηριότητας, η μείωση του κόστους από τη συμμετοχή στο νομικό πρόσωπο και η δυνατότητα συμμετοχής στην αγορά περισσότερων

⁴ Ρούσσος Κλ., σε «*Δίκαιο Νομικών Προσώπων*» (Επιμ. Ρούσσος Κλ.), Αθήνα: Δίκαιο & Οικονομία Π. Ν. Σάκκουλας, 2010, σελ. 131.

⁵ Ρήγας Κ., «*Η άρση της αυτοτέλειας του νομικού προσώπου*», ο.π., σελ. 3.

⁶ Ρούσσος Κλ., σε «*Δίκαιο Νομικών Προσώπων*» (Επιμ. Ρούσσος Κλ.), ο.π., σελ. 132.

επιχειρήσεων μεσαίου και μικρού μεγέθους⁷. Κατ' αυτόν τον τρόπο, παρέχονται κίνητρα για την ανάληψη μεγάλου μεγέθους και ρίσκου επιχειρηματικών προσπαθειών, διευκολύνεται η ενασχόληση με την επιχειρηματικότητα μεγαλύτερου αριθμού προσώπων και επιτρέπεται η συνέχιση της οικονομικής και κοινωνικής ζωής του ατόμου, με μικρή συγκριτικά ζημία, σε περίπτωση αποτυχίας.

B. Το νομικό πρόσωπο ως υποκείμενο φόρου

Υποκείμενο του φόρου (φορολογούμενος) είναι το πρόσωπο, οικονομικά στοιχεία του οποίου (π.χ. εισόδημα, περιουσία, δαπάνες) χρησιμοποιούνται ως βάση υπολογισμού των φόρων και το οποίο, συνήθως, είναι και εκείνο που υποχρεούται να καταβάλλει τον αναλογούντα φόρο, χωρίς, ωστόσο, τα δύο αυτά πρόσωπα να συμπίπτουν πάντοτε. Σύμφωνα με τον κλασικό ορισμό της έννοιας του φόρου, πρόκειται για άμεση και οριστική παροχή των ιδιωτών προς τη δημόσια εξουσία, που είναι αναγκαία για την κάλυψη των δημοσίων βαρών⁸. Στο πλαίσιο αυτό, μία από τις σημαντικότερες υποχρεώσεις, η οποία βαρύνει, καταρχήν αυτοτελώς, το νομικό πρόσωπο, στο πλαίσιο της αρχής του χωρισμού, είναι η εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων, που δημιουργεί η δραστηριότητά του, απέναντι στο κράτος.

Στη χώρα μας, γίνεται δεκτό ότι υποκείμενα του φόρου μπορούν να χαρακτηριστούν, τόσο τα φυσικά, όσο και τα νομικά πρόσωπα (πρβλ. π.χ. τις διατάξεις του ΚΦΕ περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και νομικών προσώπων, βλ., επίσης, άρθρα 3 και 45 του ΚΦΕ, αναφορικά με τα υποκείμενα του φόρου). Η αρχή της αυτοτέλειας των νομικών προσώπων είναι βέβαιο ότι επηρέασε το φορολογικό νομοθέτη, ώστε και εκείνος με τη σειρά του να θεωρήσει τα νομικά πρόσωπα ως μια αυτοτελή οντότητα, με αυτόνομη περιουσία, ως μια οντότητα, δηλαδή, που θα έπρεπε να αποτελέσει διακριτό υποκείμενο της φορολογικής ενοχής⁹. Βεβαίως, το ζήτημα αυτό είναι αρκετά αμφισβητούμενο, καθώς δεν αντιμετωπίζεται ενιαία, ούτε από την επιστήμη των Δημόσιων Οικονομικών, ούτε από τις νομοθεσίες των κρατών, ούτε και από την φοροτεχνική πρακτική. Υποστηρίζεται, δηλαδή, από ορισμένους θεωρητικούς

⁷ Ρήγας Κ., «*Η άρση της αυτοτέλειας του νομικού προσώπου*», ο.π., σελ. 1.

⁸ Φορτσάκης Θ. και Σαββαΐδου Κ., «*Φορολογικό Δίκαιο*», Δ' Έκδοση, Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη, 2013, σελ. 9επ.

⁹ Φουφόπουλος Γ., σε «*Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν. 4174/2013*» (Επιμ. Φωτόπουλος Ι.), Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Σάκκουλας, 2018, σελ. 1319.

ότι μόνο τα φυσικά πρόσωπα μπορούν να είναι υποκείμενα του φόρου, ενώ, σύμφωνα με άλλους, υποκείμενα πρέπει να είναι τα νομικά πρόσωπα. Άλλωστε, στις νομοθεσίες αρκετών χωρών, οι προσωπικές εταιρείες δεν αποτελούν αυτοτελή υποκείμενα του φόρου για το εισόδημα που αποκτούν, αλλά υποκείμενα του φόρου αποτελούν τα μέλη τους για το διανεμόμενο σε αυτά εισόδημα. Μάλιστα, το ίδιο ίσχυε και στη χώρα μας μέχρι τον ν. 2065/1992 για τον φόρο εισοδήματος όλων των τύπων των εμπορικών εταιρειών, εκτός των μη διανεμόμενων κερδών στις ανώνυμες εταιρείες¹⁰.

Επιπλέον, θα πρέπει να σημειωθεί ότι υποκείμενα του φόρου δεν είναι μόνο τα νομικά πρόσωπα, τα πρόσωπα, δηλαδή, στα οποία έχει αναγνωριστεί και φέρουν νομική προσωπικότητα, αλλά και οι νομικές οντότητες, δηλαδή κάθε μάρφωμα εταιρικής ή μη οργάνωσης, ανεξαρτήτως νομικής προσωπικότητας και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, που δεν είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, όπως ιδίως συνεταιρισμός, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία, κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων, κάθε μορφής καταπίστευμα ή εμπίστευμα ή οποιοδήποτε μάρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα ή σωματείο ή οποιοδήποτε μάρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφή προσωπικής επιχείρησης ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρεία διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομιάς ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου.

Γ. Η κάμψη της αρχής του χωρισμού

Το ερώτημα, βεβαίως, που τίθεται αβίαστα είναι εάν η αυτοτέλεια που διέπει τα νομικά πρόσωπα είναι απόλυτη, υπό την έννοια ότι δεν μπορεί να θεμελιωθεί σε καμία περίπτωση ευθύνη των φυσικών προσώπων που το αποτελούν ή το διοικούν και να καταλογιστεί σε αυτά η υποχρέωση εκπλήρωσης των οφειλών και, εν γένει, των υποχρεώσεων που έχει αναλάβει το νομικό πρόσωπο έναντι των τρίτων.

¹⁰ Φινοκαλιώτης Κ., σε «Δημόσια Οικονομικά» (Επιμ. Μπάρμπας Ν. και Φινοκαλιώτης Κ.), Γ Έκδοση, Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Σάκουλας, 2011, σελ. 30επ. και 99επ.

Όπως γίνεται δεκτό¹¹, η αρχή του χωρισμού μεταξύ του νομικού προσώπου και των φυσικών προσώπων του δεν είναι άκαμπτη, αλλά υπόκειται σε εξαιρέσεις. Η αυτοτέλεια του νομικού προσώπου είναι τόση, όση επιβάλλει ο νόμος για την εξυπηρέτηση των σκοπών για τους οποίους την αναγνώρισε. Η νομική προσωπικότητα, δηλαδή, δεν αποτελεί αυτοσκοπό, αλλά νομική τεχνική, μέσω της οποίας ικανοποιούνται συγκεκριμένες οικονομικές και κοινωνικές ανάγκες και, ως εκ τούτου, η σχετικοποίησή της δεν θεωρείται δογματικά παράταιρη. Εφόσον απονέμεται ως έννομη συνέπεια από το θετό δίκαιο μέσω ενός πλέγματος διατάξεων, παρίσταται εύλογο, από νομική άποψη, να παραμερίζεται κατ' εφαρμογή άλλου ειδικότερου κανόνα δικαίου ή ακόμη και στην περίπτωση που άλλες σκοπιμότητες, οικονομικές και κοινωνικές, ενσωματωμένες στην έννομη τάξη μέσω, συνήθως, γενικών ρητρών, αξιώνουν προτεραιότητα, όταν συγκρούονται με εκείνες που δικαιολογούσαν την απονομή της νομικής προσωπικότητας και, κατ' επέκταση, τον χωρισμό των περιουσιών και της ευθύνης¹². Πρόκειται για τις λεγόμενες περιπτώσεις της κάμψης ή του παραμερισμού της νομικής προσωπικότητας ή της άρσης της αυτοτέλειας του νομικού προσώπου¹³.

Κατά συνέπεια, σε ορισμένες περιπτώσεις, ο χωρισμός του νομικού προσώπου από τα φυσικά πρόσωπα δεν λαμβάνεται υπόψη και τα τελευταία ταυτίζονται με το νομικό πρόσωπο, με αποτέλεσμα, είτε έννομες συνέπειες, που θα ίσχυαν μόνο για το νομικό πρόσωπο, να επεκτείνονται και στα φυσικά πρόσωπα, είτε νομικές καταστάσεις ή ιδιότητες, που χαρακτηρίζουν μόνο τα τελευταία, να λαμβάνονται υπόψη και για τη μεταχείριση του νομικού προσώπου, είτε, τέλος, να μην επέρχονται για το νομικό πρόσωπο ή για τα φυσικά πρόσωπα ή και για τους δύο έννομα αποτελέσματα, που

¹¹ Βλ. Ρήγα Κ., «*Η άρση της αυτοτέλειας του νομικού προσώπου*», ο.π., σελ. 4επ., Τσούμα Β., «*Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου και Ιδιωτικού Δικαίου: Συμβολή στην ερμηνεία των άρθρων 61 – 77 ΑΚ και 104 – 106 ΕισΝΑΚ*», ο.π., σελ. 3επ.

¹² Ρήγας Κ., «*Η άρση της αυτοτέλειας του νομικού προσώπου*», ο.π., σελ. 8.

¹³ Βλ. αναλυτικά για τις μορφές άρσης της αυτοτέλειας νομικού προσώπου (εχθρική, φιλική, αντίστροφη), για τις περιπτώσεις, στις οποίες εφαρμόζεται, και για τις προϋποθέσεις, υπό τις οποίες κηρύσσεται σε Ρήγα Κ., «*Η άρση της αυτοτέλειας του νομικού προσώπου*», ο.π.

προϋπέθεταν τον χωρισμό τους¹⁴. Βεβαίως, η νομική προσωπικότητα δεν καταλύεται, αλλά παραμερίζεται μόνο για τη συγκεκριμένη περίπτωση¹⁵.

Δ. Η αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες

Άρση της αυτοτέλειας του νομικού προσώπου εκ του νόμου, υπό την έννοια της καθιέρωσης ευθύνης τρίτων προσώπων για τις οφειλές της εταιρείας, συνιστά, στον χώρο του φορολογικού δικαίου, η προβλεπόμενη από το άρθρο 50 του ΚΦΔ αλληλέγγυα ευθύνη έναντι του Δημοσίου των διοικούντων νομικά πρόσωπα για συγκεκριμένες φορολογικές υποχρεώσεις των τελευταίων, η οποία αποτελεί το αντικείμενο της παρούσας εργασίας και θα παρουσιαστεί αναλυτικά παρακάτω (βλ. κεφάλαιο δεύτερο). Τρίτα, δηλαδή, πρόσωπα καθίστανται συνυπόχρεα, προσωπικώς με την ατομική τους περιουσία, με το νομικό πρόσωπο για τις φορολογικές οφειλές του τελευταίου, κατ' αντιστοιχία με τους ομόρρυθμους εταίρους στις προσωπικές εταιρείες. Ο νομοθέτης, στις περιπτώσεις αυτές, φαίνεται να υπολαμβάνει ότι η βούληση του νομικού προσώπου ταυτίζεται με εκείνη του διοικούντος¹⁶.

Δικαιολογητική βάση της θέσπισης αλληλέγγυας ευθύνης του διοικητή ενός νομικού προσώπου, σε απόκλιση από την αρχή του χωρισμού, αποτελεί, σύμφωνα με τη νομολογία, η προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος, όπως αυτό εξειδικεύεται, εν προκειμένω, στην εξασφάλιση της είσπραξης των φόρων. Συναφώς, χαρακτηριστική είναι η διατύπωση που χρησιμοποιείται από το ΣτΕ στην αριθ. 1028/2013 απόφαση του¹⁷, όπου αναφέρεται ότι *«οι διατάξεις αυτές αποβλέπουν εις την επίτευξιν σκοπού δημοσίου συμφέροντος και ειδικότερον εις την διασφάλισιν της εισπράξεως οφειλομένων υπό νομικών προσώπων φόρων, ώστε να αποτραπεί η απώλεια εσόδων του κρατικού προϋπολογισμού, με επακόλουθον την στέρησιν των δημοσίων εσόδων, απαραίτητου μέσου προς εκπλήρωσιν κρατικών σκοπών, και, συνακολούθως, την επιβράδυνσιν ή την ανατροπήν της προγραμματισμένης υπό της Διοικήσεως δράσεως»*.

¹⁴ Τσούμας Β., «*Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου και Ιδιωτικού Δικαίου: Συμβολή στην ερμηνεία των άρθρων 61 – 77 ΑΚ και 104 – 106 ΕισΝΑΚ*», ο.π., σελ. 3.

¹⁵ Ρήγας Κ., «*Η άρση της αυτοτέλειας του νομικού προσώπου*», ο.π., σελ. 11.

¹⁶ Φουφόπουλος Γ., σε «*Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν. 4174/2013*» (Επιμ. Φωτόπουλος Ι.), ο.π., σελ. 1320.

¹⁷ Δημοσιευμένη σε ΔΦΝ 2013, σελ. 1873.

Σημειώνεται, πάντως, ότι εκ του νόμου κάμψη της αρχής της αυτοτέλειας του νομικού προσώπου, υπό την έννοια της ευθύνης διοικούντος έναντι τρίτων, εισάγει, σε επίπεδο αστικού δικαίου, και το άρθρο 71 ΑΚ, σύμφωνα με το οποίο το όργανο που διοικεί το νομικό πρόσωπο ευθύνεται εις ολόκληρον για τις πράξεις ή παραλείψεις του, που έγιναν κατά την εκτέλεση των καθηκόντων που του είχαν ανατεθεί και δημιουργούν υποχρέωση αποζημίωσης, υπό την προϋπόθεση, όμως, της ύπαρξης πταίσματος στο πρόσωπό του. Σε αντιστοιχία προς τη διάταξη αυτή, έχει διαμορφωθεί, πλέον, και η αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων στο χώρο του φορολογικού δικαίου, δυνάμει του άρθρου 50 του ΚΦΔ, μετά την τροποποίηση της διάταξης με το άρθρο 34 του ν. 4646/2019, δεδομένου ότι τα πρόσωπα που φέρουν τις περιοριστικώς αναφερόμενες στη διάταξη ιδιότητες θα ευθύνονται, κατά βάση, για τα φορολογικά χρέη που κατέστησαν ληξιπρόθεσμα κατά τη διάρκεια της θητείας τους και εφόσον βαρύνονται με υπαιτιότητα.

Τέλος, ex lege παραμερισμό της αρχής της αυτοτέλειας του νομικού προσώπου συναντάμε και στον χώρο του εταιρικού δικαίου και, συγκεκριμένα, στις προσωπικές εταιρείες, ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες, στην αστική εταιρεία με νομική προσωπικότητα και στον συνεταιρισμό, όπου τα μέλη, που συμμετέχουν σε αυτές, εταίροι και διοικητές (που συνήθως ταυτίζονται), ευθύνονται προσωπικώς, με την ατομική τους περιουσία, για τις υποχρεώσεις των νομικών προσώπων, που δημιουργούνται, τόσο σε επίπεδο ιδιωτικού δικαίου, όσο και σε επίπεδο δημοσίου δικαίου, όπως οι φορολογικές υποχρεώσεις ή οι υποχρεώσεις έναντι των ΦΚΑ για την καταβολή ασφαλιστικών εισφορών κ.α.

Ε. Η αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων υπό το πρίσμα της διδασκαλίας περί εξωτερικότητων (externalities) στην οικονομική επιστήμη

Μία εκ των προϋποθέσεων προκειμένου η ισορροπία που προκύπτει στην αγορά να είναι άριστη κατά Pareto, δηλαδή προκειμένου να μην υπάρχει διαφορετική δυνατή κατανομή των πόρων που να βελτιώνει την κατάσταση κάποιου υποκειμένου χωρίς να χειροτερεύει την κατάσταση κάποιου άλλου είναι η απουσία εξωτερικότητων, η παρουσία των οποίων συνιστά αποτυχία της αγοράς.

Ειδικότερα, όποτε η δραστηριότητα που αναπτύσσει ένα άτομο ή μια επιχείρηση έχει επιπτώσεις επί ενός άλλου ατόμου ή μιας άλλης επιχείρησης, για τις οποίες τα τελευταία δεν πληρώνουν ή δεν αποζημιώνονται, αναλόγως, τότε δημιουργείται μια εξωτερική οικονομία ή εξωτερικότητα¹⁸. Οι εξωτερικές αυτές επιδράσεις λαμβάνουν χώρα εκτός του μηχανισμού της αγοράς, υπό την έννοια ότι, εάν υπήρχε μια αγορά γι' αυτές, το πρόβλημα θα λυνόταν, καθώς ο δέκτης τους θα μπορούσε να αποφασίσει πόση εξωτερικότητα θα επιθυμούσε να καταναλώσει στην τρέχουσα τιμή της αγοράς¹⁹.

Οι εξωτερικότητες διακρίνονται σε θετικές και αρνητικές. Όταν το επίπεδο χρησιμότητας ενός ατόμου ή το κέρδος μια επιχείρησης επηρεάζονται από τις επιλογές και τη δραστηριότητα κάποιου άλλου υποκειμένου κατά τρόπο ευνοϊκό, προκαλείται θετική εξωτερικότητα, ενώ, όταν επηρεάζονται κατά τρόπο δυσμενή, προκαλείται αρνητική εξωτερικότητα. Σε κάθε περίπτωση, όμως, όπως αναφέρθηκε, η επίδραση αυτή θα πρέπει να συντελείται εκτός αγοράς, δηλαδή ο ωφελούμενος να μην καταβάλλει κανένα τίμημα για την ωφέλεια που αντλεί, ο δε επιβαρυνόμενος να μην λαμβάνει καμία αποζημίωση για το βάρος που υφίσταται²⁰.

Μια ακόμη διάκρισή τους είναι με κριτήριο την πηγή που τις προκαλεί και τον δέκτη που τις εισπράττει. Έτσι, έχουμε εξωτερικότητες που δημιουργούνται από τους παραγωγούς και εξωτερικότητες που οφείλονται στους καταναλωτές, με αποδέκτες κάθε φορά, είτε τους καταναλωτές, είτε τους παραγωγούς, είτε και τους δύο²¹.

Βασική συνέπεια της ύπαρξης εξωτερικοτήτων στην οικονομία είναι οι αγορές να μην οδηγούνται απαραίτητα στον κοινωνικά αποτελεσματικό επίπεδο παραγωγής. Συγκεκριμένα, η ύπαρξη αρνητικής εξωτερικότητας οδηγεί την αγορά στην παραγωγή μεγαλύτερης ποσότητας ενός αγαθού σε σχέση με το κοινωνικά αποτελεσματικό ύψος παραγωγής²². Και τούτο συμβαίνει, διότι στο κόστος παραγωγής του συγκεκριμένου

¹⁸ Stiglitz J., «Οικονομική του Δημόσιου Τομέα» (Επιμ. Μίνογλου Θ.), Αθήνα: Εκδόσεις Κριτική, 1992, σελ. 264επ.

¹⁹ Τζουβελέκας Β., «Ειδικά θέματα μικροοικονομικής θεωρίας», Αθήνα: Εκδόσεις Κριτική, 2015, σελ. 63επ.

²⁰ Τζουβελέκας Β., «Ειδικά θέματα μικροοικονομικής θεωρίας», ο.π., σελ. 63επ.

²¹ Stiglitz J., «Οικονομική του Δημόσιου Τομέα» (Επιμ. Μίνογλου Θ.), ο.π., σελ. 264επ.

²² Rosen H., Gayer T., Ράπανος Β. και Καπλάνογλου Γ., «Δημόσια Οικονομική: Σύγχρονη θεωρία και ελληνική πραγματικότητα», Αθήνα: Εκδόσεις Κριτική, 2009, σελ. 158επ.

αγαθού δεν ενσωματώνεται το κόστος που αντιστοιχεί στις εξωτερικές επιδράσεις που προκαλεί η παραγωγή του, το οποίο επωμίζονται άτομα που δεν μετέχουν στην παραγωγική διαδικασία. Αν, αντιθέτως, λαμβανόταν υπόψη και το εξωτερικό αυτό κόστος, η παραγωγή του αγαθού θα μειωνόταν στο κοινωνικά άριστο επίπεδο παραγωγής.

Αντίστροφα, η ύπαρξη θετικής εξωτερικότητας οδηγεί στην παραγωγή μικρότερης ποσότητας ενός αγαθού σε σχέση με το κοινωνικά αποτελεσματικό ύψος παραγωγής, διότι, εφόσον το όφελος που δημιουργείται δεν αντισταθμίζεται μέσω της καταβολής κάποιου αντιτίμου από αυτούς που το καρπώνονται, δεν υπάρχει το κίνητρο για την αύξηση της παραγωγής στο κοινωνικά άριστο επίπεδο²³. Είναι εμφανής η ύπαρξη μιας αναλογίας με τα αμιγώς δημόσια αγαθά, όπως η εθνική άμυνα και η βασική έρευνα, όπου παρατηρείται το φαινόμενο του «τζαμπατζή», ατόμων, που δεν πληρώνουν για ένα ανεπίδεκτο αποκλεισμού και μη ανταγωνιστικό στην κατανάλωση του αγαθού, αφού αναμένουν ότι θα πληρώσουν οι άλλοι²⁴. Στην ακραία της μορφή η θετική εξωτερικότητα, όταν, δηλαδή, γίνεται αισθητή από όλα τα άτομα της οικονομίας, είναι ένα αμιγές δημόσιο αγαθό.

Όπως καθίσταται σαφές, είναι αναγκαία η θεραπεία των εξωτερικότητων, ώστε να οδηγηθεί η αγορά στην κατά Pareto αριστοποίηση. Σε αδρές γραμμές, οι εξωτερικότητες μπορούν να αντιμετωπιστούν, τόσο σε ιδιωτικό, όσο και σε κρατικό επίπεδο, καθότι ιδιώτες και κράτος αντιδρούν αμφοτέρωθεν με ποικίλους τρόπους στην ύπαρξη τους. Κάθε λύση στοχεύει στο να οδηγήσει την κατανομή των πόρων πιο κοντά στο κοινωνικά άριστο κατά Pareto. Η διαδικασία θεραπείας μιας εξωτερικότητας καλείται εσωτερικευση και συνίσταται στη μεταβολή των κινήτρων με τέτοιο τρόπο, ώστε τα άτομα να λαμβάνουν υπόψη τις εξωτερικές επιδράσεις των πράξεών τους²⁵.

Από τις λύσεις σε επίπεδο ιδιωτών, την πιο αποτελεσματική προσέγγιση προσφέρει το θεώρημα το Coase, σύμφωνα με το οποίο η ύπαρξη εξωτερικότητων και η

²³ Rosen H., Gayer T., Ράπανος Β. και Καπλάνογλου Γ., «Δημόσια Οικονομική: Σύγχρονη θεωρία και ελληνική πραγματικότητα», ο.π., σελ. 158επ.

²⁴ Besanko D. και Braeutigam R.R., «Μικροοικονομική» (Επιμ. Ντεμούσης Μ.), Γ Έκδοση, Αθήνα: Gutenberg, 2009, σελ. 851επ.

²⁵ Mankiw G. και Taylor M., «Αρχές Οικονομικής Θεωρίας: Με αναφορά στις ευρωπαϊκές οικονομίες» (Επιμ. Λιανός Θ.), Τόμος Α (Μικροοικονομική), Αθήνα: Gutenberg, 2010, σελ. 333επ.

ζημία που δημιουργείται στους παράγοντες της αγοράς εξαιτίας αυτών, δημιουργεί ένα πεδίο, στο οποίο είναι δυνατή η ανάπτυξη διαπραγματεύσεων ανάμεσα τους, εφόσον πληρούνται ορισμένες προϋποθέσεις (π.χ. τέλεια πληροφόρηση των μερών, μηδενικό ή ιδιαίτερα χαμηλό κόστος διαπραγματεύσεων, αρχική κατανομή από το δίκαιο των δικαιωμάτων), ώστε να προβούν σε ορισμένες διευθετήσεις και να φτάσουν σε μια συμφωνία, μετά την οποία όλοι θα είναι σε καλύτερη θέση²⁶.

Αντίστοιχα, η αντίδραση του κράτους στις εξωτερικότητες λαμβάνει τη μορφή της πολιτικής των εντολών και ελέγχου για την άμεση ρύθμιση της συμπεριφοράς ή τη μορφή της οικονομική πολιτικής, υπό την έννοια της παροχής οικονομικών κινήτρων στους ιδιώτες, προκειμένου οι τελευταίοι να μεταρρυθμίσουν μόνοι τους τη συμπεριφορά τους²⁷. Στην πραγματικότητα, στη δεύτερη περίπτωση αυξάνεται το κόστος ευκαιρίας αυτού που προκαλεί την εξωτερικότητα.

Όσον αφορά, ειδικότερα, την πολιτική της παροχής οικονομικών κινήτρων, αυτό γίνεται μέσω της επιβολής ορισμένου φόρου ή επιδότησης. Όταν υπάρχει εξωτερικότητα σε μία αγορά, σημαίνει ότι υφίσταται και διαφορά μεταξύ ιδιωτικού και κοινωνικού κόστους ή μεταξύ ιδιωτικού και κοινωνικού οφέλους. Ένας σωστά υπολογισμένος φόρος ή επιδότηση εξισώνει το οριακό ιδιωτικό με το οριακό κοινωνικό κόστος ή όφελος και πετυχαίνει τη διόρθωση των επιπτώσεων των εξωτερικότητων. Οι φόροι αυτοί ονομάζονται διορθωτικοί φόροι ή πιγκουβιανοί φόροι προς τιμήν του οικονομολόγου Arthur Pigou, που πρότεινε τη χρήση τους²⁸.

Υπό το πρίσμα της παραπάνω ανάλυσης, λοιπόν, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι η κατασκευή από το δίκαιο του νομικού προσώπου, η απονομή, δηλαδή, νομικής προσωπικότητας σε μια συλλογική οντότητα, χωριστής από εκείνη των φυσικών προσώπων που την αποτελούν, δημιουργεί υπό όρους εξωτερικότητα. Συγκεκριμένα, θα μπορούσε να γίνει δεκτό ότι, στην περίπτωση που η νομική προσωπικότητα χρησιμοποιείται καταχρηστικά από τα φυσικά πρόσωπα, για σκοπούς, δηλαδή, διαφορετικούς από εκείνους, για τους οποίους θεσπίστηκε και δικαιολογούν την

²⁶ Τζουβελέκας Β., «Ειδικά θέματα μικροοικονομικής θεωρίας», ο.π., σελ. 63επ.

²⁷ Mankiw G. και Taylor M., «Αρχές Οικονομικής Θεωρίας: Με αναφορά στις ευρωπαϊκές οικονομίες» (Επιμ. Λιανός Θ.), ο.π., σελ. 333επ.

²⁸ Stiglitz J., «Οικονομική του Δημόσιου Τομέα» (Επιμ. Μίνογλου Θ.), ο.π., σελ. 264επ.

απονομή της από το δίκαιο, προκαλείται αρνητικό εξωτερικό αποτέλεσμα, δηλαδή κοινωνικό κόστος, το οποίο δεν αντισταθμίζεται (αποζημιώνεται), λόγω της μη προσωπικής ευθύνης των προσώπων που το προκαλούν και δεδομένου ότι το ίδιο το νομικό πρόσωπο καθίσταται, συνήθως, αφερέγγυο λόγω της συμπεριφοράς αυτής.

Όσον αφορά δε συγκεκριμένα το θέμα που πραγματεύεται η παρούσα εργασία, επισημαίνεται ότι η μη προσήκουσα εκπλήρωση από τα φυσικά πρόσωπα που διοικούν το νομικό πρόσωπο, παρά το γεγονός ότι είναι επιφορτισμένα εκ της ιδιότητάς τους με το σχετικό καθήκον, των φορολογικών υποχρεώσεων του τελευταίου, που δημιουργούνται από τις υποκείμενες σε φορολόγηση συναλλαγές που διενεργούν αυτά, εκφράζοντας τη βούλησή του και αποκομίζοντας, παράλληλα, και τα ίδια, άμεσα ή έμμεσα, οφέλη, δημιουργεί αρνητική εξωτερικότητα στην αγορά, υπό την έννοια, αφενός, της στέρησης εσόδων από το κράτος (χωρίς αποζημίωσή του) και, κατ' ουσίαν, από τα υπόλοιπα υποκείμενα της αγοράς, δεδομένου ότι από τα φορολογικά έσοδα το κράτος χρηματοδοτεί δράσεις και πολιτικές για το σύνολο της κοινωνίας, και, αφετέρου, υπό την έννοια της ευθείας αύξησης, χωρίς το σχετικό δικαίωμα, των διαθέσιμων πόρων του νομικού προσώπου και, κατ' επέκταση, των παραγωγικών του δυνατοτήτων, σε βάρος των νομικών προσώπων που εκπληρώνουν νομότυπα τις φορολογικές τους υποχρεώσεις.

Στο πλαίσιο αυτό, η αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων το νομικό πρόσωπο συνιστά μια προσπάθεια εσωτερίκευσης του παραπάνω εξωτερικού κόστους, που προκαλεί η συμπεριφορά τους, μέσω της ώθησής τους στη μεταβολή των κινήτρων τους, λαμβάνοντας υπόψη ότι θα υπέχουν προσωπική και εις ολόκληρον ευθύνη για τις φορολογικές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου. Ουσιαστικά, δηλαδή, επιχειρείται η θεραπεία της εξωτερικότητας, μέσω της άσκησης οικονομικής πολιτικής από το κράτος και, συγκεκριμένα, μέσω της επιβολής πρόσθετης φορολογικής υποχρέωσης για τις οφειλές του νομικού προσώπου, κατά τα πρότυπα ενός πιγκουβιανού φόρου. Από τη σκοπιά της οικονομικής επιστήμης, πάντως, τίθεται υπό αμφισβήτηση, εάν ο τρόπος υπολογισμού του ύψους της πρόσθετης αυτής φορολογικής υποχρέωσης του διοικούντος είναι ικανός για την αποτελεσματική και πλήρη εσωτερίκευση της εξωτερικότητας, δεδομένου ότι ταυτίζεται με το ύψος της φορολογικής υποχρέωσης

του νομικού προσώπου, ενώ το κοινωνικό κόστος που προκαλείται και το οποίο πρέπει να απηχεί ένας σωστά υπολογισμένος πιγκουβιανός φόρος ενδέχεται να διαφέρει.

ΣΤ. Στόχος και δομή της εργασίας

Στόχος της παρούσας εργασίας, υπό το πρίσμα της ανάλυσης που προηγήθηκε και αποσκοπούσε στην εισαγωγή στο θέμα και την οριοθέτησή του, είναι η μελέτη της αστικής ευθύνης που φέρουν τα πρόσωπα που ασκούν διοίκηση σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες έναντι του Δημοσίου για τις φορολογικές οφειλές των τελευταίων, σε συνδυασμό με τη μελέτη της έννομης προστασίας που απολαμβάνουν και της έκτασης αυτής. Προκειμένου να καταστεί αυτό εφικτό, διενεργήθηκε βιβλιογραφική έρευνα σε σχετικά επιστημονικά συγγράμματα, άρθρα και μελέτες και, παράλληλα, επισκόπηση της νομοθεσίας, της νομολογίας και των αποφάσεων και ερμηνευτικών εγκυκλίων της Φορολογικής Διοίκησης. Πρόκειται για ένα αντικείμενο που γνώρισε σημαντικές εξελίξεις και μεταρρυθμίσεις το τελευταίο χρονικό διάστημα, δεδομένου ότι από τις 12.12.2019, οπότε και τέθηκε σε ισχύ το άρθρο 34 του ν. 4646/2019 που τροποποίησε εκ βάθρων τη βασική φορολογική διάταξη που διείπε το συγκεκριμένο ζήτημα (άρθρο 50 του ΚΦΔ), μεταβλήθηκαν εκτενώς οι προϋποθέσεις και η νομική φύση της ευθύνης των διοικούντων νομικά πρόσωπα μετά από δεκαετίες, κατά τις οποίες είχε παγιωθεί, με μικρότερες ή μεγαλύτερες επιμέρους αλλαγές, ένα συγκεκριμένο μοντέλο ευθύνης, αλλά και ενόψει της προσφάτως εκδοθείσας αριθ. 498/2020 απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας, που αναγνώρισε, για πρώτη φορά, στους διοικούντες το δικαίωμα της αυτοτελούς άσκησης προσφυγής ουσίας.

Στο πλαίσιο αυτό, το πρώτο κεφάλαιο πραγματεύεται την ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα, που εγείρεται με διατάξεις εκτός του ΚΦΔ, αφορώσες, κατά κύριο λόγο, τις προσωπικές εμπορικές εταιρείες. Στο δεύτερο κεφάλαιο, επιχειρήθηκε η ανάλυση της διάταξης του άρθρου 50 του ΚΦΔ, όπως προσφάτως τροποποιήθηκε με το άρθρο 34 του ν. 4646/2019, ως προς τις προϋποθέσεις ίδρυσης της ευθύνης των διοικούντων νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, τη νομική φύση αυτής, τα ευθυνόμενα πρόσωπα και τις ιδιότητές τους, αλλά και ως προς ειδικότερες πτυχές των συγκεκριμένων ζητημάτων, με παράλληλες αναφορές στις αντίστοιχες ρυθμίσεις του προϊσχύσαντος νομοθετικού καθεστώτος. Ακολούθως, στο τρίτο κεφάλαιο, αναλύθηκε η έννομη προστασία των παραπάνω προσώπων, μέσω της Σωτήρης Ράιδος [Α.Μ.: mle 19020]

παρουσίασης των διοικητικής και δικονομικής φύσεως δικαιωμάτων, που τους αναγνωρίζει η έννομη τάξη, έχοντας ως κύριο άξονα της ανάλυσης την ως άνω απόφαση σταθμό του ΣτΕ. Τέλος, η εργασία ολοκληρώνεται με ορισμένες καταληκτικές παρατηρήσεις επί όσων πραγματεύθηκε και επιχειρείται η διατύπωση ορισμένων χρήσιμων συμπερασμάτων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

Η ΚΕΙΜΕΝΗ ΕΚΤΟΣ ΤΟΥ ΚΦΔ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΑ ΕΥΘΥΝΗ ΓΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

A. Η αλληλέγγυα²⁹ ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων στις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες

1. Γενικές παρατηρήσεις

Μεταξύ των κυριότερων γνωρισμάτων της ομόρρυθμης εταιρείας είναι η παράλληλη με την εταιρεία, προσωπική, απεριόριστη και εις ολόκληρον ευθύνη των εταίρων της για τις εταιρικές υποχρεώσεις, η οποία θεσπίζεται στο άρθρο 249 παρ. 1 σε συνδυασμό με το άρθρο 258 του ν. 4072/2012³⁰³¹. Η ευθύνη αυτή γεννάται για κάθε εταιρική υποχρέωση, είτε αυτή δημιουργείται από τη σύναψη δικαιοπραξιών των διαχειριστών της με τρίτους, είτε δημιουργείται από εξωδικαιοπρακτικές υποχρεώσεις, όπως η τέλεση αδικοπραξιών από τους διαχειριστές κατά την άσκηση των

²⁹ Σύμφωνα με το άρθρο 29 του ΕισΝΑΚ (α.ν. 2783/1941) «Στις περιπτώσεις, όπου στην νομοθεσία που ισχύει ή σε δικαιοπραξίες απαντά ο όρος "συνενοχή" ή "αλληλέγγυα ενοχή", από την εισαγωγή του Αστικού Κώδικα νοείται, για τις έννομες σχέσεις που διέπονται από αυτόν, η ενοχή εις ολόκληρον του Κώδικα», η οποία ρυθμίζεται στα άρθρα 480επ. ΑΚ. Κατά συνέπεια, το περιεχόμενο της έννοιας της αλληλέγγυας ευθύνης λαμβάνεται από το παραπάνω άρθρο και ταυτίζεται με το περιεχόμενο της ενοχής εις ολόκληρον, το περιεχόμενο της οποίας αναλύεται παρακάτω.

³⁰ Χωρίς ουσιαστική μεταβολή, πριν από την εισαγωγή του ν. 4072/2012, η ευθύνη των εταίρων της ομόρρυθμης εταιρείας για τις εταιρικές υποχρεώσεις ρυθμιζόταν από το άρθρο 22 ΕμπΝ, το οποίο όριζε ότι «οι ομόρρυθμοι συνεταίροι, οι αναφερόμενοι εις το καταστατικόν της εταιρείας έγγραφον, υπόκεινται αλληλεγγύως εις όλας τας υποχρεώσεις της εταιρείας, αν και υπογεγραμμένας παρ' ενός μόνου των συνεταίρων, υπό την εταιρικήν όμως επωνυμίαν».

³¹ Αναλυτικά για την ευθύνη των εταίρων βλ. και Κοκκίνη Λ., σε «Το δίκαιο των προσωπικών εταιριών» (Επιμ. Ρόκας Ν.), Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη, 2001, Τόμος Ι, σελ. 296επ.

αρμοδιοτήτων τους, είτε από άλλο γενεσιουργό λόγο ευθύνης³², όπως ο νόμος, ενώ αναφέρεται σε υποχρεώσεις, που δημιουργούνται, τόσο σε επίπεδο ιδιωτικού δικαίου, όσο και σε επίπεδο δημοσίου δικαίου³³, όπως οι φορολογικές υποχρεώσεις ή οι υποχρεώσεις έναντι των ΦΚΑ για την καταβολή ασφαλιστικών εισφορών κ.α.³⁴ Τα παραπάνω ισχύουν και για την περίπτωση των ομόρρυθμων εταίρων ετερόρρυθμης εταιρείας, δυνάμει του άρθρου 271 παρ. 1 του ν. 4072/2012 σε συνδυασμό με το άρθρο 249 παρ. 1 του ίδιου νόμου.

Όπως γίνεται φανερό από τα παραπάνω, στην περίπτωση της ομόρρυθμης και ετερόρρυθμης εταιρείας, καίτοι αποτελούν ενώσεις προσώπων με νομική προσωπικότητα, εισάγεται εξαίρεση, τόσο από την αρχή του χωρισμού που χαρακτηρίζει κάθε νομικό πρόσωπο, όσο και από τις αρχές του κοινού δικαίου, καθώς η ευθύνη που αναλαμβάνουν οι ομόρρυθμοι εταίροι δημιουργείται από τη δράση των διαχειριστών, που είναι όργανα της εταιρείας και όχι από τη δράση των ιδίων³⁵. Δικαιολογητικό λόγο της καθιέρωσης προσωπικής ευθύνης των εταίρων για τα εταιρικά χρέη συνιστά η ανάγκη διασφάλισης από τον νομοθέτη της προστασίας των εταιρικών πιστωτών, δεδομένου ότι στην ομόρρυθμη εταιρεία, όπως, φυσικά, και στην ετερόρρυθμη, δεν προβλέπεται η δέσμευση της εταιρικής περιουσίας μέσω του θεσμού του κεφαλαίου υπέρ των πιστωτών της, αφού η πρόβλεψη ενός ελάχιστου κεφαλαίου δεν είναι μεταξύ των υποχρεωτικών στοιχείων του καταστατικού της³⁶ και ενόψει, επιπλέον, της απουσίας στις προσωπικές εμπορικές εταιρείες ενός συστήματος κρατικής εποπτείας της λειτουργίας τους, όπως συμβαίνει σε ορισμένες, τουλάχιστον,

³² Βλ. σχετικά Ρόκα Ν., *«Εμπορικές Εταιρίες»*, Θ Έκδοση, Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Σάκκουλας, 2019, σελ. 136 και, ιδίως, υποσημ. 7 εκεί, καθώς και Μάρκου Ι., *«Ευθύνη εταίρων από αδικαιολόγητο πλουτισμό προσωπικής εταιρείας»*, ΔΕΕ 2010, σελ. 397επ.

³³ Βλ. σχετικά ΑΠ 223/2005 σε ΔΕΕ 2005, σελ. 818επ., σύμφωνα με την οποία οι ομόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται και προσωποκρατούνται για χρέη προς το Δημόσιο, ανεξάρτητα από το εάν είναι ή όχι εκπρόσωποι της εταιρείας, καθώς και Σουφλερό Η., *«Νομική βάση και παραγραφή της ευθύνης του ομορρύθμου εταίρου για φορολογικές υποχρεώσεις της εταιρείας (γνμδ)»*, ΔΕΕ 2017, σελ. 1291επ. και Αθανασόπουλο Α., *«Η ευθύνη των ομορρύθμων εταίρων πτωχεύσασας ΟΕ έναντι του Δημοσίου, ως μια ειδικότερη μορφή αλληλέγγυας φορολογικής υποχρέωσης»*, ΔΕΕ 2009, σελ. 317επ.

³⁴ Αλεξανδρίδου Ε., *«Δίκαιο εμπορικών εταιριών: Προσωπικές & Κεφαλαιουχικές Εταιρίες»*, Δ Έκδοση, Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη, 2012, σελ. 129.

³⁵ Αντωνόπουλος Β., *«Δίκαιο Προσωπικών Εταιριών»*, Ε Έκδοση, Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Σάκκουλας, 2016, σελ. 205.

³⁶ Ρόκας Ν., *«Εμπορικές Εταιρίες»*, ο.π., σελ. 137.

κεφαλαιουχικές εταιρείες³⁷. Με αυτόν τον τρόπο, η ομόρρυθμη εταιρεία καθίσταται εξαιρετικά αξιόπιστη και διευκολύνεται σε μεγάλο βαθμό η συναλλακτική της δράση³⁸.

Περαιτέρω, σημειώνεται ότι οι παραπάνω διατάξεις, με τις οποίες θεσπίζεται η ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων για τις εταιρικές υποχρεώσεις, επειδή έχουν τεθεί για την προστασία των δανειστών της εταιρείας, αποτελώντας τη μοναδική ασφάλεια, στην οποία μπορούν να στηρίζονται με βεβαιότητα και επειδή, συγχρόνως, καθιερώνουν ευθύνη που ανάγεται στις εξωτερικές σχέσεις της εταιρείας, αποτελούν διατάξεις αναγκαστικού δικαίου υπέρ των πιστωτών. Αυτό συνάγεται ευθέως, πλέον, από το άρθρο 258 παρ. 1 του ν. 4072/2012, όπου ορίζεται ότι «*συμφωνία για περιορισμό ή αποκλεισμό της ευθύνης των εταίρων κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 249 δεν ισχύει έναντι των τρίτων*». Κατά συνέπεια, τυχόν αντίθετη συμφωνία των εταίρων ισχύει μόνο για τις εσωτερικές σχέσεις και δεν μπορεί να αντιταχθεί στους τρίτους, έναντι των οποίων κάθε εταίρος ευθύνεται απεριόριστα³⁹.

Πάντως, η παραπάνω ευθύνη των εταίρων για τις εταιρικές υποχρεώσεις θα πρέπει να διακρίνεται από τη συμμετοχή τους στις ζημίες της εταιρείας, η οποία αφορά τις εσωτερικές σχέσεις της εταιρείας και ρυθμίζεται από διατάξεις ενδοτικού δικαίου (άρθρο 255 του ν. 4072/2012), οι οποίες μπορούν να τροποποιηθούν, προβλέποντας έως και την απαλλαγή ορισμένου εταίρου από τη συμμετοχή του στις ζημίες, με καταστατική ρήτρα ή σχετική απόφαση των εταίρων και υπό τις προϋποθέσεις, πάντοτε, του άρθρου 764 ΑΚ⁴⁰. Ωστόσο, ο περιορισμός ή η απαλλαγή ενός εταίρου από τη συμμετοχή του στις ζημίες δεν επηρεάζει την ευθύνη που φέρει έναντι των πιστωτών της εταιρείας για τις εταιρικές υποχρεώσεις. Με άλλα λόγια, ενδέχεται και στην περίπτωση ακόμη που έχει απαλλαγεί από τη συμμετοχή του στις ζημίες, να αναγκαστεί να καταβάλει το σύνολο ενός εταιρικού χρέους, εάν ορισμένος δανειστής στραφεί εναντίον του. Δικαιούται, όμως, αφού καταβάλει το χρέος, να ζητήσει αναγωγικά ολόκληρο το χρηματικό ποσό από την εταιρεία και τους συνεταίρους του.

³⁷ Αλεξανδρίδου Ε., «*Δίκαιο εμπορικών εταιριών: Προσωπικές & Κεφαλαιουχικές Εταιρίες*», ο.π., σελ. 129.

³⁸ Ρόκας Ν., «*Εμπορικές Εταιρίες*», ο.π., σελ. 137.

³⁹ Βλ. ενδεικτικά ΑΠ 522/2014 σε ΔΕΕ 2014, σελ. 590επ., ΑΠ 1205/2001 σε ΕΕΝ 2002, σελ. 861επ., ΕφΘεσ 1523/1988 σε Αρμ 1989, σελ. 228επ., αλλά και Περάκη Ε., «*Εξωεταιρικές σχέσεις, αναγωγική αξίωση και προσωπική κράτηση (παρατ. στην ΕφΠειρ 11/1998)*», ΔΕΕ 1998, σελ. 379επ.

⁴⁰ Αντωνόπουλος Β., «*Δίκαιο Προσωπικών Εταιριών*», ο.π., σελ. 207.

Ενόψει των παραπάνω, είναι αναγκαίο να αποσαφηνιστεί ότι η αλληλέγγυα ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων για τις φορολογικές υποχρεώσεις των προσωπικών εταιρειών καλύπτεται, καταρχήν, θεωρητικά και από τη διάταξη του άρθρου 50 του ΚΦΔ⁴¹, η οποία θα αναλυθεί παρακάτω (βλ. κεφάλαιο δεύτερο), εφόσον, ωστόσο, πραγματοποιηθούν οι αναγκαίες ερμηνευτικές προσεγγίσεις, υπό το πρίσμα της αρχής της αυτοδιαχείρισης που ισχύει στις προσωπικές εταιρείες⁴². Οι ομόρρυθμοι, δηλαδή, εταίροι των προσωπικών εταιρειών μπορούν, καταρχήν, να υπαχθούν στο ρυθμιστικό πεδίο του άρθρου 50 του ΚΦΔ μόνο υπό την ιδιότητά του διαχειριστή Ο.Ε. ή Ε.Ε., την οποία, σύμφωνα με την αρχή της αυτοδιαχείρισης, μπορεί να φέρει στις ως άνω εταιρείες αποκλειστικά πρόσωπο που φέρει και την ιδιότητα του (ομόρρυθμου) εταίρου σε αυτές⁴³. Η συγκεκριμένη διάταξη, ωστόσο, κατά ισχυρά υποστηριζόμενη σε επιστήμη⁴⁴ και νομολογία⁴⁵, όχι όμως αναντίρρητη⁴⁶, γνώμη θα πρέπει να εφαρμόζεται επικουρικά στις προσωπικές εταιρείες, ενόψει των ειδικότερων, κατά τα ανωτέρω, νομοθετικών διατάξεων που διέπουν τη λειτουργία τους και να μην αποτελεί την κύρια νομική βάση της ευθύνης των ομόρρυθμων εταίρων. Προς την ίδια κατεύθυνση η αριθ. Ε.2173/30.10.2020 εγκύκλιος του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. αναφέρει ότι σε σχέση με την

⁴¹ Η συγκεκριμένη διάταξη αναφέρεται στην αλληλέγγυα ευθύνη των φυσικών προσώπων που συμμετέχουν υπό συγκεκριμένες ιδιότητες (μεταξύ των οποίων είναι και αυτή του διαχειριστή) στα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες του άρθρου 3 περ. γ' και δ', αντίστοιχα, του ΚΦΔ, όπου περιλαμβάνονται και οι προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε.) ως νομικά πρόσωπα.

⁴² Καλλιντέρης Κ., «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», Β' Έκδοση, Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη, 2018, σελ. 171.

⁴³ Βλ., αναφορικά με την αρχή της αυτοδιαχείρισης στις προσωπικές εταιρείες, Ρόκα Ν., «Εμπορικές Εταιρείες», ο.π., σελ. 37 και 68.

⁴⁴ Βλ. σχετικά Σουφλερό Η., «Νομική βάση και παραγραφή της ευθύνης του ομορρύθμου εταίρου για φορολογικές υποχρεώσεις της εταιρείας (γνμδ)», ο.π., σελ. 1291επ. και Καλλιντέρη Κ., «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», ο.π., σελ. 171.

⁴⁵ Βλ. ενδεικτικά ΣτΕ 1418/2001 (σκέψη 6) σε Διδικ 2003, σελ. 1434, ΣτΕ 1202/2009 (σκέψη 3) σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ΔΠρΠειρ 186/2006 σε Διδικ 2008, σελ. 1027.

⁴⁶ Βλ. Καλλιντέρη Κ., «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», ο.π., σελ. 171, υποσημ. 444, ο οποίος επικαλείται τη ΣτΕ 255/2009 σε ΔΕΕ 2009, σελ. 1279επ., υποστηρίζοντας ότι σε αυτή το Δικαστήριο εξέτασε την ευθύνη ομόρρυθμου εταίρου, όχι στο πλαίσιο των διατάξεων του εταιρικού δικαίου, αλλά σύμφωνα με την τότε ισχύουσα φορολογική διάταξη για την αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων του άρθρου 115 του ν. 2238/1994. Κατά τον γράφοντα, ωστόσο, η συγκεκριμένη ανάγνωση της απόφασης αντιβαίνει στο σκεπτικό της, καθώς το Δικαστήριο εφάρμοσε την παραπάνω φορολογική διάταξη, ελλείψει σχετικής νομοθετικής διάταξης στο εταιρικό δίκαιο για την ευθύνη διαχειριστών προσωπικής εταιρείας, οι οποίοι είναι τρίτοι, δεν φέρουν, δηλαδή, προσωπικά την ιδιότητα του ομόρρυθμου εταίρου. Εφάρμοσε, δηλαδή, τη συγκεκριμένη διάταξη επικουρικά, όπως γίνεται δεκτό και κατά τα ανωτέρω – Βλ. επίσης Φινοκαλιώτη Κ., «Φορολογικό Δίκαιο», ΣΤ Έκδοση, Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Σάκκουλας, 2020, σελ. 731.

ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων εταιρειών, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 249 και επόμενων του ν. 4072/2012, οι οποίες προβλέπουν απεριόριστη και εις ολόκληρον ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων για τα χρέη της εταιρείας ως προς κάθε πιστωτή, επομένως και ως προς το Δημόσιο.

Πάντως, στην περίπτωση διορισμού τρίτου προσώπου, μη εταίρου, ως διαχειριστή με καταστατική πρόβλεψη ή συμφωνία των εταίρων, κατά παρέκκλιση από την αρχή της αυτοδιαχείρισης, γίνεται δεκτό ότι ο διορισμός είναι μεν έγκυρος, ο τρίτος, όμως, δεν καθίσταται κατ' αυτόν τον τρόπο εταιρικό όργανο, αλλά συνδέεται με την εταιρεία με σχέση εργασίας ή εντολής, με αποτέλεσμα να μην ευθύνεται για τις εταιρικές υποχρεώσεις, ούτε μόνος του, ούτε εις ολόκληρον με την εταιρεία και τους εταίρους της⁴⁷. Υπό τη νέα διατύπωση, ωστόσο, του άρθρου 50 του ΚΦΔ μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 34 του ν. 4646/2019 και στο πλαίσιο της επικουρικής εφαρμογής της διάταξης, εγείρεται ζήτημα ευθύνης και των προσώπων αυτών, ως ασκούντων εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση του νομικού προσώπου (βλ. κατωτέρω σχετική ανάλυση).

2. Χαρακτηριστικά της ευθύνης

α. Ευθύνη εκ του νόμου

Καταρχάς, πρόκειται για ευθύνη εκ του νόμου, ερειδόμενη σε διατάξεις αναγκαστικού δικαίου. Αποτέλεσμα αυτού είναι, όπως έχει ήδη σημειωθεί, ότι οι εταίροι δεν μπορούν με αντίθετη καταστατική ρήτρα ή συμφωνία τους να αλλοιώσουν, περιορίσουν ή αποκλείσουν τα χαρακτηριστικά που ο νόμος αποδίδει σε αυτή, ενώ η, τυχόν, συνομολόγηση τέτοιας ρήτρας ή συμφωνίας θα επιφέρει την ακυρότητά τους κατ' άρθρο 174 ΑΚ⁴⁸. Βεβαίως, μπορεί να ισχύσουν κατά μετατροπή (άρθρο 182 ΑΚ) και εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 764 παρ. 2 ΑΚ, αναλογικά εφαρμοζομένου, ως συμφωνίες περιορισμού ή αποκλεισμού εταίρου από τη συμμετοχή

⁴⁷ Μαρίνος Μ. – Θ., «*Εννομη θέση και ευθύνη τρίτου (μη εταίρου) – διαχειριστή αστικής εταιρίας με νομική προσωπικότητα*», ΧρΙΔ 2016, σελ. 468 – 469. Βλ., επίσης, ΣτΕ 255/2009 σε ΔΕΕ 2009, σελ. 1279επ., μαζί με τις παρατηρήσεις Πανταζόπουλου Π. στο τέλος της δημοσιευμένης απόφασης, με την οποία κρίθηκε ότι πρόσωπο, που έχει διοριστεί ως διαχειριστής ετερόρρυθμης εταιρείας, αλλά δεν φέρει, ταυτόχρονα, την ιδιότητα του εταίρου, δεν ευθύνεται, στο πλαίσιο του άρθρου 115 του ν. 2238/1994, αλληλέγγυα με το νομικό πρόσωπο για φορολογικές οφειλές του τελευταίου.

⁴⁸ Αντωνόπουλος Β., «*Δίκαιο Προσωπικών Εταιριών*», ο.π., σελ. 207.

στις ζημιές της εταιρείας, οι οποίες, φυσικά, αναπτύσσουν ενέργεια μόνο στις εσωτερικές σχέσεις των εταίρων⁴⁹.

Μάλιστα, επειδή ακριβώς η ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων εγείρεται εκ του νόμου, ο οποίος δεν κάνει διάκριση για την ευθύνη μεταξύ εταίρων που ασκούν καθήκοντα διαχείρισης και «απλών» εταίρων, γίνεται δεκτό⁵⁰, όχι, όμως, αναντίρρητα⁵¹, ότι ο διορισμός ως διαχειριστικών οργάνων της εταιρείας ορισμένων μόνο εκ των ομόρρυθμων εταίρων⁵², δεν συνεπάγεται των αποκλεισμό της ευθύνης των λοιπών εταίρων για το σύνολο των εταιρικών υποχρεώσεων, αφού αυτή θεμελιώνεται αποκλειστικά στην ιδιότητά τους ως ομόρρυθμα μέλη της εταιρείας. Από τη συγκεκριμένη άποψη, αντλείται, επιπλέον, επιχείρημα υπέρ της επικουρικής εφαρμογής στις προσωπικές εταιρείες του άρθρου 50 του ΚΦΔ, ενόψει της ειδικότερης φύσεως και ευρύτερου πεδίου εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 249 παρ. 1 και 271 παρ. 1 του ν. 4072/2012 για Ο.Ε. και Ε.Ε., αντίστοιχα.

β. Ευθύνη ευθεία ή άλλως άμεση ή άλλως εξωτερική

Οι εταίροι ευθύνονται ευθέως απέναντι στους εταιρικούς πιστωτές και όχι απλώς απέναντι στην εταιρεία για την καταβολή συμπληρωματικών εισφορών προς ικανοποίηση των πιστωτών. Η περιουσία, δηλαδή, των εταίρων καθίσταται ευθέως υπέγγυα στους εταιρικούς πιστωτές⁵³, οι οποίοι μπορούν να στρέφονται απευθείας, και

⁴⁹ Βλ. Εφαθ 7008/1974 σε ΕΕμπΔ 1975, σελ. 575.

⁵⁰ Καλλιντέρης Κ., «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», ο.π., σελ. 171.

⁵¹ Βλ. αντίθετη άποψη Φινοκαλιώτη Κ., «Φορολογικό Δίκαιο», ο.π., σελ. 731, ο οποίος υποστηρίζει ότι, δυνάμει εφαρμογής του άρθρου 50 του ΚΦΔ και στις προσωπικές εταιρείες, συνυπόχρεοι με το νομικό πρόσωπο είναι μόνο οι ορισθέντες διαχειριστές.

⁵² Σημειώνεται ότι στις προσωπικές εταιρείες ισχύει η αρχή της ατομικής διαχείρισης όλων των ομόρρυθμων εταίρων (διαχείριση εκ του νόμου – άρθρο 254 παρ. 1 και 2 του ν. 4072/2012), οπότε, καταρχήν, διαχειριστές της εταιρείας είναι όλα τα ομόρρυθμα μέλη της, ενεργώντας ατομικά το καθένα. Οι συγκεκριμένες διατάξεις, ωστόσο, είναι ενδοτικού δικαίου, οπότε το καταστατικό μπορεί να προβλέπει οποιαδήποτε διαφορετική ρύθμιση (καταστατική διαχείριση), όπως την ανάθεση της διαχειριστικής εξουσίας σε έναν ή περισσότερους ομόρρυθμους εταίρους, ενεργούντες ατομικά ή συλλογικά.

⁵³ Αλεξανδρίδου Ε., «Δίκαιο εμπορικών εταιριών: Προσωπικές & Κεφαλαιουχικές Εταιρίες», ο.π., σελ. 131, ΕφΘεσ 785/1995 σε ΔΕΕ 1995, σελ. 609.

όχι πλαγιαστικά, εναντίον τους, αξιώνοντας την άμεση εκπλήρωση των εταιρικών χρεών⁵⁴.

γ. Ευθύνη παράλληλη με την εταιρεία

Οι εταίροι ευθύνονται παράλληλα με την εταιρεία για την εκπλήρωση των εταιρικών υποχρεώσεων, οι οποίες καθίστανται και δικές τους υποχρεώσεις, μη φέροντας, απλώς ευθύνη προς αποζημίωση για τη μη εκπλήρωση ή για την πλημμελή εκπλήρωση εκ μέρους της εταιρείας δικής της αποκλειστικά ενοχής. Αυτονόητη προϋπόθεση είναι, βεβαίως, να μην πρόκειται για υποχρέωση, με την οποία να βαρύνεται μόνο η εταιρεία, όπως η υποχρέωση μη απομίμησης διακριτικού γνωρίσματος τρίτου⁵⁵.

δ. Ευθύνη πρωτοφειλέτη ή άλλως προσωπική ή άλλως πρωτογενής

Για κάθε εταιρική υποχρέωση οι εταίροι ευθύνονται ως πρωτοφειλέτες και όχι, απλώς, ως εγγυητές. Η ευθύνη των εταίρων έναντι των εταιρικών δανειστών απορρέει από τον νόμο ως κύρια ευθύνη και όχι ως παρεπόμενη ή επικουρική της ευθύνης της εταιρείας, όπως θα ίσχυε, εάν η ευθύνη τους ήταν απλά εγγυητικής φύσεως⁵⁶⁵⁷. Έναντι, δηλαδή, των εταιρικών δανειστών υπάρχουν τόσοι πρωτοφειλέτες, όσοι είναι και οι ομόρρυθμοι εταίροι της εταιρείας. Αυτό σημαίνει ότι ο κάθε εταιρικός δανειστής για την ικανοποίηση της απαίτησης που έχει απέναντι στην εταιρεία μπορεί να στραφεί, κατά τη βούλησή του, κατά οποιουδήποτε εξ αυτών, χωρίς να δεσμεύεται να στραφεί πρώτα κατά της εταιρείας και μόνο στην περίπτωση της μη πλήρους ικανοποίησής του από αυτήν να δικαιούται να κινηθεί εναντίον του⁵⁸. Περαιτέρω, συνέπεια του

⁵⁴ Ψυχομάνης Σ., «Δίκαιο Εμπορικών Εταιριών», Δ' Έκδοση, Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Σάκκουλας, 2020, σελ. 147.

⁵⁵ Αντωνόπουλος Β., «Δίκαιο Προσωπικών Εταιριών», ο.π., σελ. 208 – 209.

⁵⁶ Ψυχομάνης Σ., «Δίκαιο Εμπορικών Εταιριών», ο.π., σελ. 147.

⁵⁷ Έτσι και ΑΠ 2157/2007 σε ΔΕΕ 2008, σελ. 717, σύμφωνα με την οποία, λόγω του συγκεκριμένου χαρακτηριστικού της ευθύνης, η παραγραφή της απαίτησης σε σχέση με την ευθύνη της εταιρείας δεν επηρεάζει την ευθύνη του εταίρου.

⁵⁸ Βλ. ΑΠ 797/1999 σε ΕΕμπΔ 2000, σελ. 80.

χαρακτηριστικού αυτού της ευθύνης είναι και το γεγονός ότι οι εταίροι δεν έχουν στη διάθεσή τους την ένσταση διζήσεως των άρθρων 855επ. ΑΚ⁵⁹.

Λόγω της ιδιότητας αυτής των ομόρρυθμων εταίρων ως πρωτοφειλετών, είναι δυνατή, δυνάμει του άρθρου 920 ΚΠολΔ⁶⁰ σε συνδυασμό με το άρθρο 249 παρ. 1 του ν. 4072/2012, η παράλληλη κίνηση ή συνέχιση της διαδικασίας αναγκαστικής εκτέλεσης, τόσο κατά της εταιρείας, όσο και κατά των ομόρρυθμων εταίρων της, δεδομένου, εξάλλου, ότι η εκτελεστικότητα απορρέει και είναι παρακολούθημα της κατά το ουσιαστικό δίκαιο ευθύνης⁶¹. Στο πλαίσιο αυτό, ο οποιοσδήποτε δανειστής, συμπεριλαμβανομένου του Δημοσίου, δεν υποχρεούται να στραφεί πρώτα κατά της εταιρείας, αλλά έχει την ευχέρεια να στραφεί, είτε κατά του νομικού προσώπου, είτε κατά των ομόρρυθμων μελών του, είτε κατά όλων των παραπάνω, συγχρόνως.

ε. Ευθύνη απεριόριστη

Η ατομική περιουσία κάθε εταίρου είναι υπέγγυα στους εταιρικούς πιστωτές στο σύνολό της και όχι μέχρι ενός συγκεκριμένου ποσού ή ανάλογα με τη συμμετοχή του στην εταιρεία ή την εταιρική του εισφορά. Με άλλα λόγια, η ευθύνη των εταίρων δεν εξαντλείται σε ένα ορισμένο ποσό, ώστε, μετά τη συμπλήρωση αυτού, να απαλλάσσονται από τις υπόλοιπες ανεξόφλητες υποχρεώσεις της εταιρείας⁶², αλλά ευθύνονται με ολόκληρη, αδιακρίτως, την προσωπική τους περιουσία.

⁵⁹ Σκαλίδης Ε., «*Δίκαιο Εμπορικών Εταιριών*», Δ Έκδοση, Θεσσαλονίκη: JuS, 1993, σελ. 175, Παμπούκης Κ., «*Σημειώσεις δικαίου ομόρρυθμης εταιρίας*», Θεσσαλονίκη: Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης Υπηρεσία Δημοσιευμάτων, 1992, σελ. 56.

⁶⁰ Στο άρθρο 89 του Κ.Ε.Δ.Ε. (Ν.Δ. 356/1974) ορίζεται ότι: «*Αι διατάξεις του ΚΠολΔ εφαρμόζονται εφόσον δεν αντίκεινται εις τας διατάξεις του παρόντος Ν.Δ/τος τηρουμένης πάντοτε της διατάξεως του άρθρου 75 του παρόντος Ν.Δ/τος δια πάσαν παράβασιν*», ενώ στη διάταξη του άρθρου 920 ΚΠολΔ, η οποία αποτελεί δικονομικό συμπλήρωμα της εις ολόκληρον ευθύνης των ομορρυθμων εταίρων και της εταιρείας, που ιδρύεται με το άρθρο 249 παρ. 1 του ν. 4072/2012 (πρώην άρθρο 22 ΕμπΝ) και η οποία εφαρμόζεται και υπό την ισχύ του ΚΔΔ, δεδομένου ότι με τον τελευταίο αυτόν Κώδικα δεν καταργήθηκε ρητά η ως άνω διάταξη του άρθρου 89 του Κ.Ε.Δ.Ε., ορίζεται ότι: «*Με βάση τον εκτελεστό τίτλο της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας μπορεί να γίνει αναγκαστική εκτέλεση και κατά των ομόρρυθμων εταίρων*» - βλ. σχετικά ΣτΕ 2999/2006 σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

⁶¹ Παπαχρήστου Β., «*Η διοικητική εκτέλεση μετά τους νόμους 1406/1983, 1867/1989 και 1882/1990: (θεωρία - νομολογία)*», Γ Έκδοση αναθεωρημένη, Αθήνα: Π. Σάκκουλας, 1992, σελ. 92 – 93 και Απαλαγάκη Χ., «*Δεδικασμένο και εκτελεστικότητα στα νομικά πρόσωπα και τα μέλη τους: τα άρθρα 329 και 920 ΚΠολΔ, ιδίως στις εταιρίες*», Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Σάκκουλας, 2001, σελ. 94.

⁶² Βλ. Εφαθ 4920/2000 σε ΕΕμπΔ 2003, σελ. 64.

στ. Ευθύνη εις ολόκληρον

Δημιουργείται εν προκειμένω παθητική εις ολόκληρον ενοχή, υπό την έννοια του άρθρου 481 ΑΚ ότι, δηλαδή, «[...] σε περίπτωση περισσότερων οφειλετών της ίδιας παροχής καθένας απ' αυτούς έχει την υποχρέωση να την καταβάλει ολόκληρη, ο δανειστής όμως έχει το δικαίωμα να την απαιτήσει μόνο μια φορά». Το συγκεκριμένο χαρακτηριστικό της ευθύνης, μάλιστα, την καθιστά εξαιρετική⁶³ σε σχέση με τη γενική αρχή της pro rata⁶⁴ ευθύνης των εταίρων αστικής εταιρείας (άρθρο 759 ΑΚ), σύμφωνα με την οποία κάθε εταίρος ευθύνεται μεν απεριόριστα με την ατομική του περιουσία, όχι, όμως, εις ολόκληρον, αλλά συμμετρως, ανάλογα, δηλαδή, με το ποσοστό που αντιστοιχεί στην εταιρική του μερίδα. Αντίθετα, οι ομόρρυθμοι εταίροι, σε περίπτωση που εναχθούν, υποχρεούνται να καταβάλουν το σύνολο της εταιρικής οφειλής, παραμένοντας όλοι υπόχρεοι μέχρι την ολοσχερή εξόφλησή της. Στην περίπτωση που κάποιος εξ αυτών καταβάλει το χρέος, υποκαθίσταται στα δικαιώματα του δανειστή, έχοντας το δικαίωμα να απαιτήσει, εκ των υστέρων, να του καταβληθούν από την εταιρεία, αλλά και από τους συνεταίρους του τα ποσά που αναλογούν στις εταιρικές τους μερίδες (δικαίωμα αναγωγής – άρθρο 487 ΑΚ). Βεβαίως, γίνεται δεκτό⁶⁵ ότι, δυνάμει της υποχρέωσης πίστης, που έχουν οι συνέταιροι μεταξύ τους, οφείλουν να στραφούν πρώτα κατά της εταιρείας και μόνο εάν αυτή αδυνατεί να τους ικανοποιήσει να στραφούν κατά των συνεταίρων τους.

Απόρροια του χαρακτηριστικού αυτού της ευθύνης των ομόρρυθμων εταίρων είναι η δυνατότητα του Δημοσίου να κινηθεί εναντίον τους άμεσα, πριν ακόμη, δηλαδή, βεβαιωθεί το φορολογικό χρέος της εταιρείας σε βάρος τους. Στο πλαίσιο αυτό, εκτελεστό τίτλο⁶⁶ κατά των ομόρρυθμων εταίρων μπορεί να αποτελέσει ο νόμιμος τίτλος, βάσει του οποίου βεβαιώθηκε το φορολογικό χρέος σε βάρος της προσωπικής

⁶³ Καλλιντέρης Κ., «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», ο.π., σελ. 169.

⁶⁴ Ρόκας Ν., «Εμπορικές Εταιρίες», ο.π., σελ. 85 – 86.

⁶⁵ Αλεξανδρίδου Ε., «Δίκαιο εμπορικών εταιριών: Προσωπικές & Κεφαλαιουχικές Εταιρίες», ο.π., σελ. 132.

⁶⁶ Στις φορολογικές διαφορές οι εκτελεστοί τίτλοι για την είσπραξη των δημοσίων εσόδων απαριθμούνται στο άρθρο 45 παρ. 2 του ΚΦΔ.

εταιρείας⁶⁷, αφού, σύμφωνα με το άρθρο 920 ΚΠολΔ, εκτέλεση σε βάρος ομόρρυθμων εταίρων Ο.Ε. ή Ε.Ε. μπορεί να γίνει με βάση εκτελεστό τίτλο κατά της ίδιας της εταιρείας. Συγκεκριμένα, για την έναρξη της διαδικασίας διοικητικής εκτέλεσης κατά ομορρύθμου εταίρου προϋποτίθενται εκτελεστός τίτλος κατά της Ο.Ε. ή της Ε.Ε., ύπαρξη απαίτησης δεκτικής εκτέλεσης (όπως είναι η φορολογική οφειλή ως χρηματική) και η ιδιότητα του προσώπου ως ομορρύθμου εταίρου⁶⁸.

Ωστόσο, το γεγονός ότι, κατά πρώτον, οι εταίροι φέρουν ευθύνη, όχι για δικό τους χρέος, αλλά για αλλότριο χρέος (οφειλές του νομικού προσώπου) και, κατά δεύτερον, ότι, κατ' ουσίαν, η ανάγκη προστασίας των εταιρικών πιστωτών ήταν αυτή που οδήγησε στην αναγόρευση του εταιρικού χρέους και σε δικό τους χρέος, έχουν ως αποτέλεσμα, αφενός να μην παραγνωρίζονται τελείως οι σχετικές με την ευθύνη του εγγυητή αλλότριου χρέους διατάξεις και αφετέρου να μην εφαρμόζεται πλήρως το δίκαιο για την ενοχή εις ολόκληρον⁶⁹. Συνεπεία της παραδοχής αυτής, αναγνωρίζεται στον ομόρρυθμο εταίρο, στην περίπτωση που εταιρικός δανειστής στραφεί εναντίον του, το δικαίωμα να προβάλλει ενστάσεις που θεμελιώνονται, τόσο στο δικό του πρόσωπο, όσο και στο πρόσωπο της εταιρείας, όπως η ένσταση απόσβεσης της φορολογικής απαίτησης στο όνομα της εταιρείας λόγω παραγραφής ή καταβολής κ.α. Άλλωστε, σύμφωνα με το άρθρο 197 παρ. 3 εδ. γ του ΚΔΔ, «το δεδικοσμένο που ισχύει για το νομικό πρόσωπο εκτείνεται και στα μέλη του», διάταξη, η οποία, όπως γίνεται δεκτό⁷⁰, καταλαμβάνει και τις φορολογικές διαφορές. Κατά συνέπεια, οι εταίροι δεσμεύονται από τελεσίδικη απόφαση που εκδόθηκε στο πλαίσιο δίκης μεταξύ εταιρείας και Δημοσίου.

Τέλος, ενόψει των παραπάνω, θα πρέπει να αναγνωρίζεται σε κάθε ομόρρυθμο εταίρο, ως πρόσωπο αλληλεγγύως υπόχρεο με την εταιρεία, αυτοτελές δικαίωμα

⁶⁷ Καλλιντέρης Κ., «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», ο.π., σελ. 169.

⁶⁸ Β. Παπαχρήστου σε Μπέη Κ. – Μπρίνια Ι. – Παπαχρήστου Β., Διοικητική Εκτέλεσις, Αθήνα, 1975, σελ. 69 – 70.

⁶⁹ Αντωνόπουλος Β., «Δίκαιο Προσωπικών Εταιριών», ο.π., σελ. 212.

⁷⁰ Καλλιντέρης Κ., «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», ο.π., σελ. 170 και ΣτΕ 1418/2001 σε ΔιΔικ 2003, σελ. 1434.

άσκησης προσφυγής κατά της εκδιδόμενης σε βάρος της εταιρείας πράξης προσδιορισμού φόρου⁷¹.

3. Οι χρονικές παράμετροι της ευθύνης

α. Έναρξη της ευθύνης

Η ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων αρχίζει μόλις αυτοί αποκτήσουν την εταιρική ιδιότητα και καταλαμβάνει όχι μόνο τα εταιρικά χρέη που δημιουργούνται μετά την είσοδό τους στην εταιρεία, αλλά, επί εισόδου εταίρου σε, ήδη, συσταθείσα εταιρεία, και τα εταιρικά χρέη που υπήρχαν πριν από την είσοδό του σε αυτή, σύμφωνα με το άρθρο 258 παρ. 3 εδ. 1 του ν. 4072/2012. Τα παραπάνω δε ισχύουν ανεξαρτήτως του τρόπου λήψης της εταιρικής ιδιότητας, ανεξαρτήτως, δηλαδή, του εάν κατέστησαν εταίροι κατά παράγωγο ή πρωτότυπο τρόπο, εφόσον δεν γίνεται σχετική διάκριση στην ως άνω διάταξη. Πρόκειται, επιπλέον, για διάταξη αναγκαστικού δικαίου υπέρ των τρίτων, με αποτέλεσμα σχετική αντίθετη συμφωνία των εταίρων να μην μπορεί να αντιταχθεί έναντι των εταιρικών δανειστών, αλλά να ισχύει στις εσωτερικές σχέσεις ως συμφωνία μη συμμετοχής στις ζημίες της εταιρείας, υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 764 ΑΚ.

Σύμφωνα δε με την ορθότερη⁷², αλλά όχι αναντίρρητη⁷³ άποψη, η ευθύνη του εταίρου άρχεται από τον χρόνο κατάρτισης της σύμβασης εισόδου του στην εταιρεία και ανεξάρτητα από το εάν αυτή θα υποβληθεί, στη συνέχεια, στις αναγκαίες διατυπώσεις δημοσιότητας. Από τη στιγμή αυτή καθίσταται εταίρος της εταιρείας και φορέας όλων των εταιρικών δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, φέροντας τη σχετική ευθύνη για τα εταιρικά χρέη σε όλη της την έκταση, όπως, ακριβώς, και οι, ήδη, υφιστάμενοι εταίροι. Η άποψη αυτή εναρμονίζεται και με τη γενικότερη θεωρία περί ανώμαλων ή εν τοις πράγμασι εταιρειών⁷⁴, στο πλαίσιο της οποίας, θα πρέπει να γίνει

⁷¹ ο ίδιος, σελ. 170

⁷² Βλ. σχετικά Αντωνόπουλο Β., «Δίκαιο Προσωπικών Εταιριών», ο.π., σελ. 219, ΑΠ 588/1968 σε ΕΕμπΔ 1969, σελ. 219, με σύμφωνες παρατηρήσεις Ρόκα Κ., ΕφΘεσ 1066/1994 σε ΕΕμπΔ 1994, σελ. 585.

⁷³ Βλ. ενδεικτικά ΑΠ 564/1979 σε ΕΕμπΔ 1980, σελ. 72, ΠολΠρΒόλ 299/1982 σε ΕΕμπΔ 1983, σελ. 260.

⁷⁴ Βλ. αναλυτικά για τη νομική μεταχείριση της εν τοις πράγμασι (de facto) Ο.Ε., Ρόκα Ν., «Εμπορικές Εταιρίες», ο.π., σελ. 124 – 127.

δεκτό ότι η συμμετοχή του στην εταιρεία δεν είναι άκυρη, αλλά ανώμαλη και η σχετική ανωμαλία θεραπεύεται από τη μεταγενέστερη δημοσίευση.

β. Λήξη της ευθύνης

Ο αποχωρήσας για οποιονδήποτε λόγο από την εταιρεία ομόρρυθμος εταίρος ή ο απωλέσας την ομόρρυθμη ιδιότητα εταίρος (π.χ. επί ετερορρυθμοποίησής του) παύει να ευθύνεται απεριόριστα και εις ολόκληρον με την εταιρεία για τις εταιρικές υποχρεώσεις που θα γεννηθούν μετά τη συντέλεση των παραπάνω γεγονότων⁷⁵ και, κατ' ακριβολογία, μετά την τήρηση της απαιτούμενης από το νόμο δημοσιότητας για τα γεγονότα αυτά (καταχώριση στο Γ.Ε.ΜΗ.), καθώς μέχρι το συγκεκριμένο χρονικό σημείο θεωρείται ότι συνεχίζει να ευθύνεται κανονικά έναντι των τρίτων⁷⁶. Ωστόσο και μετά την αποχώρησή του ή την ετερορρυθμοποίησή του εξακολουθεί να φέρει ακέραια την ευθύνη για τις εταιρικές υποχρεώσεις που είχαν ήδη γεννηθεί⁷⁷, όσο είχε ακόμη την ιδιότητα του ομόρρυθμου εταίρου και, μάλιστα, ανεξάρτητα από το εάν αυτές είχαν καταστεί, ήδη, ληξιπρόθεσμες στο διάστημα αυτό ή κατέστησαν ληξιπρόθεσμες σε μεταγενέστερο χρόνο⁷⁸. Το κρίσιμο, δηλαδή, για την ευθύνη του εταίρου είναι οι εταιρικές υποχρεώσεις να είχαν απλώς γεννηθεί στο διάστημα που ήταν ακόμη (ομόρρυθμο) μέλος της εταιρείας. Ειδικότερα, εξακολουθεί να ευθύνεται επί μια πενταετία μετά την προσήκουσα δημοσίευση της πράξης με βάση την οποία αποχωρεί ή απεκδύεται της ομόρρυθμης ιδιότητας, ενώ, εάν η αξίωση του δανειστή κατά της εταιρείας κατέστη ληξιπρόθεσμη μετά τη δημοσίευση της επίμαχης πράξης, η πενταετία άρχεται από το χρονικό σημείο, κατά το οποίο η απαίτηση κατέστη ληξιπρόθεσμη.

γ. Παραγραφή της ευθύνης

Σύμφωνα με το άρθρο 269 του ν. 4072/2012 «1. Σε περίπτωση λύσης της εταιρείας οι αξιώσεις κατά των εταίρων για εταιρικά χρέη παραγράφονται μετά πέντε έτη

⁷⁵ Βλ. ΜονΔΠρΑθ 5566/1997 σε ΔιΔικ 1999, σελ. 216, ΕφΠειρ 251/2012 σε ΔΕΕ 2013, σελ. 474.

⁷⁶ Αλεξανδρίδου Ε., «Δίκαιο εμπορικών εταιριών: Προσωπικές & Κεφαλαιουχικές Εταιρίες», ο.π., σελ. 138.

⁷⁷ Βλ. ΕφΘεσ 314/2001 σε ΔΕΕ 2002, σελ. 495, ΕφΘεσ 1096/2005 σε ΕπισκΕΔ 2005, σελ. 795.

⁷⁸ Βλ. Παμπούκη Κ., «Σημειώσεις δικαίου ομόρρυθμης εταιρίας», ο.π., σελ. 60.

από την καταχώριση της λύσης της εταιρείας στο Γ.Ε.ΜΗ.⁷⁹, εκτός αν η αξίωση κατά της εταιρείας υπόκειται σε βραχύτερη παραγραφή, 2. Αν η αξίωση του δανειστή κατά της εταιρείας καταστεί ληξιπρόθεσμη μετά την καταχώριση της λύσης της στο Γ.Ε.ΜΗ., η παραγραφή αρχίζει από το χρονικό σημείο, κατά το οποίο η απαίτηση καθίσταται ληξιπρόθεσμη, 3. Οι δυο προηγούμενες διατάξεις εφαρμόζονται αναλόγως⁸⁰ και σε περίπτωση εξόδου ή αποκλεισμού εταίρου από την εταιρεία⁸¹».

Με την ως άνω διάταξη, λοιπόν, καθιερώνεται βραχυπρόθεσμη πενταετής παραγραφή των αξιώσεων των πάσης φύσεως εταιρικών δανειστών κατά των ομόρρυθμων εταίρων, η οποία, όπως έχει αποφανθεί η Ολομέλεια του Αρείου Πάγου στην αριθ. 889/1983⁸² απόφασή της «περιλαμβάνει [...] υπό το κράτος της, όχι μόνον το δικαίωμα της ενώπιον των δικαστηρίων προσφυγής, αλλά και το δικαίωμα της εκτελέσεως και παν εν γένει δικαίωμα και πάσαν απαίτησιν κατά της εταιρείας, αδιαφόρως του τίτλου εις ον στηρίζεται και όστις δύναται να είναι έγγραφον δημόσιον ή ιδιωτικόν ή και δικαστική απόφασις».

Συναφώς, σημειώνεται ότι η πενταετής παραγραφή ισχύει για τους ομόρρυθμους εταίρους και στην περίπτωση που η αξίωση κατά της εταιρείας βεβαιώθηκε με τελεσίδικη δικαστική απόφαση, οπότε, κατά το άρθρο 268 ΑΚ, η αξίωση αυτή υπόκειται, πλέον, στην εικοσαετή παραγραφή. Αντίθετα, όπως κρίθηκε και από τον Άρειο Πάγο στην αριθ. 32/2010 απόφασή του⁸³, ναι μεν η θεσπιζόμενη χάριν των ομορρύθμων εταίρων ειδική πενταετής παραγραφή δεν μεταπίπτει σε εικοσαετή κατά την 268 ΑΚ έναντι του ομόρρυθμου εταίρου με μόνη την έκδοση

⁷⁹ Βλ. αναλυτικά Τριανταφυλλάκη Γ., «Ζητήματα παραγραφής αξιώσεων υπέρ και κατά εταιρίας», σε «Ζητήματα του δικαίου της παραγραφής» (Επιμ. Παπανικολάου Π.), Αθήνα: Δίκαιο & Οικονομία Π. Ν. Σάκκουλας, 2015, σελ. 785.

⁸⁰ Το ίδιο γινόταν δεκτό και υπό το προϊσχύσαν δίκαιο, ομοφώνως, μάλιστα, από θεωρία και νομολογία – βλ. σχετικά ΑΠ 1454/1995 σε ΕλΔνη 1997, σελ. 1107, ΑΠ 542/2012 σε ΧρΙΔ 2012, σελ. 676, Σουφλερό Η., σε «Το δίκαιο των προσωπικών εταιριών» (Επιμ. Ρόκας Ν.), Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη, 2001, Τόμος ΙΙ, σελ. 715, Σουφλερό Η., «Η ετερόρρυθμη εταιρία: Συμβολή στο δίκαιο των εταιριών», Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη, 2003, σελ. 128.

⁸¹ Εφαρμόζονται δε αναλογικά, όπως γίνεται δεκτό, και επί κάθε κρίσιμης μεταβολής, η οποία επιφέρει την παύση της ιδιότητας του ομόρρυθμου εταίρου (π.χ. επί ετερορρυθμοποίησής του ή επί μετατροπής της εταιρείας σε κεφαλαιουχική) – βλ. σχετικά Σουφλερό Η., «Η ετερόρρυθμη εταιρία: Συμβολή στο δίκαιο των εταιριών», ο.π., σελ. 127επ.

⁸² Βλ. ολόκληρη την απόφαση δημοσιευμένη σε ΝοΒ 1984, σελ. 483.

⁸³ Βλ. ολόκληρη την απόφαση δημοσιευμένη σε Αρμ 2011, σελ. 1510.

εναντίον της εταιρείας τελεσίδικης δικαστικής απόφασης για το εταιρικό χρέος, εντούτοις από τη βεβαίωση του εταιρικού χρέους, πριν από την πάροδο της εν λόγω πενταετίας, με τελεσίδικη δικαστική απόφαση σε βάρος των ομορρύθμων εταίρων προσωπικά δεν συντρέχει, πλέον, αποχρών λόγος μη ισχύος και έναντι αυτών της εικοσαετούς παραγραφής του άρθρου 268 ΑΚ. Από τα παραπάνω συνάγεται με σαφήνεια ότι η παραγραφή ενεργεί υποκειμενικά, καθώς συντρέχει στο πρόσωπο των εταίρων, των οποίων η θέση διακρίνεται στο ζήτημα αυτό από τη θέση του νομικού προσώπου⁸⁴.

Περαιτέρω, η συγκεκριμένη διάταξη, όπως ρητά αποφάνθηκε η παραπάνω Ολομέλεια του Αρείου Πάγου και, εν συνεχεία, γίνεται παγίως δεκτό στη θεωρία⁸⁵ και τη νομολογία⁸⁶ «*αποβλέπουσα εις την ταχείαν εκκαθάρισιν των εταιρικών χρεών, ούτως ώστε έκαστος των μετασχόντων της εταιρικής επιχειρήσεως απηλλαγμένος από πάσης εξ αυτής απορρεούσης ευθύνης, να δύναται ελευθέρως να διαθέτη τα κεφάλαια αυτού εις νέους οικονομικούς συνδυασμούς και αποσκοπούσα τοιουτοτρόπως να μετρίαση την αυστηρότητα της περί απεριορίστου και εις ολόκληρον ευθύνης των ομορρύθμων εταίρων αυτής, κατατείνει πρωτίστως εις προστασίαν αυτών*».

Η παραγραφή αφορά αξιώσεις των εταιρικών δανειστών κατά των εταίρων, δηλαδή, αξιώσεις που δημιουργήθηκαν από εταιρικά χρέη, για τα οποία ευθύνονται προσωπικά οι εταίροι και, ως εκ τούτου, δεν επηρεάζει την παραγραφή αξιώσεων των εταιρικών δανειστών κατά της εταιρείας ούτε αξιώσεις της εταιρείας κατά των εταίρων ούτε αξιώσεις των εταίρων μεταξύ τους⁸⁷.

Επίσης, εφόσον, όπως έχει, ήδη, αναφερθεί, νομική βάση για την ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων προσωπικής εταιρείας για τις εταιρικές φορολογικές οφειλές αποτελούν τα άρθρα 249 παρ. 1 και 271 παρ. 1 για Ο.Ε. και Ε.Ε., αντίστοιχα, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι και επί του ζητήματος της παραγραφής των σχετικών αξιώσεων του

⁸⁴ Σουφλερός Η., «*Νομική βάση και παραγραφή της ευθύνης του ομορρύθμου εταίρου για φορολογικές υποχρεώσεις της εταιρείας (γνμδ)*», ο.π., σελ. 1291επ.

⁸⁵ Βλ. Σκαλίδη Ε., «*Δίκαιο Εμπορικών Εταιριών*», ο.π., σελ. 69, Σουφλερό Η., σε «*Το δίκαιο των προσωπικών εταιριών*» (Επιμ. Ρόκας Ν.), ο.π., σελ. 713, Λιακόπουλο Α., «*Εκκαθάριση ομόρρυθμης εταιρίας και ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων (παρατ. στην Εφαθ 4629/1985)*», ΕΕμπΔ 1988, σελ. 446επ.

⁸⁶ Βλ. ενδεικτικά ΑΠ 82/1986 σε ΕΕμπΔ 1986, σελ. 613.

⁸⁷ Ρόκας Ν., «*Εμπορικές Εταιρίες*», ο.π., σελ. 142 – 143.

Δημοσίου κατά των ομορρύθμων εταίρων εφαρμόζεται η ειδική πενταετής παραγραφή, που θεσπίζεται ρητά από άλλη διάταξη του ίδιου νομοθετήματος⁸⁸. Αυτό επιτάσσει, άλλωστε, τόσο η γραμματική, όσο και η συστηματική, αλλά και η τελεολογική ερμηνεία των παραπάνω διατάξεων. Θα συνιστούσε ακραία αντίθεση, δηλαδή, προς τους κανόνες ερμηνείας των νόμων, η αναζήτηση της παραγραφής των αξιώσεων του Δημοσίου κατά των ομορρύθμων εταίρων σε άλλη γενικότερη διάταξη, χωρίς, μάλιστα, η τελευταία να εισάγει ρητή και ειδική απόκλιση από την διάταξη του άρθρου 269 του ν. 4072/2012.

Στο παραπάνω συμπέρασμα κατέληξε και η αριθ. 82/1986⁸⁹ απόφαση του Αρείου Πάγου, παραπέμποντας, μάλιστα, στην αριθ. 889/1983 απόφαση της Ολομέλειάς του, σύμφωνα με την οποία η πενταετής παραγραφή, ενόψει και του σκοπού για τον οποίον έχει καθιερωθεί κατά τα ανωτέρω, κατ'εξουσιοδότηση των διατάξεων του Ν.Ε.Δ.Ε. (μετέπειτα Κ.Ε.Δ.Ε.), αναφορικά με την παραγραφή των απαιτήσεων του Δημοσίου. Θα πρέπει να υπομνησθεί και υπογραμμιστεί, επιπλέον, ότι η συγκεκριμένη απόφαση εκδόθηκε από το Ανώτατο Δικαστήριο επί φορολογικής διαφοράς, για την οποία ήταν καθ' ύλη αρμόδιο, καθώς η σχετική διαφορά είχε ανακύψει πριν από τη μεταφορά της σχετικής αρμοδιότητας στα διοικητικά δικαστήρια με τον ν. 1406/1983. Η αξία της δε διατηρείται και σήμερα, ελλείψει αντίθετης νομολογίας των διοικητικών δικαστηρίων, ενώ συνεχίζεται να γίνεται επίκλησή της και από πρόσφατες αποφάσεις του Αρείου Πάγου⁹⁰.

Β. Η ευθύνη του ετερόρρυθμου εταίρου

Το κύριο χαρακτηριστικό της ετερόρρυθμης εταιρείας, το οποίο και την διαφοροποιεί από την ομόρρυθμη, είναι, όπως προκύπτει ευθέως και από τον ορισμό της στο άρθρο 271 παρ. 1 του ν. 4072/2012, η συνύπαρξη σε αυτήν δύο διαφορετικών κατηγοριών εταίρων, οι οποίοι διακρίνονται μεταξύ τους με βάση την έκταση της ευθύνης τους έναντι των εταιρικών δανειστών, των δανειστών, δηλαδή, της ίδιας της εταιρείας ως νομικού προσώπου⁹¹. Από τη μία πλευρά υπάρχει ένας τουλάχιστον ομόρρυθμος εταίρος, του οποίου η ευθύνη φέρει τα χαρακτηριστικά που αναλύθηκαν

⁸⁸ Σουφλερός Η., «*Νομική βάση και παραγραφή της ευθύνης του ομορρύθμου εταίρου για φορολογικές υποχρεώσεις της εταιρείας (γνμδ)*», ο.π., σελ. 1291επ.

⁸⁹ Βλ. ολόκληρη την απόφαση δημοσιευμένη σε ΕΕμπΔ 1986, σελ. 613.

⁹⁰ Βλ. ΑΠ 542/2012 σε ΧρΙΔ 2012, σελ. 676.

⁹¹ Ψυχομάνης Σ., «*Δίκαιο Εμπορικών Εταιριών*», ο.π., σελ. 176.

στην αμέσως προηγούμενη ενότητα, ενώ, από την άλλη πλευρά, υπάρχει ένας τουλάχιστον ετερόρρυθμος εταίρος, η ευθύνη του οποίου είναι ευθύνη «απλού χρηματοδότη», όπως έχει χαρακτηριστεί, καθώς θέτει στον επιχειρηματικό κίνδυνο την ατομική του περιουσία μέχρι ενός συγκεκριμένου χρηματικού ποσού, στοιχείο που γεννά συγγένεια της ετερόρρυθμης εταιρείας, καίτοι προσωπική, προς τις κεφαλαιουχικές εταιρείες.

Ο ετερόρρυθμος εταίρος, λοιπόν, ευθύνεται μεν με όλη την προσωπική του περιουσία, αλλά μέχρι ορισμένου ποσού. Το ποσό αυτό αντιστοιχεί, καταρχήν, στο ποσό της εισφοράς του. Είναι, όμως, δυνατό να ορίζεται στο καταστατικό μεγαλύτερο ποσό, για το οποίο θα ευθύνεται, ποσό, δηλαδή, που θα υπερβαίνει την αξία της εισφοράς του, αλλά πάντοτε περιορισμένο. Στην περίπτωση, όμως, που έχει καταβάλει την εισφορά που έχει αναλάβει, τότε ο ετερόρρυθμος εταίρος απαλλάσσεται από την ευθύνη του έναντι των τρίτων, όπως ορίζεται, πλέον, ρητώς στη διάταξη του άρθρου 279 παρ. 1 εδ. 1 του ν. 4072/2012. Επιπλέον, η ευθύνη που φέρει είναι προσωπική, άμεση και εις ολόκληρον, με αποτέλεσμα να ισχύουν όσα αναφέρθηκαν προηγουμένως για τους ομόρρυθμους εταίρους ως προς τα χαρακτηριστικά αυτά, υπό την αναγκαία διευκρίνιση, όμως, ότι οι εταιρικοί δανειστές μπορούν να στραφούν μεν ευθέως απέναντι στον ετερόρρυθμο εταίρο για την εξόφληση ολόκληρης της εταιρικής οφειλής, εφόσον, ωστόσο, αυτή δεν υπερβαίνει το περιορισμένο ποσό για το οποίο ευθύνεται⁹².

Υπάρχουν ορισμένες πράξεις, όμως, οι οποίες μπορούν να οδηγήσουν τον ετερόρρυθμο εταίρο να ευθύνεται έναντι των τρίτων όπως ακριβώς και ο ομόρρυθμος, υπό την προϋπόθεση, βέβαια, ότι ο τρίτος είναι καλόπιστος, καθώς, στην περίπτωση που ο τρίτος γνωρίζει την ιδιότητα του εταίρου ως ετερόρρυθμου, αίρεται η απεριόριστη και εις ολόκληρον ευθύνη του τελευταίου. Αυτό, λοιπόν, συμβαίνει στην περίπτωση που το όνομα του εταίρου περιλαμβάνεται στην εταιρική επωνυμία (άρθρο 272 παρ. 2 του ν. 4072/2012), στην περίπτωση που αναλάβει μέσω του καταστατικού την εκπροσώπηση της εταιρείας (άρθρο 278 παρ. 2 του ν. 4072/2012)⁹³, καθώς, επίσης,

⁹² Αλεξανδρίδου Ε., «Δίκαιο εμπορικών εταιριών: Προσωπικές & Κεφαλαιουχικές Εταιρείες», ο.π., σελ. 186 – 189.

⁹³ Στην περίπτωση που ενεργήσει αυτοβούλως πράξεις εκπροσώπησης, χωρίς ανάθεση σχετικής εξουσίας από τους συνεταίρους τους, αλλά ούτε και κατ' ανοχή αυτών, γίνεται τελεολογικά δεκτό ότι εφαρμόζονται αναλογικά οι διατάξεις των άρθρων 229, 231 ΑΚ, με αποτέλεσμα το νομικό πρόσωπο να

και στην περίπτωση που η εταιρεία αναπτύξει εμπορική δραστηριότητα, προτού εγγραφεί στο Γ.Ε.ΜΗ. και ο ετερόρρυθμος εταίρος μετέχει σε αυτή κατά το στάδιο αυτό (άρθρο 280 του ν. 4072/2012)⁹⁴.

Περαιτέρω, μετά τη λύση της εταιρείας, ακολουθεί το στάδιο της εκκαθάρισης, κατά το οποίο, δυνάμει του άρθρου 281 παρ. 2 του ν. 4072/2012, καθήκοντα εκκαθαριστή ασκεί, ελλείψει αντίθετης καταστατικής ρύθμισης, και ο ετερόρρυθμος εταίρος, χωρίς, όμως, να μεταβάλλεται η έκταση της ευθύνης του, παρόλο που, ως εκκαθαριστής, διενεργεί πράξεις εκπροσώπησης, χάριν της εκκαθάρισης⁹⁵. Γεννάται το ερώτημα, επομένως, κατά πόσο, στην περίπτωση του ετερόρρυθμου εταίρου – εκκαθαριστή, θα μπορούσε να εφαρμοστεί επικουρικά το άρθρο 50 του ΚΦΔ. Κατά την άποψη του γράφοντος, δεν είναι αναγκαία η προσφυγή στο άρθρο 50 του ΚΦΔ, η εφαρμογή του οποίου στις προσωπικές εταιρείες, όπως σημειώθηκε, είναι επικουρική, αφού στην προκειμένη περίπτωση παρέχονται από το ίδιο το νομοθέτημα του ν. 4072/2012, όπου ρυθμίζεται η ευθύνη του ετερόρρυθμου εταίρου, τα κατάλληλα εργαλεία για την αντιμετώπιση του ζητήματος. Συγκεκριμένα, στην περίπτωση αυτή, θα πρέπει να υιοθετηθεί η υποστηριζόμενη στη θεωρία άποψη, σύμφωνα με την οποία ο ετερόρρυθμος εταίρος - εκκαθαριστής ευθύνεται έναντι των καλόπιστων τρίτων απεριόριστα και εις ολόκληρον για τις πράξεις εκπροσώπησης που διενήργησε πριν από την καταχώριση της λύσης της εταιρείας στο Γ.Ε.ΜΗ. μαζί με τα ονόματα των εκκαθαριστών, εφαρμοζόμενης αναλογικά της διάταξης του άρθρου 278 παρ. 2 του ν. 4072/2012, ενώ για πράξεις εκπροσώπησης που πραγματοποίησε μετά την καταχώριση της λύσης, θα ευθύνεται περιορισμένα κατά τα ανωτέρω, όπως ήταν η βούληση του νομοθέτη⁹⁶.

μην δεσμεύεται από τις πράξεις αυτές και να μην τίθεται θέμα ευθύνης των λοιπών εταίρων, εκτός και εάν αυτές εγκριθούν εκ των υστέρων, ενώ έναντι των τρίτων ευθύνεται αποκλειστικά ο ετερόρρυθμος εταίρος – βλ. σχετικά Αλεξανδρίδου Ε., «Δίκαιο εμπορικών εταιριών: Προσωπικές & Κεφαλαιουχικές Εταιρίες», ο.π., σελ. 186.

⁹⁴ Αλεξανδρίδου Ε., «Δίκαιο εμπορικών εταιριών: Προσωπικές & Κεφαλαιουχικές Εταιρίες», ο.π., σελ. 177επ.

⁹⁵ Σωτηρόπουλος Γ., «Θέματα διαχείρισης και εκπροσώπησης της ομόρρυθμης και ετερόρρυθμης εταιρίας», ΔΕΕ 2013, σελ. 206.

⁹⁶ Αλεξανδρίδου Ε., «Δίκαιο εμπορικών εταιριών: Προσωπικές & Κεφαλαιουχικές Εταιρίες», ο.π., σελ. 193 – 194.

Τέλος, και για τους ετερόρρυθμους εταίρους ισχύει η ειδική πενταετής παραγραφή της ευθύνης τους για τις εταιρικές υποχρεώσεις.

Γ. Η αλληλέγγυα ευθύνη στην Κοινοπραξία, στην Αστική Εταιρεία και στην Κοινωνία

Σε αντίθεση με την ευθύνη των μελών ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων εταιρειών για τις πάσης φύσεως υποχρεώσεις του νομικού προσώπου, συμπεριλαμβανομένων και των φορολογικών, η οποία ρυθμίζεται ειδικά από διατάξεις εταιρικής νομοθεσίας και, συγκεκριμένα, από τα ίδια τα νομοθετήματα, που ρυθμίζουν συνολικά τους δύο ως άνω εταιρικούς τύπους, η ευθύνη των μελών κοινοπραξιών, αστικών εταιρειών και κοινωνιών εγείρεται από φορολογική διάταξη, η οποία, βέβαια, κείται, επίσης, εκτός του ΚΦΔ.

Ειδικότερα, και για τα μέλη των νομικών αυτών οντοτήτων εισάγεται η αλληλέγγυα ευθύνη για τις φορολογικές υποχρεώσεις αυτών, αφού στο άρθρο 4 παρ. 10 του ν. 1882/1990 ορίζεται ότι *«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»*.

Πρόκειται για ρύθμιση, η οποία συνάδει με τα χαρακτηριστικά και τη νομική φύση των συγκεκριμένων μορφωμάτων, δεδομένου ότι στερούνται νομικής προσωπικότητας και, ως εκ τούτου, περιουσιακής αυτοτέλειας σε σχέση με τα μέλη τους⁹⁷. Σημειώνεται ότι, στην περίπτωση που η κοινοπραξία επιδιώκει εμπορικό σκοπό, εγγράφεται υποχρεωτικά στο Γ.Ε.ΜΗ. και εφαρμόζονται σε αυτήν αναλογικά οι διατάξεις για την ομόρρυθμη εταιρεία (άρθρο 293 παρ. 3 του ν. 4072/2012), ενώ, στην περίπτωση που η αστική εταιρεία, επιδιώκει οικονομικό σκοπό, μπορεί να αποκτήσει νομική προσωπικότητα, εφόσον τηρήσει τους όρους δημοσιότητας που τάσσει ο νόμος για τις ομόρρυθμες εταιρείες (άρθρο 784 ΑΚ), οπότε εφαρμόζονται και σε αυτήν

⁹⁷ Καλλιντέρης Κ., *«Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο»*, ο.π., σελ. 172.

αναλογικά οι σχετικές με τις ομόρρυθμες εταιρείες διατάξεις, με εξαίρεση εκείνη της παρ. 3 του άρθρου 251 (άρθρο 270 του ν. 4072/2012)⁹⁸.

Τέλος, αξίζει να επισημανθεί, ειδικά για τις δικηγορικές εταιρείες, οι οποίες αποτελούν αστικές εταιρείες που διέπονται από τον ν. 4194/2013, ότι, σύμφωνα με το αρ. ΔΕΑΦ Β 1107928 ΕΞ 2017/12.07.2017 έγγραφο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., μετά την εισαγωγή του ΚΦΔ, δηλαδή για τις χρήσεις από 01.01.2014 και εντεύθεν, εφαρμόζεται για τα μέλη αυτών αποκλειστικά το άρθρο 50 του ΚΦΔ με την αιτιολογία *ότι αποτελούν νομικές οντότητες, οι οποίες ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δια της παροχής δικηγορικών υπηρεσιών, τα κέρδη των οποίων υπόκεινται σε φορολογία σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 1 του ν. 4172/2013*. Με το ίδιο σκεπτικό, ωστόσο, θα μπορούσαν να εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 50 του ΚΦΔ και τα μέλη κοινοπραξιών, λοιπών αστικών εταιρειών και κοινωνιών, οι οποίες επιδιώκουν εμπορικό σκοπό⁹⁹.

⁹⁸ Βλ. και τους προβληματισμούς που διατυπώνει ο Φινοκαλιώτης Κ., «Φορολογικό Δίκαιο», ο.π., σελ. 732, σε σχέση με την ευθύνη των μελών αστικών εταιρειών για τις φορολογικές υποχρεώσεις της τελευταίας, όπου αναφέρεται χαρακτηριστικά ότι «με δεδομένο ότι οι εταιρείες αυτές αποτελούνται πολλάκις από μεγάλο αριθμό προσώπων, που δεν συμμετέχουν στη διοίκηση του νομικού αυτού προσώπου, η αναγνώριση αλληλέγγυας προσωπικής ευθύνης για το σύνολο των μελών για πράξεις/παραβάσεις ή παραλείψεις, στις οποίες δεν έχουν συμμετοχή, που οδηγούν στον καταλογισμό φόρων ή προστίμων, δεν συμβιβάζεται με την αρχή της αναλογικότητας, σύμφωνα και με τη νομολογία του Δ.Ε.Ε. (υπόθ. 499/2013, 385/2009, 153/2011, 146/2005, 255/2002), ιδίως σε ό,τι αφορά το Φ.Π.Α. και τους Ειδικούς Φόρους Κατανάλωσης που είναι φορολογικές επιβαρύνσεις που έχουν θεσπισθεί από την Ε.Ε.».

⁹⁹ Καλλιντέρης Κ., «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», ο.π., σελ. 172.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

Η ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΑ ΕΥΘΥΝΗ ΤΩΝ ΔΙΟΙΚΟΥΝΤΩΝ ΔΥΝΑΜΕΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 50 ΤΟΥ ΚΦΔ

Α. Ιστορική επισκόπηση της νομοθεσίας περί αλληλέγγυας ευθύνης των διοικούντων νομικά πρόσωπα

Ο θεσμός της αστικής ευθύνης των φυσικών προσώπων που διοικούν νομικά πρόσωπα μετρά, ήδη, εκατό και πλέον έτη από τότε που εισήχθη για πρώτη φορά στην ελληνική έννομη τάξη, στη διάρκεια των οποίων υπέστη αρκετές τροποποιήσεις, κυρίως προς την κατεύθυνση της διεύρυνσης του πεδίου εφαρμογής του, τόσο σε υποκειμενικό, όσο και σε αντικειμενικό επίπεδο, διατηρώντας, ωστόσο, αναλλοίωτα τα βασικά του χαρακτηριστικά μέχρι και τη θέση σε ισχύ του άρθρου 34 του ν. 4646/2019, ο οποίος επέφερε εκτεταμένες και δομικές μεταβολές στον εν λόγω θεσμό.

Ειδικότερα, η πρώτη ρύθμιση που διείπε τον συγκεκριμένο θεσμό συναντάται στο άρθρο 41 παρ. 6 του ν. 1640/1919, το οποίο προέβλεπε την αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων την ανώνυμη εταιρεία κατά τον χρόνο διάλυσης ή συγχώνευσής της, διάταξη, η οποία διατηρήθηκε σε ισχύ μέχρι την ψήφιση και εφαρμογή του ν.δ. 3843/1958, το οποίο ρύθμιζε τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων πριν από την εισαγωγή του πρώτου ολοκληρωμένου ΚΦΕ με τον ν. 2238/1994¹⁰⁰. Στο άρθρο 17 του ν.δ. 3843/1958, λοιπόν, ρυθμιζόταν η αλληλέγγυα ευθύνη των προσώπων που συμμετείχαν στη διοίκηση νομικών προσώπων και, ιδίως, κεφαλαιουχικών εταιρειών, η ευθύνη των οποίων συναρτόταν με την κατοχή των ρητώς μνημονευομένων στη διάταξη ιδιοτήτων κατά τον χρόνο διάλυσης ή συγχώνευσής τους. Ο νομοθέτης του ν.δ. 3843/1958, όμως, δεν προχώρησε σε ειδική αιτιολόγηση της συγκεκριμένης επιλογής του, όπως φαίνεται και από την εισηγητική έκθεση της ως άνω διάταξης, όπου αναφέρεται ότι *«ρυθμίζονται τα της ευθύνης των διοικούντων τα νομικά πρόσωπα, καθ'*

¹⁰⁰ Βλ., για πιο διεξοδική ιστορική αναδρομή στον θεσμό, Φινοκαλιώτη Αικ., *«Η αστική ευθύνη των διοικούντων Α.Ε. και Ε.Π.Ε. για φορολογικές οφειλές: και υπό το πρίσμα του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013), όπως ισχύει μετά και τον Ν. 4223/2013»*, Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Σάκκουλας, 2014, σελ. 29επ.

όσον αφορά την πληρωμή του βαρύνοντος το νομικόν πρόσωπον φόρου του υπό κρίσιν Ν. Διατάγματος»¹⁰¹.

Κατόπιν, το άρθρο 17 του ν.δ. 3843/1958 καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από το άρθρο 115 του ν. 2238/1994, δηλαδή του προϊσχύσαντος ΚΦΕ, ενώ, ενδιάμεσα, είχε εισαχθεί η αλληλέγγυα ευθύνη των μελών της διοίκησης και ως προς τον Φ.Π.Α. (άρθρο 45 περ. β' του ν. 1642/1986¹⁰²) και ως προς τον Φ.Σ.Κ. (άρθρο 25 παρ. 1 του ν. 1676/1986). Άξιο αναφοράς σε σχέση με τις παραπάνω νομοθετικές πρωτοβουλίες, μεταξύ των οποίων σημειωτέον μεσολάβησε μικρό, σχετικά, χρονικό διάστημα, είναι το γεγονός ότι δεν υπήρχε απόλυτη ταύτιση στις οικείες διατάξεις ως προς τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα με την εταιρεία πρόσωπα για κάθε φορολογική υποχρέωση, με αποτέλεσμα οι αποκλίσεις αυτές να προκαλούν στους ενδιαφερόμενους δικαιολογημένα ανασφάλεια δικαίου, αναφορικά με το εάν φέρουν ή όχι προσωπική ευθύνη για την πληρωμή των οφειλόμενων φόρων ανά περίπτωση¹⁰³.

Ειδικότερα, ο νομοθέτης στο άρθρο 115 του ν. 2238/1994 επέλεξε την περιοριστική απαρίθμηση των ιδιοτήτων υπό τις οποίες ένα μέλος που μετέχει στη διοίκηση της εταιρείας θα καταστεί συνυπόχρεο με αυτή για την καταβολή των οφειλόμενων φόρων (π.χ. διευθυντής, διευθύνων σύμβουλος Α.Ε. κ.α.), σε αντίθεση με τη νομοθετική διάταξη για την ευθύνη από Φ.Σ.Κ., όπου ο νομοθέτης προέβη στην ενδεικτική απαρίθμηση των συνυπόχρεων, δεδομένου ότι όρισε ως υπεύθυνα τα πρόσωπα που ήταν εντεταλμένα στη διοίκηση του νομικού προσώπου, αναφερόμενος, περαιτέρω, ενδεικτικά στις ιδιότητες του διοικητή, διευθυντή, εντεταλμένου ή συμπράττοντος συμβούλου, διαχειριστή και εκκαθαριστή, αλλά και κατ' απόκλιση από τη νομοθετική διάταξη για την ευθύνη από Φ.Π.Α., όπου ο νομοθέτης αρκέστηκε στην αρκετά διευρυμένη και αόριστη έννοια του νομίμου εκπροσώπου της εταιρείας, έννοια, μάλιστα, που δεν απαντάται στις επιμέρους νομοθεσίες των κεφαλαιουχικών εταιρειών.

¹⁰¹ Βλ., για την εισηγητική έκθεση της εν λόγω διάταξης, ΔΦΝ 1958, σελ. 671 επ.

¹⁰² Ο εν λόγω νόμος, με τον οποίον εισήχθη στην ελληνική οικονομία και έννομη τάξη ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), κωδικοποιήθηκε με τον ν. 2859/2000, στο άρθρο 55 περ. β' του οποίου ενσωματώθηκε η επίμαχη διάταξη.

¹⁰³ Καλλιντέρης Κ., «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», ο.π., σελ. 174 επ.

Εν συνεχεία, με τις παρ. 6 και 7 του ν. 2648/1998¹⁰⁴ εισήχθη για πρώτη φορά η προσωπική ευθύνη των διοικητών κεφαλαιουχικών εταιρειών για φορολογικές οφειλές της εταιρείας και κατά το στάδιο λειτουργίας αυτών και όχι μόνο κατά το χρόνο διάλυσης ή συγχώνευσής τους. Οι συγκεκριμένες διατάξεις προέβλεπαν τη δυνατότητα του Δημοσίου να αξιώνει την καταβολή των οφειλόμενων από την εταιρεία παρακρατούμενων φόρων και του Φ.Π.Α. από την ατομική περιουσία των διοικητών της, ενόσω η εταιρεία ήταν ακόμη σε λειτουργία, διευρύνοντας, κατ' αυτόν τον τρόπο, σημαντικά το αντικειμενικό και χρονικό πεδίο ευθύνης των συγκεκριμένων προσώπων. Ο νομοθέτης για τη δικαιολόγηση της εισαγωγής της συγκεκριμένης ρύθμισης επικαλείται, στην εισηγητική έκθεση του νόμου¹⁰⁵, την ποινική απαξία της μη απόδοσης παρακρατούμενου φόρου, συμπεριφορά, η οποία, τω όντι, συνιστά υπεξαίρεση δημοσίου χρήματος, σε συνδυασμό με την πάγια θέση για την ανάγκη διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου.

Ακολούθως, με τη θέση σε ισχύ από 01.01.2014 (άρθρο 67)¹⁰⁶ του νέου ΚΦΔ (ν. 4174/2013), ο εν λόγω θεσμός διέπετο από το άρθρο 50 αυτού, όπως ίσχυε έως τις 12.12.2019, οπότε τέθηκε σε ισχύ το άρθρο 34 του ν. 4646/2019, το οποίο τροποποίησε εκ βάθρων τη συγκεκριμένη φορολογική διάταξη. Με το άρθρο 50, λοιπόν, του ΚΦΔ, όπως ίσχυε, ρυθμίστηκε, κατά ενιαίο τρόπο, η αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες¹⁰⁷, καθώς, με τη συγκεκριμένη διάταξη, τα

¹⁰⁴ Η ισχύς των συγκεκριμένων διατάξεων άρχισε από την 01.12.1998, ενώ, περαιτέρω, σε αυτές δεν προσδόθηκε αναδρομική ισχύς. Ως εκ τούτου, η εφαρμογή τους καλύπτει περιπτώσεις, κατά τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μετά την έναρξη ισχύος των ανωτέρω διατάξεων, δηλαδή, περιπτώσεις μη παρακράτησης ή μη απόδοσης των σχετικών φόρων κατά την 01.12.1998 ή μεταγενέστερα και όχι περιπτώσεις για τις οποίες η προθεσμία απόδοσης έληγε πριν από την 01.12.1998 - βλ. σχετικά ΝΣΚ 530/2006 σε ΔΕΕ 2007, σελ. 511επ. = ΔΦΝ 2007, σελ. 1275επ. Αρχικά, ωστόσο, η Διοίκηση είχε λάβει, εσφαλμένα, αντίθετη θέση στο συγκεκριμένο ζήτημα, θεωρώντας ότι εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των συγκεκριμένων διατάξεων και περιπτώσεις βεβαιωθέντων, ήδη, κατά την 01.12.1998 ποσών, καθώς και ποσών που βεβαιώνονται μετά την ημερομηνία αυτή και αφορούν προγενέστερες χρήσεις - βλ. σχετικά Υπ. Οικ. ΠΟΛ. 1103/12.10.2004 σε ΔΦΝ 2004, σελ. 1667επ.

¹⁰⁵ Για το κείμενο της εισηγητικής έκθεσης του ν. 2648/1998, βλ. ΔΦΝ 1998, σελ. 1318επ.

¹⁰⁶ Κατά συνέπεια, η διευρυμένη με το άρθρο 50 του νέου ΚΦΔ ευθύνη των υπόχρεων προσώπων καταλαμβάνει τις φορολογικές οφειλές που γεννώνται από την 01.01.2014 και μεταγενέστερα και όχι όσες γεννήθηκαν σε προγενέστερες χρήσεις, δηλαδή μέχρι 31.12.2013.

¹⁰⁷ Συνεχίζουν να υπάρχουν, βεβαίως, και μετά τη θέση σε ισχύ του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, ειδικότερες διατάξεις, όπως το άρθρο 4 του ν. 27/1975 για την αλληλέγγυα ευθύνη προς καταβολή του φόρου πλοίων και το άρθρο 118Α του ν. 2725/1999 για την ευθύνη των εκπροσώπων αθλητικών νομικών προσώπων. Ειδικά δε για τις οφειλές των νομικών προσώπων από δασμούς και φόρους του τελωνειακού δικαίου, η αλληλέγγυα ευθύνη των εκπροσώπων ρυθμίζεται στο άρθρο 29 παρ. 6, σε συνδυασμό με το

συνυπόχρεα κατά την παρ. 1 πρόσωπα ευθύνονται υπό τους ίδιους όρους, ανεξαρτήτως, τόσο του τύπου του νομικού προσώπου στη διοίκηση του οποίου μετέχουν, όσο και του είδους του φόρου που οφείλεται. Παράλληλα, με τη συγκεκριμένη διάταξη διευρύνθηκε το πεδίο εφαρμογής της αλληλέγγυας ευθύνης των υπόχρεων προσώπων, δεδομένου ότι καταλάμβανε πλέον όχι μόνο την ανώνυμη εταιρεία, αλλά κάθε νομικό πρόσωπο ή οντότητα, αλλά και δεδομένου ότι διευρύνθηκαν οι μνημονευόμενες στη διάταξη ιδιότητες, η κατοχή των οποίων οδηγούσε στην ίδρυση της αλληλέγγυας ευθύνης αυτών¹⁰⁸. Επιπλέον, ευρύτερο κατέστη το πεδίο εφαρμογής της διάταξης και ως προς το αντικείμενο της ευθύνης, καθώς κάλυπτε κάθε είδους φόρο, που ενέπιπτε στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, αλλά και τους τόκους και τα πρόστιμα που επιβάλλονταν δυνάμει διατάξεών του, σε αντίθεση με το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς, όπου η αλληλέγγυα ευθύνη αφορούσε φόρους εισοδήματος και Φ.Π.Α. Τέλος, καινοτομία του συγκεκριμένου άρθρου αποτέλεσε η επέκταση, κατά τις διατάξεις των παρ. 3 και 4 αυτού, της αλληλέγγυας ευθύνης και στους μετόχους ή εταίρους, που συμμετείχαν με ποσοστό τουλάχιστον 10% (αρχικά είχε προβλεφθεί 5%) στο κεφάλαιο της εταιρείας για τα χρέη της, που υπήρχαν κατά τη λύση της ή μέχρι και τρία έτη πριν από αυτή.

Ειδικότερα, στην παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, όπως ίσχυε έως τις 12.12.2019, προσδιοριζόταν η υποκειμενική διάσταση της ευθύνης, αφού αυτή ίσχυε και για την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου και περιοριζόταν *rationae temporis* το εύρος της αλληλέγγυας ευθύνης στην ευθύνη που εγείρεται κατά το χρόνο διάλυσης ή συγχώνευσης του νομικού προσώπου. Με βάση τη συγκεκριμένη διάταξη, θεσπιζόταν η αλληλέγγυα ευθύνη των τελευταίων, πριν από τη διάλυση ή τη συγχώνευση του νομικού προσώπου, διοικούντων για το σύνολο των φορολογικών του οφειλών που ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, καθώς και για τους τόκους και τα πρόστιμα που οφείλονταν από αυτό. Με άλλα λόγια, τα συγκεκριμένα πρόσωπα ευθύνονταν αλληλεγγύως και για τις οφειλές του νομικού προσώπου που δεν ανάγονταν στη θητεία τους, που δεν ανάγονταν, δηλαδή, σε χρόνο κατά τον οποίον ασκούσαν

άρθρο 153 παρ. 3 του ν. 2960/2001 – βλ. σχετικά ΝΣΚ 64/2014, διαθέσιμη στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.nsk.gr/web/nsk/anazitisi-gnomodoteseon> (Τελευταία επίσκεψη: 02.02.2021) και Ψυχογιού Θ., «Η διαχρονική πορεία και οι προϋποθέσεις εφαρμογής του θεσμού της αλληλέγγυας ευθύνης για χρέη προς το δημόσιο (μετά τις καινοτόμες αλλά δυσεφάρμοστες ρυθμίσεις του ν. 4646/2019)», δημοσιευμένη μελέτη σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, 2020, σελ. 2.

¹⁰⁸ Καλλιντέρης Κ., «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», ο.π., σελ. 176.

διοικητικά καθήκοντα σε αυτό και λάμβαναν τις σχετικές αποφάσεις. Προϋποθέσεις δε για την ίδρυση της ευθύνης, δυνάμει της εν λόγω διάταξης, ήταν η ύπαρξη βεβαιωμένων φορολογικών οφειλών σε βάρος του νομικού προσώπου ή οντότητας, η κτήση μιας εκ των περιοριστικά αναφερομένων στη διάταξη ιδιοτήτων κατά τον κρίσιμο χρόνο, δηλαδή κατά τον χρόνο της διάλυσης ή της συγχώνευσης τους και, τέλος, η «διακοπή» της λειτουργίας του νομικού προσώπου ή οντότητας που είναι δυνατό να επέλθει με τη διάλυση ή τη συγχώνευσή τους. Κατά πάγια θέση της θεωρίας¹⁰⁹ και της νομολογίας¹¹⁰, ο όρος διάλυση του νομικού προσώπου ταυτιζόταν με τη λύση και θέση σε εκκαθάριση του νομικού προσώπου υπό τους όρους της νομοθεσίας που το διέπει ή την κήρυξή του σε κατάσταση πτώχευσης και δεν αναφερόταν στην περάτωση του νομικού προσώπου και στην εξαφάνιση της νομικής του προσωπικότητας, που επέρχεται με την ολοκλήρωση της εκκαθάρισης. Περαιτέρω, η ευθύνη του εκκαθαριστή, του προσώπου εκείνου, δηλαδή, που αναλαμβάνει τη διοίκηση και εκπροσώπηση του νομικού προσώπου μετά τη λύση του και κατά το στάδιο της εκκαθάρισης, ιδιότητα που ρητώς μνημονευόταν στη συγκεκριμένη διάταξη, γινόταν δεκτό ότι ιδρυόταν, προφανώς, κατά το τέλος της θητείας του, δηλαδή, κατά το τέλος της εκκαθάρισης, στάδιο που στην προκειμένη περίπτωση αντιστοιχεί στη διάλυση του νομικού προσώπου¹¹¹. Όσον αφορά δε την έτερη νομική πράξη - ορόσημο για την έγερση της αλληλέγγυας ευθύνης, δηλαδή τη συγχώνευση, το τελευταίο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ όριζε ότι στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται ευθύνονται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους. Πάντως, η ως άνω ευθύνη για τις φορολογικές οφειλές του νομικού προσώπου που απορροφάται δεν καταλάμβανε και τους διοικητές του

¹⁰⁹ Καλλιντέρης Κ., «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», ο.π., σελ. 171, Φινοκαλιώτη Αικ., «Η αστική ευθύνη των διοικούντων Α.Ε. και Ε.Π.Ε. για φορολογικές οφειλές: και υπό το πρίσμα του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013), όπως ισχύει μετά και τον Ν. 4223/2013», ο.π., σελ. 85, Φουφόπουλος Γ., σε «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν. 4174/2013» (Επιμ. Φωτόπουλος Ι.), ο.π., σελ. 1346επ.

¹¹⁰ Βλ. ενδεικτικά ΣτΕ 4104/2005 σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ΔΠρΑθ 5773/1996 σε ΔιΔικ 1997, σελ. 728.

¹¹¹ Φουφόπουλος Γ., σε «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν. 4174/2013» (Επιμ. Φωτόπουλος Ι.), ο.π., σελ. 1347.

απορροφώντος νομικού προσώπου¹¹². Σημειώνεται δε ότι, στην περίπτωση της συγχώνευσης, η αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων το νομικό πρόσωπο που εξαφανίζεται άρχετο από τον χρόνο της καταχώρισης στο Γ.Ε.ΜΗ. της εγκριτικής για τη συγχώνευση απόφασης της γενικής συνέλευσης, ενόψει του συστατικού χαρακτήρα της καταχώρισης.

Παράλληλα, ειδικότερη περίπτωση ευθύνης για ορισμένους φόρους και χωρίς να απαιτείται η διάλυση του νομικού προσώπου ή η συγχώνευσή του, αλλά κατά τη διάρκεια της λειτουργίας του, θέσπιζε η διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 50 του ΚΦΔ. Συγκεκριμένα, αντικείμενο της ρυθμιζόμενης στη διάταξη αυτή ευθύνης των διοικούντων αποτελούσε το σύνολο των παρακρατούμενων φόρων που ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, κάθε οικονομική επιβάρυνση, δηλαδή, που συνιστούσε φόρο, παρακρατείτο στην πηγή και ρυθμιζόταν από τον ΚΦΔ, καθώς, επίσης, και το σύνολο των επιρριπτόμενων φόρων, συμπεριλαμβανομένου και του Φ.Π.Α., η ξεχωριστή μνεία του οποίου στη διάταξη, καίτοι συνιστά κατ' ουσίαν επιρριπτόμενο φόρο, απέρρεε από τον σημαντικό αντίκτυπο που έχει η μη απόδοσή του στα έσοδα του κράτους και αποσκοπούσε στην απόδοση μεγαλύτερης έμφασης στη θεσπιζόμενη για το συγκεκριμένο είδος φόρου αλληλέγγυα ευθύνη. Προϋποθέσεις δε για την ίδρυση της ευθύνης, δυνάμει της εν λόγω διάταξης, ήταν η ύπαρξη βεβαιωμένων φορολογικών οφειλών σε βάρος του νομικού προσώπου, η λειτουργία του νομικού προσώπου, υπό την έννοια ότι η σχετική ευθύνη γεννιόταν σε οποιοδήποτε στάδιο από τη σύστασή του με τη κατά νόμο τήρηση των κανόνων δημοσιότητας και έως τη λύση του, αφού από εκείνο το σημείο και μετά ενεργοποιούταν η ευθύνη κατά την παρ. 1 του άρθρου 50 και, τέλος, η κτήση των αναφερόμενων στην παρ. 1 ιδιοτήτων σε συγκεκριμένη χρονική στιγμή, δεδομένου ότι ο νομοθέτης προέβαινε *rationae temporis* στον περαιτέρω προσδιορισμό του κύκλου των ευθυνόμενων προσώπων, αναλόγως του εάν είχε διενεργηθεί η παρακράτηση ή η απόδοση των οφειλόμενων φόρων ή όχι¹¹³. Ειδικότερα και αναφορικά με την τελευταία ως άνω προϋπόθεση, επισημαίνεται ότι, εάν είχε γίνει η παρακράτηση του οφειλόμενου φόρου (επί παρακρατούμενου φόρου) ή η χρέωσή του

¹¹² Βλ. αριθ. 181/2017 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, διαθέσιμη στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.nsk.gr/web/nsk/anazitisi-gnomodoteseon> (Τελευταία επίσκεψη: 02.02.2021).

¹¹³ Φουφόπουλος Γ., σε «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν. 4174/2013» (Επιμ. Φωτόπουλος Ι.), ο.π., σελ. 1351επ.

(επί επιρριπτόμενου φόρου) από το νομικό πρόσωπο, αλλά αυτός δεν είχε αποδοθεί, εν συνεχεία, στο Δημόσιο, τότε ευθύνονταν αλληλεγγύως οι διοικούντες που έφεραν κάποια από τις κρίσιμες ιδιότητες κατά τον χρόνο της λήξης της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά, δηλαδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ευθύνονταν όχι μόνο οι διοικούντες που δεν προέβησαν στην απόδοση του οφειλόμενου φόρου εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, αλλά και τα πρόσωπα εκείνα που τους διαδέχθηκαν στη διοίκηση του νομικού προσώπου. Αντιθέτως, εάν δεν είχε γίνει η παρακράτηση του φόρου ή η χρέωσή του, κατά την παραπάνω διάκριση, παρότι υπήρχε εκ του νόμου σχετική υποχρέωση, τότε ευθύνονταν αλληλεγγύως όσοι είχαν τις κρίσιμες ιδιότητες κατά τον χρόνο που έπρεπε να πραγματοποιηθεί η παρακράτηση (συνήθως πρόκειται για τον χρόνο πραγματοποίησης της πληρωμής που υπόκειται σε παρακράτηση) ή η χρέωση (συνήθως πρόκειται για τον χρόνο διενέργειας της συναλλαγής που επιβαρύνεται με τον επιρριπτόμενο φόρο), χωρίς η σχετική ευθύνη, στη συγκεκριμένη περίπτωση, να καταλαμβάνει και τα πρόσωπα εκείνα που απέκτησαν τις επίμαχες ιδιότητες σε χρόνο μεταγενέστερο από εκείνον κατά τον οποίο έπρεπε να είχε γίνει η παρακράτηση ή η χρέωση του φόρου.

Εν συνεχεία, ωστόσο, ο νομοθέτης του άρθρου 34 του ν. 4646/2019 ανέλαβε την πρωτοβουλία να μεταρρυθμίσει δομικά τη διάταξη του άρθρου 50 του ΚΦΔ. Δικαιολογητικός λόγος (ratio legis) της εν λόγω μεταρρύθμισης ήταν, όπως προκύπτει και από την αιτιολογική έκθεση¹¹⁴ της διάταξης, ο περιορισμός της αλληλέγγυας ευθύνης των διοικούντων στα πρόσωπα εκείνα που ασκούν, πράγματι, διοίκηση και ως εκ τούτου έχουν την δυνατότητα να ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, δηλαδή είναι εξουσιοδοτημένα να εκπληρώνουν τις υποχρεώσεις που βαρύνουν τα τελευταία, συμπεριλαμβανομένης και της εξόφλησης του φόρου εισοδήματος, του παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, του ΦΠΑ και του ΕΝΦΙΑ και εφόσον, επιπλέον, η μη εξόφληση των ως άνω οφειλών μπορεί να αποδοθεί σε υπαιτιότητά τους. Η βούληση, με άλλα λόγια του νομοθέτη, ήταν να μην επεκτείνεται, πλέον, η αλληλέγγυα ευθύνη και στα πρόσωπα που διαδέχονται τους ανωτέρω στη διοίκηση του νομικού προσώπου ή της

¹¹⁴ Διαθέσιμη στην ηλεκτρονική διεύθυνση https://www.hellenicparliament.gr/Nomothetiko-Ergo/Anazitisi-Nomothetikou-Ergou?law_id=07b65acc-447e-4405-b001-ab110172dab7 (Τελευταία Επίσκεψη: 02.02.2021)

νομικής οντότητας ή στα πρόσωπα που εκπληρώνουν προσηκόντως τα καθήκοντά τους και δεν βαρύνονται με πταίσμα ως προς τη μη εξόφληση των ως άνω φορολογικών οφειλών. Στο πλαίσιο αυτό, το άρθρο 34 του ν. 4646/2019 επέφερε, έπειτα από δεκαετίες, κατά τις οποίες είχε παγιωθεί, με μικρότερες ή μεγαλύτερες επιμέρους αλλαγές, ένα συγκεκριμένο μοντέλο ευθύνης, σημαντικές και εκτενείς τροποποιήσεις στις προϋποθέσεις ίδρυσης της αλληλέγγυας ευθύνης των διοικούντων, στη νομική φύση αυτής, καθώς και στην υποκειμενική και αντικειμενική διάσταση της ευθύνης· θεματικές, οι οποίες θα αναλυθούν διεξοδικά στις αμέσως επόμενες ενότητες του παρόντος κεφαλαίου, προβαίνοντας, παράλληλα, και στις αναγκαίες αναφορές και συγκρίσεις με τις ρυθμίσεις του προϊσχύσαντος νομοθετικού καθεστώτος.

B. Προϋποθέσεις θεμελίωσης της αλληλέγγυας ευθύνης μετά τον ν. 4646/2019

Στην παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, όπως ισχύει, προβλέπεται πλέον ότι: *«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.»

Όπως προκύπτει, λοιπόν, από την πρώτη προϋπόθεση, όπως αυτή ορίζεται στην περ. α΄ της πρώτης παραγράφου του άρθρου 50 του ΚΦΔ και θα πρέπει να συντρέχει σωρευτικά με τις υπόλοιπες, η αλληλέγγυα ευθύνη των προσώπων που κατέχουν μια από τις ρητά και περιοριστικά αναφερόμενες στη διάταξη ιδιότητες γεννάται, για το σύνολο των φορολογικών οφειλών που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της διάταξης, σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή του κύκλου ζωής του νομικού προσώπου, δηλαδή, οποτεδήποτε από την ίδρυσή του με την τήρηση των κατά νόμο απαιτούμενων διατυπώσεων δημοσιότητας έως και την περάτωσή του και την εξαφάνιση της νομικής του προσωπικότητας, δεδομένου ότι, σύμφωνα με τη διάταξη, η κρίσιμη ιδιότητα θα πρέπει να συντρέχει, είτε κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου, είτε κατά τον χρόνο λύσης, διάλυσης ή συγχώνευσής του, είτε κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισής του. Ειδικότερα, παρατηρείται ότι δεν υπάρχει, πλέον, η διάκριση σε αλληλέγγυα ευθύνη που ιδρύεται για συγκεκριμένα είδη φορολογικών οφειλών αποκλειστικά και μόνο κατά τον χρόνο διάλυσης ή συγχώνευσης του νομικού προσώπου και σε αλληλέγγυα ευθύνη που ιδρύεται για άλλες κατηγορίες φορολογικών οφειλών και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου, χωρίς να απαιτείται, δηλαδή, η διάλυση ή η συγχώνευσή του. Επί παραδείγματι, θεσπίζεται, πλέον,

αλληλέγγυα ευθύνη για φόρο εισοδήματος που έχει καταστεί ληξιπρόθεσμος και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου και όχι μόνο κατά τον χρόνο διάλυσης ή συγχώνευσής του, εν αντιθέσει με όσα ίσχυαν υπό το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς. Θα πρέπει να σημειωθεί εκ νέου, βεβαίως, ότι παρίσταται προδήλως περιττή η διακεκριμένη αναφορά του νομοθέτη στις έννοιες της λύσης και της διάλυσης, αφού, όπως εκτέθηκε και παραπάνω, οι δύο έννοιες, κατά πάγια νομολογία, ταυτίζονται.

Όσον αφορά δε τη δεύτερη προϋπόθεση, όπως αυτή αναφέρεται στην περ. β' της πρώτης παραγράφου του άρθρου 50 του ΚΦΔ, παρατηρείται ότι η ίδρυση της αλληλέγγυας ευθύνης των διοικούντων συνδέεται άρρηκτα με τη θητεία αυτών στο νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, υπό την έννοια ότι για να θεμελιωθεί η ευθύνη τους απαιτείται να συμπίπτει, καταρχήν, ο χρόνος κατά τον οποίον οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες με τον χρόνο συνδρομής της κρίσιμης ιδιότητας. Κατά συνέπεια, αίρεται, πλέον, η δυσεξήγητη εμμονή του νομοθέτη από καταβολής του θεσμού να επιρρίπτει, μέσω μιας πασιφανώς άστοχης και έκδηλα άδικης ρύθμισης, που είχε επανειλημμένως επικριθεί, το σύνολο της ευθύνης για τα φορολογικά χρέη του νομικού προσώπου, με εξαίρεση τα χρέη από τους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, στο πρόσωπο εκείνο που έτυχε να αναλάβει τελευταίος, πριν από τη διάλυση ή τη συγχώνευση του νομικού προσώπου, τη διοίκησή του, ακόμη και όταν τα χρέη αυτά ήταν εντελώς άσχετα με τη θητεία του και την επιχειρηματική - διοικητική του δράση¹¹⁵. Αποτέλεσμα της συγκεκριμένης πρόβλεψης ήταν να ευθύνονται, συχνά, πρόσωπα που, μέσω διαφόρων μεθοδεύσεων, είχαν τοποθετηθεί προσχηματικά στις επίμαχες θέσεις, ενώ είχαν ελάχιστη ή και μηδενική ανάμειξη στη διοίκηση του νομικού προσώπου, ώστε οι πραγματικοί διοικούντες να βρίσκονται στο απυρόβλητο.

Περαιτέρω, είναι αναγκαίο ως προς τη δεύτερη προϋπόθεση να γίνει η εξής διάκριση, δεδομένου ότι ο νομοθέτης επιλέγει ένα διφυές σύστημα ευθύνης, ανάλογα με το εάν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από φορολογικό έλεγχο ή όχι:

¹¹⁵ Ψυχογιός Θ., «Η διαχρονική πορεία και οι προϋποθέσεις εφαρμογής του θεσμού της αλληλέγγυας ευθύνης για χρέη προς το δημόσιο (μετά τις καινοτόμες αλλά δυσεφάρμοστες ρυθμίσεις του ν. 4646/2019)», ο.π., σελ. 3 – 5.

α. Στην περίπτωση που δεν έχει μεσολαβήσει φορολογικός έλεγχος, η ευθύνη του διοικούντος, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 50, συνδέεται με τη χρονική στιγμή επέλευσης του ληξιπρόθεσμου της σχετικής οφειλής και της υπερημερίας του περί την καταβολή ή απόδοση αυτής, υπό την έννοια ότι η επέλευση του ληξιπρόθεσμου της οφειλής θα πρέπει να συμπίπτει με τον χρόνο κατοχής από αυτόν μιας από τις κρίσιμες ιδιότητες, ανεξάρτητα από το εάν η σχετική φορολογική ενοχή, από την οποία προέρχεται η ληξιπρόθεσμη οφειλή, γεννήθηκε κατά το χρονικό διάστημα της θητείας του ή όχι. Δηλαδή, στην περίπτωση αυτή, την ευθύνη φέρει ο διοικών το νομικό πρόσωπο κατά το χρόνο του ληξιπρόθεσμου της φορολογικής οφειλής και όχι ο διοικών κατά το έτος γέννησης της φορολογικής ενοχής. Μάλιστα, η σχετική ευθύνη συνεχίζει να βαρύνει τον συγκεκριμένο διοικούντα ακόμη και μετά την απώλεια της κρίσιμης ιδιότητας, χωρίς να καθίσταται, ταυτόχρονα, συνυπεύθυνος ο διάδοχός του, ακόμη και εάν συνεχίζει να είναι υπερήμερος, κατά τη θητεία του, ως προς την καταβολή των ήδη ληξιπρόθεσμων οφειλών του νομικού προσώπου¹¹⁶. Η φορολογική οφειλή καθίσταται ληξιπρόθεσμη για τους σκοπούς του άρθρου 50 ΚΦΔ με τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας καταβολής της σύμφωνα με τα οριζόμενα στις οικείες για κάθε είδος φόρου φορολογικές διατάξεις.

β. Αντίθετα, εάν έχει μεσολαβήσει φορολογικός έλεγχος, τότε ο νομοθέτης, σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 50, μετακυλύει την αλληλέγγυα ευθύνη αποκλειστικά στο πρόσωπο, στο οποίο συνέτρεχαν οι λοιπές προϋποθέσεις που τίθενται από τη διάταξη κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές, με αποτέλεσμα να μην ευθύνεται αλληλεγγύως το πρόσωπο στο οποίο συνέτρεχαν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, όταν κατέστη ληξιπρόθεσμη η βεβαιωμένη οφειλή. Κατ' αυτόν τον τρόπο, δηλαδή, τη σχετική ευθύνη φέρει αποκλειστικά εκείνος στη θητεία του οποίου γεννήθηκε η σχετική φορολογική ενοχή και όχι εκείνος που διοικούσε το νομικό πρόσωπο υπό μια από τις κρίσιμες ιδιότητες, όταν η φορολογική οφειλή κατέστη ληξιπρόθεσμη. Πρόκειται για μια εύλογη επιλογή

¹¹⁶ ο ίδιος, σελ. 12.

του νομοθέτη, δεδομένου ότι η ευθύνη θα πρέπει να βαραίνει εκείνον που υπαιτίως διέπραξε τις παραβάσεις (π.χ. μη υποβολή δηλώσεων ή υποβολή ανακριβών δηλώσεων) που οδήγησαν στην επιβολή των σχετικών φορολογικών βαρών και όχι εκείνον που έτυχε να διοικεί το νομικό πρόσωπο, τη στιγμή κατά την οποία αυτά επιβλήθηκαν ή κατέστησαν ληξιπρόθεσμα¹¹⁷. Από τη συγκεκριμένη ρύθμιση, ωστόσο, προκύπτει και ένα σημαντικό ερμηνευτικό ζήτημα, που χρήζει άμεσης νομοθετικής παρέμβασης, αναφορικά με τον τρόπο κατά τον οποίον θα καταμερισθεί η ευθύνη, όταν μετά από φορολογικό έλεγχο καθίστανται συνυπεύθυνοι, για παράδειγμα για τον φόρο εισοδήματος ενός συγκεκριμένου φορολογικού έτους, δύο ή περισσότεροι διοικούντες, που ο ένας διαδέχθηκε τον άλλον και η θητεία τους συνέπιπτε στο επίμαχο φορολογικό έτος, ενόψει και του ενιαίου χαρακτήρα της φορολογικής υποχρέωσης του νομικού προσώπου για ολόκληρο το φορολογικό έτος.

Εξαιρέση εισάγεται, σύμφωνα με το τρίτο εδάφιο της περ. β` της παρ. 1 του άρθρου 50, σε περίπτωση που οι φορολογικές οφειλές έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση με οποιονδήποτε τρόπο, δηλαδή είτε βάσει νόμου, είτε βάσει δικαστικής απόφασης ή απόφασης διοικητικού οργάνου, οπότε και η αλληλέγγυα ευθύνη κρίνεται κατά τον χρόνο που κάθε δόση της ρύθμισης κατέστη ληξιπρόθεσμη ή η ρύθμιση απωλέσθηκε. Στο πλαίσιο αυτό, ευθύνονται αλληλεγγύως, εκτός από τα πρόσωπα του πρώτου ή του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης β`, κατά περίπτωση, και τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι λοιπές προϋποθέσεις της διάταξης κατά τον χρόνο που κάθε δόση της ρύθμισης κατέστη ληξιπρόθεσμη ή η ρύθμιση απωλέσθηκε. Το ζήτημα που ανακύπτει στην περίπτωση αυτή είναι εάν η ευθύνη των συγκεκριμένων προσώπων περιορίζεται μόνο στη μη εξυπηρετηθείσα δόση ή εάν, αντίθετα, επεκτείνεται και στο σύνολο της φορολογικής οφειλής, κάτι που απομένει να αποσαφηνιστεί στο μέλλον, είτε με νέα νομοθετική πρωτοβουλία ή ερμηνεία της διάταξης από τη Φορολογική Διοίκηση, είτε από τη σχετική νομολογία που θα διαμορφωθεί. Ήδη, υποστηρίζεται¹¹⁸, πάντως, ότι προσήκει η εφαρμογή της δεύτερης εκδοχής μόνον, εφόσον επέλθει και απώλεια της ρύθμισης, οπότε το χρέος καθίσταται απαιτητό στο σύνολό του.

¹¹⁷ ο ίδιος, σελ. 13 -14.

¹¹⁸ ο ίδιος, σελ. 13.

Αναφορικά δε με την τρίτη προϋπόθεση, όπως αυτή ορίζεται στην περ. γ' της πρώτης παραγράφου του άρθρου 50 του ΚΦΔ, επισημαίνεται ότι εισάγει για πρώτη φορά στον θεσμό της αλληλέγγυας ευθύνης των διοικούντων το στοιχείο της υπαιτιότητας, υπό την έννοια ότι είναι αναγκαία η συνδρομή δόλου ή αμέλειας στο πρόσωπο των διοικούντων, προκειμένου αυτοί να καθίστανται και οριστικώς συνυπεύθυνοι για τα φορολογικά χρέη του νομικού προσώπου. Ειδικότερα, οι διοικούντες που πληρούν τις λοιπές δύο προϋποθέσεις που τίθενται από τη διάταξη καθίστανται, καταρχήν, αλληλεγγύως υπεύθυνοι για τις οφειλές του νομικού προσώπου, δεδομένου ότι η υπαιτιότητά τους τεκμαίρεται εκ μόνης της ιδιότητάς τους, απαλλάσσονται, όμως, της σχετικής ευθύνης, εφόσον αποδείξουν ότι η μη καταβολή ή η μη απόδοση των οφειλών που προβλέπονται στις οικείες διατάξεις δεν οφείλεται σε υπαιτιότητά τους. Εισάγεται, δηλαδή, μαχητό τεκμήριο, για την ανατροπή του οποίου οι ίδιοι φέρουν το σχετικό βάρος απόδειξης.

Σημειώνεται ότι η υπαιτιότητα, στην περίπτωση της μη καταβολής ή μη απόδοσης των ληξιπρόθεσμων φορολογικών οφειλών, θα πρέπει να συναρτάται με τη συγκεκριμένη παράλειψη του διοικούντος, ενώ στην περίπτωση που η φορολογική οφειλή προέκυψε μετά από φορολογικό έλεγχο, κατά τον οποίον διαπιστώθηκε φορολογική παράβαση, θα πρέπει να συναρτάται με την πρόκληση της εν λόγω παράβασης από τον διοικούντα.

Ωστόσο, ο νομοθέτης δεν προχώρησε συγχρόνως και στην ενδεικτική, έστω, απαρίθμηση ορισμένων περιπτώσεων, η συνδρομή των οποίων θα ανέτρεπαν το τεκμήριο της υπαιτιότητας, παραπέμποντας το συγκεκριμένο ζήτημα στον κανονιστικό νομοθέτη. Πάντως, η άμεση έκδοση, κατ' εξουσιοδότηση της συγκεκριμένης διάταξης, της εν λόγω απόφασης, που θα προβαίνει στην κανονιστική τυποποίηση συγκεκριμένων περιστατικών, από τα οποία θα τεκμαίρεται η έλλειψη υπαιτιότητας, παρίσταται αναγκαία, όπως σημειώνει και η επιστημονική ομάδα της Βουλής στη σχετική έκθεση¹¹⁹ επί της διάταξης, εφόσον, ιδίως, δεν έχει αναπτυχθεί ακόμη σχετική νομολογία από τα διοικητικά δικαστήρια. Τέτοιες περιπτώσεις θα μπορούσαν να

¹¹⁹ Διαθέσιμη στην ηλεκτρονική διεύθυνση https://www.hellenicparliament.gr/Nomothetiko-Ergo/Anazitisi-Nomothetikou-Ergou?law_id=07b65acc-447e-4405-b001-ab110172dab7 (Τελευταία Επίσκεψη: 02.02.2021).

αποτελούν η ύπαρξη αμετάκλητης απόφασης, στην οποία θα διαπιστώνεται ρητά η έλλειψη υπαιτιότητας, αναφορικά με τη μη καταβολή της οφειλής από τον διοικούντα, ή η μη συμμετοχή του στην φορολογική παράβαση που προκάλεσε την οφειλή ή η μη ενεργός ανάμειξή του στη διοίκηση του νομικού προσώπου, καθώς και η ύπαρξη εγκυκλίων ή άλλων εγγράφων της Φορολογικής Διοίκησης, που προκάλεσαν στον διοικούντα την εύλογη πεποίθηση ότι ενεργεί σύννομα¹²⁰.

Υποστηρίζεται¹²¹, μάλιστα, ότι θα ήταν δυνατή η αναλογική εφαρμογή των άρθρων 336 και 342 ΑΚ, ώστε σε περίπτωση που ο διοικών βρίσκεται αποδεδειγμένα και χωρίς υπαιτιότητά του σε αδυναμία εξυπηρέτησης της οφειλής, να μην καθίσταται υπερήμερος και, ως εκ τούτου, να απαλλάσσεται από τη σχετική ευθύνη. Σε περίπτωση δε μερικής ανυπαίτιας αδυναμίας, να απαλλάσσεται μερικώς. Βέβαια, όπως γίνεται δεκτό, η οικονομική και ταμειακή δυσχέρεια του οφειλέτη δεν αίρουν την υπαιτιότητά του, οπότε ούτε και την υπερημερία του, εκτός και εάν αποδειχθεί, κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας, ότι η οικονομική του δυσχέρεια είναι υπερβολική ή ακραία και, παράλληλα, μη παροδική και μη άρσιμη. Φυσικά, οι διατάξεις αυτές δεν μπορούν να τύχουν εφαρμογής στην περίπτωση που η υπαιτιότητα σχετίζεται με τη διάπραξη φορολογικών παραβάσεων, ενώ, και εν γένει, η κρίση της υπαιτιότητας με κριτήριο την οικονομική αδυναμία εμπεριέχει μεγάλο ποσοστό υποκειμενικών σταθμίσεων.

Περαιτέρω, στην παρ. 2 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, όπως ισχύει, ρυθμίζεται το ζήτημα της ευθύνης στην περίπτωση της συγχώνευσης δύο ή περισσότερων νομικών προσώπων. Σύμφωνα με τη συγκεκριμένη διάταξη, για την πληρωμή του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, του ΦΠΑ και του ΕΝΦΙΑ και των επ' αυτών τόκων, προστίμων, προσαυξήσεων και οποιωνδήποτε χρηματικών κυρώσεων του διαλυόμενου νομικού προσώπου, ευθύνεται από κοινού με τους διοικούντες αυτό και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσης των οφειλών. Όπως παρατηρεί η επιστημονική υπηρεσία της Βουλής στην έκθεσή της επί της συγκεκριμένης διάταξης, ο νομοθέτης με τη συγκεκριμένη ρύθμιση αποσκοπούσε

¹²⁰ Ψυχογιός Θ., «Η διαχρονική πορεία και οι προϋποθέσεις εφαρμογής του θεσμού της αλληλέγγυας ευθύνης για χρέη προς το δημόσιο (μετά τις καινοτόμες αλλά δυσεφάρμοστες ρυθμίσεις του ν. 4646/2019)», ο.π., σελ. 18 - 19.

¹²¹ ο ίδιος, σελ. 19.

μάλλον στον περιορισμό του εύρους εφαρμογής του κανόνα που εισάγει ο ν. 4601/2019 περί εταιρικών μετασχηματισμών στο άρθρο 18 παρ. 2, όπου ορίζεται ότι η απορροφώσα ή η νέα εταιρεία υποκαθίσταται ως καθολική διάδοχος στο σύνολο της περιουσίας, δηλαδή στο σύνολο των δικαιωμάτων, των υποχρεώσεων και, γενικά, των έννομων σχέσεων της απορροφώμενης ή των απορροφώμενων εταιρειών, ούτως ώστε η απορροφώσα ή η νέα εταιρεία να μην ευθύνονται, δυνάμει της ως άνω φορολογικής διάταξης, για κάθε φορολογική υποχρέωση της απορροφώμενης ή των απορροφώμενων εταιρειών, αλλά μόνο για τους ανωτέρω ρητώς αναφερόμενους φόρους.

Γ. Ζητήματα διαχρονικού δικαίου μετά το άρθρο 34 του ν. 4646/2019

Ενόψει των ανωτέρω εκτεταμένων μεταρρυθμίσεων στο θεσμικό πλαίσιο της αλληλέγγυας ευθύνης των διοικούντων, εγείρεται αυτονόητα το ερώτημα ποια διάταξη διεκδικεί την εφαρμογή της σε κάθε περίπτωση. Ο νομοθέτης θεώρησε σκόπιμο προς ασφάλεια δικαίου και για λόγους ίσης μεταχείρισης και προκειμένου να αποφευχθούν ανεπιεική αποτελέσματα και αντικρουόμενες κρίσεις να ρυθμίσει ρητώς και ειδικώς το συγκεκριμένο ζήτημα μέσω της μεταβατικής διάταξης της παρ. 29 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019, όπως αντικαταστάθηκε από τη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 31 του ν. 4701/2020 και ισχύει αναδρομικά από την έναρξη ισχύος του ν. 4646/2019, δηλαδή από 12.12.2019, εφαρμόζοντας τις νεότερες και ευνοϊκότερες διατάξεις και στους μέχρι τη θέση σε ισχύ του νόμου αλληλεγγύως υπόχρεους.

Σύμφωνα, λοιπόν, με τη συγκεκριμένη ρύθμιση, όπως έχει ερμηνευθεί και από τη Διοίκηση, μέσω της αριθ. Ε.2173/30.10.2020 εγκυκλίου του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., οι νέες διατάξεις ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 12.12.2019, ενώ ως προς την εφαρμογή τους διακρίνουμε τρεις περιπτώσεις:

- i εφαρμόζονται αυτοδικαίως για οφειλές που βεβαιώνονται το πρώτον και ανάγονται σε φορολογικό έτος ή περίοδο από τις 12.12.2019 και μετά, σύμφωνα με το άρθρο 30 του ΚΦΔ, στο νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα (**νέες υποθέσεις**)
- ii εφαρμόζονται αυτοδικαίως και αναδρομικώς για οφειλές που βεβαιώνονται το πρώτον από τις 12.12.2019 και μετά, αλλά ανάγονται σε φορολογικό έτος ή

περίοδο πριν από τις 12.12.2019 (νέες υποθέσεις για παλαιές οφειλές), υπό την προϋπόθεση ότι δεν επιφέρουν χειροτέρευση της θέσης του διοικούντος προσώπου σε σχέση με τις διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο που ανάγονται οι οφειλές αυτές και

- iii εφαρμόζονται, κατόπιν αιτήσεως του ενδιαφερομένου, αναδρομικά για οφειλές που έχουν βεβαιωθεί πριν από τις 12.12.2019 (παλαιές υποθέσεις). Ειδικότερα, προκειμένου να τύχει εφαρμογής η διάταξη του άρθρου 34 του ν. 4646/2019 σε παλαιές υποθέσεις, ο νομοθέτης όρισε αποσβεστική προθεσμία, με καταληκτική ημερομηνία την 31.12.2020, εντός της οποίας θα έπρεπε τα ενδιαφερόμενα πρόσωπα να υποβάλουν τη σχετική αίτηση υπαγωγής στην υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που είναι αρμόδια για την επιδίωξη της είσπραξης των οφειλών (π.χ. Δ.Ο.Υ., Ε.Μ.ΕΙΣ. κ.λπ.). Επί της αιτήσεως εκδίδεται αιτιολογημένη πράξη από τον προϊστάμενο της υπηρεσίας, με την οποία η αίτηση γίνεται αποδεκτή ή απορρίπτεται, ενώ κατά της απόφασης αυτής μπορεί να ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 63 του ΚΦΔ. Κατ' εξαίρεση, η νέα διάταξη εφαρμόζεται αυτοδικαίως σε παλαιές υποθέσεις, εάν έως τις 12.12.2019 δεν είχαν επιβληθεί αναγκαστικά μέτρα είσπραξης συμπεριλαμβανομένης και της αναγγελίας σε διαδικασίες ατομικής ή συλλογικής εκτέλεσης ή εάν δεν είχε εγγραφεί υποθήκη σε βάρος των αλληλεγγύως ευθυνόμενων προσώπων.

Γίνεται αντιληπτό, επομένως, ότι η ανεύρεση της εφαρμοστέας διάταξης σε κάθε μεμονωμένη περίπτωση εξαρτάται από την εξέταση τριών βασικών στοιχείων: πρώτον, του χρόνου, στον οποίον ανάγονται οι φορολογικές οφειλές του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, δεύτερον, του χρόνου, κατά τον οποίον αυτές βεβαιώθηκαν για πρώτη φορά και, τρίτον, της τήρησης, στην περίπτωση των παλαιών υποθέσεων, της ειδικής και πρόσκαιρης διοικητικής διαδικασίας που προέβλεψε ο νομοθέτης.

Παράλληλα, σύμφωνα με την ως άνω μεταβατική διάταξη η αίτηση μπορεί να υποβληθεί και για εκκρεμείς υποθέσεις οφειλών κατά την έννοια της παρ. 50 του άρθρου 72 του ΚΦΔ, όπως ισχύει, δηλαδή και για υποθέσεις που εκκρεμούν μετά από άσκηση ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής και ένδικων μέσων, καθώς και για

εκκρεμείς υποθέσεις οφειλών ενώπιον των αρμόδιων δικαστηρίων μετά από άσκηση ανακοπής.

Επιπλέον, κατά την ορθότερη γνώμη¹²² η ύπαρξη ακόμη και αμετάκλητης απόφασης διοικητικού δικαστηρίου σε βάρος του αλληλεγγύως υπόχρεου προσώπου δεν διακωλύει την αποδοχή της υποβληθείσας αίτησης, στην περίπτωση που αυτός αποδείξει την έλλειψη υπαιτιότητάς του. Η Φορολογική Διοίκηση, δηλαδή, δεν κωλύεται να εξετάσει κατ' ουσία την αίτηση και να την αποδεχθεί, δεδομένου ότι υπό το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς η ευθύνη, με κριτήριο τον γνήσια αντικειμενικό χαρακτήρα της, θεμελιωνόταν αποκλειστικά και μόνο στην ιδιότητα που τυπικά κατείχε το αλληλεγγύως υπόχρεο πρόσωπο, χωρίς να διατυπώνονται κρίσεις και ως προς την τυχόν υπαιτιότητά του.

Περαιτέρω και ενόψει του γεγονότος ότι η προϊσχύουσα και η ισχύουσα διάταξη δεν ταυτίζονται ως προς την υποκειμενική και αντικειμενική τους διάσταση εγείρονται ορισμένα ερωτήματα γύρω από την έκταση της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης διάταξης του άρθρου 34 του ν. 4646/2019. Συγκεκριμένα, ανακύπτει το ζήτημα, εάν συνεχίζουν να ευθύνονται πρόσωπα, τα οποία υπό τις νέες διατάξεις δεν εμπίπτουν στον κύκλο των αλληλεγγύως ευθυνόμενων προσώπων (π.χ. πρόσωπα που έφεραν την ιδιότητα του απλού προέδρου και όχι του εκτελεστικού προέδρου) ή εάν διοικούντες συνεχίζουν να ευθύνονται για οφειλές για τις οποίες υπό τη νέα διάταξη, εν αντιθέσει με την προϊσχύουσα, δεν θεμελιώνεται καν αλληλέγγυα ευθύνη (π.χ. οφειλές από Ε.Φ.Α., Φ.Σ.Κ., κ.λπ.).

Καταρχήν, η απάντηση που προσήκει και στα δύο ως άνω τεθέντα ζητήματα είναι αποφατική, δηλαδή και στις δύο παραπάνω περιπτώσεις επέρχεται η απαλλαγή των αλληλεγγύως ευθυνόμενων προσώπων και, μάλιστα, ανεξάρτητα από την υπαιτιότητά τους ή τη θητεία τους. Ομοίως, απαλλάσσονται από την αλληλέγγυα ευθύνη και εκείνοι, στο πρόσωπο των οποίων δεν συντρέχει έστω και μία εκ των α', β', και γ' προϋποθέσεων της παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, όπως ισχύει, ενώ για τους τελευταίους πριν από τη λύση ή τη συγχώνευση του νομικού προσώπου διοικούντες θα

¹²² Ψυχογιός Θ., «Η διαχρονική πορεία και οι προϋποθέσεις εφαρμογής του θεσμού της αλληλέγγυας ευθύνης για χρέη προς το δημόσιο (μετά τις καινοτόμες αλλά δυσεφάρμοστες ρυθμίσεις του ν. 4646/2019)», ο.π., σελ. 24.

πρέπει να γίνει δεκτό ότι η ευθύνη τους περιορίζεται στο χρονικό διάστημα της θητείας τους, απαλλάσσονται, δηλαδή, κατά το μέρος που η οφειλή δεν αντιστοιχεί στη θητεία τους. Συναφώς, είναι αναγκαίο να επισημανθεί ότι οι διατάξεις του άρθρου 50 του ΚΦΔ εφαρμόζονται αναδρομικά, τόσο σε παλαιές υποθέσεις κατόπιν αίτησης, όσο και σε νέες υποθέσεις για παλαιές οφειλές, αυτοδικαίως, μόνο εφόσον συνεπάγονται (μερική ή ολική) απαλλαγή του διοικούντα από την αλληλέγγυα ευθύνη, σύμφωνα με τα ανωτέρω, και όχι για τη θεμελίωση το πρώτον ευθύνης σε πρόσωπα, τα οποία με τις προϊσχύουσες διατάξεις (όπως ίσχυαν κατά το χρόνο γένεσης της υποχρέωσης) δεν ήταν αλληλεγγύως υπόχρεα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα (π.χ. διοικούντες εν τοις πράγμασι), διότι, ειδάλλως, θα επρόκειτο για ανεπίτρεπτη αναδρομική επιβολή φορολογικής φύσεως υποχρέωσης κατά παράβαση του άρθρου 78 του Συντάγματος. Σε κάθε περίπτωση, ποσά που έχουν εισπραχθεί καθοιονδήποτε τρόπο από πρόσωπο που πέτυχε την απαλλαγή του κατόπιν αίτησης δεν επιστρέφονται.

Επιπλέον, δεν υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη για τους διοικούντες νομικό πρόσωπο το οποίο δεν έχει λυθεί και οφείλει φόρο εισοδήματος που έχει βεβαιωθεί πριν από τη θέση σε ισχύ του ν. 4646/2019 (12.12.2019). Τα συγκεκριμένα πρόσωπα θα καταστούν αλληλεγγύως υπεύθυνα για το φόρο εισοδήματος μόνο μετά τη διάλυση των νομικών προσώπων, σύμφωνα με όσα όριζαν οι διατάξεις του άρθρου 50 του ΚΦΔ πριν από την τροποποίησή τους με το άρθρο 34 του ν. 4646/2019 και οι διατάξεις του άρθρου 115 του ν. 2238/1994.

Δ. Νομική φύση της αλληλέγγυας ευθύνης των διοικούντων

Από την ισχύουσα διάταξη του άρθρου 50 του ΚΦΔ και τον τρόπο που ο νομοθέτης ρύθμισε τον θεσμό της αλληλέγγυας ευθύνης των διοικούντων νομικά πρόσωπα και οντότητες απορρέουν ορισμένα βασικά χαρακτηριστικά του θεσμού, τα οποία συγκροτούν και τη νομική φύση του.

Καταρχάς, πρόκειται για ειδική και εξαιρετική ευθύνη, δεδομένου ότι, λόγω της αρχής της αυτοτέλειας του νομικού προσώπου και της χωριστής προσωπικότητάς του, η ευθύνη που καθιερώνεται από την ως άνω διάταξη αφορά την καταβολή αλλότριου και

όχι ίδιου χρέους¹²³. Το συγκεκριμένο χρέος, δηλαδή, είναι, καταρχήν, ξένο χρέος και όχι προσωπικό χρέος του διοικητή του νομικού προσώπου. Ως εκ τούτου, επιβάλλεται η στενή ερμηνεία των διατάξεων που την προβλέπουν.

Επιπλέον, επειδή ακριβώς τα πρόσωπα που επωμίζονται το οικονομικό βάρος ενός νομικού προσώπου, συνιστάμενο στα φορολογικά χρέη του, είναι τρίτα, καθίσταται αναγκαία η νομοθετική παρέμβαση για τη θεμελίωση της σχετικής υποχρέωσης αυτών για την καταβολή του. Κατά συνέπεια, πρόκειται για ευθύνη εκ του νόμου (ex lege), οι δε διατάξεις που τη θεσπίζουν συνιστούν αναγκαστικό δίκαιο. Αντίθετα, η διατυπωθείσα άποψη¹²⁴ ότι η ευθύνη αυτή εδράζεται στην ιδιότητα του αλληλεγγύως υπεύθυνου προσώπου ως διοικητή του νομικού προσώπου και στην έννομη σχέση που συνδέει το φυσικό πρόσωπο με το νομικό πρόσωπο δεν θα μπορούσε να γίνει δεκτή, ως αντιβαίνουσα στη θεμελιώδη αρχή της νομιμότητας του φόρου, στην απαίτηση, δηλαδή, του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος η επιβολή φορολογικού βάρους να προβλέπεται από τυπικό νόμο και να μην είναι δυνατή η διασταλτική ή αναλογική εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων¹²⁵.

Περαιτέρω, η θεσπιζόμενη με το άρθρο 50 του ΚΦΔ αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα και οντότητες προσιδιάζει σε μεγάλο βαθμό στην έννοια της αλληλέγγυας ευθύνης των ομόρρυθμων εταίρων στις προσωπικές εταιρείες, όπως αποτυπώνεται στο άρθρο 249 παρ. 1 του ν. 4072/2012 σε συνδυασμό με το άρθρο 480 του ΑΚ και αναλύθηκε παραπάνω, χωρίς, ωστόσο, να ταυτίζεται απόλυτα με αυτή. Ειδικότερα, πρόκειται μεν, αφενός, για προσωπική ευθύνη, υπό την έννοια ότι τα συγκεκριμένα πρόσωπα ευθύνονται ατομικώς και με την προσωπική τους περιουσία για την εξόφληση των φορολογικών οφειλών του νομικού προσώπου που διοικούν και, αφετέρου, για εις ολόκληρον ευθύνη, υπό την έννοια ότι ευθύνονται από κοινού με το νομικό πρόσωπο και απεριόριστα για την καταβολή του συνόλου της εταιρικής οφειλής, παραμένοντας όλοι υπόχρεοι μέχρι την ολοσχερή εξόφλησή της, εντούτοις,

¹²³ Καλλιντέρης Κ., «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», ο.π., σελ. 179.

¹²⁴ Βλ. αριθ. 173/2001 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, η οποία έγινε αποδεκτή από το Υπουργείο Οικονομικών με την ΠΟΛ. 1028/2004, διαθέσιμη στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.nsk.gr/web/nsk/anazitisi-gnomodoteseon> (Τελευταία επίσκεψη: 02.02.2021).

¹²⁵ Φουφόπουλος Γ., σε «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν. 4174/2013» (Επιμ. Φωτόπουλος Ι.), ο.π., σελ. 1326.

όμως, κατά την κρατούσα θέση στη νομολογία¹²⁶ και το μεγαλύτερο μέρος της θεωρίας¹²⁷, δεν πρόκειται για πρωτογενής ευθύνη, αλλά για ευθύνη πρόσθετη και επικουρική. Αυτό σημαίνει ότι η υποχρέωση των διοικητών για ικανοποίηση των φορολογικών χρεών του νομικού προσώπου ισοδυναμεί με ευθύνη εγγυητή και όχι πρωτοφειλέτη και ενεργοποιείται μετά τη μη ικανοποίηση του Δημοσίου από την περιουσία του νομικού προσώπου. Επομένως, η Φορολογική Διοίκηση δεν επιτρέπεται να λαμβάνει κατά προτεραιότητα και απευθείας αναγκαστικά μέτρα κατά των διοικούντων, αλλά η δυνατότητα αυτή ενεργοποιείται μόνο εφόσον έχουν αποβεί άκαρπες οι προσπάθειές της για είσπραξη των χρεών από το νομικό πρόσωπο και, παράλληλα, η εξόφληση δεν διασφαλίζεται ούτε από τα περιουσιακά του στοιχεία. Ταυτόχρονα, χαρακτηρίζεται ως παρεπόμενη της κύριας υποχρέωσης, δεδομένου ότι έχει την έκταση που έχει και η ευθύνη του νομικού προσώπου και εάν για κάποιον λόγο αποσβεσθεί το χρέος του νομικού προσώπου, ελευθερώνεται και ο διοικητής του από αυτό. Η συγκεκριμένη προσέγγιση της φύσης της αλληλέγγυας ευθύνης των διοικούντων επιβάλλεται από την εξαιρετική φύση της και την ερμηνευτική αρχή της στενής ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων (η διάταξη ουδέν ορίζει σχετικά και ο νομοθέτης θα είχε καθορίσει ρητώς την ευθύνη ως πρωτογενή, εάν αυτή ήταν η σχετική του βούληση), σε συνδυασμό με την αρχή της αναλογικότητας.

Ιδιαίτερη σημασία έχει, επίσης, το γεγονός ότι ο νομοθέτης διαχρονικά και μέχρι την έναρξη ισχύος του ν. 4646/2019 (12.12.2019) προσέδιδε στην ευθύνη των διοικούντων νομικό πρόσωπο ή οντότητα γνήσια αντικειμενικό χαρακτήρα, δεδομένου ότι ευθύνονταν αποκλειστικά και μόνον λόγω της κτήσης της ρητά αναφερόμενης στην διάταξη διοικητικής τους ιδιότητας (*ex officio*), χωρίς να εξετάζεται καν το υποκειμενικό στοιχείο, δηλαδή η συνδρομή ή μη υπαιτιότητας, είτε κατά το στάδιο της πρόκλησης της φορολογικής παράβασης, είτε κατά το στάδιο της μη προσήκουσας

¹²⁶ Βλ. ενδεικτικά ΣτΕ 3/2000 σε ΛΟΓΙΣΤΗΣ 2001, σελ. 471, ΣτΕ 1590/2000 σε ΔΦΝ 2001, σελ. 76, ΔΕφΑθ 1120/2011 σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

¹²⁷ Καλλιντέρης Κ., «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», ο.π., σελ. 180 – 182, Φουφόπουλος Γ., σε «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν. 4174/2013» (Επιμ. Φωτόπουλος Ι.), ο.π., σελ. 1327 - 1329. Αντίθετα, βλ. αριθ. 520/2011 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, διαθέσιμη στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.nsk.gr/web/nsk/anazitisi-gnomodoteseon> (Τελευταία επίσκεψη: 02.02.2021), στην οποία η ευθύνη του διοικούντος χαρακτηρίζεται ως άμεση, ευθεία και αλληλέγγυα με το νομικό πρόσωπο, ενώ η έννοια της πρόσθετης ευθύνης ερμηνεύεται ως «επιπλέον της ευθύνης» του νομικού προσώπου, υπό την έννοια του «πέρα από τα όρια της υποχρέωσης της εταιρείας για την πληρωμή των φόρων».

εκπλήρωσης της φορολογικής οφειλής. Στο πλαίσιο αυτό, γινόταν δεκτό από τη νομολογία και τη θεωρία ότι για τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης των προσώπων αυτών δεν απαιτείτο να αποδεικνύεται η ενεργός ανάμειξή τους στη διαχείριση, αρκεί να τους είχε απονεμηθεί η σχετική ιδιότητα και αυτά να μην είχαν προβεί σε άρνησή της, αλλά, αντιθέτως, να την είχαν αποδεχθεί, ρητώς ή και σιωπηρώς¹²⁸.

Μάλιστα, το συγκεκριμένο χαρακτηριστικό του θεσμού είχε κριθεί¹²⁹ επανειλημμένως ως συνταγματικώς ανεκτό και ότι δεν προσέκρουε στο άρθρο 5 παρ. 1 του Συντάγματος, στο συνταγματικώς κατοχυρωμένο, δηλαδή, δικαίωμα του πολίτη να αναπτύσσει ελεύθερα την προσωπικότητά του και να συμμετέχει ελεύθερα στην οικονομική και κοινωνική ζωή της χώρας, ούτε, όμως, και στις αρχές της αναλογικότητας και της ισότητας, με κύριο επιχείρημα το γεγονός ότι στα διευθυντικά καθήκοντα των διοικούντων συγκαταλέγεται κατεξοχήν και η μέριμνα για τη συμμόρφωση του νομικού προσώπου προς τις απορρέουσες από τη φορολογική νομοθεσία υποχρεώσεις του για την καταβολή των οφειλόμενων φόρων, λόγω της ενεργούς συμμετοχής τους στη διοίκησή του και στη λήψη των κρίσιμων αποφάσεων¹³⁰.

Ωστόσο, ο άκαμπτος και ισοπεδωτικός χαρακτήρας του θεσμού, ο οποίος αγνοούσε παντελώς το στοιχείο της υπαιτιότητας για την κατάφαση της ευθύνης και οδηγούσε πολλές φορές σε ανεπιεική αποτελέσματα, δεδομένου ότι, όχι σπανίως, διώκοντο πρόσωπα που είχαν τοποθετηθεί όλως προσχηματικά στην επίμαχη διοικητική θέση και είχαν ελάχιστη ή και μηδενική ανάμειξη στα εταιρικά πράγματα («αχυράνθρωποι») από τους πραγματικούς διοικητές του νομικού προσώπου, ούτως ώστε οι τελευταίοι να αποφεύγουν την ευθύνη για τα χρέη του νομικού προσώπου, είχε τύχει σφοδρής κριτικής από μερίδα της θεωρίας. Μάλιστα, υποστηριζόταν ότι ο θεσμός υπό αυτή τη μορφή τελούσε και σε προφανή αντίφαση με την αιτιολόγηση της

¹²⁸ Φουφόπουλος Γ., σε «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν. 4174/2013» (Επιμ. Φωτόπουλος Ι.), ο.π., σελ. 1328.

¹²⁹ Βλ. αντί πολλών ΣτΕ 1028/2013 σε ΔΦΝ 2013, σελ. 1873.

¹³⁰ Ψυχογιός Θ., «Η διαχρονική πορεία και οι προϋποθέσεις εφαρμογής του θεσμού της αλληλέγγυας ευθύνης για χρέη προς το δημόσιο (μετά τις καινοτόμες αλλά δυσεφάρμοστες ρυθμίσεις του ν. 4646/2019)», ο.π., σελ. 2 – 4, Καλλιντέρης Κ., «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», ο.π., σελ. 179.

νομολογίας περί της συνταγματικότητάς του, δεδομένου ότι τα δικαστήρια κατά την αιτιολόγηση της κρίσης τους υπέρ της συνταγματικότητας της διάταξης έδιναν ιδιαίτερη έμφαση στην υποχρέωση του διοικούντος να μετέχει ενεργά στις εταιρικές υποθέσεις.

Εξάλλου, υποστηρίζεται¹³¹ ότι η καθιέρωση αλληλέγγυας ευθύνης για αλλότριο χρέος, χωρίς τη συνδρομή οποιασδήποτε μορφής υπαιτιότητας υπερβαίνει τα όρια που θέτει η αρχή της αναλογικότητας και προσκρούει στην αρχή της προστασίας της ιδιοκτησίας, όπως αυτή κατοχυρώνεται στο άρθρο 17 του Π. Π. Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ. Το συγκεκριμένο ζήτημα, μάλιστα, η θέσπιση, δηλαδή, ενός συστήματος αντικειμενικής αλληλέγγυας και εις ολόκληρον ευθύνης για ξένο χρέος έχει τύχει επεξεργασίας και από το ΔΕΕ, στο πλαίσιο εξέτασης της συμβατότητας προς το ενωσιακό δίκαιο της αντικειμενικής ευθύνης των διοικούντων νομικά πρόσωπα για την καταβολή ΦΠΑ.

Ειδικότερα, το Δικαστήριο προσέγγισε το ζήτημα υπό το πρίσμα της αρχής της αναλογικότητας, κρίνοντας στην αριθ. 499/2010 υπόθεση ότι εθνικά μέτρα που δημιουργούν εν τοις πράγμασι σύστημα αντικειμενικής αλληλέγγυας και εις ολόκληρον ευθύνης των διοικούντων τη νομική οντότητα βαίνουν πέραν του αναγκαίου ορίου για τη διασφάλιση των δικαιωμάτων του δημοσίου ταμείου. Κατά συνέπεια, η στοιχειοθέτηση ευθύνης για πληρωμή ΦΠΑ προσώπου άλλου από τον υπόχρεο του φόρου (την εταιρεία), χωρίς να παρέχεται η δυνατότητα να απαλλαγεί από την ευθύνη αυτή αποδεικνύοντας ότι ουδεμία σχέση έχει με τις ενέργειες του προσώπου του υπόχρεου, πρέπει να θεωρηθεί ασύμβατο με την αρχή της αναλογικότητας. Κρίνοντας κατ' αυτόν τον τρόπο, λοιπόν, καθίσταται σαφές ότι το Δικαστήριο απορρίπτει την ευθύνη του διοικούντος για χρέη του νομικού προσώπου ελλείψει υπαιτιότητάς του, υπογραμμίζοντας, συγχρόνως, ότι θα πρέπει, σε κάθε περίπτωση, να παρέχεται στο αλληλεγγύως ευθυνόμενο πρόσωπο και η δυνατότητα να αποδεικνύει ότι δεν βαρύνεται με πταίσμα διεκδικώντας την απαλλαγή του από την εν λόγω ευθύνη.

Ωστόσο, με την ψήφιση και θέση σε εφαρμογή του ν. 4646/2019 επήλθε μια θεμελιώδης και καινοτόμος για το παγιωμένο επί δεκαετίες ελληνικό νομοθετικό πλαίσιο μεταρρύθμιση στο επίμαχο στοιχείο του θεσμού της αστικής ευθύνης των

¹³¹ Φινοκαλιώτης Κ., «Φορολογικό Δίκαιο», ο.π., σελ. 732επ., Μάτσος Γ., «Αντίθετη στη νομολογία του ΔΕΕ η αντικειμενική ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για οφειλές στο ΦΠΑ», ΔΦΝ 2013, σελ. 86επ.

διοικούντων έναντι του Δημοσίου. Με τη διάταξη του άρθρου 34 παρ. 1 περ. γ' πραγματοποιείται μετάβαση από τη γνήσια αντικειμενική ευθύνη των διοικούντων στη νόθο αντικειμενική ή, άλλως, μη γνήσια υποκειμενική ευθύνη αυτών, δηλαδή, στην υποκειμενική ευθύνη με αντεστραμμένο το βάρος απόδειξης. Συγκεκριμένα, απαιτείται, πλέον, δυνάμει της συγκεκριμένης ρύθμισης, η συνδρομή δόλου ή αμέλειας στο πρόσωπό τους, προκειμένου να στοιχειοθετηθεί η αλληλέγγυα ευθύνη τους για τις φορολογικές οφειλές του νομικού προσώπου που διοικούν. Παράλληλα, όμως, ο νομοθέτης δημιούργησε μαχητό τεκμήριο υπαιτιότητας των διοικούντων, μετακυλίνοντας, τελικώς, σε αυτούς το βάρος να αποδείξουν, μέσω της επίκλησης και απόδειξης συγκεκριμένων περιστατικών, τα οποία αίρουν την τεκμαιρόμενη από τη διάταξη υπαιτιότητά τους, την έλλειψη δόλου ή αμέλειας στο πρόσωπό τους. Η συγκεκριμένη επιλογή του νομοθέτη κρίνεται ως εύλογη, επειδή θα πρέπει να θεωρείται δεδομένο ότι, παρότι το έργο των διοικούντων, πλην ορισμένων καταφανών περιπτώσεων, θα είναι αρκετά δυσχερές, έτι δυσχερέστερη θα ήταν για τη Φορολογική Διοίκηση η επίκληση και απόδειξη συγκεκριμένων πραγματικών και υποκειμενικών στοιχείων, συναφών με τη δραστηριότητα των διοικούντων στη θέση τους, προς στοιχειοθέτηση της υπαιτιότητας τους.

Συνακόλουθα, επισημαίνεται ότι, ενόψει της τεκμαιρόμενης υπαιτιότητας που εισήγαγε ο νομοθέτης, η Φορολογική Διοίκηση έχει την ευχέρεια να αποστέλλει κανονικά ατομικές ειδοποιήσεις στα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα και να επισπεύδει τη λήψη αναγκαστικών, διασφαλιστικών ή διοικητικών μέτρων κατ' αυτών, ενώ εναπόκειται στον συνυπόχρεο διοικούντα να αποδείξει τη μη συνδρομή υπαιτιότητας στο πρόσωπό του, ασκώντας το προσήκον διοικητικό ή ένδικο βοήθημα κατά των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης.

E. Η υποκειμενική διάσταση της αλληλέγγυας ευθύνης

1. Γενικές παρατηρήσεις

Στο άρθρο 50 του ΚΦΔ ο νομοθέτης απαριθμεί περιοριστικώς τα πρόσωπα που καθίστανται αλληλεγγύως υπεύθυνα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα που διοικούν, κάνοντας, κατά κύριο λόγο, παραπομπές σε ιδιότητες του εταιρικού δικαίου, ενώ με την αναφορά του στα εντεταλμένα στη διοίκηση πρόσωπα και, πλέον, στους εν

τοιας πράγμασι διοικητές διευρύνει, όπως θα αναλυθεί παρακάτω, σημαντικά τον κύκλο των ευθυνόμενων προσώπων. Περαιτέρω, παρόλο που η διάταξη δεν διευκρινίζει εάν τα πρόσωπα που φέρουν τις μνημονευόμενες σε αυτή ιδιότητες ευθύνονται σωρευτικά, η απουσία διαζευκτικού σχήματος στην παράθεση των ιδιοτήτων και η διατύπωση της διάταξης κατά τέτοιον τρόπο που δεν διακρίνει συνηγορούν υπέρ της σωρευτικής ευθύνης. Επιπλέον, επισημαίνεται ότι δεν μνημονεύονται συγκεκριμένες ιδιότητες ανά τύπο νομικού προσώπου, αλλά αυτές αναφέρονται σε όλα ανεξαιρέτως τα νομικά πρόσωπα και οντότητες, που εμπίπτουν στον ΚΦΔ, κατά ενιαίο τρόπο¹³².

Όπως γίνεται δεκτό, ο νομοθέτης στη διατύπωση της εν λόγω διάταξης ακολουθεί, προκειμένου να στοιχειοθετηθεί η αλληλέγγυα ευθύνη για κάποιο φυσικό πρόσωπο, το οργανικό - τυπικό κριτήριο της κατοχής μιας από τις ιδιότητες που αναφέρονται ρητώς και περιοριστικώς στη διάταξη και όχι το λειτουργικό - ουσιαστικό κριτήριο της ενεργούς ανάμειξης στη διοίκηση και διαχείριση του νομικού προσώπου. Πρόσωπα που δεν φέρουν κάποια ή κάποιες από τις ρητά αναφερόμενες ιδιότητες ή τίτλους δεν μπορούν να καταστούν αλληλεγγύως ευθυνόμενα, παρά μόνο εάν διαπιστώνεται, πλέον, από τη Φορολογική Διοίκηση ότι πρόκειται για πρόσωπα που ασκούν εν τοιας πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση. Πάντως, θα πρέπει να σημειωθεί ότι η συμπερίληψη στη διάταξη των εν τοιας πράγμασι διοικητών σχετικοποιεί σημαντικά την αξία της περιοριστικής απαρίθμησης των ιδιοτήτων υπό τις οποίες κάποιος ευθύνεται, υπό την έννοια ότι εν τοιας πράγμασι διοικητής μπορεί, καταρχήν, να θεωρηθεί οποιοσδήποτε ασκεί de facto την οργανική εξουσία διοίκησης και διαχείρισης του νομικού προσώπου¹³³. Παράλληλα, η κατοχή και μόνο μιας εκ των συγκεκριμένων ιδιοτήτων αρκεί, όπως έχει ήδη σημειωθεί, για τη θεμελίωση αλληλέγγυας ευθύνης¹³⁴, δεδομένου ότι η πραγματική ανάμειξη στη διοίκηση και διαχείριση θα αξιολογείται, απλώς, για την ανατροπή της τεκμαιρόμενης υπαιτιότητας, οδηγώντας στην απαλλαγή ή την οριστική κατάφαση της αλληλέγγυας ευθύνης.

¹³² Πρβλ. με άρθρο 67 του ΚΦΔ, όπου μνημονεύονται εξαντλητικώς τα ποινικώς υπεύθυνα πρόσωπα ανά εταιρικό τύπο.

¹³³ Πρβλ. με την αριθ. 173/2001 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, ο.π., κατά την οποία «[...] ο νομοθέτης απέβλεψε αποκλειστικώς στην ιδιότητα των ευθυνόμενων, χωρίς να θεσπίσει και ευθύνη των καθ' οιονδήποτε τρόπο ενεργώς αναμειχθέντων στη διοίκηση και διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων [...]».

¹³⁴ Φουφόπουλος Γ., σε «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν. 4174/2013» (Επιμ. Φωτόπουλος Ι.), ο.π., σελ. 1333επ.

Όσον αφορά την έναρξη της ευθύνης ορισμένου προσώπου απαιτείται, καταρχάς, πράξη του αρμόδιου από το νόμο ή το καταστατικό για τον ορισμό των διοικητών του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας οργάνου ή απευθείας πρόβλεψη του διορισθέντος προσώπου στο καταστατικό. Βέβαια, τυχόν παράλειψη τήρησης των απαιτούμενων διατυπώσεων δημοσιότητας (Γ.Ε.ΜΗ., ΦΕΚ κ.λπ.) ή τυχόν ακυρότητα αυτών δεν επιφέρουν και την ακυρότητα του ίδιου του διορισμού, άρα ούτε άρση της αλληλέγγυας ευθύνης κατ' άρθρο 50 του ΚΦΔ, εφόσον ο διορισθείς ανέλαβε πράγματι καθήκοντα, δεδομένου ότι οι σχετικές καταχωρίσεις έχουν δηλωτικό και όχι συστατικό χαρακτήρα, υπό την έννοια ότι η πράξη διορισμού ισχύει από τη μέρα συντέλεσής της, ενώ η κατά νόμο δημοσίευση αυτής επιδρά στην αντιταξιμότητα του διορισμού έναντι των τρίτων¹³⁵. Μάλιστα, μετά την τήρηση των διατυπώσεων δημοσιότητας, το νομικό πρόσωπο υποχρεούται να προβεί σε ειδικότερες γνωστοποιήσεις προς την Φορολογική Διοίκηση, κατά τα προβλεπόμενα στα άρθρα 10 και 11 του ΚΦΔ, όπως έχουν εξειδικευθεί με την ΠΟΛ 1006/2013, ώστε να διευκολύνεται η απόδειξη των γεγονότων που επικαλείται ο υπόχρεος έναντι της. Ωστόσο, για την έναρξη της ευθύνης δεν αρκεί ο διορισμός, αλλά απαιτείται και η αποδοχή του από τον διορισθέντα, η οποία, βεβαίως, μπορεί να είναι ρητή ή σιωπηρή, συναγόμενη και από την ανάληψη από τον ίδιο των καθηκόντων του¹³⁶. Μάλιστα, τα πρόσωπα αυτά, από τη στιγμή που λαμβάνουν, κατά τα ανωτέρω, μια από τις μνημονευόμενες στη διάταξη ιδιότητες, δεν μπορούν να αμφισβητήσουν την ευθύνη που γεννάται στο πρόσωπό τους λόγω της συγκεκριμένης ιδιότητας, εκτός και εάν αποδείξουν ότι τελούσαν σε άγνοια του διορισμού τους ή δεν τον είχαν αποδεχτεί ή ότι η Φορολογική Διοίκηση ήταν ενήμερη για την επέλευση εκείνων των γεγονότων που οδηγούν στην απώλεια της κρίσιμης ιδιότητας (π.χ. δήλωση παραίτησης, αντικατάστασή του με απόφαση του αρμόδιου οργάνου κ.α.). Ως εκ τούτου, θα πρέπει να ελέγχεται και η τυχόν απώλεια της κρίσιμης ιδιότητας.

Τέλος, η διάταξη του άρθρου 50 του ΚΦΔ δεν διακρίνει μεταξύ Ελλήνων και αλλοδαπών διοικητών. Κατά το άρθρο 52 του Κώδικα για την αμοιβαία συνδρομή στην

¹³⁵ Φουφόπουλος Γ., σε «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν. 4174/2013» (Επιμ. Φωτόπουλος Ι.), ο.π., σελ. 1333.

¹³⁶ Φινοκαλιώτη Αικ., «Η αστική ευθύνη των διοικούντων Α.Ε. και Ε.Π.Ε. για φορολογικές οφειλές: και υπό το πρίσμα του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013), όπως ισχύει μετά και τον Ν. 4223/2013», ο.π., σελ. 213.

είσπραξη απαιτήσεων, εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 295 έως 319 του ν. 4072/2012, με τον οποίο ενσωματώθηκε στην ελληνική νομοθεσία η Οδηγία 2010/24/ΕΕ του Συμβουλίου. Στο πλαίσιο αυτό, οι φορολογικές απαιτήσεις που γεννήθηκαν στην Ελλάδα και αφορούν σε οφειλέτη που διαμένει σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης εισπράττονται με τη συνδρομή της χώρας κατοικίας του οφειλέτη.

2. Τα ευθυνόμενα πρόσωπα και οι ιδιότητές τους

α. Εκτελεστικοί Πρόεδροι

Στη διάταξη του άρθρου 50 του ΚΦΔ, προτού αυτή τροποποιηθεί με το άρθρο 34 του ν. 4646/2019, περιλαμβανόταν μεταξύ των ιδιοτήτων, με βάση τις οποίες ιδρύεται η αλληλέγγυα ευθύνη ορισμένου προσώπου, και εκείνη του προέδρου. Μάλιστα, αξίζει να επισημανθεί ότι στην αρχική διατύπωση της διάταξης απουσίαζε η συγκεκριμένη ιδιότητα, η οποία προστέθηκε μεταγενέστερα με το άρθρο 47 παρ. 19 του ν. 4223/2013. Υπό το καθεστώς αυτό, λοιπόν, υποστηριζόταν ότι η ιδιότητα του προέδρου, που μνημονεύεται στη διάταξη, αναφέρεται σε νομικά πρόσωπα και οντότητες, στα οποία προβλέπεται οργανική θέση προέδρου του νομικού προσώπου (π.χ. συνεταιρισμοί, οργανισμοί με ειδικό νομικό καθεστώς κ.α.) και ότι δεν θα πρέπει να ταυτίζεται με την έννοια του προέδρου του διοικητικού συμβουλίου στην ανώνυμη εταιρεία, ενόψει και της περιοριστικής απαρίθμησης των ιδιοτήτων και της στενής ερμηνείας της διάταξης¹³⁷. Επιχειρήματα υπέρ της ως άνω ερμηνείας αντλούνταν από την ίδια την αιτιολογική έκθεση¹³⁸ της διάταξης με την οποία προστέθηκε η εν λόγω ιδιότητα, όπου αναφέρεται ότι η τροποποίηση έγινε «ώστε να περιληφθούν στο πεδίο εφαρμογής της και οι πρόεδροι των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων», καθώς και από τη φύση των αρμοδιοτήτων του προέδρου του διοικητικού συμβουλίου, δεδομένου ότι αυτές περιορίζονται, καταρχήν, στη σύγκληση του διοικητικού συμβουλίου, στη διεύθυνση των συνεδριάσεών του και στην τήρηση και κύρωση των

¹³⁷ Φινοκαλιώτη Αικ., «Η αστική ευθύνη των διοικούντων Α.Ε. και Ε.Π.Ε. για φορολογικές οφειλές: και υπό το πρίσμα του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013), όπως ισχύει μετά και τον Ν. 4223/2013», ο.π., σελ. 212, Καλλιντέρης Κ., «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», ο.π., σελ. 211.

¹³⁸ Διαθέσιμη στην ηλεκτρονική διεύθυνση https://www.hellenicparliament.gr/nomothetiko-ergo/anazitisi-nomothetikou-ergou?law_id=6421c37b-2c55-462d-abc6-066fb05bab6f (Τελευταία επίσκεψη: 02.02.2021).

πρακτικών, χωρίς η απονομή της συγκεκριμένης ιδιότητας, που πολλές φορές έχει τιμητικό ή συμβολικό χαρακτήρα, να συνεπάγεται από μόνη της την άσκηση καθηκόντων διοίκησης και εκπροσώπησης της εταιρείας¹³⁹. Εξάλλου, εάν ήθελε ο νομοθέτης να καθιερώσει αλληλέγγυα ευθύνη και για τον πρόεδρο του διοικητικού συμβουλίου θα έπρεπε να το κάνει ρητώς, μνημονεύοντας αυτοτελώς τη συγκεκριμένη ιδιότητα, όπως έκανε στην περίπτωση των προέδρων των διοικητικών συμβουλίων των αθλητικών ανωνύμων εταιρειών (άρθρο 118Α παρ. 4 του ν. 2725/1999).

Ωστόσο, μετά την πρόσφατη τροποποίηση του άρθρου 50 του ΚΦΔ, δεν ορίζεται, πλέον, στην εν λόγω διάταξη η ιδιότητα του προέδρου, αλλά εκείνη του εκτελεστικού προέδρου. Η εξέλιξη αυτή δημιουργεί νέα ερμηνευτικά ζητήματα, δεδομένου ότι η συγκεκριμένη ιδιότητα συναντάται στο δίκαιο περί εταιρικής διακυβέρνησης (άρθρα 1 – 24 του ν. 4706/2020¹⁴⁰), που εφαρμόζεται στις ανώνυμες εταιρείες με μετοχές εισηγμένες σε ρυθμιζόμενη αγορά στην Ελλάδα, αλλά, κατόπιν σχετικής καταστατικής πρόβλεψης, και στις κοινές ανώνυμες εταιρείες (άρθρο 87 παρ. 5 του ν. 4548/2018). Στο άρθρο 5, λοιπόν, του ν. 4706/2020 πραγματοποιείται η διάκριση των μελών του διοικητικού συμβουλίου σε εκτελεστικά και μη εκτελεστικά, ενώ σύμφωνα με τον ορισμό που περιέχεται στην παρ. 5 του άρθρου 2 του ίδιου νόμου εκτελεστικά είναι *«τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου της εταιρείας, που έχουν εκτελεστικές αρμοδιότητες όσον αφορά τη διαχείριση της εταιρείας, στο πλαίσιο των καθηκόντων που τους ανατίθενται»*. Επιπλέον, παρά το γεγονός ότι στην παρ. 1 του άρθρου 8 του ν. 4706/2020 ορίζεται ότι ο πρόεδρος του διοικητικού συμβουλίου είναι μη εκτελεστικό μέλος, εντούτοις δεν πρόκειται για αναγκαστικού δικαίου διάταξη, καθώς, όπως προκύπτει από την παρ. 2 του ίδιου άρθρου, μπορεί να διοριστεί ως πρόεδρος του διοικητικού συμβουλίου και εκτελεστικό μέλος, υπό την προϋπόθεση ότι

¹³⁹ Ρόκας Ν., «Εμπορικές Εταιρίες», ο.π., σελ. 313, Καλλιντέρης Κ., «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», ο.π., σελ. 106.

¹⁴⁰ Κατά τα άρθρα 91 παρ. 1 και 92 παρ. 3 του ν. 4706/2020 (ΦΕΚ Α 136/17.7.2020):

Άρθρο 91 «1. Από τη θέση σε εφαρμογή των άρθρων 1 έως 24 του παρόντος καταργούνται οι διατάξεις των άρθρων 1 έως 11 του ν. 3016/2002, καθώς και κάθε άλλη διάταξη νόμου ή κανονιστικής πράξεως που αντίκειται στις διατάξεις του παρόντος νόμου, με την επιφύλαξη της εφαρμογής τους για πράξεις και παραλείψεις που έχουν τελεσθεί μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος, καθώς και για τις σχετικές εκκρεμείς διαδικασίες», Άρθρο 92 «3. Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 24 τίθενται σε ισχύ δώδεκα (12) μήνες μετά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις επιμέρους διατάξεις».

στην περίπτωση αυτή θα διοριστεί ως αντιπρόεδρος κάποιος εκ των μη εκτελεστικών μελών.

Ενόψει των παραπάνω, έχει ήδη υποστηριχθεί¹⁴¹ ότι, με βάση τη συγκεκριμένη, πλέον, διατύπωση της διάταξης, καθιερώνεται αλληλέγγυα ευθύνη για τους εκτελεστικούς αποκλειστικά προέδρους των διοικητικών συμβουλίων. Περαιτέρω και εξ αντιδιαστολής συνάγεται ότι δεν υπέχουν ανάλογη ευθύνη οι μη εκτελεστικοί πρόεδροι, οι οποίοι εξάλλου, όπως σημειώθηκε, δεν έχουν και εκτελεστικές αρμοδιότητες στη διαχείριση της εταιρείας. Αξίζει να σημειωθεί, ωστόσο, ότι με τη συγκεκριμένη μεταβολή η μεταχείριση των μη εκτελεστικών προέδρων για οφειλές προς το Δημόσιο παρίσταται ευνοϊκότερη σε σχέση με τη μεταχείρισή που τους επιφυλάσσεται για τις οφειλές του νομικού προσώπου προς ιδιώτες, αφού η νομολογία¹⁴² έχει κρίνει παγίως ότι, τόσο τα εκτελεστικά μέλη, όσο και τα μη εκτελεστικά υπέχουν την ίδια ακριβώς αστική ευθύνη έναντι των τρίτων λόγω αδικοπραξίας κατά το άρθρο 71 ΑΚ. Στο πλαίσιο αυτό, υποστηρίζεται¹⁴³ ότι, εάν η συγκεκριμένη διάκριση μεταξύ εκτελεστικών και μη εκτελεστικών προέδρων είχε ως δικαιολογητικό λόγο την περιορισμένη ή μηδενική ανάμειξη των τελευταίων στην καθημερινή διοίκηση της εταιρείας, τότε ήταν μάλλον περιττή, αφού, πλέον, η ενεργός ή μη ανάμειξη θα αξιολογείται *ad hoc* στο πλαίσιο εξέτασης του αναγκαίου για τη θεμελίωση της ευθύνης στοιχείου της υπαιτιότητας.

Εξάλλου και υπό την προϋσχύουσα διατύπωση της διάταξης, υποστηριζόταν, με λογική και τελολογική ερμηνεία αυτής, ότι ο νομοθέτης με την προσθήκη της συγκεκριμένης ιδιότητας απέβλεπε, πέραν των περιπτώσεων νομικών προσώπων και οντοτήτων, που εκ του νόμου διοικούνται από τον πρόεδρό τους, στην καθιέρωση αλληλέγγυας ευθύνης και για τους προέδρους διοικητικών συμβουλίων, στους οποίους είχαν, πράγματι, ανατεθεί καθήκοντα διαχείρισης και εκπροσώπησης,¹⁴⁴. Συνεπώς, ο

¹⁴¹ Ψυχογιός Θ., «*Η διαχρονική πορεία και οι προϋποθέσεις εφαρμογής του θεσμού της αλληλέγγυας ευθύνης για χρέη προς το δημόσιο (μετά τις καινοτόμες αλλά δυσεφάρμοστες ρυθμίσεις του ν. 4646/2019)*», ο.π., σελ. 7.

¹⁴² Βλ. ΑΠ 54/2019 σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 1/2019 σε ΧρΙΔ 2019, σελ. 583επ.

¹⁴³ Ψυχογιός Θ., «*Η διαχρονική πορεία και οι προϋποθέσεις εφαρμογής του θεσμού της αλληλέγγυας ευθύνης για χρέη προς το δημόσιο (μετά τις καινοτόμες αλλά δυσεφάρμοστες ρυθμίσεις του ν. 4646/2019)*», ο.π., σελ. 8.

¹⁴⁴ Φουφόπουλος Γ., σε «*Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν. 4174/2013*» (Επιμ. Φωτόπουλος Ι.), ο.π., σελ. 1335.

νομοθέτης, με την αναφορά του, πλέον, σε εκτελεστικούς προέδρους, φαίνεται να κινείται προς τη συγκεκριμένη κατεύθυνση.

Για λόγους ασφάλειας δικαίου, πάντως, είναι αναγκαίο να διευκρινιστεί με νεότερη νομοθετική πρωτοβουλία η αληθινή βούληση του νομοθέτη ως προς το ζήτημα αυτό, με τη ρητή του αναφορά σε προέδρους διοικητικών συμβουλίων ή σε προέδρους νομικών προσώπων και οντοτήτων αναλόγως, ενώ, έως τότε, κρίσιμη θα είναι η ερμηνεία της νεότερης διάταξης από τα Διοικητικά Δικαστήρια και τη Φορολογική Διοίκηση, όπως και από την Επιστήμη.

β. Διευθυντές - Γενικοί Διευθυντές

Στην περιοριστική απαρίθμηση των ιδιοτήτων διοίκησης ενός νομικού προσώπου, που επιφέρουν την ίδρυση αλληλέγγυας ευθύνης για τις φορολογικές υποχρεώσεις του, προβλέφθηκε ρητώς, με το άρθρο 34 του ν. 4646/2019, και η ιδιότητα του γενικού διευθυντή, πλησίον σε εκείνη του «απλού» διευθυντή, που ήδη προβλεπόταν. Πάντως και υπό το προϊσχύσαν δίκαιο γινόταν δεκτό ότι αλληλέγγυα ευθύνη φέρουν και οι γενικοί διευθυντές ως ειδική κατηγορία διευθυντών, παρόλο που δεν μνημονεύονταν ρητά και διακριτά στη διάταξη¹⁴⁵. Στο σημείο αυτό, οι δύο ως άνω ιδιότητες θα αναλυθούν από κοινού, ενόψει των πολλών κοινών χαρακτηριστικών που παρουσιάζουν, επισημαίνοντας, ήδη από το σημείο αυτό, ότι η βασική διαφορά τους έγκειται στο γεγονός ότι ο γενικός διευθυντής έχει την εποπτεία και συντονίζει τη λειτουργία του συνόλου των διαρθρωτικών δομών της εταιρείας και των εταιρικών υποθέσεων, σε αντίθεση με τους επιμέρους διευθυντές, των οποίων οι αρμοδιότητες διοίκησης και επίβλεψης περιορίζονται αποκλειστικά στο επιχειρησιακό αντικείμενο, στους στόχους και στο προσωπικό του συγκεκριμένου τμήματος που τους έχει ανατεθεί, χωρίς να εκτείνονται στο σύνολο των υποθέσεων της εταιρείας. Συνήθως, μάλιστα, υφίσταται και σχέση ιεραρχίας, υπό την έννοια ότι οι διάφοροι διευθυντές έχουν υποχρέωση ενημέρωσης και αναφοράς στον γενικό διευθυντή.

Καταρχάς, η ιδιότητα εν γένει του διευθυντή απαντάται στον ν. 4548/2018 περί ανωνύμων εταιρειών (ενδεικτικά άρθρο 98) και συνδέεται με το κατ' άρθρο 87 του

¹⁴⁵ Καλλιντέρης Κ., «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», ο.π., σελ. 205.

ιδίου νόμου δικαίωμα του διοικητικού συμβουλίου, που αποτελεί το κατά νόμο συλλογικό όργανο διοίκησης και εκπροσώπησης της ανώνυμης εταιρείας, να αναθέτει ορισμένα καθήκοντα διαχείρισης και εκπροσώπησης σε μέλη του ή και σε τρίτους, οι οποίοι ονομάζονται εντεταλμένοι ή διευθύνοντες σύμβουλοι εφόσον είναι μέλη του διοικητικού συμβουλίου και διευθυντές ή γενικοί διευθυντές εφόσον είναι τρίτοι.

Συγκεκριμένα, μέρος ή το σύνολο της διαχειριστικής και εκπροσωπευτικής εξουσίας του διοικητικού συμβουλίου μπορεί να ανατεθεί, είτε με απόφασή του, εφόσον υπάρχει σχετική πρόβλεψη στο καταστατικό, είτε με απευθείας διάταξη του καταστατικού σε ένα ή περισσότερα μέλη του ή σε τρίτα πρόσωπα, μη μέλη του, τα οποία μπορούν να ενεργούν, ανάλογα με τις διατάξεις του καταστατικού και τις αντίστοιχες αποφάσεις του διοικητικού συμβουλίου, ατομικά ή συλλογικά ή με τη σύμπραξη κάποιου εκ των συμβούλων.

Οι εξουσίες αυτές, που ανατίθενται στον διευθυντή ή γενικό διευθυντή, οι οποίοι μπορούν να είναι φυσικά ή νομικά πρόσωπα, εξειδικευμένα στο αντικείμενο, σε συνδυασμό ενδεχομένως και με τη σύναψη σύμβασης διαχείρισης, είναι ανάλογες με τις εξουσίες του υποκατάστατου του άρθρου 67 εδ. 2 ΑΚ. Πρόκειται, δηλαδή, για οργανικές εξουσίες, οι οποίες μεταβιβάζονται από το διοικητικό συμβούλιο στον τρίτο και όχι για εξουσίες αντιπροσώπου¹⁴⁶. Στην πραγματικότητα, τα πρόσωπα αυτά, ενεργούντα υπό τις συγκεκριμένες ιδιότητές τους, υποκαθιστούν το διοικητικό συμβούλιο στην άσκηση των καθηκόντων του, ενώ δεν ταυτίζονται εννοιολογικά με τα πρόσωπα που είναι εντολοδόχοι ή πληρεξούσιοι, καθώς οι τελευταίοι είναι εκτελεστικά απλώς όργανα της εταιρείας και όχι όργανα διοίκησης, τα οποία εκτελούν ως αντιπρόσωποι πράξεις που έχουν αποφασιστεί από το διοικητικό συμβούλιο ή από τα υποκατάστατα αυτού όργανα (π.χ. διευθυντές)¹⁴⁷.

Πάντως, ναι μεν τα πρόσωπα αυτά έχουν ανεξαρτησία δράσης ως όργανα διοίκησης της εταιρείας¹⁴⁸ και δεν εκτελούν, απλώς, εντολές, όπως οι πληρεξούσιοι,

¹⁴⁶ Ρόκας Ν., «Εμπορικές Εταιρίες», ο.π., σελ. 323 και ιδίως υποσημ. 177 με τις εκεί παραπομπές σε πάγιο νομολογία.

¹⁴⁷ Καλλιντέρης Κ., «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», ο.π., σελ. 109.

¹⁴⁸ Αλεξανδρίδου Ε., «Δίκαιο εμπορικών εταιριών: Προσωπικές & Κεφαλαιουχικές Εταιρίες», ο.π., σελ. 299.

πλην όμως είναι ιεραρχικώς κατώτερα όργανα σε σχέση με το διοικητικό συμβούλιο, δεδομένου ότι η ανεξαρτησία τους δεν αφικνείται μέχρι του σημείου να αγνοούν το διοικητικό συμβούλιο, στις υποδείξεις του οποίου υποχρεούνται να υπακούουν¹⁴⁹. Μένει να φανεί, λοιπόν, πώς θα αντιμετωπιστεί από τη νομολογία υπό το νέο νομοθετικό πλαίσιο, όπου η ευθύνη των διοικούντων δεν είναι πλέον αντικειμενική, η σχέση αυτή ιεραρχίας που υπάρχει ανάμεσα στο διοικητικό συμβούλιο και τα υποκατάστατα όργανα διοίκησης, στην περίπτωση, για παράδειγμα, που αποδεικνύεται ότι η μη συμμόρφωση του υποκατάστατου οργάνου προς την έννομη υποχρέωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων της εταιρείας έλαβε χώρα στο πλαίσιο σχετικών εντολών του διοικητικού συμβουλίου, τις οποίες είχε την υποχρέωση να ακολουθήσει.

Έχει υποστηριχθεί, πάντως, ότι για τη στοιχειοθέτηση της αλληλέγγυας ευθύνης των διευθυντών θα πρέπει να ερευνώνται η φύση και η έκταση των αρμοδιοτήτων που τους έχουν ανατεθεί, δεδομένου ότι τις περισσότερες φορές είναι ορισμένες κατά είδος και κατά τόπο¹⁵⁰. Συγκεκριμένα, ορθότερο θα ήταν η σχετική ευθύνη να περιορίζεται στους διευθυντές που έχουν αναλάβει τη διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων στο σύνολό τους, όπως είναι οι γενικοί διευθυντές, ή σε εκείνους, στους όποιους έχει ανατεθεί ειδικά η επίβλεψη των οικονομικών της εταιρείας (άρα και των φορολογικών της υποχρεώσεων), όπως είναι οι οικονομικοί διευθυντές, χωρίς να επεκτείνεται η ευθύνη και σε πρόσωπα, που δεν έχουν καμία ανάμειξη στην οικονομική διαχείριση της εταιρείας, όπως είναι οι διευθυντές προσωπικού κ.α.¹⁵¹ Παρατηρούμε, ωστόσο, ότι ο νομοθέτης, κατά την πρόσφατη τροποποίηση της διάταξης, επέμεινε στη διατήρηση της ευθύνης των διευθυντών, χωρίς διάκριση αυτών. Πάντως, υπό τις νέες προϋποθέσεις που έχουν εισαχθεί για την ίδρυση της αλληλέγγυας ευθύνης, τα συγκεκριμένα πρόσωπα θα μπορούν μάλλον ευχερώς να επικαλεστούν και να αποδείξουν ότι δεν είχαν καμία ανάμειξη, ούτε έφεραν σχετική υποχρέωση, στη δημιουργία των φορολογικών χρεών της εταιρείας και, ως εκ τούτου, ότι δεν βαρύνονται με

¹⁴⁹ Ρόκας Ν., «Εμπορικές Εταιρίες», ο.π., σελ. 325 – 326.

¹⁵⁰ Καλλιντέρης Κ., «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», ο.π., σελ. 108 και 205.

¹⁵¹ Φουφόπουλος Γ., σε «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν. 4174/2013» (Επιμ. Φωτόπουλος Ι.), ο.π., σελ. 1335.

υπαιτιότητα, πετυχαίνοντας την απαλλαγή τους, κατ' αυτόν τον τρόπο, από την ευθύνη που ενδεχομένως θα τους έχει αποδοθεί¹⁵².

γ. Διαχειριστές

Η ιδιότητα του διαχειριστή ως προσώπου που διοικεί ένα νομικό πρόσωπο συναντάται στις νομοθεσίες που διέπουν την εταιρεία περιορισμένης ευθύνης (επε) και την ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία (ικε), δηλαδή στους νόμους 3190/1955 και 4072/2012, αντίστοιχα.

Συγκεκριμένα, στην επε προβλέπεται ότι η διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων και η εκπροσώπηση της εταιρείας ανατίθενται, ελλείψει ειδικότερης συμφωνίας, σε όλους τους εταίρους, οι οποίοι δρουν συλλογικά (άρθρο 16). Ωστόσο, είτε με το αρχικό καταστατικό, είτε μεταγενέστερα με απόφαση της συνέλευσης των εταίρων, η διαχείριση και εκπροσώπηση της εταιρείας μπορεί να ανατεθεί, για ορισμένο ή αόριστο χρονικό διάστημα, σε συγκεκριμένο πρόσωπο, εταίρο ή τρίτο, όπως και σε πλείονα του ενός πρόσωπα, τα οποία θα ενεργούν ατομικά ή από κοινού (άρθρο 17). Όπως προκύπτει από τον νόμο (άρθρο 17 παρ. 1 και 18 παρ.1), ο διαχειριστής αναλαμβάνει την οργανική εκπροσώπηση της εταιρείας και τη διαχείριση της περιουσίας της¹⁵³. Επιπλέον, στην επε μπορεί να οριστεί παραδεκτά ως διαχειριστής ορισμένο νομικό πρόσωπο και, μάλιστα, χωρίς η σχετική νομοθεσία να προβλέπει τον υποχρεωτικό διορισμό από το νομικό πρόσωπο ορισμένου φυσικού προσώπου για την άσκηση της διαχειριστικής και εκπροσωπευτικής εξουσίας, όπως συμβαίνει στην αε και την ικε. Κατά συνέπεια, στην περίπτωση αυτή, δεδομένης και της θέσης της νομολογίας¹⁵⁴ ότι τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα θα πρέπει να έχουν ευθεία έννομη σχέση με την οφειλέτρια εταιρεία, χωρίς να αρκεί το γεγονός ότι φέρουν την κρίσιμη ιδιότητα στο νομικό πρόσωπο, που έχει αναλάβει τη διοίκηση της οφειλέτριας εταιρείας, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι τη σχετική ευθύνη φέρει, ενόψει και της νέας νομοθετικής ρύθμισης,

¹⁵² Ψυχογιός Θ., «Η διαχρονική πορεία και οι προϋποθέσεις εφαρμογής του θεσμού της αλληλέγγυας ευθύνης για χρέη προς το δημόσιο (μετά τις καινοτόμες αλλά δυσεφάρμοστες ρυθμίσεις του ν. 4646/2019)», ο.π., σελ. 8.

¹⁵³ Αλεξανδρίδου Ε., «Δίκαιο εμπορικών εταιριών: Προσωπικές & Κεφαλαιουχικές Εταιρίες», ο.π., σελ. 544, Καλλιντέρης Κ., «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», ο.π., σελ. 98.

¹⁵⁴ Βλ. ΣτΕ 255/2009, με παρατ. Πανταζόπουλου Π., σε ΔΕΕ 2009, σελ. 1279επ., με την οποία κρίθηκε ότι, στην περίπτωση που ομόρρυθμος εταίρος είναι ανώνυμη εταιρεία, ο διευθύνων σύμβουλος αυτής δεν είναι συνυπόχρεος για την καταβολή των φορολογικών οφειλών της ομόρρυθμης εταιρείας.

το πρόσωπο εκείνο που αποδεικνύεται ότι ασκεί εν τοις πράγμασι καθήκοντα διαχείρισης στην οφειλέτρια εταιρεία, ανεξαρτήτως του νομικού προσώπου από το οποίο προέρχεται και της θέσης που κατέχει σε αυτό. Σε κάθε περίπτωση, βέβαια, θα ήταν σκόπιμη η νομοθετική ρύθμιση του θέματος. Συναφώς, αξίζει να σημειωθεί ότι, στην περίπτωση της εκ του νόμου συλλογικής διαχείρισης της επε, οι εταίροι που διαφωνούσαν στον τρόπο διαχείρισης των φορολογικών υποχρεώσεων της εταιρείας, αλλά μειοψηφούσαν, θα μπορούν, πλέον, να επικαλούνται το γεγονός αυτό, ώστε να πετυχαίνουν την απαλλαγή τους από τη σχετική ευθύνη ως μη βαρυνόμενοι με υπαιτιότητα. Δεν μπορεί, ωστόσο, να γίνει ευχερώς δεκτό το ίδιο και για τους εταίρους εκείνους που δεν αναμείχθηκαν ποτέ πραγματικά και ουσιαστικά στη διαχείριση της εταιρείας, παρά το γεγονός ότι είχαν τη σχετική υποχρέωση στο πλαίσιο της συλλογικής διαχείρισης, καθώς η στάση τους αυτή καταδεικνύει, τουλάχιστον, βαρεία αμέλεια εκ μέρους τους.

Αντιστοίχως, και στην ικε προβλέπεται ότι η διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων και η εκπροσώπηση της εταιρείας ανατίθενται, ελλείψει ειδικότερης συμφωνίας, σε όλους τους εταίρους, οι οποίοι δρουν συλλογικά (άρθρο 56). Ωστόσο, η διαχείριση και εκπροσώπηση της ικε μπορούν να ανατίθενται και σε έναν μόνο ή περισσότερους διαχειριστές, εταίρους ή τρίτους, για ορισμένη ή αόριστη διάρκεια, με σχετική καταστατική διάταξη ή απόφαση της συνέλευσης των εταίρων (άρθρα 55, 57 και 58). Σε αντίθεση, όμως με την επε, στην ικε ως διαχειριστής ορίζεται υποχρεωτικά μόνο φυσικό πρόσωπο. Γι' αυτόν το λόγο, στην περίπτωση νόμιμης διαχείρισης, εάν κάποιος εκ των εταίρων είναι νομικό πρόσωπο, οφείλει να ορίσει για την άσκηση των διαχειριστικών καθηκόντων ορισμένο φυσικό πρόσωπο (άρθρο 58). Κατά συνέπεια, δεν δημιουργείται στην ικε το αντίστοιχο ζήτημα που προκαλείται στην επε από την έλλειψη της σχετικής νομοθετικής ρύθμισης. Κατά τα λοιπά, ισχύουν όσα αναφέρθηκαν παραπάνω και για τους διαχειριστές στην επε.

Περαιτέρω, έχει υποστηριχθεί ότι η ευθύνη των διαχειριστών της ικε για τις φορολογικές υποχρεώσεις της εταιρείας καθιερώθηκε το πρώτον μετά την εισαγωγή του νέου ΚΦΔ, δηλαδή για τις χρήσεις από 1.1.2014 και εντεύθεν, οπότε για τις

προγενέστερες χρήσεις δεν φέρουν προσωπική ευθύνη¹⁵⁵. Ωστόσο, η άποψη αυτή δεν είναι ορθή και τούτο, αφενός διότι η ικε, με την παρ. 10 του άρθρου 116 του ν. 4072/2012 (νόμος με τον οποίον εισήχθη στην ελληνική έννομη τάξη ο συγκεκριμένος εταιρικός τύπος), προστέθηκε στα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, στο οποίο παραπέμπει το άρθρο 115 του ίδιου νόμου για την αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων και αφετέρου διότι, με την παρ. 11 του άρθρου 116 του ν. 4072/2012, ορίστηκε ότι οι εκάστοτε ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τις επε εφαρμόζονται και για τις ικε. Ως εκ τούτου, οι διαχειριστές της ικε φέρουν προσωπική ευθύνη και για τα φορολογικά χρέη που αντιστοιχούν στις χρήσεις πριν από την 01.01.2014.

δ. Διευθύνοντες Σύμβουλοι

Αναφορικά με τους διευθύνοντες συμβούλους, θα πρέπει, πρώτα απ' όλα, να επισημανθεί ότι η συγκεκριμένη ιδιότητα συναντάται στο δίκαιο περί ανωνύμων εταιρειών (ενδεικτικά, άρθρο 87 του ν. 4548/2018) και πρόκειται για υποκατάστατα όργανα του διοικητικού συμβουλίου, για τους οποίους ισχύουν όλα, όσα αναφέρθηκαν παραπάνω για τους γενικούς διευθυντές και τους διευθυντές, υπό την αναγκαία διευκρίνιση, όμως, ότι επιλέγονται εκ των εκλεγμένων ή διορισμένων μελών του διοικητικού συμβουλίου, δεν είναι, δηλαδή, τρίτοι.

Στο πλαίσιο αυτό, επισημαίνεται ότι η αρχή της συλλογικής δράσης του διοικητικού συμβουλίου, όχι μόνο δεν είναι αναγκαστικό δίκαιο, αλλά το σύνθημα είναι η διεκπεραίωση των τρεχουσών συναλλαγών, ιδίως σε εταιρείες ορισμένου μεγέθους, να ανατίθεται σε ένα από τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, κατά κανόνα στον διευθύνοντα σύμβουλο, διότι διαφορετικά, εάν έπρεπε, δηλαδή, ακόμα και για συναλλαγές χαμηλής αξίας, να συμπράττει ολόκληρο το διοικητικό συμβούλιο, θα δυσχεραινόταν σημαντικά η αποτελεσματική λειτουργία της εταιρείας¹⁵⁶. Στον διευθύνοντα σύμβουλο ανατίθεται, συνήθως, ολικά¹⁵⁷ ή μερικά, η άσκηση των καθηκόντων διαχείρισης και εκπροσώπησης της εταιρείας με σχέση άμισθης εντολής ή

¹⁵⁵ Καλλιντέρης Κ., «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», ο.π., σελ. 210.

¹⁵⁶ Ρόκας Ν., «Εμπορικές Εταιρείες», ο.π., σελ. 320επ.

¹⁵⁷ Έτσι ΑΠ 1215/2000 σε ΕΕμπΔ 2002, σελ. 369.

έμμισθη μίσθωση ανεξαρτήτων υπηρεσιών¹⁵⁸. Άλλωστε, ο διορισμός διευθύνοντος συμβούλου, ο οποίος είναι στην κορυφή της διοικητικής ιεραρχίας, ανταποκρίνεται στην καθιερωμένη πάγια πρακτική των σύγχρονων εταιρειών, αντιστοιχεί δε προς τον chief executive officer (CEO) του αγγλοαμερικανικού δικαίου¹⁵⁹. Κατά συνέπεια, η καθιέρωση αλληλέγγυας ευθύνης για τον διευθύνοντα σύμβουλο ερείδεται στην ανάληψη από αυτόν ιδιαιτέρως σημαντικών καθηκόντων διαχείρισης και εκπροσώπησης της εταιρείας, τα οποία, μάλιστα, είναι τέτοιας έκτασης, ώστε θα μπορούσε να ειπωθεί ότι η δράση του συμβάλλει αποφασιστικά στη δημιουργία των φορολογικών οφειλών της εταιρείας¹⁶⁰.

ε. Εντεταλμένοι στη διοίκηση

Στο άρθρο 50 παρ. 1 του ΚΦΔ ορίζονται ως αλληλεγγύως ευθυνόμενοι και οι εντεταλμένοι στη διοίκηση του νομικού προσώπου, χωρίς διακρίσεις ανάλογα με τη νομική μορφή του τελευταίου, σε αντίθεση με το προϊσχύσαν καθεστώς, κατά το οποίο τα εντεταλμένα στη διοίκηση πρόσωπα δεν περιλαμβάνονταν στον κύκλο των ευθυνόμενων κατ' άρθρο 115 παρ. 1 του ν. 2238/1994 προσώπων, δηλαδή στην περίπτωση των ανωνύμων εταιρειών και των συνεταιρισμών, αλλά μνημονεύονταν μόνο στην παρ. 2 του άρθρου 115 του ίδιου νόμου, στο πεδίο εφαρμογής της οποίας ενέπιπταν όλα τα υπόλοιπα νομικά πρόσωπα, που αναφέρονταν στο άρθρο 101 του ν. 2238/1994. Περαιτέρω, πρόκειται για μια έννοια που δεν συναντάται στην εταιρική νομοθεσία και, εν γένει, στα επιμέρους ειδικά νομοθετήματα, που διέπουν τα διάφορα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, ενώ είναι αναγκαίο να αποσαφηνιστεί ότι δεν ταυτίζεται με την έννοια του εντεταλμένου συμβούλου στην ανώνυμη εταιρεία, όρος που ισοδυναμεί με εκείνον του διευθύνοντος συμβούλου.

Κατά τη μάλλον κρατούσα άποψη¹⁶¹, η ως άνω έννοια υποδηλώνει συγκεκριμένα κάθε φορά πρόσωπα που εντέλλονται στη διοίκηση ενός νομικού

¹⁵⁸ Αλεξανδρίδου Ε., «Δίκαιο εμπορικών εταιριών: Προσωπικές & Κεφαλαιουχικές Εταιρίες», ο.π., σελ. 298επ.

¹⁵⁹ Ρόκας Ν., «Εμπορικές Εταιρίες», ο.π., σελ. 325.

¹⁶⁰ Φινοκαλιώτη Αικ., «Η αστική ευθύνη των διοικούντων Α.Ε. και Ε.Π.Ε. για φορολογικές οφειλές: και υπό το πρίσμα του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013), όπως ισχύει μετά και τον Ν. 4223/2013», ο.π., σελ. 131.

¹⁶¹ Βλ. Καλλιντέρη Κ., «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», ο.π., σελ. 205επ., Φουφόπουλο Γ., σε «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν. 4174/2013» (Επιμ. Φωτόπουλος Ι.), ο.π., σελ. 1335.

προσώπου και μπορεί να είναι συγκεκριμένα μέλη του διοικητικού συμβουλίου ή συγκεκριμένοι εταίροι επί επε και ικε, όταν η διοίκηση ασκείται συλλογικά, ή τρίτα πρόσωπα, στα οποία ανατίθεται η άσκηση καθηκόντων διαχείρισης. Πρόκειται, δηλαδή, για πρόσωπα, που ορίζονται από το κατά νόμο όργανο διοίκησης του νομικού προσώπου με εντολή διαχείρισης των υποθέσεών του και διοίκησής του. Στο πλαίσιο αυτό, θα πρέπει να εξετάζεται κάθε φορά, όπως και στην περίπτωση των διευθυντών, η έκταση και το είδος των αρμοδιοτήτων που έχουν ανατεθεί στα συγκεκριμένα πρόσωπα με βάση τη σχετική πράξη διορισμού τους, καθώς και η τοπική αρμοδιότητα, εντός της οποίας έχουν κληθεί να δράσουν, ώστε να μην αναζητείται ευθύνη τους, στην περίπτωση που δεν ενέπιπταν στις ανατεθείσες αρμοδιότητές τους ζητήματα που σχετίζονται με την οικονομική διαχείριση της εταιρείας, συμπεριλαμβανομένης της διαχείρισης φορολογικών ζητημάτων και πληρωμής φορολογικών οφειλών.

Έχει διατυπωθεί και η άποψη¹⁶², ωστόσο, ότι η έννοια των εντεταλμένων στη διοίκηση προσώπων δεν καταλαμβάνει τις περιπτώσεις της αε, της επε και, κατά λογική ακολουθία, της ικε, αλλά τις υπόλοιπες περιπτώσεις νομικών προσώπων και οντοτήτων, με το σκεπτικό ότι, ενόψει του ευρύτατου περιεχομένου της έννοιας και της μη συμπερίληψης στη διάταξη συγκεκριμένων στοιχείων, με τη συνδρομή των οποίων θα ιδρύεται η ευθύνη του εντεταλμένου στη διοίκηση προσώπου, διευρύνεται επικίνδυνα ο κύκλος των συνυπεύθυνων προσώπων, καθ' υπέρβαση της αρχής της στενής ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων, δημιουργώντας ανασφάλεια δικαίου. Εξάλλου, κατά την ίδια άποψη η αληθινή βούληση του νομοθέτη, με τη χρήση της συγκεκριμένης έννοιας, ήταν να καταλάβει στο εφαρμοστικό πεδίο της διάταξης όλα τα πιθανά σχήματα διοίκησης των λοιπών νομικών προσώπων και οντοτήτων, όπου ενδέχεται ο τρόπος διοίκησής τους να μην τυποποιείται με τον ίδιο εξαντλητικό τρόπο, όπως συμβαίνει στις περιπτώσεις των παραπάνω εταιρικών τύπων.

¹⁶² Φινοκαλιώτη Αικ., «Η αστική ευθύνη των διοικούντων Α.Ε. και Ε.Π.Ε. για φορολογικές οφειλές: και υπό το πρίσμα του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013), όπως ισχύει μετά και τον Ν. 4223/2013», ο.π., σελ. 167 - 168.

Συναφώς, αξίζει να σημειωθεί ότι η συγκεκριμένη έννοια έχει τύχει επεξεργασίας και ερμηνείας και από το ΝΣΚ στην αριθ. 380/2012¹⁶³ γνωμοδότησή του, η οποία φαίνεται να κινείται προς την πρώτη εκ των ανωτέρω απόψεων. Σύμφωνα με αυτή, λοιπόν, στην έννοια των εντεταλμένων στη διοίκηση προσώπων εντάσσονται και τα πρόσωπα, στα οποία ανατέθηκε η διοίκηση του νομικού προσώπου με την ιδιωτική βούληση του οργάνου που έχει την κατά νόμο εξουσία διοίκησης και εκπροσώπησης του νομικού προσώπου, όπως συμβαίνει στην περίπτωση που ο διαχειριστής επεχρησιμεύει πληρεξουσιότητα σε τρίτο πρόσωπο, για τη διενέργεια πράξεων διαχείρισης και εκπροσώπησης, αντ' αυτού και για λογαριασμό του. Κατ' αυτόν τον τρόπο, δηλαδή, ο τρίτος αποκτά την ιδιότητα του εντεταλμένου στη διοίκηση προσώπου και, συνακόλουθα, την ιδιότητα του συνυπεύθυνου έναντι της Φορολογικής Διοίκησης. Ως εκ τούτου, φαίνεται να γεννάται, δυνάμει της συγκεκριμένης ιδιότητας και της ως άνω ερμηνείας αυτής, αλληλέγγυα ευθύνη και για τους πληρεξουσίου και εντολοδόχους, στους οποίους χορηγήθηκε η σχετική εξουσία από τα πρόσωπα που έχουν την οργανική εξουσία διοίκησης και εκπροσώπησης της εταιρείας (οποιοδήποτε εταιρικού τύπου), υπό την προϋπόθεση, ωστόσο, ότι αναμείχθηκαν, πράγματι, στη διοίκηση του νομικού προσώπου, έχοντας αρμοδιότητες συναφείς με την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων αυτού.

Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, η μεία της διάταξης σε εντεταλμένα στη διοίκηση πρόσωπα συνιστά ευρύτατη διατύπωση, δυνάμενη να καλύψει ερμηνευτικά όλα τα μορφώματα νομικών προσώπων και οντοτήτων που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα. Υπό το πρίσμα αυτό, στην εν λόγω έννοια μπορούν να ενταχθούν και οι νόμιμοι εκπρόσωποι, όπως αναφέρονται, συνήθως, από τη Φορολογική Διοίκηση (ΠΟΛ. 1006/2014, άρθρο 6 παρ. 6 περ. γ-ε) ή οι διοικητές των υποκαταστημάτων αλλοδαπών εταιρειών ή των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων βάσει αναπτυξιακών νόμων. Κινούμενη προς την ίδια κατεύθυνση, η αριθ. Ε.2173/30.10.2020 εγκύκλιος του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. αναφέρει για τα υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών ότι από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 98 έως και 100 του ν. 4635/2019 προκύπτει ότι οι εκπρόσωποι των ως άνω νομικών προσώπων και

¹⁶³ Διαθέσιμη στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.nsk.gr/web/nsk/anazitisi-gnomodoteseon> (Τελευταία επίσκεψη: 02.02.2021). Η γνωμοδότηση αυτή έγινε δεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με την ΠΟΛ 1254/2013, ΔΦΝ 2014, σελ. 362.

οντοτήτων ρητά κατονομάζονται από το νόμο ως όργανα που ασκούν διοίκηση κατά την καταχώρησή τους στο Γ.Ε.ΜΗ. και, ως εκ τούτου, νομίμως στοιχειοθετείται σε βάρος των προσώπων αυτών αλληλέγγυα ευθύνη, ως προσώπων εντεταλμένων στη διοίκηση βάσει νόμου. Στην περίπτωση δε αλλοδαπού νομικού προσώπου, το οποίο έχει την υποχρέωση διορισμού φορολογικού μόνο εκπροσώπου και όχι και νομίμου εκπροσώπου (ΠΟΛ. 1006/2014, άρθρο 6 παρ. 6 περ. ζ), δεν καθιερώνεται, καταρχήν, αλληλέγγυα ευθύνη του συγκεκριμένου φυσικού προσώπου, ενόψει του γεγονότος ότι ο διορισμός φορολογικού εκπροσώπου αποκλειστικά για την τήρηση των φορολογικών υποχρεώσεων του αλλοδαπού νομικού προσώπου, δεν συνεπάγεται καμία ευθύνη για τον εντολοδόχο. Κατ' εξαίρεση, όμως, θα μπορούσε να γεννηθεί ευθύνη και για τα συγκεκριμένα πρόσωπα, στην περίπτωση που αποδειχθεί ότι διεξάγουν εν τοις πράγμασι ενέργειες διαχείρισης στην Ελλάδα στο όνομα του αλλοδαπού νομικού προσώπου, οι οποίες υπερβαίνουν καθοριστικά τα νόμιμα καθήκοντα του φορολογικού εκπροσώπου¹⁶⁴, όχι όμως, κατά ορθή νομική υπαγωγή, ως εντεταλμένα στη διοίκηση πρόσωπα, εκτός και εάν υφίσταται σχετική πράξη διορισμού τους, αλλά ως ασκούντες εν τοις πράγμασι τη διοίκηση του νομικού προσώπου.

Περαιτέρω, επειδή η εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων αποτελεί πράξη εσωτερικής διαχείρισης και δεν σχετίζεται με την εκπροσώπηση της εταιρείας έναντι τρίτων, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι, στην περίπτωση που στο εντεταλμένο πρόσωπο έχει δοθεί μόνο εξουσία εκπροσώπησης, ενώ εξουσία διοίκησης διαθέτει διαφορετικό πρόσωπο, αλληλέγγυα ευθύνη φέρει μόνο το πρόσωπο εκείνο που ασκεί καθήκοντα διοίκησης. Επιπλέον, στην περίπτωση ολικής εκχώρησης της διαχείρισης ή μερικής εκχώρησής της, που, όμως, περιλαμβάνει και την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων, αποκλείεται η ευθύνη του οργάνου που ασκεί κατά το νόμο τη διοίκηση του νομικού προσώπου, είτε πρόκειται για συλλογικό όργανο, είτε όχι, εκτός εάν αποδεικνύεται ότι συνεχίζει να ασκεί στην πράξη καθήκοντα διοίκησης¹⁶⁵. Ενώ, όμως, στην περίπτωση του συλλογικού οργάνου αυτό φαίνεται να

¹⁶⁴ Καλλιντέρης Κ., «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», ο.π., σελ. 210 - 211.

¹⁶⁵ Καλλιντέρης Κ., «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», ο.π., σελ. 206.

γίνεται αναντίρρητα δεκτό¹⁶⁶, δεν συμβαίνει το ίδιο στην περίπτωση των προσώπων που ασκούν τη διοίκηση ατομικά (π.χ. διαχειριστής)¹⁶⁷, καθώς υποστηρίζεται ότι στην συγκεκριμένη περίπτωση συντρέχει σωρευτική ευθύνη των ως άνω προσώπων, κρίνοντας ουσιαστικά ότι τα πρόσωπα που φέρουν τις συγκεκριμένες ιδιότητες ευθύνονται εκ του νόμου σε κάθε περίπτωση. Πάντως, η τελευταία αυτή εσφαλμένη θέση αναμένεται να αναθεωρηθεί υπό το νέο καθεστώς, κατά το οποίο απαιτείται ο ευθυνόμενος να έχει εμπλακεί, πράγματι, στη διοίκηση του προσώπου και να βαρύνεται με υπαιτιότητα.

στ. Εκκαθαριστές

Ευθύνη προσωπική και αλληλέγγυα υπέχουν και οι εκκαθαριστές, που αποτελούν όργανα διοίκησης του νομικού προσώπου και οι οποίοι διορίζονται από τη γενική συνέλευση ή το δικαστήριο ή ευθέως από το καταστατικό, αναλόγως κάθε φορά και από την ειδική νομοθεσία που διέπει το εκάστοτε νομικό πρόσωπο¹⁶⁸. Αναλαμβάνουν τα καθήκοντά τους μετά τη λύση του νομικού προσώπου και η διαχειριστική τους εξουσία περιορίζεται και οριοθετείται από τον σκοπό της εκκαθάρισης. Συγκεκριμένα, αναλαμβάνουν τη διοίκηση του νομικού προσώπου με σκοπό να διευθύνουν τις εργασίες κατά το στάδιο της εκκαθάρισης και μέχρι το πέρας αυτής ή την ανάκληση ή την παραίτησή τους, προβαίνοντας στην ρευστοποίηση της εταιρικής περιουσίας, στην ικανοποίηση των εταιρικών δανειστών, συμπεριλαμβανομένου και του Δημοσίου και, κατόπιν, στη διανομή του προϊόντος της εκκαθάρισης στα μέλη, εφόσον, φυσικά, υπάρχει.

¹⁶⁶ Βλ. την αριθ. ΝΣΚ 254/2012 γνωμοδότηση, διαθέσιμη στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.nsk.gr/web/nsk/anazitisi-gnomodoteseon> (Τελευταία επίσκεψη: 02.02.2021), που έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών με την ΠΟΛ 1198/2012, ΛΟΓΙΣΤΗΣ 2013, σελ. 212, η οποία αφορούσε την εκχώρηση αρμοδιοτήτων από το διοικητικό συμβούλιο συνεταιρισμού σε προβλεπόμενο από το καταστατικό εσωτερικό όργανο διοίκησης. Κατά τα εκεί διαλαμβανόμενα, λοιπόν, «στην περίπτωση, κατά την οποία με πράξη του διοικητικού συμβουλίου η εν γένει διοίκηση των υποθέσεων ή συγκεκριμένες αρμοδιότητες που αφορούν τη διαχείριση των συναπτομένων προς την απόδοση φόρων θεμάτων έχουν ανατεθεί σε άλλο πρόσωπο, τότε αυτό καθίσταται αστικώς συνυπεύθυνο έναντι των φορολογικών αρχών».

¹⁶⁷ Βλ. σχετικά την αριθ. ΝΣΚ 380/2012 γνωμοδότηση, ο.π., με την οποία κρίθηκε ότι, συγχρόνως, με τον εντεταλμένο στη διοίκηση πληρεξούσιο, ευθύνεται και ο μοναδικός εταίρος επε, που ασκεί την εκ του νόμου διαχείριση και εκπροσώπηση της εταιρείας, από τη στιγμή που δεν έχει διοριστεί διαχειριστής με το καταστατικό ή από τη συνέλευση των εταίρων.

¹⁶⁸ Φουφόπουλος Γ., σε «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν. 4174/2013» (Επιμ. Φωτόπουλος Ι.), ο.π., σελ. 1336.

Μετά την εισαγωγή του νέου ΚΦΔ, η αλληλέγγυα ευθύνη των εκκαθαριστών ρυθμίζεται κατά ενιαίο τρόπο για όλα τα νομικά πρόσωπα και οντότητες, σε αντίθεση με το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς, κατά το οποίο η ιδιότητα του εκκαθαριστή μνημονευόταν αποκλειστικά στην παρ. 1 του άρθρου 115 του ν. 2238/1994, στο πεδίο εφαρμογής της οποίας ενέπιπταν μόνο οι ανώνυμες εταιρείες και οι συνεταιρισμοί και απουσίαζε από την παρ. 2 του ίδιου άρθρου, η οποία καταλάμβανε όλα τα λοιπά νομικά πρόσωπα του άρθρου 101.

Επιπλέον, επισημαίνεται ότι, υπό το νομοθετικό πλαίσιο που ίσχυε πριν από την τροποποίηση του άρθρου 50 του ΚΦΔ με το άρθρο 34 του ν. 4646/2019, διατυπώνονταν έντονοι προβληματισμοί, αναφορικά με την έκταση της ευθύνης των εκκαθαριστών, καθώς, από τη διατύπωση της διάταξης, καθίστατο δυνατή η ίδρυση ευθύνης για πρόσωπα, τα οποία δεν είχαν εξουσία διαχείρισης, ούτε κατά το στάδιο γέννησης της φορολογικής οφειλής, ούτε κατά το στάδιο βεβαίωσής της, ενώ, ταυτόχρονα, δεσμεύονται από το περιορισμένο εύρος του σκοπού της εκκαθάρισης, που καθιστά δυσχερή την παραγωγή εισοδήματος για την αντιμετώπιση των χρεών. Μάλιστα, η ανάληψη τέτοιας έκτασης ευθύνης από πρόσωπα που δεν είχαν, κατά κύριο λόγο, συμβάλει στη δημιουργία των οφειλών, καθιστούσε απαγορευτική την ανάληψη καθηκόντων εκκαθαριστή, τη στιγμή που ο ρόλος του είναι ιδιαίτερα κρίσιμος για το ομαλό κλείσιμο του κύκλου ζωής ενός νομικού προσώπου και για τη συνέχιση της επιχειρηματικής, συναλλακτικής και κοινωνικής δράσης των εμπλεκόμενων προσώπων. Γι' αυτόν τον λόγο, υποστηριζόταν ότι τα ανακλύπτοντα αυτά ζητήματα θα πρέπει να επιλύονται στη βάση της πρότερης, από την αποδοχή της θέσης, γνώσης του εκκαθαριστή για τις φορολογικές οφειλές και για τα μέσα που θα είχε στη διάθεσή του για την ικανοποίησή τους, σε συνάρτηση, πάντα, και με τον σκοπό θέσπισης της συγκεκριμένης διάταξης¹⁶⁹.

Έτσι, γινόταν δεκτό ότι οι εκκαθαριστές δεν καθίστανται συνυπόχρεοι, εφόσον η εταιρική περιουσία δεν επαρκεί για την εξόφληση των φορολογικών χρεών, εκτός και εάν η Φορολογική Διοίκηση αποδείξει ότι οι εκκαθαριστές βαρύνονται με αμέλεια,

¹⁶⁹ Φινοκαλιώτη Αικ., «Η αστική ευθύνη των διοικούντων Α.Ε. και Ε.Π.Ε. για φορολογικές οφειλές: και υπό το πρίσμα του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013), όπως ισχύει μετά και τον Ν. 4223/2013», ο.π., σελ. 150επ.

εξαιτίας της οποίας η οφειλή κατέστη ανεπίδεκτη είσπραξης¹⁷⁰. Η θέση αυτή υιοθετήθηκε και από το ΝΣΚ στην αριθ. 165/2007¹⁷¹ γνωμοδότησή του, κατά την οποία αποφάνθηκε ότι η αλληλέγγυα ευθύνη των εκκαθαριστών δεν ήταν αντικειμενική, αλλά απαιτείτο η διαπίστωση συγκεκριμένης αμέλειας κατά την τέλεση των καθηκόντων τους, παραπέμποντας στο άρθρο 75 ΑΚ για τις υποχρεώσεις των εκκαθαριστών. Όπως χαρακτηριστικά αναφέρει, *«πρέπει να εξετάζεται, εάν ο εκκαθαριστής ήταν σε θέση, είτε από τον νόμο, είτε από τα πράγματα, να προβεί στις νόμιμες ενέργειες για την καταβολή των χρεών αυτών, θα πρέπει δε να αποδεικνύεται συγκεκριμένη αμέλεια των εκκαθαριστών κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους»*. Αντίστοιχη ήταν και η θέση της νομολογίας¹⁷², σύμφωνα με την οποία δεν υπέχει αλληλέγγυα ευθύνη ο εκκαθαριστής *«στην περίπτωση που [...] δεν προέβη σε ενέργειες που προσιδιάζουν στη διαδικασία της εκκαθάρισεως (ρευστοποίηση, εξόφληση) λόγω μη υπάρξεως αντικειμένου [...]»*.

Τα ως άνω εκτεθέντα ζητήματα αναγνώρισε και ο πρόσφατος νομοθέτης, ο οποίος, στην αιτιολογική έκθεση¹⁷³ του ν. 4646/2019, σε σχέση ειδικά με το άρθρο 34 αυτού, που τροποποίησε το άρθρο 50 του ΚΦΔ, αναφέρει χαρακτηριστικά ότι *«η μέχρι σήμερα ισχύουσα δρακόντεια νομοθεσία, έχει ως συνέπεια την άρνηση ανάληψης καθηκόντων εκκαθαριστή, με αποτέλεσμα να βρίσκονται επί σειρά ετών σε κατάσταση τέλματος, νομικά πρόσωπα που τελούν υπό εκκαθάριση»*, ενώ, επιπλέον, σημειώνει ότι πρέπει να *«αποφεύγονται ακραίες περιπτώσεις αλληλέγγυας ευθύνης προσώπων που είναι προδήλως αμέτοχα στην δημιουργία των φορολογικών υποχρεώσεων και στη μη εξόφλησή τους, όπως οι εκκαθαριστές»*. Στο πλαίσιο αυτό, λοιπόν, με την πρόσφατη τροποποίηση το ζήτημα φαίνεται να επιλύθηκε και, μάλιστα, προς την ορθή κατεύθυνση, όπως αναλύθηκε παραπάνω, δεδομένου ότι οι εκκαθαριστές ευθύνονται, πλέον, αποκλειστικά για τις φορολογικές οφειλές που κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους και, επιπλέον, μόνο εφόσον βαρύνονται με υπαιτιότητα ως

¹⁷⁰ Καλλιντέρης Κ., *«Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο»*, ο.π., σελ. 208.

¹⁷¹ Διαθέσιμη στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.nsk.gr/web/nsk/anazitisi-gnomodoteseon> (Τελευταία επίσκεψη: 02.02.2021). Ομοίως και ΝΣΚ 461/2008, διαθέσιμη στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.nsk.gr/web/nsk/anazitisi-gnomodoteseon> (Τελευταία επίσκεψη: 02.02.2021).

¹⁷² Βλ. σχετικά ΤρΔΠΚαβ 135/2002, με παρατηρήσεις Παμπούκη Κ., σε ΕπισκΕΔ 2004, σελ. 245επ.

¹⁷³ Διαθέσιμη στην ηλεκτρονική διεύθυνση https://www.hellenicparliament.gr/nomothetiko-ergo/anazitisi-nomothetikou-ergou?law_id=07b65acc-447e-4405-b001-ab110172dab7 (Τελευταία επίσκεψη: 02.02.2021).

προς τη μη εξόφλησή τους. Οι παραπάνω δε θέσεις της νομολογίας και του ΝΣΚ θα φανούν ιδιαίτερα χρήσιμες για την οριοθέτηση της υπαιτιότητας των εκκαθαριστών και για τη διαμόρφωση των προϋποθέσεων υπό τις οποίες αυτή θα καταφάσκεται.

ζ. Πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι διαχείριση ή διοίκηση

Με το άρθρο 34 του ν. 4646/2019, ορίζεται, για πρώτη φορά, στο άρθρο 50 του ΚΦΔ ότι αλληλέγγυα ευθύνη υπέχουν και τα πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, διευρύνοντας, κατ' αυτόν τον τρόπο, σημαντικά το υποκειμενικό πεδίο ευθύνης. Ωστόσο, η έννοια της εν τοις πράγμασι διαχείρισης ή διοίκησης δεν απαντάται στην εταιρική νομοθεσία και, παράλληλα, ο νομοθέτης δεν προχώρησε στην ενδεικτική, τουλάχιστον, απαρίθμηση περιπτώσεων, κατά τις οποίες υπάρχει εν τοις πράγμασι διοίκηση, με αποτέλεσμα το ζήτημα να ανάγεται, τελικώς, στην ad hoc εκτίμηση της Φορολογικής Διοίκησης και των δικαστηρίων¹⁷⁴.

Όπως αναφέρθηκε, ήδη, στις εισαγωγικές παρατηρήσεις του παρόντος υποκεφαλαίου, η αλληλέγγυα ευθύνη ιδρύεται για συγκεκριμένο φυσικό πρόσωπο, καταρχήν, μόνον εφόσον το πρόσωπο αυτό φέρει, εντός του νομικού προσώπου και αναλόγως του τύπου του, κάποια από τις ιδιότητες, που απαριθμούνται ρητώς και περιοριστικώς στην εν λόγω διάταξη, στο πλαίσιο του οργανικού - τυπικού κριτηρίου που υιοθετεί ο νομοθέτης. Κατά συνέπεια και ενόψει της στενής ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων, δεν θα ήταν δυνατή, καταρχήν, η εγκαθίδρυση ευθύνης για πρόσωπα, που δεν φέρουν τυπικώς, για οποιονδήποτε λόγο, μια από τις οριζόμενες στη διάταξη ιδιότητες, ακόμη και εάν είχαν αναμειχθεί ενεργά στη διοίκηση των εταιρικών υποθέσεων, φέροντας ακόμη και την κύρια ευθύνη για την αθέτηση των φορολογικών υποχρεώσεων του νομικού προσώπου. Το γεγονός αυτό, όπως γίνεται κατανοητό, αφενός δημιουργεί πρόσφορο έδαφος για παρελκυστικές και καταχρηστικές συμπεριφορές και αφετέρου προσκρούει στην ίδια τη λογική, τη ratio της διάταξης, αλλά και το κοινό αίσθημα.

¹⁷⁴ Ψυχογιός Θ., «Η διαχρονική πορεία και οι προϋποθέσεις εφαρμογής του θεσμού της αλληλέγγυας ευθύνης για χρέη προς το δημόσιο (μετά τις καινοτόμες αλλά δυσεφάρμοστες ρυθμίσεις του ν. 4646/2019)», ο.π., σελ. 9επ.

Η νομολογία¹⁷⁵, βέβαια, σε ορισμένες περιπτώσεις προσέγγισε περισσότερο ουσιαστικά και λιγότερο τυπολατρικά τη διάταξη, στοιχειοθετώντας αλληλέγγυα ευθύνη σε πρόσωπα που δεν έφεραν τυπικά μια από τις απαριθμούμενες ιδιότητες, αλλά ασκούσαν εν τοις πράγμασι διοίκηση, όπως, ενδεικτικώς, σε περιπτώσεις αναπληρωτών διοικητών, μελών διοικητικού συμβουλίου, άσκησης διοίκησης δυνάμει ελαττωματικής απόφασης¹⁷⁶ κ.α. (για τις επιμέρους αυτές ιδιότητες, βλ. αναλυτικά παρακάτω).

Ο νεότερος νομοθέτης με τη ρητή συμπερίληψη στον κύκλο των συνευθυνόμενων προσώπων και των ασκούντων εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση, παρόλο που δεν απέκλινε από το οργανικό - τυπικό κριτήριο για την γέννηση της ευθύνης, κατόρθωσε να διαχειριστεί και να καλύψει επιτυχώς, όπως θα φανεί παρακάτω, το ως άνω νομοθετικό κενό.

Ειδικότερα, αναφορικά, καταρχάς, με το περιεχόμενο της έννοιας του εν τοις πράγμασι διοικητή, αξίζει να υπομνησθεί ότι δεν εισήχθη για πρώτη φορά στον ΚΦΔ με το άρθρο 34 του ν. 4646/2019, καθότι συναντάται, ήδη, και σε άλλη διάταξη του Κώδικα και, συγκεκριμένα, στην παρ. 4 του άρθρου 67, όπου ρυθμίζεται η ποινική ευθύνη των διοικούντων. Από την ερμηνεία της συγκεκριμένης διάταξης, η οποία νομοτεχνικά, αλλά και συστηματικά, από άποψη σκοπού και αντικειμένου ρύθμισης, ομοιάζει με αυτή του άρθρου 50, θα μπορούσαμε να αντλήσουμε σημαντικά στοιχεία και για την υπό εξέταση περίπτωση.

Στο πλαίσιο, λοιπόν, της προαναφερόμενης ποινικής διάταξης υποστηρίζεται ότι, εάν οι αρμοδιότητες και εξουσίες, που συνδέονται με τις ιδιότητες που απαριθμούνται στο άρθρο 67 παρ. 1 και αφορούν τη διοίκηση κάθε επιμέρους τύπου

¹⁷⁵ Βλ. ενδεικτικά ΣτΕ 2030/2004 σε ΔΦΝ 2005, σελ. 1556.

¹⁷⁶ Επί ανυπόστατης απόφασης το ΝΣΚ δέχτηκε με την αριθ. 538/2006 γνωμοδότησή του ότι είναι δυνατό να θεμελιωθεί ευθύνη στην ιδιότητά των προσώπων που διορίστηκαν με ανυπόστατη απόφαση ως de facto διοικούντων. Επί άκυρης απόφασης, που έχει προσβληθεί εντός της ανατρεπτικής προθεσμίας και η ακυρότητα έχει διαγνωσθεί δικαστικώς, το ΝΣΚ με την αριθ. 461/2008 απόφασή του δέχτηκε ότι δεν θεμελιώνεται ευθύνη – Σύμφωνη και η Φινοκαλιώτη Αικ., «*Η αστική ευθύνη των διοικούντων Α.Ε. και Ε.Π.Ε. για φορολογικές οφειλές: και υπό το πρίσμα του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013), όπως ισχύει μετά και τον Ν. 4223/2013*», ο.π., σελ. 301επ. Βλ., όμως, αντίθετη άποψη Φουφόπουλου Γ., σε «*Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν. 4174/2013*» (Επιμ. Φωτόπουλος Ι.), ο.π., σελ. 1342 – 1343, ο οποίος υποστηρίζει ότι η θέση αυτή θα μπορούσε να γίνει δεκτή, εάν ήταν δυνατό να αναζητηθεί ευθύνη από άλλη νομίμως διορισθείσα διοίκηση. Όμοια λύση προτείνει ο ίδιος και επί ακυρώσιμης απόφασης, σε περίπτωση ακύρωσής της με διαπλαστική απόφαση.

νομικού προσώπου, αναλαμβάνονται εν τοις πράγμασι και (συν-)ασκούνται στην πράξη από συγκεκριμένα φυσικά πρόσωπα, τότε μπορούν να καθίστανται υποκείμενα καταλογισμού (συν-)αυτουργικής ευθύνης και αυτά, ως de facto διοικητές, έστω και αν δεν φέρουν τα αντίστοιχα τυπικά εξωτερικά γνωρίσματα¹⁷⁷.

Κατ' αναλογία, το αυτό μπορεί να γίνει δεκτό και στην περίπτωση της ίδρυσης αλληλέγγυας ευθύνης κατ' άρθρο 50 του ΚΦΔ. Ειδικότερα, θα ήταν δυνατή η προσφυγή στην έννοια του εν τοις πράγμασι διοικητή, κατά πρώτον, στην περίπτωση που το αρμόδιο εκ του νόμου ή εκ του καταστατικού όργανο διοίκησης ή διαχείρισης δεν ασκεί νόμιμα τα καθήκοντά του¹⁷⁸, διότι, επί παραδείγματι, έχει εκλεχθεί βάσει ελαττωματικής απόφασης ή διότι δεν έχει τηρηθεί ο νόμιμος τύπος ή διότι έχει λήξει η θητεία του και δεν προβλέπεται από το νόμο ή το καταστατικό η αυτοδίκαιη παράταση κ.α. Ειδικά για την τελευταία περίπτωση, θα πρέπει να αποδεικνύεται, προκειμένου να ευθύνεται το απερχόμενο όργανο διοίκησης, ότι αυτό εξακολουθεί να ασκεί εν τοις πράγμασι και κατά το διάστημα που έπεται της λήξης της θητείας του τα καθήκοντα που είχε προηγουμένως ή ότι, εν γένει, εξακολουθεί να έχει ενεργό ανάμειξη στη διοίκηση και διαχείριση¹⁷⁹. Κατά δεύτερον, θα ήταν δυνατή η προσφυγή στην εν λόγω έννοια για πρόσωπα που τυπικά δεν μετέχουν στα όργανα διοίκησης και δεν λαμβάνουν τυπικά αποφάσεις, όμως, λόγω της θέσης τους ασκούν σημαντική επιρροή σε αυτά και, ουσιαστικά, διοικούν το νομικό πρόσωπο, κυρίως όσον αφορά σημαντικές αποφάσεις του¹⁸⁰. Στην περίπτωση αυτή, πάντως, θα πρέπει να αποδεικνύεται ότι μετείχαν ενεργά με αποφασιστικό τρόπο στη χάραξη της φορολογικής πολιτικής, ιδίως, μέσω της άσκησης πίεσης για φοροδιαφυγή. Όπως γίνεται εύληπτο, επί της συγκεκριμένης βάσεως, θα μπορούσε να στοιχειοθετηθεί αλληλέγγυα ευθύνη στο πρόσωπο του κυρίαρχου, τουλάχιστον, εταίρου ή μετόχου και μετά την κατάργησή, με το άρθρο 34 του ν. 4646/2019, της σχετικής ευθύνης για τα συγκεκριμένα πρόσωπα. Κατά τρίτον, η

¹⁷⁷ Παπακυριάκου Θ., σε «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν. 4174/2013» (Επιμ. Φωτόπουλος Ι.), Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Σάκκουλας, 2018, σελ. 2074.

¹⁷⁸ Κατ' αναλογία προς τη διδασκαλία του de facto διοικητικού συμβουλίου στις ανώνυμες εταιρείες, βλ. σχετικά Αντωνόπουλο Β., «Δίκαιο Α.Ε. & Ε.Π.Ε.», Δ' Έκδοση, Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Σάκκουλας, 2012, σελ. 499επ., Ρόκα Ν., «Εμπορικές Εταιρείες», ο.π., σελ. 332επ.

¹⁷⁹ Παπακυριάκου Θ., σε «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν. 4174/2013» (Επιμ. Φωτόπουλος Ι.), Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Σάκκουλας, 2018, σελ. 2075.

¹⁸⁰ Κατ' αναλογία προς τη διδασκαλία του de facto διοικητή ή de facto οργάνου (shadow directors) στις ανώνυμες εταιρείες, βλ. σχετικά Αντωνόπουλο Β., «Δίκαιο Α.Ε. & Ε.Π.Ε.», Δ' Έκδοση, Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Σάκκουλας, 2012, σελ. 499επ., Ρόκα Ν., «Εμπορικές Εταιρείες», ο.π., σελ. 332επ.

έννοια του εν τοις πράγμασι διοικητή θα μπορούσε να καταλάβει και τα πρόσωπα εκείνα, που φέρουν άλλες τυπικές ιδιότητες, πέραν εκείνων που απαριθμεί το άρθρο, αλλά στην πράξη είναι επιφορτισμένα με διαχειριστικά καθήκοντα αντίστοιχα με των τελευταίων, εφόσον, βεβαίως, σε αυτά περιλαμβάνονται και οι φορολογικές υποθέσεις του νομικού προσώπου, όπως, επί παραδείγματι, οι αναπληρωτές διοικητές, τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου ή ο αντιπρόεδρος του, οι πληρεξούσιοι κ.α. Κατά τέταρτον, η έννοια του εν τοις πράγμασι διοικητή βρίσκει πεδίο εφαρμογής και στην περίπτωση που ο νόμιμα διορισμένος διοικητής παραιτείται ή ανακαλείται νομότυπα, πλην όμως οι πράξεις αυτές διενεργούνται όλως καταχρηστικώς, με σκοπό, δηλαδή, την αποφυγή της ευθύνης του για τα χρέη που έχουν δημιουργηθεί και ενώ αυτός συνεχίζει στην πράξη να ασκεί κανονικά τα καθήκοντά του. Κατά πέμπτον, τέλος, η προσφυγή στη συγκεκριμένη έννοια είναι δυνατή στην περίπτωση που την κρίσιμη ιδιότητα στο υπόχρεο νομικό πρόσωπο δεν φέρει φυσικό, αλλά έτερο νομικό πρόσωπο, ενόψει της απαίτησης της νομολογίας, όπως σημειώθηκε και παραπάνω, το αλληλεγγύως ευθυνόμενο πρόσωπο να φέρει ευθεία έννομη σχέση με το νομικό πρόσωπο που οφείλει τους φόρους και να μην κατέχει απλώς την κρίσιμη ιδιότητα στο νομικό πρόσωπο που έχει αναλάβει τα καθήκοντα διοίκησης αυτού. Στην προκειμένη περίπτωση, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι, τελικώς, αλληλεγγύως υπεύθυνο καθίσταται το φυσικό πρόσωπο, που ασκεί εν τοις πράγμασι τη διοίκηση του νομικού προσώπου που οφείλει τους φόρους, ανεξαρτήτως του νομικού προσώπου από το οποίο προέρχεται και της θέσης που κατέχει σε αυτό.

Περαιτέρω, με τη ρητή αναφορά του νόμου σε εν τοις πράγμασι διοικητές, σε συνδυασμό και με την πταισματική, πλέον, ευθύνη που προβλέπεται, καθίσταται ευχερής η απαλλαγή από την ευθύνη των παρένθετων προσώπων, των προσώπων, δηλαδή, τα οποία ορίζονται μόνο κατά το φαινόμενο σε θέσεις διοίκησης, καθιστάμενα, έτσι, φορείς των τυπικών ιδιοτήτων που απαριθμεί το άρθρο 50 του ΚΦΔ, χωρίς, ωστόσο, να τους ανατίθενται και οι αντίστοιχες ουσιαστικές εξουσίες και αρμοδιότητες που συνδέονται κατά νόμο μ' αυτές τις θέσεις, καθώς αυτές διατηρούνται και ασκούνται από τους εν τοις πράγμασι διοικητές¹⁸¹. Ωστόσο, τα παραπάνω ισχύουν υπό

¹⁸¹ Βλ. την αντίστοιχη ανάλυση για το ζήτημα της ευθύνης των παρένθετων προσώπων, στο πλαίσιο της ποινικής διάταξης του άρθρου 67 του ΚΦΔ, σε Παπακυριάκου Θ., σε «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας Σωτήρης Ράιδος [Α.Μ.: mle 19020] Σελίδα 76

την προϋπόθεση ότι τα παρένθετα πρόσωπα απέχουν, πράγματι, από πράξεις καθημερινής διοίκησης και διαχείρισης, καθώς σε αντίθετη περίπτωση, εάν, δηλαδή, απλώς δρουν μη φανερά και παράλληλα με τα παρένθετα και άλλα πρόσωπα, ως εν τοις πράγμασι διοικητές, στο πλαίσιο μιας άτυπης κατανομής καθηκόντων και εξουσιών, δεν τίθεται, κατ' ουσίαν, ζήτημα παρένθετου προσώπου, με συνέπεια να ευθύνονται για το ίδιο χρονικό διάστημα, τόσο ο θεσμικός, όσο και ο εν τοις πράγμασι διοικητής. Το αυτό θα μπορούσε να γίνει δεκτό και στην περίπτωση που αποδεικνύεται ότι το παρένθετο πρόσωπο γνωρίζει την έκταση της παράνομης δραστηριότητας του εν τοις πράγμασι διοικητή και δεν παρεμβαίνει για την παρεμπόδισή του, παρόλο που τύποις διαθέτει τη σχετική εξουσία, καθώς, στην περίπτωση αυτή βαρύνεται, τουλάχιστον, με βαρεία αμέλεια.

Τέλος, εξυπακούεται ότι στην ατομική ειδοποίηση που θα κοινοποιηθεί στον εν τοις πράγμασι διοικητή θα πρέπει να αναγράφονται τα περιστατικά εκείνα, τα οποία κατά τη Φορολογική Διοίκηση φανερώνουν την εκ μέρους του συγκεκριμένου προσώπου άσκηση εν τοις πράγμασι διαχείρισης ή διοίκησης, ώστε αυτό, ακολούθως, να είναι σε θέση να αμυνθεί προσηκόντως¹⁸².

3. Ειδικότερες περιπτώσεις αλληλέγγυας ευθύνης διοικούντων νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες

α. Εισαγωγικές παρατηρήσεις

Στο υποκεφάλαιο αυτό, θα εξετασθούν ορισμένες ειδικές κατηγορίες προσώπων που μετέχουν στη διοίκηση ενός νομικού προσώπου ή οντότητας, εκτός των ρητώς μνημονευομένων στη διάταξη του άρθρου 50 του ΚΦΔ και οι προϋποθέσεις, υπό τις οποίες θα μπορούσε να γεννηθεί αλληλέγγυα ευθύνη αυτών έναντι της Φορολογικής Διοίκησης για οφειλές του νομικού προσώπου ή οντότητας. Προλογικά, ωστόσο, θα πρέπει να σημειωθεί ότι το κρίσιμο στοιχείο στις περιπτώσεις που θα αναλυθούν παρακάτω είναι η διατήρηση της ισορροπίας και η επίτευξη εναρμόνισης ανάμεσα, από τη μία πλευρά, στην προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος για την είσπραξη των

- *Ερμηνεία Ν. 4174/2013*» (Επιμ. Φωτόπουλος Ι.), Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Σάκκουλας, 2018, σελ. 2084επ.

¹⁸² Ψυχογιός Θ., «*Η διαχρονική πορεία και οι προϋποθέσεις εφαρμογής του θεσμού της αλληλέγγυας ευθύνης για χρέη προς το δημόσιο (μετά τις καινοτόμες αλλά δυσεφάρμοστες ρυθμίσεις του ν. 4646/2019)*», ο.π., σελ. 10 και, συγκεκριμένα, υποσημ. 14.

οφειλόμενων φόρων και τη συνακόλουθη ανάγκη να υπάρχει πάντοτε ορισμένο συνευθυνόμενο φυσικό πρόσωπο για τα χρέη αυτά και, από την άλλη πλευρά, στη φύση της διάταξης ως φορολογικής και της εξαιρετικής ευθύνης που εισάγει, στοιχεία που επιβάλλουν τη στενή ερμηνεία της και τη μη καθιέρωση ευθύνης για πρόσωπα που δεν είχαν αναμειχθεί, ούτε ήταν δυνατό να αναμειχθούν στη διοίκηση του νομικού προσώπου και, ειδικότερα, στη διαχείριση υποθέσεων λογιστικού και φορολογικού αντικειμένου¹⁸³. Υποστηρίζεται¹⁸⁴, πάντως, ότι, επειδή από τη διάταξη του άρθρου 50 του ΚΦΔ προκύπτει ότι η ανάγκη, που επιβάλλει το δημόσιο συμφέρον για αλληλέγγυα προς το νομικό πρόσωπο ευθύνη, πρέπει να ικανοποιείται πάντα, η απαγόρευση επέκτασης της ευθύνης σε πρόσωπα, που δεν μνημονεύονται ρητώς, δεν ισχύει, όταν δεν υφίσταται κάποια από τις κατονομαζόμενες ιδιότητες και υπό την προϋπόθεση, βέβαια, ότι, στην περίπτωση αυτή, τα τελικώς ευθυνόμενα πρόσωπα έχουν, τουλάχιστον, αναμειχθεί ενεργά στη διοίκηση και πληρούνται οι λοιπές προϋποθέσεις της διάταξης και, ιδίως, πλέον, αυτή της υπαιτιότητάς τους. Η συγκεκριμένη άποψη, πάντως, δεδομένου ότι ορίζονται, πια, ρητώς στη διάταξη οι εν τοις πράγμασι διοικητές και ότι η ευθύνη μπορεί να γεννηθεί σωρευτικώς για τα πρόσωπα που φέρουν τις απαριθμούμενες ιδιότητες, δύσκολα θα μπορεί, πλέον, να υποστηριχθεί.

Επιπλέον, είναι σημαντικό να τονιστεί ότι, μετά την πρόσφατη τροποποίηση της διάταξης του άρθρου 50 του ΚΦΔ και τη διεύρυνση των υποκειμένων, στο πρόσωπο των οποίων είναι δυνατό να ιδρυθεί η αλληλέγγυα ευθύνη, μέσω της ρητής συμπερίληψης και των εν τοις πράγμασι ασκούντων τη διοίκηση ή διαχείριση, για πολλά από τα πρόσωπα που αναφέρονται παρακάτω, εάν όχι για όλα, είναι αναμφίβολα δυνατό, πλέον, το ενδεχόμενο να καθίστανται συνυπεύθυνα, στην περίπτωση που αποδεικνύεται ότι ασκούν *de facto* την οργανική διοίκηση και διαχείριση του νομικού προσώπου και εφόσον, βεβαίως, συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις. Αντίθετα, υπό το προϊσχύσαν δίκαιο, γινόταν, καταρχήν, δεκτό, εφαρμοζομένου του αντικειμενικού - τυπικού κριτηρίου, ότι δεν ευθύνονταν, καθώς δεν έφεραν κάποια από τις ρητά και περιοριστικά κατονομαζόμενες στη διάταξη ιδιότητες. Κατ' εξαίρεση μόνο και προς

¹⁸³ Φουφόπουλος Γ., σε «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν. 4174/2013» (Επιμ. Φωτόπουλος Ι.), ο.π., σελ. 1338.

¹⁸⁴ Φουφόπουλος Γ., σε «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν. 4174/2013» (Επιμ. Φωτόπουλος Ι.), ο.π., σελ. 1340.

αποφυγή καταστρατήγησης της διάταξης και του σκοπού της, γινόταν, ορισμένες φορές, δεκτό από τη νομολογία ότι φέρουν ευθύνη, με βάση το ουσιαστικό - λειτουργικό κριτήριο της πραγματικής άσκησης διαχειριστικών καθηκόντων,.

Πάντως, και υπό το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς υποστηριζόταν στην επιστήμη¹⁸⁵ μια λιγότερο τυπική - γραμματική και περισσότερο τελολογική ερμηνεία για την αποφυγή καταστρατηγήσεων. Ειδικότερα, στο πλαίσιο μιας ad hoc εκτίμησης από το δικαστήριο, προτείνεται ο χαρακτηρισμός ενός προσώπου ως διοικητή του νομικού προσώπου ή οντότητας, ανεξαρτήτως της ιδιότητας που φέρει τυπικά, στην περίπτωση που αποδεικνυόταν ότι ασκεί διαχειριστικά καθήκοντα που προσιδιάζουν σε άσκηση οργανικής εξουσίας τακτικού οργάνου, με σκοπό την θεμελίωση και της αντίστοιχης ευθύνης.

β. Αναπληρωτές διοικητές

Καταρχάς, τίθεται το ερώτημα, εάν θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη για τους αναπληρωτές των ρητώς αναφερομένων στο άρθρο 50 του ΚΦΔ προσώπων, όπως, επί παραδείγματι, των αναπληρωτών διαχειριστών, διευθυντών, διευθύνοντων συμβούλων κ.ο.κ., όταν η αναπλήρωση προβλέπεται από τις οικείες διατάξεις ή το καταστατικό σε περιπτώσεις κωλύματος ή απουσίας τους. Όπως γίνεται δεκτό από τη νομολογία¹⁸⁶ και το ΝΣΚ¹⁸⁷ και όπως έχει αποδεχθεί το Υπουργείο Οικονομικών¹⁸⁸, τα συγκεκριμένα πρόσωπα δεν ευθύνονται, δεδομένου ότι δεν μνημονεύονται ρητώς στην οικεία διάταξη. Μάλιστα, στην ΝΣΚ 173/2001 γνωμοδότηση επισημαίνεται ότι τα συγκεκριμένα πρόσωπα δεν ευθύνονται, ακόμη και εάν άσκησαν διοίκηση και αναμείχθηκαν πραγματικώς στις εταιρικές υποθέσεις *«δεδομένου ότι ο νομοθέτης απέβλεψε αποκλειστικώς στην ιδιότητα των ευθυνόμενων, χωρίς να θεσπίσει και ευθύνη των καθ' οιονδήποτε τρόπον ενεργώς αναμειχθέντων στη διοίκηση και διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων»*. Όπως γίνεται σαφές, βεβαίως, η τελευταία αυτή θέση δεν μπορεί να γίνει δεκτή, πλέον, υπό το νέο νομοθετικό καθεστώς, σύμφωνα και με τα όσα εκτέθηκαν παραπάνω.

¹⁸⁵ Φινοκαλιώτη Αικ., «Η αστική ευθύνη των διοικούντων Α.Ε. και Ε.Π.Ε. για φορολογικές οφειλές: και υπό το πρίσμα του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013), όπως ισχύει μετά και τον Ν. 4223/2013», ο.π., σελ. 250.

¹⁸⁶ Βλ. ενδεικτικά ΣτΕ 3153/2001 σε ΕΕμπΔ 2002, σελ. 828, ΕφΘεσ 719/2009 σε ΔΕΕ 2009, σελ. 1214.

¹⁸⁷ Βλ. αριθ. 173/2001 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, ο.π.

¹⁸⁸ Βλ. ΠΟΛ 1103/2004 και 1028/2004.

Περαιτέρω, σύμφωνα με τον Φουφόπουλο Γ.¹⁸⁹, προκειμένου να διατηρείται η απαλλαγή των αναπληρωτών από την ευθύνη, θα πρέπει η αναπλήρωση του τακτικού οργάνου να είναι όλως προσωρινή και εξαιρετική, διότι διαφορετικά, εάν η αναπλήρωση καθίσταται ο κανόνας, τότε η καταρχήν ευθύνη θα πρέπει να μετατεθεί στο πρόσωπο του αναπληρωτή. Η θέση αυτή αποκτά ακόμη μεγαλύτερο αντίκρισμα στο υφιστάμενο νομοθετικό καθεστώς, ενόψει της ρητής αναφοράς της διάταξης του άρθρου 50 του ΚΦΔ στους εν τοις πράγμασι διοικούντες και δεδομένου ότι το τακτικό όργανο θα μπορούσε, ενδεχομένως, λόγω της επί μακρόν ή μόνιμης αδυναμίας του για κάποιον σοβαρό λόγο να αναμειχθεί ενεργά στις εταιρικές υποθέσεις, να πετύχει την απαλλαγή του από την ευθύνη, ως μη βαρυνόμενο με υπαιτιότητα. Έτσι, διασφαλίζεται το δημόσιο συμφέρον που υπηρετεί ο θεσμός της αλληλέγγυας ευθύνης και αποτρέπονται, συγχρόνως, καταχρηστικές πρακτικές και ανεπιεική αποτελέσματα.

γ. Μέλη Διοικητικών Συμβουλίων

Για τους ίδιους λόγους με την παραπάνω περίπτωση, γινόταν δεκτό ότι δεν ευθύνονται τα μέλη των διοικητικών συμβουλίων, τα οποία δεν φέρουν, παράλληλα, κάποια από τις ρητώς μνημονευόμενες στη διάταξη ιδιότητες, εκτός και εάν ασκούν de facto οργανική εξουσία¹⁹⁰.

Στην περίπτωση, όμως, που το νομικό πρόσωπο διοικείται και εκπροσωπείται αποκλειστικά από το διοικητικό συμβούλιο ως συλλογικό όργανο, καθώς δεν προχώρησε στην ανάθεση των καθηκόντων διαχείρισης και εκπροσώπησης σε κάποιο πρόσωπο (π.χ. στον διευθύνοντα σύμβουλο), πράξη, εξάλλου, που είναι δυναμική, έχει υποστηριχθεί¹⁹¹ ότι ευθύνονται αλληλεγγύως με το νομικό πρόσωπο και το σύνολο των μελών του διοικητικού του συμβουλίου, θέση υπέρ της οποίας έχει γνωμοδοτήσει και το ΝΣΚ στην αριθ. 254/2012 γνωμοδότησή του, η οποία, εν συνεχεία, έγινε αποδεκτή και από τον Υφυπουργό Οικονομικών.

¹⁸⁹ Βλ. Φουφόπουλο Γ., σε «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν. 4174/2013» (Επιμ. Φωτόπουλος Ι.), ο.π., σελ. 1338.

¹⁹⁰ Φινοκαλιώτη Αικ., «Η αστική ευθύνη των διοικούντων Α.Ε. και Ε.Π.Ε. για φορολογικές οφειλές: και υπό το πρίσμα του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013), όπως ισχύει μετά και τον Ν. 4223/2013», ο.π., σελ. 253επ., ΝΣΚ 601/2002, 538/2006, διαθέσιμες στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.nsk.gr/web/nsk/anazitisi-gnomodoteseon> (Τελευταία επίσκεψη: 02.02.2021).

¹⁹¹ Πασσιάς Π., «Το Δίκαιον της Ανωνύμου Εταιρείας», Αθήναι, 1969, σελ. 652.

Η συγκεκριμένη θέση και γνωμοδότηση, πάντως, έχει επικριθεί σφοδρώς ως ανεπίτρεπτα διασταλτική¹⁹². Προς επίρρωση της κριτικής αυτής, μάλιστα, γίνεται επίκληση της αριθ. 208/2005 απόφασης¹⁹³ του Διοικητικού Πρωτοδικείου Μυτιλήνης, στην οποία σημειώνεται χαρακτηριστικά ότι «ο όρος "διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές" στον οποίο παραπέμπει η πιο πάνω διάταξη του ν. 2238/1994, δεν αναφέρεται στα μέλη συλλογικού οργάνου νομικού προσώπου που για να το εκπροσωπήσουν πρέπει κατά νόμο να δρουν από κοινού (άρθρο 18 ν. 2120/80), αλλά μόνο σε εκπροσώπους νομικών προσώπων που έχουν εξουσία εκπροσωπήσεως και δεσμεύσεως του νομικού προσώπου ατομικώς», αλλά και προγενέστερων γνωμοδοτήσεων του ΝΣΚ, όπως σημειώθηκαν παραπάνω, κατά τις οποίες η αλληλέγγυα ευθύνη ιδρύεται μόνο για τα αναφερόμενα στη διάταξη πρόσωπα, εκτός και εάν ασκούν de facto οργανική εξουσία.

Στην ως άνω κριτική, ωστόσο, έχει διατυπωθεί και αντίλογος¹⁹⁴, με το σκεπτικό ότι αφενός με την προαναφερόμενη θέση δεν επιχειρείται διαστολή του εφαρμοστικού πεδίου της διάταξης, δεδομένου ότι τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου είναι πράγματι εκ του νόμου διοικητές του νομικού προσώπου, ελλείψει ανάθεσης καθηκόντων σε ορισμένο πρόσωπο και ότι αφετέρου η επικαλούμενη νομολογία και γνωμοδοτήσεις του ΝΣΚ δεν αναφέρονται σε περιπτώσεις συλλογικής διοίκησης του νομικού προσώπου από το διοικητικό του συμβούλιο, λόγω μη διορισμού, επί παραδείγματι, διευθύνοντος συμβούλου, αλλά αναγνωρίζουν τη μη ευθύνη των μελών του, ακριβώς επειδή υφίσταται τέτοιο πρόσωπο, στο οποίο ανατέθηκε η διαχειριστική εξουσία.

δ. Αντιπρόεδρος διοικητικού συμβουλίου

Το αυτό θα πρέπει να γίνει δεκτό, για την ταυτότητα του νομικού λόγου, και για τον αντιπρόεδρο του διοικητικού συμβουλίου, ο οποίος, κατά βάση, αναπληρώνει στα καθήκοντά του τον πρόεδρο, εκτός, φυσικά, και εάν έχουν ανατεθεί σε αυτόν εξουσίες

¹⁹² Φινοκαλιώτη Αικ., «Η αστική ευθύνη των διοικούντων Α.Ε. και Ε.Π.Ε. για φορολογικές οφειλές: και υπό το πρίσμα του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013), όπως ισχύει μετά και τον Ν. 4223/2013», ο.π., σελ. 255επ.

¹⁹³ Δημοσιευμένη σε ΕΔΚΑ, 2006, σελ. 871.

¹⁹⁴ Φουφόπουλος Γ., σε «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν. 4174/2013» (Επιμ. Φωτόπουλος Ι.), ο.π., σελ. 1339 – 1340.

διαχείρισης που να περιλαμβάνουν και τη διοίκηση των φορολογικών υποθέσεων¹⁹⁵ ή εάν ασκεί τέτοιες εν τοις πράγμασι.

ε. Προσωρινή κατ' άρθρο 69 ΑΚ διοίκηση

Ενδιαφέρον παρουσιάζει το ζήτημα, εάν η αλληλέγγυα ευθύνη των τακτικών διοικητών νομικών προσώπων για τις φορολογικές υποχρεώσεις του τελευταίου εφαρμόζονται και επί των προσωρινών διοικητών και προσωρινών εκκαθαριστών που διορίζονται δικαστικά κατ' άρθρο 69 ΑΚ.

Προκειμένου να απαντηθεί το παραπάνω κρίσιμο ερώτημα, είναι αναγκαία η κατανόηση της φύσης και του σκοπού της διάταξης του άρθρου 69 ΑΚ. Πρόκειται, πρώτα απ' όλα, για διάταξη εξαιρετικού δικαίου, υπό την έννοια ότι η δικαστική παρέμβαση στη διοίκηση ενός νομικού προσώπου πρέπει να ερμηνεύεται στενά, ώστε να μη θίγεται η συνταγματικώς κατοχυρωμένη αυτοδιοίκηση των νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου¹⁹⁶. Στο πλαίσιο αυτό, οι διοικήσεις που διορίζονται δικαστικά, έχουν έναν προσωρινό και εξαιρετικό χαρακτήρα και εξυπηρετούν κάποια έκτακτη ανάγκη, η οποία συνίσταται, κυρίως, στην έλλειψη, για οποιονδήποτε λόγο, της τακτικής διοίκησης ή στην αδυναμία της υφιστάμενης να λειτουργήσει, όπως επί συγκρούσεως συμφερόντων¹⁹⁷, ενώ, κατά την κρατούσα άποψη, το λειτούργημά τους παύει αυτοδίκαια, εάν έπαψε ο λόγος που προκάλεσε τον διορισμό τους¹⁹⁸. Επιπλέον, διορίζονται με δικαστική απόφαση και με περιορισμένα, συνήθως, καθήκοντα, τα οποία συνίστανται, είτε σε όσα περιοριστικώς αναφέρονται στη δικαστική απόφαση, είτε στην επιχείρηση των ανεπίδεκτων αναβολής υποθέσεων. Άλλωστε, δεν αποτελεί, κατ' ακρίβεια, την ελλείπουσα τακτική διοίκηση του νομικού προσώπου, αλλά συνιστά διαφορετικό όργανο, μη αιρετό, αλλά διοριζόμενο δικαστικά, του οποίου η σύνθεση,

¹⁹⁵ Φινοκαλιώτη Αικ., «*Η αστική ευθύνη των διοικούντων Α.Ε. και Ε.Π.Ε. για φορολογικές οφειλές: και υπό το πρίσμα του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013), όπως ισχύει μετά και τον Ν. 4223/2013*», ο.π., σελ. 258επ., ΝΣΚ 712/2001, διαθέσιμη στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.nsk.gr/web/nsk/anazitisi-gnomodoteseon> (Τελευταία επίσκεψη: 02.02.2021).

¹⁹⁶ Ραψομανίκης Μ., «*Η ευθύνη των μελών των διοριζομένων δικαστικά κατ' άρθρο 69 ΑΚ προσωρινών διοικήσεων νομικών προσώπων, ιδιαίτερα των κεφαλαιουχικών εταιριών, για οφειλές των εταιριών αυτών προς το δημόσιο*», ΔΕΕ 2005, σελ. 162επ.

¹⁹⁷ Φουφόπουλος Γ., σε «*Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν. 4174/2013*» (Επιμ. Φωτόπουλος Ι.), ο.π., σελ. 1340 – 1341.

¹⁹⁸ Βλ. Ραψομανίκη Μ., «*Η ευθύνη των μελών των διοριζομένων δικαστικά κατ' άρθρο 69 ΑΚ προσωρινών διοικήσεων νομικών προσώπων, ιδιαίτερα των κεφαλαιουχικών εταιριών, για οφειλές των εταιριών αυτών προς το δημόσιο*», ο.π., σελ. 162επ. και τις εκεί παραπομπές σε νομολογία.

διάρκεια και ο τρόπος λειτουργίας είναι, καταρχήν, διαφορετικά από εκείνα της εκλεγμένης διοίκησης¹⁹⁹. Ενόψει των παραπάνω, είναι απαραίτητη η ερμηνεία των σχετικών με την αλληλέγγυα ευθύνη φορολογικών διατάξεων σε αρμονία με τον θεσμό και με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και τον ρόλο που επιτελεί η προσωρινή διοίκηση, λαμβάνοντας υπόψη και την ανάγκη να μην καθίσταται ιδιαίτερα δυσχερής η ανεύρεση των κατάλληλων προσώπων για τη διεξαγωγή του έργου της προσωρινής διοίκησης, χάριν του συμφέροντος των επιχειρήσεων και, εν γένει, της κοινωνίας και της οικονομίας.

Η αρχική θέση της νομολογίας του ΣτΕ²⁰⁰ επί του ζητήματος εξομοίωσε τους προσωρινούς διοικητές με τους τακτικούς, κρίνοντας ότι και η προσωρινή διοίκηση του άρθρου 69 ΑΚ ευθύνεται, κατά το άρθρο 115 του ν. 2238/1994, επειδή τα πρόσωπα αυτά διοικούν και εκπροσωπούν το νομικό πρόσωπο. Πολλές φορές, όμως, τα διοικητικά δικαστήρια ουσίας υιοθετούσαν διαφορετική άποψη²⁰¹, υποστηρίζοντας ότι οι προσωρινοί διοικητές ευθύνονται, μόνο εάν έχουν ίδιας ευρύτητας εξουσίες με εκείνες της τακτικής διοίκησης. Τελικώς, το ΣτΕ, στην αριθ. 2030/2004²⁰² απόφασή του, εγκατέλειψε την ως άνω αρχική του θέση περί αλληλέγγυας ευθύνης των προσωρινώς διοικητών, στηρίζοντας την κρίση του, αφενός στη στενή ερμηνεία της διάταξης και αφετέρου στις περιορισμένες αρμοδιότητες του προσωρινά διορισθέντος διοικητή, για να συνταχθεί με τη θέση αυτή, εν συνεχεία, και το ΝΣΚ στην αριθ. 610/2005 γνωμοδότησή του²⁰³.

Ωστόσο, παρά την παραπάνω κρίση του ΣτΕ επί του ζητήματος, στη νεότερη νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων ουσίας σημειώνονται, ορισμένες φορές, αποκλίσεις από αυτή, υπέρ της ίδρυσης αλληλέγγυας ευθύνης στο πρόσωπο των προσωρινών διοικητών²⁰⁴. Στο πλαίσιο αυτό, χαρακτηριστική είναι η ΜΠρΘεσ

¹⁹⁹ Ραψομανίκης Μ., «*Η ευθύνη των μελών των διοριζομένων δικαστικά κατ' άρθρο 69 ΑΚ προσωρινών διοικήσεων νομικών προσώπων, ιδιαίτερα των κεφαλαιουχικών εταιριών, για οφειλές των εταιριών αυτών προς το δημόσιο*», ο.π., σελ. 162επ.

²⁰⁰ Βλ. ενδεικτικά ΣτΕ 1590/2000 σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

²⁰¹ Βλ. ενδεικτικά ΔΕφΠειρ 130/1993 σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

²⁰² Δημοσιευμένη σε ΔΦΝ 2005, σελ. 1556.

²⁰³ Διαθέσιμη στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.nsk.gr/web/nsk/anazitisi-gnomodoteseon> (Τελευταία επίσκεψη: 02.02.2021).

²⁰⁴ Βλ. σχετικά Καλλιντέρη Κ., «*Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο*», ο.π., σελ. 207.

5794/2015 απόφαση²⁰⁵, στην οποία το δικαστήριο έκρινε ότι πρόσωπο που ορίστηκε ως προσωρινό μέλος διοικητικού συμβουλίου ανώνυμης εταιρείας και, ακολούθως, ως διευθύνων σύμβουλος αυτής υπέχει αλληλέγγυα ευθύνη, με το σκεπτικό αφενός ότι οι προσωρινοί σύμβουλοι ασκούν πλήρως τα καθήκοντα του διευθύνοντος συμβούλου, χωρίς περιορισμούς για όσο χρονικό διάστημα διαρκεί η θητεία τους και αφετέρου ότι οι διατάξεις για την αλληλέγγυα ευθύνη δεν διακρίνουν ως προς την θεσπιζόμενη ευθύνη μεταξύ οριστικών και προσωρινών συμβούλων. Ομοίως, στην ΔΕφΘεσ 1321/2015 απόφαση²⁰⁶, το δικαστήριο έκρινε ότι μέλος προσωρινής διοίκησης, το οποίο, στη συνέχεια, διορίστηκε, με πρακτικό καθορισμού αρμοδιοτήτων, διευθύνων σύμβουλος, ευθύνεται αλληλεγγύως για τις φορολογικές υποχρεώσεις, που ανάγονται στη θητεία του, αποφαινόμενο, μάλιστα, ότι *«ως τρέχουσα υπόθεση και μάλιστα επείγουσα χαρακτηρίζεται αναμφισβήτητα και η τήρηση των φορολογικών υποχρεώσεων της εταιρείας»*. Προς την ίδια κατεύθυνση κινήθηκε πρόσφατα και το ΝΣΚ στην αριθ. 168/2018 γνωμοδότησή του²⁰⁷, το οποίο, με την ίδια επιχειρηματολογία με τις δύο παραπάνω αποφάσεις των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων, αποφάνθηκε ότι προσωρινά διορισμένος, κατ' άρθρο 69 ΑΚ, διαχειριστής επε υπέχει αλληλέγγυα ευθύνη με την εταιρεία για Φ.Π.Α. και Φ.Μ.Υ. που δεν αποδόθηκαν κατά τη διάρκεια της θητείας του, αλλά και πριν από αυτή, σημειώνοντας, μάλιστα, ότι επί του συγκεκριμένου ζητήματος, της ευθύνης, δηλαδή, κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου προσωρινά διορισθέντος διοικητή, δεν υφίσταται νομολογία του ΣτΕ, δεδομένου ότι αυτό έχει επεξεργαστεί περιπτώσεις ευθύνης των προσώπων αυτών μόνο κατά τη διάλυση του νομικού προσώπου.

Συνακόλουθα, στην επιστήμη υποστηρίζεται και η άποψη²⁰⁸ ότι η κρίση, αναφορικά με την αλληλέγγυα ευθύνη των προσωρινών διοικητών, θα πρέπει να βασίζεται στο ουσιαστικό - λειτουργικό κριτήριο και να εξετάζεται το εύρος των εξουσιών που έχουν ανατεθεί στον προσωρινό διοικητή, καθώς και το αντικείμενο της εντολής του, ώστε, εάν εμπίπτουν σε αυτά και η γενική εκπροσώπηση του νομικού

²⁰⁵ Δημοσιευμένη σε ΔιΔικ 2016, σελ. 538.

²⁰⁶ Δημοσιευμένη σε ΔιΔικ 2017, σελ. 306.

²⁰⁷ Διαθέσιμη στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.nsk.gr/web/nsk/anzitisi-gnomodoteseon> (Τελευταία επίσκεψη: 02.02.2021).

²⁰⁸ Φουφόπουλος Γ., σε «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν. 4174/2013» (Επιμ. Φωτόπουλος Ι.), ο.π., σελ. 1341.

προσώπου και η διαχείριση των φορολογικών υποθέσεών του, να εγκαθιδρύεται αλληλέγγυα ευθύνη στο πρόσωπό τους. Σύμφωνα με την άποψη αυτή, το κρίσιμο στοιχείο δεν είναι ο προσωρινός και εξαιρετικός χαρακτήρας του θεσμού, όπως υποστηρίζεται²⁰⁹, επειδή και η προσωρινή διοίκηση αποτελεί όργανο εκπροσώπησης του νομικού προσώπου, με συνέπεια να μην υφίσταται λόγος απαλλαγής της από την ευθύνη, εάν είναι επιφορτισμένη με εξουσία πλήρους εκπροσώπησης. Συναφώς, έχει υποστηριχθεί²¹⁰ ότι το στοιχείο της παραμονής για μεγάλο χρονικό διάστημα του διορισθέντος στη θέση του διοικητή του νομικού προσώπου, αρχικά υπό την ιδιότητα του προσωρινού και, στη συνέχεια, υπό την ιδιότητα του τακτικού διοικητή με δικαίωμα διαχειριστικής εξουσίας, αυξάνει αποφασιστικά τον βαθμό ευθύνης των συγκεκριμένων προσώπων.

Πάντως, σύμφωνα με τη Φορολογική Διοίκηση, όπως αποτυπώθηκε πρόσφατα η θέση της επί του συγκεκριμένου ζητήματος στην αριθ. 2173/30.10.2020 ερμηνευτική εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., οι δικαστικά διοριζόμενες διοικήσεις νομικών προσώπων, ευθύνονται μόνο για φορολογικές υποχρεώσεις ή φορολογικές οφειλές που κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους, σύμφωνα με τις διακρίσεις του πρώτου ή του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, κατά περίπτωση, καθώς και για τυχόν δόσεις ισχύουσας ρύθμισης που κατέστησαν ληξιπρόθεσμες ή υπόλοιπα ρύθμισης που απωλέσθη κατά τη θητεία τους, υπό την προϋπόθεση συνδρομής και της περίπτωσης γ' της ανωτέρω παραγράφου (υπαιτιότητα), και όχι για συσσωρευμένες φορολογικές οφειλές προηγούμενων διοικήσεων.

Συναφώς και σε σχέση ειδικά με τις προσωρινές διοικήσεις που διορίζονται κατόπιν αίτησης της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς κατ' άρθρο 40 παρ. 2 του ν. 4640/2019 σε εταιρείες με μετοχές εισηγμένες προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά ή με μετοχές που έχουν ενταχθεί προς διαπραγμάτευση σε Πολυμερή Μηχανισμό

²⁰⁹ Βλ. σχετικά Φινοκαλιώτη Αικ., «Η αστική ευθύνη των διοικούντων Α.Ε. και Ε.Π.Ε. για φορολογικές οφειλές: και υπό το πρίσμα του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013), όπως ισχύει μετά και τον Ν. 4223/2013», ο.π., σελ. 267 και Ραγομανίκη Μ., «Η ευθύνη των μελών των διοριζόμενων δικαστικά κατ' άρθρο 69 ΑΚ προσωρινών διοικήσεων νομικών προσώπων, ιδιαίτερα των κεφαλαιουχικών εταιριών, για οφειλές των εταιριών αυτών προς το δημόσιο», ο.π., σελ. 162επ.

²¹⁰ Βλ. σχετικά Καλλιντέρη Κ., «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», ο.π., σελ. 207.

Διαπραγμάτευσης, η παρ. 5 του άρθρου 40 του ν. 4640/2019, που προστέθηκε με το άρθρο 8 παρ. 2 του ν. 4690/2020 προβλέπει ότι οι διατάξεις του άρθρου 50 του ΚΦΔ εφαρμόζονται και στην περίπτωση ορισμού ή εκλογής προσωρινής διοίκησης κατά τα ανωτέρω, με την προϋπόθεση ότι οι οφειλές της παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ γεννήθηκαν και κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας των ανωτέρω προσώπων και δεν καταβλήθηκαν ή δεν αποδόθηκαν στο Δημόσιο από δόλο ή βαρεία αμέλειά τους. Σε περίπτωση που οι εν λόγω φορολογικές οφειλές έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, η ευθύνη βαραίνει τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου που διορίζονται ή εκλέγονται κατά τα ανωτέρω, υπό την ειδικότερη προϋπόθεση ότι κάθε δόση της ρύθμισης γεννήθηκε και κατέστη ληξιπρόθεσμη ή η ρύθμιση απωλέσθη κατά τη διάρκεια της θητείας των ανωτέρω προσώπων από δόλο ή βαρεία αμέλειά τους.

στ. Σύνδικος πτώχευσης

Με την απόφαση που κηρύσσει την πτώχευση του νομικού προσώπου διορίζεται και ο σύνδικος της πτώχευσης (άρθρο 81 του ν. 4738/2020), οι αρμοδιότητες του οποίου ασκούνται από διαχειριστή αφερεγγυότητας (άρθρο 228 του ν. 4738/2020) και ο οποίος αναλαμβάνει αυτοδίκαια, ως συνέπεια της κήρυξης της πτώχευσης, τη διοίκηση της πτωχευτικής περιουσίας, υποχρεούμενος σε άσκηση όλων των αναγκαιουσών πράξεων προστασίας και διαχείρισης της περιουσίας, και σε συνέχιση των σχετικών με την περιουσία δικών, που διακόπηκαν με την κήρυξη της πτώχευσης βίαια²¹¹.

Ως προς τη νομική θέση του συνδίκου, γενικώς κρατούσα είναι η θεωρία του λειτουργήματος, σύμφωνα με την οποία ο σύνδικος είναι φορέας δημόσιου λειτουργήματος και δεν εκπροσωπεί κανέναν, ασκεί δε ιδίω ονόματι, δυνάμει της εξουσίας την οποίαν ο νόμος του απονέμει, τη δραστηριότητά του επί της ξένης περιουσίας, υφισταμένης απλώς οργανικής εκπροσώπησης της πτώχευσης αφηρημένως και αορίστως²¹². Δεν πρόκειται, βεβαίως, για όργανο του Δημοσίου, αλλά ο σύνδικος ασκεί απλώς μια κρατικώς συνδεδεμένη δραστηριότητα, για την άσκηση της νομιμοποιείται από τον δικαστικό διορισμό του, κατά δε την άσκηση της

²¹¹ Ψυχομάνης Σ., «Πτωχευτικό Δίκαιο και δίκαιο ρύθμισης οφειλών υπερχρεωμένων φυσικών προσώπων», Η Έκδοση, Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Σάκκουλας, 2019, σελ. 400.

²¹² Κοτσίρης Λ., «Πτωχευτικό Δίκαιο», Ι Έκδοση, Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Σάκκουλας, 2017, σελ. 506, Ψυχομάνης Σ., «Πτωχευτικό Δίκαιο και δίκαιο ρύθμισης οφειλών υπερχρεωμένων φυσικών προσώπων», ο.π., σελ. 396.

δραστηριότητάς του υπόκειται στην εποπτεία των δικαστικών οργάνων της πτώχευσης και δεσμεύεται από τον σκοπό της πτώχευσης ως εγγενή περιορισμό του λειτουργήματός του²¹³. Άλλωστε, σύμφωνα με το άρθρο 210 του ν. 4738/2020, η πτώχευση του νομικού προσώπου επιφέρει τη λύση του, τα όργανά του, όμως, διατηρούνται. Ως εκ τούτου, βάσει της παραπάνω θεωρίας, αλλά και της συγκεκριμένης ρύθμισης, η οποία παραμένει αναλλοίωτη παρά τις κατά καιρούς τροποποιήσεις του Πτωχευτικού Κώδικα, ο σύνδικος της πτώχευσης δεν αποτελεί όργανο διοίκησης του νομικού προσώπου και δεν ασκεί, ούτε μπορεί να ασκήσει οργανικές εξουσίες ή να υπεισέλθει στη θέση και τα καθήκοντα των οργάνων²¹⁴.

Κατά συνέπεια, εφόσον ο σύνδικος δεν αποτελεί όργανο του νομικού προσώπου, αλλά δημόσιος λειτουργός διοριζόμενος δυνάμει δικαστικής αποφάσεως, δεν ιδρύεται στο πρόσωπο του η καθιερωμένη από το άρθρο 50 του ΚΦΔ αλληλέγγυα ευθύνη του προσώπου που διοικεί το νομικό πρόσωπο, υπό την έννοια του αντιπροσωπευτικού οργάνου του²¹⁵. Ωστόσο, γίνεται δεκτό²¹⁶²¹⁷ ότι ο σύνδικος ευθύνεται εις ολόκληρον με το νομικό πρόσωπο που έχει πτωχεύσει για μη καταβολή ΦΠΑ, υπό την προϋπόθεση ότι η σχετική οφειλή γεννήθηκε μετά την πτώχευση και την ανάληψη καθηκόντων από τον ίδιο και μέχρι την παύση του, χωρίς να ευθύνεται για τις οφειλές που γεννήθηκαν πριν από την κήρυξη της πτώχευσης, ανεξαρτήτως του χρόνου, κατά τον οποίον αυτές βεβαιώθηκαν. Και τούτο, διότι στο άρθρο 55 περ. α' του ν. 2859/2000 αναφέρεται ότι ευθύνονται εις ολόκληρον με το νομικό πρόσωπο για την καταβολή του ΦΠΑ και τα πρόσωπα της παρ. 7 του άρθρου 36 του ίδιου νόμου, στην περ. γ' της οποίας αναφέρεται ότι ο προσωρινός ή οριστικός σύνδικος, σε περίπτωση πτώχευσης του υποκείμενου στο φόρο, έχει τις ίδιες υποχρεώσεις με αυτό. Αντίστοιχη

²¹³ Κοτσίρης Λ., «Πτωχευτικό Δίκαιο», ο.π., σελ.504.

²¹⁴ Μαρίνος Μ. – Θ., «Το σχέδιο αναδιοργάνωσης κατά τον ΠτΚ και η οργάνωση της ανώνυμης εταιρίας – Μερικές παρατηρήσεις για τη σχέση πτωχευτικού δικαίου και εταιρικού δικαίου», ΧρΙΔ 2010, σελ. 3επ.

²¹⁵ Φουφόπουλος Γ., σε «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν. 4174/2013» (Επιμ. Φωτόπουλος Ι.), ο.π., σελ. 1343.

²¹⁶ Βλ. ΝΣΚ 438/2007, διαθέσιμη στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.nsk.gr/web/nsk/anazitisi-gnomodoteseon> (Τελευταία επίσκεψη: 02.02.2021), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών με την ΠΟΛ 1060/2008.

²¹⁷ Βλ. σχετικά και Φινοκαλιώτη Αικ., «Η αστική ευθύνη των διοικούντων Α.Ε. και Ε.Π.Ε. για φορολογικές οφειλές: και υπό το πρίσμα του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013), όπως ισχύει μετά και τον Ν. 4223/2013», ο.π., σελ. 376επ.

διάταξη, πάντως, δεν υπάρχει στον ΚΦΔ και δεν ιδρύεται, επομένως, αντίστοιχη ευθύνη για τις λοιπές φορολογίες.

Τέλος, σημειώνεται ότι στον πρόσφατα ψηφισθέντα και τεθέντα σε ισχύ Πτωχευτικό Κώδικα [ν. 4738/2020 (ΦΕΚ 207/Α΄/27.10.2020)] και, συγκεκριμένα, στην παρ. 4 εδ. α΄ του άρθρου 259 προβλέπεται ότι «ο διαχειριστής αφερεγγυότητας²¹⁸ δεν ευθύνεται ως εκπρόσωπος του οφειλέτη για οφειλές προς το Δημόσιο, τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης ή εργαζομένους», στην αιτιολογική έκθεση δε του νόμου αναφέρεται χαρακτηριστικά ότι με το συγκεκριμένο άρθρο διευκρινίζεται ότι «δεν δημιουργείται ευθύνη του διαχειριστή αφερεγγυότητας ως εκπροσώπου του οφειλέτη για οφειλές προς το Δημόσιο, τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης ή εργαζομένους, ώστε να μην υπάρχει αντικίνητρο στην ανάληψη σχετικών καθηκόντων». Κατά συνέπεια, υπάρχει ρητή, πλέον, νομοθετική πρόβλεψη περί μη ευθύνης του συνδίκου απέναντι στο Δημόσιο για τα χρέη του νομικού προσώπου που έχει πτωχεύσει, συμπεριλαμβανομένων και των φορολογικών του χρεών, ενόψει και της γενικής και χωρίς διακρίσεις διατύπωσης της διάταξης. Κατά τη γνώμη του γράφοντος, ωστόσο, με τη συγκεκριμένη διάταξη δεν αντιμετωπίστηκε το ζήτημα της ευθύνης του συνδίκου για μη καταβολή ΦΠΑ, καθώς, με τη διάταξη του άρθρου 259 του ν. 4738/2020, αποκλείεται η ευθύνη του ως νομίμου εκπροσώπου, ενώ η ευθύνη του, δυνάμει του άρθρου 55 περ. α΄ του ν. 2859/2000, ιδρύεται λόγω της εκ του νόμου εξομοίωσής του με το υποκείμενο του φόρου ως προς τις υποχρεώσεις που ορίζονται στη συγκεκριμένη διάταξη. Πάντως, δεν μπορεί να αποκλεισθεί και η ευθύνη του με βάση τις διατάξεις περί αδικοπραξιών του ΑΚ για τους λοιπούς φόρους²¹⁹.

ζ. Διοικούντες αθλητικά νομικά πρόσωπα

Στο άρθρο 118Α του ν. 2725/1999, το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 20 του ν. 3479/2006, με ημερομηνία έναρξης ισχύος την 19.7.2006 και το οποίο εξοβελίζει ως ειδικότερη διάταξη, που αναφέρεται σε ειδική κατηγορία νομικών προσώπων, το άρθρο

²¹⁸ Υπενθυμίζεται ότι, σύμφωνα με το άρθρο 228 του ν. 4738/2020, τα καθήκοντα του συνδίκου ασκούνται από διαχειριστή αφερεγγυότητας.

²¹⁹ Φινοκαλιώτη Αικ., «Η αστική ευθύνη των διοικούντων Α.Ε. και Ε.Π.Ε. για φορολογικές οφειλές: και υπό το πρίσμα του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013), όπως ισχύει μετά και τον Ν. 4223/2013», ο.π., σελ. 379, πρβλ. και παρ. 5 του άρθρου 259 του ν. 4738/2020.

50 του ΚΦΔ²²⁰, ρυθμίζεται το ζήτημα της αλληλέγγυας ευθύνης των διοικούντων αθλητικά νομικά πρόσωπα για την καταβολή των οφειλόμενων από αυτά φόρων. Πριν από την εισαγωγή της συγκεκριμένης διάταξης στον ν. 2725/1999, το ζήτημα ρυθμιζόταν από τα άρθρα 101 και 115 του ν. 2238/1994 και 55 περ. β' του ν. 2859/2000.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την παρ. 1 της εν λόγω διάταξης «τα πρόσωπα, που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των αθλητικών ανωνύμων εταιριών (Α.Α.Ε.) ή των τμημάτων αμειβομένων αθλητών των αθλητικών σωματείων ή των συνεταιρισμών αυτών ή των αθλητικών επαγγελματικών ενώσεων ή των αθλητικών ομοσπονδιών, που καλλιεργούν άθλημα επαγγελματικού χαρακτήρα, κατά το χρόνο διάλυσης ή συγχώνευσης ή διαχωρισμού τους σε νέα νομικά πρόσωπα, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή των φόρων, που, κατά τις ισχύουσες διατάξεις, οφείλονται από τα ως άνω αθλητικά νομικά πρόσωπα, καθώς και των φόρων, που παρακρατούνται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους». Η ευθύνη, δηλαδή, των ως άνω προσώπων, γεννάται, όπως και υπό την ισχύ του άρθρου 115 του ν. 2238/1994, αλλά και της προϊσχύουσας μορφής του άρθρου 50 του ΚΦΔ με τη διάλυση του νομικού προσώπου ή τη συγχώνευσή του με άλλο, ενώ σημαντική διαφορά εντοπίζεται στο γεγονός ότι στην προκειμένη περίπτωση γεννάται ευθύνη των ως διοικητών και κατά την διάσπαση του νομικού προσώπου, στην οποία, κατ' ουσίαν, αναφέρεται ο νομοθέτης με τη χρήση του όρου «διαχωρισμός»²²¹. Σε αντιστοιχία δε με το άρθρο 115 του ν. 2238/1994 και με την προϊσχύουσα μορφή της παρ. 2 του άρθρου 50 του ΚΦΔ ρυθμίζεται και το ζήτημα της ευθύνης κατά τη λειτουργία του νομικού προσώπου για τους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους.

Μάλιστα, με την παρ. 4 της ως άνω διάταξης, η αλληλέγγυα ευθύνη του προέδρου του διοικητικού συμβουλίου, του διευθυντή, του διευθύνοντος συμβούλου, του διαχειριστή και του εκκαθαριστή επεκτάθηκε στο σύνολο των χρεών που δημιουργούνται από τις αθλητικές ανώνυμες εταιρείες, τα τμήματα αμειβομένων

²²⁰ Φινοκαλιώτη Αικ., «Η αστική ευθύνη των διοικούντων Α.Ε. και Ε.Π.Ε. για φορολογικές οφειλές: και υπό το πρίσμα του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013), όπως ισχύει μετά και τον Ν. 4223/2013», ο.π., σελ. 404.

²²¹ Φινοκαλιώτη Αικ., «Η αστική ευθύνη των διοικούντων Α.Ε. και Ε.Π.Ε. για φορολογικές οφειλές: και υπό το πρίσμα του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013), όπως ισχύει μετά και τον Ν. 4223/2013», ο.π., σελ. 405επ.

αθλητών και τα σωματεία που μετέχουν σε επαγγελματικά πρωταθλήματα κατά τη διάρκεια της θητείας τους. Ωστόσο, υποστηρίζεται²²² ότι είναι αναγκαία, ενόψει του σκοπού και της βούλησης του νομοθέτη, η συσταλτική ερμηνεία της διάταξης, ώστε να περιορίζεται η αλληλέγγυα ευθύνη των ως άνω προσώπων μόνο στις πάσης φύσεως φορολογικές οφειλές του νομικού προσώπου και να μην εκτείνεται στις λοιπές υποχρεώσεις του έναντι των τρίτων και του Δημοσίου.

Ειδικώς δε για τα μέλη προσωρινών διοικήσεων που διορίζονται από το αρμόδιο δικαστήριο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 69 ΑΚ, κατόπιν σχετικής αίτησης του οικείου αθλητικού σωματείου ή μέλους αυτού, ορίζεται στην παρ. 5 ότι ευθύνονται με την ατομική τους περιουσία μόνο για τα χρέη και τις υποχρεώσεις του νομικού προσώπου που δημιουργήθηκαν κατά τη διάρκεια της θητείας τους και υπό την προϋπόθεση ότι φέρουν κάποια από τις ιδιότητες της παρ. 1. Δεν ευθύνονται, δηλαδή, για τα χρέη του νομικού προσώπου, που γεννήθηκαν πριν από την ανάληψη των καθηκόντων τους.

Τέλος, διευκρινίζεται ότι, σύμφωνα με τη νομολογία²²³, οι ρυθμίσεις του άρθρου 118Α του ν. 2725/1999 εφαρμόζονται αποκλειστικά στα περιοριστικώς και εξαντλητικώς απαριθμούμενα στη διάταξη αθλητικά νομικά πρόσωπα και δεν επεκτείνονται σε άλλα, όπως, επί παραδείγματι, σε αθλητικά σωματεία που συμμετέχουν σε ερασιτεχνική αγωνιστική κατηγορία και δεν ασκούν επαγγελματική αθλητική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από το αν έχουν ιδρύσει τμήμα αμειβομένων αθλητών. Πάντως, σύμφωνα με την ίδια ως άνω νομολογία οι διοικούντες τμήματα αμειβομένων αθλητών χωρίς αυτοτελή νομική προσωπικότητα, ευθύνονται αλληλεγγύως με το αθλητικό νομικό πρόσωπο που τα ίδρυσε για την καταβολή των οφειλόμενων επιρριπτόμενων και παρακρατούμενων φόρων, που αφορούν τη δραστηριότητα των συγκεκριμένων τμημάτων κατά τη λειτουργία τους, οι οποίοι βεβαιώνονται σε βάρος του αθλητικού νομικού προσώπου.

²²² Κοντογεωργακόπουλος Π., «Η έκταση της ευθύνης των διοικούντων αθλητική ανώνυμη εταιρεία σύμφωνα με το άρθρο 118Α του ν. 2725/1999», ΧρΙΔ 2013, σελ. 633επ.

²²³ Βλ. ενδεικτικά ΔΕφΚομ 160/2016 σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ΔΠρΑλεξ 420/2014 σε ΛΟΓΙΣΤΗΣ 2015, σελ. 48.

η. Διοικούντες δημόσιες και δημοτικές επιχειρήσεις

Η προβληματική γύρω από τη θεμελίωση ευθύνης των διοικούντων δημόσιες και δημοτικές επιχειρήσεις έχει ως αφετηρία τις διατάξεις των άρθρων 265 παρ. 1 του ν. 3463/2006 και 2 παρ. 1 του ν. 3429/2005, σύμφωνα με τις οποίες οι επιχειρήσεις αυτές οργανώνονται, διοικούνται και λειτουργούν κατά τη νομοθεσία που διέπει τις κοινές ανώνυμες εταιρείες, εκτός και εάν υπάρχει ειδική διάταξη νόμου που ρυθμίζει διαφορετικά ορισμένο ζήτημα ή εάν συγκεκριμένη διάταξη της νομοθεσίας που διέπει τις ανώνυμες εταιρείες έρχεται σε αντίθεση με τις διατάξεις των παραπάνω νόμων. Στο πλαίσιο αυτό, λοιπόν, γίνεται δεκτό ότι εφαρμόζεται και στις δημόσιες και δημοτικές επιχειρήσεις το άρθρο 50 του ΚΦΔ χωρίς διαφοροποιήσεις, δεδομένου ότι πρόκειται για ανώνυμες εταιρείες και ότι δεν υπάρχει κάποια διάταξη που να προβλέπει το αντίθετο²²⁴. Πάντως, η αυτούσια εφαρμογή, στις ως άνω περιπτώσεις, της αλληλέγγυας ευθύνης του άρθρου 50 του ΚΦΔ έχει γεννήσει διάφορους προβληματισμούς, ενόψει των ειδικών περιστάσεων που συνδέονται με τα συγκεκριμένα νομικά πρόσωπα, οι οποίοι επικεντρώνονται, κατά κύριο λόγο, στο δημόσιο συμφέρον που εξυπηρετούν οι διοικητές των επιχειρήσεων αυτών και στον αποτρεπτικό ρόλο που μπορεί να διαδραματίσει η διάταξη σε πρόσωπα εγνωσμένου κύρους και με τα αναγκαία εφόδια για την ανάληψη των σχετικών καθηκόντων²²⁵.

Επιπλέον, όπως αναφέρει και η αριθ. 2173/30.10.2020 εγκύκλιος του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., κατά τις διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 10 του ν. 4071/2012, τα πρόσωπα που ορίζονται εκκαθαριστές των δημοτικών επιχειρήσεων ή και επιχειρήσεων των τέως νομαρχιακών αυτοδιοικήσεων που περιήλθαν στις περιφέρειες δεν διώκονται ποινικώς, δεν υπόκεινται σε προσωπική κράτηση, ούτε υπέχουν οποιαδήποτε αστική ή άλλη ατομική ευθύνη για χρέη των φορέων αυτών προς το Δημόσιο ή τους φορείς κοινωνικής ασφάλισης, ανεξαρτήτως του χρόνου βεβαίωσής τους. Τα ως άνω εφαρμόζονται και στους εκκαθαριστές των ανώνυμων και αναπτυξιακών εταιρειών των Ο.Τ.Α., εφόσον αυτοί και οι λοιποί φορείς τοπικής αυτοδιοίκησης κατέχουν την

²²⁴ Φινοκαλιώτη Αικ., «Η αστική ευθύνη των διοικούντων Α.Ε. και Ε.Π.Ε. για φορολογικές οφειλές: και υπό το πρίσμα του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013), όπως ισχύει μετά και τον Ν. 4223/2013», ο.π., σελ. 399.

²²⁵ Βλ. αναλυτικά Φινοκαλιώτη Αικ., «Η αστική ευθύνη των διοικούντων Α.Ε. και Ε.Π.Ε. για φορολογικές οφειλές: και υπό το πρίσμα του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013), όπως ισχύει μετά και τον Ν. 4223/2013», ο.π., σελ. 400επ.

πλειοψηφία του εταιρικού τους κεφαλαίου (άρθρο 46 παρ. 3 ν. 4257/2014). Ως εκ τούτου, η απαλλαγή από την αλληλέγγυα ευθύνη των ως άνω εκκαθαριστών ρυθμίζεται από τις διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 10 του ν. 4071/2012 και όχι από τις διατάξεις του άρθρου 50 του ΚΦΔ.

Περαιτέρω, θα πρέπει να σημειωθεί ότι το ΝΣΚ με την αριθ. 49/2014 γνωμοδότησή του²²⁶, στην οποία εξετάστηκε το ζήτημα της ευθύνης των διοικούντων δημοτικές επιχειρήσεις, όταν οι οφειλές των τελευταίων με νομοθετική πρόβλεψη έχουν διαγραφεί και αναληφθεί από τους οικείους Ο.Τ.Α.²²⁷, αποφάνθηκε επ' ευκαιρία ότι οι Δήμαρχοι δεν ευθύνονται, δυνάμει του άρθρου 50 του ΚΦΔ, για τις φορολογικές οφειλές των συγκεκριμένων επιχειρήσεων, που αναλήφθηκαν και βεβαιώθηκαν στους Ο.Τ.Α., διότι δεν περιλαμβάνονται στα περιοριστικώς αναφερόμενα στη διάταξη πρόσωπα.

ΣΤ. Η αντικειμενική διάσταση της αλληλέγγυας ευθύνης

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 50 παρ. 1 του ΚΦΔ, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή της με το άρθρο 34 του ν. 4646/2019, οι οφειλές των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων για τις οποίες ευθύνονται αλληλεγγύως τα πρόσωπα που φέρουν σε αυτά τις ιδιότητες που εκτενώς αναλύθηκαν στην αμέσως προηγούμενη υποενότητα είναι αποκλειστικώς οι οφειλές για:

1. τον φόρο εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένου του τέλους επιτηδεύματος, δεδομένου ότι, σύμφωνα και με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 31 του ν. 3986/2011, αποτελεί φόρο εισοδήματος²²⁸.
2. κάθε παρακρατούμενο φόρο, δηλαδή για κάθε οικονομική επιβάρυνση που φέρει τα χαρακτηριστικά του φόρου, παρακρατείται στην πηγή και ρυθμίζεται

²²⁶ Διαθέσιμη στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.nsk.gr/web/nsk/anazitisi-gnomodoteseon> (Τελευταία επίσκεψη: 02.02.2021).

²²⁷ Επί του συγκεκριμένου ζητήματος αποφάνθηκε ομοφώνως ότι οι διοικητές των συγκεκριμένων δημοτικών επιχειρήσεων απαλλάσσονται από την αλληλέγγυα ευθύνη τους, επειδή η διαγραφή των οφειλών των νομικών προσώπων λειτουργεί αντικειμενικά και αποτελεί λόγο απόσβεσης της φορολογικής ενοχής, τόσο για τις δημοτικές επιχειρήσεις, όσο και για τους διοικούντες αυτές.

²²⁸ Βλ. σχετικά και την ΣτΕ 89/2019 σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

από τον ΚΦΔ²²⁹, όπως οι παρακρατούμενοι φόροι εισοδήματος επί καταβολών σε χρήμα ή σε είδος για μισθωτή εργασία ή συντάξεις κατ' άρθρο 59 του ΚΦΕ και επί καταβολών που αφορούν σε μερίσματα, τόκους, royalties, αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες, ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων, υπεραξία που αποκτά φυσικό πρόσωπο από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας, κατ' άρθρο 62 του ΚΦΕ, οι φόροι κερδών από τυχερά παίγνια, η εισφορά δακοκτονίας κ.λπ., και όχι μόνο για τους παρακρατούμενους φόρους εισοδήματος, όπως ίσχυε υπό τη διάταξη του άρθρου 115 παρ. 3 του ν. 2238/1994.

3. κάθε επιρριπτόμενο φόρο, δηλαδή για κάθε φόρο που επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου, αποδίδεται στο Δημόσιο και περιλαμβάνεται στο Παράρτημα του ΚΦΔ ή θα θεσπιστεί μελλοντικά με τα συγκεκριμένα χαρακτηριστικά, όπως ο ειδικός φόρος πολυτελείας χωρών της Ε.Ε. και εγχωρίως παραγομένων ειδών του άρθρου 17 του ν. 3833/2010, ο φόρος διαμονής του άρθρου 53 του ν. 4389/2016, το περιβαλλοντικό τέλος πλαστικής σακούλας του άρθρου 6Α του ν. 2939/2001, ο ειδικός φόρος στις διαφημίσεις που προβάλλονται από την τηλεόραση (άρθρο πρώτο παρ. 12 του ν. 3845/2010, άρθρο 3 παρ. 9 της από 31.12.2011 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου, η οποία κυρώθηκε με το άρθρο δεύτερο του ν. 4047/2012, άρθρο 22 της από 31.12.2012 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου, η οποία κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 4147/2013), το τέλος συνδρομητών κινητής τηλεφωνίας και τέλος καρτοκινητής τηλεφωνίας του άρθρου 33 του ν. 3775/2009, ο φόρος ασφαλιστρών του άρθρου 29 του ν. 3492/2006, ο ειδικός φόρος τραπεζικών εργασιών των άρθρων 1 έως 16 του ν. 1676/1986, οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης επιβατικών αυτοκινήτων, πετρελαιοειδών, καπνικών προϊόντων, στα οιοπνευματώδη και στη μύρα, το τέλος στη συνδρομητική τηλεόραση του άρθρου 54 του ν. 4389/2016 και το τέλος συνδρομητών

²²⁹ Φινοκαλιώτη Αικ., «Η αστική ευθύνη των διοικούντων Α.Ε. και Ε.Π.Ε. για φορολογικές οφειλές: και υπό το πρίσμα του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013), όπως ισχύει μετά και τον Ν. 4223/2013», ο.π., σελ. 239.

σταθερής τηλεφωνίας του άρθρου 55 του ν. 4389/2016. Όσον αφορά φόρους που έχουν καταργηθεί, εντάσσονται στο πεδίο του άρθρου 50, εφόσον είναι δυνατός ο καταλογισμός τους.

4. τον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), ο οποίος μνημονεύεται αυτοτελώς, παρότι πρόκειται κατ' ουσίαν για επιρριπτόμενο φόρο
5. τον Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) και
6. τους τόκους, τα πρόστιμα, τις προσαυξήσεις και τις οποιοσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επ' αυτών, δηλαδή για οφειλές που έχουν παρακολουθηματικό χαρακτήρα της κύριας οφειλής από φόρο. Η αναφορά στην έννοια των τόκων, ως στοιχείου του περιεχομένου της ευθύνης, έχει την έννοια που δίδεται στους τόκους στην διάταξη του άρθρου 53 του ΚΦΔ, στην δε έννοια των προστίμων συγκαταλέγονται κάθε είδους πρόστιμα (π.χ. τα πρόστιμα του άρθρου 58 του ΚΦΔ), με εξαίρεση τα αυτοτελή πρόστιμα (π.χ. τα πρόστιμα των άρθρων 54, 54Ε και 54ΣΤ του ΚΦΔ), εκείνα, δηλαδή, που προβλέπονται κατά του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας λόγω φορολογικών παραβάσεων και επιβάλλονται με αυτοτελή πράξη, όπως συνάγεται από τη συνδυαστική ερμηνεία του τελευταίου εδαφίου της παρ. 1 και του τελευταίου εδαφίου της περ. β' της παρ. 1.

Αντίθετα, δεν θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη για καμία υπόθεση σχετική με τέλος χαρτοσήμου, καθώς σε καμία περίπτωση τα τέλη χαρτοσήμου, κατά πάγια θέση της Φορολογικής Διοίκησης (βλ. ΠΟΛ. 1317/02.12.1997, αριθ. ΔΕΛ Γ 1189816 ΕΞ 2017/20.12.2017 εγκύκλιο, αριθ. Ε. 2173/30.10.2020 εγκύκλιο), και ανεξάρτητα από τον τρόπο βεβαίωσης και καταβολής αυτών, δεν θεωρούνται φόροι παρακρατούμενοι ή επιρριπτόμενοι²³⁰. Όπως δεν θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη και για την πληρωμή οφειλών που δεν υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 50 του ΚΦΔ.

²³⁰ Συναφής και η αριθ. 147/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, η οποία έγινε αρμοδίως αποδεκτή, διαθέσιμη στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.nsk.gr/web/nsk/anazitisi-gnomodoteseon> (Τελευταία επίσκεψη: 02.02.2021).

Αξίζει να επισημανθεί ότι η ευθύνη των διοικούντων σε σχέση με τις οφειλές από ΦΠΑ, από παρακρατούμενους και από επιρριπτόμενους φόρους δεν σχετίζεται, πλέον, με την προηγούμενη είσπραξη ή παρακράτησή τους από το νομικό πρόσωπο, καθώς, υπό τη νέα ρύθμιση, κρίσιμοι παράγοντες για την έγερση της ευθύνης είναι η θητεία των συνυπόχρεων προσώπων στις θέσεις που μνημονεύονται στη διάταξη και η υπαιτιότητά τους. Εφόσον, λοιπόν, οι δύο αυτές προϋποθέσεις πληρούνται κατά τον χρόνο που γεννάται η υποχρέωση απόδοσης των συγκεκριμένων φόρων, η παράλειψη είσπραξης ή παρακράτησης αυτών από το νομικό πρόσωπο δεν επιτελεί καμία αποσβεστική ή περιοριστική λειτουργία στην προσωπική αστική ευθύνη τους²³¹.

Όπως διαπιστώνεται, λοιπόν, από τα παραπάνω, μετά την πρόσφατη τροποποίηση του άρθρου 50 του ΚΦΔ, τα είδη των οφειλών για τα οποία καθιερώνεται αλληλέγγυα ευθύνη έχουν περιοριστεί και, μάλιστα, αναδρομικώς, σύμφωνα με τη ρητή διάταξη της παρ. 29 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019. Υπό το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς γινόταν δεκτό ότι η σχετική ευθύνη των διοικητών των νομικών προσώπων εγείρετο για όλους τους φόρους που περιλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ, δηλαδή για όλους τους φόρους που καλύπτονται από το ρυθμιστικό πεδίο του άρθρου 2 του ΚΦΔ και του Παραρτήματός του²³². Μάλιστα, υποστηριζόταν ότι η διάταξη του άρθρου 50 ομιλεί γενικά για φόρο και όχι μόνο για τους προβλεπόμενους από τον Κώδικα φόρους, ώστε να εμπίπτει στο πεδίο του άρθρου 50 του ΚΦΔ, ως προς το ζήτημα της αλληλέγγυας ευθύνης, κάθε επιβάρυνση που έχει τα χαρακτηριστικά φόρου²³³. Κατά αντίθετη άποψη²³⁴, βέβαια, η επέκταση της αλληλέγγυας ευθύνης των διοικητών σε φόρους εκτός του ΚΦΔ θα συνιστούσε ανεπίτρεπτη διαστολή, καθώς θα αντίκειτο στην ερμηνευτική αρχή της στενής ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων που απορρέει από το άρθρο 78 του Συντάγματος. Μετά την πρόσφατη τροποποίηση, όμως, η οικεία διάταξη δεν αναφέρεται, πλέον, γενικώς σε φόρο που οφείλεται, αλλά σε συγκεκριμένα

²³¹ Ψυχογιός Θ., «Η διαχρονική πορεία και οι προϋποθέσεις εφαρμογής του θεσμού της αλληλέγγυας ευθύνης για χρέη προς το δημόσιο (μετά τις καινοτόμες αλλά δυσεφάρμοστες ρυθμίσεις του ν. 4646/2019)», ο.π., σελ. 9.

²³² Καλλιντέρης Κ., «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», ο.π., σελ. 188 – 189, Φουφόπουλος Γ., σε «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν. 4174/2013» (Επιμ. Φωτόπουλος Ι.), ο.π., σελ. 1344.

²³³ Βλ. σχετικά Φουφόπουλο Γ., σε «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν. 4174/2013» (Επιμ. Φωτόπουλος Ι.), ο.π., σελ. 1344 και, ιδίως, την αριθ. 163 υποσημείωση.

²³⁴ Φουφόπουλος Γ., σε «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν. 4174/2013» (Επιμ. Φωτόπουλος Ι.), ο.π., σελ. 1344.

είδη φόρων, με αποτέλεσμα η αλληλέγγυα ευθύνη των διοικητών να έχει περιοριστεί αποκλειστικώς στους φόρους που ρητά μνημονεύονται σε αυτή.

Στο πλαίσιο αυτό, από τη θέση σε εφαρμογή του ν. 4646/2019 (12.12.2019), αλληλέγγυα ευθύνη καθιερώνεται αποκλειστικώς για τα ως άνω είδη οφειλών, ενώ για οφειλές από οποιαδήποτε άλλη αιτία πλην των ανωτέρω δεν θεμελιώνεται καν αλληλέγγυα ευθύνη, στην περίπτωση νέων υποθέσεων καθώς και νέων υποθέσεων που αφορούν σε παλαιές οφειλές, ενώ, στην περίπτωση των παλαιών υποθέσεων, τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα απαλλάσσονται από τη σχετική ευθύνη, κατόπιν αιτήσεώς τους, όπως εκτέθηκε αναλυτικά παραπάνω.

Χαρακτηριστικές περιπτώσεις, κατά τις οποίες με βάση τις προγενέστερες διατάξεις θεμελιωνόταν αλληλέγγυα ευθύνη, ενώ βάσει των ισχυουσών διατάξεων δεν γεννάται η σχετική ευθύνη, αποτελούν οι οφειλές που προέρχονται από Φόρο Συγκέντρωσης Κεφαλαίων ή από τον Ειδικό Φόρο Ακινήτων του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 ή από βεβαιωμένα πρόστιμα των άρθρων 5 και 8 του ν. 2523/1997²³⁵. Κατά συνέπεια, πρόσωπα τα οποία βαρύνονται, ήδη, με αυτές δύνανται να υπαχθούν στις μεταβατικές ρυθμίσεις της παρ. 29 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019, όπως αντικαταστάθηκαν από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 31 του ν. 4701/2020 και ισχύουν από τη θέση σε εφαρμογή του ν. 4646/2019.

²³⁵ Σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 4 του ν. 2523/1997, για τα πρόστιμα των άρθρων 5 και 8 του ίδιου νόμου εφαρμόζονταν ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 115 του ν.2238/1994.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

Η ΕΝΝΟΜΗ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑ ΤΩΝ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΩΣ ΕΥΘΥΝΟΜΕΝΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Α. Εισαγωγικές παρατηρήσεις

1. Ως προς τη διαδικασία βεβαίωσης της οφειλής

Καταρχάς, κρίνεται αναγκαίο να επισημανθεί ότι από τη θέση σε ισχύ του ν. 4174/2013, δηλαδή από την 01.01.2014, η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων που εμπίπτουν στο ρυθμιστικό πεδίο του νόμου, πραγματοποιείται σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού και χωρίς να τυγχάνουν εφαρμογής οι αντίστοιχες διατάξεις του ΚΕΔΕ. Τούτο προκύπτει, πλέον, και από το άρθρο 2 του ΚΕΔΕ, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 7 του ν. 4224/2013 και ισχύει, καθώς η συγκεκριμένη διάταξη αποκλείει από το πεδίο εφαρμογής του ΚΕΔΕ τους νόμιμους τίτλους, που αφορούν την είσπραξη των φόρων και των εσόδων, που καταλαμβάνονται από τον ν. 4174/2013²³⁶.

Στο πλαίσιο αυτό, σημειώνεται ότι υπό το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς, αλλά και, εν γένει, για τις οφειλές, που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ν. 4174/2013, η διοικητική φορολογική διαδικασία διέρχεται από δύο στάδια, κατά πρώτον, από αυτό της βεβαίωσης υπό ευρεία έννοια ή της φορολογικής βεβαίωσης, που περιλαμβάνει όλες τις ενέργειες μέχρι και την έκδοση του νόμιμου τίτλου, όπου προσδιορίζεται ο οφειλέτης, το είδος, το ποσό και η αιτία της οφειλής και, κατά δεύτερον, από αυτό της βεβαίωσης υπό στενή έννοια ή ταμειακής βεβαίωσης, που λαμβάνει χώρα στην αρμόδια υπηρεσία της φορολογικής διοίκησης και συνίσταται στην καταχώριση του νόμιμου τίτλου στο βιβλίο εισπρακτέων εσόδων και στην απόδοση αριθμού τριπλοτύπου βεβαίωσης (ΑΤΒ), οπότε και η απαίτηση, που ενσωματώνεται στον νόμιμο τίτλο, εμφανίζεται ως δημόσιο έσοδο και εισπράττεται από τις αρμόδιες ταμιακές υπηρεσίες του κράτους βάσει των χρηματικών καταλόγων²³⁷. Εν

²³⁶ Σαρίδης Ι., «Η ανακοπή του άρθρου 217 ΚΔΔ μετά την ισχύ του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας», ΔιΔικ 2018, σελ. 414επ.

²³⁷ Βλ. αναλυτικά για τη διαδικασία και τα χαρακτηριστικά της βεβαίωσης των δημόσιων εσόδων σε Γέροντα Α. και Ψάλτη Α., «Ερμηνεία ΚΕΔΕ: Ν.Δ. 356/1974 και η ανακοπή του ΚΔΔ, άρθρα 216 - 230», Γ

ολίγοις, με την υπό ευρεία έννοια βεβαίωση γίνεται η σύσταση της φορολογικής οφειλής, ενώ με την ταμειακή βεβαίωση δημιουργείται υπέρ του Δημοσίου νόμιμος και εκτελεστός τίτλος για την είσπραξη του φόρου.

Με τον ν. 4174/2013, όμως, η παραδοσιακή αυτή διάκριση αντικαταστάθηκε από τις έννοιες, αφενός, της πράξης προσδιορισμού του φόρου, όπως αυτή ρυθμίζεται στα άρθρα 30επ. και 63B του ΚΦΔ και, αφετέρου, του εκτελεστού τίτλου, όπως αυτός περιοριστικώς ορίζεται στο άρθρο 45 του Κώδικα. Με τον ΚΦΔ, δηλαδή, οι πράξεις της βεβαίωσης και της είσπραξης ενοποιήθηκαν σε μία πράξη, την «πράξη προσδιορισμού του φόρου», δια της οποίας συνιστάται και ταυτόχρονα βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή του φορολογουμένου και δια της οποίας μπορεί να γίνει η είσπραξή της, αφού αποτελεί, συγχρόνως, και εκτελεστό τίτλο, δυνάμει του οποίου είναι δυνατή η αναγκαστική εκτέλεση, μετά από την επίδοση ατομικής ειδοποίησης κατ' άρθρο 47 του ΚΦΔ. Με άλλα λόγια, η βεβαίωση του εσόδου συντελείται με μια μόνο πράξη, η οποία συνιστά συγχρόνως και τον νόμιμο τίτλο του άρθρου 2 παρ. 4 του ΚΕΔΕ για την είσπραξη του, χωρίς, πλέον, να απαιτείται και σύνταξη χρηματικού καταλόγου²³⁸. Αξίζει να επισημανθεί, μάλιστα, ότι η πράξη που εκδίδεται συνιστά εκτελεστό τίτλο, παρά το γεγονός ότι σε βάρος της ο υπόχρεος διατηρεί το δικαίωμα να ασκήσει ενδικοφανή διοικητική προσφυγή και, εν συνεχεία, δικαστική προσφυγή.

Ειδικότερα, με την έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου (άρθρο 32), πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου (άρθρο 33), πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (άρθρο 34), πράξης προληπτικού προσδιορισμού του φόρου (άρθρο 35) και πράξης ακύρωσης ή τροποποίησης πράξης προσδιορισμού του φόρου (άρθρο 63B) δημιουργείται ταυτόχρονα, τόσο τίτλος βεβαίωσης (άρθρο 30), όσο και τίτλος εκτελεστός (άρθρο 45). Ως τίτλος βεβαίωσης και ταυτόχρονα ως εκτελεστός τίτλος φαίνεται ότι αναγνωρίζονται από τον νομοθέτη (αν και χωρίς ρητή ρύθμιση), τόσο η φορολογική δήλωση (άμεσος προσδιορισμός του φόρου κατ' άρθρο 31), όσο και

Έκδοση, Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Σάκκουλας, 2016, σελ. 61επ. και Τομαρά Δ., «Η αναγκαστική Είσπραξη Δημοσίων Εσόδων κατά τον ΚΕΔΕ», Γ Έκδοση, Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη, 2017, σελ. 9επ.

²³⁸ Σαρίδης Ι., «Η ανακοπή του άρθρου 217 ΚΑΔ μετά την ισχύ του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας», ο.π., σελ. 414επ.

η δικαστική απόφαση, ενώ η απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών συνιστά ατομική εκτελεστή διοικητική πράξη και ταυτόχρονα εκτελεστό τίτλο²³⁹.

Συνεπεία των προρρηθέντων, η καταχώρηση του νόμιμου τίτλου της φορολογικής οφειλής στα βιβλία της φορολογικής αρχής γίνεται, πλέον, μόνο για λόγους παρακολούθησης της οφειλής και δεν συνιστά αναγκαία προδικασία της νόμιμης βεβαίωσης της οφειλής, ούτε αναγκαία προδικασία της εισπρακτικής διαδικασίας²⁴⁰. Σύμφωνα με την αριθ. 215/2016 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, η πράξη καταχώρισης του τίτλου της φορολογικής οφειλής στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης δεν ταυτίζεται, κατά τη νομική της φύση, με την ταμειακή (εν στενή εννοία) βεβαίωση της οφειλής προς το Δημόσιο, η οποία προβλέπεται από τις διατάξεις του ΚΕΔΕ, όπως αυτές ίσχυαν προ της ενάρξεως της ισχύος του ΚΦΔ, αλλά αποτελεί, σε αντίθεση με εκείνη, εσωτερική απλώς διοικητική διαδικασία, η οποία δεν φέρει εκτελεστό χαρακτήρα και από την οποία δεν επάγονται έννομες συνέπειες για τον διοικούμενο. Ως εκ τούτου, ανακοπή κατά της ρηθείσας πράξης καταχώρισης απορρίπτεται ως απαράδεκτη. Με την ίδια απόφαση κρίθηκε, επίσης, ότι μόνη εκτελεστή πράξη προσβλητέα παραδεκτώς με αίτηση ανακοπής συνιστά η ατομική ειδοποίηση, η οποία αποτελεί την πρώτη πράξη της διαδικασίας της αναγκαστικής εκτέλεσης και εκδίδεται κατά το στάδιο που προηγείται, προκειμένου να εισπραχθεί η οφειλή²⁴¹.

Ακολούθως, σημειώνεται ότι, σε περίπτωση που ο υπόχρεος, μετά την κοινοποίηση της πράξης προσδιορισμού κατ' άρθρο 37 σε συνδυασμό με το άρθρο 5 του ΚΦΔ, δεν εξοφλήσει τις ληξιπρόθεσμες οφειλές του εντός των νόμιμων προθεσμιών ή δεν προβεί σε ρύθμισή τους, η Φορολογική Διοίκηση, προτού διενεργήσει οποιαδήποτε πράξη αναγκαστικής εκτέλεσης²⁴² κατ' άρθρο 48 του Κώδικα,

²³⁹ Μάλλiou Α., σε «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν. 4174/2013» (Επιμ. Φωτόπουλος Ι.), Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Σάκουλας, 2018, σελ. 1136.

²⁴⁰ Μπακάλης Ε. και Πανταζόπουλος Π., «Φορολογική Διαδικασία: Διαγράμματα – Ερμηνευτικά Σχόλια – Υποδείγματα», Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη, 2016, σελ. 125, Μέντης Γ. και Μιχαηλινάκης Β., «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας: Ερμηνεία κατ' άρθρο και λογιστική αντιμετώπιση», Αθήνα: Οικονομική Βιβλιοθήκη, 2016, σελ. 270.

²⁴¹ ΣτΕ 215/2016 σε ΔιΔικ 2016, σελ. 617 επ., βλ. και Δετσαρίδη Χ., «Η πράξη καταχώρισης της φορολογικής οφειλής στα βιβλία της φορολογικής Διοίκησης ως νόμιμος τίτλος, η κατάσχεση εις χείρας τρίτου και η προστασία του φορολογούμενου (παρατ. στη ΣτΕ 215/2016)», ΔιΔικ 2016, σελ. 891 επ.

²⁴² Εξαιρέση θέσπισε ο νόμος μόνο σε περιπτώσεις κατάσχεσης χρηματικών ποσών ή απαιτήσεων στα χέρια του φορολογούμενου ή τρίτου, οπότε δεν απαιτείται να προηγηθεί η κοινοποίηση ατομικής

έχει δέσμια αρμοδιότητα να κοινοποιήσει²⁴³ στον υπόχρεο ατομική ειδοποίηση καταβολής των οφειλών, σύμφωνα με το άρθρο 47 του Κώδικα, όπου ορίζεται και το ελάχιστο περιεχόμενό αυτής. Μάλιστα, με την κατ' εξουσιοδότηση της παραγράφου 5 του συγκεκριμένου άρθρου εκδοθείσα κανονιστική απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΠΟΛ. 1280/2013), ορίστηκε ως υποχρεωτική η κοινοποίηση ατομικής ειδοποίησης όχι μόνο στον αμέσως υπόχρεο, αλλά και στο συνυπόχρεο με αυτόν πρόσωπο. Σύμφωνα, λοιπόν, με τα παραπάνω, η ατομική ειδοποίηση ακολουθεί την έκδοση εκτελεστού τίτλου και αποσκοπεί στη γνωστοποίηση του χρέους και της αιτίας αυτού²⁴⁴. Με την ατομική ειδοποίηση, ο υπόχρεος ενημερώνεται για τα χρέη του προς το δημόσιο και καλείται να τα καταβάλει εντός τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της ατομικής ειδοποίησης ή να ενταχθεί σε καθεστώς τμηματικής καταβολής, διαφορετικά η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί στη λήψη μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης. Η ατομική ειδοποίηση, δηλαδή, αποτελεί πράξη έναρξης αναγκαστικής εκτέλεσης και συνιστά προϋπόθεση για τη διενέργεια οποιασδήποτε πράξης εκτέλεσης²⁴⁵.

2. Ως προς τα δικαιώματα των αλληλεγγύως ευθυνόμενων προσώπων

Όσον αφορά, τώρα, την έννομη προστασία των αλληλεγγύως υπεύθυνων προσώπων επισημαίνεται, καταρχάς, ότι η προστασία τους με τα κατάλληλα δικονομικά και διοικητικά βοηθήματα παρίσταται αναγκαία, δεδομένου ότι δεν ταυτίζονται με το αμέσως ενεχόμενο φορολογούμενο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά και επειδή, κατόπιν των πρόσφατων τροποποιήσεων στον εν λόγω θεσμό, η απόδειξη της μη συνδρομής στο πρόσωπό τους του στοιχείου της υπαιτιότητας είναι κρίσιμη, καθόσον οδηγεί στην απαλλαγή τους από τη σχετική ευθύνη. Στο πλαίσιο αυτό, η έννομη προστασία των αλληλεγγύως ευθυνόμενων προσώπων κατοχυρώνεται και, συγχρόνως, οριοθετείται από την παρ. 7 του άρθρου 50 του ΚΦΔ (ήδη

ειδοποίησης (άρθρο 47 παρ. 2 του ΚΦΔ)- - βλ. σχετικά και Γέροντα Α., Κατάσχεση στα χέρια τρίτου απαίτησης οφειλέτη του Δημοσίου (παρατ. στη ΣτΕ 1130/2017) σε Διδικ 2018, σελ. 421 επ.

²⁴³ Βλ. όμως και ΣτΕ 1623/2015 σε Διδικ 2016, σελ. 245 επ. με σχόλιο Γ. Μέντη, με την οποία κρίθηκε ότι δεν είναι αναγκαία για την εγκυρότητα της εκτέλεσης, η προηγούμενη έκδοση και αποστολή ατομικής ειδοποίησης στον διευθύνοντα σύμβουλο, όταν αυτός έχει υπογράψει το πρακτικό διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, καθόσον το εν λόγω πρακτικό επέχει θέση ατομικής ειδοποίησης, δεδομένου ότι με την υπογραφή στο πρακτικό συνομολογεί ότι γνωρίζει την οφειλή που αναλαμβάνει η εταιρεία και ο ίδιος ως συνυπόχρεος.

²⁴⁴ Μάλλιου Α., σε «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν. 4174/2013» (Επιμ. Φωτόπουλος Ι.), ο.π., σελ. 1253, Γέροντας Α., «Επιτομή Διοικητικού Δικονομικού Δικαίου», Β Έκδοση, Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Σάκκουλας, 2020, σελ. 338, Φινοκαλιώτης Κ., «Φορολογικό Δίκαιο», ο.π., σελ. 723.

²⁴⁵ Φινοκαλιώτης Κ., «Φορολογικό Δίκαιο», ο.π., σελ. 723.

αναριθμηθείσα με το άρθρο 67 παρ. 3 του ν. 4646/2019 σε, κατά το ορθόν²⁴⁶, παρ. 4, όπως και θα αναφέρεται εφεξής), όπου ορίζεται ότι «*πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεση του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα*». Τέτοια δικαιώματα, λοιπόν, είναι, καταρχήν, η προηγούμενη ακρόαση, η ενδικοφανής προσφυγή του άρθρου 63 του ΚΦΔ²⁴⁷, η προσφυγή ουσίας ενώπιον των αρμοδίων Διοικητικών Δικαστηρίων κατ' άρθρο 63επ. του ΚΔΔ, σε συνδυασμό με την προσωρινή έννομη προστασία και η ανακοπή του άρθρου 217 του ΚΔΔ. Τέλος, είναι δυνατή, βεβαίως, και η άσκηση πρόσθετης παρέμβασης²⁴⁸ κατ' άρθρο 113 του ΚΔΔ, προς υποστήριξη του νομικού προσώπου που ανοίγει τη σχετική δίκη.

Διευκρινίζεται ότι τα δικαιώματα αυτά βαίνουν παράλληλως προς τα αντίστοιχα δικαιώματα του νομικού προσώπου, κάτι που σημαίνει, κατά πρώτον, ότι η άσκηση των δικαιωμάτων από τον έναν δεν εμποδίζει τον άλλον από το να ασκήσει τα αντίστοιχα δικά του δικαιώματα και, κατά δεύτερον, ότι δεν υποχρεούνται να ασκήσουν από κοινού ως ομόδικοι τα σχετικά δικαιώματα, ούτε να παρέμβουν υποχρεωτικά στη διαδικασία που έχει εκκινήσει ο ένας από τους δύο, αλλά δύνανται να τα ασκούν χωριστά, σε διάφορους χρόνους, αρκεί να τηρούνται οι διατάξεις περί προθεσμίας²⁴⁹.

Πάντως, από το άρθρο 197 παρ. 3 του ΚΔΔ περί επέκτασης του δεδικασμένου, τόσο σε εκείνους από τους οποίους μπορεί να αξιωθεί η εκπλήρωση της σχετικής υποχρέωσης, όσο και στα μέλη του νομικού προσώπου, προκύπτει ότι, στην περίπτωση ύπαρξης εκκρεμών δικών που έχουν ανοιχθεί, τόσο από το νομικό πρόσωπο, όσο και από το συνυπόχρεο μέλος της διοίκησής του, όποια από αυτές οδηγήσει πρώτη στην

²⁴⁶ Ο νομοθέτης του ν. 4646/2019, εκ παραδρομής, αναρίθμησε εσφαλμένα τις μη καταργηθείσες παραγράφους 6, 7 και 9 του άρθρου 50 του ΚΦΔ σε παραγράφους 4, 5 και 6, αντίστοιχα, αντί των ορθών 3, 4 και 5 αντίστοιχα.

²⁴⁷ Το δικαίωμα των αλληλεγγύως ευθυνόμενων να ασκούν αυτοτελώς ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της ΔΕΔ, δυνάμει του άρθρου 50 παρ. 4 (7 τότε) του ΚΦΔ, επικύρωσαν και οι πρόσφατες αποφάσεις ΔΕφΑθ 559/2017, 566/2017 και 4359/2017, όπως μνημονεύει σχετικώς ο Πριστούρης Ε., σε «*Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν. 4174/2013*» (Επιμ. Φωτόπουλος Ι.), Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Σάκκουλας, 2018, σελ. 1823.

²⁴⁸ Βλ. σχετικά και ΣτΕ 844/2012 σε ΔιΔικ 2013, σελ. 1069επ. με σχόλιο Σαμαρτζή Κ.

²⁴⁹ Φουφόπουλος Γ., σε «*Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν. 4174/2013*» (Επιμ. Φωτόπουλος Ι.), ο.π., σελ. 1365 – 1366.

έκδοση τελεσίδικης απόφασης, αυτή είναι που θα παραγάγει και δεδικασμένο, με αποτέλεσμα την αδυναμία έκδοσης αντίθετης απόφασης στην άλλη εκκρεμή ένδικη διαδικασία. Λόγοι, ωστόσο, ασφάλειας δικαίου και οικονομίας της δίκης καθιστούν επιτακτικό τα δικαστήρια να ενώνουν σε συνεκδίκαση, κατ' άρθρο 125 του ΚΔΔ, λόγω προδήλου συνάφειας κατ' άρθρο 122 του ΚΔΔ, τις παραλλήλως ασκηθείσες προσφυγές. Στο πλαίσιο αυτό, είναι αναγκαία και η καθιέρωση από τη Φορολογική Διοίκηση της πρακτικής της κοινοποίησης της πράξης προσδιορισμού του φόρου και στους αλληλεγγύως υπόχρεους, παρόλο που η παράλειψή της δεν επιφέρει δυσμενείς συνέπειες για αυτή²⁵⁰.

Περαιτέρω, κρίσιμη ως προς την έναρξη της προθεσμίας άσκησης των δικαιωμάτων, που παρέχονται από την παρ. 4 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, είναι η έννοια της κοινοποίησης της πράξης προσδιορισμού του φόρου, όπως περιγράφεται στο άρθρο 37 του Κώδικα²⁵¹²⁵², στα πρόσωπα που αφορά ο προσδιορισμός του φόρου, μεταξύ των οποίων συγκαταλέγονται και τα τρίτα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα, όπως εκείνα του άρθρου 50 του Κώδικα. Στο πλαίσιο αυτό, γίνεται δεκτό²⁵³ ότι η προθεσμία για τα παραπάνω πρόσωπα ώστε να ασκήσουν τα δικαιώματα που τους παρέχονται κατά της Φορολογικής Διοίκησης άρχεται από την κοινοποίηση της πράξης ή την επίδοση ατομικής ειδοποίησης σε αυτά, εκτός εάν αποδεικνύεται πλήρης γνώση της πράξεως, όπως συμβαίνει στην περίπτωση που την κοινοποιούμενη στο νομικό πρόσωπο πράξη την παραλαμβάνει ενυπογράφως ο αλληλεγγύως υπόχρεος, κατ' αναλογία με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1Α περ. α στοιχ. ii του ΚΔΔ, οπότε και η προθεσμία άρχεται από τότε που έλαβαν πλήρη γνώση. Συναφώς, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι παράλειψη κοινοποίησης της πράξης δεν επιφέρει δυσμενείς συνέπειες για τη Φορολογική Διοίκηση, καθώς τα πρόσωπα αυτά, με βάση την ως άνω παραδοχή για την έναρξη της προθεσμίας άσκησης των δικαιωμάτων τους, δεν αποστερούνται, τελικά, το δικαίωμα της δικαστικής προστασίας κατ' άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος.

²⁵⁰ Φουφόπουλος Γ., σε «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν. 4174/2013» (Επιμ. Φωτόπουλος Ι.), ο.π., σελ. 1365 – 1366.

²⁵¹ Η διάταξη δεν εφαρμόζεται επί του άμεσου προσδιορισμού του φόρου, καθώς στην περίπτωση αυτή δεν εκδίδεται κάποια πράξη, αλλά ο προσδιορισμός του φόρου γίνεται μέσω της υποβολής της φορολογικής δήλωσης.

²⁵² Οι γενικές διαδικαστικές ρυθμίσεις, αναφορικά με την κοινοποίηση εγγράφων της Φορολογικής Διοίκησης περιέχονται στο άρθρο 5 του ΚΦΔ.

²⁵³ Φουφόπουλος Γ., σε «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν. 4174/2013» (Επιμ. Φωτόπουλος Ι.), ο.π., σελ. 1136.

Τέλος, στο άρθρο 37 του ΚΦΔ εξειδικεύεται το ελάχιστο τυπικό περιεχόμενο που θα πρέπει να περιέχουν οι πράξεις προσδιορισμού του φόρου, στο οποίο συμπεριλαμβάνεται και η αναγραφή των αλληλεγγύως υπεύθυνων προσώπων²⁵⁴. Τίθεται, επομένως, το ερώτημα, εάν η παράλειψη αναγραφής τους επηρεάζει τον ακριβή χρόνο γέννησης των δικαιωμάτων της Φορολογικής Διοίκησης κατ' αυτών ή την ίδρυση των δικαιωμάτων των τελευταίων έναντι της Φορολογικής Διοίκησης κατ' άρθρο 50 παρ. 4 του ΚΦΔ, καθώς, επίσης, και την έναρξη των προθεσμιών για την άσκησή τους. Η απάντηση που προσήκει στο πρώτο ως άνω τεθέν ερώτημα είναι ότι από την παράλειψη αυτή δεν ασκείται εντέλει επίδραση στα δικαιώματα της Φορολογικής Διοίκησης, ενόψει της ex lege ευθύνης των συγκεκριμένων προσώπων για καταβολή αλλότριου χρέους, με αποτέλεσμα η ευθύνη τους για την πληρωμή του φόρου να είναι πρόσθετη μόνο και να μην ανάγεται στο στάδιο της βεβαίωσης. Ομοίως, η συγκεκριμένη παράλειψη δεν επιδρά αρνητικά ούτε στα δικαιώματα των αλληλεγγύως ευθυνόμενων προσώπων, δεδομένου ότι τους παρέχεται ex lege (και όχι επειδή η πράξη εκδίδεται κατά συγκεκριμένου προσώπου) έννομη προστασία ανάλογη με εκείνη του νομικού προσώπου²⁵⁵.

B. Προηγούμενη ακρόαση

Καταρχάς, ανάμεσα στα δικαιώματα που αναγνωρίζονται στο νομικό πρόσωπο έναντι της Φορολογικής Διοίκησης είναι και αυτό της προηγούμενης ακρόασης κατ' άρθρο 28 παρ.1 του ΚΦΔ. Γεννάται, επομένως, το ερώτημα, εάν το συγκεκριμένο δικαίωμα αναγνωρίζεται και στα αλληλεγγύως υπόχρεα πρόσωπα, στη βάση της διάταξης του άρθρου 50 παρ. 4 του Κώδικα. Όπως γίνεται δεκτό²⁵⁶, εντούτοις, δεν είναι αναγκαία για την έκδοση της πράξης προσδιορισμού του φόρου κατά του νομικού προσώπου η προ της έκδοσης κλήση των αλληλεγγύως ευθυνόμενων διοικητών αυτού, λόγω της νομικής φύσης της ευθύνης που αυτοί φέρουν, υπό την έννοια ότι δεν γεννάται ίδια φορολογική υποχρέωση των διοικούντων, αλλά πρόσθετη ευθύνη πληρωμής των οφειλών του νομικού προσώπου. Στο πλαίσιο αυτό, η οφειλή που

²⁵⁴ Σύμφωνα, πάντως, με την αιτιολογική έκθεση, η παράλειψη αναφοράς των αλληλεγγύως ευθυνόμενων προσώπων δεν θίγει το κύρος της πράξης προσδιορισμού.

²⁵⁵ Σοφρωνάς Λ., σε «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν. 4174/2013» (Επιμ. Φωτόπουλος Ι.), Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Σάκκουλας, 2018, σελ. 934επ.

²⁵⁶ Φουφόπουλος Γ., σε «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν. 4174/2013» (Επιμ. Φωτόπουλος Ι.), ο.π., σελ. 1364 – 1365.

δημιουργείται συνιστά οφειλή του νομικού προσώπου και, κατ' επέκταση, η ευθύνη του διοικούντος γεννάται το πρώτον κατά τον χρόνο που έπεται της έκδοσης της πράξης καταλογισμού και υπό τον όρο ότι δεν έχει καταβληθεί.

Γ. Ενδικοφανής προσφυγή

Ο θεσμός της ενδικοφανούς προσφυγής²⁵⁷, καίτοι γνώριμος από τις διοικητικές διαφορές, προβλέφθηκε για πρώτη φορά στις φορολογικές υποθέσεις το 2012²⁵⁸ ως προϋπόθεση άσκησης της προσφυγής ουσίας ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων, ενώ μετά την εισαγωγή του νέου ΚΦΔ με τον ν. 4174/2013 ρυθμίζεται από το άρθρο 63²⁵⁹ αυτού.

Ειδικότερα, ο φορολογούμενος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη φορολογική διοίκηση ή και σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, υποχρεούται²⁶⁰²⁶¹, επί ποινή απαραδέκτου, μάλιστα, της απευθείας ασκηθείσας ενώπιον των αρμόδιων διοικητικών δικαστηρίων προσφυγής, να ασκήσει πρώτα ενδικοφανή προσφυγή, ούτως ώστε να επανεξετασθεί κατά το νόμο και την ουσία η υπόθεση στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας, με την οποία θα εκτίθενται όλοι οι πραγματικοί ή νομικοί λόγοι²⁶² που κατατείνουν στην ακύρωση ή την τροποποίηση της πράξης. Σημειώνεται, πάντως, ότι, όπως συνάγεται από το άρθρο 16 παρ. 1 του ΚΔΔ/σίας, η Φορολογική Διοίκηση έχει υποχρέωση πλήρους ενημέρωσης, είτε επί του σώματος των πράξεων που εκδίδει, είτε με το έγγραφο κοινοποίησης που τις συνοδεύει, για την παραπάνω υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, για την προθεσμία άσκησης της, για το όργανο ενώπιον του οποίου θα πρέπει να ασκηθεί

²⁵⁷ Βλ. αναλυτικά για την εξέλιξη, τη νομική φύση και τα χαρακτηριστικά του συγκεκριμένου θεσμού στο σύνολο της διοικητικής νομοθεσίας Κυβέλο Σ., «*Η ενδικοφανής προσφυγή*», Β Έκδοση, Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Σάκκουλας, 2016.

²⁵⁸ Εισήχθη με τις ρυθμίσεις του ν. 4051/2012 και του ν. 4152/2013, με τις οποίες προστέθηκαν αντιστοίχως τα άρθρα 70Α και 70Β στον Ν. 2238/1994.

²⁵⁹ Σήμερα, το πλαίσιο εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής διέπεται και από τις ΠΟΛ. 1064/2017 και ΠΟΛ. 1076/2018.

²⁶⁰ Κατ' εξαίρεση, είναι επιτρεπτή η απευθείας προσφυγή κατά πράξης προληπτικού προσδιορισμού φόρου κατ' άρθρο 35 του ΚΦΔ, προκειμένου να αμφισβητηθεί η συνδρομή των προϋποθέσεων έκδοσής της.

²⁶¹ Εξαίρεση εισάγεται και στην περίπτωση της λήψης μέτρων διασφάλισης κατά των συνυπεύθυνων προσώπων.

²⁶² Βλ. για τη δυνατότητα προβολής λόγων το πρώτον με το δικόγραφο της δικαστικής προσφυγής ή με αυτό των πρόσθετων λόγων Φινοκαλιώτη Κ., «*Φορολογικό Δίκαιο*», ο.π., σελ. 751 – 754, Φωτόπουλο Ι., «*Σχέση των λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής με εκείνους της προσφυγής στα Διοικητικά Δικαστήρια*», ΔΕΕ 2016, σελ. 782 επ. και Κυβέλο Σ., «*Η ενδικοφανής προσφυγή*», ο.π., σελ. 349 – 353.

και για τις συνέπειες που απορρέουν από τη μη άσκηση, ώστε, σε περίπτωση παράλειψης, να ασκείται παραδεκτά η απευθείας δικαστική προσφυγή κατά της εκδοθείσας πράξης²⁶³.

Η προθεσμία για την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της είναι τριάντα ημέρες από την κοινοποίηση της πράξης στον υπόχρεο ή από την πλήρη γνώση της ή από τη συντέλεση της σιωπηρής άρνησης. Στη συνέχεια, η φορολογική αρχή υποχρεούται να τη διαβιβάσει άμεσα και πάντως όχι αργότερα από επτά ημέρες μετά την κατάθεσή της στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, που είναι αρμόδια για την εξέτασή της, μαζί με τον πλήρη φάκελο της υπόθεσης. Η απόφαση που εκδίδει η Δ.Ε.Δ. περιέχει, μεταξύ άλλων, την οριστική φορολογική υποχρέωση του φορολογουμένου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού και υποκαθιστά πλήρως την πράξη προσδιορισμού του φόρου, συνιστώντας εντεύθεν τον μοναδικό νόμιμο τίτλο για τη συγκεκριμένη φορολογική υποχρέωση. Σε αντίθετη περίπτωση, εάν, δηλαδή, περάσει άπρακτη η προθεσμία των εκατόν είκοσι ημερών (εξαιρουμένου του μηνός Αυγούστου)²⁶⁴ για την έκδοση της απόφασης, η ενδικοφανής προσφυγή θεωρείται σιωπηρώς απορριφθείσα και νόμιμος τίτλος για την είσπραξη της οφειλής συνεχίζει να είναι η πράξη προσδιορισμού του φόρου²⁶⁵. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής.

Επιπλέον, με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλεται η καταβολή ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού, υπό την προϋπόθεση, όμως, ότι έχει καταβληθεί το υπόλοιπο πενήντα τοις εκατό (50%), εκτός και εάν υποβληθεί ταυτόχρονα με την ενδικοφανή προσφυγή (με το ίδιο ή και με αυτοτελές έγγραφο) αίτημα αναστολής καταβολής του ως άνω ποσοστού. Η Δ.Ε.Δ. δύναται να χορηγήσει την αναστολή, η οποία ισχύει μέχρι την έκδοση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, άλλως μέχρι την άπρακτη πάροδο του προβλεπόμενου χρονικού διαστήματος για την έκδοσή της, στην περίπτωση μόνο που

²⁶³ Φινοκαλιώτης Κ., «Φορολογικό Δίκαιο», ο.π., σελ. 746.

²⁶⁴ Με το άρθρο 68 του ν. 4587/2018 προβλέφθηκε η δυνατότητα της άπαξ παράτασης της προθεσμίας για τριάντα ημέρες με απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ., στην περίπτωση που προσκομιστούν κατά τη διάρκεια των τελευταίων τριάντα ημερών νέα στοιχεία.

²⁶⁵ Κυβέλος Σ., «Η ενδικοφανής προσφυγή», ο.π., σελ. 104επ.

κρίνει ότι η καταβολή του συγκεκριμένου ποσοστού θα είχε ως συνέπεια την ανεπανόρθωτη βλάβη του υπόχρεου. Αποφασίζει δε επί της αίτησης αναστολής εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών και στην περίπτωση που παρέλθει άπρακτη η ως άνω προθεσμία η αίτηση αναστολής λογίζεται ως σιωπηρώς απορριφθείσα. Διαπιστώνουμε, επομένως, ότι δεν υπάρχει η δυνατότητα χορήγησης της αναστολής στην περίπτωση που η ενδικοφανής προσφυγή είναι προδήλως βάσιμη, σε αντιστοιχία με την αίτηση αναστολής του άρθρου 203 του ΚΔΔ. Πάντως, τυχόν χορήγηση της αναστολής δεν απαλλάσσει τον υπόχρεο από την υποχρέωση καταβολής των τόκων λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου.

Αξίζει να επισημανθεί, ωστόσο, ότι η πρόβλεψη ως υποχρεωτικής της άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής, χωρίς να συνοδεύεται η προθεσμία άσκησης και η προθεσμία απόφασης επ' αυτής με αυτόματο ανασταλτικό αποτέλεσμα, εγείρει ζήτημα συμβατότητας της συγκεκριμένης διάταξης με το κατοχυρωμένο στο άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος δικαίωμα δικαστικής προστασίας. Και τούτο διότι ο υπόχρεος αποστερείται κατ' ουσίαν του συνταγματικού δικαιώματός του για προσωρινή έννομη προστασία, παραμένοντας εκτεθειμένος στις συνέπειες εκτέλεσης της δυσμενούς γι' αυτόν πράξης, ενόψει, μάλιστα, του γεγονότος ότι αναγκαία προϋπόθεση για την επιδίωξη προσωρινής δικαστικής προστασίας είναι η προηγούμενη άσκηση του κύριου ενδίκου βοηθήματος (προσφυγής ουσίας εν προκειμένω), αλλά και του γεγονότος ότι το δικαίωμα της προσωρινής δικαστικής προστασίας, αποτελεί αναγκαίο συμπλήρωμα του δικαιώματος της δικαστικής προστασίας, προκειμένου να μην δημιουργούνται τετελεσμένα γεγονότα, τα οποία δεν θα μπορούσαν μεταγενέστερα να ανατραπούν σε περίπτωση δικαίωσης του υπόχρεου²⁶⁶. Γι' αυτό το λόγο, υποστηρίζεται²⁶⁷ ότι θα πρέπει να εφαρμοστεί και στις φορολογικές υποθέσεις η πάγια νομολογία του ΣτΕ²⁶⁸ στην αντίστοιχη περίπτωση της ενδικοφανούς ένστασης ενώπιον της Τοπικής Διοικητικής Επιτροπής για αποφάσεις ασφαλιστικών οργάνων, σύμφωνα με την οποία μπορεί να βεβαιωθεί ταμειακώς η απαίτηση του ασφαλιστικού φορέα, η πράξη αυτή, όμως, καθίσταται ανενεργός, υπό την έννοια της αδυναμίας λήψης μέτρων εκτέλεσης

²⁶⁶ Φινοκαλιώτης Κ., «Φορολογικό Δίκαιο», ο.π., σελ. 748 – 749.

²⁶⁷ Φινοκαλιώτης Κ., «Φορολογικό Δίκαιο», ο.π., σελ. 749 – 750.

²⁶⁸ ΣτΕ 2982/2007 (7μ), 3059/2008, 574/2009, 2809/2010, όλες δημοσιευμένες σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

με βάση αυτήν, μέχρι την οριστική κρίση επί της ασκηθείσας ενστάσεως ή την παρέλευση της προθεσμίας απόφασης επ' αυτής.

Τέλος, αξίζει να υπομνησθεί ότι υπάρχει η δυνατότητα προσβολής της ίδιας πράξης από περισσότερα του ενός πρόσωπα με ισάριθμες ενδικοφανείς προσφυγές και, μάλιστα, σε διάφορα χρονικά διαστήματα, αφού η εκκίνηση της προθεσμίας για το κάθε πρόσωπο μπορεί να διαφέρει κατά τα ανωτέρω. Έτσι, στην περίπτωση που ασκηθούν περισσότερες ενδικοφανείς προσφυγές επί της ίδιας πράξης και σε μία εξ αυτών προτείνεται λόγος που γίνεται δεκτός από τη Δ.Ε.Δ. με αποτέλεσμα την τροποποίηση της πράξης, ενώ στις υπόλοιπες ενδικοφανείς προσφυγές δεν προβάλλεται αντίστοιχος ισχυρισμός, έχει γίνει δεκτό από τη Δ.Ε.Δ. (Δ.Ε.Δ. Θεσσαλονίκης 333/27.1.2017²⁶⁹), προς αποφυγή έκδοσης αντιφατικών αποφάσεων, ότι κατ' εξαίρεση το αποτέλεσμα αυτό θα πρέπει να υιοθετηθεί και στις λοιπές ασκηθείσες ενδικοφανείς προσφυγές, παρότι δεν περιέχουν τον σχετικό ισχυρισμό²⁷⁰.

Δ. Προσφυγή ουσίας κατ' άρθρο 63επ. του ΚΔΔ

Στο υποκεφάλαιο αυτό, το ζήτημα της ενεργητικής νομιμοποίησης των αλληλεγγύως ευθυνόμενων φυσικών προσώπων για χρέη του νομικού προσώπου με το οποίο συνδέονται να προσβάλλουν ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων μέσω του ενδίκου βοηθήματος της προσφυγής ουσίας του άρθρου 63επ. του ΚΔΔ την ρητή ή σιωπηρή απορριπτική απόφαση της Δ.Ε.Δ. επί ασκηθείσας από τα παραπάνω πρόσωπα ενδικοφανούς προσφυγής κατά της εκδοθείσας σε βάρος του νομικού προσώπου πράξης προσδιορισμού του φόρου θα εξεταστεί με άξονα την πρόσφατη αριθ. 498/2020²⁷¹ απόφαση σταθμό του Συμβουλίου της Επικρατείας, με την οποία επιλύθηκε εν τέλει το συγκεκριμένο νομικό ζήτημα²⁷², το οποίο είχε αποτελέσει για

²⁶⁹ Δ.Ε.Δ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ΑΠΟΦ.ΕΝΔΙΚ.ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ 333/27.01.2017, διαθέσιμη στην ηλεκτρονική διεύθυνση http://www.publicrevenue.gr/elib/view?d=/gr/ded/2017/333_en_the/ (Τελευταία επίσκεψη: 02.02.2021).

²⁷⁰ Βλ. σχετικά και Πριστούρη Ε., σε «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν. 4174/2013» (Επιμ. Φωτόπουλος Ι.), ο.π., σελ. 1789 και Χαλκιά Δ., «Η έκταση εξουσίας της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών στα πλαίσια της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013)», ΔιΔικ 2017, σελ. 692.

²⁷¹ Βλ. ολόκληρη την απόφαση δημοσιευμένη σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ και σε ΛΟΓΙΣΤΗΣ 2020, σελ. 701επ.

²⁷² Για τις ταλαντεύσεις της νομολογίας, κατά το προηγούμενο χρονικό διάστημα, σε σχέση με το συγκεκριμένο νομικό ζήτημα, βλ. Μέντη Γ., «Η ενεργητική νομιμοποίηση για την άσκηση προσφυγής κατά καταλογιστικής του φόρου πράξεως από αλληλεγγύως ευθυνόμενο πρόσωπο (σχόλιο στη ΣτΕ 1623/2015)», ΔιΔικ 2016, σελ. 245επ.

αρκετά χρόνια αντικείμενο αντικρουόμενων απόψεων σε επίπεδο θεωρίας και νομολογίας. Ειδικότερα, με τη συγκεκριμένη απόφαση το Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο, ερμηνεύοντας το περιεχόμενο της παρ. 7 (και ήδη 4 κατά τα ανωτέρω) του άρθρου 50 του ΚΦΔ, αποφάνθηκε υπέρ της ενεργητικής νομιμοποίησης πρώην Προέδρου – Διευθύνοντος Συμβούλου λυθείσας και τελούσης υπό εκκαθάριση ανώνυμης εταιρείας να ασκήσει παραδεκτώς αυτοτελή προσφυγή κατά της σιωπηρής απόρριψης της ασκηθείσας από αυτόν ενδικοφανούς προσφυγής κατά πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και παρακρατούμενου φόρου χρήσεων 2010 και 2011 του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., που είχαν εκδοθεί σε βάρος της πρωτοφειλέτριας - ανώνυμης εταιρείας, αναιρώντας εν μέρει την αντίθετη, αριθ. 5305/2017, απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, η οποία είχε απορρίψει, ως απαράδεκτη, ελλείπει ενεργητικής νομιμοποίησης, την προσφυγή του αναιρεσειόντος.

Προτού, ωστόσο, αναλυθεί η παραπάνω απόφαση, θα πρέπει να καταγραφούν οι δύο απόψεις που είχαν υποστηριχθεί για την αληθή έννοια της παρ. 4 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, σε σχέση με το τεθέν νομικό ζήτημα, πριν από τη δημοσίευσή της:

Σύμφωνα με την πρώτη άποψη²⁷³, με τη θέσπιση της συγκεκριμένης διάταξης οι αλληλεγγύως ευθυνόμενοι εξομοιώθηκαν, από άποψη δυνατοτήτων εννόμου προστασίας, με τα νομικά πρόσωπα στη διοίκηση των οποίων μετέχουν, παρακάμπτοντας με αυτόν τον τρόπο ο νομοθέτης, κατά τρόπο σαφή και ρητό, την πάγια νομολογία του ΣτΕ²⁷⁴, κατά το προγενέστερο της θέσης σε ισχύ του ΚΦΔ διάστημα, σύμφωνα με την οποία δεν ήταν εφικτή η άσκηση από τους διοικούντες προσφυγής ουσίας στο όνομά τους κατά της καταλογιστικής πράξεως, που είχε εκδοθεί σε βάρος του νομικού προσώπου. Και τούτο, διότι, σύμφωνα με την παραπάνω

²⁷³ Βλ. αντί πολλών Φουφόπουλο Γ., σε «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν. 4174/2013» (Επιμ. Φωτόπουλος Ι.), ο.π., σελ. 1362επ., Πλατή Ι., «Η έννομη προστασία των αλληλεγγύως ευθυνόμενων φυσικών προσώπων για χρέη νομικού προσώπου, με αφορμή την ΣτΕ 7μ 498/2020 Τμ. Β'», ΛΟΓΙΣΤΗΣ 2020, σελ. 780επ., Καλλιντέρη Κ., «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», ο.π., σελ. 218επ. και Καλαμπαλίκη Κ., «Παρατηρήσεις στη ΣτΕ 498/2020: Ενεργητική νομιμοποίηση του Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου να ασκήσει ατομικώς προσφυγή κατά της απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής του», ΔΕΕ 2020, σελ. 615επ.

²⁷⁴ Βλ. ενδεικτικά ΣτΕ 2636/2018 σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, 2274/2017 σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, 2267/2016 σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, 1623/2015 σε ΔιΔικ 2016, σελ. 245επ. με σχόλιο Γ. Μέντη, 844/2012 σε ΔιΔικ 2013, σελ. 1069επ. με σχόλιο Κ. Σαμαρτζή, 237/2008 σε ΕλΔνη 2009, σελ. 1203επ., 2999/2006 σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ΔΕΦΑΘ 3471/2013 σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ΔΕΦΘεσ 106/2013 σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ΔΠρΑΘ 2125/2014 σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

νομολογία, δεν ιδρυόταν από την παρ. 1 του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 ίδια φορολογική υποχρέωση των προσώπων αυτών για καταβολή του οφειλόμενου από την εταιρεία φόρου, αλλά πρόσθετη ευθύνη πληρωμής της βεβαιωθείσας σε βάρος του νομικού προσώπου οφειλής. Κατά συνέπεια, τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα δεν καθίσταντο υποκείμενα της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης, αλλά ήταν τρίτοι και δεν νομιμοποιούνταν να ασκήσουν προσφυγή κατά της πράξης της φορολογικής αρχής με την οποία προσδιοριζόταν ο οφειλόμενος από την εταιρεία φόρος. Μάλιστα, κατά την ανωτέρω θέση, η ευθύνη τους ιδρυόταν το πρώτον κατά το στάδιο της είσπραξης του φόρου, που είχε βεβαιωθεί προηγουμένως στο όνομα της εταιρείας και όχι κατά το χρόνο βεβαίωσης αυτού. Στο πλαίσιο αυτό γινόταν, περαιτέρω, δεκτό ότι η αναγκαστική είσπραξη του ποσού του φόρου από τα συγκεκριμένα πρόσωπα επιτρεπόταν βάσει της ταμειακής βεβαίωσης που είχε εκδοθεί επ' ονόματι του νομικού προσώπου και ότι τα φυσικά πρόσωπα νομιμοποιούνταν απλώς να ασκήσουν την ανακοπή της παρ. 1 του άρθρου 217 του ΚΔΔ κατά της επιδοθείσας σε αυτά ατομικής ειδοποίησης, δυνάμει της οποίας επισπευδόταν σε βάρος τους διοικητική εκτέλεση για την είσπραξη των οφειλόμενων από το νομικό πρόσωπο φορολογικών χρεών, επειδή μόνον από και διά της έκδοσης και κοινοποίησης της ατομικής ειδοποίησης προσλάμβαναν την ιδιότητα του «οφειλέτη». Με την άσκηση ανακοπής κατά της ατομικής ειδοποίησης, θεωρείτο συμπροσβαλλόμενη και η εκδοθείσα σε βάρος του νομικού προσώπου ταμειακή βεβαίωση, με αποτέλεσμα να μπορούσαν να προβάλλουν παραδεκτώς με το ίδιο δικόγραφο λόγους αναγόμενους στο κατ' ουσίαν βάσιμο της απαιτήσεως του Δημοσίου. Με αυτήν τη νομολογιακή κατασκευή, υποστηριζόταν ότι τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα φυσικά πρόσωπα δεν αποστερούνταν της δικαστικής προστασίας που αυτά δικαιούνταν κατ' άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος. Επιστρέφοντας, λοιπόν, και πάλι στο περιεχόμενο της πρώτης άποψης που είχε διατυπωθεί, επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με αυτήν, οι διοικούντες την οφειλέτρια εταιρεία διέθεταν, πλέον, τα ίδια ακριβώς διοικητικά και δικονομικά μέσα, που απολάμβανε και η εταιρεία, δηλαδή είχαν το δικαίωμα να ασκήσουν, αρχικά, ενδικοφανή προσφυγή και, ακολούθως, προσφυγή ουσίας κατά τις διατάξεις του ΚΔΔ, μαζί με τις συναφείς αιτήσεις αναστολής, προβάλλοντας λόγους που αφορούν, είτε στην προσωπική τους αλληλέγγυα ευθύνη, είτε στην ίδια τη νομιμότητα της οφειλής της εταιρείας, όπως, ακριβώς, θα έκανε και αυτή.

Σύμφωνα με τη δεύτερη άποψη, ωστόσο, την οποία φαίνεται να ακολουθούσαν τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια²⁷⁵ και η οποία, ως προς τα αποτελέσματά της, ομοίαζε με τη νομολογία, που είχε διαμορφωθεί κατά το προγενέστερο της θέσης σε ισχύ του ΚΦΔ διάστημα, με τον όρο «δικαίωμα» στο άρθρο 50 παρ. 4 του Κώδικα, τα φυσικά πρόσωπα αποκτούσαν μόνο το δικαίωμα να ασκούν διοικητικές προσφυγές και όχι προσφυγή ουσίας κατά του νόμιμου τίτλου, με την αιτιολογία ότι το άρθρο 63 παρ. 8 του ΚΦΔ αναφέρει ότι δικαίωμα προσβολής της επί της ενδικοφανούς προσφυγής πράξης ή σιωπηρής απόρριψης διατηρεί ρητά μόνο ο υπόχρεος της φορολογικής επιβάρυνσης²⁷⁶ και ότι, κατ' επέκταση, τα ίδια, φέροντας πρόσθετη απλώς ευθύνη, δεν αποτελούν τα υποκείμενα της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης, ώστε να αποκτούν, εξ αυτού του λόγου, έννομο συμφέρον για την άσκηση προσφυγής ουσίας.

Η αριθ. 498/2020, λοιπόν, απόφαση του ΣτΕ έταμε το κρίσιμο αυτό νομικό ζήτημα υπέρ της ενεργητικής νομιμοποίησης των αλληλεγγύως ευθυνόμενων διοικούντων νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, στηριζόμενη σε πολλαπλά δικαιολογητικά ερείσματα.

Κατά πρώτον, το Δικαστήριο δέχτηκε ότι από το δικαίωμα δικαστικής αμφισβήτησης του αποτελέσματος της ενδικοφανούς διαδικασίας δεν προβλέπεται εκ του νόμου καμία εξαίρεση, στην οποία να εμπίπτουν οι αλληλεγγύως ευθυνόμενοι. Ειδικότερα, όπως επεσήμανε το ίδιο το Δικαστήριο (σκέψη 8) «*από το δικαίωμα ασκήσεως προσφυγής κατά της σιωπηρής ή ρητής απορρίψεως της ενδικοφανούς προσφυγής ο νόμος δεν προβλέπει καμία εξαίρεση (βλ. παρ. 8 του άρθρου 63 του ΚΦΔ)*» και, ως εκ τούτου, «*οι προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενοι για τις φορολογικές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου [,,] νομιμοποιούνται, υπό την ιδιότητά τους αυτή, να ασκήσουν προσφυγή κατά της απόρριψης της ενδικοφανούς τους προσφυγής, με την οποία, κατ' ενάσκηση δυνατότητας παρεχόμενης εκ του νόμου, εστράφησαν κατά της εκδοθείσης σε βάρος του νομικού προσώπου καταλογιστικής πράξης της φορολογικής αρχής*».

²⁷⁵ Βλ. ενδεικτικά ΔΕφαΘ 5305/2017 (πρόκειται για την απόφαση που αναιρέθηκε εν μέρει με την ΣτΕ 498/2020), ΔΕφαΘ 1839/2018, ΔΠρΠειρ 6477/2017.

²⁷⁶ Πλατής Ι., «*Η έννομη προστασία των αλληλεγγύως ευθυνόμενων φυσικών προσώπων για χρέη νομικού προσώπου, με αφορμή την ΣτΕ 7μ 498/2020 Τμ. Β΄*», ο.π., σελ. 781.

Κατά δεύτερον, το Δικαστήριο προβαίνοντας σε τελολογική ερμηνεία της διάταξης της παρ. 8 του άρθρου 63 του ΚΦΔ ως προς τον όρο «υπόχρεος» δέχτηκε ότι από τη διάταξη ως υπόχρεος υπολαμβάνεται κάθε ενδιαφερόμενος, ο οποίος πληροί τα κριτήρια που θέτει το άρθρο 64 παρ. 1 του ΚΔΔ περί εννόμου συμφέροντος²⁷⁷, αποσυνδέοντας, κατ' αυτόν τον τρόπο, το δικαίωμα προσβολής της επί της ενδικοφανούς προσφυγής πράξης ή σιωπηρής απόρριψης από την ύπαρξη ίδιας φορολογικής υποχρέωσης του προσφεύγοντος. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το Δικαστήριο (σκέψη 8) «Μόνο [...] το γεγονός ότι τα κατ' άρθρο 115 παρ. 1 του ΚΦΕ προσωπικά και αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα δεν έχουν ίδια φορολογική υποχρέωση για την καταβολή των οφειλόμενων από το νομικό πρόσωπο φόρων και προστίμων, αλλά απλή πρόσθετη ευθύνη προς πληρωμή των βεβαιωθέντων σε βάρος τους ποσών [...] δεν τους στερεί από το δικαίωμα ασκήσεως προσφυγής. Και τούτο, διότι, εν αντιθέσει με τον προϊσχύοντα Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (π.δ/γμα 331/1985, Α' 116), ο οποίος προέβλεπε ότι δικαίωμα προσφυγής έχει «εκείνος που βαρύνεται άμεσα από την πράξη» ή «εκείνος στον οποίο παρέχεται ειδικά το δικαίωμα αυτό από τον ουσιαστικό νόμο» (άρθρο 74 παρ. 1), ο ΚΔΔ, οι διατάξεις του οποίου τυγχάνουν, εν προκειμένω, εφαρμογής, αποσυνδέει το έννομο συμφέρον προς άσκηση προσφυγής κατά πράξεων της φορολογικής αρχής από την ύπαρξη ίδιας φορολογικής υποχρέωσης του προσφεύγοντος, ορίζοντας στο άρθρο 64 παρ. 1 περ. α' ότι προσφυγή μπορεί, μεταξύ άλλων, να ασκήσει όποιος «έχει άμεσο, προσωπικό και ενεστώς έννομο συμφέρον» [...], προϋπόθεση που συντρέχει, κατ' αρχήν, ως προς εκείνον που ασκεί προσφυγή κατά της απορριπτικής της ενδικοφανούς προσφυγής του πράξεως, σε περιπτώσεις που, όπως εν προκειμένω, το δικαίωμα ασκήσεως ενδικοφανούς προσφυγής παρέχεται ευθέως εκ του νόμου».

Κατά τα ανωτέρω, στην περίπτωση που συντρέχει έννομο συμφέρον για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής, αυτόματα αναγνωρίζεται αντίστοιχο έννομο συμφέρον και για την άσκηση ένδικης προσφυγής, δηλαδή, με άλλα λόγια, το έννομο συμφέρον για την άσκηση ένδικης προσφυγής δεν διαφοροποιείται από το έννομο συμφέρον για την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής. Άλλωστε, το έννομο

²⁷⁷ Πλατής Ι., «Η έννομη προστασία των αλληλεγγύως ευθυνόμενων φυσικών προσώπων για χρέη νομικού προσώπου, με αφορμή την ΣτΕ 7μ 498/2020 Τμ. Β'», ο.π., σελ. 783.

συμφέρον του αλληλεγγύως υπεύθυνου προσώπου διατηρείται και μετά την ανεπιτυχή για τον ίδιο περάτωση της ενδικοφανούς διαδικασίας, αφού δεν επέρχεται κάποια μεταβολή και η πράξη της φορολογικής αρχής συνεχίζει να του προκαλεί βλάβη. Ως εκ τούτου, αυτό παραμένει προσωπικό, άμεσο και ενεστώς²⁷⁸.

Κατά τρίτον, η νομιμοποίηση για την άσκηση προσφυγής ουσίας στηρίχθηκε (σκέψη 8) και στο άρθρο 37 περ. θ' του ΚΦΔ, σύμφωνα με το οποίο οι προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενοι με το νομικό πρόσωπο πρέπει να μνημονεύονται στην καταλογιστική του φόρου πράξη²⁷⁹. Σημαντική είναι στο σημείο αυτό, για την κατανόηση της συγκεκριμένης σκέψης του Δικαστηρίου, η παράθεση δύο προγενέστερων σχετικών αποφάσεων του, οι οποίες θα φωτίσουν περαιτέρω την έννοια του εννόμου συμφέροντος στην φορολογική δίκη. Πρόκειται αφενός για την ΣτΕ 1316/2012²⁸⁰, με την οποία κρίθηκε (σκέψη 3) ότι *«προσφυγή κατά του φύλλου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ημεδαπής ανωνύμου εταιρείας που διαπιστώνει αποκρυβέντα κέρδη της, μπορεί να ασκήσει, ως έχων άμεσο, προσωπικό και ενεστώς έννομο συμφέρον, και ο διευθύνων ή εντεταλμένος σύμβουλος της, ο οποίος, κατά νόμο, ευθύνεται αλληλεγγύως με αυτήν για την καταβολή του αναλογούντος φόρου, όταν, μάλιστα, μνημονεύεται και στο οικείο φύλλο ελέγχου»* και αφετέρου για την ΣτΕ 2208/2013²⁸¹, σύμφωνα με την οποία (σκέψη 4) *«άμεσο και προσωπικό έννομο συμφέρον να αμφισβητήσει την ύπαρξη και την έκταση φορολογικής οφειλής έχει αυτός που μνημονεύεται συγκεκριμένα στην οικεία πράξη, είτε ως αμέσως βαρυνόμενος είτε ως αλληλεγγύως υπόχρεος σε καταβολή [...], καθώς και όποιος έχει ίδια και αυτοτελή φορολογική υποχρέωση βάσει ειδικής διατάξεως νόμου (πρβλ. 3503/1999 κ.α.), από την οποία απορρέει και δικαίωμα προς άσκηση προσφυγής»*.

Κατά τέταρτον, τέλος, το Δικαστήριο, στην κρινόμενη απόφαση, στηρίχθηκε και στη διαπίστωση ότι η δικαστική αμφισβήτηση της νομιμότητας του αποτελέσματος της ενδικοφανούς διαδικασίας συνδέεται άρρηκτα με τη συγκεκριμένη διαδικασία,

²⁷⁸ Βλ. σχετικά Δετσαρίδη Χ., «Το δικαίωμα άσκησης προσφυγής αυτοτελώς από τον αλληλεγγύως ευθυνόμενο για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων νομικού προσώπου (παρατ. στη ΣτΕ 498/2020 Τμ. Β' επταμ.)», ΘΠΔΔ 2020, σελ. 506επ.

²⁷⁹ Πλατής Ι., «Η έννομη προστασία των αλληλεγγύως ευθυνόμενων φυσικών προσώπων για χρέη νομικού προσώπου, με αφορμή την ΣτΕ 7μ 498/2020 Τμ. Β'», ο.π., σελ. 783.

²⁸⁰ Βλ. ολόκληρη την απόφαση δημοσιευμένη σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ και σε ΛΟΓΙΣΤΗΣ 2013, σελ. 957επ.

²⁸¹ Βλ. ολόκληρη την απόφαση δημοσιευμένη σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

αποτελώντας μία αναπόσπαστη ενότητα και το αναγκαίο συμπλήρωμα της τελευταίας. Μάλιστα, αναγόμενο στον σκοπό και τους στόχους, στους οποίους απέβλεψε ο νομοθέτης κατά την εισαγωγή της ενδικοφανούς διαδικασίας στις φορολογικές διαφορές, διαπίστωσε ότι η αποστέρηση του παραπάνω δικαιώματος από τους αλληλεγγύως ευθυνόμενους θα υπονόμεινε τον σκοπό και τους στόχους αυτούς και, κατά συνέπεια, θα αποδυνάμωνε και θα καθιστούσε άνευ ουσιαστικού περιεχομένου την ίδια την ενδικοφανή διαδικασία. Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο (σκέψη 8) έκρινε ότι *«η δυνατότητα δικαστικής αμφισβήτησης της νομιμότητας της απορρίψεως της ενδικοφανούς προσφυγής αποτελεί [...] αναγκαίο συμπλήρωμα του αντίστοιχου διαδικαστικού δικαιώματος που παρέχεται στους προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενους, οι οποίοι, λόγω της συμμετοχής τους στη διοικητική διαδικασία που προηγείται της οριστικοποίησης της φορολογικής οφειλής του νομικού προσώπου, νομιμοποιούνται ενεργητικώς για την άσκηση προσφυγής κατά της πράξης, με την οποία περατώνεται η προβλεπόμενη εκ του νόμου ενδικοφανής διαδικασία. Αντίθετη ερμηνευτική εκδοχή, η οποία θα απέκλειε τη δυνατότητα άσκησης προσφυγής για την παραπάνω κατηγορία προσώπων, ανεξαρτήτως του ότι δεν βρίσκει έρεισμα στον νόμο, θα είχε ως συνέπεια να παραμένει ημιτελής και άνευ ουσιαστικού περιεχομένου η παρεχόμενη από το άρθρο 50 παρ. 7 του ΚΦΔ δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, αποτέλεσμα που δυσχερώς εναρμονίζεται με τη λειτουργία και τον σκοπό που εξυπηρετεί η καθιερούμενη από το άρθρο 63 του ΚΦΔ ενδικοφανής διαδικασία, η τήρηση της οποίας, όπως έχει κριθεί (ΣτΕ 2691/2019, 1483-1485/2019 και 1686/2019), αποβλέπει, μεταξύ άλλων, στην επανεξέταση των ζητημάτων που εγείρονται από τον φορολογούμενο στο πλαίσιο του διοικητικού ελέγχου της νομιμότητας βλαπτικών των εννόμων συμφερόντων του πράξεων της φορολογικής διοικήσεως, ώστε, εάν, τελικώς, δεν επιλυθεί η διαφορά από την ίδια τη διοίκηση, να έχουν τουλάχιστον εκκαθαριστεί επαρκώς, από απόψεως πραγματικού, τα λυσιτελώς τιθέμενα σε κάθε υπόθεση νομικά ζητήματα, προκειμένου να διευκολύνεται το έργο των εν συνεχεία επιλαμβανόμενων διοικητικών δικαστηρίων επί τω σκοπώ της ταχείας και αποτελεσματικής επίλυσης των αγόμενων ενώπιόν τους φορολογικών διαφορών».*

Δεν θα μπορούσε, βεβαίως, να παραβλεφθεί το γεγονός ότι έχουν εγερθεί, ήδη, ορισμένοι προβληματισμοί και επιφυλάξεις ως προς τις δικαιολογητικές βάσεις, επί των

οποίων στήριξε την κρίση του το Δικαστήριο. Συγκεκριμένα, υποστηρίζεται²⁸² ότι το Δικαστήριο προτίμησε μια εκ πλαγίου περισσότερο στοιχειοθέτηση του εννόμου συμφέροντος των αλληλεγγύως ευθυνόμενων διοικούντων, επικαλούμενο την υποχρέωση αναφοράς τους (η παράλειψη, όμως, δεν επιφέρει δυσμενείς συνέπειες για τη Φορολογική Διοίκηση, όπως σημειώθηκε, ενώ και στην πράξη είναι σύνηθες το φαινόμενο να παραλείπεται η αναγραφή τους για διάφορους λόγους) στην καταλογιστική του φόρου πράξη, αλλά και την προηγούμενη συμμετοχή τους στην ενδικοφανή διαδικασία, αντί της ευθείας στοιχειοθέτησης του εννόμου συμφέροντος αυτών στις ιδιαίτερες έννομες συνέπειες που συνεπάγεται η ίδρυση της ευθύνης για αυτούς κατ' άρθρο 50 του ΚΦΔ. Σύμφωνα, λοιπόν, με τη συγκεκριμένη κριτική, το Δικαστήριο θα μπορούσε να κάνει λόγο για το προσωπικό συμφέρον των προσώπων αυτών για άσκηση προσφυγής ουσίας στη βάση της εκ του νόμου παράλληλης ευθύνης που φέρουν με την ατομική τους περιουσία για τις φορολογικές οφειλές του νομικού προσώπου, για το άμεσο συμφέρον τους, λόγω της βλάβης που υφίστανται ατομικά οι ίδιοι με την επικείμενη μείωση της προσωπικής τους περιουσίας και, τέλος, για το γεγονός ότι το έννομο συμφέρον τους είναι ενεστώδες, επειδή ότι το στοιχείο αυτό συντρέχει, όχι μόνο όταν η βλάβη είναι, ήδη, υπαρκτή κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, αλλά και όταν είναι μεν μέλλουσα αλλά βέβαιη και όχι απλώς ενδεχόμενη, ενώ, επιπλέον, δεν αρκεί ο επικείμενος χαρακτήρας της βλάβης για να άρει άνευ άλλου τινός το στοιχείο του ενεστώτους του εννόμου συμφέροντος.

Διευκρινίζεται, πάντως, ότι με τη συγκεκριμένη κρίση του Δικαστηρίου, δεν αλλοιώθηκε η νομική φύση της αλληλέγγυας ευθύνης των διοικούντων νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ως ευθύνης εξαιρετικής και πρόσθετης προς πληρωμή αλλότριου χρέους. Ούτε, όμως, το Δικαστήριο ήρθε σε αντίθεση (σκέψη 8 της απόφασης) με την προηγούμενη πάγια νομολογία του, με την οποία «[...] είχε κρίνει ότι τα πρόσωπα αυτά νομιμοποιούνται μεν να ασκήσουν ανακοπή κατά της ατομικής ειδοποίησης, βάσει της οποίας επισπεύδεται σε βάρος τους διοικητική εκτέλεση προς είσπραξη των οφειλόμενων από το νομικό πρόσωπο φόρων, όχι, όμως, και προσφυγή κατά της εκδοθείσης σε βάρος του νομικού προσώπου πράξης της φορολογικής αρχής»

²⁸² Πλατής Ι., «Η έννομη προστασία των αλληλεγγύως ευθυνόμενων φυσικών προσώπων για χρέη νομικού προσώπου, με αφορμή την ΣτΕ 7μ 498/2020 Τμ. Β'», ο.π., σελ. 783 – 785.

και τούτο, επειδή «οι αποφάσεις αυτές, οι οποίες εκδόθηκαν επί υποθέσεων που διέπονται από καθεστώς προγενέστερο του ΚΦΔ, δεν περιέχουν ρητή ή εμμέσως συναγόμενη ερμηνευτική κρίση περί απαραδέκτου ασκήσεως προσφυγής κατά πράξεως της φορολογικής αρχής, απορριπτικής ενδικοφανούς προσφυγής του έχοντος προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη πρόσωπου, ασκηθείσα κατ' ενάσκηση παρεχόμενης σε αυτόν υπό του νόμου δυνατότητας, ζήτημα που [...] τίθεται στο πλαίσιο της παρούσας υποθέσεως».

Επιπλέον, αξίζει να επισημανθεί ότι έχει εκδοθεί, ήδη, η αριθ. Ε.2128/04.08.2020 εγκύκλιος του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία παρέχονται οδηγίες στη Φορολογική Διοίκηση για τον χειρισμό των υποθέσεων μετά την έκδοση της ΣτΕ 498/2020. Σε αυτή αναφέρεται χαρακτηριστικά ότι «τα [...] προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα δύνανται να ασκήσουν δικαστική προσφυγή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών επί της ενδικοφανούς προσφυγής τους ή της σιωπηρής απόρριψης αυτής».

Περαιτέρω, με την αριθ. 4/23.04.2020 Πράξη της Επιτροπής του άρθρου 1 παρ. 1 του ν. 3900/2010, εισήχθη στο ΣτΕ εκκρεμής στο Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών προσφυγή, με τη διαδικασία της πιλοτικής δίκης (νομικό ζήτημα γενικότερου ενδιαφέροντος που έχει συνέπειες για ευρύτερο κύκλο προσώπων), προκειμένου να κριθεί, εάν με την προσφυγή των αλληλεγγύως ευθυνόμενων προσώπων μπορούν να προβάλλονται παραδεκτά αποκλειστικά λόγοι περί ελλείψεως των κατά νόμον προβλεπόμενων προϋποθέσεων γένεσης της αλληλέγγυας ευθύνης τους, χωρίς να αμφισβητείται, παραλλήλως, και η νομιμότητα της εκδοθείσης σε βάρος του νομικού προσώπου καταλογιστικής πράξης, ή εάν, αντιθέτως, μπορούν παραδεκτά να προβάλλονται, σωρευτικώς ή και αυτοτελώς, και λόγοι αναγόμενοι στη νομιμότητα της οικείας καταλογιστικής πράξης και της εν γένει φορολογικής υποχρέωσης του νομικού προσώπου. Ενόψει αυτού, με την αριθ. Ε.2128/04.08.2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε και έως ότου επιλυόταν το ως άνω ζήτημα οριστικά από το ΣτΕ, παρεχόταν η διακριτική ευχέρεια στη Δ.Ε.Δ., κατά την εξέταση ασκηθείσας από αλληλέγγυα ευθυνόμενο πρόσωπο ενδικοφανούς προσφυγής, να εξετάζει μόνο λόγους περί ελλείψεως των κατά νόμον προβλεπόμενων προϋποθέσεων γένεσης της αλληλέγγυας ευθύνης του προσφεύγοντος. Στην περίπτωση δε που με την ενδικοφανή προσφυγή

προβάλλονταν λόγοι αναγόμενοι στη νομιμότητα της οικείας καταλογιστικής πράξης και της εν γένει φορολογικής υποχρέωσης του νομικού προσώπου, παρεχόταν η δυνατότητα στον προσφεύγοντα να υποβάλει αίτηση ενώπιον του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. για την αναστολή της προθεσμίας των εκατόν είκοσι ημερών για έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 63 του ΚΦΔ. Τελικώς, στις 31.12.2020 δημοσιεύθηκε η αριθ. 2816/2020 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμ., 7μ.)²⁸³, με την οποία κρίθηκε (σκέψη 8) ότι «για το παραδεκτό της προβολής λόγων περί ελλείψεως των κατά νόμον προϋποθέσεων αλληλέγγυας ευθύνης δεν απαιτείται να προβάλλονται, σωρευτικώς, και λόγοι, με τους οποίους να αμφισβητείται η νομιμότητα της καταλογιστικής πράξης της φορολογικής αρχής ή της εν γένει φορολογικής υποχρέωσης του κυρίως υπόχρεου νομικού προσώπου. Τούτο ισχύει και αντιστρόφως, υπό την έννοια ότι παραδεκτώς προβάλλονται, αυτοτελώς, λόγοι που στρέφονται κατά της νομιμότητας της πράξης επιβολής φόρου ή που αμφισβητούν την ύπαρξη της εν γένει φορολογικής υποχρέωσης του νομικού προσώπου, χωρίς να συνοδεύονται από λόγους, με τους οποίους να αμφισβητείται η συνδρομή των προϋποθέσεων της αλληλέγγυας ευθύνης. Και ναι μεν η τυχόν αποδοχή της προσφυγής στην πρώτη περίπτωση έχει ως αποτέλεσμα μόνον την απαλλαγή του προσφεύγοντος από την προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη του - με την ακύρωση της προσβαλλομένης πράξεως να περιορίζεται στο αντίστοιχο κεφάλαιο, χωρίς να θίγεται, κατά τα λοιπά, η νομιμότητά της και, κατ' επέκταση, η φορολογική οφειλή του κυρίως υποχρέου και των λοιπών μετ' αυτού συνευθυνόμενων προσώπων - ενώ στη δεύτερη περίπτωση μπορεί να οδηγεί, ανάλογα και με το ειδικότερο περιεχόμενο των λόγων προσφυγής, στην εν όλω ακύρωση της προσβαλλομένης πράξεως, με όλες τις εντεύθεν έννομες συνέπειες, η διαφοροποίηση, εν τούτοις, αυτή, η οποία, άλλωστε, είναι εγγενής στο πλαίσιο της εκδίκασης των διοικητικών διαφορών, δεν μπορεί να δικαιολογήσει την επιβολή υποχρέωσης σωρευτικής προβολής αμφοτέρων των κατηγοριών λόγων και, μάλιστα, επί ποινή απαραδέκτου του ενδίκου βοηθήματος.».

Τέλος, αναφορικά με το δικαίωμα του Υπουργού Οικονομικών και των οργάνων στα οποία έχει μεταβιβάσει τη σχετική εξουσία, να ασκήσουν, δυνάμει του άρθρου 64 παρ. 2 του ΚΔΔ, προσφυγή υπέρ του Δημοσίου κατά πράξεων των φορολογικών οργάνων του τελευταίου, σημειώνεται ότι αυτό δεν μπορεί να εφαρμοστεί, κατά το

²⁸³ Διαθέσιμη στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.adjustice.gr> (Τελευταία επίσκεψη: 02.02.2021)

γράμμα της διάταξης που αναφέρεται σε φορολογικά όργανα, επί πράξεων της Δ.Ε.Δ.²⁸⁴. Είχε υποστηριχθεί²⁸⁵, όμως, στο παρελθόν, ότι, εξ αυτού του λόγου, είναι επιτρεπτή η απευθείας προσφυγή υπέρ του Δημοσίου κατά των πράξεων των φορολογικών οργάνων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ, χωρίς την υποχρέωση τήρησης της ενδικοφανούς διαδικασίας. Πάντως, μετά τη σύσταση της Α.Α.Δ.Ε. με τον ν. 4389/2016, η συγκεκριμένη διάταξη υποστηρίζεται²⁸⁶ ότι τυγχάνει πλήρως ανεφάρμοστη.

Ε. Ανακοπή κατ' άρθρο 217επ. του ΚΔΔ

Σύμφωνα με το άρθρο 217 του ΚΔΔ ανακοπή χωρεί κατά κάθε πράξης που εκδίδεται στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης και, ιδίως, κατά: α) της πράξης της ταμειακής βεβαίωσης του εσόδου, β) της κατασχετήριας έκθεσης, γ) του προγράμματος πλειστηριασμού, δ) της έκθεσης πλειστηριασμού και ε) του πίνακα κατάταξης. Με την ανακοπή, δηλαδή, ανοίγει δίκη περί την εκτέλεση, κατά την οποία ο οφειλέτης μπορεί να επικαλεσθεί διάφορες πλημμέλειες που έχουν χωρήσει στη διαδικασία, προκειμένου να επιτύχει την ανατροπή της αντίστοιχης πράξης εκτέλεσης. Σημειώνεται, όπως έχει, ήδη, αναφερθεί, ότι η νομολογία²⁸⁷, ερμηνεύοντας τον ΚΦΔ, έκρινε ότι στη φορολογική έννομη σχέση η ταμειακή βεβαίωση αποτελεί, πλέον, εσωτερική διοικητική πράξη χωρίς εκτελεστότητα και ότι μόνη εκτελεστή πράξη προσβλητέα παραδεκτώς με αίτηση ανακοπής συνιστά η ατομική ειδοποίηση, που επιφέρει σημαντικές έννομες συνέπειες, αποτελεί την πρώτη πράξη της διαδικασίας της αναγκαστικής εκτέλεσης και εκδίδεται κατά το στάδιο που προηγείται, προκειμένου να εισπραχθεί η οφειλή²⁸⁸.

Τυχόν μη περιέλευση ή καθυστερημένη περιέλευση της ατομικής ειδοποίησης στον οφειλέτη, που θα είχαν ως αποτέλεσμα να απολέσει ο οφειλέτης στάδιο

²⁸⁴ Πριστούρης Ε., σε «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν. 4174/2013» (Επιμ. Φωτόπουλος Ι.), ο.π., σελ. 1823, Φινοκαλιώτης Κ., «Φορολογικό Δίκαιο», ο.π., σελ. 809.

²⁸⁵ Βλ. σχετικά την προγενέστερη θέση του Φινοκαλιώτη Κ. σε «Φορολογικό Δίκαιο», Ε Έκδοση, Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Σάκκουλας, 2014, σελ. 783.

²⁸⁶ Πριστούρης Ε., σε «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν. 4174/2013» (Επιμ. Φωτόπουλος Ι.), ο.π., σελ. 1824.

²⁸⁷ Βλ. σχετικά ΣτΕ 215/2016 σε ΔιΔικ 2016, σελ. 617 επ. και Δετσαρίδη Χ., «Η πράξη καταχώρισης της φορολογικής οφειλής στα βιβλία της φορολογικής Διοίκησης ως νόμιμος τίτλος, η κατάσχεση εις χείρας τρίτου και η προστασία του φορολογούμενου (παρατ. στη ΣτΕ 215/2016)», ο.π., σελ. 891επ.

²⁸⁸ Γέροντας Α., «Επιτομή Διοικητικού Δικονομικού Δικαίου», ο.π., σελ. 336.

δικονομικής προστασίας πριν από τη λήψη συγκεκριμένου μέτρου εκτέλεσης, όπως η κατάσχεση κινητών ή ακινήτων του, ή την δυνατότητα να εξοφλήσει το χρέος του, οδηγεί σε ακύρωση της διενεργηθείσας πράξης εκτέλεσης, εφόσον ο οφειλέτης επικαλεσθεί το γεγονός αυτό. Μάλιστα, η επίκληση της παρατυπίας αυτής γίνεται επιτρεπτά και στο πλαίσιο δίκης που έχει ανοίξει για μεταγενέστερη πράξη της διοικητικής εκτέλεσης και μπορεί να οδηγήσει στην ακύρωσή της, λόγω της συγκεκριμένης πλημμέλειας²⁸⁹.

Περαιτέρω, υπό το καθεστώς που ίσχυε πριν από την έναρξη ισχύος του ν. 4174/2013, η νομολογία δεχόταν, όπως προαναφέρθηκε, ότι τα αλληλεγγύως με την εταιρεία ευθυνόμενα μέλη της διοίκησης, επειδή δεν νομιμοποιούνταν να ασκήσουν προσφυγή κατά της πράξης, με την οποία προσδιορίζεται ο οφειλόμενος από την εταιρεία φόρος και επειδή για την ενεργοποίηση της ευθύνης τους δεν απαιτείται να επαναληφθεί η διαδικασία προσδιορισμού του φόρου επ' ονόματί τους με κοινοποίηση προς αυτούς των καταλογιστικών και υποκειμένων σε προσφυγή πράξεων, αλλά η είσπραξη των οφειλόμενων από την εταιρεία φόρων μπορεί να επιδιωχθεί με την εκδοθείσα επ' ονόματι της εταιρείας πράξη προσδιορισμού του φόρου, είχαν το δικαίωμα να ασκήσουν ανακοπή κατά της επιδοθείσας σε αυτά ατομικής ειδοποίησης, καίτοι μη εκτελεστής, καταρχήν, πράξης, κατά τη σύμφωνη με τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 1 του Συντάγματος ερμηνεία των άρθρων 217 παρ. 1 και 219 παρ. 1 του ΚΔΔ. Με την άσκηση ανακοπής κατά της ατομικής ειδοποίησης θεωρείτο συμπεροβαλλόμενη και η εκδοθείσα σε βάρος της εταιρείας ταμειακή βεβαίωση, ώστε να είναι δυνατή η παραδεκτή προβολή με το ίδιο δικόγραφο και λόγων αναγόμενων στο κατ' ουσίαν βάσιμο της απαιτήσεως του Δημοσίου. Με αυτήν τη νομολογιακή κατασκευή, κατά την οποία, ουσιαστικά, η ατομική ειδοποίηση αντλούσε εκτελεστότητα από την ταμειακή βεβαίωση της οφειλής, υποστηριζόταν ότι τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα δεν αποστερούνταν της δικαστικής προστασίας που αυτά δικαιούνταν κατ' άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος.

Ωστόσο, μετά τις παραδοχές της ΣτΕ 498/2020 και τη συνακόλουθη αναγνώριση στα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα του δικαιώματος αυτοτελούς άσκησης προσφυγής ουσίας, κατά τα προρρηθέντα, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι δεν

²⁸⁹ Γέροντας Α., «Επιτομή Διοικητικού Δικονομικού Δικαίου», ο.π., σελ. 337.

υπάρχει η ανάγκη, αλλά και το αναγκαίο δικαιολογητικό έρεισμα, προκειμένου να διατηρηθεί η νομολογιακή κατασκευή της ως άνω «προνομιακής» ανακοπής, που είχε δημιουργηθεί χάριν των συγκεκριμένων προσώπων για τις φορολογικές διαφορές που διέπονται από τον ΚΦΔ και τον ΚΔΔ. Ο ενδιαφερόμενος μπορεί ακόμη, βεβαίως, να ασκήσει, στις περιπτώσεις αυτές, ανακοπή κατ' άρθρο 217 του ΚΔΔ, για τους λόγους, όμως, για τους οποίους προβλέπεται η άσκησή της, κυρίως, δηλαδή, για την αμφισβήτηση της νομιμότητας της διαδικασίας διοικητικής εκτέλεσης και όχι για λόγους αναγόμενους στην αμφισβήτηση της φορολογικής ενοχής ή της ευθύνης των διοικούντων για την εκπλήρωσή της, οι οποίοι θα προβάλλονταν παραδεκτός με την προσφυγή ουσίας²⁹⁰. Η άποψη αυτή συνάδει, άλλωστε, με προγενέστερη παραδοχή του ΣτΕ²⁹¹, κατά την οποία «[...] η πρόβλεψη ασκήσεως προσφυγής κατά πράξεως επιβολής φορολογικής επιβαρύνσεως έχει ως συνέπεια ότι, με την, κατ' άρθρο 217 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ανακοπή, η οποία ασκείται κατά της πράξεως ταμειακής βεβαιώσεως φόρου, δεν επιτρέπεται ο παρεμπόδιος έλεγχος λόγων, με τους οποίους αμφισβητείται, κατά το νόμο και τα πράγματα, το κύρος της πράξεως, με την οποία καταλογίζεται η επιβάρυνση και η οποία αποτελεί τον τίτλο, βάσει του οποίου έλαβε χώρα η βεβαίωση».

Εντούτοις, θα πρέπει να γίνει δεκτό²⁹² ότι διατηρείται η δυνατότητα άσκησής της για τις εκτός του ΚΦΔ φορολογικές διαφορές, όπως είναι οι διαφορές που προκύπτουν από την αλληλέγγυα ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων και των μελών κοινοπραξιών, αστικών εταιρειών και κοινωνιών, δεδομένου ότι η νομολογία αναγνώριζε και στα συγκεκριμένα πρόσωπα το δικονομικό δικαίωμα να αμφισβητήσουν με την ανακοπή τους το κατ' ουσίαν βάσιμο της απαιτήσεως που ενσωματώνει ο νόμιμος τίτλος. Και τούτο, έως ότου, τουλάχιστον, αποφανθεί η δικαιοσύνη για τη δυνατότητα και των προσώπων αυτών να ασκήσουν αυτοτελώς προσφυγή.

²⁹⁰ Πλατής Ι., «Η έννομη προστασία των αλληλεγγύως ευθυνόμενων φυσικών προσώπων για χρέη νομικού προσώπου, με αφορμή την ΣτΕ 7μ 498/2020 Τμ. Β'», ο.π., σελ. 785επ., Φουφόπουλος Γ., σε «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν. 4174/2013» (Επιμ. Φωτόπουλος Ι.), ο.π., σελ. 1363.

²⁹¹ Βλ. ΣτΕ 4117/2015 σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ (σκέψη 3).

²⁹² Βλ. σχετικά Πλατή Ι., «Η έννομη προστασία των αλληλεγγύως ευθυνόμενων φυσικών προσώπων για χρέη νομικού προσώπου, με αφορμή την ΣτΕ 7μ 498/2020 Τμ. Β'», ο.π., σελ. 787.

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Μέσω της καθιέρωσης αλληλέγγυας ευθύνης για τους διοικούντες νομικά πρόσωπα, ο νομοθέτης επεδίωκε διαχρονικά προς διασφάλιση του δημοσίου συμφέροντος να άρει ή να περιορίσει την αυξημένη επισφάλεια είσπραξης των οφειλών προς το Δημόσιο ενός νομικού προσώπου, το οποίο οδηγείται, μέσω της διάλυσης ή της συγχώνευσής του, στη διακοπή της λειτουργίας του. Καθιστώντας, δηλαδή, συνυπεύθυνους τα πρόσωπα που ασκούσαν διοίκηση στο νομικό πρόσωπο προσπαθούσε, αφενός να αυξήσει τις πηγές από τις οποίες θα ήταν δυνατή η είσπραξη των σχετικών οφειλών και αφετέρου να ασκήσει πίεση στους διοικούντες, ώστε να επιδείξουν αυξημένη επιμέλεια κατά την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων. Τα φορολογικά έσοδα δε από τα νομικά πρόσωπα, τα οποία αποτελούν την κυρίαρχη μορφή υπό την οποία ασκείται η επιχειρηματική δραστηριότητα, ιδίως η μεγάλης κλίμακας και μεγέθους επιχειρηματική δραστηριότητα, αποτελούν ετησίως μια από τις σημαντικότερες πηγές χρηματοδότησής του κράτους. Εξ ού και το αυξημένο ενδιαφέρον του νομοθέτη για τη ρύθμιση του συγκεκριμένου ζητήματος.

Ο τρόπος, όμως, με τον οποίον ο νομοθέτης πρόκρινε επί σειρά δεκαετιών να αντιμετωπίζει το συγκεκριμένο θέμα (καθιέρωση γνήσιας αντικειμενικής ευθύνης, επίρριψη της ευθύνης για το σύνολο των φορολογικών χρεών στον τελευταίο, πριν από τη διάλυση ή τη συγχώνευση, διοικούντα) είχε εγείρει σημαντικούς προβληματισμούς και ενστάσεις, τόσο στη νομική θεωρία και σε μέρος της νομολογίας, όσο και στην ίδια την κοινωνία, ενώ είχε θεωρηθεί, ταυτόχρονα, και σημαντικό τροχοπέδη στην ανάπτυξη της οικονομίας και την προσέλκυση επενδύσεων. Συνακόλουθα, η συγκεκριμένη ρύθμιση, εκ της κατασκευής της, άφηνε περιθώρια σε διάφορων ειδών μεθοδεύσεις, που είχαν ως αποτέλεσμα οι πραγματικοί διοικούντες και υπεύθυνοι για την αθέτηση των υποχρεώσεων του νομικού προσώπου να αποφεύγουν, συχνά, τη δίωξη, ενώ, συγχρόνως, υπονόμει και τον σκοπό για τον οποίον είχε θεσπιστεί, δηλαδή την εξασφάλιση της είσπραξης χάριν του δημοσίου συμφέροντος των φορολογικών οφειλών, καθώς με το να επιρρίπτει το σύνολο της ευθύνης σε ένα και μόνο πρόσωπο, αντί να την επιμερίζει σε περισσότερα πρόσωπα, κατά το μερίδιο ευθύνης του καθενός, περιορίζει αντί να επεκτείνει τις πηγές είσπραξης των οφειλών. Επιπλέον, προκαλούσε, όχι σπανίως, σημαντικά προβλήματα σε πολλές επιχειρήσεις, ιδίως ως προς την

ανεύρεση έμπειρων και καταρτισμένων στελεχών για την ανάληψη διαχειριστικών καθηκόντων, ιδίως στην περίπτωση εταιρειών του ιδιωτικού ή και του δημόσιου τομέα με ληξιπρόθεσμες οφειλές ή στην περίπτωση των υπό εκκαθάριση εταιρειών, με αποτέλεσμα αυτές να τελούν επί σειρά ετών σε αδιέξοδο.

Ο σύγχρονος νομοθέτης, λοιπόν, με τη νομοθετική πρωτοβουλία που ανέλαβε (άρθρο 34 του ν. 4646/2019), όπως αυτή εκτενώς αναλύθηκε στις οικείες ενότητες της παρούσας εργασίας, κατόρθωσε να εξορθολογήσει σε μεγάλο βαθμό το μοντέλο ευθύνης των διοικούντων και να επιτύχει μια εύλογη ισορροπία ανάμεσα στην ευθύνη του πρωτοφειλέτη νομικού προσώπου και στην αλληλέγγυα ευθύνη των ασκούντων πραγματική διοίκηση για την εξόφληση των υποχρεώσεων αυτού προς το Δημόσιο, συμβάλλοντας, κατ' αυτόν τον τρόπο, στην εύρυθμη λειτουργία της αγοράς και στην αποκατάσταση ενός κλίματος ασφάλειας στις συναλλαγές και στην κοινωνία.

Συναφώς, με τις συγκεκριμένες μεταβολές στον αναλλοίωτο, επί πολλά χρόνια, θεσμό, η νομοθεσία μας φαίνεται σε γενικές γραμμές να ακολουθεί ή να προσεγγίζει στο κρινόμενο ζήτημα τις έννομες τάξεις πολλών εκ των υπολοίπων κρατών της Ευρώπης. Ενδεικτικά, στη Γαλλία η αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων εταιρείες θεμελιώνεται μόνο εξ αφορμής πράξεων που συνιστούν, είτε απατηλή συμπεριφορά, είτε σοβαρή και επαναλαμβανόμενη παραβίαση των φορολογικών υποχρεώσεων της εταιρείας και μόνον εφόσον συντρέχει υπαιτιότητα των συγκεκριμένων προσώπων αφού δεν θεμελιώνεται αντικειμενική ευθύνη²⁹³. Συνακόλουθα, στη Γερμανία, θεσπίζεται προσωπική, εξαιρετική αλληλέγγυα ευθύνη των νομίμων εκπροσώπων της εταιρείας, μόνον εφόσον συντρέχει δόλος ή βαρεία αμέλειά τους κατά την παραβίαση των φορολογικών υποχρεώσεων της εταιρείας, ενώ στην Ιταλία η ευθύνη των διοικούντων εταιρείες καθιερώνεται κατά κανόνα στο στάδιο της εκκαθάρισης και προϋποθέτει υπαιτιότητα, καθότι ιδρύεται εάν ο εκκαθαριστής δεν ικανοποιήσει τη φορολογική διοίκηση κατά προτεραιότητα και εάν οι διοικητές της εταιρείας κατά τις τελευταίες δύο φορολογικές χρήσεις πριν από την εκκαθάριση προέβησαν σε πράξεις ρευστοποίησης ή απέκρυσαν στοιχεία του ενεργητικού της εταιρείας²⁹⁴. Όπως γίνεται

²⁹³ Φουφόπουλος Γ., σε «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν. 4174/2013» (Επιμ. Φωτόπουλος Ι.), ο.π., σελ. 1329 - 1330.

²⁹⁴ ο ίδιος, σελ. 1330.

αντιληπτό, το σύστημα της ευθύνης των διοικούντων στην Ελλάδα ήταν μέχρι και την πρόσφατη τροποποίησή του από τα πλέον αυστηρά στην Ευρώπη και προσιδίαζε στο μοντέλο ευθύνης που ισχύει στις ΗΠΑ, όπου, επίσης, δεν εξετάζεται το στοιχείο της υπαιτιότητας των διοικούντων.

Μάλιστα, σε σύντομο χρονικό διάστημα τις σημαντικές και καινοτόμες αυτές μεταρρυθμίσεις ήρθε να πλαισιώσει σε δικονομικό επίπεδο η αριθ. 498/2020 απόφαση του ΣτΕ, με την οποία η αναγνωριζόμενη έννομη προστασία των αλληλεγγύως ευθυνόμενων διοικούντων κατέστη αποτελεσματικότερη και πληρέστερη, υπό την έννοια ότι το Δικαστήριο αναγνώρισε στα συγκεκριμένα πρόσωπα, κατά παρέκκλιση προς την έως τότε πάγια νομολογία των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων, τη δυνατότητα της αυτοτελούς άσκησης προσφυγής ουσίας.

Εν κατακλείδι, εντός του τελευταίου ενός περίπου έτους πραγματοποιήθηκαν κρίσιμα και σε γενικές γραμμές εύστοχα βήματα προς την άμβλυση των εξαιρετικά δυσμενών και, σε πολλές περιπτώσεις, καταφανώς άδικων συνεπειών που προκαλούσε στους διοικητές των νομικών προσώπων ένα εν πολλοίς απαρχαιωμένο και τιμωρητικό πλέγμα διατάξεων, το οποίο δεν απηχούσε τις σύγχρονες ανάγκες και τη σημερινή πραγματικότητα στην οικονομία και τις συναλλαγές.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Besanko D. και Braeutigam R.R., «*Μικροοικονομική*» (Επιμ. Ντεμούσης Μ.), Γ Έκδοση, Αθήνα: Gutenberg, 2009.
- Mankiw G. και Taylor M., «*Αρχές Οικονομικής Θεωρίας: Με αναφορά στις ευρωπαϊκές οικονομίες*» (Επιμ. Λιανός Θ.), Τόμος Α (Μικροοικονομική), Αθήνα: Gutenberg, 2010.
- Rosen H., Gayer T., Ράπανος Β. και Καπλάνογλου Γ., «*Δημόσια Οικονομική: Σύγχρονη θεωρία και ελληνική πραγματικότητα*», Αθήνα: Εκδόσεις Κριτική, 2009.
- Stiglitz J., «*Οικονομική του Δημόσιου Τομέα*» (Επιμ. Μίνουγλου Θ.), Αθήνα: Εκδόσεις Κριτική, 1992.
- Αλεξανδρίδου Ε., «*Δίκαιο εμπορικών εταιριών: Προσωπικές & Κεφαλαιουχικές Εταιρίες*», Δ Έκδοση, Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη, 2012.
- Αντωνόπουλος Β., «*Δίκαιο Α.Ε. & Ε.Π.Ε.*», Δ Έκδοση, Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Σάκκουλας, 2012.
- Αντωνόπουλος Β., «*Δίκαιο Προσωπικών Εταιριών*», Ε Έκδοση, Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Σάκκουλας, 2016.
- Γέροντας Α., «*Επιτομή Διοικητικού Δικονομικού Δικαίου*», Β Έκδοση, Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Σάκκουλας, 2020.
- Γέροντας Α. και Ψάλτης Α., «*Ερμηνεία ΚΕΔΕ: Ν.Δ. 356/1974 και η ανακοπή του ΚΔΔ, άρθρα 216 - 230*», Γ Έκδοση, Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Σάκκουλας, 2016.
- Καλλιντέρης Κ., «*Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο*», Β Έκδοση, Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη, 2018.
- Κοκκίνης Λ., σε «*Το δίκαιο των προσωπικών εταιριών*» (Επιμ. Ρόκας Ν.), Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη, 2001, Τόμος Ι.
- Κοτσίρης Λ., «*Πτωχευτικό Δίκαιο*», Ι Έκδοση, Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Σάκκουλας, 2017.
- Κυβέλος Σ., «*Η ενδικοφανής προσφυγή*», Β Έκδοση, Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Σάκκουλας, 2016.

- Μάλλιου Α., σε «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν. 4174/2013» (Επιμ. Φωτόπουλος Ι.), Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Σάκκουλας, 2018.
- Μέντης Γ. και Μιχελινάκης Β., «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας: Ερμηνεία κατ' άρθρο και λογιστική αντιμετώπιση», Αθήνα: Οικονομική Βιβλιοθήκη, 2016.
- Μπακάλης Ε. και Πανταζόπουλος Π., «Φορολογική Διαδικασία: Διαγράμματα – Ερμηνευτικά Σχόλια – Υποδείγματα», Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη, 2016.
- Παμπούκης Κ., «Σημειώσεις δικαίου ομόρρυθμης εταιρίας», Θεσσαλονίκη: Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης Υπηρεσία Δημοσιευμάτων, 1992.
- Παπακυριάκου Θ., σε «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν. 4174/2013» (Επιμ. Φωτόπουλος Ι.), Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Σάκκουλας, 2018.
- Παπαχρήστου Β., σε «Διοικητική Εκτέλεσις: Αναλυτική κατ' άρθρον ερμηνεία του κώδικος εισπράξεως δημοσίων εσόδων (ν.δ. 356/1974)» (Επιμ. Μπέης Κ. και Μπρίνιας Ι. και Παπαχρήστου Β.), Αθήνα, 1975.
- Παπαχρήστου Β., «Η διοικητική εκτέλεση μετά τους νόμους 1406/1983, 1867/1989 και 1882/1990: (θεωρία - νομολογία)», Γ Έκδοση αναθεωρημένη, Αθήνα: Π. Σάκκουλας, 1992.
- Πασσιάς Π., «Το Δίκαιον της Ανωνόμου Εταιρείας», Αθήνα, 1969.
- Πριστούρης Ε., σε «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν. 4174/2013» (Επιμ. Φωτόπουλος Ι.), Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Σάκκουλας, 2018.
- Ρήγας Κ., «Η άρση της αυτοτέλειας του νομικού προσώπου», Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη, 2008.
- Ρόκας Ν., «Εμπορικές Εταιρίες», Θ Έκδοση, Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Σάκκουλας, 2019.
- Ρούσσος Κλ., σε «Δίκαιο Νομικών Προσώπων» (Επιμ. Ρούσσος Κλ.), Αθήνα: Δίκαιο & Οικονομία Π. Ν. Σάκκουλας, 2010.
- Σκαλίδης Ε., «Δίκαιο Εμπορικών Εταιριών», Δ Έκδοση, Θεσσαλονίκη: JuS, 1993.
- Σουφλερός Η., «Η ετερόρρυθμη εταιρία: Συμβολή στο δίκαιο των εταιριών», Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη, 2003.

- Σουφλερός Η., σε «*Το δίκαιο των προσωπικών εταιριών*» (Επιμ. Ρόκας Ν.), Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη, 2001, Τόμος ΙΙ.
- Σοφρωνάς Λ., σε «*Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν. 4174/2013*» (Επιμ. Φωτόπουλος Ι.), Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Σάκκουλας, 2018.
- Τζουβελέκας Β., «*Ειδικά θέματα μικροοικονομικής θεωρίας*», Αθήνα: Εκδόσεις Κριτική, 2015.
- Τομαράς Δ., «*Η αναγκαστική Είσπραξη Δημοσίων Εσόδων κατά τον ΚΕΔΕ*», Γ Έκδοση, Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη, 2017.
- Τριανταφυλλάκης Γ., «*Ζητήματα παραγραφής αξιώσεων υπέρ και κατά εταιρίας*», σε «*Ζητήματα του δικαίου της παραγραφής*» (Επιμ. Παπανικολάου Π.), Αθήνα: Δίκαιο & Οικονομία Π. Ν. Σάκκουλας, 2015.
- Τσούμας Β., «*Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου και Ιδιωτικού Δικαίου: Συμβολή στην ερμηνεία των άρθρων 61 – 77 ΑΚ και 104 – 106 ΕισΝΑΚ*», Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη, 2009.
- Φινοκαλιώτη Αικ., «*Η αστική ευθύνη των διοικούντων Α.Ε. και Ε.Π.Ε. για φορολογικές οφειλές: και υπό το πρίσμα του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013), όπως ισχύει μετά και τον Ν. 4223/2013*», Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Σάκκουλας, 2014.
- Φινοκαλιώτης Κ., σε «*Δημόσια Οικονομικά*» (Επιμ. Μπάρμπας Ν. και Φινοκαλιώτης Κ.), Γ Έκδοση, Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Σάκκουλας, 2011.
- Φινοκαλιώτης Κ., «*Φορολογικό Δίκαιο*», ΣΤ Έκδοση, Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Σάκκουλας, 2020.
- Φινοκαλιώτης Κ., «*Φορολογικό Δίκαιο*», Ε Έκδοση, Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Σάκκουλας, 2014.
- Φορτσάκης Θ. και Σαββαΐδου Κ., «*Φορολογικό Δίκαιο*», Δ Έκδοση, Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη, 2013.
- Φουφόπουλος Γ., σε «*Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν. 4174/2013*» (Επιμ. Φωτόπουλος Ι.), Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Σάκκουλας, 2018.

Ψυχομάνης Σ., *«Δίκαιο Εμπορικών Εταιριών»*, Δ Έκδοση, Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Σάκκουλας, 2020.

Ψυχομάνης Σ., *«Πτωχευτικό Δίκαιο και δίκαιο ρύθμισης οφειλών υπερχρεωμένων φυσικών προσώπων»*, Η Έκδοση, Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Σάκκουλας, 2019.

ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

- Αθανασόπουλος Α., «*Η ευθύνη των ομορρύθμων εταιρών πτωχέυσασας ΟΕ έναντι του Δημοσίου, ως μια ειδικότερη μορφή αλληλέγγυας φορολογικής υποχρέωσης*», ΔΕΕ 2009, σελ. 317επ.
- Απαλαγάκη Χ., «*Δεδικασμένο και εκτελεστότητα στα νομικά πρόσωπα και τα μέλη τους: τα άρθρα 329 και 920 ΚΠολΔ, ιδίως στις εταιρίες*», Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Σάκκουλας, 2001.
- Γέροντας Α., «*Κατάσχεση στα χέρια τρίτου απαίτησης οφειλέτη του Δημοσίου (παρατ. στη ΣτΕ 1130/2017)*», ΔιΔικ 2018, σελ. 421 επ.
- Δετσαρίδης Χ., «*Η πράξη καταχώρισης της φορολογικής οφειλής στα βιβλία της φορολογικής Διοίκησης ως νόμιμος τίτλος, η κατάσχεση εις χείρας τρίτου και η προστασία του φορολογούμενου (παρατ. στη ΣτΕ 215/2016)*», ΔιΔικ 2016, σελ. 891επ.
- Δετσαρίδης Χ., «*Το δικαίωμα άσκησης προσφυγής αυτοτελώς από τον αλληλεγγύως ευθυνόμενο για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων νομικού προσώπου (παρατ. στη ΣτΕ 498/2020 Τμ. Β' επταμ.)*», ΘΠΔΔ 2020, σελ. 506επ.
- Καλαμπαλίκη Κ., «*Παρατηρήσεις στη ΣτΕ 498/2020: Ενεργητική νομιμοποίηση του Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου να ασκήσει ατομικώς προσφυγή κατά της απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής του*», ΔΕΕ 2020, σελ. 615επ.
- Κοντογεωργακόπουλος Π., «*Η έκταση της ευθύνης των διοικούντων αθλητική ανώνυμη εταιρεία σύμφωνα με το άρθρο 118Α του ν. 2725/1999*», ΧρΙΔ 2013, σελ. 633επ.
- Λιακόπουλος Α., «*Εκκαθάριση ομόρρυθμης εταιρίας και ευθύνη των ομόρρυθμων εταιρών (παρατ. στην ΕφΑθ 4629/1985)*», ΕΕμπΔ 1988, σελ. 446επ.
- Μαρίνος Μ. – Θ., «*Εννομη θέση και ευθύνη τρίτου (μη εταίρου) – διαχειριστή αστικής εταιρίας με νομική προσωπικότητα*», ΧρΙΔ 2016, σελ. 468 – 469.
- Μαρίνος Μ. – Θ., «*Το σχέδιο αναδιοργάνωσης κατά τον ΠτΚ και η οργάνωση της ανώνυμης εταιρίας – Μερικές παρατηρήσεις για τη σχέση πτωχευτικού δικαίου και εταιρικού δικαίου*», ΧρΙΔ 2010, σελ. 3επ.
- Μάρκου Ι., «*Ευθύνη εταιρών από αδικαιολόγητο πλουτισμό προσωπικής εταιρίας*», ΔΕΕ 2010, σελ. 397επ.

- Μάτσος Γ., «Αντίθετη στη νομολογία του ΔΕΕ η αντικειμενική ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για οφειλές στο ΦΠΑ», ΔΦΝ 2013, σελ. 86επ.
- Μέντης Γ., «Η ενεργητική νομιμοποίηση για την άσκηση προσφυγής κατά καταλογιστικής του φόρου πράξεως από αλληλεγγύως ευθυνόμενο πρόσωπο (σχόλιο στη ΣτΕ 1623/2015)», ΔιΔικ 2016, σελ. 245επ.
- Παμπούκης Κ., «Παρατηρήσεις στη ΤρΔΠΚαβ 135/2002», ΕπισκΕΔ 2004, σελ. 245επ.
- Πανταζόπουλος Π., «Παρατηρήσεις στη ΣτΕ 255/2009», ΔΕΕ 2009, σελ. 1279επ.
- Περάκης Ε., «Εξωεταιρικές σχέσεις, αναγωγική αξίωση και προσωπική κράτηση (παρατ. στην ΕφΠειρ 11/1998)», ΔΕΕ 1998, σελ. 379επ.
- Πλατής Ι., «Η έννομη προστασία των αλληλεγγύως ευθυνόμενων φυσικών προσώπων για χρέη νομικού προσώπου, με αφορμή την ΣτΕ 7μ 498/2020 Τμ. Β΄», ΛΟΓΙΣΤΗΣ 2020, σελ. 780επ.
- Ραγομανίκης Μ., «Η ευθύνη των μελών των διοριζομένων δικαστικά κατ' άρθρο 69 ΑΚ προσωρινών διοικήσεων νομικών προσώπων, ιδιαίτερα των κεφαλαιουχικών εταιριών, για οφειλές των εταιριών αυτών προς το δημόσιο», ΔΕΕ 2005, σελ. 166επ.
- Ρόκας Κ., «Παρατηρήσεις στην ΑΠ 588/1968», ΕΕμπΔ 1969, σελ. 219.
- Σαμαρτζής Κ., «Παρατηρήσεις στη ΣτΕ 844/2012», ΔιΔικ 2013, σελ. 1069επ.
- Σαρίδης Ι., «Η ανακοπή του άρθρου 217 ΚΔΔ μετά την ισχύ του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας», ΔιΔικ 2018, σελ. 414επ.
- Σουφλερός Η., «Νομική βάση και παραγραφή της ευθύνης του ομορρύθμου εταίρου για φορολογικές υποχρεώσεις της εταιρείας (γνμδ)», ΔΕΕ 2017, σελ. 1291επ.
- Σωτηρόπουλος Γ., «Θέματα διαχείρισης και εκπροσώπησης της ομόρρυθμης και ετερόρρυθμης εταιρίας», ΔΕΕ 2013, σελ. 206.
- Φωτόπουλος Ι., «Σχέση των λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής με εκείνους της προσφυγής στα Διοικητικά Δικαστήρια», ΔΕΕ 2016, σελ. 782 επ.

Χαλκιάς Δ., «*Η έκταση εξουσίας της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών στα πλαίσια της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013)*», ΔιΔικ 2017, σελ. 689επ.

Ψυχογιός Θ., «*Η διαχρονική πορεία και οι προϋποθέσεις εφαρμογής του θεσμού της αλληλέγγυας ευθύνης για χρέη προς το δημόσιο (μετά τις καινοτόμες αλλά δυσεφάρμοστες ρυθμίσεις του ν. 4646/2019)*», δημοσιευμένη μελέτη σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, 2020.

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑΣ ΚΑΙ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ Δ.Ε.Δ.

Άρειος Πάγος	<p>588/1968, με παρατ. Ρόκα Κ., σε ΕΕμπΔ 1969, σελ. 219 564/1979 σε ΕΕμπΔ 1980, σελ. 72 889/1983 (Ολ.) σε ΝοΒ 1984, σελ. 483 82/1986 σε ΕΕμπΔ 1986, σελ. 613 1454/1995 σε ΕλΔνη 1997, σελ. 1107 797/1999 σε ΕΕμπΔ 2000, σελ. 80 1215/2000 σε ΕΕμπΔ 2002, σελ. 369 1205/2001 σε ΕΕΝ 2002, σελ. 861επ. 223/2005 σε ΔΕΕ 2005, σελ. 818επ. 2157/2007 σε ΔΕΕ 2008, σελ. 717 32/2010 σε Αρμ 2011, σελ. 1510 542/2012 σε ΧρΙΔ 2012, σελ. 676 522/2014 σε ΔΕΕ 2014, σελ. 590επ. 1/2019 σε ΧρΙΔ 2019, σελ. 583επ. 54/2019 σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ</p>
Συμβούλιο της Επικρατείας	<p>ΣτΕ 3/2000 σε ΛΟΓΙΣΤΗΣ 2001, σελ. 471 1590/2000 σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ 1418/2001 σε ΔιΔικ 2003, σελ. 1434 3153/2001 σε ΕΕμπΔ 2002, σελ. 828 2030/2004 σε ΔΦΝ 2005, σελ. 1556 4104/2005 σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ 2999/2006 σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ 2982/2007 (7μ.) σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ 237/2008 σε ΕλΔνη 2009, σελ. 1203επ. 3059/2008 σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ 255/2009, με παρατ. Πανταζόπουλου Π., σε ΔΕΕ 2009, σελ. 1279επ. 574/2009 σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ 1202/2009 σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ 2809/2010 σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ 844/2012, με σχόλιο Σαμαρτζή Κ., σε ΔιΔικ 2013, σελ. 1069επ. 1316/2012 σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ και σε ΛΟΓΙΣΤΗΣ 2013, σελ. 957επ. 1028/2013 σε ΔΦΝ 2013, σελ. 1873 2208/2013 σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ 1623/2015, με σχόλιο Μεντή Γ., σε ΔιΔικ 2016, σελ. 245επ. 4117/2015 σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ 215/2016 σε ΔιΔικ 2016, σελ. 617 επ. 2267/2016 σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ 1130/2017 σε ΔιΔικ 2018, σελ. 421 επ. 2274/2017 σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ 2636/2018 σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ 89/2019 σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ 498/2020 (7μ.) σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ και σε ΛΟΓΙΣΤΗΣ 2020, σελ. 701επ. 2816/2020 (7μ.) σε http://www.adjustice.gr/webcenter/portal/ste/ypiresies/nomologies (Τελευταία επίσκεψη: 02.02.2021)</p>

Διοικητικά Εφετεία	<p>ΔΕφΠειρ 130/1993 σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ ΔΕφΑΘ 1120/2011 σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ ΔΕφΘεσ 106/2013 σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ ΔΕφΑΘ 3471/2013 σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ ΔΕφΘεσ 1321/2015 σε ΔιΔικ 2017, σελ. 306 ΔΕφΚομ 160/2016 σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ</p>
Εφετεία	<p>ΕφΑΘ 7008/1974 σε ΕΕμπΔ 1975, σελ. 575 ΕφΑΘ 4629/1985, με παρατ. Λιακόπουλου Α., σε ΕΕμπΔ 1988, σελ. 446επ. ΕφΘεσ 1523/1988 σε Αρμ 1989, σελ. 228επ. ΕφΘεσ 1066/1994 σε ΕΕμπΔ 1994, σελ. 585 ΕφΘεσ 785/1995 σε ΔΕΕ 1995, σελ. 609 ΕφΠειρ 11/1998, με παρατ. Περάκη Ε., σε ΔΕΕ 1998, σελ. 379επ. ΕφΑΘ 4920/2000 σε ΕΕμπΔ 2003, σελ. 64 ΕφΘεσ 314/2001 σε ΔΕΕ 2002, σελ. 495 ΕφΘεσ 1096/2005 σε ΕπισκΕΔ 2005, σελ. 795 ΕφΘεσ 719/2009 σε ΔΕΕ 2009, σελ. 1214 ΕφΠειρ 251/2012 σε ΔΕΕ 2013, σελ. 474</p>
Διοικητικά Πρωτοδικεία	<p>ΔΠρΑΘ 5773/1996 σε ΔιΔικ 1997, σελ. 728 ΜονΔΠρΑΘ 5566/1997 σε ΔιΔικ 1999, σελ. 216 ΤρΔΠΚαβ 135/2002, με παρατ. Παμπούκη Κ., σε ΕπισκΕΔ 2004, σελ. 245επ. ΔΠρΜυτιλ 208/2005 σε ΕΔΚΑ 2006, σελ. 871 ΔΠρΠειρ 186/2006 σε ΔιΔικ 2008, σελ. 1027 ΔΠρΑΘ 2125/2014 σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ ΔΠρΑλεξ 420/2014 σε ΛΟΓΙΣΤΗΣ 2015, σελ. 48</p>
Πρωτοδικεία	<p>ΠολΠρΒόλ 299/1982 σε ΕΕμπΔ 1983, σελ. 260 ΜΠρΘεσ 5794/2015 σε ΔιΔικ 2016, σελ. 538</p>
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών	<p>Δ.Ε.Δ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ΑΠΟΦ. ΕΝΔΙΚ. ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ 333/27.01.2017, διαθέσιμη στην ηλεκτρονική διεύθυνση http://www.publicrevenue.gr/elib/view?d=/gr/ded/2017/333_en_the/ (Τελευταία επίσκεψη: 02.02.2021)</p>

**ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΕΩΝ ΝΟΜΙΚΟΥ
ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

Νομικό Συμβούλιο
του Κράτους

173/2001
712/2001
601/2002
610/2005
530/2006
538/2006
165/2007
214/2007
438/2007
461/2008
520/2011
254/2012
380/2012
49/2014
64/2014
147/2016
181/2017
168/2018

άπασες διαθέσιμες στη διεύθυνση
<http://www.nsk.gr/web/nsk/anazitisi-gnomodoteseon> (Τελευταία επίσκεψη:
02.02.2021)
