

Η διοικητική εκτέλεση εις βάρος των αλληλέγγυα συνευθυνόμενων προσώπων για την καταβολή φορολογικών και ασφαλιστικών οφειλών και η έννομη προστασία τους

Σωτήρης Κυβέλος,

ΔΝ, Δικηγόρος,

Διάγραμμα:

- i. Εισαγωγικά
- ii. Οι κρίσιμες ρυθμίσεις καθιέρωσης της ευθύνης των διοικούντων:
- iii. Τι αφορά η αλληλέγγυος ευθύνη:
- iv. Οι διαφορές της ευθύνης για φορολογικά και ασφαλιστικά χρέη
- v. Η έννομη προστασία των αλληλεγγύως ευθυνόμενων διοικούντων

i. Εισαγωγικά

Η ευθύνη των διοικούντων αποτελεί κάμψη στην αρχή της περιουσιακής αυτοτέλειας των νπ. Στις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες με βάση τις διατάξεις του Ν. 4072/2012 που διέπουν τη λειτουργία τους οι εταίροι ευθύνονται προσωπικά και εις ολόκληρον για τις πάσης φύσεως οφειλές της εταιρίας παράλληλα με το νπ (ευθύνη πρωτοφειλέτη και όχι εγγυητή, βλ. *Αντωνόπουλος, Προσωπικές εταιρίες 2016, σ. 209*) και μάλιστα απεριόριστα (ανεξάρτητα δηλ. από την εταιρική τους μερίδα). Μάλιστα σύμφωνα με το άρθρο 258 παρ. 3 του Ν. 4072/2012, για τον εταίρο που εισέρχεται στην εταιρεία η ευθύνη εκτείνεται και στα υπάρχοντα πριν από την είσοδο του εταιρικά χρέη και αντίθετη συμφωνία δεν ισχύει έναντι των τρίτων. Συνέπεια της εις ολόκληρον ευθύνης ομόρρυθμων και ετερορρυθμων εταίρων είναι η δυνατότητα του Δημοσίου ή του ασφαλιστικού ταμείου να στραφεί κατά του ομορρύθμου εταίρου άμεσα χωρίς να βεβαιωθεί το φορολογικό χρέος της εταιρίας σε βάρος του, εφόσον ο νόμιμος τίτλος που έχει εκδοθεί σε βάρος της εταιρείας αποτελεί νόμιμο τίτλο εκτέλεσης και κατά των εταίρων.

Στις κεφαλαιουχικές εταιρίες η άρση της αυτοτέλειας προβλέπεται εξαιρετικά για φόρους και ασφαλιστικές εισφορές (ευθύνη επικουρική) για τους διοικούντες και κατ' εξαίρεση για τους μετόχους. Η ευθύνη των διοικούντων κεφαλαιουχικές εταιρίες θεμελιώνεται στις ειδικές ρυθμίσεις του άρθρ. 31 του Ν 4321/2015 για τις ασφαλιστικές οφειλές και στο άρθρ. 50 του Ν 4174/2013 για τις φορολογικές οφειλές.

Η νομική φύση της ευθύνης των διοικούντων εταιρίες για τις ασφαλιστικές οφειλές, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις του άρθρ. 31 του Ν 4321/2015, ταυτίζεται απόλυτα με τη νομική φύση της ευθύνης των διοικούντων εταιρίες για τις

φορολογικές οφειλές των εταιριών σύμφωνα με το άρθρ. 50 του Ν 4174/2013 και όσον αφορά τις κεφαλαιουχικές εταιρίες είναι επικουρική (δηλ. ευθύνη εγγυητή όπως την αποκαλεί η ΣτΕ 3/2000) και όχι πρωτογενής, αφού καταρχήν η κάλυψη των χρεών γίνεται από το κεφάλαιο της εταιρίας (Αντωνόπουλος, ο.π., σ. 207). Έτσι, δεν δημιουργείται ίδια υποχρέωση των ευθυνόμενων προσώπων, συνεπαγόμενη προσωπική κατ' αυτών ταμειακή βεβαίωση, αλλ' απλή πρόσθετη ευθύνη για την πληρωμή των φόρων ή ασφαλιστικών χρεών της κεφαλαιουχικής εταιρίας, αναγόμενη στο στάδιο της είσπραξης των φόρων, ώστε να εξασφαλίζεται η ικανοποίηση των αντίστοιχων απαιτήσεων του Δημοσίου. Και στις δύο περιπτώσεις, η ευθύνη θεμελιώνεται σε διατάξεις αναγκαστικού δικαίου, και όχι σε αυτή καθ'εαυτή την ιδιότητα προσώπου ως διοικητού, και ως εκ τούτου δεν μπορεί να περιοριστεί ή να αποκλειστεί με συμφωνία των μερών. Παρότι έτσι μετατίθενται σε ένα φυσικό πρόσωπο αλλότρια χρέη, η νομοθετική καθιέρωσή της συγκεκριμένης ευθύνης έχει κριθεί συνταγματικά ανεκτή (ΣτΕ 1028/2013, 1775/2018 7μ). Δεν έχει, επομένως, καμία ισχύ έναντι της Φορολογικής Διοίκησης ή των Φορέων Κοινωνικής Ασφάλισης τυχόν συμφωνία του διαχειριστή μίας ΕΠΕ ή ΙΚΕ με τους εταίρους αυτής περί αποκλεισμού ή περιορισμού της ευθύνης του, όπως αντίστοιχα συμβαίνει και στην περίπτωση σχετικής συμφωνίας του διευθύνοντος συμβούλου ή διευθυντή ή εκκαθαριστή μίας α.ε. με τους μετόχους της. Βεβαίως, μία τέτοια συμφωνία μπορεί να είναι ισχυρή μεταξύ των συμβαλλομένων μερών θεμελιώνοντας δικαίωμα αναγωγής του καταβαλόντος, σύμφωνα με τους όρους της συμφωνίας αυτής.

Κύριο πάντως χαρακτηριστικό της ευθύνης των διοικούντων ν.π. για τα φορολογικά χρέη ή τις εταιρικές ασφαλιστικές οφειλές είναι το γεγονός ότι η θεμελίωσή της δεν εξαρτάται από την ύπαρξη υπαιτιότητας στο πρόσωπο των διοικούντων, όπως προϋποθέτει το άρθρο 71 ΑΚ, αλλά, πρόκειται για αντικειμενική ευθύνη, η οποία καθιερώνεται ανεξάρτητα από την ύπαρξη πταίσματος του διοικούντος κατά την εκτέλεση των καθηκόντων. Έτσι, αρκεί η ύπαρξη μίας από τις περιοριστικά αναφερόμενες στο άρθρο 50 του ΚΦΔ ή το άρθρ. 31 παρ. 1 του Ν 4321/2015 ιδιότητες για να καταστεί κάποιο πρόσωπο αλληλεγγύως συνυπεύθυνο για τις φορολογικές ή ασφαλιστικές οφειλές της εταιρίας. Ενόψει των ως άνω χαρακτηριστικών της συγκεκριμένης ευθύνης, συνάγεται ότι τυχόν απόσβεση ή απομείωση του χρέους της εταιρείας απαλλάσσει και τους διοικούντες (ΣτΕ 3333/2008, ΝΣΚ 60/2018), δεδομένου ότι μετά την απόσβεση των σχετικών απαιτήσεων του Δημοσίου κατά του ν.π. η εκδοθείσα σε βάρος της εταιρίας ταμειακή βεβαίωση θα έχει απωλέσει το νόμιμο

έρευσμά της με αποτέλεσμα την αδυναμία συνέχισης της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης σε βάρος των διοικούντων προσώπων (πρβλ. ΣτΕ 3667/2015 7μ).

ii. Οι κρίσιμες ρυθμίσεις καθιέρωσης της ευθύνης των διοικούντων:

Η αλληλέγγυος ευθύνη για τις ομόρρυθμες εταιρίες στηρίζεται στο άρθρο 249 Ν. 4072/2012: *«1. Ομόρρυθμη είναι η εταιρεία με νομική προσωπικότητα που επιδιώκει εμπορικό σκοπό και για τα χρέη της οποίας ευθύνονται παράλληλα όλοι οι εταίροι απεριόριστα και εις ολόκληρον»* και για τις ετερόρρυθμες εταιρίες στο άρθ. 271 παρ.1 Ν. 4072/2012 *«1. Ετερόρρυθμη εταιρεία είναι η εταιρεία με νομική προσωπικότητα, που επιδιώκει εμπορικό σκοπό και για τα χρέη της οποίας ένας τουλάχιστον από τους εταίρους ευθύνεται περιορισμένα (ετερόρρυθμος εταίρος), ενώ ένας άλλος τουλάχιστον από τους εταίρους ευθύνεται απεριόριστα (ομόρρυθμος εταίρος).*

Η ευθύνη διοικούντων κεφαλαιουχικές εταιρίες με το άρθρο 17 του ΝΔ 3843/1958 περιοριζόταν σε όσους είχαν ορισμένες ιδιότητες κατά τον χρόνο διάλυσης του νπ.

Αντιστοίχως, με τις διατάξεις του άρθρ. 115 του Ν 2238/1994 (προϊσχύσας Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος) προβλέφθηκε αρχικά η προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων εταιρίες για τις φορολογικές τους οφειλές κατά τον χρόνο διάλυσης του νπ. Αντίστοιχη ευθύνη προβλεπόταν και στις άλλες φορολογίες του φπα, του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου κ.λπ. με χρήση διαφορετικές ορολογίας με αποτέλεσμα ενίοτε να δημιουργείται σύγχυση για τα όρια της ευθύνης και τους συνευθυνόμενους. Στη συνέχεια, με το άρθρο 22 Ν. 2648/1998, διευρύνθηκε από 1-12-1998 η αλληλέγγυα ευθύνη και για τους παρακρατούμενους φόρους και τον φπα και για το στάδιο λειτουργίας του νπ με προσθήκη της παρ.3 στο άρθρο 115 Ν. 2238/1994, η οποία είναι εφαρμοστέα και για τον φπα (άρθ. 55 ΚΦΠΑ). Σημειώνεται ότι με τη ΣτΕ 7μ 2869/2013 είχε κριθεί, υπό την ισχύ του άρθρου 115 Ν. 2238, ότι το πρόσωπο που έχει την ιδιότητα που προβλέπει ο νόμος, ευθύνεται, υπό τους ίδιους όρους και αυτοτελώς έναντι της εταιρείας, και για την πληρωμή προστίμων που επιβλήθηκαν στα νομικά αυτά πρόσωπα λόγω παραβάσεων του Κ.Β.Σ (βλ. ΣτΕ 1326/2012, πρβλ. ΣτΕ 2978/2006 7μ., ΣτΕ 2999/2006).

Με τη διάταξη του άρθρ. 69 παρ. 2 του Ν 2676/1999 προβλέφθηκε η αναλογική εφαρμογή του άρθρ. 115 του Ν 2238/1994 και για τις οφειλόμενες στο ΙΚΑ ασφαλιστικές εισφορές τόσο κατά τον χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσης όσο και κατά τον χρόνο λειτουργίας του νομικού προσώπου.

Με τη θέσπιση του Ν 4172/2013 (νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος) και του Ν 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) καταργήθηκαν οι διατάξεις του Ν 2238/1994, μεταξύ των οποίων και το άρθρ. 115, το οποίο μεταφέρθηκε με αρκετές διαφοροποιήσεις στις διατάξεις του άρθρ. 50 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν 4174/2013), χωρίς όμως να προβλεφθεί και η αναλογική εφαρμογή του για τις οφειλόμενες από τα νομικά πρόσωπα ασφαλιστικές εισφορές.

Στο άρθρο 50 ΚΦΔ καθιερώθηκε για πρώτη ενιαία διάταξη για την αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για όλες τις φορολογίες που καλύπτει ο ΚΦΔ τόσο κατά τον χρόνο διάλυσης του νπ ή της νομικής οντότητας όσο και για τη διάρκεια λειτουργίας του. Η διάταξη αφορά φορολογικές οφειλές που γεννώνται μετά την 1-1-2014.

Από την κατάργηση του άρθρου 115 του Ν 2238/1994, ήτοι από την 1.1.2014, μέχρι και τη θέσπιση του Ν 4321/2015, στις 21-2-2015, δεν προβλεπόταν προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων εταιρίες για τις ασφαλιστικές οφειλές τους. Για να καλυφθεί το ανωτέρω κενό, όπως αναφέρεται στη σχετική αιτιολογική έκθεση, αλλά και με σκοπό να εναρμονιστούν οι σχετικές ρυθμίσεις με τα ισχύοντα στη φορολογική διοίκηση, θεσπίστηκε ρητά με το αρθρ. 31 του Ν 4321/2015, η ευθύνη των ανωτέρω προσώπων για οφειλόμενες από τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες ασφαλιστικές εισφορές. Μάλιστα, προσδόθηκε αναδρομική ισχύς στη νέα διάταξη από την ημερομηνία κατάργησης του Ν 2238/1994, μόνον όμως για τα πρόσωπα που ήδη ευθύνονταν με βάση τη ρύθμιση του ήδη καταργηθέντος αρ. 115 του Ν. 2238/1994, ώστε να καλυφθεί το ως άνω νομοθετικό κενό.

Δηλ. τα πρόσωπα που ήταν υπεύθυνα με βάση τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 4 του ν. 2556/1997, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 69 του ν. 2676/1999 ουδέποτε έπαυσαν να ευθύνονται για τη χρέη των οικείων νομικών προσώπων προς τους φορείς κοινωνικής ασφάλισης (ΔΠρΑθ 16437/2017).

Όμως, γεννάται το ερώτημα κατά πόσον είναι νόμιμη η αναδρομική ισχύς της εν λόγω διάταξης, στο μέτρο που ιδρύει αναδρομική ευθύνη;

iii. Τι αφορά η αλληλέγγυος ευθύνη:

Ως αλληλέγγυα ευθύνη των ανωτέρω προσώπων νοείται κατά το άρ. 29 ΕισΝΑΚ η ενοχή τους εις ολόκληρον κατά την έννοια του άρθ. 480 ΑΚ, δηλ. ύπαρξη αξίωσης κατά του φυσικού προσώπου παράλληλα με την αξίωση κατά του ν.π.

Η αλληλέγγυα ευθύνη εκτείνεται σε όλους τους ομορρυθμους εταίρους καθώς και στους ετερόρρυθμους για το μέρος της εταιρικής μερίδας τους καθώς και στα πρόσωπα που άσκησαν διοίκηση στις κεφαλαιουχικές εταιρίες.

Παρατηρούμε ότι με τη νέα ρύθμιση του ΚΦΔ διευρύνθηκε ιδιαιτέρως ο κύκλος των προσώπων που ευθύνονται (αναφέρονται δηλ. συγκεκριμένες ιδιότητες καθώς και πρόσωπα εντεταλμένα στη Διοίκηση ανεξάρτητα από την κατεχόμενη ιδιότητα) και εκτός από τα πάσης φύσεως νομικά πρόσωπα που θεωρείται ότι εντάσσονται στη συγκεκριμένη ρύθμιση (όλες οι εμπορικές εταιρίες, αστικές εταιρίες¹, δικηγορικές εταιρίες κ.α.) προστέθηκαν και οι νομικές οντότητες (ενώσεις προσώπων δηλ. χωρίς νομική προσωπικότητα πχ. οι Κοινοπραξίες, ο σύλλογος γονέων και κηδεμόνων, η διαχείριση της οικοδομής κλπ). Επίσης, διευρύνθηκαν οι φόροι για τους οποίους ευθύνονται τα αναφερόμενα πρόσωπα κατά τη διάλυση ή συγχώνευση των νπ. Η διεύρυνση όμως αφορά φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν από 1.1.2014 και όχι προηγουμένως, αφού με τη ρύθμιση του αρ. 115 προβλέπονταν συγκεκριμένοι φόροι για τους οποίους υπήρχε ευθύνη. Αντίστοιχο πεδίο εφαρμογής προβλέπει και το άρθ. 31 παρ.2 του Ν. 4321/2015 για τις ασφαλιστικές οφειλές.

Επισημαίνεται ότι η ευθύνη των ομορρυθμων εταίρων συνδέεται με την ιδιότητά τους ως εταίρων και όχι με το εάν άσκησαν καθήκοντα διοίκησης του ν.π. και άρα η ευθύνη τους πηγάζει καταρχήν απευθείας από το άρθρο 249 Ν. 4072/2012 που θέτει τη συγκεκριμένη αντικειμενική προϋπόθεση. Ωστόσο, οι ανωτέρω ειδικές ρυθμίσεις του ΚΦΔ και του Ν. 4321/2015 αφορούν και την ευθύνη των ομορρυθμων και ετερορρυθμων εταίρων, έστω και αν γι' αυτούς ισχύουν οι ειδικότερες ρυθμίσεις του Ν. 4072/2012 (Κ. Καλλιντέρης, Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων, σ. 171).

Επίσης, με το άρθρο 50 παρ. 4 του Ν. 4174 έγινε σχετική άρση και της νομικής προσωπικότητας με καθιέρωση περιορισμένης ευθύνης εκ μόνης της ιδιότητας του μετόχου ή εταίρου κεφαλαιουχικής εταιρίας που κατέχει ποσοστό άνω του 10% του κεφαλαίου της εταιρίας για φορολογικά χρέη, ενώ η αντίστοιχη ρύθμιση για ασφαλιστικά χρέη του άρθρου 31 παρ.2 του Ν. 4321/2015 καταργήθηκε αναδρομικώς.

Συμπερασματικώς συνάγεται ότι η ευθύνη των διοικούντων κεφαλαιουχικές εταιρίες ως προς τα φορολογικά και ασφαλιστικά χρέη τους ομοιάζει με την αντίστοιχη ευθύνη των ομορρυθμων εταίρων (διαχειριστές ή όχι) που είναι γενικευμένη,

¹ Για τις οποίες ίσχυε ο ν. 1882/1990 άρθ. 4 παρ.10.

απεριόριστη και εις ολόκληρο για κάθε είδους οφειλές της ομόρρυθμης εταιρίας και το νομοθετικό έρεισμά της δεν είναι ο ΚΦΔ ή ο Ν. 4321/2015 αλλά απευθείας οι ρυθμίσεις του Ν. 4072/2012.

iv. Οι διαφορές της ευθύνης για φορολογικά και ασφαλιστικά χρέη

Από την σύγκριση της παρ. 1 του άρθρ. 31 του Ν 4321/2015 με αυτή του άρθρ. 50 παρ. 1 του Ν 4174/2013 σαφώς προκύπτουν οι εξής αλλαγές:

1. Στη νεότερη διάταξη του Ν. 4321/2015 προστέθηκε στα συνυπόχρεα πρόσωπα και ο «νόμιμος εκπρόσωπος» των νομικών προσώπων και οντοτήτων. Η προσθήκη αυτή φαίνεται να μην διαφοροποιεί ουσιαστικά την εν λόγω ευθύνη από αυτήν που προβλέπει ο Ν 4174/2013, καθώς ούτως ή άλλως συνυπόχρεα πρόσωπα, σύμφωνα και με τις δύο διατάξεις, είναι οι πρόεδροι, οι διαχειριστές, οι διευθύνοντες σύμβουλοι, οι εντεταλμένοι στη διοίκηση και οι εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και οντοτήτων. Κατά συνέπεια, η έννοια του «νόμιμου εκπροσώπου» φαίνεται να υπερκαλύπτεται από τις λοιπές ιδιότητες που περιλαμβάνονται στην εν λόγω διάταξη και ως εκ τούτου στο σημείο αυτό δεν υφίσταται ουσιαστική διαφοροποίηση μεταξύ των ανωτέρω διατάξεων.

2. Το ίδιο συμβαίνει και με την προσθήκη του όρου «εις ολόκληρον» ως προς την ευθύνη, που καθιερώνει η διάταξη του Ν. 4321, δεδομένου ότι ούτως ή άλλως η ευθύνη κατά ρητή διατύπωση και των δύο συγκρινόμενων διατάξεων είναι αλληλέγγυα και ως εκ τούτου η προσθήκη αυτή δεν μεταβάλλει τη φύση της ευθύνης σε σχέση με την προγενέστερη διάταξη. Ειδικότερα, η έννοια της αλληλέγγυας ευθύνης των προσώπων αυτών σημαίνει, ότι αυτά ενέχονται εις ολόκληρον έναντι του Δημοσίου για τις φορολογικές οφειλές της εταιρίας, ανεξάρτητα από το ποσοστό συμμετοχής τους στο κεφάλαιο της εταιρίας. Δηλαδή, όπως προκύπτει και από το άρθρ. 29 ΕισΝΑΚ8 η έννοια της εις ολόκληρον ευθύνης ταυτίζεται με αυτήν της αλληλέγγυας ευθύνης.

3. Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, ουσιαστική είναι η διαφοροποίηση μεταξύ των εν λόγω διατάξεων ως προς την αλληλέγγυα ευθύνη που καθιερώνουν κατά τη λειτουργία του νομικού προσώπου, καθόσον η παρ. 2 του άρθρ. 50 του Ν 4174/2013 προβλέπει προσωπική ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα και οντότητες μόνον για τους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους και όχι για κάθε φόρο, και συνεπώς η ευθύνη εν προκειμένω είναι περιορισμένη σε σχέση με την ευθύνη που προβλέπει η παρ. 1 του άρθρ. 50 κατά τη λύση των νομικών προσώπων και οντοτήτων και αφορά κάθε φόρο. Αντίθετα, η παρ. 1 τελευτ. εδ. του άρθρ. 31 του Ν 4321/2015

έχει το ίδιο πεδίο εφαρμογής με αυτό της παρ. 1 εδ. α' του ίδιου άρθρου. Συγκεκριμένα, όπως προβλέπει η διάταξη αυτή τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ. 1 εδ. α' ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών, πρόσθετων τελών, προσαυξήσεων και λοιπών επιβαρύνσεων, που οφείλονται και κατά τη διάρκεια του νομικού προσώπου ή της οντότητας, που εκπροσωπούν. Επομένως, υπάρχει κατ' ουσίαν ταύτιση του αντικειμενικού πεδίου εφαρμογής του εδ. α' και του τελευτ. εδ. της παρ. 1 του άρθρ. 31 του Ν 4321/2015. Ενόψει αυτού γεννάται το ερώτημα, ποιος ο λόγος ύπαρξης του εδ. α' της παρ. 1, δεδομένου ότι ούτως ή άλλως τα πρόσωπα αυτά ευθύνονται κατά την ίδια έκταση καθ' όλη τη διάρκεια της λειτουργίας του νομικού προσώπου και κατά συνέπεια δεν χρήζει ειδικής πρόβλεψης η καθιέρωση ευθύνης τους κατά τη λύση.

v. Η έννομη προστασία των αλληλεγγύως ευθυνόμενων διοικούντων

Καταρχάς, εφόσον δεν υπάρχει ειδική διάταξη, οι διοικούντες, οι μέτοχοι ή οι εταίροι, οι οποίοι τελικώς κατέβαλαν τις οφειλές του ν.π. στο Δημόσιο ή το ασφαλιστικό ταμείο έχουν δικαίωμα, μετά την καταβολή της οφειλής, να στραφούν αναγωγικά κατά της οφειλέτριας εταιρείας ή και κατά των λοιπών εταίρων για το ποσό που υπερβαίνει τη συμμετοχή τους, βάσει της γενικής διάταξης του άρθρου 488 Α.Κ. (πρβλ ΕφΘεσσαλ. 29/2016, 70/2010, ΕφΔωδ 125/2012, 654/2010 κ.ά.).

Τα πρόσωπα που ευθύνονται αλληλεγγύως, σύμφωνα με τις παρ. 1 και 2 του άρθρ. 31 του Ν 4321/2015 για την καταβολή ασφαλιστικών οφειλών του νομικού προσώπου, δύνανται, κατά την παρ. 4 του άρθρου 31 του Ν. 4321/2015, να ασκήσουν έναντι των Φορέων Κοινωνικής Ασφάλισης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα. Συνεπώς, σε αντίθεση προς το παρελθόν, όλα τα συνυπόχρεα πρόσωπα, είτε πρόκειται για προσωπική είτε για κεφαλαιουχική εταιρία, έχουν αυτοτελές δικαίωμα έννομης προστασίας, όπως το έχει το υπόχρεο νπ, υπό τις προϋποθέσεις βεβαίως που θέτει ο νόμος.

Αντίστοιχη διάταξη προβλέπει και το άρθρ. 50 παρ. 7 του ΚΦΔ, σύμφωνα με την οποία παρέχεται το ίδιο δικαίωμα έννομης προστασίας και σε όλα τα αλληλεγγύως συνυπόχρεα πρόσωπα, είτε πρόκειται για προσωπική είτε για κεφαλαιουχική εταιρία, για τις εταιρικές φορολογικές οφειλές. Μάλιστα, ειδικώς για τις φορολογικές οφειλές, προφανώς, για λόγους ασφάλειας δικαίου, η φορολογική πράξη πρέπει να μνημονεύει κατά το άρθρο 37 του Ν. 4174/2013 τα συνυπόχρεα αλληλεγγύως συνευθυνόμενα

πρόσωπα, χωρίς όμως η έλλειψη αυτή να αναιρεί τυχόν υπάρχουν ευθύνη ή το κύρος της πράξης. Αντιστοίχως τα συνυπόχρεα πρόσωπα πρέπει να μνημονεύονται και στον χρηματικό κατάλογο που συντάσσεται κατά το άρθρο 2 παρ.3 του ΚΕΔΕ. Το δικαίωμα αυτό, βέβαια, όπως είχε υποστηριχθεί από μέρος της νομολογίας, μπορούσε να ασκηθεί και χωρίς τη θέσπιση της ανωτέρω διάταξης, κυρίως όσον αφορά τις προσωπικές εταιρίες. Η θέσπιση ωστόσο των ανωτέρω διατάξεων κατέστησε το δικαίωμα αυτό των αλληλεγγύως συνυπόχρεων προσώπων αδιαμφισβήτητο, με συνέπεια τη δυνατότητα των προσώπων αυτών να ασκήσουν όλα τα δικαιώματα, που έχει η πρωτίστως υπόχρεη και υποκείμενη στον φόρο εταιρία έναντι της φορολογικής αρχής ή των ασφαλιστικών οργάνων. Στην ουσία η παρασχεθείσα αυτή δυνατότητα αποτελεί περίπτωση που εκ του νόμου αναγνωρίζεται η ενεργητική νομιμοποίηση σε εμμέσους θιγόμενους να προστατεύσουν ξένα συμφέροντα (της εταιρίας), αφού είτε για το χρέος της εταιρίας ευθύνονται οι ίδιοι πρωτογενώς είτε στη συνέχεια το χρέος θα αναζητηθεί από τους ίδιους (Αρ. Σκιαδά, Η ενεργητική νομιμοποίηση ως προϋπόθεση του παραδεκτού της αίτησης ακύρωσης, εκδ. Σάκκουλας, σ. 146).

Εν πάση περιπτώσει ως προς τα φορολογικά χρέη, οι συνευθυνόμενοι μπορούν να ασκήσουν την ενδικοφανή προσφυγή του άρθρου 63 Ν. 4174/2013, ενώ ως προς τις πράξεις που αφορούν καταλογισμό εισφορών κ.λπ. μπορεί να ασκηθεί «ένσταση» στην ΤΔΕ του οικείου Υποκαταστήματος του ΕΦΚΑ ή κάθε άλλη ενδικοφανούς χαρακτήρα διοικητική προσφυγή προβλέπεται όσον αφορά τις πράξεις των ασφαλιστικών οργάνων.

Έναν πρώτο εύλογο περιορισμό στην έννομη προστασία των συνευθυνόμενων θέτει το άρθρο 197 παρ.3 ΚΔΔ καθόσον το δεδικασμένο που ισχύει για το ν.π. εκτείνεται και στα μέλη του. Στην ανωτέρω επέκταση του δεδικασμένου περιλαμβάνονται τόσο οι φορολογικές όσο και οι ασφαλιστικές οφειλές.

Ένα δεύτερο περιορισμό, όχι τόσο δικαιολογημένο, θέτει η ερμηνεία της νομολογίας ορισμένων αποφάσεων των τακτικών διοικ. Δικαστηρίων: Το δικαίωμα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής κατά τις ανωτέρω διατάξεις οδηγεί κατ' αντιστοιχία στο συμπέρασμα ότι οι συνευθυνόμενοι προσωπικώς έχουν ενεργητική νομιμοποίηση να ασκήσουν στο όνομα τους και το ένδικο βοήθημα της προσφυγής κατά της απόφασης που απορρίπτει την ενδικοφανή προσφυγή.

Σημειώνεται ότι η ΣτΕ 844/2012 που ακολουθείται από τα διοικητικά δικαστήρια ως προς το δικαίωμα άσκησης προσφυγής αφορά το προγενέστερο καθεστώς όπου δεν προβλεπόταν δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής

απευθείας από τους αλληλεγγύως συνευθυνόμενους, αλλά όλες οι αιτιάσεις τους κρίθηκε ότι μπορούσαν να προβληθούν από τους ίδιους μόνο στα πλαίσια άσκησης της ανακοπής του άρθρου 217 ΚΔΔ σε συνδυασμό με το άρθρο 224 παρ. 3 ΚΔΔ, πάντοτε βεβαίως υπό την προϋπόθεση της μη ύπαρξης δεδικασμένου.

Ιδιαίτερο προβληματισμό, όμως, προκαλεί η νομολογία αρκετών διοικητικών δικαστηρίων, με τις οποίες κρίθηκε ότι δεν υφίσταται ενεργητική νομιμοποίηση όσων άσκησαν ενδικοφανή προσφυγή του άρθρου 63 Ν. 4174/2013 για φορολογικές πράξεις να ασκήσουν προσφυγή στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια, ώστε να αμφισβητήσουν την απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών που εκδόθηκε επί της ενδικοφανούς προσφυγής. Ειδικότερα, με τη ΔΕφΑθ1893/2018 [Ομοίως ΔΕφΠειρ 1818/2018, 1398/2018, ΔΕφΑθ4359/2017, ΔΕφΑθ.579/2017, ΔΠρΠειρ6471/2017, ομοίως και ΔΠρΚαβ.985/2017] κρίθηκε ότι η διάταξη της παρ. 7 του άρθρου 50 του Ν.4174/2013 είναι μεν ειδική καθότι αφορά ειδικώς νομίμους εκπροσώπους ανωνύμων εταιρειών, πλην, όμως, παρέχει σ' αυτούς μόνο έναντι της Φορολογικής Διοίκησης τη δυνατότητα άσκησης οποιουδήποτε δικαιώματος των ανωνύμων εταιρειών (όπως το από το άρθρο 63 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 προβλεπόμενο δικαίωμα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής κατά της οικείας καταλογιστικής πράξης), ενώ, εξάλλου, η προαναφερθείσα διάταξη της παρ. 8 του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 παρέχει δικαίωμα άσκησης προσφυγής κατά της απόφασης η οποία εκδίδεται επί της ενδικοφανούς προσφυγής αλλά μόνο στον «υπόχρεο», ήτοι στο πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, σε βάρος του οποίου έχει εκδοθεί η καταλογιστική πράξη, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και συνεπώς επί έκδοσης καταλογιστικής πράξης σε βάρος ανώνυμης εταιρείας, στην εταιρεία αυτήν (ως νομικό πρόσωπο) και όχι στον νόμιμο εκπρόσωπό της (βλ. ΔΕφΑθ 579/2017, 4356/2017). Ενόψει τούτων και σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 64 παρ. 1 του ΚΔΔ, ο νόμιμος εκπρόσωπος της ανώνυμης εταιρείας, ο οποίος συνευθύνεται, δεν νομιμοποιείται ενεργητικώς προς άσκηση προσφυγής κατά της σε βάρος της εταιρείας αυτής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ ή, υπό την ισχύ του Ν.4174/2013, κατά της απόφασης της εκδιδόμενης επί ενδικοφανούς προσφυγής [έστω και αν την ενδικοφανή την άσκησε ο ίδιος], δικαιούμενος μόνο σε άσκηση πρόσθετης παρέμβασης, κατ' άρθρο 113 (παρ. 1) του Κ.Δ.Δ. Κατά την κρίση του δικαστηρίου τούτο δεν αποστερεί το προαναφερόμενο πρόσωπο της συνταγματικώς κατοχυρωμένης δικαστικής προστασίας του (άρθρου 20 παρ.1 του Συντάγματος), δοθέντος ότι το πρόσωπο τούτο, καθιστάμενος οφειλέτης στο στάδιο της είσπραξης του προκειμένου προστίμου με την έκδοση και κοινοποίηση προς

αυτό της προβλεπομένης από το άρθρο 47 (παρ. 1) του Ν. 4174/2013 ατομικής ειδοποίησης (με την οποία πληροφορείται την ύπαρξη, το ύψος και την αιτία του χρέους του), δικαιούται να ασκήσει την προβλεπομένη στο άρθρο 217 (παρ.1) του ΚΔΔ ανακοπή, στρεφομένη κατά της ως άνω ατομικής ειδοποίησης καθότι έχει εκτελεστό χαρακτήρα (ΣτΕ ΕΑ 217/2016), με την οποία δύναται να προβάλει λόγους επί της ουσίας, αναγομένους στην βασιμότητα της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ως εκτελεστού τίτλου), εκτός εάν, κατόπιν προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας κατά της πράξης αυτής, εκδόθηκε τελεσίδικη δικαστική απόφαση με την οποία κρίθηκε η νομιμότητά της (βλ.ΣτΕ 2267/2016, 1623/2015, ΔΕφΑθ.579/2017, 4582/2013 κ.ά.).

Αντιθέτως, με βάση το σκεπτικό αυτό, διαφορετική εκτιμάται ότι πρέπει να είναι η κρίση όσον αφορά τους ομορρυθμούς εταίρους δεδομένου ότι η ευθύνη των ομορρυθμών είναι πρωταρχική και παράλληλη με το νπ (δηλ. ευθύνη πρωτοφειλέτη) και επομένως μπορεί να γίνει απευθείας εκτέλεση σε βάρος τους παράλληλα με το νπ (βλ. 920 ΚΠολΔ), χωρίς να είναι αναγκαία η προηγούμενη ανεπιτυχής προσπάθεια είσπραξης από το ν.π.

Κατ' ουσίαν δηλ. έτσι δημιουργείται μία ομάδα διοικητικών πράξεων της ΔΕΔ για τις φορολογικές υποθέσεις ή των ΤΔΕ για τις ασφαλιστικές υποθέσεις (εφόσον η νομολογία υιοθέτηση αντίστοιχο σκεπτικό και για τις υποθέσεις αυτές) που θεωρούνται απρόσβλητες δικαστικώς, έστω και εάν φέρουν σοβαρά σφάλματα. Η ως άνω περιοριστική ερμηνεία ως προς την ενεργητική νομιμοποίηση, την οποία υιοθέτησαν τα διοικητικά δικαστήρια, αφενός δεν προκύπτει αβίαστα από το κείμενο της διάταξης του ΚΔΔ ή του αρ. 63 του Ν. 4174/2013 και αφετέρου είναι ιδιαίτερα αμφίβολη η ορθότητα της άποψης αυτής, δεδομένου ότι οδηγεί στην συμπεράσμα ότι δεν δικαιούται να ασκήσει ένδικο βοήθημα κατά απορριπτικής απόφασης ενδικοφανούς προσφυγής αυτός που άσκησε παραδεκτώς την ενδικοφανή προσφυγή, έχοντας ειδικώς εκ του νόμου αυτό το δικαίωμα! Τούτο έρχεται σε αντίθεση με όσα έχει νομολογήσει το Συμβούλιο της Επικρατείας με τη ΣτΕ 2345/2014 (επταμ. – τμήμα Ε) ως προς την ύπαρξη εννόμου συμφέροντος για άσκηση ενδίκου βοηθήματος από αυτόν που συμμετείχε στην προηγηθείσα διοικητική διαδικασία, έστω και εάν δεν είναι ο φορέας της έννομης σχέσης, αλλά άσκησε ένσταση, υπέβαλε καταγγελίες και αιτήσεις, προκαλώντας στην ουσία την έκδοση ορισμένης διοικητικής πράξης. Στην προκειμένη περίπτωση, ο συνευθυνόμενος, όχι μόνο κίνησε ο ίδιος την ενδικοφανή διαδικασία, αλλά φέρει και την ιδιότητα του - έστω και δευτερευόντως- συνευθυνόμενου.

Αντιθέτως, σε ορθή κατεύθυνση, αλλά μόνον εφόσον μνημονεύονται στην

οικεία πράξη τα συνευθυνόμενα πρόσωπα, είναι οι νεότερες α) ΔΕφΘεσ/νίκης 1534/2019 που έκρινε ότι: «Κατά την έννοια της διάταξης αυτής, άμεσο και προσωπικό έννομο συμφέρον να αμφισβητήσει την ύπαρξη και την έκταση φορολογικής οφειλής έχει αυτός που μνημονεύεται συγκεκριμένα στην οικεία πράξη, είτε ως αμέσως βαρυνόμενος είτε ως αλληλεγγύως υπόχρεος σε καταβολή, καθώς και όποιος έχει ίδια και αυτοτελή φορολογική υποχρέωση βάσει ειδικής διατάξεως νόμου, από την οποία απορρέει και δικαίωμα προς άσκηση προσφυγής. Δεν έχει δικαίωμα προσφυγής εκείνος ο οποίος δεν έχει τέτοιο ως άνω άμεσο σύνδεσμο με το φόρο και τη φορολογική κύρωση, έστω και αν βαρύνεται σε καταβολή, από οποιαδήποτε αιτία, όπως σύμβαση, διάταξη τελευταίας βουλήσεως, ή εκ του νόμου (βλ. ΣτΕ 2208-2223/2013, 2381/2013)..... Έτσι εφόσον στις ίδιες πράξεις μνημονεύεται ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο η, διαχειρίστρια της εταιρείας και άρα οι πράξεις αυτές, εφόσον καθιστούν την εν λόγω διαχειρίστρια υπεύθυνη στην καταβολή των επίδικων προστίμων, παράγουν αμέσως έννομα αποτελέσματα σε βάρος της» και β) η ΔΕφΑθ 3440/2018 (όμοια και ΔΕφΑθ 2517/2018) που έκρινε ότι: «δοθέντος ότι στις πράξεις προσδιορισμού του ένδικου φόρου και των προστίμων μνημονεύεται ο ήδη προσφεύγων ως μέλος της άτυπης εταιρείας με ποσοστό συμμετοχής 50% και ορίζεται αλληλέγγυα υπεύθυνος για την καταβολή τους, νομιμοποιείται και παραδεκτός κατά το μέρος, που τον βαρύνει, επιδιώκει τη διαγραφή των επιβαρύνσεων, αφού εξάντλησε την προβλεπόμενη ενδικοφανή προδικασία, με την άσκηση της υπό κρίση προσφυγής κατά της απόφασης της ΔΕΔ, που εκδόθηκε με αφορμή την ενδικοφανή προσφυγή του κατά των συγκεκριμένων πράξεων».