

Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων νομικά πρόσωπα: η περίπτωση του μη διαχειριστή ομόρρυθμου εταίρου

Γεράσιμος Ε. Αδαμακόπουλος
Δικηγόρος, Υπ. Διδάκτωρ Διοικητικού Δικαίου Νομικής Σχολής ΔΠΘ

Μαρία Α. Καλίτση
Δικηγόρος, Υπ. Διδάκτωρ Φορολογικού Δικαίου Νομικής Σχολής ΔΠΘ

Α. Εισαγωγικά

Το ζήτημα της αλληλέγγυας ευθύνης των διοικούντων νομικά πρόσωπα για φορολογικές οφειλές των τελευταίων απασχολεί διαχρονικά, όχι μόνον τη θεωρία και τη νομολογία, αλλά και τον ίδιο τον νομοθέτη. Χαρακτηριστική είναι η σχετικά πρόσφατη και ριζική μεταρρύθμιση του σχετικού νομοθετικού πλαισίου με τον Ν. 4649/2019.

Η παρούσα μελέτη εστιάζει σε μία επιμέρους προβληματική αυτού του θεσμού: την ευθύνη του μη διαχειριστή ομόρρυθμου εταίρου για τις φορολογικές οφειλές της ομόρρυθμης εταιρίας, στην περίπτωση που η καταστατική της διαχείριση έχει ανατεθεί αποκλειστικά σε έναν εκ των ομορρύθμων εταίρων. Πέραν της πρακτικής τους απήχησης, τα νομικά ζητήματα που ανακύπτουν σε αυτό το πεδίο προϋποθέτουν τη μελέτη του φαινομένου της σύγκρουσης κανόνων δικαίου, οι οποίοι εντάσσονται συστηματικά σε δύο διακριτούς δικαιικούς κλάδους. Πρόκειται, από τη μία πλευρά, για τις διατάξεις του Ν. 4072/2012, που καθορίζουν την ευθύνη των ομορρύθμων εταίρων για τις οφειλές των προσωπικών εταιριών, και, από την άλλη, τη διάταξη του άρθρου 49 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας¹ (στο εξής: ΚΦΔ), με την οποία ρυθμίζεται η αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων νομικών προσώπων για τις φορολογικές οφειλές των τελευταίων.

Το κεντρικό ερώτημα που τίθεται είναι, βέβαια, το εξής: όταν το καταστατικό της εταιρείας ορίζει ως αποκλειστικό διαχειριστή έναν εκ των ομορρύθμων εταίρων, κατ' άρθρο 257, παρ. 1, Ν. 4072/2012, ποια είναι η προσήκουσα αντιμετώπιση των υπολοίπων ομορρύθμων εταίρων ως προς τις φορολογικές οφειλές της προσωπικής εταιρίας που αναφέρονται στο άρθρο 49, παρ. 1, ΚΦΔ; Μπορεί, άραγε, να επισπευθεί εις βάρος τους εκτέλεση, επειδή κάτι τέτοιο προκύπτει από την ευθεία εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4072/2012; Ή μήπως η διάταξη του άρθρου 49, παρ. 1, ΚΦΔ εισάγει, για τις αναφερόμενες σε αυτό φορολογικές οφειλές, αποκλειστική ευθύνη μόνο των προσώπων που ασκούν διοίκηση ακόμα και στις προσωπικές εταιρίες; Ανάλογα με την απάντηση στα παραπάνω ερωτήματα θα καθοριστεί και η τύχη των ομορρύθμων εταίρων για τις φορολογικές οφειλές προσωπικών εταιριών, οι οποίοι δεν έχουν αναλάβει σε αυτές καθήκοντα διοίκησης και διαχείρισης και στους οποίους είτε θα ληφθούν μέτρα εκτέλεσης για τις αιτίες αυτές είτε όχι.

Στις ενότητες που ακολουθούν θα επιχειρηθεί, σε πρώτο χρόνο, η παράθεση της κρατούσας άποψης και η κριτική της επεξεργασία, με απώτερο σκοπό τον εντοπισμό της πλέον πειστικής

¹ Η οποία ως προς τα κρίσιμα για την παρούσα χαρακτηριστικά δεν διαφέρει από τη διάταξη του άρθρου 50 του Ν. 4174/2013 (προϊσχύων Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).

ερμηνευτικής λύσης με την αξιοποίηση των διαθέσιμων ερμηνευτικών εργαλείων που παρέχει η μεθοδολογία του δικαίου.

B. Η κρατούσα άποψη

Κατά τη, μάλλον, κρατούσα άποψη, ο ομόρρυθμος εταίρος προσωπικής εταιρίας ευθύνεται αλληλεγγύως, εις ολόκληρον και με την ατομική του περιουσία για τις φορολογικές οφειλές της², ακόμη και εάν η διοίκηση του νομικού προσώπου ανατίθεται από το καταστατικό σε άλλον.

Αυτή η προσέγγιση, παρότι είναι η πλέον διαδεδομένη, δεν φαίνεται να έχει τύχει εντατικής δογματικής επεξεργασίας στη σχετική βιβλιογραφία και νομολογία. Η υπέρ της επιχειρηματολογία εστιάζει, σχεδόν αποκλειστικά, στην ερμηνεία των σχετικών διατάξεων του Ν. 4072/2012. Από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι οι ομόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται παράλληλα, απεριόριστα και εις ολόκληρον -του νόμου μη διακρίνοντος- για όλα τα χρέη των προσωπικών εταιριών, ακόμα και εάν αυτά έχουν δημιουργηθεί πριν την είσοδό τους στην εταιρία³. Εξ αυτού συνάγεται ότι η ευθύνη των ομορρύθμων εταίρων συνδέεται με την εταιρική τους ιδιότητα και όχι με την πραγματική άσκηση καθηκόντων διοίκησης του νομικού προσώπου εκ μέρους τους· άρα, η ευθύνη τους πηγάζει, καταρχήν, απευθείας από τον Ν. 4072/2012 που θεσπίζει τη συγκεκριμένη αντικειμενική προϋπόθεση⁴. Μάλιστα, η Διοίκηση υιοθετεί την άποψη αυτή, υποστηρίζοντας ότι στην έννοια των τρίτων, πιστωτών της προσωπικής εταιρίας, εμπίπτει και το Δημόσιο⁵.

Όσον αφορά, δε, τη διάταξη του ΚΦΔ που θεμελιώνει την αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων νομικά πρόσωπα για φορολογικές οφειλές (στο άρθρο 49), η κρατούσα άποψη υποστηρίζει ότι τούτη μόνον επικουρικά εφαρμόζεται στις προσωπικές εταιρίες⁶, δίνοντας ανεξήγητη, κατά την άποψή μας, έμφαση στο γεγονός ότι οι διατάξεις του Ν. 4072/2012, που καθορίζουν την αλληλέγγυα ευθύνη των ομορρύθμων εταίρων, αποτελούν διατάξεις αναγκαστικού δικαίου⁷.

Συνεπώς, το μεγαλύτερο μέρος της θεωρίας και της νομολογίας υποστηρίζει ότι η αλληλέγγυα ευθύνη των ομορρύθμων εταίρων για φορολογικές οφειλές της εταιρείας προκύπτει ευθέως από τον Ν. 4072/2012, χωρίς να τίθεται ως πρόσθετη προϋπόθεση η άσκηση διαχειριστικών/διοικητικών καθηκόντων από αυτούς⁸. Κατ' αποτέλεσμα, οι σχετικές διατάξεις του ΚΦΔ βρίσκουν πεδίο εφαρμογής μόνον επικουρικά και δη στο βαθμό που εξετάζεται η ευθύνη διαχειριστή προσωπικής εταιρίας που δεν είναι ταυτόχρονα και ομόρρυθμος εταίρος. Μάλιστα, στο πλαίσιο αυτό υποστηρίζεται ότι η ανωτέρω κρατούσα άποψη επαληθεύεται και από το σύστημα των κανόνων δικαίου που διέπουν τη διαδικασία εκτέλεσης για την είσπραξη των δημοσίων εσόδων, στο μέτρο που ο ΚΕΔΕ επιτρέπει την εφαρμογή του άρθρου 920 ΚΠολΔ περί

²Καλλιντέρης Κ., *Η Ευθύνη Διοικητών Ν.Π. για Φορολογικές Παραβάσεις και Χρέη στο Δημόσιο*, 2018, σ. 170. Βλ. ενδεικτικά και ΣτΕ 1169/2018· ΣτΕ 1313/2020· ΣτΕ 1728/2023.

³ Βλ. άρθρα 249, παρ. 1, 258, παρ. 3 και 271, παρ. 1 Ν. 4072/2012.

⁴Κυβέλος Σ., «*Η διοικητική εκτέλεση εις βάρος των αλληλέγγυα συνενθονόμενων προσώπων για την καταβολή φορολογικών και ασφαλιστικών οφειλών και η έννομη προστασία τους*», https://www.esdi.gr/nex/images/stories/pdf/epimorfosi/2019/kybelos_2019.pdf (πρόσβαση: 17.03.2026).

⁵ Βλ. Ε.2173/2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει», παρ. 28.

⁶Καλλιντέρης, ό.π., σ. 171.

⁷ ΔΠρΚοζ 280/2025· ΔΠρΘεσ 4306/2024· ΔΕΔ Θεσ 1685/2024.

⁸ Βλ. Σουφλερό Η., «*Νομική βάση και παραγραφή της ευθύνης του ομορρύθμου εταίρου για φορολογικές υποχρεώσεις της εταιρίας (γνομ.)*», ΔΕΕ 2017, σ. 1291-130, και τις εκεί παραπομπές σε ΣτΕ 1418/2001 και ΣτΕ 1202/2009.

δυνατότητας εκτέλεσης κατά των ομορρύθμων εταιρών με βάση εκτελεστό τίτλο κατά της προσωπικής εταιρίας⁹.

Παρατηρεί, λοιπόν, κανείς ότι η κρατούσα άποψη φαίνεται να υποστηρίζει ότι, εν προκειμένω, δεν υφίσταται σύγκρουση κανόνων δικαίου¹⁰. Υπονοείται, έτσι, ότι οι διατάξεις του Ν. 4072/2012 ουδόλως επηρεάζονται από τη θέση σε ισχύ των, σχετικών με την αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων νομικά πρόσωπα, ρυθμίσεων του ΚΦΔ. Με άλλες λέξεις, και σύμφωνα με αυτήν την εκτίμηση, η ευθύνη των ομορρύθμων εταιρών -είτε πρόκειται για διαχειριστές είτε όχι- πηγάζει ευθέως από τις ρυθμίσεις του εμπορικού δικαίου για τις προσωπικές εταιρείες και, μάλιστα, σε τέτοιο βαθμό¹¹ που οι ειδικές προβλέψεις του φορολογικού νόμου για τις φορολογικές οφειλές καταλήγουν να μην καταλαμβάνουν τις προσωπικές εταιρείες και τους ομορρύθμους εταίρους¹².

Ωστόσο, η κρίση αυτή υποκρύπτει μία εσωτερική, τρόπον τινά, στάθμιση μεταξύ των διατάξεων του εμπορικού και του φορολογικού δικαίου: οι πρώτες υπερισχύουν των δεύτερων ακόμη και στο πεδίο της είσπραξης των φορολογικών οφειλών. Και, πράγματι, η αλληλέγγυα ευθύνη των ομορρύθμων εταιρών αποτελεί, ίσως, το χαρακτηριστικότερο στοιχείο της νομικής φύσης της προσωπικής εταιρίας. Είναι, όμως, δυνατό να δεχθούμε ότι ο νομοθέτης δεν μπορεί να αντιμετωπίσει διαφορετικά την προσωπική εταιρία στο πεδίο του φορολογικού δικαίου με ειδικότερη (και μεταγενέστερη) ρύθμισή του;

Περαιτέρω, ο χαρακτηρισμός των διατάξεων που καθορίζουν τη φύση της ευθύνης των ομορρύθμων εταιρών ως αναγκαστικού δικαίου, μάλλον, επιβεβαιώνει τον προβληματισμό που διατυπώνεται εδώ, αφού υποδηλώνει μία προσπάθεια έμμεσης απάντησης στο παραπάνω ερώτημα. Με τη διατύπωση αυτή φαίνεται να υπονοείται ότι η ορθή ερμηνευτική επίλυση της υπό εξέταση περίπτωσης είναι η διαπίστωση της αλληλέγγυας ευθύνης των ομορρύθμων εταιρών, ανεξάρτητα από το εάν είναι διαχειριστές, γιατί οι διατάξεις του Ν. 4072/2012 που το επιτάσσουν είναι διατάξεις αναγκαστικού δικαίου. Αναρωτιέται όμως κανείς: οι διατάξεις του ΚΦΔ δεν είναι, επίσης, διατάξεις αναγκαστικού δικαίου¹³;

Άλλωστε, ακόμα και το σύστημα εκτέλεσης που προβλέπει ο ΚΦΔ στις περιπτώσεις των φορολογικών οφειλών οδηγεί, στην πραγματικότητα, σε διαφορετική ερμηνεία από αυτήν που, κατά τα ανωτέρω, είναι ευρέως αποδεκτή. Λαμβάνοντας ως δεδομένο το γεγονός ότι η αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων δημιουργείται κατά το στάδιο της είσπραξης του φόρου¹⁴, τότε από τον συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 47, παρ. 1 και 49 ΚΦΔ προκύπτει κανόνας που αποκλείει την εφαρμογή του ΚΕΔΕ και κατ' επέκταση του άρθρου 920 ΚπολΔ που ενεργοποιεί την εκτέλεση εις βάρος ομορρύθμων εταιρών ανεξάρτητα από το αν ασκούσαν διοίκηση.

⁹ Βλ. ΔΠρΛαμίας 2/2024 (σκ. 5).

¹⁰ Σε αντίθετη περίπτωση θεωρούμε ότι θα εντοπιζόταν στη βιβλιογραφία μία, έστω και υποτυπώδης ανάλυση του γιατί να εφαρμοστούν ως ειδικότερες οι διατάξεις του Ν. 4072/2012 που διέπουν τη λειτουργία των προσωπικών εταιριών, και όχι οι διατάξεις του ΚΦΔ που διέπουν την αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων όλων των νομικών προσώπων ειδικά για τις φορολογικές οφειλές.

¹¹ Κυβέλος, ό.π.

¹² Ή σε κάθε περίπτωση τους καταλαμβάνει επικουρικά, βλ. Καλλιντέρη, ό.π., σ. 170.

¹³ Στο σημείο αυτό αξίζει να σημειωθεί ότι ο χαρακτηρισμός μίας διάταξης ως αναγκαστικού δικαίου έχει την έννοια ότι αυτή δεν μπορεί να τροποποιηθεί ή να εκτοπιστεί από την ιδιωτική πρωτοβουλία. Βλ. Παναγόπουλο Κ., *Εισαγωγή στο Δίκαιο και στο Αστικό Δίκαιο, Δίκαιο και Οικονομία*, 1999, σ. 46.

¹⁴ ΣτΕ2999/2006· ΣτΕ 237/2008· ΣτΕ 4411/2011.

Όλες οι ανωτέρω παρατηρήσεις δημιουργούν έναν εύλογο προβληματισμό για την πειστικότητα της κρατούσας άποψης. Ενόψει αυτών, αξίζει να διερευνηθεί κανείς κατά πόσο η προσέγγιση ότι οι μη διαχειριστές ομόρρυθμοι εταίροι δεν ευθύνονται αλληλεγγύως για τις φορολογικές οφειλές των προσωπικών εταιριών στις οποίες είναι μέλη συγκεντρώνει, υπέρ της, περισσότερα αποφασιστικά επιχειρήματα. Πρόκειται για μία άποψη που συγκέντρωσε, ήδη από τη θέση σε ισχύ του Ν. 4174/2013, σημαντικούς υποστηρικτές¹⁵.

Γ. Εμπορικό Δίκαιο και προσωπικές εταιρίες

Η ερμηνευτική προσπάθεια πρέπει, αναπόφευκτα, να ξεκινήσει από τα βασικά χαρακτηριστικά του συστήματος κανόνων δικαίου, εντός του οποίου ρυθμίζεται η φύση της προσωπικής εταιρίας και, ιδίως, η παράλληλη, απεριόριστη και εις ολόκληρον ευθύνη των ομορρύθμων εταίρων για τα χρέη της.

Ως γνωστόν, το Εμπορικό Δίκαιο αποτελεί έναν ειδικό κλάδο του Ιδιωτικού Δικαίου, που περιλαμβάνει τους κανόνες που ρυθμίζουν τη λειτουργία του εμπορίου και συνθέτουν ένα ευρύ δικαιοκώ πλαίσιο, εντός του οποίου είναι δυνατόν να αναπτύσσεται κατά τρόπο νομικά θεμιτό η οικονομική και επιχειρηματική εμπορική δραστηριότητα, είτε περιορίζεται σε ορισμένες μόνο πράξεις, είτε αναφέρεται σε μία γενικότερη επιχειρηματική συμπεριφορά¹⁶. Ως εμπόριο, δε, νοείται η ριψοκίνδυνη, κερδοσκοπική διαμεσολάβηση στην κυκλοφορία των αγαθών¹⁷.

Όπως κάθε σύστημα κανόνων δικαίου, έτσι και το Εμπορικό Δίκαιο διαθέτει ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και γενικές αρχές που λειτουργούν ως ερμηνευτικά εργαλεία κατά την εφαρμογή των διατάξεών του. Για την παρούσα μελέτη, σημαντικότερη αρχή του εμπορικού δικαίου που πρέπει να αναδειχθεί αποτελεί η αρχή της αποτελεσματικότητας, κατά την οποία το Εμπορικό Δίκαιο οφείλει να καθιστά δυνατές τις συναλλαγές¹⁸. Στοιχεία της αρχής αυτής αποτελούν η ενίσχυση της πίστωσης και η προστασία της εμπιστοσύνης του τρίτου, η οποία αποσκοπεί στην ασφάλεια και την εμπιστοσύνη κατά την εμπορική λειτουργία¹⁹.

Η προστασία της εμπιστοσύνης του καλόπιστου τρίτου δεν απαντάται μόνο στο Εμπορικό Δίκαιο· εκεί, όμως, εμφανίζεται εντονότερη λόγω της δράσης στην αγορά, της τυποποίησης συμπεριφορών και της αδυναμίας ταχείας και αποτελεσματικής έρευνας για το αν κάποιο φαινόμενο αντιστοιχεί στην πραγματικότητα²⁰. Το χαρακτηριστικό αυτό, καθώς και η ανωτέρω επιταγή περί ενίσχυσης της πίστωσης κατά τις εμπορικές συναλλαγές έχουν ιδιαίτερη σημασία, καθότι συνδέονται άμεσα με την πρόβλεψη περί παράλληλης, απεριόριστης και εις ολόκληρον ευθύνης των ομορρύθμων εταίρων για τα χρέη της εταιρίας.

Επιμέρους κλάδο του εμπορικού δικαίου αποτελεί το Εταιρικό Δίκαιο, το οποίο χαρακτηρίζεται, κατά την κρατούσα άποψη, ως το σύνολο των κανόνων δικαίου που ρυθμίζει τις ενώσεις προσώπων ιδιωτικού δικαίου και, ειδικότερα, τις ενώσεις που ιδρύονται με δικαιοπραξία για την

¹⁵ Μέντης Γ., *Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας-Ερμηνεία κατ' άρθρο*, 2021, σ. 1346· Φινοκαλιώτη Κ., *Φορολογικό Δίκαιο*, 2020, σ. 731· Φουφόπουλος Γ., *Ερμηνεία ΚΦΔ*, 2018, σ. 1335.

¹⁶ Ρόκας Κ., *Εμπορικών Δικαιων, Γενικό Μέρος*, 1972, σ. 1.

¹⁷ Τριανταφυλλάκης Γ., *Εισηγήσεις Εμπορικού Δικαίου*, 2009, σ. 5.

¹⁸ Περράκης Ε., *Γενικό Μέρος του Εμπορικού Δικαίου*, 2011, σ. 30.

¹⁹ Γ. Τριανταφυλλάκης, *Εισηγήσεις Εμπορικού Δικαίου*, 2009, σ. 7.

²⁰ Περράκης, ό.π., σ. 30.

πραγμάτωση ενός κοινού σκοπού²¹. Στο πλαίσιο του Εταιρικού Δικαίου, στο οποίο εντάσσονται συστηματικά και οι διατάξεις του Ν. 4072/2012, ρυθμίζεται η λειτουργία των προσωπικών εταιριών.

Από το σύνολο των διατάξεων που διαχρονικά καθόριζαν τη φύση των προσωπικών εταιριών προκύπτει ότι το πρώτο βασικό χαρακτηριστικό τους είναι η προσωπική συμβολή των εταίρων για την πραγμάτωση ενός κοινού σκοπού²². Αυτό συνεπάγεται ότι η προσωπική εταιρεία οικοδομείται σε μία σχέση εμπιστοσύνης μεταξύ των εταίρων (υποχρέωση πίστης)²³. Το δεύτερο βασικό χαρακτηριστικό τους είναι ότι τα ομόρρυθμα μέλη τους, ανεξαρτήτως του εάν ασκούν διοίκηση, έχουν, καταρχήν, προσωπική, απεριόριστη και εις ολόκληρον ευθύνη έναντι τρίτων.

Περαιτέρω, από τις διατάξεις του Ν. 4072/2012 ρυθμίζεται το σύστημα διοίκησης των προσωπικών εταιριών. Η διοίκηση, η οποία περιλαμβάνει τόσο τη διαχείριση (που αφορά τις εσωτερικές σχέσεις) όσο και την εκπροσώπηση (που αφορά τις εξωτερικές σχέσεις) της εταιρίας αποτελεί δικαίωμα και υποχρέωση όλων των ομορρυθμών εταίρων, εκτός και εάν υφίσταται διαφορετική πρόβλεψη στην εταιρική σύμβαση²⁴. Τούτο σημαίνει ότι οι διατάξεις που αφορούν τη διοίκηση όλων των προσωπικών εταιριών είναι διατάξεις ενδοτικού δικαίου, με αποτέλεσμα να υφίσταται η δυνατότητα αποκλεισμού ομορρυθμών εταίρων από τη διοίκηση της εταιρίας με αντίστοιχη καταστατική πρόβλεψη.

Το χαρακτηριστικό της ευθύνης των ομορρυθμών εταίρων των προσωπικών εταιριών αποτελεί, κατά την άποψή μας, το επίκεντρο της σύγκρουσης των δύο απόψεων που αναπτύσσονται γύρω από το υπό εξέταση ζήτημα. Ωστόσο, σε συμφωνία με την άποψη περί ορθότητας των νομικών κρίσεων²⁵, που υιοθετείται και στην παρούσα μελέτη, η ερμηνεία των εννοιών της προσωπικής, απεριόριστης και εις ολόκληρον ευθύνης των ομορρυθμών εταίρων, όπως αυτές διαμορφώνονται από το εταιρικό δίκαιο ως κλάδο του εμπορικού δικαίου²⁶, απαιτείται να συνέχεται με τη φύση και τις αρχές που διέπουν το σύστημα κανόνων δικαίου στο οποίο εντάσσονται.

Πράγματι, το στοιχείο της ευθύνης των ομορρυθμών εταίρων των προσωπικών εταιριών αποτελεί το χαρακτηριστικότερο γνώρισμα των εταιρικών αυτών τύπων. Το στοιχείο αυτό καλύπτει την ανάγκη προστασίας της ασφάλειας και της εμπιστοσύνης των συναλλαγών κατά την εμπορική δραστηριότητα²⁷, η οποία αποτελούσε ήδη από το Μεσαίωνα, οπότε και πρωτοεμφανίστηκαν οι προσωπικές εταιρίες²⁸, πρωταρχικό σκοπό του εμπορικού δικαίου. Ωστόσο, με βάση τα ανωτέρω, ο σκοπός τον οποίο εξυπηρετεί το είδος της ευθύνης των ομορρυθμών εταίρων αποτελεί, καταρχήν, και το όριο της εφαρμογής του. Τούτο έχει την έννοια ότι δεν μπορεί να επεκταθεί ερμηνευτικά σε περιπτώσεις που δεν αφορούν στη λειτουργία του εμπορίου, παρά μόνο εάν υφίστατο νομοθετικό κενό το οποίο θα απαιτούσε, ενδεχομένως, την κάλυψή του διά της μεθόδου της αναλογίας.

²¹ Hueck A./Windbichler G., *Gesellschaftsrecht*, 2003, σ. 1.

²² Αλεξανδρίδου Ε., *Δίκαιο Εμπορικών Εταιριών*, 2012, σ. 12

²³ Παμπούκης Κ., *Δίκαιον Εμπορικών Εταιριών Γενικό Μέρος*, 1979, σ. 37.

²⁴ Αλεξανδρίδου, ό.π., σ. 105.

²⁵ Σταμάτης Κ., *Η Θεμελίωση των Νομικών Κρίσεων*, 2009, σ. 58-59.

²⁶ Παλαιότερα με τον Εμπορικό Νόμο (ΕμπΝ) και πλέον με τον Ν. 4072/2012.

²⁷ Περράκης, ό.π., σελ. 30.

²⁸ Αντωνόπουλος Β., *Δίκαιο Προσωπικών Εταιριών*, 2007, σ. 75 και 320.

Και ναι μεν φαίνεται ότι το Δημόσιο μπορεί να εντάσσεται στην έννοια του τρίτου για τους σκοπούς των διατάξεων του Ν. 4072/2012²⁹, πλην, όμως, η ύπαρξη τυχόν ειδικότερων νομοθετικών διατάξεων που ρυθμίζουν την ευθύνη των εταίρων των νομικών προσώπων για συγκεκριμένα είδη οφειλών προς το Δημόσιο θα πρέπει να ερευνάται *in concreto*.

Δ. Ειδικότερα: Ο θεσμός της αλληλέγγυας ευθύνης διοικούντων νομικά πρόσωπα

1. Ιστορικά στοιχεία του θεσμού και της φορολογικής αντιμετώπισης των προσωπικών εταιριών

Η αλληλέγγυα ευθύνη θεσμοθετείται ήδη από τα μέσα του προηγούμενου αιώνα. Τα χαρακτηριστικά της, όμως, διέφεραν σε πολύ μεγάλο βαθμό από αυτά που παρουσιάζει σήμερα. Το γεγονός αυτό εξηγείται ιστορικά, καθώς τα νομικά πρόσωπα και, ιδίως, οι προσωπικές εταιρίες δεν αντιμετωπίζονταν πάντοτε με τον ίδιο τρόπο από το φορολογικό νομοθέτη.

Ειδικότερα, μέχρι και τα μέσα της δεκαετίας του 1950, δεν υπήρχε καμία αναφορά για τη φορολογία των προσωπικών εταιριών στην ελληνική έννομη τάξη, σύμφωνα με το μέχρι τότε ισχύοντα Κώδικα περί φορολογίας των καθαρών Προσόδων (Ν.Δ. 1640/1919). Με το Ν.Δ. 3323/1955 οι προσωπικές εταιρίες εντάχθηκαν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, ενώ για τις κεφαλαιουχικές θεσπίστηκε το Ν.Δ. 3843/1958 σχετικά με τον ενιαίο φόρο επί του εισοδήματος νομικών προσώπων, διαφοροποιώντας σε πολύ μεγάλο βαθμό τον τρόπο φορολόγησής τους. Εν προκειμένω, ο νομοθέτης είχε ακολουθήσει το γαλλικό πρότυπο, κατά το οποίο, παρόλο που οι προσωπικές εταιρίες έχουν νομική προσωπικότητα, δεν είναι ενταγμένες στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων και υποκείμενοι στο φόρο είναι μόνο οι εταίροι τους κατά το ποσοστό συμμετοχής στα καθαρά κέρδη της εταιρίας³⁰.

Το παραπάνω καθεστώς «φορολογικής διαφάνειας»³¹ των προσωπικών εταιριών ανατράπηκε με το άρθρο 7 Ν. 2065/1992, ο οποίος τροποποίησε το άρθρο 3 Ν. 3233/1955, το οποίο και εισήγαγε τη ρύθμιση σύμφωνα με την οποία οι προσωπικές εταιρίες καθίστανται αυτοτελή υποκείμενα του φόρου εισοδήματος. Προκαλεί, βεβαίως, εντύπωση το γεγονός ότι, παρόλο που οι ως άνω εταιρίες υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος, ο νομοθέτης εξακολουθούσε μέχρι πρόσφατα να τις εντάσσει στο φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων, στο σχετικό κεφάλαιο του προηγούμενου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994). Ωστόσο, με τον ισχύοντα πλέον Ν. 4172/2013 οι προσωπικές εταιρίες εντάσσονται στο σχετικό κεφάλαιο για τη φορολογία των νομικών προσώπων.

Αντιστοίχως προς τα ανωτέρω, αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα στην ελληνική έννομη τάξη για οφειλές προς το Δημόσιο καθορίστηκε για πρώτη φορά με το Ν.Δ. 1640/1919 με ρύθμιση που αφορούσε τις κεφαλαιουχικές εταιρίες. Με το Ν.Δ. 3843/1958 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων) προβλέφθηκε η αλληλέγγυα ευθύνη τόσο των διοικούντων όσο και των εκκαθαριστών ανωνύμων εταιριών για την καταβολή δημοσιονομικών βαρών φορολογικής φύσεως υπό την αίρεση ότι έφεραν συγκεκριμένες ιδιότητες

²⁹ ΣτΕ 590/1989· ΣτΕ 1169/2018· ΣτΕ 1728/2023.

³⁰ Φινοκαλιώτης, ό.π., σ. 74-75.

³¹ Γιαννόπουλος Γ., «Η αντινομική ρύθμιση του υποκειμένου του φόρου εισοδήματος στις ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, αστικές, αφανείς εταιρείες, στις κοινωνίες και στις κοινοπραξίες», ΔΕΕ 1998, σ. 269 επ.

στη διοίκηση των νομικών προσώπων κατά τον χρόνο διάλυσης ή συγχώνευσης τους³². Εν συνεχεία, όσον αφορά τον ΦΠΑ, ακολούθησαν οι αντίστοιχες ρυθμίσεις του άρθρου 45 Ν. 1642/1986 και του άρθρου 55 Ν. 2859/2000, ενώ ως προς τους λοιπούς φόρους η αλληλέγγυα ευθύνη θεσπίστηκε με το άρθρο 115 Ν. 2238/1994.

Με την εισαγωγή του ΚΦΔ (Ν. 4174/2013), ο οποίος μετέβαλε σημαντικά το πεδίο εφαρμογής τόσο του ουσιαστικού όσο και του διαδικαστικού φορολογικού δικαίου, καταργήθηκε το άρθρο 115 Ν. 2238/1994 και τέθηκε σε ισχύ νέα ρύθμιση για την ευθύνη των διοικούντων (το άρθρο 50), η οποία ίσχυσε στην έννομη τάξη από την 01.01.2014. Οι, δε, ριζικές αλλαγές που επέφερε ο Ν. 4646/2019 στο άρθρο 50 ΚΦΔ, με την καθιέρωση στοιχείων υποκειμενικής ευθύνης για την αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα³³, μεταφέρθηκαν χωρίς ουσιώδεις αλλαγές στον νέο ΚΦΔ και ισχύουν μέχρι σήμερα.

Τα ανωτέρω ιστορικά στοιχεία καθίστανται χρήσιμα για την περαιτέρω ανάλυση του υπό εξέταση ζητήματος, καθώς αναδεικνύουν την ιδιαίτερη μεταχείριση των προσωπικών εταιριών από τον φορολογικό νομοθέτη. Το έμφυτο με τις εταιρίες αυτές προσωπικό στοιχείο, λαμβανομένων υπόψη και των πολύ διαφορετικών συνθηκών λειτουργίας του εμπορίου κατά το μεγαλύτερο μέρος του προηγούμενου αιώνα, δικαιολογούσε την αντιμετώπιση αυτή. Και ενδεχομένως, τα αίτια που οδήγησαν στη διαφορετική αυτή αντιμετώπιση να επιβιώνουν στην άποψη που κρατεί στη σύγχρονη νομολογία και θεωρία³⁴.

2. Φύση της αλληλέγγυας ευθύνης κατά τον ΚΦΔ

Με τη θέσπιση της αλληλέγγυας ευθύνης διοικούντων νομικά πρόσωπα στον ΚΦΔ, ο νομοθέτης προβαίνει σε ακόμη μία περίπτωση κάμψης της περιουσιακής αυτοτέλειας των νομικών προσώπων³⁵, όμοια με αυτή που αναλύθηκε ανωτέρω στις διατάξεις του εταιρικού δικαίου σχετικά με την αλληλέγγυα ευθύνη των ομορρυθμών εταιρών. Ως αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων νομικά πρόσωπα για φορολογικά χρέη ορίζεται η υποχρέωση των προσώπων, που φέρουν συγκεκριμένη ιδιότητα και στο πλαίσιο της οποίας έχουν εξουσία διοίκησης του εκάστοτε νομικού προσώπου, να καταβάλλουν οι ίδιοι, από την προσωπική τους περιουσία, όλα τα φορολογικά χρέη του νομικού προσώπου προς το Δημόσιο, με σκοπό τη διασφάλιση είσπραξης των χρεών χάριν του δημοσίου συμφέροντος³⁶.

Σημαντικό στοιχείο της ευθύνης αυτής είναι ότι πρόκειται ουσιαστικά για ευθύνη κατά την είσπραξη των φορολογικών οφειλών, με την έννοια ότι τα πρόσωπα αυτά δεν καθίστανται υποκείμενα της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης³⁷. Η ratio της θέσπισης τέτοιου είδους εξαιρετικής ευθύνης των διοικούντων νομικά πρόσωπα στηρίζεται ακριβώς στο είδος των καθηκόντων που τους ανατίθενται. Συγκεκριμένα, τα πρόσωπα που φέρουν μία εκ των ιδιοτήτων

³² Άρθρο 17 Ν.Δ. 3843/1958

³³ Βλ. Ψυχογιό 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)», Τράπεζα Νομικών Πληροφοριών ΝΟΜΟΣ.

³⁴ Βλ. εύστοχη παρατήρηση σε Πανταζόπουλο Π., Το ζήτημα της αλληλέγγυας ευθύνης των διαχειριστών ετερόρρυθμης εταιρίας για φορολογικά χρέη του νομικού προσώπου, ΔΕΕ 2009, σ. 1281.

³⁵ ΣτΕ 255/2009.

³⁶ Φωτόπουλος, ό.π., σ. 1325, βλ. και ΣτΕ 1392/2008· ΣτΕ 1028/2013.

³⁷ ΣτΕ2999/2006· ΣτΕ 237/2008· ΣτΕ 4411/2011

που αναφέρονται ρητά στη σχετική διάταξη του ΚΦΔ είναι επιφορτισμένα με τη μέριμνα για τη συμμόρφωση των νομικών προσώπων που διοικούν στις φορολογικές τους υποχρεώσεις³⁸. Ως εκ τούτου θεωρείται ότι τα πρόσωπα αυτά δικαιολογημένα βαρύνονται αλληλεγγύως με το εκάστοτε νομικό πρόσωπο για τις φορολογικές οφειλές του³⁹.

3. Ευθύνη αποκλειστικά των διοικούντων όλων των νομικών προσώπων

Έχει καταστεί ήδη σαφές ότι το κύριο ζήτημα που ανακύπτει είναι ποια ακριβώς νομικά πρόσωπα υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής της κρίσιμης διάταξης· συναφώς, πρέπει να εξετασθεί το είδος της σχέσης που απαιτείται να έχει κάποιος με το νομικό πρόσωπο προκειμένου να θεωρείται ότι βαρύνεται αλληλεγγύως για τα φορολογικά χρέη του τελευταίου.

Ως προς το πρώτο ερώτημα, η γραμματική ερμηνεία του νόμου αποκαλύπτει ότι αυτός αφορά σε όλα τα νομικά πρόσωπα και σε όλες τις νομικές οντότητες, χωρίς καμία ρητή (ή υπόρρητη) εξαίρεση. Η σχετική απάντηση επιρρωνύεται από το άρθρο 3, στοιχ. γ' και δ' του ισχύοντος ΚΦΔ, εκ του οποίου προκύπτει ότι, εν προκειμένω, οι προσωπικές εταιρίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω διάταξης⁴⁰. Περαιτέρω, από το άρθρο 48, παρ. 1 ΚΦΔ προκύπτει ότι ως αλληλεγγύως συνυπεύθυνοι με το νομικό πρόσωπο για τις φορολογικές οφειλές του είναι αποκλειστικά όσοι άσκησαν διοίκηση, είτε κατά το νόμο είτε εν τοις πράγμασι. Ειδικότερα, η ανωτέρω διάταξη προβλέπει ότι

ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα όσοι είναι εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές, καθώς και όσοι ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας. Με την αδιάστικτη αυτή διατύπωση ο νομοθέτης εκφράζει ρητώς τη βούλησή του να υπέχουν αλληλέγγυα ευθύνη με το κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα μόνο όσοι κατέχουν μία εκ των ανωτέρω ιδιοτήτων. Με τον τρόπο αυτό υλοποιείται ο ανωτέρω αναφερόμενος σκοπός του νομοθέτη να επιφορτίσει με προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη μόνο όσους ασκούν οποιουδήποτε είδους διοίκηση του νομικού προσώπου. Οι δε αιτιολογικές εκθέσεις των νόμων με τους οποίους εισήχθη και τροποποιήθηκε η διάταξη αυτή⁴¹ επιβεβαιώνουν όλα τα ανωτέρω, καθώς σε αυτές δεν υφίσταται ή δικαιολογείται καμία απολύτως διάκριση ούτε ως προς τα είδη των νομικών προσώπων και οντοτήτων που καταλαμβάνει η διάταξη ούτε ως προς τις ιδιότητες που απαιτείται να έχουν τα πρόσωπα που ευθύνονται αλληλεγγύως με τα νομικά πρόσωπα.

Ως εκ τούτου καθίσταται σαφές ότι και οι προσωπικές εταιρίες, όπως ακριβώς κάθε νομικό πρόσωπο, εμπίπτουν στην κανονιστική εμβέλεια της εν λόγω διάταξης. Καθίσταται, επίσης, σαφές ότι με την προσωπική εταιρία ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα μόνο οι διαχειριστές της,

³⁸ Βλ. και ΣτΕ 1028/2013, στην οποία το δικαστήριο ερμήνευσε με τον τρόπο αυτό τη διάταξη του προϊσχύοντος άρθρου 115 Ν. 2238/1994.

³⁹ Βλ. και αιτιολογική έκθεση του Ν. 4646/2019 ως προς το άρθρο 34 με το οποίο τροποποιήθηκε το άρθρο 50 του προϊσχύοντος κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, σύμφωνα με το οποίο «η αλληλέγγυα ευθύνη περιορίζεται στα πρόσωπα που πράγματι άσκησαν διοίκηση και ως εκ τούτου είχαν την δυνατότητα να ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό του νομικού προσώπου/οντότητας, δηλαδή ήταν εξουσιοδοτημένα να εκπληρώνουν τις υποχρεώσεις που βάραιναν το τελευταίο, συμπεριλαμβανομένης και της εξόφλησης του φόρου εισοδήματος του παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, του ΦΠΑ και του ΕΝΦΙΑ.»

⁴⁰ Άρθρο 3 στοιχ. γ' ΚΦΔ, σύμφωνα με το οποίο ως νομικό πρόσωπο νοείται κάθε επιχείρηση ή εταιρεία με νομική προσωπικότητα και κάθε ένωση επιχειρήσεων ή εταιρειών με νομική προσωπικότητα.

⁴¹ Ν. 4174/2013, Ν. 4646/2019 και Ν. 5104/2024.

ήτοι τα πρόσωπα που άσκησαν διοίκηση. Ευθύνη, επομένως, σύμφωνα με τον ΚΦΔ δεν φέρουν αδιακρίτως όλοι οι ομόρρυθμοι εταίροι, αλλά μόνο αυτοί που διατελούν ή διετέλεσαν διαχειριστές της προσωπικής εταιρίας, ήτοι όλοι όσοι ασκούν ή άσκησαν σε αυτή διοίκηση.

Κατόπιν των ανωτέρω, πρέπει να γίνει η εξής επισήμανση: εφόσον γίνεται δεκτό ότι οι διατάξεις του φορολογικού δικαίου σχετικά με την αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων, εξαιτίας της ειδικής και εξαιρετικής τους φύσης, επιδέχονται μόνο στενή ερμηνεία⁴², τότε το επιχείρημα ότι η παράλειψη ρητής συμπερίληψης των μη διαχειριστών ομορρύθμων εταίρων στην εν λόγω διάταξη μπορεί να αιτιολογήσει την αναλογική εφαρμογή για αυτούς των διατάξεων του Ν. 4072/2012 δεν φαίνεται πειστικό. Η σιωπή του νομοθέτη, ή μάλλον η παράλειψη ειδικής μνείας για τους μη ακούντες διοίκηση ομορρύθμους εταίρους δεν συνιστά κενό που πρέπει να πληρωθεί με την αναλογική εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4072/2012, αλλά, αντιθέτως, συνιστά κανόνα βάσει του οποίου τα πρόσωπα αυτά δεν βαρύνονται με την αλληλέγγυα ευθύνη για τις φορολογικές οφειλές των προσωπικών εταιριών, η οποία βαρύνει αποκλειστικά τους διοικούντες τους. Μάλιστα, αν ο νομοθέτης ήθελε να αποκλείσει τους εταίρους των ομόρρυθμων εταιριών από την ρυθμιστική εμβέλεια του άρ. 49 ΚΦΔ, θα το είχε κάνει, περιλαμβάνοντας ρητή ρύθμιση στον νόμο.

Ε. Η ανασκευή της κρατούσας άποψης

Από την ανάλυση που προηγήθηκε προκύπτει ότι η κρατούσα άποψη χρήζει επανεξέτασης. Με την προβολή του επιχειρήματος ότι η ευθύνη των ομορρύθμων εταίρων, ακόμα και για τις φορολογικές οφειλές της προσωπικής εταιρίας, πηγάζει αποκλειστικά από τις διατάξεις του Ν. 4072/2012 φαίνεται είτε να αγνοείται η ύπαρξη της διάταξης περί αλληλέγγυας ευθύνης διοικούντων του ΚΦΔ, οπότε νοείται ότι υφίσταται κενό δικαίου που καλύπτεται αναλογικά, είτε να θεωρείται ότι οι προσωπικές εταιρίες δεν εμπίπτουν καν στο ρυθμιστικό πεδίο της διάταξης αυτής⁴³. Εάν, όμως, δεν ισχύουν οι παραδοχές αυτές, όπως αναλύθηκε ανωτέρω, τότε προκύπτει εύλογα το ερώτημα με ποιο επιχείρημα καθίσταται ως ορθότερη ερμηνευτική λύση η εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4072/2012 αντί της διάταξης του ΚΦΔ.

1. Lex specialis derogat legi generali

Έτσι, ο ερμηνευτής που καλείται να απαντήσει στο ερώτημα εάν μπορεί να επισπευσθεί εκτέλεση για φορολογικά χρέη προσωπικής εταιρίας εις βάρος ομορρύθμων εταίρων που δεν ασκούν, σύμφωνα με το καταστατικό, διοίκηση, εντοπίζει, εν προκειμένω, τους κάτωθι κανόνες δικαίου, οι οποίοι περιέχουν αντιφατικές ρυθμίσεις:

Από τη μία πλευρά, εντοπίζεται κανόνας που εντάσσεται στον κλάδο του Εμπορικού Δικαίου, ο οποίος ρυθμίζει την παράλληλη, απεριόριστη και εις ολόκληρον ευθύνη του ομορρύθμου εταίρου - ανεξαρτήτως του εάν ασκεί διοίκηση - για κάθε είδους οφειλή της προσωπικής εταιρίας απέναντι στους τρίτους⁴⁴, στους οποίους μπορεί να ενταχθεί ερμηνευτικά και το Δημόσιο. Από την άλλη

⁴² ΣτΕ 3333/2008· ΣτΕ 255/2009· ΣτΕ 2711/2011· ΣτΕ 3664/2015· βλ. και Θεοχαροπούλου Ε., «Ιδιαιτερότητες κατά την εφαρμογή των φορολογικών νόμων από τη φορολογική διοίκηση και το Δικαστή σε σχέση με την εφαρμογή των διοικητικών νόμων», ΔΦΝ 2010, σ. 532-533.

⁴³ Άρθρο 249, παρ. 1 Ν. 4072/2012 για τις ομόρρυθμες και άρθρο 271, παρ. 1 Ν. 4072/2012 για τις ετερόρρυθμες εταιρίες.

⁴⁴ Σταμάτης, ό. π., σ. 312-313. Οι αρχές αυτές παρουσιάζονται και ως κανόνες δεύτερου και τρίτου βαθμού (secondary rules κατά τον Η. Kelsen). Βλ. Σούρα Π., «Δίκαιο και Δικανική Κρίση», 2020, σ. 838.

πλευρά, εντοπίζεται ο κανόνας που προκύπτει από το άρθρο 49 ΚΦΔ, ο οποίος εντάσσεται στον κλάδο του Φορολογικού Δικαίου και αναφέρει ρητά ότι για τις φορολογικές οφειλές όλων ανεξαιρέτως των νομικών προσώπων – άρα και των προσωπικών εταιριών - ευθύνονται προσωπικά και αλληλεγγύως μόνο όσοι διετέλεσαν διαχειριστές ή με οποιονδήποτε τρόπο άσκησαν διοίκηση.

Εάν επιλεγεί προς εφαρμογή ο κανόνας του Ν. 4072/2012, τότε θα θεωρηθεί ότι όλοι οι ομόρρυθμοι εταίροι μίας προσωπικής εταιρίας, ανεξάρτητα εάν άσκησαν σε αυτή διοίκηση, θα ευθύνονται παράλληλα, απεριόριστα και εις ολόκληρον για τις φορολογικές οφειλές της. Αντίθετα εάν θεωρήσουμε ότι στην προκειμένη περίπτωση έλκεται σε εφαρμογή ο κανόνας του ΚΦΔ, τότε για τις φορολογικές οφειλές προσωπικής εταιρίας θα ευθύνονται προσωπικά και αλληλεγγύως μόνο οι ομόρρυθμοι εταίροι που άσκησαν διοίκηση -είτε ως εκ του καταστατικού οριζόμενοι διαχειριστές είτε ως εν τοις πράγμασι ασκούντες διοίκηση- ενώ οι υπόλοιποι, μη διαχειριστές ομόρρυθμοι εταίροι, δεν φέρουν για τις συγκεκριμένες οφειλές καμία ευθύνη.

Για την άρση της αντινομίας που μας απασχολεί, θα πρέπει να αναζητήσουμε τα κατάλληλα ερμηνευτικά εργαλεία που μας παρέχει η μεθοδολογία του δικαίου. Για τέτοιας φύσεως ζητήματα η μεθοδολογική διδασκαλία προβλέπει την ύπαρξη ερμηνευτικών αρχών⁴⁵ οι οποίες έχουν ως στόχο την εναρμόνιση κανόνων δικαίου που ανατιφάσκουν μεταξύ τους. Στην παρούσα περίπτωση πρέπει να χρησιμοποιηθεί, κατά την άποψή μας, η αρχή *lex specialis derogat legi generali* (ο ειδικότερος κανόνας υπερισχύει του γενικότερου), η εφαρμογή της οποίας, ωστόσο, δημιουργεί στην παρούσα περίπτωση ένα ακόμη πρόβλημα. Ο καθένας από τους δύο συγκρουόμενους κανόνες τυχαίνει να είναι, από μία διαφορετική σκοπιά, ειδικότερος του άλλου.

Πράγματι, για το υπό εξέταση ζήτημα μπορεί να υποστηριχθεί ότι ειδικότερες είναι οι διατάξεις του Ν. 4072/2012, καθώς σε αυτές προβλέπονται ειδικώς τα χαρακτηριστικά των προσωπικών εταιριών και η εις ολόκληρον ευθύνη των ομορρύθμων εταίρων για όλα τα χρέη της εταιρίας. Μπορεί, όμως, να υποστηριχθεί ταυτόχρονα ότι η διάταξη του ΚΦΔ είναι ειδικότερη καθότι ρυθμίζει την ευθύνη διοικούντων ειδικώς για τις φορολογικές οφειλές των νομικών προσώπων.

Ενώπιον τέτοιας φύσεως προβλήματος η λύση που προκρίνεται συνίσταται στην εξέταση της ratio των συγκρουόμενων ρυθμίσεων σε συνάρτηση με τις γενικές παραδοχές που διατρέχουν την εθνική έννομη τάξη⁴⁶. Επομένως, έχοντας ήδη αναφερθεί διεξοδικά στη ratio εκάστης διάταξης, οφείλουμε να εξετάσουμε τη σχέση μεταξύ των δικαιικών κλάδων στους οποίους οι διατάξεις αυτές εντάσσονται.

2. Φορολογικό και Εμπορικό Δίκαιο

Σε αντίθεση με το Εμπορικό Δίκαιο, που όπως προεκτέθηκε αποτελεί κλάδο του Ιδιωτικού Δικαίου, το Φορολογικό Δίκαιο εντάσσεται συστηματικά στο Δημοσιονομικό Δίκαιο, το οποίο ανήκει στο Δημόσιο Δίκαιο⁴⁷. Η ένταξη αυτή δικαιολογείται από το γεγονός ότι το φαινόμενο του φόρου, ως υποχρεωτικής εκ του νόμου χρηματικής καταβολής των ιδιωτών προς το Κράτος άνευ ειδικού ανταλλάγματος, είναι άρρηκτα συνδεδεμένο με την ίδια την ύπαρξη του Κράτους και την

⁴⁵ Σούρλας, ό.π., σ. 841.

⁴⁶ Φορτσάκης Θ./Τσουρουφλής Α., *Φορολογικό Δίκαιο*, 2024, σ. 2 επ.

⁴⁷ Θεοχαρόπουλος Λ., *Φορολογικόν Δίκαιον Γενικόν*, Τόμος Πρώτος, 1981, σελ. η' – ι'.

εκπλήρωση των επιμέρους λειτουργιών του. Συνεπώς, οι φορολογικές σχέσεις μεταξύ Κράτους και ιδιωτών αποτελούν σχέσεις Δημοσίου Δικαίου, καθώς το Κράτος μετέχει στις σχέσεις αυτές ως φορέας δημόσιας εξουσίας (*imperium*)⁴⁸.

Η διαπίστωση της ένταξης του Φορολογικού Δικαίου στο χώρο του Δημοσίου Δικαίου έχει άμεση συνέπεια στη σχέση μεταξύ του Φορολογικού και του Εμπορικού Δικαίου, ως κλάδου του Ιδιωτικού. Ειδικότερα, βασικό χαρακτηριστικό των κανόνων του Δημοσίου Δικαίου αποτελεί ο ειδικός τους χαρακτήρας σε σχέση με τους κανόνες του Ιδιωτικού Δικαίου. Και τούτο διότι αναφέρονται αμέσως ή εμμέσως στην άσκηση δημόσιας εξουσίας⁴⁹.

Γίνεται, βέβαια, δεκτό ότι πολλές έννοιες και ιδιότητες που προβλέπονται στο Αστικό και το Εμπορικό Δίκαιο ισχύουν και στο πεδίο του Φορολογικού Δικαίου. Ωστόσο, αυτό ισχύει μόνο κατά το μέρος που το πραγματικό ενός κανόνα του Φορολογικού Δικαίου προϋποθέτει μία ιδιότητα, κατάσταση ή σχέση που προβλέπεται από το Ιδιωτικό Δίκαιο, οπότε η παραπομπή στις αντίστοιχες έννοιες του Ιδιωτικού Δικαίου καθίσταται επιβεβλημένη⁵⁰. Οι έννοιες αυτές χρησιμοποιούνται, επομένως, μόνο όταν δεν υφίσταται άλλη ειδικώς καθορισμένη έννοια από το ίδιο το Φορολογικό Δίκαιο και όταν η χρήση τους δεν έρχεται σε ευθεία αντίθεση με το κανονιστικό περιεχόμενο των φορολογικών διατάξεων⁵¹.

Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι το Φορολογικό Δίκαιο, ως αυτόνομος⁵² κλάδος του Δημοσίου Δικαίου, δεν δεσμεύεται από τη νομική σημαντική του Εμπορικού Δικαίου, με την έννοια ότι οι διατάξεις του κατισχύουν των αντίστοιχων διατάξεων του Εμπορικού Δικαίου λόγω ακριβώς της διαφορετικής τους φύσης.

3. Ratio

Από την ανάλυση της σχέσης μεταξύ των δικαϊκών κλάδων στους οποίους εντάσσονται οι αντιφατικές ρυθμίσεις προκύπτει αβίαστα, κατά την άποψή μας, η απάντηση στο υπό εξέταση ζήτημα: η διάταξη περί αλληλέγγυας ευθύνης διοικούντων νομικά πρόσωπα του ΚΦΔ θα πρέπει να εφαρμοστεί εν προκειμένω ως ειδικότερη. Και τούτο διότι η διάταξη αυτή καθορίζει την αρμοδιότητα της Φορολογικής Διοίκησης ειδικώς για την είσπραξη φόρων⁵³.

Το δε επιχείρημα ότι οι σχετικές διατάξεις του Ν. 4072/2012 (και παλαιότερα του ΕμπΝ) αποτελούν αναγκαστικού δικαίου διατάξεις, ενδεχομένως να χρησιμοποιείται ως αντίλογος για αυτό ακριβώς το επιχείρημα. Φαίνεται, δηλαδή, να υπονοείται πως ο κανόνας που ρυθμίζει την εις ολόκληρον ευθύνη των ομορρυθμών εταιρών για κάθε χρέος και απέναντι σε κάθε τρίτο, κατισχύει οποιουδήποτε άλλου κανόνα επειδή ακριβώς δεν μπορεί να περιοριστεί από την

⁴⁸ Αξίζει να σημειωθεί, όμως, ότι το Φορολογικό Δίκαιο συνιστά ταυτόχρονα αυτόνομο κλάδο του Εσωτερικού Δημοσίου Δικαίου με την έννοια ότι εμφανίζει ιδιαιτερότητες και χαρακτηριστικά που το διακρίνουν από τους υπόλοιπους κλάδους του Δημοσίου Δικαίου. Βλ. Θεοχαροπούλου Ε., *ό.π.*, σ. 532-533.

⁴⁹ Βλ. Σπηλιωτόπουλος Ε., *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, Τόμος 1, 2013, σ. 18-19.

⁵⁰ Φορτσάκης/Τσουρουφλής, *ό.π.*, σ. 3.

⁵¹ Ήτοι χρησιμοποιούνται ως βοηθητικό μέσο μόνο για την ανεύρεση της αντικειμενικής αλήθειας. Βλ. Φορτσάκη/Τσουρουφλή, *ό.π.*, σ. 4. Παράδειγμα αποτελεί η έννοια της νομικής προσωπικότητας, η οποία εκτιμάται διαφορετικά στο Φορολογικό απ' ό,τι στο Εμπορικό, όπως στην περίπτωση των κοινοπραξιών που φορολογούνται ως νομικά πρόσωπα, μολοντί δεν διαθέτουν νομική προσωπικότητα χωριστή από αυτή των μελών τους.

⁵² Φορτσάκης/Τσουρουφλής, *ό.π.*, σ. 4 επ.

⁵³ Ενέργεια η οποία αποτελεί άσκηση δημόσιας εξουσίας.

ιδιωτική βούληση. Ωστόσο, το γεγονός ότι μία διάταξη Ιδιωτικού Δικαίου συγκαταλέγεται στην κατηγορία διατάξεων που η εφαρμογή τους δεν μπορεί να εκτοπιστεί από την ιδιωτική βούληση δεν σημαίνει αυτομάτως ότι αυτή υπερισχύει διάταξης που ρυθμίζει την άσκηση δημόσιας εξουσίας. Αν θεωρήσουμε ότι κάτι τέτοιο ισχύει τότε θα κατέρρευε όλο το σύστημα διάκρισης του δικαίου που ισχύει σχεδόν σε όλες τις έννομες τάξεις της ηπειρωτικής Ευρώπης⁵⁴, κατά το οποίο στο Ιδιωτικό Δίκαιο εντάσσονται οι κανόνες που ρυθμίζουν σχέσεις μεταξύ ιδιωτών (στους οποίους συμπεριλαμβάνεται και το Δημόσιο όταν δρα ως ιδιώτης) ενώ στο Δημόσιο Δίκαιο εντάσσονται οι κανόνες που ρυθμίζουν σχέσεις, στις οποίες μετέχει ένας τουλάχιστον φορέας δημόσιας εξουσίας⁵⁵.

Επομένως, όταν ο νομοθέτης θεσπίζει ρύθμιση που αφορά ειδικώς την είσπραξη φόρου, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αυτή δεν θα εφαρμοστεί σε περίπτωση για την οποία ρύθμιση άλλου κανόνα, Ιδιωτικού Δικαίου, προβλέπει διαφορετική αντιμετώπιση. Προκειμένου, όμως, να δοθεί ολοκληρωμένη απάντηση στο τιθέμενο ερώτημα, οφείλουμε να προβούμε σε συγκριτική εξέταση της *ratio* εκάστης ρύθμισης, η οποία ευελπιστούμε να αναδείξει όλα όσα προηγήθηκαν: όπως προέκτεθηκε, ο κανόνας που ανέκαθεν προέβλεπε απεριόριστη, προσωπική και εις ολόκληρον ευθύνη όλων των ομορρυθμών εταίρων για όλα τα χρέη των προσωπικών εταιριών θεσπίστηκε για να εξυπηρετήσει σκοπούς του Εμπορικού Δικαίου, όπως είναι η ασφάλεια των συναλλαγών και η προστασία των τρίτων. Οι σκοποί αυτοί δεν ταυτίζονται με τον σκοπό που εξυπηρετεί η αντίθετη διάταξη του ΚΦΔ, με την οποία καθορίζονται τα φυσικά πρόσωπα που ευθύνονται αλληλεγγύως με τα νομικά πρόσωπα που διοικούν για την πληρωμή των φόρων τους. Στο πλαίσιο αυτό, η φορολογική διοίκηση δεν αποτελεί τρίτο που χρίζει προστασίας, αλλά φορέα δημόσιας εξουσίας που εισπράττει φόρους⁵⁶ και κατέχει ταυτόχρονα όλα τα νόμιμα μέσα για την επιδίωξη του σκοπού αυτού. Ο νομοθέτης σταθμίζοντας, προφανώς, το περιουσιακό δικαίωμα των εταίρων νομικών προσώπων και το δημόσιο συμφέρον συνιστάμενο στη διασφάλιση είσπραξης φορολογικών χρεών κατέληξε στο εξαιρετικό μέτρο της άρσης της αυτοτέλειας των νομικών προσώπων μόνο, όμως, ως προς τους διοικούντες τα νομικά πρόσωπα, οι οποίοι, λόγω της ιδιότητάς τους, δικαιολογημένα υφίστανται τον εν λόγω περιορισμό. Ο νομοθέτης, επομένως, ίδρυσε εξαιρετικό καθεστώς ως προς τις φορολογικές οφειλές των προσωπικών εταιριών, κατά το οποίο οι ομόρρυθμοι εταίροι δεν ευθύνονται αλληλεγγύως για αυτές παρά μόνο εάν άσκησαν διοίκηση.

Ως εκ τούτου, ο κανόνας του Φορολογικού Δικαίου είναι αυτός που πρέπει να εφαρμοστεί στην εξεταζόμενη περίπτωση, με αποτέλεσμα να αποκλείεται η ευθύνη των μη διαχειριστών ομόρρυθμων εταίρων για τα φορολογικά χρέη των προσωπικών εταιριών⁵⁷.

Στ. Νομολογιακή τεκμηρίωση

Η νομολογία ακολουθεί, όπως σημειώθηκε ήδη, την κρατούσα άποψη περί της αποκλειστικής εφαρμογής του Ν. 4072/2012. Ωστόσο, μερίδα της νομολογίας⁵⁸ δέχθηκε ότι το άρθρο 49 ΚΦΔ

⁵⁴ Το οποίο ίσχυε ήδη από τους ρωμαϊκούς χρόνους και εντάσσεται από τον H. Kelsen στις θεμελιωδέστατες αρχές της σύγχρονης νομικής επιστήμης. Βλ. Kelsen H., *Allgemeine Staatslehre*, 1925, σ. 80.

⁵⁵ Ράικος Α., *Συνταγματικό Δίκαιο, Μέρος I*, 2018, σ. 235-236.

⁵⁶ Βλ. και την άποψη της μειοψηφίας στη ΣτΕ 1313/2020 (σκ. 6).

⁵⁷ Εξάλλου εάν ο νομοθέτης ήθελε να εισάγει εξαίρεση από τον κανόνα του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ως προς τις προσωπικές εταιρίες, τότε θα το δήλωνε ρητά.

⁵⁸ ΔΕφΑθ 677/2022· 692/2022.

εφαρμόζεται και σε ομορρυθμούς εταίρους-μη διαχειριστές, ενώ στην απόφαση ΣτΕ 1728/2023 γίνεται δεκτό, ως *obiter dictum*, ότι η εν λόγω διάταξη εφαρμόζεται και στις περιπτώσεις των ομορρυθμών εταίρων, με συνέπεια να εμπίπτει στο πεδίο των προσώπων του άρθρου 66, παρ. 29 Ν. 4646/2019 και ο ομόρρυθμος εταίρος-μη διαχειριστής, εφόσον δεν ασκούσε εν τοις πράγμασι καθήκοντα διαχείρισης ή διοίκησης στην εταιρία. Άλλωστε, σε περίπτωση που οι ομόρρυθμοι εταίροι-μη διαχειριστές αποκλειστούν από την εφαρμογή του άρθρου 49 ΚΦΔ, τότε και για αυτούς ισχύει η αντικειμενική ευθύνη, χωρίς δυνατότητα (αντ)απόδειξης της μη υπαιτιότητάς τους, με συνέπεια να καταλήγαμε σε ένα *de facto* σύστημα αντικειμενικής ευθύνης προδήλως δυσανάλογο με τον επιδιωκόμενο σκοπό της αποτελεσματικής είσπραξης φόρων. Μία τέτοια προσέγγιση, λοιπόν, βρίσκεται σε αντίθεση με την αρχή της αναλογικότητας, όπως συνάγεται από τη σχετική νομολογία του ΔΕΕ.

Πράγματι, το Δικαστήριο, ερμηνεύοντας το άρθρο 205 της Οδηγίας ΦΠΑ υπό το πρίσμα της αρχής της αναλογικότητας, καταλήγει στο συμπέρασμα ότι όταν ένας υποκείμενος στον φόρο καθίσταται αλληλεγγύως υπεύθυνος για την καταβολή του οφειλόμενου ΦΠΑ μαζί με τον υπόχρεο του φόρου αυτού, τότε θα πρέπει ο ίδιος να μπορεί να ανατρέψει το παραπάνω μέσω αντίθετης απόδειξης, ώστε να μην είναι ουσιαστικά αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερής για τον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο⁵⁹.

Ειδικότερα, όπως έκρινε το ΔΕΕ⁶⁰, «εθνικά μέτρα που δημιουργούν, *de facto*, σύστημα αντικειμενικής αλληλέγγυας ευθύνης βαίνουν πέραν του αναγκαίου ορίου για τη διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου Ταμείου. Κατά συνέπεια, το να στοιχειοθετείται ευθύνη, για την πληρωμή ΦΠΑ, άλλου προσώπου πέραν του υποχρέου του φόρου αυτού χωρίς να του παρέχεται η δυνατότητα να απαλλαγεί από την ευθύνη αυτή αποδεικνύοντας ότι ουδεμία σχέση έχει με τις ενέργειες αυτού του υποχρέου πρέπει να θεωρηθεί ασύμβατο με την αρχή της αναλογικότητας. Συγκεκριμένα, θα ήταν προδήλως δυσανάλογο να καταλογιστεί ανεπιφύλακτα στο εν λόγω πρόσωπο η απώλεια φορολογικών εσόδων που προκλήθηκε από τις ενέργειες τρίτου υποκειμένου στον φόρο επί των οποίων το πρόσωπο αυτό δεν έχει καμία επίδραση (απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2011, *Vlaamse Oliemaatschappij*, C-499/10, EU:C:2011:871, σκέψη 24). Υπό τις συνθήκες αυτές, η άσκηση από τα κράτη μέλη της ευχέρειάς τους να ορίζουν ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο διαφορετικό από τον υπόχρεο του φόρου, προκειμένου να διασφαλίζουν την αποτελεσματική είσπραξη του φόρου, πρέπει να δικαιολογείται από την πραγματική ή/και νομική σχέση με την οποία συνδέονται τα δύο πρόσωπα, λαμβανομένης υπόψη της αρχής της ασφάλειας δικαίου και της αρχής της αναλογικότητας.»

Μάλιστα σε πρόσφατη απόφαση του ΔΕΕ, κρίθηκε ότι ο μηχανισμός αλληλέγγυας ευθύνης για τον ΦΠΑ δεν μπορεί να μην προβλέπει την δυνατότητα του αλληλεγγύως ευθυνόμενου προσώπου να αποδείξει την απουσία υπαιτιότητάς του, σύμφωνα με τις αρχές της ίσης μεταχείρισης, της αναλογικότητας και της ασφάλειας δικαίου⁶¹. Ομοίως, το Δικαστήριο έχει κρίνει⁶² ότι διατάξεις εθνικού δικαίου που εισάγουν *de facto* συστήματα αυστηρής αλληλέγγυας ευθύνης υπερβαίνουν

⁵⁹ Βλ. ΔΕΕ απόφαση επί της υπόθεσης C-331/23, *Dranken Van Eetvelde NV κατά Βελγίου*, 12-12-2024, ECLI:EU:C:2024:1027.

⁶⁰ Απόφαση επί της υπόθεσης C-1/21, *MC κατά Direktor...*, 13-10-2022, ECLI:EU:C:2022:788.

⁶¹ Απόφαση επί της υπόθεσης C-278/24, *P. K. v Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu*, 30-04-2025, ECLI:EU:C:2025:299.

⁶² Απόφαση επί της υπόθεσης C-384/04, *Federation of Technological Industries κλπ*, 11-05-2006, ECLI:EU:C:2006:309· απόφαση επί της υπόθεσης C-499/10, *Vlaamse Oliemaatschappij NV κατά FOD Financiën*, 21-12-2011, ECLI:EU:C:2011:871.

το αναγκαίο μέτρο για την προστασία του δημοσίου συμφέροντος, στην περίπτωση που δεν παρέχεται στον τρίτο (και εν τοις πράγμασι αμέτοχο στη διοίκηση της εταιρίας) πρόσωπο η δυνατότητα να αποδείξει την έλλειψη ευθύνης τους. Σε αυ τό το πλαίσιο, τέτοιοι κανόνες έρχονται σε αντίθεση με την αρχή της αναλογικότητας⁶³.

Z. Καταληκτικές παρατηρήσεις

Η αλληλέγγυα ευθύνη των ομορρύθμων εταίρων, ως θεμελιώδες γνώρισμα των προσωπικών εταιριών στο πλαίσιο του εμπορικού δικαίου, δεν μπορεί να αποσυνδεθεί από τους σκοπούς που ιστορικά και συστηματικά εξυπηρετεί, ήτοι την ασφάλεια των συναλλαγών και την προστασία της εμπιστοσύνης των τρίτων στην αγορά. Αντίστοιχα, ο θεσμός της αλληλέγγυας ευθύνης των διοικούντων νομικά πρόσωπα στο φορολογικό δίκαιο αποτελεί εξαιρετική παρέκκλιση από την αρχή της περιουσιακής αυτοτέλειας, δικαιολογούμενη αποκλειστικά από την ανάγκη διασφάλισης της αποτελεσματικής είσπραξης των δημοσίων εσόδων και από την ιδιαίτερη σχέση των διοικούντων με τη φορολογική συμμόρφωση του νομικού προσώπου.

Η ανάλυση που προηγήθηκε κατατείνει στο συμπέρασμα ότι η μη διαφοροποιημένη μεταφορά της εταιρικής ευθύνης των ομορρύθμων εταίρων στο πεδίο του φορολογικού δικαίου οδηγεί σε αποτελέσματα που υπερβαίνουν τον σκοπό του θεσμού και αλλοιώνουν τον εξαιρετικό χαρακτήρα της φορολογικής αλληλέγγυας ευθύνης. Η αποδοχή μιας αντικειμενικής και αμάχητης ευθύνης των μη διαχειριστών ομορρύθμων εταίρων για φορολογικές οφειλές, ανεξάρτητα από οποιαδήποτε συμμετοχή τους στη διοίκηση ή στη δημιουργία της φορολογικής παράβασης, συνεπάγεται ουσιαστικά τη θέσπιση ενός ιδιαίτερα αυστηρού και δυσανάλογου συστήματος ευθύνης, το οποίο δύσκολα συμβιβάζεται με τις γενικές αρχές που διέπουν το δημόσιο δίκαιο.

Υπό το πρίσμα αυτό, η ερμηνευτική λύση που περιορίζει την αλληλέγγυα ευθύνη για φορολογικές οφειλές αποκλειστικά στα πρόσωπα που άσκησαν διοίκηση στο νομικό πρόσωπο εμφανίζεται ως συστηματικά συνεπέστερη και λειτουργικά δικαιότερη. Η λύση αυτή σέβεται τον ειδικό χαρακτήρα του φορολογικού δικαίου, διατηρεί τον εξαιρετικό χαρακτήρα της κάμψης της περιουσιακής αυτοτέλειας και αποφεύγει την άκριτη επέκταση κανόνων που θεσπίστηκαν για διαφορετικούς σκοπούς και σε διαφορετικό κανονιστικό πλαίσιο.

Η συζήτηση, ωστόσο, δεν μπορεί να θεωρηθεί λήξασα. Η πρακτική σημασία του ζητήματος, τόσο για τη φορολογική διοίκηση όσο και για τους ίδιους τους εταίρους των προσωπικών εταιριών, καθιστά αναγκαία είτε την περαιτέρω εμβάθυνση της νομολογιακής επεξεργασίας είτε μια σαφέστερη νομοθετική αποτύπωση της βούλησης του νομοθέτη. Μέχρι τότε, η ερμηνεία καλείται να λειτουργήσει εξισορροπητικά, διασφαλίζοντας αφενός το δημόσιο συμφέρον της είσπραξης των φόρων και αφετέρου την προστασία των προσώπων που, χωρίς να ασκούν διοίκηση, δεν μπορούν εύλογα να θεωρηθούν υπαίτια για τη δημιουργία ή τη μη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του νομικού προσώπου.

⁶³ Απόφαση επί της υπόθεσης C-4/20, *ALTI OOD κατά Direktor na Direksia ...*, 20-05-2021, ECLI:EU:C:2021:397.