



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ



Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604551

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 20-04-2017

Αριθμός Απόφασης 2554

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτ. /21-12-2016 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., με έδρα τον Άλιμο Αττικής, οδός, κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλαιού Φαλήρου επί της με αρ. πρωτ. /19-08-2016 Δήλωσης Επιφύλαξης στην Περιοδική Δήλωση Φ.Π.Α. του μηνός Ιουλίου 2016 (αρ. καταχώρησης Taxisnet) και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω περιγραφόμενη τεκμαιρόμενη σιωπηρή απόρριψη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Παλαιού Φαλήρου επί της με αρ. πρωτ. /19-08-2016 Δήλωσης Επιφύλαξης στην Περιοδική Δήλωση Φ.Π.Α. του μηνός Ιουλίου , της οποίας ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτ. /**21-12-2016** ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. Παλαιού Φαλήρου της με αρ. πρωτ. /19-08-2016 Δήλωσης Επιφύλαξης στην Περιοδική Δήλωση Φ.Π.Α. του μηνός Ιουλίου 2016 απορρίφθηκε σιωπηρά το αίτημά της προσφεύγουσας, με το οποίο ζητούσε: α) να της αναγνωριστεί ότι έχει δικαίωμα μείωσης του ΦΠΑ εκροών συνολικού ύψους 1.497.433,99 ευρώ, το οποίο αφορά στον ΦΠΑ εκροών αγαθών που πωλήθηκαν στο Ν.Π.Ι.Δ. με την επωνυμία «Ωνάσειο», και το οποίο πλήρες τίμημα εν τέλει δεν θα καταβληθεί, στο πλαίσιο σχετικής άφεσης χρέους στην οποία προέβη η προσφεύγουσα, κατά το ποσό των 730.719,86 €, σύμφωνα με το άρθρο 90 παρ. 1 της Οδηγίας και β) να της επιστραφεί εντόκως ο ΦΠΑ ποσού 204.171,80 €, που αντιστοιχεί στο ποσό το οποίο καταβλήθηκε αχρεωστήτως με την περιοδική δήλωση ΦΠΑ Ιουλίου 2016 λόγω μη μείωσης του ΦΠΑ εκροών κατά τα ανωτέρω και να αναγνωριστεί προς συμψηφισμό ή και επιστροφή το υπολειπόμενο ποσό ΦΠΑ ύψους 526.548,06 €.

Η προσφεύγουσα εταιρεία την 31-12-2015 είχε ανεξόφλητο υπόλοιπο απαιτήσεώς της από πώληση (παράδοση-παραλαβή) ειδικών ιατροτεχνολογικών προϊόντων προς το ΝΠΙΔ με την επωνυμία «ΩΝΑΣΕΙΟ ΚΑΡΔΙΟΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΟ ΚΕΝΤΡΟ», ύψους 11.274.020,21 ευρώ, συμπεριλαμβανομένου του αναλογούντος ΦΠΑ, ποσού 1.497.433,99 €. Εκ του λόγου τούτου την 05-07-2016 ρητά συμφωνήθηκε με ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ των ανωτέρω συμβαλλομένων προς ρύθμιση του υφισταμένου ανεξόφλητου υπολοίπου, η μερική άφεση χρέους κατά το ποσό των 5.562.190,57 ευρώ υπό τον όρο της ολοσχερούς εξόφλησης του εναπομείναντος οφειλόμενου ποσού, χάριν δε εξόφλησης της συμφωνηθείσας οφειλής εκδόθηκαν και παραδόθηκαν αυθημερόν δύο τραπεζικές επιταγές (2.800€ και 2.911.829,63€) με ανάληψη αντίστοιχης υποχρέωσης εκδόσεως των σχετικών αποδείξεων για την είσπραξη του ποσού των 5.711.829,64 ευρώ, συμπεριλαμβανομένου του αναλογούντος ΦΠΑ, ποσού 766.714,13€. Εν συνεχεία, η προσφεύγουσα υπέβαλε την 29-08-2016 μηνιαία περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. 01/07-31/07/2016 «με επιφύλαξη» σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 20 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ –

ΦΕΚ 170^{Α'}) καθώς και στην με αρ. πρωτ. /29-08-2016 δήλωση επιφύλαξης προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Π. Φαλήρου. η οποία απερρίφθη σιωπηρά, μετά πάροδο απράκτου τριμήνου.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Οι περιπτώσεις μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 90 της Οδηγίας ΦΠΑ :ακύρωση, καταγγελία, λύση, ολική ή μερική μη καταβολή και μείωση της τιμής.
- Η ευχέρεια παρέκκλισης μόνο για την περίπτωση της ολικής ή μερικής μη καταβολής (άρθρο 90 παρ. 2 της Οδηγίας ΦΠΑ)
- Η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας ως βασικοί άξονες για την ενσωμάτωση της διάταξης του άρθρου 90 της Οδηγίας ΦΠΑ στην Εθνική Νομοθεσία των Κρατών Μελών.
- Το άμεσο αποτέλεσμα της διάταξης του άρθρου 90 της Οδηγίας ΦΠΑ.
- Η ενσωμάτωση της διάταξης του άρθρου 90 της Οδηγίας ΦΠΑ στην Εθνική Νομοθεσία των Κρατών Μελών.(άρθρο 19 του ν.2859/2000).
- Το από 05/07/2016 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της προσφεύγουσας και του Ωνασείου, έχει χαρακτηριστεί από τα μέρη ως «άφεση χρέους» . Η μείωση αυτή είτε ιδωθεί ως περίπτωση «μείωση τιμής» είτε ιδωθεί ως περίπτωση «ολικής ή μερικής καταβολής» εμπίπτει στη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 5 περ. α' ή παρ. 5^α αντίστοιχα του Κώδικα ΦΠΑ, άλλως στη διάταξη του άρθρου 90 της Οδηγίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.5 του άρθρου 19 Ν. 2859/2000** ορίζεται ότι: **«5. Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται: α) Οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή το λήπτη εκπτώσεις, εφόσον αποδεικνύονται από στοιχεία, τα οποία εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν. Ειδικότερα, προκειμένου για εκπτώσεις που χορηγούνται λόγω κύκλου εργασιών, λαμβάνονται υπόψη, εφόσον τα παρεχόμενα ποσοστά εκπτώσεων γνωστοποιούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του πωλητή ή του παρέχοντος τις υπηρεσίες, τουλάχιστον τέσσερις (4) μήνες πριν από την πραγματοποίησή τους. β) Οι επιστροφές του τιμήματος, σε περίπτωση ολικής ή μερικής ακύρωσης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών. γ) Τα ποσά τα οποία λαμβάνει ο υποκείμενος στο φόρο από τον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών, για κάλυψη δαπανών που πραγματοποιεί στο όνομα και για λογαριασμό του αγοραστή ή του λήπτη, εφόσον:- έχουν καταχωρηθεί σε προσωρινό λογαριασμό στα λογιστικά του βιβλία,- τα**

οικεία παραστατικά έχουν εκδοθεί στο όνομά του αγοραστή των αγαθών ή του λήπτη των υπηρεσιών, από τα οποία προκύπτει το πραγματικό ποσό των δαπανών και παραδίδονται στον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών που αφορούν. Οι διατάξεις των περιπτώσεων α' και β της παραγράφου αυτής δεν ισχύουν για τις χορηγούμενες εκπτώσεις και τη μερική επιστροφή τιμήματος σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τα πρόσωπα της παραγράφου 5 του άρθρου 49του Ν.[2238/1994](#) (ΦΕΚ 151 Α").5α. Η φορολογητέα αξία μειώνεται σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη πληρωμής του τιμήματος, εφόσον μετά την πραγματοποίηση των φορολογητέων πράξεων διαπιστώνεται ότι η απαίτηση κατέστη οριστικά ανεπίδεκτη εισπράξεως, λόγω θέσεως επιχείρησης σε ειδική εκκαθάριση, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 46 και 46α του Ν.[1892/1990](#) (ΦΕΚ 101Α), όπως αυτός τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν.[2000/1991](#) (ΦΕΚ 206 Α'). Η μείωση της φορολογητέας βάσης ενεργείται μετά την έκδοση της απόφασης του Εφετείου της έδρας της επιχείρησης, που προβλέπεται από την παρ. 1 του πιο πάνω αναφερόμενου άρθρου 46. Για την έγκριση της μείωσης απαιτείται απόφαση του αρμόδιου Προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.), η οποία εκδίδεται μετά από αίτηση της ενδιαφερόμενης επιχείρησης και την προσκόμιση των απαραίτητων στοιχείων, από τα οποία προκύπτει το σύνολο της ανείσπρακτης απαίτησης, μέσα σε προθεσμία έξι (6) μηνών μετά την έκδοση της απόφασης του Εφετείου. Στην περίπτωση κατά την οποία ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στην κατά τα ανωτέρω μείωση της φορολογητέας βάσης έχει καταβληθεί από τον υπόχρεο, συμψηφίζεται κατά τη φορολογική περίοδο, κατά την οποία εκδόθηκε η απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.. Στην περίπτωση, κατά την οποία ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στην κατά τα ανωτέρω μείωση της φορολογητέας αξίας δεν έχει καταβληθεί από τον υπόχρεο δεν καταβάλλεται, ως μη οφειλόμενος στη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο, κατά την οποία οφείλετο. Τυχόν πράξεις επιβολής φόρου ή προστίμων που έχουν εκδοθεί μέχρι την έκδοση της απόφασης του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ακυρώνονται.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 34 Ν. 2859/2000** ορίζεται ότι: «**1.** Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται, εφόσον: α) καταβλήθηκε στο δημόσιο αχρεώστητα ή β) είναι αδύνατο να μεταφερθεί για έκπτωση σε επόμενη διαχειριστική περίοδο ή σε περίπτωση μεταφοράς του για έκπτωση, η έκπτωση αυτή δεν κατέστη δυνατή ή γ) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων α',β',γ',δ' και στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή ,δ) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **Οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου** της 28-11-2006 σχετικά με το κοινό σύστημα ΦΠΑ, η ενσωμάτωση της οποίας στην ελληνική έννομη τάξη έγινε με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Ν 3763/2009-ΦΕΚ Α' 80/27.05.2009 (κι όχι με τις διατάξεις του ν. 2859/2000, όπως αναφέρεται στην ενδικοφανή προσφυγή), ορίζεται ότι :**«90. Σε περίπτωση ακύρωσης, καταγγελίας, λύσης, ολικής ή μερικής μη καταβολής ή μείωσης της τιμής, που επέρχεται μετά την πραγματοποίηση της πράξης, η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται ανάλογα, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από τα κράτη μέλη».**

Επειδή, εν προκειμένω δεν προβλέπεται από τις διατάξεις του ΦΠΑ μείωση της φορολογητέας αξίας σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη πληρωμής του τιμήματος, παρά μόνο όταν η απαίτηση καταστεί οριστικά ανεπίδεκτη είσπραξης, λόγω θέσης της επιχείρησης σε ειδική εκκαθάριση σύμφωνα με το άρθρο 19 § 5 περ. α Ν. 2859/2000, προϋπόθεση η οποία δεν απεδείχθη με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, εν προκειμένω οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας βασίζονται σε εσφαλμένη ερμηνεία κι εφαρμογή των οικείων διατάξεων του ΦΠΑ σε σχέση με το καταρτισθέν ιδιωτικό συμφωνητικό περί άφεσης χρέους και ως εκ τούτου το αίτημα της προσφεύγουσας για επιστροφή του Φ.Π.Α. που καταβλήθηκε εντός του έτους 2015 πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμο.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ.**/21-12-2016** ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Επανεξέτασης

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.