



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 : 213 1604552

Καλλιθέα, 07/04/2023

Αριθμός απόφασης: 163

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

**3.** Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

**4.** Την από 22/12/2022 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., οδός ....., κατά: α) της υπ' αριθμ. .... /26-10-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, και β) της υπ' αριθμ. .... /26-10-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/03/2020, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 26/10/2022 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας της Δ.Ο.Υ. Πύργου.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Πύργου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22/12/2022 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ. .... /26-10-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρείας «.....», ΑΦΜ ....., κύριος φόρος ποσού 117.850,91 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 58.925,45 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 176.776,36 ευρώ, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.2859/2000 και του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., για την καταβολή του οποίου ο προσφεύγων θεωρήθηκε ως αλληλέγγυα υπεύθυνος.

β) Με την υπ' αριθμ. .... /26-10-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/03/2020, καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρείας «.....», ΑΦΜ ....., κύριος φόρος ποσού 390.999,89 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 195.499,95 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 586.499,84 ευρώ, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.2859/2000 και του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 26/10/2022 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας της Δ.Ο.Υ. Πύργου, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. .... /21-06-2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ. πρωτ. .... / 26.05.2022 έγγραφο της Συμβολαιογράφου Αμαλιάδας ....., με το οποίο στις 26/05/2022 διαβιβάστηκαν στη Δ.Ο.Υ. Πύργου: α) η υπ' αριθμ. .... /29.09.2021 «Έκθεση Αναγκαστικού Ηλεκτρονικού Πλειστηριασμού και Κατακύρωσης Ακινήτου € 1.068.800» και β) η υπ' αριθμ. .... /29.10.2021 «Περίληψη Κατακυρωτικής Εκθέσεως Ακινήτων € 1.068.800 με Αντικειμενική Αξία 1.017.389,80», συνέπεια της υπ' αριθμ. .... /22.05.2019 Έκθεσης Αναγκαστικής Κατάσχεσης Ακίνητης Περιουσίας, που αφορά την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ .....

Ο παραπάνω έλεγχος περιορίστηκε στην εκπλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου 33 του ν.2859/2000, ήτοι της υποχρέωσης της παραπάνω εταιρείας (επενδυτής) για διενέργεια εφάπαξ διακανονισμού του εκπεσθέντος Φ.Π.Α των δαπανών για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών,

(τον οποίο έλαβε ως επιστροφή βάσει της υπ' αριθμ. ....../12.03.2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015) εντός της προβλεπόμενης πενταετούς περιόδου διακανονισμού.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη:

α) ότι η ακίνητη περιουσία της επιχείρησης «.....», σύμφωνα με την υπ' αριθμ. ....../29.10.2021 «Περίληψη Κατακυρωτικής Εκθέσεως Ακινήτων € 1.068.800 με Αντικειμενική Αξία 1.017.389,80», εκπλειστηριάσθηκε αναγκαστικώς (ηλεκτρονικά) και κατακυρώθηκε στο όνομα της εδρεύουσας στο Δήμο Πατρέων Αχαΐας εταιρείας, με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ ....., και

β) ότι το εν λόγω επενδυτικό ακίνητο βρίσκεται υπό κατασκευή και συγκεκριμένα στο στάδιο της ανέγερσης, αφενός όπως διαπιστώθηκε από την 29/7/2022 διενεργηθείσα αυτοψία των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ Πύργου στο χώρο όπου δραστηριοποιούνταν η παραπάνω εταιρεία, με σκοπό την ανέγερση ξενοδοχειακής μονάδας 5\*, και αφετέρου από την περιγραφή του σταδίου κατασκευής της εν λόγω μονάδας, όπως καταγράφεται στην υπ' αριθμ. ....../22.05.2019 Έκθεση Αναγκαστικής Κατάσχεσης Ακίνητης Περιουσίας,

**διαπίστωσε ότι η κατασκευή της εν λόγω ξενοδοχειακής μονάδας, δεν ολοκληρώθηκε, με συνέπεια να μην τεθεί σε λειτουργία και να μην έχει γίνει χρησιμοποίησή της από την εταιρεία.**

Σύμφωνα με την από 12/03/2018 έκθεση ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας της Δ.Ο.Υ. Πύργου, η οποία συντάχθηκε στο πλαίσιο προγενέστερου ελέγχου των χρήσεων 2014 και 2015 για επιστροφή Φ.Π.Α., η εταιρεία πραγματοποίησε δαπάνες για αγορά - κατασκευή επενδυτικών αγαθών, εξέπεσε και στην συνέχεια της επεστράφη ο φόρος αυτών, ως εξής:

α) στην χρήση 2014, δαπάνες αξίας 554.422,53 ευρώ και Φ.Π.Α ποσού 127.517,18 ευρώ και

β) στην χρήση 2015, δαπάνες αξίας 1.700.416,89 ευρώ και Φ.Π.Α 23% ποσού 391.095,89 ευρώ,

Συνεπώς η παραπάνω εταιρεία όφειλε να διενεργήσει εφάπαξ διακανονισμό του Φ.Π.Α των δαπανών της κατασκευής των επενδυτικών αγαθών εντός της πενταετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης αγοράς ή κατασκευής σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 33 ν.2859/2000, ήτοι για το φορολογικό έτος 2019 ποσό Φ.Π.Α 23% 127.517,18 ευρώ που αφορά δαπάνες κατασκευής επενδυτικών αγαθών αξίας 554.422,53 ευρώ και που διενήργησε στην χρήση 2014, και για το φορολογικό έτος 2020 ποσό Φ.Π.Α 23% 391.095,89 ευρώ που αφορά δαπάνες κατασκευής επενδυτικών αγαθών αξίας 1.700.416,89 ευρώ που διενήργησε στη χρήση 2015.

Από τον έλεγχο των υποβληθέντων δηλώσεων Φ.Π.Α προέκυψε ότι η εταιρεία «.....» δεν περιέλαβε στις αρχικές δηλώσεις, αλλά και δεν υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α ώστε να διακανονίσει το Φ.Π.Α των δαπανών της κατασκευής των επενδυτικών αγαθών. Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις του ελέγχου, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Πύργου προέβη στην έκδοση των υπ' αριθμ. ....../26-10-2022 και ....../26-10-2022 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων και την άρση των μέτρων του άρθρου 46 του ΚΦΔ που του έχουν επιβληθεί, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 33 και 34 του ν 2859/2000 και των εγκυκλίων. Ειδικότερα, εσφαλμένα καταλογίστηκαν τα ανωτέρω ποσά από τον διακανονισμό του ΦΠΑ στις χρήσεις 2019 και 2020 αντί του ορθού 2020 και 2021, γεγονός το οποίο έχει ως συνέπεια να μην υπέχει ευθύνη καθόσον, όπως συνομολογείται και από τις προσβαλλόμενες, υπήρξε διευθύνων σύμβουλος μέχρι την 19η Δεκεμβρίου 2019 και συνεπώς κατά τον χρόνο που όφειλε η εταιρεία να αποδώσει το ΦΠΑ της χρήσης 2014, δηλαδή το Μάρτιο του 2020, ο ίδιος ουδεμία απολύτως θέση κατείχε στην εταιρεία. Συνεπώς θα πρέπει να απαλλαχθεί από κάθε υποχρέωση και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις ως προς το μέρος που τον αφορούν, καθώς επίσης να ανακληθούν τα μέτρα διασφάλισης που του έχουν επιβληθεί.
- Επί όλων των περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας επεβλήθη την 22η Μαΐου 2019 αναγκαστική κατάσχεση και ορίστηκε ημέρα πλειστηριασμού η 8η Ιανουαρίου 2020, γεγονός το οποίο είχε ως συνέπεια να αδυνατεί πλέον η εταιρεία να συνεχίσει τις εργασίες προς αποπεράτωση του έργου μέχρις ότου εξοφληθούν οι υποχρεώσεις της, ο δε τραπεζικός δανεισμός κατέστη λόγω της κατάσχεσης αδύνατος. Αποδεικνύεται συνεπώς ότι η μη συνέχιση των εργασιών κατασκευής και τελικά η μη θέση του ξενοδοχείου σε λειτουργία οφείλεται σε περιστάσεις που είναι ανεξάρτητες της βούλησης του υποκείμενου στο Φ.Π.Α., δηλαδή της εταιρείας. Σε κάθε περίπτωση, η αναγκαστική κατάσχεση και εν τέλει εκποίηση του ακινήτου δια της διαδικασίας του αναγκαστικού δημόσιου πλειστηριασμού μετέτρεψε το επενδυτικό αγαθό σε εμπόρευμα και λαμβανομένου υπόψη ότι η άδεια ανέγερσης εκδόθηκε το έτος 2013, η μεταβίβαση του ακινήτου υπόκειται σε ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2859/2000. Συνεπώς το ακίνητο διατέθηκε σε φορολογητέες δραστηριότητες κατά το έτος 2021.
- Μη σαφής, ειδική και επαρκής αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων. Όφειλε η φορολογική αρχή να εντοπίσει και να ερμηνεύσει τους κανόνες δικαίου, καθώς και να υπαγάγει τα πραγματικά περιστατικά σε αυτούς. Αντιθέτως περιορίστηκε στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων διατάξεων που διέπουν το αντικείμενο του ελέγχου, δίχως να τεκμηριώνεται με τρόπο σαφή, ειδικό και επαρκή ο λόγος για τον οποίο όφειλε η επιχείρηση να διακανονίσει το Φ.Π.Α των εισροών της χρήσης 2014 εντός του Μαρτίου 2019 και ομοίως για το Φ.Π.Α των εισροών της χρήσης 2015 ο λόγος για τον οποίο όφειλε η επιχείρηση να διακανονίσει το Φ.Π.Α των εισροών της χρήσης εντός του Μαρτίου 2020.

**Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ., όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζεται:**

**«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, 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 οποιεσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επί 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 με την επιφύλαξη των επόμενων εδαφίων.**

**Αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα κατά την έννοια της παραγράφου αυτής νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων *α* και *β* κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές. Σε περίπτωση που οι υπό παρ. 1 φορολογικές οφειλές έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει και τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων *α* και *β* 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 την 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.»**

**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).

.....

Επίσης, σημειώνεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 50 ΚΦΔ και σύμφωνα με την Ε 2128/2020 εγκύκλιο Διοικητή ΑΑΔΕ, που εκδόθηκε κατόπιν της αριθμ. 498/2020 απόφασης ΣτΕ, τα ως άνω πρόσωπα μπορούν 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 και συνεπώς ενδικοφανή προσφυγή στη ΔΕΔ, κατά τις διατάξεις του άρθρου 63 ΚΦΔ.

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:

#### **B. 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.

**7. Οφειλές για την πληρωμή των οποίων δύναται να θεμελιώνεται (για νέες υποθέσεις και για νέες υποθέσεις για παλαιές οφειλές) ή να διατηρείται (για παλαιές υποθέσεις) αλληλέγγυα ευθύνη από 12-12-2019 και εφεξής είναι μόνο οι οφειλές για:**

7.1. Φόρο εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένου του τέλους επιτηδεύματος καθώς σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 31 Ν. 3986/2011 αποτελεί φόρο εισοδήματος (σχετικές αποφάσεις ΣΤΕ 89/2019, 2523/2013 και ΑΠ 828/2020),

7.2. κάθε παρακρατούμενο φόρο, όπως

α) οι φόροι εισοδήματος επί των οποίων διενεργείται παρακράτηση σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, β) οι φόροι κερδών από τυχερά παίγνια των άρθρων 58-60 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με τον Ν. 2961/2001 και γ) η Εισφορά Δακοκτονίας

7.3. κάθε επιρριπτόμενο φόρο, όπως

α) ο Ειδικός φόρος πολυτελείας χωρών της Ε.Ε. και εγχωρίως παραγομένων ειδών,

β) Φόρος Διαμονής,

γ) Περιβαλλοντικό Τέλος πλαστικής σακούλας,

δ) Ειδικός φόρος στις διαφημίσεις που προβάλλονται από την τηλεόραση, ε) Τέλος συνδρομητών κινητής τηλεφωνίας και τέλος καρτοκινητής τηλεφωνίας,

στ) Φόρος ασφαλιστρων,

ζ) Τέλος στη συνδρομητική τηλεόραση και

η) τέλος συνδρομητών σταθερής τηλεφωνίας

#### **7.4. Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ)**

7.5. Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝΦΙΑ),

**7.6. τόκους, πρόστιμα, προσαυξήσεις και οποιοσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επί αυτών.** Πρόκειται για οφειλές οι οποίες έχουν παρακολουθηματικό χαρακτήρα της κύριας οφειλής

από φόρο. Επομένως, όπως προκύπτει από την συνδυαστική ερμηνεία του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης β της παραγράφου 1, στην έννοια των προστίμων περιλαμβάνονται κάθε είδους πρόστιμα, όπως για παράδειγμα τα πρόστιμα του άρθρου 58 ΚΦΔ, με εξαίρεση τα αυτοτελή πρόστιμα (ενδεικτικά, αυτοτελή είναι τα πρόστιμα των άρθρων 54, 54Ε και 54ΣΤ ΚΦΔ).

8. Δεν θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη για την πληρωμή οφειλών που δεν υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 50 ΚΦΔ (π.χ. συμμετοχή του Ελληνικού Δημοσίου στα μικτά κέρδη παιχνιδιών του άρθρου 2 παρ.8 Ν.2206/1994 ).

9. Επισημαίνεται ότι δε θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη για καμία κατηγορία υποθέσεων ως προς το τέλος χαρτοσήμου, καθώς σε καμία περίπτωση τα τέλη χαρτοσήμου δεν θεωρούνται φόροι παρακρατούμενοι ή επιρριπτόμενοι, ανεξάρτητα από τον τρόπο βεβαίωσης και καταβολής αυτών (Ε 2045/2019).

10. Χαρακτηριστικές περιπτώσεις οφειλών για τις οποίες πλέον δεν υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη, είναι περιπτώσεις στις οποίες η οφειλή προέρχεται από Φόρο Συγκέντρωσης Κεφαλαίων ή από βεβαιωμένα πρόστιμα των άρθρων 5 και 8 του Ν. 2523/1997 (για τα οποία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 4 του ίδιου ως άνω νόμου, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 115 του Ν.2238/1994). Για τις οφειλές αυτές θεμελιωνόταν αλληλέγγυα ευθύνη με βάση τις προγενέστερες διατάξεις, πλέον όμως οι οφειλές από ΦΣΚ ή από πρόστιμα για παραβάσεις του πρώην ΚΒΣ δεν περιλαμβάνονται στις κατονομαζόμενες στο άρθρο 50 οφειλές, για τις οποίες δύναται να θεμελιωθεί αλληλέγγυα ευθύνη και συνεπώς πρόσωπα τα οποία βαρύνονται με αυτές δύναται να υπαχθούν στις διατάξεις της παρ. 29 του άρθρου 66 του Ν. 4646/2019 (Α 201), όπως αντικαταστάθηκαν από τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 31 του Ν. 4701/2020 (Α 128) και ισχύουν από την έναρξη ισχύος του Ν. 4646/2019.

.....

#### **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.

15. Για παράδειγμα, στην περίπτωση που υπάρχει υποχρέωση παρακράτησης φόρου μισθωτών υπηρεσιών, η σχετική οφειλή για απόδοση του φόρου καθίσταται ληξιπρόθεσμη, αν έχει γίνει η δήλωση του φόρου, την ημέρα που εκπνέει η νόμιμη προθεσμία απόδοσης του φόρου, ο οποίος αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 60 του Ν.4172/2013.



15.1 Αντίστοιχα, όσον αφορά στην οφειλή από φόρο εισοδήματος νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, η οφειλή καθίσταται ληξιπρόθεσμη κατά την εκπνοή της νόμιμης προθεσμίας καταβολής του φόρου (εφάπαξ ή σε δόσεις) σύμφωνα με το άρθρο 68 του Ν.4172/2013.

15.2 Όσον αφορά στην οφειλή από ΦΠΑ, η οφειλή καθίσταται ληξιπρόθεσμη κατά την εκπνοή της νόμιμης προθεσμίας καταβολής του φόρου σύμφωνα με τα άρθρα 38 και 54 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν. 2859/2000).

15.3 Οι οφειλές από δηλώσεις φόρου κερδών από τυχερά παίγνια καθίστανται ληξιπρόθεσμες με την παρέλευση των προθεσμιών απόδοσης του φόρου, οι οποίες ορίζονται στα άρθρα 58 και 92 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια, που κυρώθηκε με το ν. 2961/2001, όπως τα άρθρα αυτά ισχύουν (σχετ. οι παράγραφοι Γ1 και Γ.2 άρθρου 48 Ν.4646/2019,σε συνδυασμό με το άρθρο 14 παράγραφοι 2 και 3 Ν.4652/2020 και με το άρθρο 46 του Ν.4701/2020).

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 (υπαισιότητα) 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.**

.....

#### **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.

20. Όπως έχει διευκρινιστεί από τη Φορολογική Διοίκηση (ΠΟΛ 1103/2004), η ιδιότητα (εκτελεστικός πρόεδρος, διευθυντής, γενικός διευθυντής, διαχειριστής, διευθύνων σύμβουλος, εντεταλμένος στη διοίκηση, εκκαθαριστής) θεωρείται ότι αποκτάται με την αποδοχή του διορισμού των προσώπων που κατονομάζονται ως αλληλεγγύως υπεύθυνα και την ανάληψη των σχετικών καθηκόντων, μη αρκούντος δηλαδή του διορισμού τους και μόνο (Γνωμοδότηση ΝΣΚ 173/2001, η οποία έγινε αρμοδίως αποδεκτή). Οι ως άνω ιδιότητες προκύπτουν από έγγραφα, όπως τα καταστατικά των ανώνυμων εταιριών που καταχωρίζονται στο ΓΕΜΗ και δημοσιεύονται στο ΦΕΚ, τα πρακτικά συνεδριάσεως ΔΣ, τις ανακοινώσεις καταχωρήσεων, τα καταστατικά ομόρρυθμων εταιρειών. Σε κάθε περίπτωση πρέπει να ελέγχεται και η τυχόν απώλεια της ιδιότητας, η οποία μπορεί να οφείλεται σε ρητή παραίτηση του συγκεκριμένου προσώπου από τις συγκεκριμένες θέσεις.

21. Όσον αφορά στην αλληλέγγυα ευθύνη του προέδρου του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, διευκρινίζεται ότι αλληλέγγυα ευθύνη συντρέχει μόνο στο πρόσωπο του προέδρου που ασκεί εκτελεστικά καθήκοντα (εκτελεστικός πρόεδρος), όπως προκύπτει από τον νόμο, το καταστατικό ή εν τοις πράγμασι και όχι αδιακρίτως σε όλους τους προέδρους, όπως ίσχυε με το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς. Ειδικά, για τις ανώνυμες εταιρείες για τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν.4706/2020, σε συνδυασμό με το άρθρο 87 του Ν.4548/2018, εμπίπτουν στη διάταξη του άρθρου 50 τα πρόσωπα που φέρουν την ιδιότητα του εκτελεστικού προέδρου.

.....

24. Ειδικώς για τα ποσά των τόκων, των προσαυξήσεων, των προστίμων και των λοιπών χρηματικών κυρώσεων, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 50, η αλληλέγγυα ευθύνη βαρύνει τα πρόσωπα που είναι αλληλεγγύως υπεύθυνα για την κύρια οφειλή επί της οποίας υπολογίζονται και επιβάλλονται τα ποσά αυτά.

#### **E. 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.

.....

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.

.....»

**Επειδή, στην Α. 1082/2021 (ΦΕΚ Β 1487/13.4.2021) Κοινή Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα “Περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας για τη μη στοιχειοθέτηση της αλληλέγγυας ευθύνης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4174/2013” ορίζεται:**

**«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.

.....

9. Στην περίπτωση κατά την οποία πρόσωπα που αν και φέρουν μία από τις ιδιότητες που προβλέπονται στην παρ. 1 του άρθρου 50 ΚΦΔ δεν έχουν πραγματική ανάμειξη στη διοίκηση/διαχείριση των υποθέσεων του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας. Για την περίπτωση αυτή εκτιμώνται συνολικά και λαμβάνονται υπόψη στοιχεία, όπως: η έλλειψη αμοιβής προς το πρόσωπο αυτό, η έλλειψη μετοχικής ή εταιρικής σχέσης με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, η μη διενέργεια τραπεζικών συναλλαγών, η μη διαχείριση των εταιρικών τραπεζικών λογαριασμών (βεβαίωση από τις συνεργαζόμενες με την εταιρεία τράπεζες με την οποία αποδεικνύεται ότι δεν υπάρχει δείγμα υπογραφής του προσώπου αυτού, ώστε το πρόσωπο αυτό να μπορεί να υπογράψει για λογαριασμό του νομικού προσώπου), η μη υπογραφή πρακτικών Διοικητικού Συμβουλίου ή οικονομικών καταστάσεων, σε συνδυασμό με στοιχεία που αποδεικνύουν το πρόσωπο που πραγματικά διαχειρίζεται τις εταιρικές υποθέσεις.

.....»

Επειδή σύμφωνα με τα δημοσιευμένα στοιχεία στην ηλεκτρονική σελίδα του ΓΕΜΗ (<https://www.businessportal.gr>) η εκπροσώπηση της εταιρείας «.....», ΑΦΜ ....., για τα επίμαχα χρονικά διαστήματα έχει ως κάτωθι:

• Στις 12/07/2018 καταχωρίστηκε στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο με ΚΑΚ ..... το από 29/03/2018 πρακτικό της παραπάνω εταιρείας, σύμφωνα με το οποίο το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας συγκροτήθηκε ως εξής:

Α/Α	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ	ΑΦΜ	ΙΔΙΟΤΗΤΑ	ΔΙΑΡΚΕΙΑ
1	.....	.....	Πρόεδρος & Δ/νων Σύμβουλος	29/3/2018-14/03/2021
2	.....	.....	Μέλος	29/3/2018-14/03/2021
3	.....	.....	Μέλος	29/3/2018-14/03/2021
4	.....	.....	Μέλος	29/3/2018-14/03/2021

Την εκπροσώπηση της εταιρείας ανέλαβε ο Πρόεδρος και Δ/νων Σύμβουλος ....., οποίος τη δεσμεύει με την εταιρική υπογραφή που αποτελείται από την σφραγίδα της εταιρείας και την υπογραφή του.

• Στις 19/12/2019 καταχωρίστηκε στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο με ΚΑΚ ..... το από 17/12/2019 πρακτικό της παραπάνω εταιρείας, σύμφωνα με το οποίο το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας συγκροτήθηκε ως εξής:

A/A	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ	ΑΦΜ	ΙΔΙΟΤΗΤΑ	ΔΙΑΡΚΕΙΑ
1	.....	.....	Πρόεδρος & Δ/νων Σύμβουλος	17/12/2019-16/12/2024
2	.....	.....	Μέλος	17/12/2019-16/12/2024
3	.....	.....	Μέλος	17/12/2019-16/12/2024
4	.....	.....	Μέλος	17/12/2019-16/12/2024
5	.....	.....	Μέλος	17/12/2019-16/12/2024

Την εκπροσώπηση της εταιρείας ανέλαβε ο Πρόεδρος και Δ/νων Σύμβουλος ....., οποίος τη δεσμεύει με την εταιρική υπογραφή που αποτελείται από την σφραγίδα της εταιρείας και την υπογραφή του.

Με βάση τα ανωτέρω, τα πρόσωπα που ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για τις φορολογικές υποχρεώσεις της εταιρείας«.....» κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα 01/01/2019-31/03/2020 παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

A/A	Ονοματεπώνυμο	ΑΦΜ	Ιδιότητα	Περίοδος
1	.....	.....	Πρόεδρος & Δ/νων Σύμβουλος	01/01/2019-16/12/2019
2	.....	.....	Πρόεδρος & Δ/νων Σύμβουλος	17/12/2019-31/03/2020

Δεδομένου ότι ο προσφεύγων είχε την ιδιότητα του Προέδρου και Δ/ντος Συμβούλου της εταιρείας «.....», ΑΦΜ ....., έχοντας αναλάβει καθήκοντα εκπροσώπησης και διοίκησης της εταιρείας, κατά τον κρίσιμο χρόνο από 01/01/2019 έως 16/12/2019, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ΚΦΔ, όπως ισχύει στην υπό κρίση περίπτωση, θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη στο πρόσωπό του για οφειλές φόρου και προσαυξήσεων που διαπιστώθηκαν κατόπιν ελέγχου και ανάγονται στην εν λόγω περίοδο, ήτοι για οφειλές που προέρχονται από το ΦΠΑ εισροών δαπανών κατασκευής επενδυτικού αγαθού έτους 2014 ποσού 127.517,18 ευρώ για τον οποίο δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής. Αντίθετα, δε θεμελιώνεται αλληλέγγυα ευθύνη στο πρόσωπό του για οφειλές φόρου και προσαυξήσεων κατόπιν ελέγχου που ανάγονται σε μεταγενέστερη περίοδο και, εν προκειμένω, προέρχονται από το ΦΠΑ εισροών δαπανών κατασκευής επενδυτικού αγαθού έτους 2015 ποσού 391.095,89 ευρώ για τον οποίο δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής. Ως εκ τούτου ο προσφεύγων απαραδέκτως, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, στρέφεται κατά της υπ' αριθμ. ....../26-10-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, με την οποία καταλογίσθηκε η ως άνω διαφορά φόρου εισροών, και συνεπώς δε δύναται να ασκήσει έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο, δικαιώματα που θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο, σύμφωνα με την παρ. 5 του παραπάνω άρθρου.

Επειδή, ως προς την ουσία της υπόθεσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000:

### **Άρθρο 30 Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου**

1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

**Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.**

Ειδικά για τα ακίνητα που έχουν υπαχθεί σε καθεστώς αναστολής της παραγράφου 4α του άρθρου 6, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 31, αναστέλλεται καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου της παραγράφου 4α του άρθρου 6.

**Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.**

Στην περίπτωση που αγαθά επένδυσης χρησιμοποιούνται, τόσο για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στο φόρο, όσο και για ιδιωτική χρήση του ίδιου ή του προσωπικού του, ή, γενικότερα για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται με τα επενδυτικά αυτά αγαθά εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία του ποσοστού της χρησιμοποίησής τους για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Οι μεταβολές στην αναλογία χρήσης των αγαθών επένδυσης που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο λαμβάνονται υπόψη υπό τους όρους που προβλέπονται στα άρθρα 31 και 33.

.....

3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18.

.....

### **Άρθρο 31 Προσδιορισμός του εκπιπόμενου φόρου**

1. Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ο εκπιπόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών.

Το ποσοστό αυτό βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως παραινομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Στον παραινομαστή του κλάσματος συμπεριλαμβάνονται επίσης και οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, οι οποίες δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 19.

2. Το δεκαδικό μέρος του ποσοστού που προκύπτει από την εφαρμογή του κλάσματος της προηγούμενης παραγράφου στρογγυλοποιείται στην αμέσως μεγαλύτερη ακέραια μονάδα.

3. Για τον προσδιορισμό του ποσοστού της παραγράφου 1 δε λαμβάνονται υπόψη τα ποσά που προέρχονται:

α) από παράδοση αγαθών που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο για πάγια εκμετάλλευση στην επιχείρηση,

β) από παρεπόμενες πράξεις σε ακίνητα, ή από χρηματοδοτικές ή πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων κ', κα', κβ', κγ', κδ' και κε' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του παρόντος, εφόσον πρόκειται για παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητας πράξεις.

4. Το ποσοστό που βρίσκεται με τον πιο πάνω τρόπο λαμβάνεται υπόψη για την εκκαθάριση του εκπιπόμενου φόρου του έτους στο οποίο αφορά και για την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων του επόμενου έτους.

.....

### **Άρθρο 33 Διακανονισμός εκπώσεων**

**1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ΦΠΑ, υπόκειται σε τελικό διακανονισμό σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον:**

α) η έκπτωση αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο,

β) μετά την υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπώσεων, ιδίως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών. Δεν ενεργείται διακανονισμός σε περιπτώσεις καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται, καθώς και σε περιπτώσεις χορήγησης δώρων μέχρις αξίας 10 ευρώ και δειγμάτων τα οποία διατίθενται για το σκοπό της επιχείρησης. Οι διακανονισμοί που αφορούν εκπώσεις που διενεργήθηκαν σε μία διαχειριστική περίοδο περιλαμβάνονται σε δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τέταρτου μήνα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου.

.....

**2. Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης.**

Για τα ακίνητα, η μίσθωση των οποίων υπάγεται στο φόρο, κατόπιν της επιλογής που προβλέπεται στην περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 8, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε δεκαετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα δέκατο του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. Το ποσό του φόρου που εναπομένει για διακανονισμό κατά το χρόνο άσκησης της επιλογής φορολόγησης, διακανονίζεται με βάση συνολική περίοδο δέκα ετών.

**3. Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησής τους σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια πενταετίας ή δεκαετίας, προκειμένου για ακίνητα της**

**παραγράφου 2, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος και τα αγαθά αυτά θεωρούνται, για τα έτη που απομένουν, ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο:**

α) σε φορολογητέες δραστηριότητες, εφόσον πρόκειται:

αα) για παράδοση η οποία υπάγεται στο φόρο,

ββ) για καταστροφή, απώλεια ή κλοπή, που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται με νόμιμα παραστατικά,

γγ) για παράδοση ακινήτων με σύμβαση πώλησης και επαναμίσθωσης (sale and leaseback), σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ της παρ. 9 του άρθρου 6 του Ν. 1665/1986.

δδ) για παράδοση έργων σύνδεσης σταθμών αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η. Α.Ε. ή του Δ.Ε.Σ.Μ.Η.Ε. Α.Ε., σύμφωνα με όσα ορίζονται στο Ν. 2773/1999 (Α' 286) όπως ισχύει.

β) σε αφορολόγητες δραστηριότητες, στις λοιπές περιπτώσεις

**Εάν εντός της περιόδου διακανονισμού, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου.**

Εξαιρείται του ανωτέρω περιορισμού της πενταετίας η πραγματοποίηση της δαπάνης, για την απόκτηση ή την κατασκευή επενδυτικών αγαθών από οργανισμούς, επιχειρήσεις και εταιρίες κοινής ωφέλειας

**4. Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται:**

α) Τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων. Αν κατά τη διάρκεια του πενταετούς διακανονισμού λήξει η χρήση του ακινήτου, στο οποίο κατασκευάστηκαν τα ανωτέρω κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου 3. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης.

.....

#### **Άρθρο 34 Επιστροφή του φόρου**

**1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:**

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώστητα ή

β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:

i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή

ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή

iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.



Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. Δ14Α 1179496 ΕΞ 27.12.2012 έγγραφο της Διεύθυνσης Φ.Π.Α. με θέμα "Δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α. επενδυτικών αγαθών" διευκρινίζεται:

«4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ. ν.2859/2000), όπως ίσχυε, ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγρ. 3 του άρθρου 33 του ιδίου ως άνω Κώδικα ΦΠΑ, σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης αυτών σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια της πενταετούς περιόδου, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος και τα αγαθά αυτά θεωρούνται, για τα έτη που απομένουν, ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες δραστηριότητες.

Επίσης, εάν εντός πενταετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου.

Όπως διευκρινίστηκε με την Ε.Α.Υ.Ο. 1084562/3755/Α0014/ΠΟΛ.1177/20.7.1994, η πενταετία προς διακανονισμό του φόρου αρχίζει, από τη συγκεκριμένη ημερομηνία πραγματοποίησης της δαπάνης ήτοι, της έκδοσης εκάστου τιμολογίου και λήγει αμέσως με την παρέλευση της αντίστοιχης ημερομηνίας του πέμπτου έτους (σχ. Γνωμ. Ολομ. Ν.Σ.Κ. 142/1994).

Τέλος, με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του ιδίου άρθρου, ως αγαθά επένδυσης θεωρούνται τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων.

5. Επίσης, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 34 του Κώδικα ΦΠΑ, ορίζεται ότι, με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον αφορά αγαθά επένδυσης που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.

Η διαδικασία και οι προϋποθέσεις της επιστροφής του φόρου καθορίζεται με την Α.Υ.Ο.Ο.1060481/4643/810/Α0014/ΠΟΛ.1073/21.7.2004 (ΦΕΚ 1164/Β/30-7-2004), όπως ισχύει.

6. Εν όψει των ανωτέρω, α) εφόσον δεν συντρέχει περίπτωση καταστρατηγήσεως των διατάξεων που παρέχουν το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου (μη νόμιμα τιμολόγια κλπ) και από τα δεδομένα των τηρούμενων λογιστικών βιβλίων προκύπτει ότι οι δαπάνες για τις οποίες κατεβλήθη ο φόρος, πραγματοποιήθηκαν κατά τον κρίσιμο χρόνο (2.1.2007 - 31.12.2008) με σκοπό την «κτήση - κατασκευή παγίου επενδυτικού αγαθών ισογείου βιοτεχνίας», ο καταβληθείς από αυτήν φόρος εισροών είναι άμεσα εκπεστέος και δεν εξαρτάται από την πραγματοποίηση φορολογητέων εκροών.

Ως εκ τούτου, εν προκειμένω, δεν τίθεται θέμα εφάπαξ διακανονισμού του εκπεσθέντος φόρου εισροών των παγίων κτισμάτων της επιχείρησης, εφόσον δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 3 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ. ν.2859/2000).

β) εάν τα αγαθά επένδυσης χρησιμοποιήθηκαν σε φορολογητέες πράξεις (έναρξη πενταετούς διακανονισμού) από την ελεγχόμενη επιχείρηση, αλλά για την ελεγχόμενη/ες χρήση/εις ο έλεγχος αποδειξει ότι αυτά δεν χρησιμοποιήθηκαν π.χ. τα έτη 2006, 2010 κλπ. μπορεί να αναζητήσει (καταλογίσει) το φόρο που αντιστοιχεί στο έτος που δεν χρησιμοποιήθηκαν.

Στην περίπτωση αυτή, το βάρος της απόδειξης φέρει ο έλεγχος, διότι η μη πραγματοποίηση φορολογητέοι εκροών δεν σημαίνει και μη χρησιμοποίηση των παγίων.

γ) εάν τα πάγια δεν έχουν χρησιμοποιηθεί ακόμα και έως σήμερα, η πενταετία από την πραγματοποίηση της δαπάνης (π.χ. 1.1.2007 - 31.12.2007) ολοκληρώνεται το έτος 2012 (άρθρο, 33.3.β του Κώδικα ΦΠΑ και ΠΟΛ.1177/20.7.1994) και η επιχείρηση οφείλει να διακανονίσει το φόρο των εισροών του έτους 2007 στην εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ έτους 2012. Κατ' ανάλογο τρόπο διακανονίζεται ο φόρος για τα επόμενα του 2007 έτη (π.χ. του έτους 2008 ο φόρος πρέπει να διακανονισθεί στην εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ έτους 2013 κ.ο.κ.)»

Επειδή και στο με αριθμ. πρωτ. Δ14Α 1083851 ΕΞ 22.5.2013 έγγραφο της Διεύθυνσης ΦΠΑ αναφέρεται ότι εάν εντός της πενταετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1205/15.09.2015 της Γ.Γ.Δ.Ε.:

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαταστάθηκε το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 22 του Ν.4321/2015 (Α' 32) και ορίζεται ότι εφεξής οι διακανονισμοί που αφορούν εκπτώσεις που διενεργήθηκαν σε μία διαχειριστική περίοδο περιλαμβάνονται σε δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τέταρτου μήνα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου.

2. Η διάταξη αυτή ισχύει, σύμφωνα με το άρθρο 4 του Ν.4336/2015 από την υπογραφή της Σύμβασης Χρηματοδοτικής Διευκόλυνσης που έλαβε χώρα στις 19.8.2015. Στο πλαίσιο αυτό για διαχειριστικές περιόδους που έληξαν έως και 18.8.2015 ισχύουν τα αναφερόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 22 του Ν.4321/2015 σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που δόθηκαν με την ΠΟΛ. 1149/2015. Για διαχειριστικές περιόδους που λήγουν από 19.8.2015 και εφεξής ισχύουν οι νέες διατάξεις.

3. Εφόσον η λήξη της διαχειριστικής περιόδου συμπίπτει με λήξη φορολογικής περιόδου, οι διακανονισμοί των εκπτώσεων της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου διενεργούνται με την καταχώρηση των αντίστοιχων ποσών προς έκπτωση ή καταβολή στη δήλωση ΦΠΑ που αφορά τον τρίτο μήνα (για τους τηρούντες διπλογραφικό λογιστικό σύστημα) και το πρώτο τρίμηνο (για τους τηρούντες απλογραφικό λογιστικό σύστημα ή για τους μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία), της επόμενης διαχειριστικής περιόδου.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ.:

«2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.»

**Επειδή**, όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, διακανονισμός είναι η διαδικασία με την οποία ο νόμος επιδιώκει την αποκατάσταση του ακριβούς ποσού των εκπώσεων ΦΠΑ, για τις οποίες το ύψος του ποσού που εκπέσθηκε για κάποια αιτία μεταβλήθηκε μέσα στη διαχειριστική περίοδο. Κρίσιμο σημείο για τους διακανονισμούς αυτούς, είναι αφενός ο χρόνος της πραγματοποίησης της δαπάνης και αφετέρου ο χρόνος έναρξης της χρησιμοποίησης των επενδυτικών αγαθών. Σύμφωνα δε, με την παράγραφο 3 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), διακανονισμοί διενεργούνται μεταξύ άλλων και στη μη χρησιμοποίηση των επενδυτικών αγαθών, εντός πενταετίας ή δεκαετίας (προκειμένου για τα ακίνητα για τα οποία γίνεται επιλογή φορολόγησης εκμίσθωσης με ΦΠΑ), από την πραγματοποίηση της δαπάνης για την απόκτηση ή την κατασκευή τους. **Ειδικότερα ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός και θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις, οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών, εφόσον εντός πενταετίας από την πραγματοποίηση της κάθε συγκεκριμένης δαπάνης, δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποιήσεώς τους. Ο εν λόγω εφάπαξ διακανονισμός του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για την απόκτηση ή την κατασκευή επενδυτικών αγαθών διενεργείται, εφόσον συμπληρώθηκε, ημερολογιακά, πενταετία από την πραγματοποίηση της δαπάνης και δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης των επενδυτικών αυτών αγαθών.**

**Επειδή**, εν προκειμένω, η εταιρεία «.....», ΑΦΜ ....., στα πλαίσια της υπαγωγής της στις διατάξεις του αναπτυξιακού νόμου 3299/2004 για την ενίσχυση επενδυτικού σχεδίου της με το κίνητρο της επιχορήγησης, με σκοπό την κατασκευή ξενοδοχειακής μονάδας 5\* τύπου 170 κλινών, με αριθμό έγκρισης δόμησης ...../25-9-2013, πραγματοποίησε στη χρήση 2014 δαπάνες που αφορούσαν επενδυτικά αγαθά ύψους 554.422,53 ευρώ, για τις οποίες είχε δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α των εισροών της, ύψους 127.517,18 ευρώ, ο οποίος της επιστράφηκε, σύμφωνα με την από 12/03/2018 έκθεση ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας της Δ.Ο.Υ. Πύργου. Ωστόσο, από μετέπειτα έλεγχο που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθμ. ....../21-06-2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι η κατασκευή της παραπάνω ξενοδοχειακής μονάδας δεν ολοκληρώθηκε, με συνέπεια να μην τεθεί σε λειτουργία και να μη γίνει χρησιμοποίησή της από την εταιρεία, καθώς το εν λόγω επενδυτικό ακίνητο, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. ....../29.10.2021 «Περίληψη Κατακυρωτικής Εκθέσεως Ακινήτων € 1.068.800 με Αντικειμενική Αξία 1.017.389,80», εκπλειστηριάσθηκε αναγκαστικώς (ηλεκτρονικά) και κατακυρώθηκε στο όνομα της εδρεύουσας στο Δήμο Πατρέων Αχαΐας εταιρείας, με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ ..... ενώ βρισκόταν υπό κατασκευή και συγκεκριμένα στο στάδιο της ανέγερσης, όπως προκύπτει από την 29/7/2022 διενεργηθείσα αυτοψία των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ Πύργου και την υπ' αριθμ. ....../22.05.2019 Έκθεση Αναγκαστικής Κατάσχεσης Ακίνητης Περιουσίας.

Σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, στη χρήση 2019 εξέπνευσε η προθεσμία που διέθετε η επιχείρηση προκειμένου να χρησιμοποιήσει το παραπάνω επενδυτικό αγαθό, και συνεπώς οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν στη χρήση 2014 ύψους 554.422,53 ευρώ για την κατασκευή του θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις. Ως εκ τούτου η εταιρεία «.....», ΑΦΜ ....., όφειλε να διενεργήσει εφάπαξ διακανονισμό του Φ.Π.Α. των ως άνω δαπανών μέσω της δήλωσης Φ.Π.Α για το Μάρτιο του 2020 στον πίνακα ε' στην ένδειξη αφαιρούμενα ποσά από το σύνολο του φόρου εισροών στον κωδ. 423 «ποσά διακανονισμών προς καταβολή προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου» και να καταβάλει μέχρι τις 30/04/2020 το ποσό 127.517,18 ευρώ που είχε λάβει ως επιστροφή Φ.Π.Α. Ωστόσο, η εταιρεία υπέβαλε δήλωση Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01/03/2020-31/03/2020, στην οποία όμως δε διενήργησε διακανονισμό ΦΠΑ των αγορών - δαπανών κατασκευής του υπό κρίση επενδυτικού αγαθού που αρχικώς είχε εκπέσει και στη συνέχεια είχε λάβει με αίτημα επιστροφής.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι εσφαλμένα καταλογίστηκε το ποσό 127.517,18 ευρώ από το διακανονισμό του ΦΠΑ εισροών της χρήσης 2014 στη χρήση 2019 αντί του ορθού 2020 βασίμως προβάλλεται. Ωστόσο ο προσφεύγων, ως αναφέρθηκε, δεν απαλλάσσεται από την ευθύνη για την καταβολή του επίμαχου φόρου προστιθέμενης αξίας, καθόσον η υποχρέωση διακανονισμού ανάγεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 3 του ν. 2859/2000 στο έτος 2019, ήτοι σε χρόνο κατά τον οποίο ο ίδιος διατελούσε πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος της εταιρείας «.....».

Επειδή, περαιτέρω, ο προσφεύγων επικαλείται την Ε.2200/20.12.2019 εγκύκλιο και τη με αριθμ. 1111/2020 απόφαση του ΣτΕ, ισχυριζόμενος ότι η μη συνέχιση των εργασιών κατασκευής και τελικά η μη θέση του ξενοδοχείου σε λειτουργία οφείλεται στην από 22/05/2019 αναγκαστική κατάσχεση του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας «.....», ήτοι σε περιστάσεις που είναι ανεξάρτητες της βούλησης του υποκείμενου στο Φ.Π.Α., και συνεπώς δε γεννάται υποχρέωση διακανονισμού.

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2200/20.12.2019 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα "Οδηγίες ως προς την υποχρέωση διακανονισμού φόρου εισροών για επενδυτικό αγαθό που δεν ετέθη σε λειτουργία εντός 5ετίας από την απόκτηση του (άρθρο 33 ΚΦΠΑ)":

*"Αναφορικά με την υποχρέωση του υποκειμένου προς διακανονισμό του φόρου εισροών επενδυτικού αγαθού που δεν χρησιμοποιήθηκε εντός 5ετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή αυτού και σε συμμόρφωση με την απόφαση ΣτΕ 1862/2019, παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες:*

.....

*2. Με τη με αριθμό 1862/2019 απόφαση το Συμβούλιο της Επικρατείας έκρινε ότι δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που επιβάρυνε επενδυτικό αγαθό εξακολουθεί κατ' αρχήν να υφίσταται ακόμη και αν τελικώς ο υποκείμενος στο φόρο δεν το χρησιμοποιεί λόγω περιστάσεων ανεξαρτήτων της βουλήσεώς του, κατ' εξοχήν δε τέτοια περίπτωση που αποκλείει το διακανονισμό είναι όταν η χρήση του αγαθού*

*καθίσταται νόμω αδύνατος συνεπεία πράξεων ή παραλείψεων της διοικήσεως, και δη παρανόμων.*

**3. Επομένως σε περιπτώσεις που προκύπτει με ασφάλεια, είτε από νόμο είτε από δικαστική απόφαση, ότι η μη χρησιμοποίηση του επενδυτικού αγαθού εντός πενταετίας οφείλεται σε περιστάσεις ανεξάρτητες της βουλήσεως του υποκειμένου, η υποχρέωση του υποκειμένου προς διακανονισμό του φόρου εισροών δεν γεννάται.**

**4. Ενδεικτικά μια τέτοια περίπτωση αποτελεί η μη ολοκλήρωση των επενδυτικών σχεδίων που έχουν ενταχθεί στους αναπτυξιακούς νόμους 3299/2004, 3908/2011, 4399/2016 και τα οποία επενδυτικά σχέδια, όπως μας γνώρισε το Υπουργείο Ανάπτυξης, έχουν πάρει παράταση ολοκλήρωσης με συγκεκριμένους νόμους.**

*Ειδικότερα, τα επενδυτικά σχέδια που έχουν υπαχθεί στον ν. 3299/2004 έλαβαν παρατάσεις ολοκλήρωσης με τους ν.4013/2011, ν.4072/2012, ν.4146/2013, ν.4242/2014 και ν.4399/2016, ν.4582/2018, ν.4635/2019, με τελευταία ημερομηνία παράτασής τους την 31.12.2020. Ωστόσο, η τελευταία αυτή οριζόντια παράταση, περιλαμβάνει τα επενδυτικά σχέδια, τα οποία έληξαν την 31.12.2016 και τα οποία μέχρι την 31.03.2017 είχαν αποδεδειγμένα υλοποιηθεί σε ποσοστό 50% του εγκεκριμένου κόστους τους.*

*Επιπλέον τα επενδυτικά σχέδια που έχουν υπαχθεί στον ν. 3908/2011 έλαβαν οριζόντιες παρατάσεις ολοκλήρωσής τους με τους ν. 4399/2016, ν.4508/2017, ν.4582/2018, και ν.4635/2019, με τελευταία ημερομηνία παράτασής τους την 31.12.2020.*

*Εφόσον οι υποκείμενοι αποδεικνύουν ότι έχουν δικαίωμα παράτασης ολοκλήρωσης του επενδυτικού σχεδίου με βεβαίωση από την αρμόδια αρχή, ότι τα επενδυτικά σχέδια που είχαν ενταχθεί στους συγκεκριμένους αναπτυξιακούς νόμους έχουν πάρει παράταση ολοκλήρωσης, δεν οφείλουν να διακανονίσουν τον φόρο εισροών που αντιστοιχεί σε αυτά τα επενδυτικά αγαθά, για όσο χρόνο διαρκεί η παράταση ολοκλήρωσης, παρότι τα επενδυτικά αυτά αγαθά δεν ετέθησαν σε λειτουργία εντός πενταετίας από την απόκτησή τους.*

.....»

Η ως άνω εγκύκλιος συμπληρώθηκε με τις με αριθμ. 2058/2021 και 2028/2022 εγκυκλίους σχετικά με τις προθεσμίες ολοκλήρωσης των επενδυτικών σχεδίων που αναφέρονται σε αυτήν.

**Επειδή, εν προκειμένω, δεν υφίσταται πράξη ή παράλειψη και δη παράνομη της Διοίκησης, η οποία εμπόδισε την ολοκλήρωση της επένδυσης. Περαιτέρω, ούτε προκύπτει με ασφάλεια ότι η μη χρησιμοποίηση του επενδυτικού αγαθού εντός της περιόδου διακανονισμού οφείλεται σε περιστάσεις ανεξάρτητες της βουλήσεως του υποκειμένου, δεδομένου ότι στην έννοια των “περιστάσεων που είναι ανεξάρτητες της βουλήσεως” του υποκειμένου στον φόρο, οι οποίες αποκλείουν τον διακανονισμό του φόρου (μεταξύ άλλων και) σε περίπτωση μη χρησιμοποίησης των επενδυτικών αγαθών εντός 5ετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης, όπως η έννοια αυτή έχει διαπλαστεί νομολογιακά από το ΔΕΕ, καθ’ ερμηνείαν των διατάξεων της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, δεν περιλαμβάνεται η υπό κρίση περίπτωση της αναγκαστικής κατάσχεσης των περιουσιακών στοιχείων του υποκειμένου στο φόρο, καθώς το παραπάνω γεγονός συνιστά καταρχήν αποτέλεσμα των οικείων επιχειρηματικών επιλογών του υποκειμένου, διαμορφούμενες και επηρεαζόμενες και από την εν γένει οικονομική κατάσταση, και δεν αποδείχθηκε**

να οφείλεται σε “έξωθεν” και μη δυνάμενες να προβλεφθούν επεμβάσεις από τη Διοίκηση ή τον νομοθέτη, οι οποίες και μόνο εμπíπουν στην έννοια αυτή. Περεταίρω ο προσφεύγων αμφισβητεί την υποχρέωσή του για διακανονισμό του ΦΠΑ και επικαλείται την ανωτέρω οδηγία της Διοίκησης, ωστόσο τόσο κατά τον έλεγχο όσο και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν τεκμηριώνει και δεν αποδεικνύει ότι το υπό κρίση επενδυτικό αγαθό εμπíπτει στις περιπτώσεις για τις οποίες είχε δοθεί από την Διοίκηση παράταση ολοκλήρωσης του επενδυτικού σχεδίου.

**Επειδή**, τέλος, η επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα 1111/2020 απόφαση του ΣτΕ δε δύναται να ληφθεί υπόψη, δεδομένου ότι τα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση υπόθεσης διαφέρουν από αυτά που κρίθηκαν με την ως άνω απόφαση του ΣτΕ, της οποίας οι παραδοχές ερειδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων, τα οποία διαφέρουν από αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης, δεδομένου ότι αφορούν επιχείρηση που λειτούργησε, εν συνεχεία τέθηκε σε αδράνεια και τέλος σε καθεστώς εξυγίανσης και που από τα πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης και τις ενέργειες της επιχείρησης διαπιστώθηκε, σύμφωνα με το σκεπτικό της δικαστικής απόφασης, η πρόθεσή της να εξακολουθήσει να χρησιμοποιεί το επενδυτικό αγαθό.

**Επειδή**, κατόπιν όλων των ανωτέρω η εταιρεία «.....», δεν προέβη, ως όφειλε, στον προβλεπόμενο διακανονισμό του Φ.Π.Α., η δε μεταβίβαση του ακινήτου μεταγενέστερα και σε χρόνο κατά τον οποίο έχει παρέλθει η πενταετία (29/09/2021) ουδόλως επηρεάζει την υποχρέωση της εταιρείας για διακανονισμό του Φ.Π.Α. εντός του προβλεπόμενου φορολογικού έτους. Ωστόσο, δεδομένου ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν.2859/2000 και τις σχετικές οδηγίες της Διοίκησης, ο διακανονισμός Φ.Π.Α. που ανάγεται στο έτος 2019 διενεργείται εσφαλμένα στην επόμενη φορολογική περίοδο, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακυρότητας της υπ’ αριθμ. ....../26-10-2022 προσβαλλόμενης πράξης είναι νόμω βάσιμος, γίνεται αποδεκτός και η προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου κρίνεται τυπικά πλημμελής και ακυρώνεται.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 και 2 περίπτωση γ’ του Κ.Φ.Δ.:

*«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».*

*2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:*

*α) ...,*

*β) ...,*

*γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης «επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»*

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ., όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμελείας, η

αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 22/12/2022 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., ΑΦΜ ....., και ειδικότερα:

- την απόρριψη αυτής κατά το μέρος που αφορά την υπ' αριθμ. ....../26-10-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/03/2020, ως απαράδεκτης.
- την αποδοχή αυτής κατά το μέρος που αφορά την υπ' αριθμ. ....../26-10-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, για λόγους τυπικής πλημμέλειας. Καλείται δε ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. να ενεργήσει σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη 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.