



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

Αριθμός γνωμοδοτήσεως 254/2012

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(ΤΜΗΜΑ Β΄)**

Συνεδρίαση της 30-4-2012

ΣΥΝΘΕΣΗ:

Προεδρεύων: Αλέξανδρος Καραγιάννης, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους, αρχαιότερος των Νομικών Συμβούλων του Τμήματος, λόγω κωλύματος του Προέδρου του Τμήματος, Φωκίωνα Γεωργακόπουλου, Προέδρου του ΝΣΚ.

Νομικοί Σύμβουλοι : Στέφανος Δέτσης, Θεόδωρος Ψυχογιός, Παναγιώτης Παναγιωτουνάκος, Γεώργιος Κανελλόπουλος, Ευγενία Βελώνη, Ανδρέας Ανδρουλιδάκης, Δημήτριος Χανής, Αφροδίτη Κουτούκη, Δημήτριος Αναστασόπουλος.

Εισηγητής: Στέφανος Δέτσης, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους.

Αριθμός Ερωτήματος: Το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ12 Β/1098031 ΕΞ 2011/22-7-2011 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων (Γενική Δ/νση Φορολογίας – Δ/νση Φορολογίας εισοδήματος-Τμήμα Β΄), όπως συμπληρώθηκε με το υπ. αριθ. πρωτ.: Δ13/ΦΜΑΠ/1122858/ΕΞ. 2011/1-9-2011 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων (Γενική Δ/νση Φορολογίας – Δ/νση Φορολογίας Κεφαλαίου – Τμήμα ΦΜΑΠ).

Περίληψη Ερωτήματος: Εάν, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε), μπορεί να θεμελιωθεί ευθύνη των προέδρων της Ενώσεως Αγροτικών Συνεταιρισμών «Θ» για τα χρέη αυτής από παρακρατούμενους φόρους και Φόρο Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π), κατά τις διακρίσεις του νόμου και, σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως, αν μπορεί να θεμελιωθεί ευθύνη του συλλογικού οργάνου εσωτερικής διοίκησης της Ενώσεως, του Συμβουλίου Γενικής Διεύθυνσης (Σ.Γ.Δ.) ή κάποιου μέλους του οργάνου αυτού.

Επί των ανωτέρω ερωτημάτων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) εγνωμοδότησε ως ακολούθως:

I. Ιστορικό

Από τα ως άνω έγγραφα των ερωτωσών υπηρεσιών, καθώς και από τα στοιχεία και έγγραφα της αρμοδίας Δ.Ο.Υ «ΑΑ», που συγκροτούν τον σχετικό φάκελο, προκύπτουν τα ακόλουθα:

1. Μετά από έλεγχο που διενήργησε το Π.Ε.Κ. Θεσσαλονίκης στην Ένωση Αγροτικών Συνεταιρισμών «Θ» καταλόγισε μεταξύ άλλων: α) παρακρατούμενους φόρους εισοδήματος (ΦΜΥ και φόρο επί αποζημίωσης απολυομένων) για τα οικονομικά έτη 2005 και 2006 (κεφάλαιο 306.208,46 ευρώ πλέον προσαυξήσεων), β) φόρο επί αμοιβών ελευθέρων επαγγελματιών και αμοιβών τρίτων για τα ίδια έτη (κεφάλαιο 128.673,47 ευρώ πλέον προσαυξήσεων), γ) παρακρατούμενους φόρους το είδος των οποίων δεν προσδιορίζεται, για τα οικονομικά έτη 2002, 2003 και 2005 (κεφάλαιο 18.789,02 ευρώ πλέον προσαυξήσεων), δ) παρακρατούμενους φόρους εισοδήματος, το είδος των οποίων δεν προσδιορίζεται για το οικονομικό έτος 2001 (κεφάλαιο 2.372 ευρώ πλέον προσαυξήσεων), ε) φόρο υπεραξίας για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων με το ν. 2065/1992 (κεφάλαιο 123.904,45 ευρώ πλέον προσαυξήσεων) και στ) Φόρο Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π) για το έτος 2000 (κεφάλαιο 35.095,57 ευρώ πλέον προσαυξήσεων).

2. Πρόεδρος της ως άνω Ενώσεως διετέλεσε από 1-1-1987 έως 12-12-2000 και από 18-2-2010 έως σήμερα ο Κ.Μ. και από 12-12-2000 έως 27-6-2006 ο Ι.Τ. Η Δ.Ο.Υ «ΑΑ» απάντησε αρνητικά σε αίτηση του Κ.Μ. για τη χορήγηση αποδεικτικού φορολογικής ενημερότητας, με την αιτιολογία ότι ως πρόεδρος του Δ.Σ. της Ενώσεως ευθύνεται προσωπικά και αλληλέγγυα για τους παρακρατούμενους φόρους. Με την υπ'

αριθμ. 2733/2005 απόφαση του Εφετείου Θεσσαλονίκης διατάχθηκε η κατ' άρθρο 46α του ν. 1892/1990 ειδική εκκαθάριση της Ενώσεως, η οποία εξακολουθεί μέχρι και σήμερα.

3. Το Διοικητικό Συμβούλιο της Ενώσεως, με το από 4-8-1999 πρακτικό του, εκχώρησε συγκεκριμένες αρμοδιότητες στο ήδη υφιστάμενο όργανο εσωτερικής διοίκησης, το Συμβούλιο Γενικής Διεύθυνσης (Σ.Γ.Δ), το οποίο συγκροτήθηκε από τον Γενικό Διευθυντή, τον Διευθυντή Βιομηχανιών, τον Διευθυντή Οικονομικών και Διοικητικών Υπηρεσιών, στέλεχος της Αγροτικής Τράπεζας, χωρίς δικαίωμα ψήφου και εκπρόσωπο των εργαζομένων (με ψήφο σε θέματα προσωπικού).

II. Εφαρμοστές διατάξεις:

A. Στο **ν. 2238/1994** «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (Α' 151), ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής:

«Άρθρο 101: 1. Στο φόρο υπόκεινται: α) γ) οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους

Άρθρο 115: 1. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών ή συνεταιρισμών κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου, που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Στις ανώνυμες εταιρείες που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων της διαλυόμενης εταιρείας και εκείνη που την απορρόφησε ή η νέα εταιρεία που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Τα πρόσωπα που αναφέρονται πιο πάνω έχουν δικαίωμα αναγωγής κατά των προσώπων που διετέλεσαν σύμβουλοι, καθώς και μέλη ή μέτοχοι του νομικού προσώπου κατά το χρόνο της διάλυσής του ως προς τους φόρους που αφορούν σε χρήσεις προγενέστερες από την έναρξη της εκκαθάρισης, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.

2. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές και γενικά εντεταλμένοι στη διοίκηση του νομικού προσώπου κατά το χρόνο της διάλυσης των λοιπών νομικών προσώπων του άρθρου 101, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα, σύμφωνα με τον

παρόντα, καθώς και των φόρων που παρακρατούνται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.

3. Τα πρόσωπα που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους και κατά την διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν, ως εξής:

α) Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήψη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά.

β) Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση του φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες, κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου.....» (Οι διατάξεις της παραγράφου 3 προστέθηκαν με το άρθρο 22 παρ. 6 του ν. 2648/1998 και, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 2 αυτού, ισχύουν από την πρώτη του μεθεπομένου της δημοσίευσής του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως μηνός, δηλαδή από την 1.12.1998).

B. Εξ άλλου, στο **v. 2459/1997** «Κατάργηση φορολογικών απαλλαγών» (Α' 17), ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής:

Άρθρο 21: 1. Από το οικονομικό έτος 1997 και για κάθε επόμενο έτος επιβάλλεται φόρος στη μεγάλη ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στην Ελλάδα...

Άρθρο 22: 1. Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ανεξάρτητα από την ιθαγένεια, κατοικία ή την έδρα του φορολογείται για την ακίνητη περιουσία του, που βρίσκεται στην Ελλάδα την πρώτη Ιανουαρίου του έτους φορολογίας....

Άρθρο 27: 1. Για την παραλαβή των δηλώσεων και τη βεβαίωση του φόρου αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος.....

Άρθρο 28: 1. Για την καταχώρηση των δηλώσεων, που υποβάλλονται, την έκδοση των πράξεων επιβολής του φόρου, την επίδοση των προσκλήσεων, των πράξεων και των υπολοίπων εγγράφων, την εξώδικη λύση των διαφορών, το απόρρητο των φορολογικών στοιχείων και γενικά τη διαδικασία βεβαίωσης του φόρου, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις για την επιβολή του φόρου εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, όπως ισχύουν, εκτός από τις περιπτώσεις που με τα άρθρα 21 έως 35 του παρόντος ορίζεται διαφορετικά....».

Γ. Περαιτέρω, **στο ν. 1892/1990** «Για τον εκσυγχρονισμό και την ανάπτυξη» (Α' 101) και δη στο άρθρο 46α αυτού, το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 14 του ν. 2000/1991 (Α' 206), ορίζονται τα εξής:

«1. Μετά από αίτηση πιστωτών, που εκπροσωπούν το 51% τουλάχιστον του συνόλου των κατά της επιχείρησης της παρ. 1 του προηγούμενου άρθρου απαιτήσεων το Εφετείο, με την απόφασή του της παρ. 1 του προηγούμενου άρθρου, ή με μεταγενέστερη απόφασή του διατάσσει την κατά το παρόν άρθρο ειδική εκκαθάριση. Στην περίπτωση αυτήν, εκκαθαριστής διορίζεται υποχρεωτικώς τράπεζα, που λειτουργεί νόμιμα στην Ελλάδα ή θυγατρική επιχείρηση τέτοιας τράπεζας.....

2. Μετά τη δημοσίευση της απόφασης του εφετείου, ο εκκαθαριστής υποχρεούται να προβεί στην λεπτομερή καταγραφή και την εν συνεχεία πώληση, με δημόσιο πλειοδοτικό διαγωνισμό, όλου του ενεργητικού της επιχείρησης ως συνόλου, είτε η επιχείρηση ευρίσκεται εν λειτουργία είτε όχι.....».

Στην παρ. 3 του άρθρου 9 του ν. **1386/1983** (Α' 107), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 48 του ν. 1882/1990 και εφαρμόζεται αναλόγως στην περίπτωση της ειδικής εκκαθάρισης του άνω άρθρου 46α, σύμφωνα με την παρ. 12 του άρθρου αυτού, ορίζονται τα εξής:

«Με τη δημοσίευση της απόφασης του Εφετείου, που ορίζεται ο εκκαθαριστής, παύει αυτόματα η εξουσία των οργάνων διοίκησης της εταιρείας ή η τυχόν προσωρινή διοίκηση του Ο.Α.Ε, αναστέλλεται η περαιτέρω πτωχευτική διαδικασία, απαγορεύεται η αναγκαστική εκτέλεση και η λήψη προσωρινών ή συντηρητικών ή προφυλακτικών μέτρων και αναστέλλονται τυχόν εκκρεμείς σχετικές διαδικασίες. Η διοίκηση, διαχείριση και εκπροσώπηση της επιχείρησης ανήκει στον εκκαθαριστή»

Δ. Τέλος, **στο ν. 2810/2000** «Αγροτικές Συνεταιριστικές Οργανώσεις» (Α' 61), ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής:

«**Άρθρο 1:** 1. Η Αγροτική Συνεταιριστική Οργάνωση (Α.Σ.Ο) είναι αυτόνομη ένωση προσώπων, η οποία συγκροτείται εθελοντικά και επιδιώκει, με την αμοιβαία βοήθεια των μελών της, την οικονομική, κοινωνική πολιτιστική ανάπτυξη και προαγωγή τους, μέσω μιας συνιδιόκτητης και δημοκρατικά διοικούμενης επιχείρησης....

2. Οι Α.Σ.Ο διακρίνονται σε πρωτοβάθμιες, δευτεροβάθμιες και τριτοβάθμιες. Στις πρωτοβάθμιες υπάγονται οι Αγροτικοί Συνεταιρισμοί (Α.Σ) στις δευτεροβάθμιες οι

Ενώσεις Αγροτικών Συνεταιρισμών (Ε.Α.Σ.) και οι Κοινοπραξίες Αγροτικών Συνεταιρισμών (Κ.Α.Σ.Ο) και στις τριτοβάθμιες οι Κεντρικές Συνεταιριστικές Ενώσεις (ΚΕ.Σ.Ε).

3. Οι Α.Σ.Ο όλων των βαθμίδων είναι νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και έχουν εμπορική ιδιότητα.....».

«**Άρθρο 14:** 1. Το διοικητικό συμβούλιο εκλέγεται από τη γενική συνέλευση

2. Το διοικητικό συμβούλιο εκπροσωπεί το συνεταιρισμό δικαστικώς και εξωδίκως.....

4. Το διοικητικό συμβούλιο είναι αρμόδιο να αποφασίζει για κάθε θέμα που αφορά τη διοίκηση του συνεταιρισμού, τη διαχείριση της περιουσίας και των υποθέσεων του και την επιδίωξη του σκοπού του. Οι αρμοδιότητες του διοικητικού συμβουλίου καθορίζονται στο καταστατικό

9. Το καταστατικό μπορεί να προβλέπει τη δυνατότητα ορισμού από το διοικητικό συμβούλιο Γενικού Διευθυντή (Μάνατζερ) στον οποίο να αναθέτει με σύμβαση τη μερική ή ολική άσκηση των εξουσιών και αρμοδιοτήτων του διοικητικού συμβουλίου, πλην εκείνων που, κατά το νόμο ή το καταστατικό, απαιτούν συλλογική ενέργεια καθώς και τη γενική διεύθυνση και διαχείριση των υποθέσεων του συνεταιρισμού. Με απόφαση του διοικητικού συμβουλίου καθορίζονται τα δικαιώματα οι υποχρεώσεις και οι αρμοδιότητες του Γενικού Διευθυντή».

«**Άρθρο 23:** 1. Οι Α.Σ.Ο λύονται :

α) Αν έληξε ο χρόνος διάρκειάς τους, που ορίζεται στο καταστατικό και δεν αποφασίσθηκε η παράτασή του από τη γενική συνέλευση.

β) Με απόφαση της γενικής συνέλευσης, που λαμβάνεται με την εξαιρετική απαρτία και πλειοψηφία των παραγράφων 3 και 2 των άρθρων 11 και 12 αντίστοιχα του νόμου αυτού.

γ) Αν κηρυχθούν σε κατάσταση πτωχεύσεως.

δ) Με απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου της έδρας των Α.Σ.Ο μετά από αίτηση του διοικητικού συμβουλίου ή των 2/3 του συνολικού αριθμού των μελών τους ή της εποπτεύουσας αρχής».

«**Άρθρο 26:** 1. Δύο ή περισσότεροι Αγροτικοί Συνεταιρισμοί (Α.Σ.) μπορεί να συνιστούν Ένωση Αγροτικών Συνεταιρισμών (Ε.Α.Σ.), η οποία έχει ως σκοπό την ενίσχυση, διεύρυνση και συντονισμό των δραστηριοτήτων των πρωτοβάθμιων

συνεταιρισμών – μελών της. Η Ε.Α.Σ. μπορεί, αν προβλέπεται από το καταστατικό της, να αναλαμβάνει και η ίδια δραστηριότητες από αυτές που προβλέπονται για τα μέλη της είτε για λογαριασμό των μελών της είτε για λογαριασμό της. 2....».

«Άρθρο 28: 1. Το διοικητικό συμβούλιο εκλέγεται από τη γενική συνέλευση των αντιπροσώπων της Ε.Α.Σ. με το σύστημα και τη διαδικασία του άρθρου 15 του νόμου αυτού. 2. Ο αριθμός των μελών του διοικητικού συμβουλίου ορίζεται από το καταστατικό και δεν μπορεί να είναι μικρότερος των τριών (3). 3. Τα άρθρα 14 και 15 του νόμου αυτού εφαρμόζονται αναλόγως».

Σημειωτέον ότι, κατ' εφαρμογή της τελευταίας ως άνω διατάξεως, η ήδη λειτουργούσα από το έτος 1924 Ένωση Αγροτικών Συνεταιρισμών Θεσσαλονίκης (Ε.Α.Σ.Θ.) με την υπ' αριθ. 17984/2-7-2003 τελευταία τροποποίηση του καταστατικού της εναρμόνισε την λειτουργία και τη δράση της σύμφωνα με τις προδιαληφθείσες διατάξεις του ν. 2810/2000.

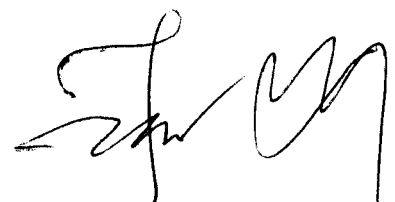
III. Ερμηνεία των διατάξεων

Από το σύνολο των παρατιθεμένων ως άνω διατάξεων, ερμηνευομένων αυτοτελώς και σε συνδυασμό μεταξύ τους, συνάγονται τα ακόλουθα:

1. Ο συνεταιρισμός, προστατευόμενος από το Σύνταγμα (άρθρο 12 παρ. 4 και 5) αποτελεί ιδιότυπη (SUI GENERIS) μορφή εταιρείας, αποκτά νομική προσωπικότητα από της εγκρίσεως του καταστατικού του και είναι έμπορος εκ του νόμου (άρθρα 1 και 3 του ν. 2810/2000). Η Αγροτική Συνεταιριστική Οργάνωση (Α.Σ.Ο.) λειτουργεί υπό την μορφή συνεταιρισμού ήτοι εταιρείας, η οποία έχει διαμορφωθεί στο δίκαιο, εκτός και πέραν των κλασικών εμπορικών μορφών (Ο.Ε., Ε.Ε., Α.Ε., Ε.Π.Ε) και αποβλέπει στην προαγωγή της οικονομίας των μελών αυτής, όχι όμως, όπως γίνεται, κατ' αρχήν τουλάχιστον δεκτό και στην κατά κυριολεξία κερδοσκοπία δια της ριψοκινδύνου μεσολαβήσεως στην κυκλοφορία των οικονομικών αγαθών, αφού ο χαρακτήρας της δεν είναι κεφαλαιουχικός, αλλά ανάμεικτος με στοιχεία γενικότερης κοινωνικής σκοπιμότητας, αλλά και ιδεολογικών επιδιώξεων, ευρίσκεται στο πεδίο στο οποίο κινείται η εμπορική εταιρεία αλλά μάλλον ως φιλοξενούμενος έμμεσος τύπος, παρά ως κατά κυριολεξία εμπορική εταιρεία και στηρίζεται φιλοσοφικά πάνω στις ιδέες της ελευθερίας της ισότητας και της δικαιοσύνης (ΝΣΚ 241/1999 και εκεί παραπομπές στη θεωρία).

Στις επί μέρους διατάξεις του άνω νόμου ρυθμίζονται λεπτομερώς τα της συστάσεως, λειτουργίας, οργάνων, λύσεως κ.λ.π. των Α.Σ.Ο. όλων των βαθμίδων, επομένως και των ενώσεων αγροτικών συνεταιρισμών. Κατά τις διατάξεις του άρθρου 14, το οποίο εφαρμόζεται αναλόγως και επί των ενώσεων αγροτικών συνεταιρισμών κατά παραπομπή του άρθρου 28 παρ. 3 του ν. 2810/2000, το Διοικητικό Συμβούλιο (συλλογικώς) εκπροσωπεί το συνεταιρισμό δικαστικώς και εξωδίκως, αποφασίζει για κάθε θέμα που αφορά τη διοίκηση του συνεταιρισμού, τη διαχείριση της περιουσίας και των υποθέσεων του και την επιδίωξη του σκοπού του και, κατά πρόβλεψη του καταστατικού, μπορεί να ορίζει Γενικό Δ/ντή (Μάνατζερ), στον οποίο να αναθέτει με σύμβαση τη μερική ή ολική άσκηση των εξουσιών και αρμοδιοτήτων του Δ.Σ., πλην εκείνων που, κατά το νόμο ή το καταστατικό απαιτούν συλλογική ενέργεια, καθώς και τη γενική διεύθυνση και διαχείριση των υποθέσεων του συνεταιρισμού. Παρεπομένως, τα Διοικητικά Συμβούλια των ενώσεων των αγροτικών συνεταιρισμών είναι εκ του νόμου αρμόδια και για τη διαχείριση των θεμάτων που συνδέονται και με την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων των ενώσεων.

2. α. Οι Ενώσεις Αγροτικών Συνεταιρισμών ορίζονται ρητά στο νόμο ως υποκείμενα φόρου (άρθρο 101 παρ. 1 περ. γ' του Κ.Φ.Ε.) και, επομένως, ευρίσκουν πεδίο εφαρμογής και σ' αυτές οι διατάξεις του άρθρου 115 παρ. 2 και 3 του Κ.Φ.Ε, λόγω της ρητής παραπομπής της παραγρ. 2 στα πρόσωπα του άρθρου 101 Κ.Φ.Ε. Τα μέλη των διοικητικών συμβουλίων των ενώσεων αγροτικών συνεταιρισμών, συνεπώς και οι πρόεδροι αυτών, ως έχοντες εκ του νόμου τη διοίκηση των ενώσεων, ευθύνονται, προσωπικώς και εις ολόκληρον με τα νομικά πρόσωπα των οικείων ενώσεων, για τις κατά τη διάρκεια της θητείας τους οφειλές των τελευταίων από παρακρατούμενους φόρους, που προέκυψαν κατά τη διάρκεια της λειτουργίας των ενώσεων, μετά την 1^η Δεκεμβρίου 1998 (ΣΤΕ 884/11) και κατά τις διακρίσεις της παραγρ. 3 του άρθρου 115 Κ.Φ.Ε., δηλαδή, ανάλογα με το αν έγινε παρακράτηση του φόρου. Στην περίπτωση, όμως, κατά την οποία, με πράξη του Δ.Σ., η εν γένει διοίκηση των υποθέσεων των ενώσεων ή συγκεκριμένες αρμοδιότητες που αφορούν τη διαχείριση των συναπτομένων προς την απόδοση των φόρων θεμάτων έχουν ανατεθεί σε άλλο πρόσωπο, τότε αυτό καθίσταται αστικώς συνυπεύθυνο έναντι των φορολογικών αρχών για τους παρακρατούμενους φόρους, διότι κατ' αυτόν τον τρόπο καθίσταται πρόσωπο εντεταλμένο στη διοίκηση της ενώσεως, κατά τα οριζόμενα στην



παράγραφο 2 του άρθρου 115 Κ.Φ.Ε. Η ανωτέρω άποψη δεν επιστηρίζεται μόνο στη γραμματική ερμηνεία της διατάξεως της παραγράφου 3 του άρθρου 115, αλλά συνάδει και προς την τεολογική ερμηνεία της διατάξεως αυτής, η οποία θεσπίσθηκε προκειμένου να επεκταθεί η ευθύνη για τις οφειλές προς το Δημόσιο όλων των νομικών προσώπων του άρθρου 101 του ΚΦΕ από παρακρατούμενους από αυτά φόρους στους εν γένει εκπροσώπους τους κατά τη διάρκεια της λειτουργίας τους και αποβλέπει σαφώς στην αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της υπεξαίρεσεως του δημοσίου χρήματος, όπως στην εισηγητική έκθεση του ν. 2648/1998 χαρακτηρίζεται η μη απόδοση των παρακρατούμενων από αυτούς και τα λοιπά νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του ΚΦΕ φόρων (αλλά και των επιρριπτόμενων στην κατανάλωση, ΦΠΑ κλπ). Εκτός τούτων, η εξάρτηση της εφαρμογής της διατάξεως της νέας παραγράφου 3 του άρθρου 115 του ΚΦΕ από τον χαρακτηρισμό και μόνο που δίδεται, από το όργανο διοίκησης του νομικού προσώπου του άρθρου 101 του ΚΦΕ, στο τρίτο πρόσωπο στο οποίο ανατίθεται η διαχείριση των θεμάτων που συνδέονται με την απόδοση των εν λόγω φόρων (όπως διευθυντής ή διαχειριστής ή άλλως γενικός ή εκτελεστικός διευθυντής manager ή συντονιστής κ.ο.κ.) δεν συνάδει προς τον προεκτεθέντα σκοπό των επίμαχων διατάξεων.

β. Στην προκειμένη περίπτωση, πρόεδρος της ως άνω Συνεταιριστικής Ενώσεως διετέλεσε από 1-1-1987 έως 12-12-2000 και από 18-2-2010 έως σήμερα ο Κ.Μ και από 12-12-2000 έως 27-6-2006 ο Ι.Τ. Το Δ.Σ. της Ενώσεως, με το από 4-8-1999 πρακτικό, εκχώρησε μανάτζμεντ της Ενώσεως και τις βασικές αρμοδιότητες διοίκησης και διαχείρισης αυτής στο ήδη υφιστάμενο (σύμφωνα με το καταστατικό) συλλογικό όργανο εσωτερικής διοίκησης, ήτοι στο Συμβούλιο Γενικής Διεύθυνσης (Σ.Γ.Δ.), το οποίο συγκροτήθηκε από τον Γενικό Διευθυντή, τον Διευθυντή Βιομηχανιών, τον Διευθυντή Εμπορίας, τον Διευθυντή Οικονομικών και Διοικητικών Υπηρεσιών, στέλεχος της Αγροτικής Τράπεζας, χωρίς δικαίωμα ψήφου και εκπρόσωπο των εργαζομένων (με ψήφο σε θέματα προσωπικού).

Ειδικότερα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παραπάνω πρακτικό, το Σ.Γ.Δ:

1. Επιλαμβάνεται, ασχολείται, ευθύνεται και αποφασίζει για όλα τα θέματα που απασχολούν την Οργάνωση μέσα στα πλαίσια του νόμου, του καταστατικού, του κανονισμού λειτουργίας και των αποφάσεων των Οργάνων, με σκοπό την

εξυπηρέτηση των συμφερόντων της Οργάνωσης και την αποτελεσματικότερη λειτουργία της.

2. Υποχρεούται να ενημερώνει το Δ.Σ. τακτικά κάθε μήνα και έκτακτα όποτε ζητηθεί από το Δ.Σ., για όλα τα θέματα, τις εργασίες, τις αποφάσεις του και γενικότερα την κατάσταση της Οργάνωσης με αιτιολογημένη έκθεση.

3. Έχει την αποκλειστική ευθύνη για την λειτουργία όλων των δραστηριοτήτων της Οργάνωσης και την επιλογή μεθόδων και τρόπων που εξυπηρετούν τα οικονομικά της συμφέροντα συνολικά.

4. Αποφασίζει για όλα τα ζητήματα του τακτικού και έκτακτου προσωπικού.

5. Ευθύνεται για την σύνταξη του Απολογισμού, του Ισολογισμού και του προγραμματισμού – προϋπολογισμού του επόμενου έτους τους οποίους υποβάλλει στο Δ.Σ. για έγκριση.

6. Θέματα που ξεφεύγουν από τις αρμοδιότητες του Σ.Γ.Δ. και που απαιτούν αποφάσεις του Δ.Σ. έρχονται για συζήτηση στο Δ.Σ. με ευθύνη του Συντονιστού του Σ.Γ.Δ.

7. Συνυπογράφει από κοινού με το Δ.Σ. τις συμβάσεις δανείων, εγγύησης ενεχύρου καθώς και οποιαδήποτε ενοχική σύμβαση από την οποία συνεπάγονται διαρκείς και μακροχρόνιες υποχρεώσεις στην Οργάνωση.

8. Ευθύνεται και καθορίζει τον τρόπο λειτουργίας και διεξαγωγής της λογιστικής και ταμειακής υπηρεσίας της Οργάνωσης.

9. Εισηγείται στο Δ.Σ. για τις νέες επενδύσεις, αγορά, πώληση και υποθήκευση της ακίνητης περιουσίας.

10. Εισηγείται στο Δ.Σ. για θέματα Οργανισμού και κανονισμού λειτουργίας.

11. Αποφασίζει για αγορές, προμήθειες, πωλήσεις προϊόντων, υλικών αναλωσίμων κ.λ.π. και ενημερώνει το Δ.Σ.

12. Ευθύνεται για την διαχείριση των κεφαλαίων, χρημάτων, επιταγών κ.λ.π. της Οργάνωσης.

13. Ευθύνεται για την εφαρμογή των μέτρων εξυγίανσης και λοιπών όρων και ενημερώνει το Δ.Σ. και την ΑΤΕ.

14. Για την καλύτερη λειτουργία των υπηρεσιών και την εξυπηρέτηση των συμφερόντων της Οργάνωσης, μπορεί να εκχωρήσει μέρος λειτουργικών –



διαχειριστικών αρμοδιοτήτων του, στον Γενικό Διευθυντή και με σύμφωνη γνώμη του εκπροσώπου της ΑΤΕ.

15. Το Σ.Γ.Δ. εκπροσωπεί την Ένωση δικαστικά και εξωδίκως, υπογράφει όλα τα έγγραφα και ευθύνεται στο ακέραιο για όλα τα θέματα, τις πράξεις και παραλείψεις του μέσα στα πλαίσια των εκχωρηθεισών σ' αυτό αρμοδιοτήτων.

Υπό τα ως άνω δεδομένα, είναι προφανές ότι για τα χρέη της πιο πάνω Ενώσεως από παρακρατούμενους φόρους, που προέκυψαν από το έτος 2000 και εντεύθεν, θεμελιώνεται, υπό τις διακρίσεις της παραγράφου 3 του άρθρου 115 Κ.Φ.Ε, προσωπική και εις ολόκληρον ευθύνη των μελών του Σ.Γ.Δ, αφού στο εν λόγω όργανο είχαν εκχωρηθεί, με πράξη του Δ.Σ. της Ενώσεως, οι βασικές αρμοδιότητες διοίκησης και διαχείρισης της Ε.Α.Σ. «Θ», άρα αυτό ήταν εντεταλμένο στη διοίκηση της Ενώσεως, κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 115 του Κ.Φ.Ε., στο οποίο παραπέμπει η παράγραφος 3 του ίδιου άρθρου.

γ. Σημειωτέον, πάντως, ότι με την υπ' αριθμ. 2733/2005 απόφαση του Εφετείου Θεσσαλονίκης διατάχθηκε η κατ' άρθρο 46α του ν. 1892/1990 ειδική εκκαθάριση της ΕΑΣΘ, η οποία εξακολουθεί μέχρι και σήμερα και, επομένως, από της δημοσιεύσεως της εν λόγω αποφάσεως η διοίκηση, διαχείριση και εκπροσώπησή της ανήκει στον εκκαθαριστή. Η υπαγωγή, όμως, της Ενώσεως Αγροτικών Συνεταιρισμών υπό το καθεστώς ειδικής εκκαθάρισης, κατά τις διατάξεις του άρθρου 46α του ν. 1892/1990 δεν συνεπάγεται τη λύση αυτής, εφόσον δεν περιλαμβάνεται μεταξύ των περιοριστικώς αναφερομένων στο νόμο λόγων λύσεως αυτής (πρβλ ΣΤΕ 4104/2005, 1042/2004).

3. Τέλος, οι προπαρατεθείσες διατάξεις των παραγράφων 1 και 3 του άρθρου 115 του ν. 2238/1994, που προβλέπουν την προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων τα νομικά πρόσωπα για χρέη αυτών (ν.π.), είναι ειδικές και εξαιρετικές και αφορούν, όπως προκύπτει από τη διατύπωσή τους, μόνον τα χρέη των νομικών προσώπων από φόρο εισοδήματος και από παρακρατούμενους φόρους, η επέκταση δε της ευθύνης των ανωτέρω προσώπων για χρέη του νομικού προσώπου, από άλλους φόρους ή εισφορές, χωρίς συγκεκριμένη, ευθεία ή δια παραπομπής, νομοθετική πρόβλεψη είναι σαφώς ανεπίτρεπτη. Επομένως, από τη γενική διάταξη του άρθρου 28 παρ. 1 του ν. 2459/1997, με την οποία προβλέπεται η ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος, που αφορούν την υποβολή και καταχώριση

δηλώσεων, τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και τη λοιπή εν γένει διαδικασία και για το φόρο Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.) που προβλέπει ο παραπάνω νόμος, δεν συνάγεται ότι εφαρμόζονται και για την εν λόγω φορολογική υποχρέωση οι παραπάνω όλως ειδικές και εξαιρετικές διατάξεις των παραγράφων 1 και 3 του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 (πρβλ ΣΤΕ 237/2008, 4462-3/1990), οι οποίες, άλλωστε, δεν εντάσσονται ούτε συστηματικά στις διατάξεις που πραγματεύονται τα ως άνω ζητήματα. Επομένως, ενόψει των ανωτέρω, δεν μπορεί να τύχουν εφαρμογής οι ως άνω διατάξεις περί αστικής ευθύνης των προαναφερθέντων προσώπων όσον αφορά τα χρέη της Ενώσεως από Φ.Μ.Α.Π.

IV. Κατ' ακολουθίαν των προεκτεθέντων, στα τιθέμενα ερωτήματα αρμόζει η απάντηση ότι για την πληρωμή των χρεών της Ενώσεως Αγροτικών Συνεταιρισμών «Θ», όσον αφορά μεν τον ΦΜΑΠ, δεν μπορεί να θεμελιωθεί, κατά τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 115 του ν. 2238/1994, προσωπική και εις ολόκληρον ευθύνη οποιουδήποτε προσώπου ή οργάνου της Ενώσεως, όσον αφορά όμως τους παρακρατούμενους φόρους θεμελιώνεται, κατά τις ίδιες διατάξεις, ευθύνη των μελών του Συμβουλίου Γενικής Διεύθυνσης, στο οποίο με πράξη του Δ.Σ. της Ενώσεως είχαν εκχωρηθεί το μάνατζμεντ και όλες οι βασικές αρμοδιότητες διοίκησης και διαχείρισης της Ενώσεως.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ
Αθήνα, 31^η Μαΐου 2012
Ο Προεδρεύων

Αλέξανδρος Καραγιάννης
Νομικός Σύμβουλος του Κράτους



Ο Εισηγητής

Στέφανος Δέτσας
Νομικός Σύμβουλος του Κράτους