



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536
Φαξ : 2131604567

Καλλιθέα, **05-10-2020**

Αριθμός απόφασης: **2145**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ ΟΡΓ Α 1036960 ΕΞ 2017/10.3.2017 (ΦΕΚ Β' 968/22.3.2017) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τις από 7.05.2020 & 14.05.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου & ενδικοφανείς προσφυγές του, ΑΦΜ, κατοίκου, με αίτημα την απαλλαγή του από την αλληλέγγυα ευθύνη καταβολής οφειλών

της εταιρείας «.....». ΑΦΜ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις από 13.05.2020 απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 7.05.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου καθώς και της από 14.05.2020 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανών προσφυγών του, οι οποίες συνεξετάζονται με την παρούσα απόφαση, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Λόγω ύπαρξης ληξιπροθέσμων χρεών σε βάρος της εταιρείας «.....». ΑΦΜ, εστάλη στον προσφεύγοντα η με αριθ. πρωτ./23.11.2015 και α/α/2015 ατομική ειδοποίηση υπερημερίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, ως αλληλέγγυα υπεύθυνου. Κατά της εν λόγω ειδοποίησης ο προσφεύγων άσκησε την ΑΒΕΜ/11.12.2015 δικαστική προσφυγή από την οποία παραιτήθηκε και επήλθε εκ του λόγου αυτού κατάργηση της δίκης.

Με την αριθ. πρωτ./7.05.2020 ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων αιτείται την απαλλαγή του από την αλληλέγγυα ευθύνη για την καταβολή των οφειλών της εταιρείας «.....». Όπως αναφέρει, η εν λόγω εταιρεία ιδρύθηκε το 1976 με έδρα την Αθήνα και με δραστηριότητα το εμπόριο οδοντιατρικών και παρεμφερών ειδών. Διαχειριστής ορίστηκε ο, ο οποίος κατείχε ποσοστό 32% των εταιρικών μεριδίων, ενώ ποσοστό 43% των εταιρικών μεριδίων κατείχε η εταιρεία «.....», στην οποία εταίρος με ποσοστό 99% και διαχειριστής ήταν επίσης ο, Ο εν λόγω διαχειριστής απεβίωσε το έτος 2005 και δυνάμει της από 10.11.2005 προσωρινής διαταγής ανατέθηκαν καθήκοντα προσωρινού διαχειριστή της εταιρείας στον προσφεύγοντα. Κατόπιν και λόγω αδυναμίας σύγκλισης γενικής συνέλευσης, ορίστηκε προσωρινός διαχειριστής δυνάμει της αριθ./2006 απόφασης του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών (Εκούσια Δικαιοδοσία). Ο ίδιος, όπως ισχυρίζεται, άσκησε τα καθήκοντά του προσωρινού διαχειριστή με εντιμότητα και συνέπεια, όμως η εταιρεία παρουσίασε μη αναστρέψιμη κάμψη ως προς την εμπορική της δραστηριότητα. Όταν ο ίδιος ανέλαβε καθήκοντα διαχειριστή, αγνοούσε ότι είχαν δημιουργηθεί τεράστια χρέη από φορολογικές οφειλές, η εταιρεία είχε ήδη διακόψει τη λειτουργία της και οι εργαζόμενοι είχαν κάνει επίσχεση εργασίας διότι δεν είχαν πληρωθεί, ενώ το κατάστημα της εταιρείας

είχε ήδη σφραγιστεί από οφειλέτη, ο οποίος είχε κατάσχει μέρος των εμπορευμάτων της, η ακίνητη περιουσία της ήταν υποθηκευμένη και τα δάνεια ήταν ήδη ληξιπρόθεσμα όταν ακόμη ασκούσε διαχείριση ο Στη συνέχεια ο προσφεύγων υπέβαλε ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών την αριθ. /2006 Δήλωση παύσης πληρωμών, συνεπεία της οποίας εκδόθηκε η με αριθ. /2007 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών με την οποία κηρύχθηκε η παύση πληρωμών από 14.07.2006 και διορίστηκε προσωρινή σύνδικος πτώχευσης. Το Συμβούλιο της Επικρατείας και άλλα Δικαστήρια έχουν κρίνει άκυρες και παράνομες παρόμοιες διοικητικές πράξεις που αφορούν την ευθύνη προσώπων που άσκησαν προσωρινή διοίκηση.

Με την αριθ. πρωτ. /14.05.2020 ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων υποβάλλει νέα αίτηση σε αντικατάσταση της ανωτέρω, με την οποία επίσης αιτείται την απαλλαγή του από την αλληλέγγυα ευθύνη για την καταβολή των οφειλών της εταιρείας «.....».

Με τις ευνοϊκές διατάξεις του ν.4646/2019, οι οποίες καταλαμβάνουν και εκκρεμείς υποθέσεις, μέλη της διοίκησης μπορούν να απαλλαγούν με την υποβολή ειδικής αίτησης στην αρμόδια αρχή.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 50 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν **μετά** την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 34 ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α΄ 201/12.12.2019) ορίζεται ότι: «1. Τα πρόσωπα, που είναι εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους, ως και για τους τόκους, πρόστιμα, προσαυξήσεις και οποιεσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επ' αυτών, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις: α. τα ανωτέρω πρόσωπα είχαν μια από τις ανωτέρω ιδιότητες είτε κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου είτε κατά τον χρόνο λύσης, διάλυσης ή συγχώνευσής του είτε κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης του νομικού προσώπου, β. οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους υπό κάποια εκ των

ανωτέρω ιδιοτήτων με την επιφύλαξη των επόμενων εδαφίων. **Αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα κατά την έννοια της παραγράφου αυτής νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές.** Σε περίπτωση που οι υπό παρ. 1 φορολογικές οφειλές έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει και τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' κατά τον χρόνο που κάθε δόση της ρύθμισης κατέστη ληξιπρόθεσμη ή η ρύθμιση απωλέσθηκε. Για τα ποσά των τόκων, των προσαυξήσεων, των προστίμων και των λοιπών χρηματικών κυρώσεων, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει τα πρόσωπα που είναι αλληλεγγύως υπεύθυνα για την κύρια οφειλή επί της οποίας υπολογίζονται και επιβάλλονται τα ποσά αυτά, **γ. οι εν λόγω οφειλές δεν καταβλήθηκαν ή δεν αποδόθηκαν στο Δημόσιο από υπαιτιότητα των ανωτέρω προσώπων. Το βάρος απόδειξης για την μη ύπαρξη υπαιτιότητας, φέρουν τα υπό παρ.1 πρόσωπα. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύνανται να ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας.** 2. [...]. 4. Πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεση του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα. 5. [...].»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 29 ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12.12.2019), όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει αναδρομικά από την έναρξη ισχύος του ν.4649/2019 με το άρθρο 31 του ν.4701/2020, ορίζεται ότι: «Οι παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με τις διατάξεις του άρθρου 34 του παρόντος, ισχύουν από τη δημοσίευση του παρόντος και εφαρμόζονται και για οφειλές, οι οποίες έχουν βεβαιωθεί πριν από τη θέση σε ισχύ του παρόντος σε βάρος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων για τις οποίες ευθύνονται αλληλεγγύως και προσωπικά τα φυσικά πρόσωπα κατ' εφαρμογή του άρθρου 50 παρ. 1 και 2, όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με τις διατάξεις του άρθρου 34 του παρόντος, του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 (Α' 151), της παρ. 7 του άρθρου 22 του ν. 2648/1998 (Α' 238), της περ. β' του άρθρου 55 του ν. 2859/2000 (Α' 248), καθώς και κάθε άλλης διάταξης με την οποία θεσπίζεται αλληλέγγυα ευθύνη για οφειλές για τις οποίες εφαρμόζεται ο Κώδικας. Οι οφειλές αυτές παύουν να βαραίνουν τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα, εφόσον τα τελευταία δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις, που τίθενται με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με τις διατάξεις του άρθρου 34 του παρόντος για τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης και αίρονται τα σε βάρος τους ληφθέντα μέτρα. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, υποβάλλεται αίτηση στην Υπηρεσία της

Φορολογικής Διοίκησης που είναι αρμόδια για την επιδίωξη της είσπραξης των οφειλών μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2020. Η αίτηση μπορεί να υποβληθεί και για εκκρεμείς υποθέσεις οφειλών κατά την έννοια της παρ. 50 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει, καθώς και για εκκρεμείς υποθέσεις οφειλών ενώπιον των αρμόδιων δικαστηρίων μετά από άσκηση ανακοπής. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει αιτιολογημένη πράξη, με την οποία αποδέχεται ή απορρίπτει την αίτηση. Κατά της τυχόν απορριπτικής απόφασης ή της σιωπηρής απόρριψης της αίτησης μπορεί να ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 63 του ν. 4174/2013. Ποσά που έχουν εισπραχθεί από τα πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 δεν επιστρέφονται.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 50 εδ. δ' ν. 4174/2013, «Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης.»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 498/2020 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης), «...με τις προπαρατεθείσες διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ. παρέχεται στους προσωπικώς και αλληλεγγύως κατά νόμον ευθυνόμενους για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων νομικών προσώπων ή οντοτήτων [...] η δυνατότητα ασκήσεως όλων των έναντι της φορολογικής διοικήσεως διαδικαστικού χαρακτήρα δικαιωμάτων που παρέχονται εκ του νόμου στα ίδια τα νομικά πρόσωπα. Μεταξύ των δικαιωμάτων αυτών περιλαμβάνεται και η κατ' άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. ενδικοφανής προσφυγή, η άσκηση της οποίας αποτελεί προϋπόθεση παραδεκτού της εν συνεχεία ασκούμενης ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων προσφυγής. Δεδομένου, εξάλλου, ότι από το δικαίωμα ασκήσεως προσφυγής κατά της σιωπηρής ή ρητής απορρίψεως της ενδικοφανούς προσφυγής ο νόμος δεν προβλέπει καμία εξαίρεση (βλ. παρ. 8 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ.), οι προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενοι για τις φορολογικές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου -οι οποίοι, άλλωστε, πρέπει να μνημονεύονται στην καταλογιστική του φόρου πράξη (βλ. άρθρο 37 περ. θ' του Κ.Φ.Δ.)- **νομιμοποιούνται, υπό την ιδιότητά τους αυτή**, να ασκήσουν προσφυγή κατά της απόρριψης της ενδικοφανούς τους προσφυγής, με την οποία, κατ' ενάσκηση δυνατότητας παρεχόμενης εκ του νόμου, εστράφησαν κατά της εκδοθείσης σε βάρος του νομικού προσώπου καταλογιστικής πράξης της φορολογικής αρχής. Η δυνατότητα δικαστικής αμφισβήτησης της νομιμότητας της απορρίψεως της ενδικοφανούς προσφυγής αποτελεί, κατά τούτο, αναγκαίο συμπλήρωμα του αντίστοιχου διαδικαστικού δικαιώματος που παρέχεται στους προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενους, οι οποίοι, λόγω της συμμετοχής τους στη

διοικητική διαδικασία που προηγείται της οριστικοποίησης της φορολογικής οφειλής του νομικού προσώπου, νομιμοποιούνται ενεργητικώς για την άσκηση προσφυγής κατά της πράξης, με την οποία περατώνεται η προβλεπόμενη εκ του νόμου ενδικοφανής διαδικασία. Αντίθετη ερμηνευτική εκδοχή, η οποία θα απέκλειε τη δυνατότητα άσκησης προσφυγής για την παραπάνω κατηγορία προσώπων, ανεξαρτήτως του ότι δεν βρίσκει έρεισμα στον νόμο, θα είχε ως συνέπεια να παραμένει ημιτελής και άνευ ουσιαστικού περιεχομένου η παρεχόμενη από το άρθρο 50 παρ. 7 του Κ.Φ.Δ. δυνατότητα ασκήσεως ενδικοφανούς προσφυγής, αποτέλεσμα που δυσχερώς εναρμονίζεται με τη λειτουργία και τον σκοπό που εξυπηρετεί η καθιερούμενη από το άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. ενδικοφανής διαδικασία, η τήρηση της οποίας, όπως έχει κριθεί (ΣτΕ 2691/2019, 1483-1485/2019 και 1686/2019), αποβλέπει, μεταξύ άλλων, στην επανεξέταση των ζητημάτων που εγείρονται από τον φορολογούμενο στο πλαίσιο του διοικητικού ελέγχου της νομιμότητας βλαπτικών των εννόμων συμφερόντων του πράξεων της φορολογικής διοικήσεως, ώστε, εάν, τελικώς, δεν επιλυθεί η διαφορά από την ίδια τη διοίκηση, να έχουν τουλάχιστον εκκαθαριστεί επαρκώς, από απόψεως πραγματικού, τα λυσιτελώς τιθέμενα σε κάθε υπόθεση νομικά ζητήματα, προκειμένου να διευκολύνεται το έργο των εν συνεχεία επιλαμβανόμενων διοικητικών δικαστηρίων επί τω σκοπώ της ταχείας και αποτελεσματικής επίλυσης των αγόμενων ενώπιόν τους φορολογικών διαφορών. Μόνο, εξάλλου, το γεγονός ότι τα κατ' άρθρο 115 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα δεν έχουν ίδια φορολογική υποχρέωση για την καταβολή των οφειλόμενων από το νομικό πρόσωπο φόρων και προστίμων, αλλά απλή πρόσθετη ευθύνη προς πληρωμή των βεβαιωθέντων σε βάρος τους ποσών (ΣτΕ 1775/2018, 2274-2275/2017, 884/2011, 4411/2011, 237/2008, 708/2008, 2495/2007, 2999/2006, 2712/2002 κ.ά.) δεν τους στερεί από το δικαίωμα ασκήσεως προσφυγής. Και τούτο, διότι, εν αντιθέσει με τον προϊσχύοντα Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (π.δ/γμα 331/1985 [...]), ο οποίος προέβλεπε ότι δικαίωμα προσφυγής έχει «εκείνος που βαρύνεται άμεσα από την πράξη» ή «εκείνος στον οποίο παρέχεται ειδικά το δικαίωμα αυτό από τον ουσιαστικό νόμο» (άρθρο 74 παρ. 1), ο Κ.Δ.Δ., οι διατάξεις του οποίου τυγχάνουν, εν προκειμένω, εφαρμογής, αποσυνδέει το έννομο συμφέρον προς 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, μεταξύ άλλων, να ασκήσει όποιος «έχει άμεσο, προσωπικό και ενεστώς έννομο συμφέρον» (πρβλ. και ΣτΕ 1316/2012), προϋπόθεση που συντρέχει, κατ' αρχήν, ως προς εκείνον που ασκεί προσφυγή κατά της απορριπτικής της ενδικοφανούς προσφυγής του πράξεως, σε περιπτώσεις που, όπως εν προκειμένω, το δικαίωμα ασκήσεως ενδικοφανούς προσφυγής παρέχεται ευθέως εκ του νόμου. Ουδεμία, εξάλλου, αντίθεση ανακύπτει μεταξύ της, κατά τα ανωτέρω, ερμηνείας των προαναφερόμενων διατάξεων προς τις αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 1775/2018, 2274-2275/2017, 4357/2014, 884/2011, 4411/2011, 237/2008, 708/2008,

2495/2007, 2999/2006, 2712/2002 κ.ά.), με τις οποίες το Δικαστήριο, εκκινώντας από την αφετηρία ότι οι προσωπικώς και αλληλεγγύως υπόχρεοι για τις φορολογικές οφειλές νομικών προσώπων δεν καθίστανται υποκείμενα της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης, με αποτέλεσμα η ευθύνη τους να ανάγεται 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 Κ.Φ.Δ., 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.»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2128/4.08.2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «άσκηση ενδικοφανούς και δικαστικής προσφυγής ατομικώς από τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα του άρθρου 50 ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)»:

«Σχετικά με το ζήτημα της δυνατότητας άσκησης ενδικοφανούς και δικαστικής προσφυγής από τους προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενους για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων νομικών προσώπων ή οντοτήτων και κατόπιν της έκδοσης της υπ' αριθμ. 498/2020 απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας (Τμήμα Β'), σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα :

1. Σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 7 του άρθρου 50 Κ.Φ.Δ. - η οποία αναριθμήθηκε σε παράγραφο 5 με το άρθρο 67 παρ. 3 του ν. 4646/2019 (Α' 201) - «Πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεση του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα».

Περαιτέρω, σύμφωνα με τις παρ. 1 και 8 του άρθρου 63 Κ.Φ.Δ. «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης ...

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».

2. Με την υπ' αριθμ. 498/2020 απόφαση του ΣτΕ κρίθηκε ότι «... με τις προπαρατεθείσες διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ. παρέχεται στους προσωπικώς και αλληλεγγύως κατά νόμον ευθυνόμενους για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων νομικών προσώπων ή οντοτήτων ... η δυνατότητα ασκήσεως όλων των έναντι της φορολογικής διοικήσεως διαδικαστικού χαρακτήρα δικαιωμάτων που παρέχονται εκ του νόμου στα ίδια τα νομικά πρόσωπα. Μεταξύ των δικαιωμάτων αυτών περιλαμβάνεται και η κατ' άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. ενδικοφανής προσφυγή, η άσκηση της οποίας αποτελεί προϋπόθεση παραδεκτού της εν συνεχεία ασκούμενης ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων προσφυγής. Δεδομένου, εξάλλου, ότι από το δικαίωμα ασκήσεως προσφυγής κατά της σιωπηρής ή ρητής απορρίψεως της ενδικοφανούς προσφυγής ο νόμος δεν προβλέπει καμία εξαίρεση (βλ. παρ. 8 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ.), οι προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενοι για τις φορολογικές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου -οι οποίοι, άλλωστε, πρέπει να μνημονεύονται στην καταλογιστική του φόρου πράξη (βλ. άρθρο 37 περ. θ' του Κ.Φ.Δ.)-νομιμοποιούνται, υπό την ιδιότητά τους αυτή, να ασκήσουν προσφυγή κατά της απόρριψης της ενδικοφανούς τους προσφυγής, με την οποία, κατ' ενάσκηση δυνατότητας παρεχόμενης εκ του νόμου, εστράφησαν κατά της εκδοθείσας σε βάρος του νομικού προσώπου καταλογιστικής πράξης της φορολογικής αρχής».

3. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι προσωπικώς και αλληλεγγύως κατά νόμον ευθυνόμενοι για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων νομικών προσώπων ή οντοτήτων δύναται να ασκήσουν την κατ' άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. ενδικοφανή προσφυγή κατά οποιασδήποτε πράξης ρητής ή σιωπηρής, που εκδίδεται σε βάρος του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας από τη Φορολογική Διοίκηση (πράξη ρητή ή σιωπηρή, που εκδίδεται ή συντελείται από 1.1.2014 και εφεξής και εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ. με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο β' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 35 και στο στ' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ.).

Τα ως άνω προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα δύναται να ασκήσουν δικαστική προσφυγή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών επί της ενδικοφανούς προσφυγής τους ή της σιωπηρής απόρριψης αυτής.

4. Τέλος, επισημαίνεται ότι με την υπ' αριθμ. 4/2020 Πράξη της Επιτροπής του άρθρου 1 παρ. 1 του ν. 3900/2010, εισήχθη στο ΣτΕ εκκρεμής στο Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών προσφυγή, με τη διαδικασία της «πρότυπης δίκης» (ζήτημα γενικότερου ενδιαφέροντος που έχει συνέπειες για ευρύτερο κύκλο προσώπων), προκειμένου να κριθεί

εάν «με την προσφυγή μπορεί να προβληθούν αποκλειστικά λόγοι περί ελλείψεως των κατά νόμον προβλεπόμενων προϋποθέσεων γένεσης της αλληλέγγυας ευθύνης του προσφεύγοντος, χωρίς να αμφισβητείται η νομιμότητα της εκδοθείσης σε βάρος του νομικού προσώπου καταλογιστικής πράξης, ή αν, αντιθέτως, μπορούν να προβάλλονται και λόγοι αναγόμενοι στη νομιμότητα της οικείας καταλογιστικής πράξης και της εν γένει φορολογικής υποχρέωσης του νομικού προσώπου».

Κατά συνέπεια, μέχρι να επιλυθεί το σχετικό ζήτημα οριστικά από το ΣτΕ, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να εξετάζει μόνο λόγους περί ελλείψεως των κατά νόμον προβλεπόμενων προϋποθέσεων γένεσης της αλληλέγγυας ευθύνης του προσφεύγοντος, ενώ, εφόσον με την ενδικοφανή προσφυγή προβάλλονται λόγοι αναγόμενοι στην νομιμότητα της οικείας καταλογιστικής πράξης και της εν γένει φορολογικής υποχρέωσης του νομικού προσώπου, ο προσφεύγων δύναται να υποβάλει αίτηση ενώπιον του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για αναστολή της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 63 Κ.Φ.Δ., όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 71 παρ.1 ν.4587/2018 (ΦΕΚ Α' 218), καθώς και τη διευκρινιστική με αριθμό Ε.2010/11-01-2019 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων αιτείται την απαλλαγή του από την αλληλέγγυα ευθύνη για την καταβολή των οφειλών της εταιρείας «.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 50 του ν.4174/2013, προσδιορίστηκαν οι προϋποθέσεις με βάση τις οποίες θεμελιώνεται η προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη για την καταβολή των οφειλών, όπου απαιτείται σωρευτικά η ισχύς και των τριών προϋποθέσεων.

Επειδή, αναμένεται να εκδοθεί κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, όπου δύναται να ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 29 του ν.4646/2019, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, το δικαίωμα του προσφεύγοντος παρατάθηκε για την υποβολή αίτηση μέχρι τις 31.12.2020.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για την έλλειψη υπαιτιότητας θα εξεταστεί κατόπιν νέας αίτησης που θα υποβάλλει ο προσφεύγων μέχρι 31.12.2020 και η αρμόδια υπηρεσία είσπραξης των οφειλών θα εξετάσει την αίτηση, μετά την έκδοση της εγκυκλίου του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και με την προϋπόθεση ότι δεν θα ασκηθεί προσφυγή κατά της παρούσης απόφασης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη των από 7.05.2020 & 14.05.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου& ενδικοφανών προσφυγών του, ΑΦΜ, κατοίκου, με αίτημα την απαλλαγή του από την αλληλέγγυα ευθύνη καταβολής οφειλών της εταιρείας «.....». ΑΦΜ και την εξέταση τυχόν υποβληθείσας νέας αίτησης έως την 31.12.2020, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στις προσφεύγουσες και στον προσφεύγοντα.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.