

B.K.(m)

Αριθμός 498/2020

ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ Β΄

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του στις 13 Μαρτίου 2019, με την εξής σύνθεση: Ε. Σαρπ, Αντιπρόεδρος, Πρόεδρος του Β΄ Τμήματος, Σπ. Μαρκάτης, Σ. Βιτάλη, Κ. Νικολάου, Α. Σδράκα, Σύμβουλοι, Ο. Βασιλάκη, Α. Φοβάκης, Πάρεδροι. Γραμματέας η Α. Ζυγουρίτσα, Γραμματέας του Β΄ Τμήματος.

Να να δικάσει την από 9 Φεβρουαρίου 2018 αίτηση:

του Αντωνίου Ρογκόπουλου, κατοίκου Πικερμίου Αττικής (Λάμπρου Κατσώνη 4-6), ενεργούντος ατομικώς και ως πρώην νόμιμος εκπρόσωπος της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «ΙΑΤΡΙΚΑ ΥΛΙΚΑ ΚΑΙ ΣΥΣΚΕΥΕΣ ΜΕΝΤΙΜΕΚ Α.Β.Ε.Ε.», που εδρεύει στην Αθήνα (Σισίνης 15α), ο οποίος παρέστη με τον δικηγόρο Χρήστο Τότση (Α.Μ. 3248), που τον διόρισε με πληρεξούσιο,

κατά της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), η οποία παρέστη με την Αναστασία Βασιλείου, Πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Με την αίτηση αυτή ο αναιρεσείων επιδιώκει να αναιρεθεί η υπ' αριθμ. 5305/2017 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

Οι πληρεξούσιοι των διαδίκων δήλωσαν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 21 του Κανονισμού Λειτουργίας του Δικαστηρίου, ότι δεν θα αγορεύσουν.

Η εκδίκαση άρχισε με την ανάγνωση της εκθέσεως του εισηγητή, Παρέδρου Α. Φοβάκη.

Μετά τη δημόσια συνεδρίαση το δικαστήριο συνήλθε σε διάσκεψη σε αίθουσα του δικαστηρίου κ α ι

Α φ ο ύ μ ε λ έ τ η σ ε τ α σ χ ε τ ι κ ά έ γ γ ρ α φ α

Σ κ έ φ θ η κ ε κ α τ ά τ ο ν Ν ό μ ο

1. Επειδή, για την άσκηση της υπό κρίση αιτήσεως έχει καταβληθεί το νόμιμο παράβολο (ηλεκτρονικό παράβολο με κωδικό πληρωμής 19016055495804100036/9.2.2018).

2. Επειδή, με την υπό κρίση αίτηση, η οποία εισάγεται στην επταμελή σύνθεση του Β΄ Τμήματος, λόγω σπουδαιότητας, κατόπιν της από 4.12.2018 πράξεως της Προέδρου του, ζητείται η αναίρεση της 5305/2017 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, με την οποία απερρίφθη, ως απαράδεκτη, προσφυγή του αναιρεσείοντος, πρώην προέδρου και διευθύνοντος συμβούλου της ήδη λυθείσης και τελούσης υπό εκκαθάριση ανώνυμης εταιρείας «Ιατρικά Υλικά και Συσκευές ΜΕΝΤΙΜΕΚ Α.Β.Ε.Ε.» (εφεξής: ΜΕΝΤΙΜΕΚ Α.Β.Ε.Ε.), κατά της σιωπηρής απορρίψεως ενδικοφανούς προσφυγής του (αρ. πρωτ. εισερχ. 19695/8.9.2015), στρεφόμενης κατά: α) των 693450/2139 και 693450/2140/30.6.2015 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ.), με τις οποίες επιβλήθηκε σε βάρος της προαναφερόμενης ανώνυμης εταιρείας συμπληρωματικός κύριος φόρος εισοδήματος, ύψους 775.596 και 2.420.451€, και πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας των οικείων δηλώσεων, ύψους 775.596 και 1.839.542€, για τις χρήσεις 2010 και 2011, αντιστοίχως, β) των 693477/2145 και 693477/2144/30.6.2015 πράξεων του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ. περί διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, με τις οποίες επιβλήθηκε σε βάρος της ίδιας εταιρείας κύριος φόρος, ύψους 219 και 1.468.981€, καθώς και προσαύξηση, λόγω ανακρίβειας των οικείων δηλώσεων, ύψους 263 και 1.674.639€, για τις χρήσεις 2010 και 2011, αντιστοίχως, καθώς και γ) των 693461/2142 και 693484/2146/30.6.2015 πράξεων του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ., με τις οποίες στην ίδια εταιρεία πρόστιμο για μη απόδοση παρακρατούμενου φόρου, ύψους 300€ (άρθρο 4 παρ. 1 του ν. 2523/1997), και πρόστιμο του Κ.Β.Σ., ύψους 2.700€ (άρθρα 20 παρ. 1 περ. α΄ του Κ.Β.Σ. και 5 παρ. 1, 2α και 6ζ του ν. 2523/1997), για παραβάσεις αναγόμενες στη διαχειριστική περίοδο 2011.

3. Επειδή, όπως έχει παγίως κριθεί (ΣτΕ 350/2019, 1774/2018, 460/2018, 3076/2017, 2987/2017, 2934/2017, 1873/2012

κ.ά.), για το παραδεκτό αιτήσεως αναιρέσεως που ασκείται υπό την ισχύ του ν. 3900/2010 (Α' 213) απαιτείται η συνδρομή των προϋποθέσεων αμφοτέρων των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 53 του π.δ/τος 18/1989, όπως αυτές ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με τα άρθρα 12 παρ. 1 του προαναφερόμενου νόμου και 15 παρ. 2 του ν. 4446/2016 (Α' 240). Σύμφωνα με την πρώτη από τις διατάξεις αυτές, ο αναιρεσείων βαρύνεται, επί ποινή ολικού ή μερικού απαραδέκτου της αιτήσεώς του, να τεκμηριώσει με ειδικούς και συγκεκριμένους ισχυρισμούς που περιλαμβάνει στο εισαγωγικό δικόγραφο ότι με καθένα από τους προβαλλόμενους λόγους τίθεται συγκεκριμένο νομικό ζήτημα, ήτοι ζήτημα ερμηνείας διάταξης νόμου ή γενικής αρχής του ουσιαστικού ή δικονομικού δικαίου, που είναι κρίσιμο για την επίλυση της διαφοράς και επί του οποίου είτε δεν υπάρχει νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας είτε οι σχετικές κρίσεις και παραδοχές της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως έρχονται σε αντίθεση με πάγια και, πάντως, μη ανατραπείσα νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας ή άλλου ανωτάτου δικαστηρίου ή, ελλείψει αυτών, προς ανέκκλητη ή τελεσίδικη απόφαση διοικητικού δικαστηρίου. Κατά την έννοια, εξάλλου, της παραγράφου 4 του ίδιου άρθρου 53, για τις ανάγκες προσδιορισμού του χρηματικού αντικείμενου της κατ' αναιρέση αγόμενης διαφοράς: α) σε περίπτωση, κατά την οποία ενδικοφανής προσφυγή, ασκηθείσα κατά περισσότερων καταλογιστικών πράξεων, απορρίπτεται, όπως εν προκειμένω, σιωπηρώς, η τεκμαιρόμενη πράξη της φορολογικής διοικήσεως αναλύεται σε τόσες απορριπτικές πράξεις όσες και οι προσβληθείσες με την ενδικοφανή προσφυγή, και β) όταν με μία προσφυγή προσβάλλεται η σιωπηρή απόρριψη της ασκηθείσας κατά περισσότερων πράξεων ενδικοφανούς προσφυγής - η οποία, κατά τα προεκτεθέντα, αναλύεται σε τόσες απορριπτικές πράξεις όσες και οι προσβληθείσες με την ενδικοφανή προσφυγή - και επ' αυτής εκδίδεται μία δικαστική απόφαση, ως ποσό της διαφοράς που άγεται κατ' αναιρέση ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας λαμβάνεται κατ' αρχήν υπόψη το χρηματικό ποσό που αντιστοιχεί σε κάθε πράξη χωριστά (ΣτΕ 275/2020, 271/2020, 175/2020, 1891/2018, 172/2018, 2934/2017 κ.ά.).

4. Επειδή, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην προηγούμενη σκέψη, το χρηματικό αντικείμενο της παρούσας αναιρετικής διαφοράς, καθ' ο μέρος αφορά την απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής του αναιρεσείοντος κατά των 693477/2145, 693461/2142 και 693484/2146/30.6.2015 πράξεων του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ., είναι κατώτερο του κατ' άρθρο 53 παρ. 4 του π.δ/τος 18/1989 ορίου των 40.000€ (βλ. και το 7666/11.4.2018 σημείωμα της Α.Α.Δ.Ε. περί προσδιορισμού του ποσού της διαφοράς). Κατά το μέρος, συνεπώς, αυτό, η κρινόμενη αίτηση πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη. Παραδεκτή, αντιθέτως, από απόψεως ποσού, είναι η υπό κρίση αίτηση, κατά το μέρος που αφορά την απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής του αναιρεσείοντος, κατά των λοιπών πράξεων του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ. περί διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τις χρήσεις 2010 και 2011 (693450/2139 και 693450/2140/30.6.2015) και περί διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας για τη χρήση 2011 (693477/2144/30.6.2015).

5. Επειδή, στο πλαίσιο της παρούσας υποθέσεως ανακύπτει το ζήτημα αν, κατά την έννοια των άρθρων 64 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ. ν. 2717/1999, Α' 97) και 50 παρ. 7 και 63 παρ. 1 και 8 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν. 4174/2013, Α' 170), προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενος κατά νόμον για την καταβολή των φορολογικών οφειλών ανώνυμης εταιρείας νομιμοποιείται στην άσκηση προσφυγής κατά της απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής που άσκησε κατά της εκδοθείσας σε βάρος του νομικού προσώπου καταλογιστικής πράξης, κατ' ενάσκηση δυνατότητας παρεχόμενης εκ του νόμου. Επί του νομικού αυτού ζητήματος, το οποίο αντιστοιχεί σε προβαλλόμενο με την κρινόμενη αίτηση λόγο αναιρέσεως, δεν υφίσταται πράγματι νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (πρβλ. ΣτΕ 2326-2329/2016), με αποτέλεσμα η υπό κρίση αίτηση να ασκείται παραδεκτώς, κατ' άρθρο 53 παρ. 3 του π.δ/τος 18/1989, όπως ισχύει.

6. Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 115 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994, Α' 115), οι οποίες, εισάγουσες εξαίρεση από την αρχή της αυτοτέλειας του νομικού προσώπου, πρέπει να ερμηνεύονται στενά (ΣτΕ 1213/2019), καθιερώνεται, για λόγους δημοσίου συμφέροντος, συνιστάμενους στη διασφάλιση της είσπραξης των φόρων και προστίμων που επιβάλλονται στα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του ΚΦ.Ε., προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων αυτά φυσικών προσώπων για την καταβολή των αντίστοιχων φορολογικών οφειλών (ΣτΕ 1775/2018). Ειδικά, για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, στην παράγραφο 1 του άρθρου 115, οι διατάξεις του οποίου τυγχάνουν, εν προκειμένω, εφαρμογής ως εκ του χρόνου στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές οφειλές της εταιρείας ΜΕΝΤΙΜΕΚ Α.Β.Ε.Ε. (χρήσεις 2010 και 2011), ορίζονται τα εξής: «Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών . . . κατά τον 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 βεβαίωσής τους». Στην παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου, η οποία προστέθηκε με το άρθρο 22 παρ. 6 του ν. 2648/1998 (Α' 238), ορίζονται, περαιτέρω, τα ακόλουθα: «Τα πρόσωπα που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν, ως εξής: α) Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα

τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά. β) Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου». Η, κατά την τελευταία αυτή παράγραφο, προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων ανώνυμες εταιρείες επεκτάθηκε, με το άρθρο 22 παρ. 7 του ν. 2648/1998, και στις περιπτώσεις της μη αποδόσεως οφειλόμενου φόρου προστιθέμενης αξίας και φόρου κύκλου εργασιών [βλ. και άρθρα 45 περ. β' του ν. 1642/1986 (Α' 125) και 55 περ. β' του Κ.Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000, Α' 248)].

7. Επειδή, τα ζητήματα της αλληλέγγυας ευθύνης των διοικούντων νομικά πρόσωπα ρυθμίζονται πλέον με τις διατάξεις του άρθρου 50 παρ. 1 και 2 του Κ.Φ.Δ., οι οποίες, όπως τροποποιήθηκαν με το άρθρο 47 του ν. 4223/2013 (Α' 287), εφαρμόζονται από 1.1.2014, ημερομηνίας ενάρξεως ισχύος του νέου Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013, Α' 167, βλ. ΣτΕ 2512/2019). Με την παράγραφο 7 του ως άνω άρθρου 50 -η οποία, αναριθμηθείσα σε παράγραφο 5 με το άρθρο 67 παρ. 3 του ν. 4646/2019 (Α' 201), τυγχάνει, εν προκειμένω, εφαρμογής, λόγω του διαδικαστικού της χαρακτήρα-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 διάθεση του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα». Στο άρθρο 63 του ίδιου Κώδικα, υπό τον τίτλο «Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή», όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ήτοι μετά τη συμπλήρωση της παραγράφου 1 αυτού με το άρθρο 49 παρ. 1 του ν. 4223/2013 και την περ. 14 της υποπαρ. Δ2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014 (Α' 85), ορίζονται, περαιτέρω, τα ακόλουθα: «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. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του . . . 5. Εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση . . . 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 . . . ».

8. Επειδή, 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 -μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και οι διευθύνοντες σύμβουλοι ανωνύμων εταιρειών- 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. 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 βρίσκεται 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 πρόστιμο 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, Α' 116), 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 ίδιας φορολογικής υποχρέωσης του προσφεύγοντος, ορίζοντας στο άρθρο 64 παρ. 1 περ. α' ότι προσφυγή μπορεί, μεταξύ άλλων, να ασκήσει όποιος «έχει άμεσο, προσωπικό και ενεστώως 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.

9. Επειδή, με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση απερρίφθη, ως απαράδεκτη, ελλείπει ενεργητικής νομιμοποίησης, προσφυγή του αναιρεσείοντος κατά της σιωπηρής απορρίψεως της ενδικοφανούς προσφυγής που είχε ασκήσει κατά των αναφερόμενων στη σκέψη 2 πράξεων του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ. Με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση έγινε, ειδικότερα, δεκτό ότι η προσφυγή αυτή απαραδέκτως ασκήθηκε από τον αναιρεσείοντα ατομικώς, κατ' επίκληση της ιδιότητάς του ως πρώην προέδρου και διευθύνοντος συμβούλου της εταιρείας ΜΕΝΤΜΕΚ Α.Β.Ε.Ε. και όχι ως ενεργούντος εξ ονόματος και για λογαριασμό της τελευταίας αυτής εταιρείας, σε βάρος της οποίας είχαν εκδοθεί οι καταλογιστικές του φόρου πράξεις, κατά των οποίων αυτός είχε στραφεί με τη σιωπηρώς απορριφθείσα ενδικοφανή προσφυγή του. Κατά τις ειδικότερες κρίσεις του δικάσαντος δικαστηρίου, από τις διατάξεις των άρθρων 64 παρ. 1 και 113 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ., ερμηνευόμενες σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1, 63 παρ. 1 και 8 και 50 παρ. 1, 2 και 7 του Κ.Φ.Δ., συνάγεται ότι η προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη των νομίμων εκπροσώπων των ανωνύμων εταιρειών -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 εταιρειών αυτών ποσών- ενεργοποιείται κατά το στάδιο της είσπραξης και όχι κατά το στάδιο της βεβαίωσης του φόρου. Και ναι μεν στους αλληλεγγύως ευθυνόμενους παρέχεται από το άρθρο 50 παρ. 7 του Κ.Φ.Δ. δικαίωμα ασκήσεως, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο, ενδικοφανούς προσφυγής κατά των σχετικών πράξεων της φορολογικής διοίκησης, 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 δικάσαν εφετείο κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι πρόεδροι και διευθύνοντες σύμβουλοι ανώνυμης εταιρείας δεν μπορούν να ασκήσουν ατομικώς, ως προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενοι για την πληρωμή των φορολογικών οφειλών της εταιρείας, προσφυγή κατά των πράξεων της φορολογικής διοίκησης που έχουν εκδοθεί σε βάρος της, ελλείπει άμεσου, προσωπικού και ενεστώως εννόμου 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 εταιρεία ποσών.

10. Επειδή, ενόψει όσων έχουν ήδη εκτεθεί, ο αναιρεσείων, ο οποίος, κατά τον κρίσιμο χρόνο, ήταν πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος της εταιρείας MENTIMEK A.B.E.E., νομιμοποιείτο ενεργητικώς να ασκήσει ατομικώς, ως προσωπικώς και αλληλεγγύως υπεύθυνος για την καταβολή των φορολογικών οφειλών της εν λόγω εταιρείας, 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 Κ.Φ.Δ. Εσφαλμένη, κατά συνέπεια, είναι η κρίση του δικάσαντος δικαστηρίου περί ελλείψεως ενεργητικής νομιμοποίησης του αναιρεσείοντος 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 αναιρεσείοντος, ο οποίος, αντιθέτως, παραδεκτώς, κατ' άρθρο 64 παρ. 1 περ. α' του Κ.Δ.Δ., 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 αναιρεσείοντος 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 Κ.Φ.Δ. νομοθετικό καθεστώς, στο πλαίσιο επιλύσεως διαφορετικών νομικών ζητημάτων.

11. Επειδή, κατόπιν τούτων, η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση πρέπει να εξαφανισθεί κατ' αποδοχήν της κρινόμενης αιτήσεως, κατά το μέρος που αφορά την απόρριψη της προσφυγής του αναιρεσείοντος κατά της σιωπηρής απορρίψεως της ενδικοφανούς προσφυγής του κατά των 693450/2139, 693450/2140 και 693477/2144/30.6.2015 πράξεων του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ. η δε υπόθεση να αναπεμφθεί, κατά το αναιρούμενο μέρος, στο δικάσαν διοικητικό εφετείο προς νέα νόμιμη επί της ουσίας κρίση.

Διάταυτα

Δέχεται εν μέρει την κρινόμενη αίτηση, σύμφωνα με το σκεπτικό, και απορρίπτει αυτήν, κατά τα λοιπά.

Αναιρεί εν μέρει την 5305/2017 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, στο οποίο και παραπέμπει την υπόθεση, κατά το αναιρούμενο μέρος, σύμφωνα με το σκεπτικό.

Διατάσσει την απόδοση του καταβληθέντος παραβόλου.

Επιβάλλει στο Δημόσιο τη δικαστική δαπάνη του αναιρεσείοντος, η οποία ανέρχεται στο ποσό των εννιακοσίων είκοσι (920) ευρώ.

Η διάσκεψη έγινε στην Αθήνα την 1η Απριλίου 2019 και η απόφαση δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση της 1ης Απριλίου 2020.

Η Πρόεδρος του Β' Τμήματος Η Γραμματέας του Β' Τμήματος

Ε. ΣάρπΑ. Ζυγουρίτσα

./.