



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604552

E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 26 / 05 / 2023

Αριθμός απόφασης: 1336

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ) Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., κατοίκου ....., κατά των:

- με αριθμό πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. ....Πράξης Διασφάλισης Συμφερόντων του Δημοσίου του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, έναντι της επιχείρησης .....
- με αριθμό .....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού /Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για την ως άνω εταιρεία,
- με αριθμό .....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, για την ως άνω εταιρεία,
- με αριθμό .....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου του

- 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, για την ως άνω εταιρεία,
- με αριθμό .....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, για την ως άνω εταιρεία,
  - των από .....Ειδικής Έκθεσης Ελέγχου του άρθρ. 46 του ν.4987/2022 και ΠΟΛ. 1282/31-12-2013, Έκθεσης Μερικού Ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

5. Των ως άνω πράξεων, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Επί της από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

### Ιστορικό

Με την υπ' αρ. ....εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ, προς την ελεγχόμενη επιχείρηση .....διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017. Με την υπ' αριθμ. ....Απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών Τμήμα Εκούσιας Δικαιοδοσίας, δημοσιευθείσα στις ....., διορίσθηκε στην ως άνω εταιρεία Προσωρινή Διοίκηση, αποτελούμενη από τους ..... Όπως αναφέρεται στο περιεχόμενο της ως άνω δικαστικής απόφασης ο προσφεύγων ήταν Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος της ως άνω εταιρείας από τις 28/08/2017-31/10/2021.

Η ελεγκτική αρχή κοινοποίησε στον ως άνω Πρόεδρο και Διευθύνοντα Σύμβουλο της προσωρινής διοίκησης, ηλεκτρονικά μέσω του συστήματος «e-κοινοποίηση» τη με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΛ.ΚΕ. ....Πρόσκληση του άρθρου 14 του ν.4987/2022 και τη με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΛ.ΚΕ. ....Κοινοποίηση εντολής και Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων. Η προσωρινή διοίκηση δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα τηρούμενα βιβλία, στοιχεία και οικονομικές καταστάσεις της ως άνω επιχείρησης, καθώς σύμφωνα με υπόμνημα που κατέθεσε στον έλεγχο, ως προσωρινή διοίκηση είχε περιορισμένες αρμοδιότητες, ουδέποτε άσκησε πραγματική διαχείριση ενώ ουδέποτε η τελευταία διοίκηση της παρέδωσε τα σχετικά βιβλία και στοιχεία προκειμένου να τα προσκομίσει.

Κατόπιν τούτου ο έλεγχος προσδιόρισε τα έσοδα της ελεγχόμενης επιχείρησης αξιοποιώντας κάθε διαθέσιμο στοιχείο (σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 28 του ν.4172/2013) και συγκεκριμένα την δήλωση φορολογίας εισοδήματος (Έντυπο Ν), τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ και τις συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων – εξόδων (ΜΥΦ) και καταλόγισε διαφορές φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ με την έκδοση των παρακάτω προσβαλλόμενων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων:

-με την με αριθμό .....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού /Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της ως άνω εταιρείας, χρεωστικό ποσό φόρου 6.818.477,03 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 3.409.238,52 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **10.227.715,55 €**.

- με την με αριθμό .....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της ως άνω εταιρείας, χρεωστικό ποσό φόρου 3.369.832,40 €, πλέον τέλους επιτηδεύματος ποσού 2.300,00€, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 1.684.916,20 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **5.057.048,60 €**.

- με την με αριθμό .....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της ως άνω εταιρείας, χρεωστικό υπόλοιπο ποσού 1.546.634,33 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 773.317,18 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **2.319.951,51 €**.

- με την με αριθμό .....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της ως άνω εταιρείας, χρεωστικό υπόλοιπο ποσού 1.046.923,00 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 523.461,51 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **1.570.384,51 €**.

Οι ως άνω πράξεις κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα μαζί και με τη με αριθμό πρωτ. ΕΛΚΕ .....Πράξη Διασφάλισης Συμφερόντων του Δημοσίου του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, έναντι της επιχείρησης ..... ως πρόσωπο αλληλέγγυας ευθύνης κατ' άρθ. 50 του ΚΦΔ.

Ο προσφεύγων με την εν λόγω προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η προσφυγή του, να ακυρωθούν στο σύνολο τους οι προσβαλλόμενες πράξεις και να απαλλαγεί από κάθε μέτρο διασφάλισης συμφερόντων του Δημοσίου, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- Δεν είχε την ιδιότητα του διευθύνοντος συμβούλου κατά τον χρόνο που ζητήθηκαν τα λογιστικά αρχεία και στοιχεία της εταιρείας για έλεγχο από την φορολογική αρχή, παρανόμως επιβλήθηκαν εις βάρος του τα διασφαλιστικά μέτρα του άρ. 46 παρ. 5 και 6 του Ν. 4174/2013 και 4987/2022.
- Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω παράνομης πρόκλησης της εταιρείας η .....» καθώς δεν κλήθηκε νόμιμα να προσκομίσει τα λογιστικά αρχεία και στοιχεία της, αφού η σχετική κλήση κοινοποιήθηκε προς την προσωρινή διοίκηση που είχε οριστεί με δικαστική απόφαση και είχε περιορισμένες αρμοδιότητες.
- Το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου έχει παραγραφεί για την διαχειριστική περίοδο 01-01-2016 – 31-12-2016.
- Έλλειψη ιδιότητας αλληλεγγύως ευθυνόμενου προσώπου κατά το άρθρο 50 παρ. 1 και 2 σε συνδ. με το άρθρο 46 παρ. 6 του ν. 4174/2013.

**Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 και 4 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, ισχύουν τα εξής:

**«Άρθρο 50 - Αλληλέγγυα ευθύνη**

**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, Φ.Π.Α. και του ΕΝ.Φ.Ι.Α., 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 ή της νομικής οντότητας είτε κατά τον χρόνο λύσης, διάλυσης ή συγχώνευσής τους είτε κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισής τους,

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 παρούσας παραγράφου νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των περ. α' και γ' κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται**

οι οφειλές αυτές. Σε περίπτωση που οι φορολογικές οφειλές της παρούσας παραγράφου έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει και τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των περ. 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 τη μη ύπαρξη υπαιτιότητας φέρουν τα πρόσωπα της παρούσας παραγράφου. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή δύνανται να ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας.

2. Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως με τα πρόσωπα της παρ. 1 για την πληρωμή των οφειλόμενων φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φ.Π.Α. και του ΕΝ.Φ.Ι.Α. και των επ' αυτών τόκων, προστίμων, προσαυξήσεων και οποιωνδήποτε χρηματικών κυρώσεων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους. [.....]

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 διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα.»

**Επειδή,** σύμφωνα με την **Ε.2173/30.10.2020** με θέμα: «Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του ν.4174/2013», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

«Α. Εισαγωγικά

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.4646/2019, τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ΚΦΔ) ως προς τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης στα πρόσωπα που ασκούν διοίκηση στα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες για την εξόφληση συγκεκριμένων οφειλών προς το Δημόσιο.

Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ ορίζεται ότι 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 οποιοσδήποτε 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. Ωστόσο, αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα 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 φορολογικές οφειλές, όπως αυτές ρητά αναφέρονται στο νόμο, 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 τη 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.

3. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, όπως αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.4646/2019, ισχύουν από τη δημοσίευση του πιο πάνω νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 12-12-2019 και μετά και εφαρμόζονται

(α) αυτοδικαίως, για οφειλές που βεβαιώνονται το πρώτον και ανάγονται σε φορολογικό έτος ή περίοδο από τις 12-12-2019 και μετά, σύμφωνα με το άρθρο 30 ΚΦΔ, στο νομικό πρόσωπο ή την νομική οντότητα (νέες υποθέσεις),

(β) αυτοδικαίως, για οφειλές που βεβαιώνονται το πρώτον από τις 12-12-2019 και μετά αλλά ανάγονται σε φορολογικό έτος ή περίοδο πριν τις 12-12-2019 (νέες υποθέσεις για παλαιές οφειλές), με την προϋπόθεση ότι δεν επιφέρουν χειροτέρευση της θέσης του διοικούντος προσώπου σε σχέση με τις διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο που ανάγονται οι οφειλές αυτές και

(γ) κατόπιν αιτήσεως του ενδιαφερομένου, αναδρομικά, για οφειλές που έχουν βεβαιωθεί πριν τις 12-12-2019 (παλαιές υποθέσεις) [.....]

5. Η ευθύνη των προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 50 ΚΦΔ είναι προσωπική και αλληλέγγυα και αφορά την πληρωμή και μόνο των οφειλών που ρητά και περιοριστικά κατονομάζονται στην ίδια αυτή παράγραφο, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις. Για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων αυτών απαιτείται να εξετάζονται, κατά σειρά, όλα τα παρακάτω:

**Β. Το είδος της (φορολογικής) οφειλής**

6. Με τη νέα διάταξη έχει περιορισθεί ο κύκλος των οφειλών για τις οποίες πλέον ισχύει η αλληλέγγυα ευθύνη. Ο περιορισμός εφαρμόζεται και αναδρομικά, σύμφωνα με τη ρητή διάταξη της παρ. 29 του άρθρου 66 του ν.4646/2019. Κατά συνέπεια, και εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις, από 12-12-2019 ευθύνη θεμελιώνεται μόνο για τις συγκεκριμένες οφειλές, ενώ για οφειλές από οποιαδήποτε άλλη αιτία πλην των ως άνω κατονομαζομένων για νέες υποθέσεις καθώς και για νέες υποθέσεις που αφορούν σε παλαιές οφειλές δεν θεμελιώνεται καν αλληλέγγυα ευθύνη ενώ, για τις παλαιές υποθέσεις οι οφειλές που έχουν βεβαιωθεί πριν από τις 12/12/2019 παύουν να βαραίνουν τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην περίπτωση (γ) της παραγράφου 3 του Κεφαλαίου Α' της παρούσας [.....]

8. Δεν θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη για την πληρωμή οφειλών που δεν υπάγονται στο πεδίο [.....]

11. Επίσης, δεν υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη για τους διοικούντες νομικό πρόσωπο το οποίο δεν έχει λυθεί και οφείλει φόρο εισοδήματος που έχει βεβαιωθεί πριν από τη δημοσίευση του νόμου 4646/2019 (12/12/2019). Τα συγκεκριμένα πρόσωπα θα καταστούν αλληλεγγύως υπεύθυνα για το φόρο εισοδήματος μόνο μετά τη διάλυση των νομικών προσώπων, σύμφωνα με όσα όριζαν οι διατάξεις του άρθρου 50 ΚΦΔ πριν από την τροποποίησή τους με το άρθρο 34 ν. 4646/2019 και οι διατάξεις του άρθρου 115 ν.2238/1994.

**Γ. Ο κρίσιμος χρόνος για τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης**

12. Η διάταξη προσδιορίζει κρίσιμο χρόνο για δυο λόγους: πρώτον για να διαπιστωθεί η ύπαρξη συγκεκριμένης ιδιότητας κατά το συγκεκριμένο χρόνο και δεύτερον προκειμένου να προσδιορισθεί η οφειλή κατά συγκεκριμένο χρόνο.

13. Όσον αφορά τα πρόσωπα, η ιδιότητα θα πρέπει να συντρέχει 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. Για να θεμελιωθεί ευθύνη ο χρόνος συνδρομής της ιδιότητας απαιτείται να συμπίπτει και με το χρόνο κατά τον οποίο οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες.

14. Η φορολογική οφειλή καθίσταται ληξιπρόθεσμη για τους σκοπούς του άρθρου 50 ΚΦΔ με τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας καταβολής της σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 41 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ή στις διατάξεις που ίσχυαν προ ΚΦΔ για οφειλές πριν τις 31-12-2013.

16. Σύμφωνα με την περίπτωση β' της παρ.1 του άρθρου 50, τα πρόσωπα που φέρουν τις κατονομαζόμενες ιδιότητες καθίστανται συνυπεύθυνα για τις οφειλές που κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους ανεξαρτήτως του χρόνου βεβαίωσής τους.

Κατ' εξαίρεση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο δεύτερο εδάφιο της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 50, αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' (ιδιότητα) και γ' (υπαιτιότητα) της ανωτέρω παραγράφου κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές και όχι τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, όταν κατέστη ληξιπρόθεσμη η βεβαιωμένη οφειλή.

17. Τέλος, σύμφωνα με το τρίτο εδάφιο της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 50, σε περίπτωση που οι υπό παράγραφο 1 άρθρου 50 φορολογικές οφειλές έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση με οποιονδήποτε τρόπο, ήτοι είτε βάσει νόμου, είτε βάσει δικαστικής απόφασης ή απόφασης διοικητικού οργάνου, η αλληλέγγυα ευθύνη κρίνεται κατά τον χρόνο που κάθε δόση της ρύθμισης κατέστη ληξιπρόθεσμη ή η ρύθμιση απωλέσθη και βαραίνει, εκτός από τα πρόσωπα του πρώτου ή του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης β', κατά περίπτωση, 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 απωλέσθη.

Δ. Συνδρομή κατονομαζόμενης ιδιότητας κατά τον κρίσιμο χρόνο

18. Προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη για την πληρωμή των οφειλών από φόρους που ρητά περιγράφονται στη διάταξη στοιχειοθετείται μόνο για ορισμένο κύκλο προσώπων τα οποία έχουν κάποια από τις ιδιότητες οι οποίες ρητά και περιοριστικά αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 50.

Ειδικότερα:

19. Μόνο τα πρόσωπα τα οποία 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 δύναται να καταστούν αλληλεγγύως υπεύθυνοι για πληρωμή φόρων που οφείλονται από τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες. Η διάταξη αναφέρεται σε δυο κύκλους προσώπων: τα πρόσωπα τα οποία φέρουν συγκεκριμένο τίτλο ή ιδιότητα (εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων) και τα πρόσωπα τα οποία ανεξαρτήτως τίτλου ή ιδιότητας διαπιστώνεται ότι ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση. Πρόσωπα που δεν φέρουν κάποια ή κάποιες από τις ρητά αναφερόμενες ιδιότητες ή τίτλους δεν μπορούν να καταστούν αλληλεγγύως ευθυνόμενα, παρά μόνο αν διαπιστωθεί από τη Φορολογική Διοίκηση ότι πρόκειται για πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση.

Ε. Η υπαιτιότητα

25. Πρόσωπα για τα οποία συντρέχουν σωρευτικά όλες οι λοιπές προϋποθέσεις, οι οποίες αναφέρονται στη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 50 ΚΦΔ, καθίστανται καταρχήν αλληλεγγύως υπεύθυνα και τεκμαίρεται η υπαιτιότητά τους εκ μόνης τις ιδιότητάς τους για τις οφειλές που δημιουργούνται κατά τη διάρκεια της θητείας τους. Ωστόσο, σύμφωνα και με τα ρητώς οριζόμενα στο β' εδάφιο της περίπτωσης γ' της παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, πρόκειται για μαχητό τεκμήριο, καθόσον το βάρος απόδειξης για τη μη ύπαρξη υπαιτιότητας, φέρουν τα εν λόγω πρόσωπα. Επομένως, εφόσον τα πρόσωπα σε βάρος των οποίων συντρέχει αλληλέγγυα ευθύνη αποδείξουν ότι δεν ήταν υπαίτια για τη μη καταβολή ή μη απόδοση των οφειλών που προβλέπονται στις οικείες διατάξεις, απαλλάσσονται από την ευθύνη για πληρωμή των οφειλών του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που διοικούν ή διαχειρίζονται.

26. Για τις παλιές υποθέσεις η έλλειψη υπαιτιότητας διαπιστώνεται με την έκδοση ειδικά αιτιολογημένης πράξης του προϊσταμένου της υπηρεσίας της φορολογικής διοίκησης που είναι αρμόδιος για την επιδίωξη είσπραξης της οφειλής, κατόπιν αιτήσεως του ενδιαφερομένου.

27. Επισημαίνεται, ωστόσο, ότι η έλλειψη υπαιτιότητας αποδεικνύεται εφόσον έχουν εκδοθεί αμετάκλητες δικαστικές αποφάσεις οιοδήποτε Δικαστηρίου ή αμετάκλητο απαλλακτικό βούλευμα, από τα οποία διαπιστώνεται ρητά η έλλειψη υπαιτιότητας σχετικά με τη μη καταβολή της οφειλής από τον αλληλεγγύως υπόχρεο ή/και η μη συμμετοχή του στην φορολογική παράβαση που προκάλεσε την οφειλή και εν γένει η μη ενεργός συμμετοχή του στη διοίκηση και διαχείριση του νομικού προσώπου.

**ΣΤ. Ισχύς λοιπών διατάξεων**

28. Σε ό,τι αφορά την ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων εταιρειών, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 249 και επόμενων του ν.4072/2012, οι οποίες προβλέπουν απεριόριστη και εις ολόκληρον ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων για τα χρέη της εταιρείας ως προς κάθε πιστωτή, επομένως και ως προς το Δημόσιο.

29. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.9 του άρθρου 10 του ν.4071/2012, τα πρόσωπα που ορίζονται εκκαθαριστές των δημοτικών επιχειρήσεων .....

30. Για πρόσωπα που έχουν διορισθεί εκκαθαριστές και προβλέπεται ρητά από ειδική διάταξη νόμου ότι π.χ. δεν διώκονται ποινικώς, δεν υπόκεινται σε προσωπική κράτηση, ούτε υπέχουν οποιαδήποτε αστική ή άλλη ατομική ευθύνη για χρέη των φορέων αυτών (π.χ. άρθρο 33 ν.4673/2020 (και το προϊσχύον άρθρο 27 του ν. 4384/2016), άρθρο 109 ν. 3852/2010, όπως ισχύει κ.λπ.) δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 50 ΚΦΔ, περί αλληλέγγυας ευθύνης.

**31. Οι εκκαθαριστές και οι δικαστικά διοριζόμενες διοικήσεις νομικών προσώπων, ευθύνονται μόνο για φορολογικές υποχρεώσεις ή φορολογικές οφειλές που κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διακρίσεις του πρώτου ή του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, κατά περίπτωση, καθώς και για τυχόν δόσεις ισχύουσας ρύθμισης που κατέστησαν ληξιπρόθεσμες ή υπόλοιπα ρύθμισης που απωλέσθη κατά τη θητεία τους, υπό την προϋπόθεση συνδρομής και της περίπτωσης γ' της ανωτέρω παραγράφου, και όχι για συσσωρευμένες φορολογικές οφειλές προηγούμενων διοικήσεων.**

32. Όσον αφορά στις φορολογίες κεφαλαίου ισχύουν τα εξής: [.....]

**Ζ. Παραδείγματα ...**

41. Το 2016 διενεργήθηκε έλεγχος από τη Φορολογική Διοίκηση για το οικονομικό έτος 2012, κατά τον οποίο δεν προσκομίστηκαν τα τηρούμενα φορολογικά βιβλία και στοιχεία. Συνεπεία αυτού σε βάρος ανώνυμης εταιρείας καταλογίστηκαν για το οικονομικό έτος 2012 φόροι με εξωλογιστικό προσδιορισμό σύμφωνα με το ν.2238/94 και το άρθρο 30 του Π.Δ. 186/92. Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2012 είχε υποβληθεί εμπρόθεσμα κατά τη διάρκεια της θητείας του Α (Διευθύνων Σύμβουλος). Στο χρόνο του ελέγχου Διευθύνων Σύμβουλος είναι ο Β λόγω αντικατάστασης του Α από την 1-10-2013. Σε αυτή την περίπτωση αλληλέγγυα υπεύθυνο πρόσωπο για τους φόρους που καταλογίστηκαν κατόπιν ελέγχου το 2016, είναι ο Β, καθώς εκείνος είχε την υποχρέωση να προσκομίσει στη Φορολογική Διοίκηση τα τηρούμενα βιβλία - στοιχεία της Α.Ε. Εφόσον έχουν ληφθεί μέτρα αναγκαστικής εκτέλεσης σε βάρος του Α δύναται να αρθούν με την προϋπόθεση της υποβολής αίτησης προς την υπηρεσία που έλαβε τα μέτρα έως την 31-12-2020.».

**Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 2 της Α.1082/07-06-2021, ισχύουν τα εξής:**

**«Άρθρο 1 - Πεδίο εφαρμογής**

Τα πρόσωπα που φέρουν τις ιδιότητες που ορίζονται στην παρ. 1 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) θεωρούνται καταρχήν υπαίτια για τη μη καταβολή ή μη απόδοση των οριζόμενων στις ως άνω διατάξεις οφειλών των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων, εκτός αν στα πρόσωπα αυτά συντρέχει περίπτωση έλλειψης υπαιτιότητας, σύμφωνα με τις κατωτέρω ενδεικτικά αναφερόμενες περιπτώσεις, οι οποίες σε κάθε περίπτωση θα

πρέπει να εξετάζονται από τις υπηρεσίες της ΑΑΔΕ, κατά λόγο αρμοδιότητας, πριν την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 50 ΚΦΔ στα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα.

**Άρθρο 2 - Ενδεικτικές περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας**

Για τους σκοπούς εφαρμογής της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας των προσώπων αυτών ως ακολούθως:

1. Αποδεδειγμένη και παρατεταμένη αδυναμία ασκήσεως καθηκόντων διοίκησης λόγω βαριάς ασθένειας που εμποδίζει το πρόσωπο που έχει τις ιδιότητες της παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ να επιληφθεί των υποθέσεων του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγεται η αλληλέγγυα ευθύνη του. Για την απόδειξη της αδυναμίας άσκησης καθηκόντων, θα πρέπει να προσκομίζεται σχετική ιατρική γνωμάτευση για κάθε έτος ευθύνης, βεβαίωση νοσηλείας από δημόσιο ή ιδιωτικό νοσοκομείο συνοδευόμενες από καθώς και οποιοδήποτε άλλο σχετικό έγγραφο.

2. Εκκαθάριση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με ειδική διάταξη νόμου ή με δικαστική απόφαση με τις οποίες προσδιορίζεται ο χρόνος και ο τρόπος ικανοποίησης των πιστωτών του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας. Στις περιπτώσεις αυτές ελέγχεται εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 50 ΚΦΔ για τον εκκαθαριστή μόνο για οφειλές που δημιουργούνται κατά την περίοδο της θητείας του.

3. Αποδεδειγμένη, με βάση έγγραφα (π.χ. σύμβαση εργασίας, βεβαίωση εταιρίας), αποκλειστική ανάθεση συγκεκριμένων καθηκόντων διοίκησης και εκπροσώπησης (όπως π.χ. διευθυντής μάρκετινγκ, δ/ντής ανθρωπίνου δυναμικού, δ/ντής πληροφορικής, δ/ντής τεχνικών - υποστηρικτικών υπηρεσιών, δ/ντής αποθήκης, δ/ντής πωλήσεων) που δεν άπτονται των φορολογικών υποχρεώσεων του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, εφόσον τα συγκεκριμένα πρόσωπα δεν έχουν αρμοδιότητα αποκλειστικής γενικής εκπροσώπησης και διαχείρισης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, σύμφωνα με δημοσιευμένα έγγραφα.

4. Ύπαρξη αμετάκλητης αθωωτικής απόφασης ποινικού δικαστηρίου ή αμετάκλητου απαλλακτικού βουλεύματος τελεσίδικη ή απόφαση δικαστηρίου βάσει των οποίων διαπιστώνεται ρητά η έλλειψη υπαιτιότητας σχετικά με τη δημιουργία ή τη μη καταβολή της οριζόμενης στην παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ οφειλής από τον αλληλεγγύως υπόχρεο.

5. Παραίτηση προγενέστερη της κρίσιμης περιόδου, για την οποία τηρήθηκαν οι προβλεπόμενες διατυπώσεις δημοσιότητας, ακόμα και αν δεν έχει ενημερωθεί η Φορολογική Διοίκηση από το νομικό πρόσωπο/νομική οντότητα ή αποδεδειγμένη μη αποδοχή του διορισμού, η οποία αποδεικνύεται με έγγραφο περί μη αποδοχής αυτής εφόσον έχει νομίμως επιδοθεί.

[.....]»

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ.1 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:**

«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 τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.»



Επειδή, σύμφωνα το εδάφ. α' , περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 6, του ν.2717/1999 (ΚΔΔ), όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 4 του άρθρου 18 του ν.4446/2016, με ισχύ από 22-12-2016, ορίζεται ότι:

**«4. των διαφορών που προκύπτουν από την εφαρμογή των άρθρων 13 και 14 του ν. 2523/1997 (Α' 179), των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013 (Α' 170), του άρθρου 153 του ν. 2960/2001 (Α' 265) και των περιπτώσεων γ' , δ' και ε' της παρ. 4 του άρθρου 1 του ν. 1406/1983 (Α' 182), η οποία προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 51 του ν. 3659/2008 (Α' 77), ανήκει στον πρόεδρο πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, ο οποίος αποφαινεται ανεκκλήτως.»**

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1204/2016 με θέμα «Κοινοποίηση διατάξεων του ν. 4446/2016 (Φ.Ε.Κ. 240/Α/22.12.2016) «Πτωχευτικός Κώδικας, Διοικητική Δικαιοσύνη, Τέλη-Παράβολα, Οικειοθελής αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, Ηλεκτρονικές συναλλαγές, Τροποποιήσεις του ν. 4270/2014 και λοιπές διατάξεις», ορίζεται ότι:

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις των άρθρων 18 και 32 του Μέρους Δεύτερου του ν. 4446/2016 (Φ.Ε.Κ. 240/Α/22-12-2016), αναφορικά με τα προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα, σύμφωνα τις διατάξεις των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει, για ενημέρωσή σας και ορθή εφαρμογή.

Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 18 του ν. 4446/2016 αντικαθίσταται το πρώτο εδάφιο της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Σύμφωνα με τις νέες διατάξεις, ορίζεται πλέον ρητά ότι η εκδίκαση των διαφορών που προκύπτουν, μεταξύ άλλων, από την εφαρμογή των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, ανήκει στον πρόεδρο πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, ο οποίος αποφαινεται ανεκκλήτως.

Επίσης, με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 18 του ν. 4446/2016, προστέθηκε εδάφιο στο τέλος της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, με το οποίο ορίζεται ότι δεν ισχύει η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής για τις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως εκάστοτε ισχύει.

Περαιτέρω, με το άρθρο 32 του ν. 4446/2016 προβλέπεται ότι οι διατάξεις του Μέρους Δεύτερου του ανωτέρω νόμου ισχύουν από την ημερομηνία δημοσίευσής του, εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά σε επιμέρους διατάξεις του.

Κατόπιν των ανωτέρω, δεν θα υποβάλλονται ενδικοφανείς προσφυγές ενώπιον της Δ.Ε.Δ. για πράξεις διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου που εκδίδονται από την 22/12/2016, ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 4446/2016, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 5 και 6 του άρθρου 46 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), οι οποίες θα προσβάλλονται απευθείας στο αρμόδιο διοικητικό δικαστήριο (Πρόεδρο Πρωτοδικών), κατά τα προβλεπόμενα στο α' εδ. της περ. δ' της παρ.2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

Συνεπώς, από την παραπάνω ημερομηνία, κατά την έκδοση των πράξεων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τα ως άνω αναφερόμενα, με την επισήμανση των διατάξεων του δ' εδαφίου του άρθρου 4 της αριθ. ΠΟΛ.1282/31.12.2013 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 54/Β'/16.1.2014), όπως αυτή ισχύει μετά την αριθ. ΠΟΛ.1038/30.1.2015 Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 239/Β'/17.2.2015), αναφορικά με το δικαίωμα επιγενόμενης ακρόασης κατ' εφαρμογή του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 6 του ν. 2690/1999. Σημειώνεται ότι, η προθεσμία για κλήση του υπόχρεου προς ακρόαση στις περιπτώσεις αυτές δεν επηρεάζει την προθεσμία άσκησης προσφυγής.

Τέλος, δεδομένου ότι η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δεν θα καθίσταται διάδικος στις περιπτώσεις αυτές, η αποστολή των απόψεων της διοίκησης και του οικείου διοικητικού φακέλου στη γραμματεία του δικαστηρίου, κατά τα οριζόμενα στα άρθρα 129 και 149 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, θα γίνεται από τις κατά τόπο αρμόδιες Δ.Ο.Υ. ή τα Ελεγκτικά Κέντρα.»

**Επειδή, σύμφωνα με τα άρθρα 5, 14 και 65 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:**

**«Άρθρο 5 - Κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων**

1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. [...]

3. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 4727/2020 ή στον λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νόμιμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή

β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή

γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή

δ) επιδοθεί κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το πρώτο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του δεύτερου εδαφίου, εφόσον κατά τον χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη Φορολογική Διοίκηση ο διορισμός νέου νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου.

4. [...]

5. [...]

6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. α' των παρ. 2 και 3, η πράξη ή το έγγραφο θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή της στον λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται όλες οι αναγκαίες προϋποθέσεις για την εφαρμογή της ηλεκτρονικής κοινοποίησης και ιδίως τα σχετικά με την επικαιροποίηση των στοιχείων ηλεκτρονικής επικοινωνίας των φορολογουμένων, το σημείο ανάρτησης στον λογαριασμό της κοινοποιούμενης πράξης ή του εγγράφου, ο τρόπος πιστοποίησης των ηλεκτρονικών ιχνών παραλαβής, η δημιουργία πιστοποιητικού παραλαβής και τα στοιχεία της ηλεκτρονικής ειδοποίησης. [...]

**Άρθρο 14 «Πληροφορίες από τον φορολογούμενο»**

1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. [...]

**Άρθρο 65 “Βάρος απόδειξης”**

Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

**Επειδή**, εν προκειμένω, όπως ήδη αναφέρθηκε και ανωτέρω, για τις χρήσεις 2016 και 2017, πραγματοποιήθηκε έλεγχος στην εταιρεία .....», στην οποία όπως αναφέρεται στο περιεχόμενο της με αριθ. ....Απόφασης του μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, ο προσφεύγων ήταν Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος της ως άνω εταιρείας από τις 28/08/2017-31/10/2021.

Με την με αριθ. ....Απόφαση του μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, (δημοσιευθείσα με την με αριθ. πρωτ. .... Ανακοίνωση στο Γ.Ε.ΜΗ.,) ορίστηκε προσωρινή Διοίκηση (με Πρόεδρο και Διευθύνων Σύμβουλο τον ..... ) στην οποία παρέχει την εξουσιοδότηση αφού συγκροτηθούν σε σώμα να συγκαλέσουν την Γενική Συνέλευση των μετόχων της εταιρείας για την εκλογή αιρετής διοίκησης εντός τριών μηνών από την δημοσίευση της απόφασης, παράλληλα να εκπροσωπούν την εταιρεία στις σχέσεις της με τους τρίτους, να είναι δεκτικοί κοινοποίησης κάθε φύσεως δικογράφου και λοιπών εγγράφων, να διεκπεραιώνουν αμελλητί όλες τις εκκρεμείς και τρέχουσες εταιρικές υποθέσεις και να προβαίνουν σε κάθε απαραίτητη πράξη διαχείρισης και εκπροσώπησής της.

Στο πλαίσιο του ελέγχου κοινοποιήθηκε στην ως άνω εταιρεία η με αριθ. πρωτ. ΕΛΚΕ 1 ΑΤ ..... πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων, στοιχείων και λογιστικών αρχείων. Η προσωρινή διοίκηση της εταιρείας ανταποκρινόμενη ενημέρωσε τον έλεγχο ότι ως προσωρινή διοίκηση έχει περιορισμένες αρμοδιότητες, και ουδέποτε της παραδόθηκαν από την προηγούμενη διοίκηση (στην οποία ο προσφεύγων ήταν Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος) βιβλία, στοιχεία και οικονομικές καταστάσεις κι ως εκ τούτου δεν είναι δυνατό να τα προσκομίσει στον έλεγχο. Κατόπιν τούτου, ο έλεγχος προσδιόρισε τα έσοδα της ελεγχόμενης επιχείρησης αξιοποιώντας κάθε διαθέσιμο στοιχείο (σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 28 του ν.4172/2013) και προέβη στην έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επίσης ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής αρχής προέβη και στην έκδοση της με αριθ. ΕΛΚΕ ..... Πράξης Διασφάλισης Συμφερόντων του Δημοσίου κατά του προσφεύγοντος, ως πρόσωπο αλληλέγγυα ευθύνης κατ' άρθ. 50 του ΚΦΔ.

Σύμφωνα με το σύστημα εσόδων «TAXIS», ο προσφεύγων εμφανίζεται ως αλληλέγγυα υπεύθυνος, για τις παρακάτω οφειλές της ως προαναφερθείσας εταιρείας:

| ΑΤΒ   | ΗΜ/ΝΙΑ | ΦΟΡ. ΕΤΟΣ | ΕΙΔΟΣ ΧΡΕΟΥΣ                           | ΑΠΑΙΤΗΤΟ ΠΟΣΟ |
|-------|--------|-----------|--|---------------|
| ..... | .....  | 2017      | Φ.Π.Α. ΤΑΚΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΓΩ ΟΡΙΣΤ/ΣΗΣ | 1.570.384,51  |

**Επειδή**, λαμβάνοντας υπόψη τις προαναφερθείσες διατάξεις και οδηγίες της Διοίκησης καθώς και τα ως άνω δεδομένα του ελέγχου της εταιρείας .....» σημειώνονται τα εξής:

- Ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις που αφορούν στο φόρο εισοδήματος φορολογικών ετών 2016 και 2017 και στον Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, κατά τον χρόνο έκδοσης τους καθώς και υποβολής της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, η Διοίκηση δεν τον χαρακτηρίζει ως αλληλέγγυα υπόχρεο πρόσωπο, ως εκ τούτου ο προσφεύγων **απαραδέκτως** προσφεύγει κατά των εν λόγω πράξεων.

- Ως προς την προσβαλλόμενη πράξη διασφάλισης συμφερόντων του δημοσίου του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, στις προπαρατεθείσες ως άνω διατάξεις, σαφώς ορίζεται ότι η εν λόγω πράξη προσβάλλεται απευθείας στο αρμόδιο διοικητικό δικαστήριο (πρόεδρο πρωτοδικών) και ως εκ τούτου ομοίως με ανωτέρω **απαραδέκτως** προσφεύγει κατά αυτής.

- Ως προς την προσβαλλόμενη πράξη του Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017, ο προσφεύγων παραδεκτώς και σύμφωνα με το άρθρο 50 του ΚΦΔ προσφεύγει κατά αυτής, καθώς αφορά σε οφειλές που προσδιορίστηκαν κατόπιν ελέγχου και αφορούν σε περίοδο που ο προσφεύγων διατελούσε πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος στην ως άνω εταιρεία (ως άλλωστε διαπιστώνεται και στο σύστημα TAXIS-βλ. ανωτέρω πίνακα). Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι παρανόμως κλήθηκε η προσωρινή διοίκηση που είχε οριστεί με δικαστική

απόφαση να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία καθότι είχε περιορισμένες δυνατότητες, ενώ επίσης ισχυρίζεται ότι στην περίπτωση που είχαν ζητηθεί από τον ίδιο θα μπορούσε να παρέχει ότι του ήταν δυνατό, αφετέρου κατά τον χρόνο που ζητήθηκαν τα λογιστικά αρχεία της εταιρείας δεν είχε την ιδιότητα του διευθύνοντος συμβούλου ή του προέδρου στην εταιρεία. Ωστόσο όπως προκύπτει από την με αριθμ.....Απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, η προσωρινή διοίκηση είχε αρμοδιότητες εκπροσώπησης της εταιρείας, καθώς στο διατακτικό της απόφασης συγκεκριμένα αναφέρεται:

*«Παρέχει στα προαναφερόμενα πρόσωπα την εξουσιοδότηση, αφού συγκροτηθούν σε σώμα, επιμέλεια του πρώτου να συγκαλέσουν την Γενική Συνέλευση των μετόχων της εταιρείας για εκλογή αιρετής διοίκησης εντός τριών (3) μηνών από την δημοσίευση της απόφασης αυτής, παράλληλα δε να εκπροσωπούν την εταιρεία στις σχέσεις της με τους τρίτους, να είναι δεκτικοί κοινοποίησης κάθε φύσεως δικογράφου και λοιπών εγγράφων, να διεκπεραιώνουν αμελλητί όλες τις εκκρεμείς και τρέχουσες εταιρικές υποθέσεις και να προβαίνουν σε κάθε απαραίτητη πράξη διαχείρισης και εκπροσώπησης της...».*

Ενώ ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό ότι δεν δύναται να είναι συνυπεύθυνος για φόρους που καταλογίσθηκαν λόγω μη προσκόμισης των βιβλίων από την προσωρινή διοίκηση, σημειώνεται ότι ως τελευταίος στην διοίκηση πριν τον ορισμό της προσωρινής διοίκησης δεν διαπιστώνεται να έχει προβεί σε παράδοση των λογιστικών αρχείων της εταιρείας στην προσωρινή Διοίκηση, προκειμένου να τα προσκομίσει στον έλεγχο. Εξάλλου από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι και σε προγενέστερο διενεργηθέντα έλεγχο, (κατά τον χρόνο όπου ο προσφεύγων ήταν πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος) σε πρόσκληση για προσκόμιση των τηρούμενων λογιστικών αρχείων της εταιρείας, που του παραδόθηκε αυτοπροσώπως ως νόμιμο εκπρόσωπο της εταιρείας, από την φορολογική αρχή (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής), δεν ανταποκρίθηκε. Τέλος σημειώνεται ότι και κατά το ενδικοφανές στάδιο και ενώ ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα ζήτησε τα βιβλία και στοιχεία από την προσωρινή διοίκηση και δεν επικοινωνήσε με τον ίδιο για να παραδώσει ότι στοιχείο μπορεί να είχε, δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο. Κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

## Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., ως εξής:

**A) την απόρριψη αυτής ως απαράδεκτης κατά το μέρος που αφορά τις παρακάτω οριστικές πράξεις:**

- Τη με αριθμό πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. ....Πράξη Διασφάλισης Συμφερόντων του Δημοσίου του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, έναντι της επιχείρησης .....
- Τη με αριθμό .....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού /Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για την ως άνω εταιρεία,
- Τη με αριθμό .....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, για την ως άνω εταιρεία,
- Τη με αριθμό .....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, για την ως άνω εταιρεία.

**B) την απόρριψη αυτής και την επικύρωση της με αριθμό .....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, για την ως άνω εταιρεία.**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου  
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Προϊσταμένη της  
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

---

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