



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Καλλιθέα, 15/10/2020

Αριθμός απόφασης: 2209

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536
ΦΑΞ : 2131604567

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 Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 25-05-2020 και με αριθμό πρωτ. ΕΜΕΙΣ ΕΙ2020 ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου κατά της με αριθμ.

ΕΜΕΙΣ ΕΞ2020/14-04-2020 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Επιχειρησιακής μονάδας είσπραξης της ΑΑΔΕ, επί της με αριθ. πρωτ. / 10-03-2020 αίτησης της προσφεύγουσας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 25-05-2020 και με αριθμό πρωτ. ΕΜΕΙΣ ΕΙ2020 ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμ. πρωτ. ΕΜΕΙΣ/04-04-2016 Ατομική Ειδοποίηση Καταβολής-Υπερμερίας της Επιχειρησιακής μονάδας είσπραξης της ΓΓΔΕ, ειδοποιήθηκε η προσφεύγουσα για ληξιπρόθεσμες οφειλές συνολικού ποσού 2.716.383,01 €, εκ των οποίων 2.250.071,28 € αφορούν κεφάλαιο και 466.311,73 € προσαυξήσεις. Οι ανωτέρω οφειλές, σχετίζονται με την ιδιότητα της προσφεύγουσας ως ομόρρυθμου μέλους της εταιρείας με επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:

Ακολουθως, με την με αριθμ. πρωτ./18-04-2019 Ατομική Ειδοποίηση Καταβολής-Υπερμερίας της ΔΟΥ Σύρου ειδοποιήθηκε η προσφεύγουσα για ληξιπρόθεσμες οφειλές συνολικού ποσού 2.220.139,36 €, εκ των οποίων 1.427.907,06 € αφορούν κεφάλαιο και 792.232,30 € προσαυξήσεις.

Η προσφεύγουσα, με την με αριθ. πρωτ./10-03-2020 αίτησή της, την οποία υπέβαλλε στην Επιχειρησιακή μονάδα είσπραξης της ΑΑΔΕ, ζήτησε να παύσει η Φορολογική Διοίκηση να την θεωρεί ως αλληλεγγύως συνυπόχρεη με την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ: για τις οφειλές που έχουν καταλογιστεί σε βάρος αυτής, και να αρθούν όλα τα μέτρα που είχαν ληφθεί σε βάρος της περιουσίας της για την ικανοποίηση των εν λόγω οφειλών.

Ο προϊστάμενος της Επιχειρησιακής μονάδας είσπραξης της ΑΑΔΕ με την με αριθμ. ΕΜΕΙΣ Β ΕΞ2020/14-04-2020 αρνητική απάντηση, απέρριψε την ως άνω αίτηση για τους λόγους που αναφέρονται σε αυτήν.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά: α) να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη, β) να παύσει η Φορολογική Διοίκηση να την θεωρεί ως αλληλεγγύως συνυπόχρεη με την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ: για τις οφειλές που έχουν καταλογιστεί σε βάρος της και για τις οποίες ειδοποιήθηκε με τις σχετικές Ατομικές Ειδοποιήσεις

Καταβολής- Υπερημερίας και γ) να αρθούν όλα τα μέτρα που είχαν ληφθεί σε βάρος της περιουσίας της για την ικανοποίηση των εν λόγω οφειλών, ισχυριζόμενη τα κάτωθι:

Η εταιρεία με την επωνυμία <» συστήθηκε το έτος 2008.

Κατά το αρχικό στάδιο λειτουργίας της είχε την επωνυμία «.....» και αναφέρθηκε η ίδια ως ομόρρυθμος εταίρος. Επρόκειτο για μία τυπική αναφορά της ως διαχειρίστρια της εταιρείας, πραγματικός φορέας της οποίας ήταν έκτοτε ο σύζυγός της Το τυπικό της συμμετοχής της συνάγεται χωρίς αμφιβολία και με βάση τα διδάγματα της κοινής πείρας, αν συνυπολογιστεί το γεγονός ότι είναι υπήκοος Σλοβακίας, με ελάχιστη γνώση Ελληνικών κατά το χρόνο ίδρυσης της εταιρείας και κυρίως χωρίς οιαδήποτε γνώση της ελληνικής πραγματικότητας και του τρόπου λειτουργίας των επιχειρήσεων. Η αποδοχή τυπικά του ρόλου του ομόρρυθμου εταίρου έγινε με αποκλειστική πρωτοβουλία του συζύγου της, ο οποίος έκτοτε είχε την πραγματική Διοίκηση της εταιρείας. Το γεγονός αυτό έχει γίνει δεκτό στην ποινική διαδικασία της υπόθεσης και συγκεκριμένα ο Εισαγγελέας Εφετών Αιγαίου με το/2013 κλητήριο θέσπισμά του κάλεσε το σύζυγό της να δικαστεί ως υπαίτιος κακουργήματος και αναφέρεται στο κλητήριο αυτό θέσπισμα, ότι «στη κατά τη φορολογική περίοδο 1.1.2010 έως 31.12.2010, **ως ετερόρρυθμος μεν εταίρος που ενεργούσε όμως στην πραγματικότητα ως διαχειριστής σε μόνιμη βάση της**»

Η ως άνω εταιρεία μετονομάστηκε στις 25-02-2011 σε «.....» και πλέον ο έγινε και τυπικά ομόρρυθμος εταίρος και διαχειριστής με ορισμό της, ως ετερορρυθμού εταίρου όπως ήταν άλλωστε και η πραγματικότητα εξ αρχής. Συνεπώς αποτελούσε κατά τη διάρκεια λειτουργίας της ως άνω εταιρείας και κατά την παύση της δραστηριότητας αυτής, ετερόρρυθμο μέλος [είτε κατά την τυπική έννοια του νόμου από 25.2.2011 είτε και κατ' ουσία στο προηγούμενο διάστημα] και δεν μπορεί στο πρόσωπό της να στοιχειοθετηθεί οιαδήποτε ατομική ευθύνη σε σχέση με τη δράση της εταιρείας. Συναφώς προς το παραπάνω αναφερόμενο κλητήριο θέσπισμα, το Συμβούλιο Εφετών Αιγαίου με το υπ' αριθμό/2015 βούλευμα του, κρίνοντας σχετικά με την επιβολή περιοριστικών όρων για φοροδιαφυγή στο σύζυγο της, δέχτηκε ρητώς ότι « ο κατηγορούμενος φέρεται κατά την φορολογική περίοδο 1-1-2010 έως 31-12-2010 ως ετερόρρυθμος εταίρος που ενεργούσε όμως στην πραγματικότητα ως διαχειριστής σε μόνιμη βάση της «.....» μετονομασθείσας σε «.....»»

Σύμφωνα με τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι ουδέποτε υπήρξε νόμιμος εκπρόσωπος της εν λόγω εταιρείας και ως εκ τούτου δοθέντος ότι δεν υπέχει ποινική ευθύνη είναι και λογικά άτοπο να υπέχει ατομική [αστική ευθύνη] με βάση τα ίδια γεγονότα. Συνεπώς δεν πληρεί την μία

από τις τρεις σωρευτικώς προϋποθέσεις του άρθρου 50 του ν.4172/2013 , ήτοι αυτό της υπαιτιότητας για την μη καταβολή των χρεών του νομικού προσώπου.

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 δύνανται 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 δύνανται 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 Προϊστάμενος της Επιχειρησιακής μονάδας είσπραξης της ΑΑΔΕ με την με αριθμ. ΕΜΕΙΣ Β ΕΞ2020/14-04-2020 αρνητική απάντησή του, επί της με αριθ. πρωτ. /10-03-2020 αίτησης της προσφεύγουσας, απέρριψε την εν λόγω αίτηση.

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 δύνανται 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 της προσφεύγουσας για την έλλειψη υπαιτιότητας θα εξεταστεί κατόπιν νέας αίτησης που θα υποβάλλει αυτή, 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 πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 25-05-2020 και με αριθμό πρωτ. ΕΜΕΙΣ ΕΙ2020 ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, κατά της με αριθμ. ΕΜΕΙΣ Β ΕΞ2020/14-04-2020 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Επιχειρησιακής μονάδας είσπραξης της ΑΑΔΕ 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 στην υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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

