

**«Το στοιχείο της υπαιτιότητας στο νέο άρθρο 50 του Κ.Φ.Δ. περί αλληλέγγυας ευθύνης»**

Ο θεσμός της αλληλέγγυας ευθύνης των διοικούντων νομικά πρόσωπα για χρέη των τελευταίων προς το Δημόσιο μετρά περίπου έναν αιώνα ζωής, ενώ, σήμερα, προβλέπεται στο άρθρο 50 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) για τις οφειλές, οι οποίες αναφέρονται ρητά σε αυτό και γεννήθηκαν από την 01.01.2014 και μετά. Όπως είναι γνωστό και έχει κριθεί νομολογιακά, με την διάταξη αυτή οι διοικούντες νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, παρά το γεγονός ότι δεν είναι υποκείμενα της φορολογικής ενοχής, έχουν πρόσθετη ατομική ευθύνη για την εις ολόκληρον καταβολή της σχετικής οφειλής των νομικών προσώπων και οντοτήτων.

Είναι αλήθεια πως το άρθρο 50 του Κ.Φ.Δ., όπως ήταν διατυπωμένο μέχρι τη θέση σε ισχύ του ν. 4646/2019, παρουσίαζε σημαντικά προβλήματα κατά την εφαρμογή του και είχε τύχει δριμείας κριτικής από την θεωρία. Με το άρθρο 34 του ν. 4646/2019 (έναρξη ισχύος από 12.12.2019) ο νομοθέτης προχώρησε για πρώτη φορά στην ουσιαστική τροποποίηση της ανωτέρω ρύθμισης, ικανοποιώντας ένα διαχρονικό και αν μη τι άλλο εύλογο αίτημα της θεωρίας για τον εκσυγχρονισμό του εν λόγω θεσμού, επιχειρώντας παράλληλα να θεσπίσει ένα δικαιότερο νομοθετικό πλέγμα, κατά το οποίο η αλληλέγγυα ευθύνη για τις οφειλές του νομικού προσώπου ή της οντότητας θα βαρύνει αποκλειστικά το πρόσωπο, που πραγματικά συνδέεται με την τέλεση της φορολογικής παράβασης και την αδυναμία εξόφλησής των εταιρικών οφειλών.

Μεταξύ άλλων με το άρθρο 34 του ν. 4646/2019 εισήχθη για πρώτη φορά η τεκμαιρόμενη υπαιτιότητα των διοικούντων, ως απαραίτητη προϋπόθεση, που πρέπει να συντρέχει σωρευτικά με αυτές των περιπτώσεων (α) και (β) της παρ. 1 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ.,<sup>1</sup> για την προσωπική τους ευθύνη για τις κρίσιμες οφειλές των νομικών προσώπων και οντοτήτων προς το Δημόσιο. Συνεπώς, σύμφωνα με την περ. (γ) της παρ. 1 του ανωτέρω άρθρου, *«οι οφειλές θα πρέπει να μην καταβλήθηκαν ή να μην αποδόθηκαν στο Δημόσιο από υπαιτιότητα των συνευθυνόμενων προσώπων»*.

Μέχρι πρότινος το πιο βασικό χαρακτηριστικό του θεσμού ήταν ο γνήσιος αντικειμενικός χαρακτήρας της αστικής ευθύνης των αλληλεγγύως συνυπόχρεων. Αυτό σήμαινε ότι τα πρόσωπα αυτά είχαν την πρόσθετη ευθύνη καταβολής των προς το Δημόσιο ληξιπρόθεσμων οφειλών των νομικών προσώπων που διοικούσαν, εκ μόνης της ιδιότητάς τους, χωρίς να εξετάζεται κατά πόσο τα πρόσωπα αυτά είχαν πράγματι συμμετοχή στην δημιουργία της οφειλής ή/και στην άρνηση της πληρωμής

---

<sup>1</sup> Οι δύο άλλες προϋποθέσεις που πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά προκειμένου τα αναφερόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ. να ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για τις οφειλές του νομικού προσώπου είναι: (α) τα πρόσωπα αυτά να είχαν μια από τις ιδιότητες του εκτελεστικού προέδρου, διευθυντή, γενικού διευθυντή, διαχειριστή, διευθύνοντος συμβούλου, εντεταλμένου στη διοίκηση, εκκαθαριστή νομικού προσώπου καθώς και την ιδιότητα του ασκούντος εν τοις πράγματι τη διαχείριση ή διοίκηση του νομικού προσώπου είτε κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου είτε κατά το χρόνο λύσης ή συγχώνευσής του είτε κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης του νομικού προσώπου και (β) οι οφειλές να κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους υπό κάποια εκ των ανωτέρω ιδιοτήτων.

αυτής. Συνέπεια της γνήσιας αντικειμενικής ευθύνης των αλληλεγγύως υπόχρεων, για την καταβολή των φορολογικών χρεών του νομικού προσώπου, ήταν συχνά να ευθύνονται πρόσωπα τα οποία ουδεμία πραγματική ανάμειξη είχαν με την διοίκηση της επιχείρησης.

Με τις νέες ρυθμίσεις μεταβαίνουμε, πλέον, από την γνήσια αντικειμενική ευθύνη των διοικούντων στην μη γνήσια ή νόθο αντικειμενική ευθύνη αυτών. Η τροποποίηση αυτή, ώστε να εξετάζεται και το υποκειμενικό στοιχείο, δηλαδή η υπαιτιότητα ή μη των συνυπόχρεων προσώπων (δόλος ή βαριά αμέλεια), ήταν επιβεβλημένη. Όπως επισημαίνεται δε, στην εγκύκλιο Ε.2173/2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ, πρόκειται για μαχητό τεκμήριο, καθόσον το βάρος απόδειξης για την μη ύπαρξη υπαιτιότητας, φέρουν τα εν λόγω πρόσωπα. Επομένως, εφόσον τα πρόσωπα σε βάρος των οποίων συντρέχει αλληλέγγυα ευθύνη αποδείξουν ότι δεν ήταν υπαίτια για τη μη καταβολή ή μη απόδοση των οφειλών που προβλέπονται στις οικείες διατάξεις, απαλλάσσονται από την ευθύνη για πληρωμή των οφειλών του νομικού προσώπου που διοικούν ή διαχειρίζονται. Περαιτέρω, σύμφωνα με την ίδια εγκύκλιο, έγινε δεκτό ότι η έλλειψη υπαιτιότητας αποδεικνύεται, *«εφόσον έχουν εκδοθεί αμετάκλητες δικαστικές αποφάσεις οποιουδήποτε Δικαστηρίου ή αμετάκλητο απαλλακτικό βούλευμα, από τα οποία διαπιστώνεται ρητά η έλλειψη υπαιτιότητας σχετικά με τη μη καταβολή της οφειλής από τον αλληλεγγύως υπόχρεο ή/και η μη συμμετοχή του στη φορολογική παράβαση που προκάλεσε την οφειλή και εν γένει η μη ενεργός συμμετοχή του στη διοίκηση και διαχείριση του νομικού προσώπου»*. Παρά το γεγονός ότι με την εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ δεν διευκρινίζεται τι θα συμβεί στην περίπτωση που το ποινικό δικαστήριο απαλλάξει τον αλληλεγγύως ευθυνόμενο πρόσωπο λόγω αμφιβολιών, ορθά υποστηρίζεται ότι, εφόσον η αθωωτική λόγω αμφιβολιών απόφαση δεν οδηγεί στην ρητή διαπίστωση της έλλειψης υπαιτιότητας, δεν συνεπάγεται άνευ ετέρου την μη καθιέρωση ευθύνης κατ' άρθρο 50 του Κ.Φ.Δ.

Παράλληλα, μόλις προ ολίγων ημερών, εκδόθηκε η πολυαναμενόμενη υπ' αριθμ. Α. 1082/07.04.2021 (ΦΕΚ Β' 1487/13.04.2021) Κοινή Υπουργική Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία παρασχέθηκαν ορισμένες περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας για τη μη στοιχειοθέτηση της αλληλέγγυας ευθύνης του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ. Ειδικότερα, τέτοια περίπτωση συνιστά, πέρα των ανωτέρω, η αποδεδειγμένη και παρατεταμένη αδυναμία ασκήσεως καθηκόντων διοίκησης λόγω βαριάς ασθένειας, που εμποδίζει το συνυπόχρεο πρόσωπο να επιληφθεί των υποθέσεων του νομικού προσώπου κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγεται η αλληλέγγυα ευθύνη του, εφόσον συνοδεύεται από σχετική ιατρική γνωμάτευση από δημόσιο ή ιδιωτικό νοσοκομείο. Επιπλέον, άλλες τέτοιες περιπτώσεις αποτελούν αφ' ενός η εκκαθάριση του νομικού προσώπου, σύμφωνα με ειδική διάταξη νόμου ή με δικαστική απόφαση, με τις οποίες προσδιορίζεται ο χρόνος και ο τρόπος ικανοποίησης των πιστωτών του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας, αφ' ετέρου η αποδεδειγμένη αποκλειστική ανάθεση συγκεκριμένων καθηκόντων διοίκησης και εκπροσώπησης - όπως ενδεικτικά διευθυντής μάρκετινγκ και διευθυντής τεχνικών – υποστηρικτικών υπηρεσιών, που δεν άπτονται των φορολογικών υποχρεώσεων του

νομικού προσώπου, εφόσον, βέβαια, τα συγκεκριμένα πρόσωπα δεν έχουν αρμοδιότητα αποκλειστικής γενικής εκπροσώπησης και διαχείρισης του νομικού προσώπου.

Παράλληλα, η προγενέστερη της κρίσιμης περιόδου παραίτηση για την οποία τηρήθηκαν οι προβλεπόμενες διατυπώσεις δημοσιότητας, ακόμα και αν δεν είχε ενημερωθεί η Φορολογική Διοίκηση από το ίδιο το νομικό πρόσωπο ή η αποδεδειγμένη έλλειψη αποδοχής του διορισμού ή μη ανάληψη καθηκόντων διοίκησης του νομικού προσώπου δύναται να απαλλάξει τον αλληλεγγύως υπόχρεο από την ευθύνη του, ενώ η έλλειψη υπαιτιότητας τεκμαίρεται και στην περίπτωση κατά την οποία τα πρόσωπα αν και έχουν μια από τις αναφερόμενες στην παρ. 1 του άρθρου 50 ιδιότητες, δεν έχουν καμία πραγματική ανάμειξη στη διοίκηση/διαχείριση των υποθέσεων του νομικού προσώπου. Αυτό μπορεί, μάλιστα, εύκολα να διαπιστωθεί, όταν το εν λόγω πρόσωπο δεν λαμβάνει κάποια αμοιβή από το νομικό πρόσωπο ή όταν δεν έχει καμία μετοχική ή εταιρική σχέση με το τελευταίο, όταν δεν διενεργεί τραπεζικές συναλλαγές, δεν υπογράφει τα πρακτικά του Διοικητικού Συμβουλίου ή τις οικονομικές καταστάσεις, σε συνδυασμό με τα στοιχεία που αποδεικνύουν το πρόσωπο που πραγματικά διαχειρίζεται τις εταιρικές υποθέσεις. Μια ακόμα περίπτωση συνιστά η ανάληψη της διοίκησης φορέων της γενικής κυβέρνησης ή του ευρύτερου δημόσιου τομέα με αποκλειστικό σκοπό τη διευκόλυνση ή / και ολοκλήρωση ελέγχου που έχει διαταχθεί από εισαγγελικές αρχές, από αρχές διαχειριστικού ελέγχου ή από ανεξάρτητες αρχές. Τελευταία αλλά εξίσου σημαντική είναι η περίπτωση κατά την οποία ένα αλλοδαπό νομικό πρόσωπο, που δεν έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, διορίζει νόμιμο εκπρόσωπο στη χώρα μας και του δίδεται συγκεκριμένη εντολή ή του παρέχεται συγκεκριμένη εξουσιοδότηση από τα πρόσωπα που διοικούν το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο, με σκοπό την εκπλήρωση διαδικαστικών υποχρεώσεων του αλλοδαπού νομικού προσώπου στην Ελλάδα ή για την διεκπεραίωση και μόνον συγκεκριμένων υποθέσεων.

εν κατακλείδι, παρατηρούμε ότι με την προσφάτως εκδοθείσα Α. 1082/07.04.2021 απόφαση δίνονται - με έναν ενδεικτικό και όχι εξαντλητικό κατάλογο - σαφές κατευθυντήριες γραμμές προς τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης περιπτώσεων ξεκάθαρης έλλειψης υπαιτιότητας των προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ., που αποσκοπεί στην ορθότερη εφαρμογή της εν λόγω διάταξης. Σε κάθε περίπτωση, η υπαιτιότητα ενός προσώπου κρίνεται ad hoc, με βάση τα πραγματικά περιστατικά της εκάστοτε υπόθεσης, ενώ η τελική κρίση επαφίεται στον Διοικητή Δικαστή.

