



(160.8)	(52.2)	35.8
(74.0)	198.5	(116.6)
6.966.1	7.150.1	
(3.049.2)	(2.729.8)	
(158.5)	(186.4)	
394.7	511.4	
(354.3)	(166.1)	
(3.167.3)	(2.570.9)	
(117.5)	260.6	
2.284.9	997.3	
(962.8)		
(2.615.1)	(3.300.0)	
(2.896.6)	(2.609.7)	
328.6	334.0	
142.3	112.5	
(13.6)	(10.6)	

Άρθρο των δικηγόρων ΧΡΥΣΟΣΤΟΜΟΥ ΓΚΙΚΑ
ΣΠΥΡΟΥ ΔΕΛΛΑΠΟΡΤΑ

Επισημάνσεις εκ των άρθρων 37 και 50 παρ. 7 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013) για τα δικαιώματα των αλληλεγγύως ευθυνόμενων

1. Πολύ συχνά, πρόσωπα που στο παρελθόν διετέλεσαν νόμιμοι εκπρόσωποι, διευθύνοντες σύμβουλοι κλπ. νομικών προσώπων, παραλαμβάνουν, με συστημένη επιστολή της αρμόδιας υπηρεσίας της Α.Α.Δ.Ε, ατομική ειδοποίηση, με την οποία καλούνται να φροντίσουν για την ολοσχερή εξόφληση τεράστιων χρηματικών ποσών, που αφορούν χρέη του νομικού προσώπου. Επειδή δε ουδέποτε είχαν οχληθεί για το θέμα αυτό και επειδή ουδεμία σχέση είχαν με το νομικό πρόσωπο μετά την αποχώρησή τους από τη διοίκηση αυτού, σπεύδουν θορυβημένοι στην αρμόδια Δ.Ο.Υ και εκεί πληροφορούνται ότι, μετά από φορολογικό έλεγχο που έγινε μετά την αποξένωσή τους από το νομικό πρόσωπο και στο οποίο δεν έλαβαν μέρος κατά οποιοδήποτε τρόπο, φέρονται ως αλληλεγγύως ευθυνόμενα φυσικά πρόσωπα για τα φορολογικά χρέη που καταλογίσθηκαν σε βάρος του νομικού προσώπου.

Μέχρι την εισαγωγή του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013) μοναδική άμυνα του φερόμενου ως αλληλεγγύως ευθυνόμενου ήταν η άσκηση ανακοπής για την ακύρωση της σχετικής ατομικής ειδοποίησης πληρωμής των βεβαιωμένων χρεών, με την οποία, όμως, δεν μπορούσε να προβάλλει παραδεκτά λόγους που αφορούσαν πλημμέλειες των καταλογιστικών πράξεων και γενικά της φορολογικής διαδικασίας. Τούτο διότι, με βάση την πάγια νομολογία του Σ.τ.Ε, η αλληλέγγυα ευθύνη κατά το άρθρο 115 του Ν. 2238/1994 και το άρθρο 50 του Ν. 4174/1973 είναι πρόσθετη - παράλληλη. Δεν δημιουργείται ίδια φορολογική υποχρέωση του διοικούντος προσώπου (δεν καθίσταται φορολογικό υποκείμενο) αλλά απλή πρόσθετη ευθύνη για πληρωμή των βεβαιωμένων φορολογικών οφειλών του νομικού προσώπου (Σ.τ.Ε. 2636/2018, 2274/2017, 1623/2015, 4357/2014, 844/2012, 2711/2011, 708/2008, 3333/2008, 2712/2002). Η ευθύνη του αλληλεγγύως ευθυνόμενου ανάγεται στο στάδιο της είσπραξης και όχι στο στάδιο βεβαίωσης του φόρου (Σ.τ.Ε 2636/2018, 2274/2017, 1623/2015, 4357/2014, 844/2012, 2711/2011, 708/2008, 3333/2008, 2712/2002). Με την εισαγωγή, όμως, του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας οι αμυντικές δυνατότητες του φερόμενου ως αλληλεγγύως ευθυνόμενου βελτιώθηκαν αισθητά.

Στην παράγραφο 7 του άρθρου 50 Ν. 4174/2013 - η οποία, αναριθμήθηκε σε παράγραφο 5 με το άρθρο 67 παρ. 3 του Ν. 4646/2019 (Α' 201) - προβλέπονται τα εξής:

«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 διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα».

Με την παραπάνω διάταξη της παραγράφου 7 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ. παρέχεται στους προσω-

πικώς 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 (βλ. ad hoc Σ.τ.Ε. 498/2020, στο Λογιστή Ιουνίου 2020, σελ. 701).

2. Η παραπάνω 498/2020 απόφαση του Σ.τ.Ε επισημαίνει εμφαντικά ότι το άρθρο 37 περ. θ' του Κ.Φ.Δ. επιβάλλει να μνημονεύονται στην καταλογιστική του φόρου πράξη τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα. Το ζήτημα που γεννάται είναι ποιές θα είναι οι συνέπειες στην περίπτωση που η φορολογική διοίκηση παραβεί αυτή την υποχρέωσή της, δεδομένου ότι ο νόμος δεν ασχολείται ευθέως με το θέμα αυτό. Προεχόντως, γεννάται το ερώτημα αν η παράλειψη αναγραφής στις οριστικές καταλογιστικές πράξεις των αλληλεγγύως ευθυνομένων συνεπάγεται ακυρότητα αυτών επειδή δεν περιέχουν τα στοιχεία που απαιτεί ο νόμος (άρθρο 37 περ. θ' του Ν. 4174/2013).

Στο άρθρο 37 του Κ.Φ.Δ (Ν. 4174/2013) «Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου» ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,...

β) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα...

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. ...»

Από τις παραπάνω ρητές και σαφείς διατάξεις προκύπτει ότι οι προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενοι για τις φορολογικές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου, εφόσον είναι γνωστοί στη φορολογική διοίκηση οπότε μάλιστα μνημονεύονται και στην έκθεση ελέγχου, πρέπει απαραίτητα να μνημονεύονται στην καταλογιστική του φόρου πράξη (Σ.τ.Ε 498/2020), η οποία επομένως τους αφορά ευθέως και εκ του λόγου αυτού πρέπει να κοινοποιείται και σ' αυτούς, προκειμένου να ασκήσουν τα νόμιμα δικαιώματά τους.

Η επιλογή αυτή του νομοθέτη δεν είναι τυχαία και άνευ σημασίας, διότι η μνεία του αλληλεγγύως ευθυνόμενου στο σώμα της καταλογιστικής πράξης επιφέρει συνακόλουθα και την επίδοση αυτής στο πρόσωπο που αφορά (άρθρο 37 Κ.Φ.Δ.), παρέχουσα έτσι τη δυνατότητα στο αλληλεγγύως ευθυνόμενο πρόσωπο να ασκήσει τα δικαιώματά που του παρέχονται με την παρ. 7 (5) του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ (Ν. 4174/2013), ήτοι, μεταξύ άλλων, ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε και ακολούθως προσφυγή ενώπιον του αρμοδίου Διοικητικού Δικαστηρίου.

Επομένως, λόγω της σοβαρότητας των συνεπειών, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η κατά παράβαση του άρθρου 37 (περ. θ') παράλειψη αναφοράς στην οριστική καταλογιστική πράξη του αλληλεγγύως ευθυνόμενου προσώπου, που αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου, συνεπάγεται την ακυρότητα της καταλογιστικής πράξης ως προς το φερόμενο ως αλληλεγγύως ευθυνόμενο πρόσωπο.

Περαιτέρω, τίθεται το ερώτημα αν εν όψει των προαναφερόμενων διατάξεων του άρθρου 37 (περ. θ') και παρ. 7 (5) του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ δημιουργείται πλημμέλεια της φορολογικής διαδικασίας (έλλειψη ακροάσεως) λόγω μη επίδοσης και στο αλληλεγγύως ευθυνόμενο πρόσωπο των εντολών και προσκλήσεων του φορολογικού ελέγχου, καθώς και του Σημειώματος Διαπιστώσεων (άρθρο 28 Κ.Φ.Δ) και των προσωρινών πράξεων.

Κατά τη γνώμη μας, από την παραπάνω διάταξη της παρ. 7 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ σε συνδυασμό με αυτή του άρθρου 37 περ. θ' του ίδιου κώδικα, σύμφωνα με την οποία στην οριστική καταλογιστική πράξη πρέπει να αναφέρονται τα τυχόν αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα, προκύπτει ότι οι προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενοι για τις φορολογικές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου, εφόσον είναι γνωστοί στη φορολογική διοίκηση, μετέχουν στη φορολογική διαδικασία και επομένως θα πρέπει οι εντολές και οι προσκλήσεις του ελέγχου να κοινοποιούνται και σ' αυτούς (που συνήθως είναι παλαιοί διευθύνοντες σύμβουλοι, διαχειριστές κλπ.) προκειμένου να ασκήσουν τα δικαιώματά τους και να προστατευθούν από τυχόν αμελή συμπεριφορά ή ανικανότητα ή άγνοια των κατά το χρόνο του ελέγχου διοικούντων το νομικό πρόσωπο. Διαφορετικά η διάταξη της παρ. 7 (5) του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ που παρέχει τη δυνατότητα στα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα να ασκήσουν οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα καθίσταται ανεφάρμοστη. Άλλωστε η συμμετοχή των προσώπων αυτών στη φορολογική διαδικασία είναι χρήσιμη και για το φορολογικό έλεγχο, που συνήθως διεξάγεται μετά πολλά χρόνια από την ελεγχόμενη περίοδο, για την οποία δεν έχουν γνώση οι κατά τον χρόνο του ελέγχου εκπρόσωποι του νομικού προσώπου.

Επομένως, εφόσον οι αλληλεγγύως ευθυνόμενοι δεν κλήθηκαν να μετάσχουν στη φορολογική διαδικασία, θα μπορούσαν με την ενδικοφανή προσφυγή τους να υποστηρίξουν ότι οι οριστικές καταλογιστικές πράξεις εκδόθηκαν κατά παράβαση της αρχής της έλλειψης ακροάσεως (άρθρο 20 Συντάγματος) και πρέπει για το λόγο αυτό να ακυρωθούν. Η ερμηνεία αυτή των ανωτέρω διατάξεων σε συνδυασμό με αυτές των παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ. όπως αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 34 παρ. 1 του Ν. 4646/2019, που θέτουν ως βασική προϋπόθεση της αλληλεγγύως ευθύνης το στοιχείο της υπαιτιότητας των διοικούντων το νομικό πρόσωπο, παρέχουν πλέον στα φερόμενα ως αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα ένα ασφαλές πλέγμα δικαστικής προστασίας.

Κυκλοφορεί από τις Εκδόσεις "ΤΟΤΣΗ"

ΧΡΗΣΤΟΥ Ν. ΤΟΤΣΗ

Δικηγόρου - Οικονομολόγου

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΟΙΝΟΛΟΓΙΟ
ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΚΑΙ
ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΠΟΙΝΙΚΩΝ ΚΥΡΩΣΕΩΝ

ΕΚΔΟΣΗ 16η (2021) ενημερωμένη και με το Ν. 4819/2021