



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9587520

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα, 27/03/2014

Αριθμός απόφασης: 623

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70Β' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν.4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α'107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

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

γ. Της αριθ. Δ6Α118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

δ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371).

στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της «.....», ΑΦΜ, με έδρα επί της οδού, κατά της υπ' αρ. της ρητής απορριπτικής απάντησης του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων στη με αριθμό πρωτοκόλλου αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. και της από σχετικής έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Της υπ' αριθ. ρητής απορριπτικής απάντησης του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων στη με αριθμό πρωτοκόλλου αίτηση επιστροφής

Φ.Π.Α. και της της απόσχετικής έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», ΑΦΜ, 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:

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως μεταρρύθμιση της υπ' αριθ.ρητής απορριπτικής απάντησης του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων στη με αριθμό πρωτοκόλλου αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. και της απόσχετικής έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Με το υπ' αριθ. διαβιβαστικό έγγραφο - απάντηση ο Προϊστάμενος του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων απέστειλε στην προσφεύγουσα την από έκθεση προσωρινού ελέγχου Φ.Π.Α. από την οποία προκύπτει ότι απέρριψε την με αριθμό πρωτοκόλλου αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. της προσφεύγουσας εταιρείας ποσού 8.121,57 € ως αχρεωστήτως καταβληθέντος επί ανείσπρακτων τιμολογίων αξίας 47.532,07 € (συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α.), τα οποία εκδόθηκαν προς τον πελάτη, ΑΦΜ

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19§5^α εδάφιο 1 και 2 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι : «*Η φορολογητέα αξία μειώνεται σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη πληρωμής του τμήματος, 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 206Α')*».

Η μείωση της φορολογητέας βάσης ενεργείται μετά την έκδοση της απόφασης του Εφετείου της έδρας της επιχείρησης, που προβλέπεται από την παρ. 17 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».

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης – πλημμελούς εκτίμησης των πραγματικών δεδομένων από την πλευρά της φορολογικής αρχής, καθώς δεν λήφθηκαν υπόψη ουσιώδη έγγραφα, δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός, καθόσον από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι διενεργήθηκαν οι προβλεπόμενες ελεγκτικές διαδικασίες στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας, προκειμένου ο ελεγκτής να σχηματίσει αντικειμενικά το πόρισμα του ελέγχου.

Συγκεκριμένα, η υπ' αριθμ.δήλωση – αναγγελία ενώπιον του κ. Εισηγητή της πτώχευσης για τις οφειλές που περιέχονται στην ως άνω αναγγελία, αποτελεί το βασικό κείμενο με

το οποίο καταρτίστηκαν οι περιλαμβανόμενοι στην έκθεση ελέγχου πίνακες των ανεξόφλητων τιμολογίων και επιταγής που επικαλείται η προσφεύγουσα.

Επιπλέον, όσον αφορά την αναγραφόμενη στην απόέκθεση ελέγχου του ελεγκτή του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. φράση «...υπάρχει μόνο απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου με την οποία κηρύσσεται η σε κατάσταση πτώχευσης» στην οποία κάνει ειδική μνεία η προσφεύγουσα, αυτή **αναφέρεται στην έλλειψη ύπαρξης απόφασης σχετικής με την θέση της επιχείρησης σε καθεστώς εκκαθάρισης** και δεν αποτελεί σε καμία περίπτωση αποτέλεσμα ελλιπούς εξέτασης και αξιολόγησης αποδεικτικών εγγράφων του φακέλου της υπόθεσης, όπως λανθασμένα αναφέρεται στην υπό εξέταση προσφυγή.

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής του νόμου (Αρθ. 19 παρ. 5α του Ν. 2859/2000) με επίκληση της με αριθμό Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους κρίνεται ως αβάσιμος. Η εν λόγω απόφαση σε καμία περίπτωση δεν συναγάγει αναλογία του θεσμού της πτώχευσης με αυτόν της ειδικής εκκαθάρισης, όσον αφορά την επιστροφή Φ.Π.Α. παρά μόνο σύγκριση των δύο θεσμών ως προς την εξαγωγή συμπερασμάτων σχετικά με θέματα προθεσμίας και απόδειξης του ανεπιδέκτου της είσπραξης μιας απαίτησης.

Άλλωστε, στις σελίδες 10 και 11 της εν λόγω επικαλούμενης Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, όπου γίνεται αναφορά στην παρ. 5α του αρ. 19 του Κώδικα Φ.Π.Α., αναγράφεται ότι «Από τη δομή και το περιεχόμενο της παραπάνω διάταξης συνάγεται ότι η ολική ή μερική μείωση της φορολογητέας αξίας συναρτάται απολύτως με την τυπική διαδικασία και το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης, δηλαδή εξαρτάται τελικά από τη νόμιμη αναγγελία της απαίτησης του φορολογούμενου και από το ποσοστό που αυτή θα ικανοποιηθεί από το προϊόν της εκκαθάρισης με βάση το σχετικό πίνακα κατάταξης των δανειστών. Περαιτέρω, από τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της παρ. 5α του άρθρου 19 του Κώδικα Φ.Π.Α. προκύπτει ότι η πρωτοβουλία για την κίνηση της διαδικασίας για τη διενέργεια της παραπάνω μείωσης της φορολογητέας βάσης ανήκει στο φορολογούμενο, ο οποίος μετά την έκδοση της απόφασης του Εφετείου με την οποία ετέθη **στην ειδική εκκαθάριση η επιχείρηση** που του οφείλει την αντιπαροχή δύναται να υποβάλει στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. αίτηση.....»

Από το ως άνω απόσπασμα γίνεται αντιληπτό ότι για την αποδοχή της μείωσης της φορολογητέας αξίας, απαιτείται όχι μόνο η νόμιμη αναγγελία της απαίτησης του φορολογούμενου, αλλά γίνεται ρητή αναφορά στο θεσμό της εκκαθάρισης και στο προϊόν αυτής, βάσει του οποίου γίνεται η ικανοποίηση της απαίτησης των πιστωτών. **Συνεπώς, η μη θέση της επιχείρησης σε καθεστώς ειδικής εκκαθάρισης, αποτελεί παρέκκλιση από τα οριζόμενα από την παρ. 5α του αρ. 19 του Κώδικα Φ.Π.Α.**

Επομένως, η άποψη της φορολογικής αρχής στο θέμα της θέσης της επιχείρησης υπό καθεστώς ειδικής εκκαθάρισης, δεν αποτελεί εσφαλμένη ερμηνεία της διάταξης όπως αναφέρεται στην υπό κρίση προσφυγή, αλλά αντιθέτως αποτελεί συστατικό στοιχείο στην οριζόμενη από τον Κώδικα Φ.Π.Α. διαδικασία.

Σε κάθε περίπτωση, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται ότι η πτώχευση δεν υπόκειτο πλέον σε ένδικα μέσα. Από τα προαναφερθέντα συνάγεται ότι στην προκειμένη περίπτωση, όχι απλά δεν υπάρχει ευόδωση της απαραίτητης προϋπόθεσης της ειδικής εκκαθάρισης, αλλά αντίθετα, ακόμα και η κήρυξη της επιχείρησης σε πτώχευση έχει γίνει σε πρώτο βαθμό και συνεπώς υπόκειται ακόμα σε περαιτέρω ένδικα μέσα.

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί νομικής πλημμέλειας της επίκλησης και εφαρμογής του άρθρου 19 παρ. 5α του Ν. 2859/2000 στην υπό κρίση περίπτωση, καθώς οι

διατάξεις των άρθρων 46 και 46 α του Ν. 1892/1990, που αναφέρονται στο ανωτέρω άρθρο, έχουν καταργηθεί και αντικατασταθεί από το Ν.3588/2007, κρίνεται ως αβάσιμος. Με βάση το χαρακτηρισμό αυτό, η προσφεύγουσα πλευρά επιδιώκει να στηρίξει τη θέση της και να εξομοιώσει, το θεσμό της ειδικής εκκαθάρισης που προέβλεπαν τα άρθρα 46 και 46α που αναφέρονται στο Ν. 2859/2000 με την πτωχευτική διαδικασία του Ν. 3588/2007.

Η εξομοίωση της πτώχευσης με την ειδική εκκαθάριση των άρθρων 46 και 46α, δεν μπορεί να λάβει χώρα, αφού στοιχεία της τελευταίας, περιελήφθησαν σε διατάξεις του Ν.3588/2007, διακρινόμενες σαφώς από την πτώχευση, όπως είναι οι διατάξεις των άρθρων 99 και επόμενα για την εξυγίανση, του άρθρου 106ια για την ειδική εκκαθάριση επιχειρήσεων εν λειτουργία και των άρθρων 107 και επόμενα για την αναδιοργάνωση της επιχείρησης. Εξ αυτών συνάγεται, ότι ακόμα και με την αντικατάσταση των άρθρων 46 και 46^α, η διάκριση μεταξύ των διαδικασιών πτώχευσης και εκκαθάρισης παραμένει, όσον αφορά τη διαδικασία και το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα. Επομένως, η θέση της προσφεύγουσας, ότι λόγω της κατάργησης των διατάξεων των άρθρων 46 και 46α του Ν. 1892/1990, παύει η δυνατότητα επίκλησης άρθρων του Ν. 2859/2000, απορρίπτεται, καθόσον ο νόμος αυτός αποτελεί το βασικό νομοθέτημα που διέπει τη φορολογία προστιθέμενης αξίας στην Ελλάδα.

Επειδή σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί εφαρμογής της αρχή της ισότητας προκειμένου να εξισωθεί η κατάσταση της πτώχευσης, στην οποία υπάγεται η περίπτωση της, με την κατάσταση της ειδικής εκκαθάρισης, που απαιτείται από το Ν. 2859/2000, ώστε να τύχει ανάλογης αντιμετώπισης αντιπαραθέτουμε ότι βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας κάτι τέτοιο δεν είναι εφικτό, δεδομένου ότι η περίπτωση της πτώχευσης διακρίνεται ρητά και σαφώς από αυτή της ειδικής εκκαθάρισης και δεν επιτρέπεται να συναχθεί η εξομοίωση των δύο περιπτώσεων με διασταλτική ερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας. Κατά πάγια αρχή του φορολογικού δικαίου, οι διατάξεις των φορολογικών νόμων, ερμηνεύονται στενώς και δεν επιδέχονται διασταλτική ερμηνεία, ούτε είναι δυνατό να τύχουν αναλογικής εφαρμογής σε περιπτώσεις όπου δεν ορίζεται τούτο ρητώς από απαλλακτικό νόμο, με τα περί του αντιθέτου προβαλλόμενα να απορρίπτονται ως αβάσιμα (Απόφαση 7455/2010 Πρωτοδικείου Αθηνών). Συνεπώς, για δύο ανόμοιες καταστάσεις, δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής η αρχή της ισότητας και οι καταστάσεις αυτές να αντιμετωπισθούν με όμοιο τρόπο. Κατά συνέπεια, η εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2859/2000 στην προκειμένη περίπτωση δεν αντιβαίνει ούτε προσκρούει στην συνταγματική αρχή της ισότητας, όπως αυτή ορίζεται από το άρθρο 4 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση προσωρινού ελέγχου επιστροφής Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του ελεγκτή του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ'αριθμ. ρητής απορριπτικής απάντησης του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ Α/Α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).