

στο στάδιο της εισπράξεως και όχι της Βεβαιώσεως του φόρου, 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. Τούτο δε, διότι 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 προσώπου, ασκηθείσα κατ' ενάσκηση παρεχόμενης σε αυτόν υπό του νόμου δυνατότητας, ζήτημα που, κατά τα ήδη εκτεθέντα, τίθεται στο πλαίσιο της παρούσας υποθέσεως.

9. Επειδή, με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση απερρίφθη, ως απαραδέκτη, ελλείψει ενεργητικής νομιμοποίησης, προσφυγή του αναιρεσίοντος κατά της σιωπηρής απορρίψεως της ενδικοφανούς προσφυγής που είχε ασκήσει κατά των αναφερόμενων στη σκέψη 2 πράξεων του ΚΕΜΕΕΠ. Με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση έγινε, ειδικότερα, δεκτό ότι η προσφυγή αυτή απαραδέκτως ασκήθηκε από τον αναιρεσίοντα ατομικώς, κατ' επίκληση της ιδιότητάς του ως πρώην πρόεδρου και διευθύνοντος συμβούλου της εταιρίας ... ΑΒΕΕ και όχι ως ενεργούντος εξ ονόματος και για λογαριασμό της τελευταίας αυτής εταιρίας, σε βάρος της οποίας είχαν εκδοθεί οι καταλογιστικές του φόρου πράξεις, κατά των οποίων αυτός είχε στραφεί με τη σιωπηράς απορρίφθείσα ενδικοφανή προσφυγή του. Κατά τις ειδικότερες κρίσεις του δικάσαντος δικαστηρίου, από τις διατάξεις των άρθρων 64 παρ. 1 και 113 παρ. 1 του ΚΔΔ, ερμηνεύμενες σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1, 63 παρ. 1 και 8 και 50 παρ. 1, 2 και 7 του ΚΦΔ, συνάγεται ότι η προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη των νομίμων εκπροσώπων των ανωνύμων εταιριών -σε βάρος των οποίων δεν καθιερώνεται ίδια φορολογική υποχρέωση για την πληρωμή των άμεσων ή παρακρατούμενων φόρων και των σχετικών φορολογικών προστίμων, αλλά απλή πρόσθετη ευθύνη προς πληρωμή των Βεβαιωθέντων σε βάρος των εταιριών αυτών ποσών- ενεργοποιείται κατά το στάδιο της είσπραξης και όχι κατά το στάδιο της Βεβαίωσης του φόρου. Και ναι μεν στους αλληλεγγύων ευθυνόμενους παρέχεται από το άρθρο 50 παρ. 7 του ΚΦΔ δικαίωμα ασκήσεως, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο, ενδικοφανούς προσφυγής κατά των σχετικών πράξεων της φορολογικής διόκησης, το γεγονός, όμως, αυτό δεν τους καθιστά, κατά την κρίση του δικάσαντος εφετείου, και υποκείμενο της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης, ώστε να αποκτούν, εξ αυτού του λόγου, έννομο συμφέρον για την άσκηση προσφυγής ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου κατά της απορριπτικής της ενδικοφανούς προσφυγής τους πράξεως.

Λαμβάνοντας, περαιτέρω, υπόψη ότι τέτοιο δικαίωμα δεν αναγνωρίζεται στα πρόσωπα αυτά ούτε από ειδική διάταξη νόμου, το δικάσαντος εφετείο κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι πρόεδροι και διευθύνοντες σύμβουλοι ανώνυμης εταιρίας δεν μπορούν να ασκήσουν ατομικώς, ως προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενοι για την πληρωμή των φορολογικών οφειλών της εταιρίας, προσφυγή κατά των πράξεων της φορολογικής διόκησης που έχουν εκδοθεί σε βάρος της, ελλείψει άμεσου, προσωπικού και ενεστώτος ενόμου συμφέροντος, διατηρουμένης, πάντως, της δυνατότητας να ασκήσουν ανακοπή κατά των πράξεων διοικητικής εκτέλεσης που θα εκδοθούν σε βάρος τους στο πλαίσιο της είσπραξης των οφειλόμενων από την ανώνυμη εταιρία ποσών.

ΔΕΕ 5/2020 (ΕΤΟΣ 26ο)

10. Επειδή, ενόψει όσων έχουν ήδη εκτεθεί, ο αναιρεσείων, ο οποίος, κατά τον κρίσιμο χρόνο, ήταν πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος της εταιρίας ... ΑΒΕΕ, νομιμοποιείτο ενεργητικών να ασκήσει ατομικώς, ως προσωπικώς και αλληλεγγύως υπεύθυνος για την καταβολή των φορολογικών οφειλών της εν λόγω εταιρίας, προσφυγή κατά της απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής του, η δυνατότητα ασκήσεως της οποίας προβλέπεται από τα άρθρα 50 παρ. 7 και 63 παρ. 1 του ΚΦΔ. Εσφαλμένη, κατά συνέπεια, είναι η κρίση του δικάσαντος δικαστηρίου περί ελλείψεως ενεργητικής νομιμοποίησης του αναιρεσίοντος προς άσκηση της απορριφθείσης, με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, προσφυγής, όπως βασίμως προβάλλεται με την κρινόμενη αίτηση. Μη νόμιμη είναι, περαιτέρω, και η κρίση της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως περί ελλείψεως εννόμου συμφέροντος του αναιρεσίοντος, ο οποίος, αντιθέτως, παραδεκτώς, κατ' άρθρο 64 παρ. 1 περ. α' του ΚΔΔ, αμφισβήτησε, με την προσφυγή του, τη νομιμότητα της σιωπηρής απορρίψεως της ενδικοφανούς του προσφυγής, ως έχων προς τούτο άμεσο, προσωπικό και ενεστώς έννομο συμφέρον, κατά τα βασίμως προβαλλόμενα με την κρινόμενη αίτηση. Απορριπτέοι, αντιθέτως, ως αβάσιμοι είναι οι περί απαραδέκτου ασκήσεως της προσφυγής του αναιρεσίοντος προβαλλόμενοι, με το από 15.3.2019 υπόμνημα, ισχυρισμοί του Δημοσίου, το οποίο, προς θεμελίωση της βασιμότητάς τους, επικαλείται νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 2274/2017, 1465/2014, 4411/2011, 884/2011, 2495/2007), που, κατά τα ήδη εκτεθέντα στη σκέψη 8, είχε διαμορφωθεί, υπό το προγενέστερο του ΚΦΔ νομοθετικό καθεστώς, στο πλαίσιο επιλύσεως διαφορετικών νομικών ζητημάτων. [...]

(Δέχεται την αίτηση ακύρωσης. Αναίρει την ΔΕΦΑΘ 5305/2017.)

Παρατηρήσεις

Η έννομη προστασία των πρόσωπων, τα οποία θεωρούνταν προσωπικώς και αλληλεγγύως υπεύθυνα για τις φορολογικές οφειλές του νομικού πρόσωπου έχει επί σειρά ετών απασχολήσει τόσο τον Έλληνα νομοθέτη, ο οποίος τροποποίησε αρκετές φορές τις σχετικές διατάξεις, όσο και τη νομολογία. Παρότι, ο νομοθέτης με την παράγραφο 7 (όπως αυτή αναριθμήθηκε κατόπιν σε παρ. 4') του άρθρου 50 του Ν 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, εφεξής ΚΦΔ) προέβλεψε ότι τα αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεση του το τελευταίο, αναγνωρίζοντας ουσιαστικά τη νομιμοποίηση των εν λόγω πρόσωπων να προσβάλουν τις εκδοθείσες σε βάρος του νομικού πρόσωπου

1. Δυνάμει του άρθρου 67 παρ. 3 του Ν 4646/2019 προβλέπεται ότι η παρ. 7 του άρθρου 50 του Ν 4174/2013 αναριθμείται σε παρ. 5, πλην όμως εσφαλμένα, καθόσον στην πραγματικότητα η παρ. 7 του άρθρου 50 του Ν 4174/2013 αναριθμήθηκε σε παρ. 4.

καταλογιστικές πράξεις με ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (εφεξής ΔΕΔ), μέρος της νομολογίας εξακολουθούσε να υποστηρίζει την άποψη ότι τα εν λόγω πρόσωπα δε νομιμοποιούνταν να ασκήσουν εν συνεχεία προσφυγή κατά της ρητής ή σιωπηρής απορριπτικής απόφασης της ΔΕΔ ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων.

Το ανωτέρω ζήτημα επιλύθηκε εν τέλει με την υπ' αριθμ. 498/2020 απόφαση του ΣτΕ, με την οποία ερμηνεύτηκε το περιεχόμενο της διάταξης της παρ. 7 (όπως αυτή αναριθμήθηκε κατόπιν σε παρ. 4) του άρθρου 50 ΚΦΔ. Συγκεκριμένα, με την ανωτέρω απόφασή του το ΣτΕ αποφάνθηκε υπέρ της νομιμοποίησης πρώην Προέδρου - Διευθύνοντα Συμβούλου λυθείσας και τελούσης υπό εκκαθάριση ανώνυμης εταιρίας να ασκήσει παραδεκτώς αυτοτελή προσφυγή κατά της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής που είχε αρκιώς ασκήσει κατά πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και παρακρατούμενου φόρου χρίσεων 2010, 2011 του ΚΕΜΕΕΠ, οι οποίες είχαν εκδοθεί σε βάρος του πρωτοφειλέτη - νομικού προσώπου. Με άλλα λόγια, μετά τη δημοσίευση την εν λόγω απόφασης του Δικαστηρίου είναι πλέον σαφές, ότι πέρα από τα νομικά πρόσωπα, τα οποία αυτονόητα νομιμοποιούνταν να ασκήσουν παραδεκτώς προσφυγή κατά των εκδοθεισών σε βάρος τους καταλογιστικών πράξεων, παρέχονται και στα αλληλεγγύως με αυτά υπεύθυνα φυσικά πρόσωπα όλα τα έναντι της φορολογικής διοικήσεως διαδικαστικού και δικονομικού χαρακτήρα δικαιώματα, που παρέχονται εκ του νόμου στα ίδια τα νομικά πρόσωπα, ήτοι, μεταξύ άλλων, η δυνατότητα άσκησης τόσο της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του ΚΦΔ, η άσκηση της οποίας αποτελεί προϋπόθεση παραδεκτού της προσφυγής όσο και εν συνεχεία της προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων.

Προκειμένου να κατανοηθεί καλύτερα το περιεχόμενο της εν λόγω απόφασης, ο σχολιασμός της θα διακριθεί σε τρία μέρη. Σε πρώτο χρόνο θα διευκρινιστεί το περιεχόμενο της διάταξης του άρθρου 50 του ΚΦΔ περί αλληλέγγυας ευθύνης, όπως ισχύει μετά την τροποποίηση της από το άρθρο 34 του Ν 4646/2019 (1). Στη συνέχεια θα σχολιαστεί η θέση της νομολογίας, ως είχε μέχρι και τη θέσπιση του άρθρου 50 του ΚΦΔ (2) και τέλος θα ακολουθήσουν παρατηρήσεις επί της υπ' αριθμ. 498/2020 απόφασης του ΣτΕ (3).

1. Το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο της αλληλέγγυας ευθύνης

Μετά από αλλεπάλληλες τροποποιήσεις, η αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων τα νομικά πρόσωπα προβλέπεται σήμερα στο άρθρο 50 του ΚΦΔ. Σύμφωνα με την εν λόγω διάταξη, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή της από το άρθρο 34 του Ν 4646/2019, τα πρόσωπα που θεωρούνται προσωπικώς και αλληλεγγύως υπεύθυνα για την εκπλήρωση των φορολογικών οφειλών των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων είναι οι εκτελεστικοί πρόεδροι, οι διευθυντές, οι γενικοί διευθυντές, οι διαχειριστές, οι διευθυνούντες σύμβουλοι,

οι εντεταλμένοι στη διοίκηση και οι εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση του εν λόγω νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας². Μάλιστα, μετά την τροποποίηση της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ από το άρθρο 34 παρ. 1 του Ν 4646/2019, η ευθύνη μέλους της διοίκησης περιορίζεται μόνον στις οφειλές, που ανάγονται στο χρόνο της θητείας του, δίχως να επεκτείνεται στα χρέα που ανάγονται σε προγενέστερο της θητείας του χρόνο. Περαιτέρω, οι ανωτέρω οφειλές πρέπει να μην καταβλήθηκαν ή να μην αποδόθηκαν στο Δημόσιο από υπαιτιότητα των ανωτέρω προσώπων, τα οποία φέρουν το βάρος απόδειξης για τη μη ύπαρξη υπαιτιότητας στο πρόσωπό τους³.

Ως προς τους φόρους, για τους οποίους τα ανωτέρω πρόσωπα υπέχουν προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη, αυτοί αφορούν στο φόρο εισοδήματος, στους παρακρατούμενους φόρους, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, στο ΦΠΑ και στον ΕΝΦΙΑ, που οφείλονται από τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους, καθώς και στους τόκους, στα πρόστιμα, στις προσαυξήσεις και σε οιεσήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επ' αυτών. Ειδικά δε για τον ΕΝΦΙΑ παρατηρείται ότι η ευθύνη των προαναφερθέντων φυσικών προσώπων επεκτείνεται πλέον και στον κύριο φόρο και όχι μόνον στις τυχόν προσαυξήσεις και στα πρόστιμα⁴. Στην περίπτωση δε που οι οφειλές έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, η αλληλέγγυα ευθύνη βαρύνει και τα πρόσωπα, για τα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις κατά το χρόνο, που κάθε δόση της ρύθμισης κατέστη ληξιπρόθεσμη ή η ρύθμιση απωλέσθηκε. Αντίθετα, για τα ποσά των τόκων, προσαυξήσεων, των προστίμων και των λοιπών χρηματικών κυρώσεων, η αλληλέγγυα ευθύνη βαράίνει μόνον τα πρόσωπα, που είναι αλληλεγγύως υπεύθυνα για την κύρια οφειλή, επί της οποίας υπολογίζονται και επιβάλλονται οι τόκοι, οι προσαυξήσεις, τα πρόστιμα και οι λοιπές χρηματικές κυρώσεις.

Αναφορικά με την έννομη προστασία των αλληλεγγύως υπευθύνων για τις φορολογικές οφειλές του

2. Άρθρο 50 παρ. 1 Ν 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 34 παρ. 1 του Ν 4646/2019.
3. Σημειώνεται ακόμα ότι με το άρθρο 67 παρ. 3 του Ν 4646/2019 καταργήθηκε η αλληλέγγυα ευθύνη, κατά το χρόνο λύσης ή διάλυσης του νομικού προσώπου, των μετόχων ή εταίρων κεφαλαιουχικής εταιρίας, που κατείχαν τουλάχιστον 10% για οφειλές του νομικού προσώπου μέχρι του ποσού των αναληφθέντων κερδών ή απολήψεων σε μετρητά ή σε είδος λόγω της ιδιότητας του μετόχου ή εταίρου κατά τα τρία (3) τελευταία έτη προ της λύσης.
4. Βλ. και Φ. Μάλαμα, Η ευθύνη μελών διοίκησης μετά το Ν 4646/2019, Λογιστής 766, 3/2020, 270, Τ. Πάνου, Άλλαγές στην προσωπική ευθύνη διοικούν νομικά πρόσωπα, 28.1.2020, σε <https://www.kathimerini.gr/1061981/article/oikonomia/epixeirhseis/allages-sthn-proswpikh-ey8ynh-oswn-dioikoynomika-proswpa>.

νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, το οποίο αποτελεί και το κριθέν με την εδώ σχολιαζόμενη υπ' αριθμ. 498/2020 απόφαση του ΣτΕ ζήτημα, αυτή προ-βλέπεται σήμερα στην παράγραφο 4 (πρώην παρ. 7) του άρθρου 50 του Ν 4174/2013 (ΚΦΔ). Ειδικότερα, σύμφωνα με την εν λόγω διάταξη, τα ανωτέρω αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαιώμα θα είχε στη διάθεση του το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα. Παρά, ωστόσο, την ανωτέρω νομοθετική πρόβλεψη, μέχρι και τη δημοσίευση της υπ' αριθμ. 498/2020 απόφασης του ΣτΕ υπήρχε έντονη δικογνωμία ως προς το κατά πόσο στα ανωτέρω δικαιώματα των αλληλεγγύως υπευθύνων προσώπων συγκαταλεγόταν πέρα από το δικαίωμα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της ΔΕΔ και το δικαίωμα άσκησης προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων.

2. Η προγενέστερη νομολογία του ΣτΕ

Σύμφωνα με την κρατούσα νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας⁵ όπως είχε διαμορφωθεί κατά τον προγενέστερο της θέσης σε ισχύ του ΚΦΔ (Ν 4174/2013) χρόνο, ήτοι πριν την 1.1.2014, προσωπικώς και αλληλεγγύως υπόχρεοι για τις φορολογικές οφειλές νομικών προσώπων δεν νομιμοποιούνταν να ασκήσουν αυτοτελή προσφυγή κατά της εκδοθείσας σε βάρος του νομικού προσώπου καταλογιστικής πράξης της φορολογικής αρχής. Και αυτό, διότι σύμφωνα με την εν λόγω νομολογία η διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 115 του Ν 2238/1994, (προηγούμενος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος)⁶, δεν δημιουργούσε ιδία

φορολογική υποχρέωση των αλληλεγγύως υπευθύνων προσώπων για καταβολή του οφειλόμενου από την εταιρία φόρου, αλλά απλή πρόσθετη ευθύνη αυτών για την καταβολή της οφειλής, που είχε βεβαιωθεί σε βάρος του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας. Ως εκ τούτου, σύμφωνα με την ανωτέρω θέση της νομολογίας τα αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα δεν καθίσταντο υποκείμενα της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης και δεν νομιμοποιούνταν να ασκήσουν προσφυγή κατά της πράξης της φορολογικής αρχής, με την οποία προσδιορίζοταν ο οφειλόμενος από την εταιρία φόρος, αλλά ήταν τρίτοι, των οποίων η ευθύνη γεννιόταν το πρώτον κατά το στάδιο της είσπραξης του φόρου που βεβαιώθηκε επ' ονόματι της εταιρίας και όχι κατά το χρόνο της βεβαιώσεως του φόρου⁷.

Ωστόσο, σύμφωνα με την ανωτέρω νομολογία του ΣτΕ παρότι τα ανωτέρω πρόσωπα δε νομιμοποιούνταν να ασκήσουν προσφυγή κατά της εκδοθείσας στο όνομα του νομικού προσώπου καταλογιστικής πράξης της φορολογικής αρχής, δεν αποστερούνταν της δικαστικής προστασίας που αυτά δικαιούνταν, σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος. Και αυτό, διότι, μεταξύ άλλων⁸, τους παρέχεται η δυνατότητα να αμυνθούν αποτελεσματικά ασκώντας την ανακοπή της παρ. 1 του άρθρου 217 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν 2717/1999, εφεξής ΚΔΔ) κατά της ατομικής ειδοποίησης, βάσει της οποίας επισπεύδεται σε βάρος τους διοικητική εκτέλεση προς είσπραξη των οφειλόμενων φορολογικών χρεών του νομικού προσώπου. Με το δικόγραφο δε της ανακοπής τους οι αλληλεγγύως υπεύθυνοι νομιμοποιούνται να προβάλουν λόγους, που ανάγονται στο κατ' ουσίαν βάσιμο της απαίτησης του Δημοσίου⁹.

Η ανωτέρω θέση της νομολογίας βασιζόταν στο σκεπτικό ότι τα αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα αποκτούν, κατά τον Κώδικα Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων (ΚΕΔΕ), την ιδιότητα του «οφειλέτη», μόνον από και με την έκδοση και κοινοποίηση προς αυτά της ατομικής ειδοποίησης που προβλέπονταν στην παρ. 1 του άρθρου 4 του ΚΕΔΕ, μέσω της οποίας πληροφορούνται την ύπαρξη, το ύψος και την αιτία του χρέους τους¹⁰.

5. Βλ. ενδεικτικά ΣτΕ 2636/2018, 2274/2017, 2267/2016, 3664/2015, 4357/2014, 844/2012 κ.ά.
6. Σύμφωνα με το άρθρο 115 του Ν 2238/1994 ορίζεται ότι «1. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύννεταις σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιριών 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 βεβαιώσής τους. Στις ανώνυμες εταιρίες που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων τη διαλυόμενης εταιρίας και εκείνη που την απορρόφησε ή νέα εταιρία που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαιώσής τους. Τα πρόσωπα που αναφέρονται πιο πάνω έχουν δικαίωμα αναγωγής κατά των προσώπων που διατέλεσαν σύμβουλοι, καθώς και μέλη ή μέτοχοι του νομικού προσώπου κατά το χρόνο της διάλυσης του ως προς τους φόρους που αφορούν σε χρήσεις προγενέστερες από την έναρξη της εκκαθαρισης, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαιώσής τους. 2. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές και γενικά εντεταλμένοι στη διοίκηση του νομικού προσώπου, κατά το χρόνο της διάλυσης των λοιπών νομικών πρόσωπων 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 βεβαιώσής τους.».

7. Βλ. και ΣτΕ 1623/2015, 4357/2014, 844/2012, 2711/2011, 708/2008, 2712/2002.
8. Μία ακόμα δυνατότητα που παρέχεται σύμφωνα με την ανωτέρω νομολογία είναι η ρύθμιση του χρέους.
9. Η δυνατότητα αυτή παρέχεται υπό την προϋπόθεση ότι δεν έχει εκδοθεί τελεοίδικη δικαστική απόφαση επί προσφυγής της εταιρίας κατά της καταλογιστικής πράξης, με την οποία να έχει κριθεί, κατ' ουσίαν, η νομιμότητα της καταλογιστικής πράξης.
10. Η προβλεπόμενη στο άρθρο 47 του ΚΦΔ ατομική ειδοποίηση, η οποία εκδίδεται κατά το στάδιο που προηγείται της διαδικασίας της αναγκαστικής εκτέλεσης, προκειμένου να εισπραχθεί η οφειλή, επαγόμενη την επέλευση σοβαρών ενόμων συνεπειών σε βάρος του υποχρέου φορολογικής οφειλής, αποτελεί τη μόνη εκτελεστή πράξη και, κατ' ακολουθία, παραδεκτώς προσβάλλεται με την προβλεπόμενη από

Η δικανική αυτή κρίση υιοθετήθηκε και από την υπ' αριθμ. 5305/2017 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, η οποία, ωστόσο, αναιρέθηκε εν μέρει από την εδώ σχολιαζόμενη υπ' αριθμ. 498/2020 απόφαση του ΣτΕ, με την οποία έγινε δεκτή αίτηση ανάρεσης αλληλεγγύως υπευθύνου πρώην Προέδρου - Διευθύνοντα Συμβούλου λυθείσας και τελούσης υπό εκκαθάριση ανώνυμης εταιρίας, κατά το μέρος που αφορούσε στην απόρριψη της προσφυγής του κατά σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής που είχε ασκήσει κατά οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και παρακρατούμενου φόρου χρήσεων 2010, 2011 του ΚΕΜΕΕΠ, που είχαν εκδοθεί σε βάρος της ανώνυμης εταιρίας.

3. Παρατηρήσεις - Κριτική

Όπως προαναφέρθηκε, μετά τη δημοσίευση της υπ' αριθμ. 498/2020 απόφασης του ΣτΕ διευκρινίστηκε πλέον ότι από το γράμμα και το σκοπό της διάταξης της τότε παρ. 7 (όπως αυτή αναριθμήθηκε κατόπιν σε παρ. 4) του άρθρου 50 του Ν 4174/2013 προκύπτει η βούληση του Έλληνα νομοθέτη για πλήρη ταύτιση των δικαιωμάτων δικαστικής προστασίας των αλληλεγγύων υπευθύνων φυσικών προσώπων με τα δικαιώματα του νομικού προσώπου. Μετά, δηλαδή, την έκδοση της εν λόγω απόφασης δεν χωρεί πλέον οιαδήποτε αμφιβολία επί του παραδεκτού της άσκησης από τους προαναφερθέντες προσωπικώς και αλληλεγγύων υπευθύνους όχι μόνο ενδικοφανούς προσφυγής κατά της αρχικής καταλογιστικής πράξης της φορολογικής αρχής, που είχε εκδοθεί κατά του πρωτοφειλέτη νομικού προσώπου, αλλά και εν συνεχεία προσφυγής κατά τυχόν ρητής ή σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής τους ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων.

Η υπ' αριθμ. 498/2020 απόφαση του Ανώτατου Ακυρωτικού Δικαστηρίου περιέχει ιδιαιτέρως ενδιαφέροντα ζητήματα στο δικανικό της συλλογισμό. Για πρώτη φορά κρίθηκε το ζήτημα της νομιμοποίησης των αλληλεγγύων υπευθύνων κατά την έννοια των άρθρων 64 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν 2717/1999) και 50 παρ. 7 (όπως αυτή αναριθμήθηκε κατόπιν σε παρ. 4) και 63 παρ. 1 και 8 του ΚΦΔ (Ν 4174/2013) για την άσκηση προσφυγής κατά της απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, που άσκησαν κατά της εκδοθείσης σε βάρος του νομικού προσώπου καταλογιστικής πράξης¹¹. Για τον λόγο, αυτό, άλλωστε, η ΣτΕ 498/2020 κατέληξε ότι η ανωτέρω κρίση της σε καμία περίπτωση δεν αντίκειται στην προγενέστερη νομολογία του ΣτΕ, δοθέντος ότι στις προαναφερθείσες αποφάσεις του (ΣτΕ 2636/2018, 2274/2017, 2267/2016, 3664/2015, 4357/2014, 844/2012 κ.ά.) το ΣτΕ έκρινε επί υποθέσεων, όπου εφαρμοστέο ήταν το προγενέστερο του

ΚΦΔ (Ν 4174/2013) νομοθετικό καθεστώς, στο οποίο ουδεμία ρητή νομοθετική πρόβλεψη υπήρχε αναφορικά με τη δυνατότητα των αλληλεγγύων υπεύθυνων προσώπων 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 τη νομική οντότητα.

Ως προς την ουσία των ζητημάτων, που τέθηκαν στη σχολιαζόμενη απόφαση, το σημαντικότερο ίσως θέμα, που αξίζει να αναλυθεί είναι η στοιχειοθέτηση της έννοιας του εννόμου συμφέροντος. Ειδικότερα, όπως επεσήμανε και το ίδιο το Δικαστήριο αντίθετα με τον προϊσχύσαντα Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (ΠΔ 331/1985), ο οποίος στο άρθρο 74 παρ. 1 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», ο ΚΔΔ, οι διατάξεις του οποίου τυγχάνουν πλέον εφαρμογής, αποσυνδέει το έννομο συμφέρον για την άσκηση προσφυγής κατά πράξεων της φορολογικής αρχής από την ύπαρξη ιδίας φορολογικής υποχρέωσης του προσφεύγοντος, ορίζοντας στο άρθρο 64 παρ. 1 περ. α' ότι «Προσφυγή μπορεί να ασκήσει εκείνος: α) ο οποίος έχει άμεσο, προσωπικό και ενεστώς έννομο συμφέρον, ...». Η τελευταία αυτή περίπτωση ύπαρξης εννόμου συμφέροντος του άρθρου 64 παρ. 1 περ. α' του ΚΔΔ συντρέχει ακριβώς ως προς τους αλληλεγγύων υπευθύνους, οι οποίοι είναι δυνατόν να κληθούν να καταβάλουν το ποσό του εταιρικού χρέους που καταλογίζεται με τη πράξη προσδιορισμού του φόρου κατά του νομικού προσώπου. Έχουν επομένως έννομο συμφέρον (ως βαρυνόμενοι) να ασκήσουν ατομικώς αυτοτελή προσφυγή κατά της απορριπτικής απόφασης της ενδικοφανούς προσφυγής κατά καταλογιστικής πράξεως, που εκδόθηκε σε βάρος του πρωτοφειλέτη νομικού προσώπου. Άλλωστε, η νομιμοποίηση των αλληλεγγύων υπευθύνων να ασκήσουν προσφυγή αποτελεί αναγκαίο συμπλήρωμα του διαδικαστικού δικαιώματος συμμετοχής τους στην ενδικοφανή διαδικασία, που παρέχεται στους αλληλεγγύων υπευθύνους δυνάμει του άρθρου 50 παρ. 7 (όπως αυτή αναριθμήθηκε κατόπιν σε παρ. 4). Εξάλλου, όπως επεσήμανε και το ίδιο το Δικαστήριο στην εδώ σχολιαζόμενη απόφασή του, η παρ. 8 του άρθρου 63 του ΚΦΔ δεν προβλέπει καμία εξαίρεση από το δικαίωμα ασκήσεως προσφυγής κατά της σιωπηρής ή ρητής απορρίψεως της ενδικοφανούς προσφυγής¹² και ως εκ τούτου οι προσωπικώς και αλληλεγγύων ευθυνόμενοι για τις φορολογικές υποχρεώσεις του νομικού

τη διάταξη του άρθρου 217 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ανακοπή (ΣτΕ ΕΑ 215/2016).

11. ΣτΕ 498/2020, σκ. 5.

12. Σύμφωνα με την παρ. 8 του άρθρου 63 του Ν 4174/2013 (ΚΦΔ) προβλέπεται ότι «8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.»

προσώπου νομιμοποιούνται, υπό την ιδιότητά τους αυτή, να ασκήσουν προσφυγή.

Το ΣτΕ έκρινε, άλλωστε, ότι αντίθετη ερμηνευτική εκδοχή, πέραν του ότι δε θα έβρισκε νομοθετικό έρεισμα, θα είχε ως συνέπεια να παραμένει ημιτελής και άνευ ουσιαστικού περιεχομένου η παρεχόμενη από το άρθρο 50 παρ. 7 (όπως αυτή αναριθμήθηκε κατόπιν σε παρ. 4) του ΚΦΔ δυνατότητα ασκήσεως ενδικοφανούς προσφυγής, με αποτέλεσμα να μην εξυπηρετηθεί ο σκοπός της διάταξης του άρθρου 63 του ΚΦΔ για την τίրηση της ενδικοφανούς διαδικασίας, η οποία, όπως έχει κριθεί και νομολογιακά (ΣτΕ 1483-1485/2019) 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.

Ένα ακόμη ζήτημα, που διευκρινίστηκε με την εδώ σχολιαζόμενη απόφαση, είναι ότι το γεγονός ότι τα προσωπικά και αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα του άρθρου 115 παρ. 1 του Ν 2238/1994 [προηγούμενος ΚΦΕ οι διατάξεις του οποίου ήταν εφαρμοστέες στην υπό εξέταση περίπτωση ως εκ του χρόνου στον οποίο ανάγονταν οι φορολογικές οφειλές της αναιρεσίουσας ανώνυμης εταιρίας (χρήσεις 2010, 2011)] δεν έχουν ιδία φορολογική υποχρέωση για την καταβολή των οφειλόμενων από το νομικό πρόστιμο φόρων και προστίμων, αλλά απλή πρόσθετη ευθύνη προς πληρωμή των βεβαιωθέντων σε βάρος τους ποσών δεν τους αποστερεί το δικαίωμα ασκήσεως προσφυγής.

Οι ανωτέρω δικανικοί συλλογισμοί του Δικαστηρίου είναι απολύτως ορθοί. Και αυτό, διότι καθόσον οι αλληλεγγύως υπεύθυνοι μπορεί να υποστούν τις ίδιες δυσμενείς συνέπειες με τα νομικά πρόσωπα για τις φορολογικές οφειλές των τελευταίων υπέχοντας, μάλιστα, ακόμα και ποινικές ευθύνες, θα ήταν παράλογο, να μην απολαμβάνουν των ίδιων δικαιωμάτων δικαστικής προστασίας με τον πρωτοφειλέτη νομικό πρόσωπο, ήτοι να αποστερούνται του δικαιώματος άσκησης προσφυγής. Συγκεκριμένα, η φορολογική αρχή νομιμοποιείται να προβεί στη λήψη αναγκαστικών μέτρων είσπραξης σε βάρος της περιουσίας των αλληλεγγύως υπευθύνων για τις φορολογικές οφειλές του νομικού προσώπου, όπως σε κατασχέσεις και πλειστηριασμούς, στη δέσμευση του 50% των τραπεζικών λογαριασμών τους στην περίπτωση που το ποσό της οφειλής υπερβαίνει το ποσό των 150.000 €, στη μη χορήγηση αποδεικτικού ενημερότητας κ.ά., ωσάν να επρόκειτο για ατομικές οφειλές τους. Πέραν τούτου, σε βάρος των αλληλεγγύως υπευθύνων μπορούν να ασκηθούν και ποινικές διώξεις λόγω μη καταβολής των χρεών του νομικού προσώπου¹³.

13. Βλ. και Γλ. Χρ. Τερζή, Η δικαστική προστασία των αλληλεγγύως υπόχρεων στις φορολογικές διαφορές, 23.2.2020 σε www.logistis.gr/default.asp?pid=4&la=1&art_id=1021&tb3=1

Στο σημείο αυτό, σκόπιμο είναι να επισημανθεί ότι ακόμα και η δυνατότητα που παρέχεται στους αλληλεγγύως υπευθύνους για την άσκηση ανακοπής κατά ατομικής ειδοποίησης, που κοινοποιείται στους ίδιους, σε καμία περίπτωση δεν τους παρέχει επαρκή δικαστική προστασία ιδίως σε περιπτώσεις κατάσχεσης χρηματικών ποσών ή απαιτήσεων στα χέρια τρίτου, οι οποίες μπορούν να λάβουν χώρα ακόμα και χωρίς να έχει προηγηθεί η κοινοποίηση ατομικής ειδοποίησης¹⁴. Έτσι, ήταν σύνηθες πρώην νόμιμοι εκπρόσωποι νομικών προσώπων, στα οποία στη συνέχεια δεν κατείχαν καμία θέση και δίχως να γνωρίζουν ότι έχουν βεβαιωθεί στο όνομά τους χρέη του νομικού προσώπου, να λαμβάνουν πρώτη φορά γνώση των εν λόγω οφειλών του νομικού προσώπου, για τις οποίες υπέχουν αλληλέγγυα εισθύνη μετά την κατάσχεση των τραπεζικών λογαριασμών τους ή μετά την άρνηση της φορολογικής αρχής να τους χορηγήσει φορολογική ενημερότητα, ήτοι όταν είχαν ήδη ληφθεί μέτρα της φορολογικής αρχής σε βάρος τους. Στην περίπτωση δε που έχουν ήδη ληφθεί τα προαναφερόμενα μέτρα εκτέλεσης, αυτά δεν μπορούν πλέον να ανατραπούν με τυχόν ευδοκίμηση αίτησης αναστολής μέχρι και τη συζήτηση της ανακοπής των αλληλεγγύως υπευθύνων κατά της ατομικής ειδοποίησης, δοθέντος ότι η χορήγηση αναστολής αποκλείεται κατά το μέρος που η προσβαλλόμενη πράξη έχει ήδη εκτελεσθεί¹⁵.

Υπό το φως των ανωτέρω προκύπτει ότι η υπ' αριθμ. 498/2020 απόφαση του ΣτΕ κατοχύρωσε το αυτονότο, καθόσον η αποστέρηση από τα ανωτέρω προσωπικά και αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα της δυνατότητας να αμυνθούν αποτελεσματικά με την άσκηση των ιδίων ενδίκων βοηθημάτων, που παρέχονται και στα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, ήτοι της δυνατότητας άσκησης όχι μόνον ενδικοφανούς προσφυγής, αλλά και δικαστικής προσφυγής κατά των εκδοθεισών σε βάρος των νομικών προσώπων και οντοτήτων καταλογιστικών πράξεων, προκειμένου να εκφράσουν τις απόψεις τους θα συνιστούσε κατάφωρη παραβίαση τόσο του άρθρου 20 παρ. 1 του Συντάγματος όσο και του άρθρου 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ.

Κατερίνα Καλαμπαλίκη
Master 2R Panthéon Assas Paris II,
Δικηγόρος στη Δικηγορική Εταιρεία
Φορτοάκης - Διακόπουλος - Μυλωνογιάννης
και Συνεργάτες

14. Τα ανωτέρω προβλέπονται δυνάμει των άρθρων 47 παρ. 2 ΚΦΔ και 7 παρ. 2 ΚΕΔΕ. Η ίδια θέση έχει υιοθετηθεί και από το ΣτΕ, το οποίο στην υπ' αριθμ. 2080/2014 απόφασή του έκρινε ότι η κατάσχεση εις χέριας τρίτου είναι συνταγματικώς ανεκτή και ως εκ τούτου επιτρέπτη ακόμα και χωρίς την κοινοποίηση του κατασχητηρίου στον οφειλέτη.
15. Άρθρο 202 παρ. 5 Ν 2717/1999.