

## **Η αίτηση του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 για την απαλλαγή των διοικούντων από την αλληλέγγυα ευθύνη σε σχέση με την εκκρεμή δίκη της ανακοπής. Νομολογία των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων**

**Ελένη Μπάρμπα**, Πρωτοδίκης Δ.Δ., Μ.Δ.Ε. Δημοσίου Δικαίου και Πολιτικής Επιστήμης Α.Π.Θ.

### **Εισαγωγικά: Η αλλαγή που επέφεραν οι διατάξεις του ν. 4646/2019**

Με τις διατάξεις του ν. 4646/2019 ρυθμίστηκε υπό νέες προϋποθέσεις η αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα, για την καταβολή των φορολογικών και των ασφαλιστικών οφειλών των νομικών προσώπων και οντοτήτων, καθόσον αφενός με τη διάταξη του άρθρου 34 αντικαταστάθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 50 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013), που αφορούν την ευθύνη για την καταβολή των φορολογικών οφειλών (ενώ ίδιες ρυθμίσεις περιέχονται και στο άρθρο 50 του νέου Κ.Φ.Δ. - ν. 4987/2022), αφετέρου με τη διάταξη του άρθρου 64 αντικαταστάθηκε η παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 4321/2015, η οποία αφορά την ευθύνη για την καταβολή των ασφαλιστικών οφειλών. Ειδικότερα, όσον αφορά τις φορολογικές οφειλές, με την ως άνω διάταξη του άρθρου 34 ν. 4646/2019 περιορίστηκε η φορολογητέα ύλη για την οποία ευθύνονται τα πρόσωπα αυτά σε ρητώς κατονομαζόμενους φόρους και τις επ' αυτών κυρώσεις και εισήχθη γενικός κανόνας, σύμφωνα με τον οποίο τα αναφερόμενα στην ως άνω διάταξη πρόσωπα (εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές) ευθύνονται, εφόσον το μεν οι σχετικές φορολογικές οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά την διάρκεια της θητείας τους, ή – εφόσον έχει προηγηθεί φορολογικός έλεγχος – οι σχετικές οφειλές ανάγονται στην περίοδο που κατείχαν την σχετική ιδιότητα, το δε οι εν λόγω οφειλές δεν καταβλήθηκαν ή δεν αποδόθηκαν στο Δημόσιο με υπαιτιότητά τους. Πλέον, δηλαδή, η ευθύνη των προσώπων αυτών πάυει για τις συγκεκριμένες οφειλές να είναι αντικειμενική και καθίσταται υποκειμενική, ενώ το βάρος απόδειξης της μη υπαιτιότητας τίθεται στα ίδια τα ενδιαφερόμενα πρόσωπα. Οι περιπτώσεις που μπορεί να συνιστούν έλλειψη ευθύνης τυποποιήθηκαν με την 1082/2021 Κοινή Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. Όσον αφορά εξάλλου την ευθύνη των διοικούντων τα νομικά πρόσωπα για τις ασφαλιστικές εισφορές, αυτή σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4321/2015, έχει διαπλαστεί κατά τα πρότυπα του Κ.Φ.Δ., και η νομική φύση και τα χαρακτηριστικά της ομοιάζουν με αυτά της ευθύνης των διοικούντων για τις φορολογικές οφειλές, καλύπτει δε όχι μόνο τις οφειλόμενες ασφαλιστικές εισφορές, αλλά και τις προσαυξήσεις, τα πρόσθετα τέλη και κάθε άλλη επιβάρυνση. Να διευκρινιστεί ότι οι ως άνω διατάξεις δεν αφορούν την ευθύνη των ομορρύθμων εταιρών και των μελών αστικών εταιρειών, διότι η ευθύνη αυτών ρυθμίζεται ειδικώς από τις διατάξεις των άρθρων 249 παρ. 1, 258 παρ. 3 και 270 του ν. 4072/2012 και παραμένει απεριόριστη και εις ολόκληρον με την πρωτοφειλέτρια εταιρεία. Οι διατάξεις των άρθρων 34 και 64 του ν. 4646/2019 ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου, ήτοι από 12-12-2019, και εφαρμόζονται σε οφειλές που ανάγονται σε φορολογικές περιόδους μετά τη δημοσίευση του νόμου καθώς και σε οφειλές που βεβαιώνονται μετά τη δημοσίευση του νόμου, αλλά ανάγονται σε φορολογικά έτη πριν από τη δημοσίευση αυτή (βλ. και την Ε.2173/30-10-2020 Εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε.).

### **Η μεταβατική διάταξη του άρθρου 66 του ν. 4646/2019**

Οι ως άνω νέες, ευνοϊκότερες για τους αλληλεγγύως ευθυνόμενους διοικούντες διατάξεις των άρθρων 34 και 64 του ν. 4646/2019 εφαρμόζονται αναδρομικά, δυνάμει των μεταβατικών διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 29 και 44 (παράγραφος η οποία προστέθηκε με αναδρομική ισχύ με το άρθρο 31 παρ. 3 του ν. 4701/2020) αντίστοιχα του ν. 4646/2019, σε περιπτώσεις προσώπων κατά των οποίων επισπεύδεται αναγκαστική εκτέλεση για οφειλές οι οποίες είχαν βεβαιωθεί πριν από τη θέση τους σε ισχύ, βάσει των (προγενεστερών) για την ευθύνη τους διατάξεων. Η αναδρομική αυτή εφαρμογή καταλαμβάνει και τις υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον των δικαστηρίων μετά από άσκηση ανακοπής, υπό την προϋπόθεση της υποβολής ειδικής αίτησης των ενδιαφερομένων στην οικεία φορολογική ή ασφαλιστική αρχή. Για τις φορολογικές οφειλές η προθεσμία για την υποβολή της ως άνω αίτησης απαλλαγής προβλέφθηκε αρχικώς τρίμηνη από τη δημοσίευση του νόμου, παρατάθηκε στη συνέχεια έως 31 Δεκεμβρίου του 2020 (με το άρθρο 31 παρ. 2 του ν. 4701/2020) και ακολούθως έως 30 Ιουνίου 2021 (με το άρθρο 39 του ν. 4797/2021), ενώ πλέον, με το άρθρο 34 του ν. 5036/2023 (Α' 77/28-3-2023), η προθεσμία υποβολής των αιτήσεων για τις φορολογικές οφειλές καταργήθηκε. Για τις ασφαλιστικές οφειλές, η προθεσμία για την υποβολή της σχετικής αίτησης στις αρμόδιες υπηρεσίες του Κέντρου Είσπραξης Ασφαλιστικών Οφειλών προβλέφθηκε αρχικώς, με τη διάταξη του άρθρου 31 παρ. 3 του ν. 4701/2020, έως την 31 Δεκεμβρίου 2020 και παρατάθηκε έως την 31 Δεκεμβρίου 2021, με τη διάταξη του άρθρου 86 του ν. 4826/2021.

Η παρούσα εισήγηση εξετάζει τη σχέση της ανωτέρω αίτησης απαλλαγής με τη δυνατότητα προβολής και εξέτασης από το δικαστήριο της ανακοπής του λόγου της έλλειψης αλληλέγγυας ευθύνης, υπό το πρίσμα των αποφάσεων των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων. Να σημειωθεί ότι, σύμφωνα με το άρθρο 224 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999), κατ' εξαίρεση από τον κανόνα της κατά στάδια προσβολής των πράξεων της διαδικασίας αναγκαστικής εκτέλεσης, εξετάζεται σε οποιοδήποτε στάδιο και αν προβληθεί ισχυρισμός που αφορά την κάθε μορφής απόσβεση της οφειλής, στην οποία περιλαμβάνεται και η έλλειψη της πρόσθετης προσωπικής και αλληλέγγυας ευθύνης των διοικούντων τα νομικά πρόσωπα για τις φορολογικές και ασφαλιστικές οφειλές αυτών, εφόσον αποδεικνύεται αμέσως, έτσι ώστε να καταλείπεται μόνο η υπαγωγή αυτού καταφατικά ή αποφατικά στον εφαρμοστέο κανόνα δικαίου, χωρίς οποιαδήποτε ανάγκη άλλης επιπλέον ουσιαστικής έρευνας, αρκεί να μην καλύπτεται από δεδουλευμένο που πηγάζει από προηγούμενη δικαστική απόφαση, με την οποία κρίθηκε από το αρμόδιο δικαστήριο σχετικός ισχυρισμός ενδίκου βοηθήματος (ΔΕφΘεσ 1710/2019, 2684/2017, ΔΕφΛαρ 288/2016, πρβλ. ΣτΕ 3344/2008). Υφίσταται επίσης και η δικονομική δυνατότητα προβολής της έλλειψης σχετικής ευθύνης στο πλαίσιο της προσφυγής κατά της καταλογιστικής πράξης, την οποία πλέον νομιμοποιείται ενεργητικά να ασκήσει το φυσικό πρόσωπο που ευθύνεται αλληλεγγύως.

### **Νομολογιακές Προσεγγίσεις**

Κατ' αρχάς, στην περίπτωση κατά την οποία δεν έχει υποβληθεί αίτηση ενώπιον της διοίκησης και προβάλλεται το πρώτον ενώπιον του δικαστηρίου η μη συνδρομή των προϋποθέσεων για τη θεμελίωση της προσωπικής και αλληλέγγυας ευθύνης, η μία κατεύθυνση της νομολογίας δέχεται ότι το δικαστήριο της ανακοπής δύναται να εξετάσει τον σχετικό ισχυρισμό που προβάλλεται το πρώτον ενώπιόν του, με την αιτιολογία ότι η τήρηση της διοικητικής διαδικασίας υποβολής αίτησης περί απαλλαγής από την ευθύνη δεν τίθεται ως προϋπόθεση επί ποινή απαραδέκτου για την αναδρομική εφαρμογή των ευμενέστερων προβλέψεων του ν. 4646/2019, ερμηνευόμενων των σχετικών διατάξεων υπό το φως των αρχών της οικονομίας της δίκης και της ταχείας απονομής δικαιοσύνης (ΔΕφΚομ 76/2023, ΔΕφΑθ 1110/2022). Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει η 451/2020 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Πατρών, καθότι ο λόγος περί μη υπαιτιότητας

προβλήθηκε στο πλαίσιο της προσφυγής του αλληλεγγύως ευθυνόμενου κατά της καταλογιστικής πράξης της φορολογικής διοίκησης και όχι στο πλαίσιο ανακοπής κατά πράξης αναγκαστικής εκτέλεσης σε βάρος του, το δικαστήριο δέχθηκε ότι δεν απαιτείται – χωρίς να αποκλείεται – η υποβολή ειδικής αίτησης για την αναδρομική εφαρμογή των ευνοϊκότερων διατάξεων στις εκκρεμείς υποθέσεις και δικαιώθηκε ο σύνδικος πτώχευσης για τον οποίο υφίστατο αθωωτική απόφαση.

Υπό την αντίθετη ερμηνευτική εκδοχή, γίνεται δεκτό ότι οι μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 προβλέπουν, κατά τη ρητή διατύπωσή τους, ειδική διοικητική διαδικασία για την απαλλαγή από την αλληλέγγυα ευθύνη, μετά τη διαπίστωση της συνδρομής ορισμένων προϋποθέσεων, η δε υποβολή της σχετικής αίτησης αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για την αναδρομική εφαρμογή των ευμενέστερων διατάξεων του ν. 4646/2019 από τη διοίκηση, προϋπόθεση η οποία κρίνεται ότι είναι εύλογη και δεν αντιστρατεύεται στις συνταγματικές αρχές της ισότητας και της αναλογικότητας. Στο πλαίσιο αυτό το δικαστήριο της ανακοπής απορρίπτει τον σχετικό λόγο ως απαραδέκτως προβαλλόμενο, καθότι σε περίπτωση που τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα δεν έχουν υποβάλει την αίτηση, δεν είναι δυνατή η εξέταση της εφαρμογής των ευμενέστερων διατάξεων το πρώτον από το δικαστήριο (ΔΕφΠειρ 1253/2022, 1418/2022, ΔΕφΑθ 3470-1/2021, 3425/2021, 3347/2021). Ενδιαφέρον παρουσιάζουν σχετικές αποφάσεις των Διοικητικών Πρωτοδικείων, τα οποία κρίνουν, καθ' ερμηνεία του δικογράφου της ανακοπής, ότι με την προβολή του σχετικού λόγου περί συνδρομής των προϋποθέσεων για την απαλλαγή από την αλληλέγγυα ευθύνη υποβάλλεται τον πρώτον ενώπιον του δικαστηρίου η αίτηση του άρθρου 66 του ν. 4646/2019, με αποτέλεσμα το δικαστήριο να αναβάλλει την έκδοση οριστικής απόφασης, αναπέμποντας την υπόθεση στην αρμόδια υπηρεσία της διοίκησης προκειμένου να εξεταστεί η υποβληθείσα αίτηση, συνεκτιμώντας ότι με την υποβολή της υπόθεσης στη διοίκηση δύναται να επέλθει διοικητική επίλυση της διαφοράς, ενώ, στην αντίθετη περίπτωση, ο ανακόπτων θα στερούνταν ένα στάδιο κρίσης πριν από τη δικαστική διάγνωση της διαφοράς (ΔΠρΠειρ 515/2023, ΔΠρΘεσσ 5596/2021).

Ακολούθως, στην περίπτωση κατά την οποία έχει υποβληθεί η αίτηση απαλλαγής στη διοίκηση, με δύο αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Λάρισας έγινε δεκτό ότι η υποβολή της αίτησης απαλλαγής αποτελεί κατ' αρχάς αναγκαία προϋπόθεση για την αναδρομική εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4646/2019, εφόσον, όμως, τα ενδιαφερόμενα πρόσωπα έχουν υποβάλει την εν λόγω αίτηση στην αρμόδια αρχή, είναι δυνατή, κατά την εκδίκαση της ανακοπής ή της επ' αυτής έφεσης, η εξέταση της εφαρμογής από το δικαστήριο των ευμενέστερων διατάξεων, χωρίς να αποτελεί προϋπόθεση του παραδεκτού για την περαιτέρω δικαστική κρίση περί απαλλαγής από την αλληλέγγυα ευθύνη η προηγούμενη άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά της απορριπτικής απόφασης επί της αίτησής του, καθότι αυτή προβλέπεται ως δυνητική. Πρόκειται για τις 515/2020 και 336/2022 αποφάσεις, στις οποίες το δικαστήριο έκρινε ότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 34 του ν. 4646/2019 για τη στοιχειοθέτηση της προσωπικής και αλληλέγγυας ευθύνης, ενώ οι υποβληθείσες ενώπιον της διοίκησης αιτήσεις απαλλαγής είχαν απορριφθεί.

Σύμφωνα με την αντίθετη άποψη, με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 ο νομοθέτης οργανώνει ειδική και αυτοτελή διοικητική διαδικασία για την απαλλαγή από την αλληλέγγυα ευθύνη μετά τη διαπίστωση της συνδρομής ορισμένων προϋποθέσεων και το δικαστήριο δεν έχει εξουσία υποκατάστασης του αρμόδιου προς εξέταση της συνδρομής των προϋποθέσεων αυτών διοικητικού οργάνου. Η δε μη συνδρομή των προϋποθέσεων αλληλέγγυας ευθύνης αποτελεί λόγο προσφυγής κατά της απόφασης επί της αίτησης απαλλαγής, απόφαση η οποία – ως διοικητική πράξη – καλύπτεται με το τεκμήριο νομιμότητας και η νομιμότητά της δεν

αποτελεί αντικείμενο της δίκης επί της ανακοπής, ούτε δύναται να ελεγχθεί το πρώτον από το δικαστήριο της ανακοπής (ΔΕφΛαρ 4-5/2023, ΔΕφΠειρ 2024/2022, ΔΕφΘεσ 1606/2022, ΔΕφΑθ 1310/2022, 3383/2021). Στο πλαίσιο αυτό, ενδιαφέρον παρουσιάζει η παραπομπή από αποφάσεις Πρωτοδικείων (ΔΠρΑθ 7762/2021 και 16188/2022) στην 837/2016 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία έχει κρίνει – στην περίπτωση της αίτησης απαλλαγής από τα τέλη εκπρόθεσμης καταβολής, όταν το εκπρόθεσμο οφείλεται σε υπαιτιότητα των οργάνων του Δημοσίου – ότι, στην περίπτωση κατά την οποία ο νομοθέτης προβλέπει αρμόδιο όργανο και ειδική διαδικασία βάσει της οποίας, κατόπιν υποβολής σχετικής αίτησης του οφειλέτη, κρίνεται εάν η εκπρόθεσμη καταβολή οφείλεται σε υπαιτιότητα των οργάνων του Δημοσίου, το ζήτημα της απαλλαγής από τις επιβληθείσες προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής για τον ανωτέρω λόγο εξετάζεται αποκλειστικώς κατά την ανωτέρω διαδικασία και από το αρμόδιο όργανο, του οποίου άλλωστε η πράξη υπόκειται σε ανακοπή, δεν επιτρέπεται δε να ερευνηθεί από τα διοικητικά δικαστήρια παρεμπιπτόντως, επ’ ευκαιρία της άσκησης ανακοπής κατά της πράξης επιβολής προσαυξήσεων εκπρόθεσμης καταβολής.

Αξίζει να σημειωθεί στο σημείο αυτό ότι με την 355/2023 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, που εκδόθηκε επί προδικαστικού ερωτήματος που υποβλήθηκε με την 450/2021 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Χανίων, κρίθηκε ότι η απόρριψη της αίτησης της παρ. 29 του άρθρου 66 υπόκειται σε προσφυγή ουσίας ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, με αντικείμενο τη διαπίστωση της συνδρομής ή μη των προϋποθέσεων της – κατά το στάδιο της είσπραξης και όχι της βεβαίωσης του φόρου – ευθύνης βάσει της ευμενέστερης ρύθμισης του άρθρου 34 του ν. 4646/2019, εφαρμόζονται δε το άρθρο 218 του Κ.Δ.Δ. για το αρμόδιο δικαστήριο και το άρθρο 277 παρ. 2 περ. α’ αναφορικά με το παράβολο.

Εξάλλου, στην περίπτωση κατά την οποία έχει υποβληθεί η αίτηση στη διοίκηση περί απαλλαγής από την αλληλέγγυα ευθύνη και έχει γίνει δεκτή και αρθούν τα μέτρα εκτέλεσης, τότε καταργείται η δίκη, λόγω έκλειψης του αντικειμένου της. Αν η αίτηση γίνει δεκτή αλλά δεν αρθούν τα μέτρα εκτέλεσης, τότε γίνεται δεκτή η ανακοπή και ακυρώνονται οι προσβαλλόμενες με την ανακοπή πράξεις εκτέλεσης, καθότι αυτές έχουν απωλέσει το νόμιμο έρεισμά τους. Αν γίνεται επίκληση και προσκόμιση της αίτησης ενώπιον της διοίκησης χωρίς να προκύπτει η απόφαση των αρμοδίων οργάνων επ’ αυτής, ή αν η αίτηση έχει απορριφθεί και έχει ασκηθεί προσφυγή ενώπιον των δικαστηρίων κατά της απορριπτικής απόφασης, συνήθως τα δικαστήρια αναβάλλουν την έκδοση οριστικής απόφασης (ΔΕφΚομ 6-7/2023). Υπάρχουν, όμως, και αποφάσεις με τις οποίες απορρίπτεται η ανακοπή και στην περίπτωση που εκκρεμεί η απόφαση των αρμοδίων διοικητικών οργάνων επί της υποβληθείσας αίτησης (ΔΕφΑθ 4234/2020), με την αιτιολογία ότι πρόκειται για αυτοτελή διοικητική διαδικασία, η οποία δεν ασκεί επιρροή στην υπόθεση της ανακοπής, η οποία αφορά τη νομιμότητα πράξεων της εκτελεστικής διαδικασίας, με την επισήμανση ότι σε περίπτωση ευδοκίμησης της αίτησης απαλλαγής από την ευθύνη, ο σχετικός ισχυρισμός θα μπορεί να προβληθεί και να εξεταστεί στο πλαίσιο ανακοπής κατά οποιασδήποτε πράξης της αναγκαστικής εκτέλεσης (ΔΕφΑθ 3899/2020).

### **Συμπερασματικά**

Από την ανωτέρω παρουσίαση παρατηρούμε ότι η νομολογία των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων εμφανίζεται διχασμένη, τόσο ως προς το κατά πόσο η υποβολή της αίτησης του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 περί απαλλαγής από την αλληλέγγυα ευθύνη αποτελεί προϋπόθεση για την αναδρομική εφαρμογή των ευμενέστερων προβλέψεων των άρθρων 34 και 64 του ως άνω νόμου από το δικαστήριο, όσο και για τη δυνατότητα του δικαστηρίου να ελέγξει τη συνδρομή

των προϋποθέσεων των ως άνω διατάξεων, σε περίπτωση απόρριψης της αίτησης απαλλαγής από τη διοίκηση.