



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 20/12/2018



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΞΕΛΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **1984**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **23-07-2018** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «..... **ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΚΑΙ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ**» - **ΑΦΜ**, με διακριτικό τίτλο «.....» με κύρια δραστηριότητα Υπηρεσίες αναπαραγωγής λογισμικού και διεύθυνση έδρας στη ΒΙΠΕ Δ. Δ. του Δήμου του Ν. Κιλκίς, - Τ.Κ., νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. **Κιλκίς**, επί της με αριθ. πρωτ./**20-04-2018** Δήλωσης Επιφύλαξης στην υποβληθείσα υπ' αριθ. καταχ. taxisnet/20-04-2018 (...../20-04-2018) αρχική περιοδική

δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/03/2018-31/03/2018 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. **Κιλκίς**, ως προς την αποδοχή της επιφύλαξης και τη μείωση της φορολογικής βάσης.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της **από 23-07-2018** και με **αριθμό πρωτοκόλλου** ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας επιχείρησης, 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 υπέβαλλε με επιφύλαξη ηλεκτρονικά, κατά την 20-04-2018, την υπ' αριθ. καταχ. taxisnet (...../20-04-2018) αρχική περιοδική δήλωση ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/03/2018-31/03/2018 και κατέθεσε παράλληλα την υπ' αριθ. πρωτ./20-04-2018 Δήλωση Επιφύλαξης στην ως άνω υποβληθείσα περιοδική δήλωση, αιτούμενη να γίνει δεκτή η επιφύλαξη της και να αναμορφωθούν οι κωδικοί 402 και 410 της εν λόγω περιοδικής δήλωσης, με την προσθήκη-αναγραφή σε αυτούς του ποσού των 315.951,80 €, που αντιστοιχεί στον οριστικά μη εισπραχθέντα φόρο προστιθέμενης αξίας των εκροών που βάρυνε τη συνολική απαίτησή της, η οποία διαγράφηκε οριστικά, δυνάμει της υπ' αριθ. 8/2017 αποφάσεως του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών και να αναμορφωθεί το σύνολο του φόρου εισροών στο ποσό των 671.290,29 €, ώστε κατά τη νέα εκκαθάριση του φόρου να προκύπτει, αντί του χρεωστικού υπολοίπου ύψους 72.596,39 €, (ΚΩΔ 480) βάσει δήλωσης, πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 243.355,41 € (ΚΩΔ 470).

Κατά την 28/09/2016 οι ανώνυμες εταιρείες με τις επωνυμίες: 1) «.....ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΜΠΟΡΙΟΥ», 2) «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ», 3) «..... Α.Ε.», 4) «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ», με κοινή αίτησή τους, ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών (Διαδικασία Εκούσιας Δικαιοδοσίας), αιτήθηκαν το άνοιγμα και την επικύρωση προπτωχευτικής συμφωνίας εξυγίανσης και μεταβίβασης επιχείρησης, που συνήφθη μεταξύ των εταιρειών αυτών και πιστωτών τους, σύμφωνα με το άρθρο 99 επ. του Ν. 3588/2007 (Πτωχευτικού Κώδικα), σε συνδυασμό και με τα άρθρα 106α και 106θ του ως άνω Νόμου (προπτωχευτική διαδικασία εξυγίανσης), λόγω οικονομικών προβλημάτων και επαπειλούμενης αδυναμίας εκπλήρωσης των ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεών τους.

Σύμφωνα με το βασικό περιεχόμενο των επιμέρους συμφωνιών που σύναψαν οι αιτούσες εταιρείες με τους πιστωτές τους και οι οποίες κατατέθηκαν στο Δικαστήριο προς επικύρωση, ως μία ενιαία συμφωνία, οι συμβαλλόμενοι πιστωτές τους συμφώνησαν σε μερική διαγραφή των

απαιτήσεών τους και σε επιμήκυνση του χρόνου πληρωμής, καθώς και στη μεταβίβαση στην ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «..... Α.Ε.Ε.», τμήματος του ενεργητικού των αιτουσών.

Ειδικότερα, αναφορικά με τους ανέγγυους προμηθευτές, δηλαδή αυτούς των οποίων οι απαιτήσεις δεν εξασφαλιζόνταν με γενικό ή ειδικό προνόμιο, στους οποίους συμπεριλαμβανόταν και η προσφεύγουσα, συμφωνήθηκε ότι οι απαιτήσεις τους από τη μεταξύ τους σύμβαση/σχέση εμπορικής συνεργασίας, που υφίσταντο μέχρι και την 30-06-2016, διαγράφονται - μετά την αφαίρεση τυχόν πιστωτικών υπολοίπων - κατά ποσοστό 50% και μεταφέρονται στην νέα εταιρεία με την επωνυμία «..... Α.Ε.Ε.», εξοφλούνται δε εντός εξήντα (60) ημερών από την ημερομηνία ολοκλήρωσης της συναλλαγής, χωρίς την επιβολή τόκων, προστίμων, προσαυξήσεων και λοιπών επιβαρύνσεων.

Η ανωτέρω αίτηση έγινε δεκτή δυνάμει της υπ' αριθμ. 8/16-01-2017 αποφάσεως του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, όπως αυτή διορθώθηκε με τις υπ' αριθμ. 61/10-02-2017 και 426/18-05-2017 αποφάσεις του ως άνω Δικαστηρίου.

Το συνολικό ποσό των απαιτήσεων της προσφεύγουσας κατά της εταιρείας «..... Α. Ε.», προ της διαγραφής ποσοστού αυτών, ανέρχονταν σε 4.371.878,80 €, ενώ βάσει του από 19/05/2017 Ιδιωτικού Συμφωνητικού που υπεγράφη μεταξύ της αυτής και της εταιρείας με την επωνυμία «..... Α.Ε.Ε.» διαμορφώθηκε στο ποσό των 2.186.049,50 €.

Η προσφεύγουσα (Προμηθεύτρια), δυνάμει της από 12/03/2013 Σύμβασης Πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων, που συνήφθη μεταξύ αυτής και της εταιρίας με την επωνυμία «..... ΑΕ» (στο εξής Δικαιούχος), προέβη σε εκχώρηση των απαιτήσεων της κατά των εταιρειών «.....» και «..... Α.Ε.Ε.». Σύμφωνα με το άρθρα 23.13 και 29.7 της Συμφωνίας Εξυγίανσης, απαιτήσεις προμηθευτών, οι οποίες έχουν εκχωρηθεί σε τρίτο φυσικό ή νομικό πρόσωπο, θα καταβάλλονται μετά την απομείωσή τους, στον υπέρ ου η εκχώρηση, υπό τον όρο προσκομίσεως από αυτόν της σχετικής σύμβασης.

Με το από 19/05/2017 Ιδιωτικό Συμφωνητικό η εταιρεία με την επωνυμία «..... Α.Ε.Ε.» χάριν της πλήρους και ολοσχερούς εξόφλησης της οφειλής της προς την προσφεύγουσα, προέβη στην παράδοση στην Δικαιούχο της υπ' αριθ.-8 επιταγής εκδόσεως της, της Τράπεζας ALPHA BANK ποσού 2.186.049,50 €, πληρωτέα στην ως άνω Τράπεζα, με ημερομηνία έκδοσης την 18/05/2018, την οποία παρέλαβε ανεπιφύλακτα η Δικαιούχος, προκειμένου να εξοφληθεί πλήρως και ολοσχερώς η οφειλή, προς την Προμηθεύτρια. Ακολουθώντας η Προμηθεύτρια, παρέδωσε επικυρωμένο αντίγραφο της παραίτησης της από το δικόγραφο, που αφορά την από 27/09/2016 με ΓΑΚ και ΕΑΚ/2016 ασκηθείσα Αγωγή.

Η αξία της απαίτησης που διεγράφη, αφορούσε συνολικά σε ποσό 2.185.939,40 €, στο οποίο και συμπεριλαμβάνονταν και ο αναλογών φόρος προστιθέμενης αξίας ύψους 315.951,80 €. Το εν λόγω ποσό φόρου είχε συμπεριληφθεί από την προσφεύγουσα ως φόρος εκροών στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α.. Η δε προκύπτουσα διαφορά ποσού 110,10 €, μεταξύ του ληφθέντος ποσού ύψους 2.186.049,50 € από την ως άνω ανώνυμη εταιρεία και του ημίσεως

της συνολικής απαίτησης της προσφεύγουσας, ήτοι ποσού 2.185.939,40 €, αφορά σε στρογγυλοποιήσεις ποσών.

Βάσει των ανωτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η διαγραφή του 50% της ως άνω συνολικής απαίτησης της, δυνάμει της προαναφερθείσας δικαστικής απόφασης, καθώς και του αναλογούντος Φ.Π.Α. που βάρυνε αυτή, καθώς και η οριστική μη είσπραξη του Φ.Π.Α. αυτού, γεννά αντίστοιχο δικαίωμα της προσφεύγουσας να προβεί σε μείωση της βάσης επιβολής του οικείου φόρου εκροών, λόγω οριστικής μη καταβολής του ανωτέρω ποσού της συνολικής της απαίτησης, δικαίωμα το οποίο και νομιμοποιείται να ασκήσει οποτεδήποτε εντός της προβλεπόμενης από τον Κ.Φ.Δ. προθεσμίας για την επιστροφή του εν λόγω φόρου ως «αχρεωστήτως καταβληθέντος».

Στο πλαίσιο άσκησης του εν λόγω δικαιώματος της υπέβαλλε με επιφύλαξη, την ως άνω περιοδική δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/03-31/03/2018 και κατέθεσε παράλληλα την υπ' αριθ. πρωτ.**/20-04-2018** Δήλωση Επιφύλαξης στην ως άνω υποβληθείσα περιοδική δήλωση, αιτούμενη να γίνει δεκτή η επιφύλαξη της, για μείωση κατ' ουσία της φορολογικής βάσης επιβολής του ΦΠΑ.

Με την υπ' αριθ. πρωτοκόλλου**/23-07-2018** ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα επιχείρηση ζητά κατ' ουσίαν την αποδοχή της ως άνω δήλωσης επιφύλαξης για μείωση της φορολογικής βάσης και την ακύρωση της αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενη τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- 1)** Η δυνάμει δικαστικής απόφασης, που επικυρώνει προπτωχευτική διαδικασία εξυγίανσης, διαγραφή μέρους απαίτησης πιστωτή ισοδυναμεί με οριστική και βέβαιη μερική μη πληρωμή του τιμήματος, η οποία δικαιολογεί τη μείωση της βάσης επιβολής του οικείου Φ.Π.Α. που βάρυνε τη διαγραφείσα απαίτηση. Συνακόλουθα, η διάταξη του άρθρου 19 παρ. 5^α του Ν. 2859/2000, στο βαθμό που περιορίζει τη δυνατότητα μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου, μόνο σε συγκεκριμένη προπτωχευτική διαδικασία (ειδική εκκαθάριση) και όχι και στις λοιπές ισοδύναμες προπτωχευτικές διαδικασίες, όπως εν προκειμένω η προπτωχευτική διαδικασία εξυγίανσης, στην οποία υπήχθησαν οι άνω εταιρείες, αποτελεί μη νόμιμη και πλημμελή μεταφορά της Οδηγίας Φ.Π.Α. στην ελληνική έννομη τάξη, λόγω αντίθεσης στις Αρχές της Ουδετερότητας του Φ.Π.Α. και της Αποτελεσματικότητας του Ενωσιακού Δικαίου. (Σχετ. αποφάσεις ΔΕΕ C-246/2016 και C-396/2016).
- 2)** Παραβίαση της Αρχής της Αναλογικότητας- Αντίθεση στην Αρχή της ίσης μεταχείρισης, η οποία απορρέει τόσο από το άρθρο 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος, όσο και από την Αρχή της Φορολογικής Ουδετερότητας.
- 3)** Η διαγραφή μέρους απαίτησης πιστωτή, δυνάμει δικαστικής απόφασης που επικυρώνει συμφωνία εξυγίανσης ισοδυναμεί και με έκπτωση - μείωση της τιμής, που επέρχεται μετά την πραγματοποίηση της παράδοσης των αγαθών και δικαιολογεί τη μείωση του Φ.Π.Α.

εκροών που βάρυνε τη διαγραφείσα απαίτηση, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 5 του Κ.Φ.Π.Α. ή άλλως με ευθεία εφαρμογή του άρθρου 90 παρ. 1 της Οδηγίας Φ.Π.Α., ανεξαρτήτως της τυχόν μη έκδοσης πιστωτικού τιμολογίου.

Ως προς τους ανωτέρω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 20 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «1. Όταν ο φορολογούμενος αμφισβallesti σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. ... Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία για το οποίο διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. ... 2. Ομοίως μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά το χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπτώσεις και απαλλαγές. Ειδικά, προκειμένου για την υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία, αν γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση θεωρείται ότι υποβλήθηκε εμπρόθεσμα για τη φορολογία ή κατηγορία αυτή.....».

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι, « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι, « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...», στο άρθρο 5 παρ 1 ότι : « 1.Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6.», στο δε άρθρο 16 παρ 1 ότι, «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών...».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις των παρ 5 και 5^α του άρθρου 19. [Φορολογητέα αξία στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών](#), 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 εκπώσεων 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:.....

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 49 του 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, με την [ΠΟΛ.1069/1.6.2016](#), κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. [ΝΣΚ 129/2015](#) Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. περί της φορολογητέας αξίας σε περίπτωση υπαγωγής επιχείρησης στη διαδικασία της εξυγίανσης του άρθρου 99 του ν. [3588/2007](#), η οποία έγινε αποδεκτή από το Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και με την οποία έγιναν ομόφωνα δεκτά, κατόπιν της παράλληλης σύγκρισης

των διατάξεων των άρθρων 46 και 46α του ν. [1892/1990](#) και των [άρθρων 99](#) και [106ια'](#) του ΠτΚ, τα ακόλουθα:

«Β. Στα άρθρα 46 και 46α του ν. [1892/1990](#) «Για τον εκσυγχρονισμό και την ανάπτυξη και άλλες διατάξεις» (Α' 101), ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:.....

Γ. Στο [άρθρο 99](#) του Πτωχευτικού Κώδικα, που κυρώθηκε με το άρθρο μόνο του ν. [3588/2007](#) (Α' 153/10.07.2007) και το κεφάλαιο έκτο του οποίου (Προπτωχευτική Διαδικασία Εξυγίανσης) αντικαταστάθηκε με το άρθρο 12 του ν. [4013/2011](#) (Α' 204/15-09-2011) και τροποποιήθηκε με το [άρθρο 234](#) του ν. [4072/2012](#) (Α' 86/11.04.2012), ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: «1. Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο με πτωχευτική ικανότητα σύμφωνα με το άρθρο 2 παράγραφος 1, το οποίο έχει το κέντρο των κυρίων συμφερόντων του στην Ελλάδα και βρίσκεται σε παρούσα ή επαπειλούμενη αδυναμία εκπλήρωσης των ληξιπρόθεσμων χρηματικών υποχρεώσεών του κατά τρόπο γενικό, δύναται να υπαχθεί στη διαδικασία εξυγίανσης που προβλέπεται στο παρόν κεφάλαιο με απόφαση του αρμόδιου Δικαστηρίου. ... 2. Η διαδικασία εξυγίανσης αποτελεί συλλογική προ-πτωχευτική διαδικασία, που αποσκοπεί στη διατήρηση, αξιοποίηση, αναδιάρθρωση και ανόρθωση της επιχείρησης με τη συμφωνία που προβλέπεται στο παρόν κεφάλαιο, χωρίς να παραβιάζεται η συλλογική ικανοποίηση των πιστωτών. 4. Η συμφωνία εξυγίανσης δύναται είτε να καταρτισθεί στο πλαίσιο της διαδικασίας εξυγίανσης, είτε και πριν από την έναρξη της διαδικασίας, σύμφωνα με το άρθρο 106β.....», ενώ, κατ' άρθρο 106 ία του ιδίου Κώδικα και υπό τίτλο 'Ειδική Εκκαθάριση', «1. Οφειλέτες που πληρούν τα κριτήρια του άρθρου 3 και επιπλέον κατέχουν επιχείρηση που πληρούσε κατά την τελευταία χρήση τουλάχιστον δύο από τα τρία αριθμητικά όρια των κριτηρίων της [παραγράφου 6 του άρθρου 42α](#) του κ.ν. [2190/1920](#) μπορούν να υπάγονται με απόφαση του κατ' άρθρο 4 δικαστηρίου στο καθεστώς της ειδικής εκκαθάρισης σε λειτουργία. 2.3. Αν κατά την υποβολή της αίτησης για την υπαγωγή σε καθεστώς της ειδικής εκκαθάρισης εκκρεμεί διαδικασία εξυγίανσης κατά τα άρθρα 99 έως και 106ι ή αν υποβληθεί αίτηση υπαγωγής σε διαδικασία εξυγίανσης κατά τα ως άνω άρθρα μετά από την υποβολή της αίτησης για την υπαγωγή σε καθεστώς της ειδικής εκκαθάρισης, αλλά πριν από τη συζήτησή της, αναστέλλεται η εξέταση της αίτησης υπαγωγής στο καθεστώς της ειδικής εκκαθάρισης εφαρμοζόμενων αναλόγως των διατάξεων των παραγράφων 6 και 8 του άρθρου 99. 4. Από την υποβολή της αίτησης για υπαγωγή σε καθεστώς ειδικής εκκαθάρισης και μέχρι την απόρριψη της ή την πάροδο της προθεσμίας της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού αναστέλλεται η εξέταση τυχόν αίτησης πτώχευσης. Σε περίπτωση μεταβίβασης του ενεργητικού της επιχείρησης του οφειλέτη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, τυχόν εκκρεμείς αιτήσεις πτώχευσης απορρίπτονται.....».

Δ. Τέλος, κατ' άρθρο 181 του ιδίου ως άνω Κώδικα, «Με την επιφύλαξη της διάταξης του επόμενου άρθρου, από την έναρξη της ισχύος του παρόντος, καταργούνται: α) ... β) ... γ) ... δ) τα άρθρα 44 έως 46γ του ν. [1892/1990](#), όπως ισχύουν μετά τις τροποποιήσεις τους με τους νόμους 1947/1991, 2000/1991, [2224/1994](#), 2237/1994, 2302/1995, 2324/1995, 2335/1995, 2359/1995, [2516/1997](#), [2556/1997](#), 2702/1999,.....», ενώ, κατ' άρθρο 182 αυτού, «1. Ο παρών κώδικας εφαρμόζεται επί των

διαδικασιών που αρχίζουν μετά την έναρξη ισχύος του. 2. Οι προϊσχύσαντες διατάξεις εξακολουθούν να ισχύουν και να εφαρμόζονται επί των εκκρεμών διαδικασιών...3.... 4· Οι διατάξεις άλλων νόμων που παραπέμπουν σε άρθρα του καταργούμενου Τρίτου Βιβλίου του Εμπορικού Νόμου ή άλλων ρυθμίσεων πτωχευτικού δικαίου ή δικαίου εξυγίανσης επιχειρήσεων, από την έναρξη ισχύος του παρόντος πτωχευτικού κώδικα θεωρούνται ότι παραπέμπουν σε αντίστοιχες διατάξεις του...».

II. Από τη συνδυασμένη και σύμφωνη με το σκοπό τους ερμηνεία των ως άνω διατάξεων, συνάγονται τα εξής:

A. 1. Με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 5 α του Κώδικα Φ.Π.Α., προβλέπεται η μείωση της φορολογητέας αξίας για την επιβολή Φ.Π.Α. στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η είσπραξη της αντιπαροχής για πραγματοποιηθείσες φορολογικές πράξεις, λόγω θέσης επιχείρησης σε ειδική εκκαθάριση, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 46 και 46 α του ν. [1892/1990](#)» όπως αυτός τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν.2000/1991. Με τη ρύθμιση αυτή, το Δημόσιο δεν απαιτεί τον Φ.Π.Α. που αναλογεί σε φορολογητέες πράξεις, κατά το μέρος που η υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση δεν δύναται να εισπράξει από τον αντισυμβαλλόμενο της την αντιπαροχή για τις πράξεις αυτές, καθώς ο τελευταίος, ως προβληματική επιχείρηση, έχει τεθεί σε εκκαθάριση ή ειδική εκκαθάριση, κατά τις διατάξεις των ως άνω άρθρων 46 και 46α.

2. Η κατά τα ανωτέρω ειδική εκκαθάριση αποτελούσε εξέλιξη της προϊσχύσασας ειδικής εκκαθάρισης του άρθρου 9 του ν. 1386/1983, η οποία, με τη σειρά της, αποτελούσε εξέλιξη του αρχικού ν.δ. 3562/1956. Κύρια χαρακτηριστικά της ειδικής εκκαθάρισης του άρθρου 46 του ν. [1892/1990](#) ήταν, αφενός μεν ότι η εκποίηση της εταιρικής περιουσίας γινόταν με τη συνήθη διαδικασία του αναγκαστικού πλειστηριασμού (άρθρο 46 παρ. 1 του ν. [1892/1990](#) εν συνδυασμώ προς το άρθρο 9 παρ. 2 του ν. 1386/1983, που όριζε ως εφαρμοστέες τις διατάξεις των άρθρων 18-21 του ν.δ. 3562/1956) και αφετέρου ότι η εκποίηση της περιουσίας ως συνόλου εναπόκειτο στη διακριτική ευχέρεια του εκκαθαριστή, ενώ, σε περίπτωση υπαγωγής, της επιχείρησης στη διαδικασία του άρθρου 46α του ιδίου νόμου, ο εκκαθαριστής υποχρεωνόταν στην εκποίηση του ενεργητικού μιας προβληματικής επιχείρησης ως συνόλου με τη διαδικασία του δημόσιου πλειοδοτικού διαγωνισμού.

3. Με το [άρθρο 181](#) του ΠτΚ (ν. [3588/2007](#)), καταργήθηκαν τα άρθρα 44 έως 46γ του ν. [1892/1990](#) και οι διατάξεις αυτές εξακολούθησαν να ισχύουν και να εφαρμόζονται μόνο στις εκκρεμείς διαδικασίες (άρθρο 182 παρ. 2), ενώ με την παράγραφο 4 του άρθρου 182 του ιδίου Κώδικα ορίσθηκε ρητά ότι, διατάξεις άλλων νόμων που παραπέμπουν σε ρυθμίσεις του πτωχευτικού δικαίου ή δικαίου εξυγίανσης των επιχειρήσεων, από την έναρξη ισχύος του Κώδικα αυτού, ήτοι από 16.09.2007, κατά τη διάταξη του άρθρου 180, θεωρείται ότι παραπέμπουν στις αντίστοιχες διατάξεις αυτού.

4· Με τα άρθρα 99 έως 106 του Κεφαλαίου Έκτου του ιδίου νόμου (ν. [3588/2007](#)), θεσπίσθηκε η «διαδικασία συνδιαλλαγής». Το Κεφάλαιο αυτό αντικαταστάθηκε, με τα άρθρα 12,13 και 14 του ν. [4013/2011](#), με νέο, που φέρει τον τίτλο «προπτωχευτική διαδικασία εξυγίανσης», εισάγοντας σε αυτό και τα άρθρα 106 α' - 106ια', διατηρώντας, πάντως, σε ισχύ τις ρυθμίσεις για τη διαδικασία της

συνδιαλλαγής σε εκκρεμείς υποθέσεις (άρθρο 14 παρ. 1). Ειδοποιός διαφορά μεταξύ της προϊσχύσασας διαδικασίας της συνδιαλλαγής και της διαδικασίας της εξυγίανσης είναι η δέσμευση από την συμφωνία εξυγίανσης (εφόσον επιτευχθεί η νόμιμη πλειοψηφία πιστωτών) του συνόλου των πιστωτών, συναινούντων και μη, οι απαιτήσεις των οποίων ρυθμίζονται από τη συμφωνία και έχουν γεννηθεί πριν από το άνοιγμα της διαδικασίας εξυγίανσης (άρθρο 106 η', παρ. 1).

5. Στο ίδιο, όμως, κεφάλαιο εισήχθη, ως άρθρο 106ια', η «ειδική εκκαθάριση», ως βελτιωμένη απόδοση της προϊσχύσασας ρύθμισης των άρθρων 46 επ. του ν. [1892/1990](#). Η διαδικασία αυτή ταυτίζεται με την προηγούμενη ως προς την επιλογή της διαδικασίας του δημόσιου πλειοδοτικού διαγωνισμού για την πώληση του συνόλου του ενεργητικού της επιχείρησης, των σκοπών που επιδιώκονται και της θέσης του ειδικού εκκαθαριστή κατά τη διενέργειά της, διαφοροποιείται, όμως, ως προς τη μη αυτοδίκαιη αναστολή των ατομικών διώξεων με την υποβολή της αίτησης για υπαγωγή στη διαδικασία αυτή, καθώς προβλέπεται μόνον η δυνατότητα του δικαστή να αναστείλει τα μέτρα αναγκαστικής εκτέλεσης κατά της περιουσίας του οφειλέτη, ενώ, διαφορετικές είναι και οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται στο πρόσωπο του οφειλέτη, ώστε να είναι δυνατό να υπαχθεί σε καθεστώς ειδικής εκκαθάρισης.

Σκοπός της διαδικασίας της ειδικής εκκαθάρισης είναι η διάσωση της επιχείρησης, όταν δεν είναι δυνατή η σύναψη συμφωνίας εξυγίανσης, τοποθετείται, δε, χρονικά μεταξύ διαδικασίας εξυγίανσης και πτωχευτικής διαδικασίας, καθώς, αιτήσεις για υπαγωγή σε διαδικασία ειδικής εκκαθάρισης αναστέλλονται, όσο εκκρεμεί διαδικασία εξυγίανσης, ενώ, αιτήσεις για κήρυξη πτώχευσης αναστέλλονται κατά τη διάρκεια διαδικασίας ειδικής εκκαθάρισης (Αλ. Ρόκα, Προπτωχευτική διαδικασία εξυγίανσης επιχειρήσεων, εκδ. Σάκκουλα, 2014, σελ. 72). Τέλος, θεωρείται, ότι ο τίτλος του Έκτου Κεφαλαίου είναι ανακριβής στο βαθμό που αναφέρει «Προπτωχευτική Διαδικασία Εξυγίανσης» αντί «Προπτωχευτική διαδικασία εξυγίανσης και διαδικασία ειδικής εκκαθάρισης» (Αλ. Ρόκα, ό.π.).

Β. 1. Επειδή, εν προκειμένω, η ως άνω διάταξη του άρθρου 19 παρ. 5 α' του Κώδικα Φ.Π.Α. παραπέμπει μόνον στις διατάξεις των άρθρων 46 και 46α' του ν. [1892/1990](#), που αφορούν τις διαδικασίες εκκαθάρισης και ειδικής εκκαθάρισης, όχι όμως και στις λοιπές «εξυγιαντικές» διατάξεις του ιδίου νόμου, όπως του άρθρου 44, που αφορά επικύρωση συμφωνίας πιστωτών επιχείρησης από το Εφετείο της έδρας αυτής, ή του άρθρου 45, που αφορά διαδικασία εξυγίανσης από επίτροπο, ο οποίος επίσης ορίζεται από το ανωτέρω δικαστήριο, αν και όλες αυτές οι διαδικασίες ανήκουν στο ίδιο οργανωτικό πλαίσιο της εξυγιαντικής διαδικασίας (Αιτιολογική έκθεση στο Σχέδιο Νόμου για τον Πτωχευτικό Κώδικα, Αιτιολογική έκθεση του ν. [1892/1990](#), Κοτσίρης, Πτωχευτικό Δίκαιο, Σάκκουλα 8η έκδοση 2011, σελ. 765, 770). Όπως, δε, γίνεται δεκτό, οι διατάξεις των άρθρων 46 και 46α' του ν. [1892/1990](#) καθιερώνουν μία συλλογική διαδικασία εκποίησης περιουσιακών στοιχείων της υπό εκκαθάριση επιχείρησης ως συνόλου, αποβλέπουσα στην ικανοποίηση των πιστωτών και την εξυγίανση των επιχειρήσεων, οι οποίες δεν μπορούν να συνεχίσουν τη λειτουργία τους λόγω των

μεγάλων δανειακών υποχρεώσεών τους και της αδυναμίας τους να αυτοεξυγιανθούν (ΕφΑΘ 7054, 2251/2007, 5528/2006, ΕφΠειρ 330/2007, ΕφΛαρ 224/2007 κ.ά.)

2. Περαιτέρω, με την διάταξη της παραγράφου 4 του άρθρου 182 του ιδίου Κώδικα, ορίσθηκε ότι διατάξεις άλλων νόμων που παραπέμπουν σε ρυθμίσεις πτωχευτικού δικαίου ή δικαίου εξυγίανσης επιχειρήσεων από την ίδια ημερομηνία (16.09.2007) θεωρούνται ότι παραπέμπουν σε αντίστοιχες διατάξεις του ΠτΚ. Διατάξεις εξυγίανσης, αντίστοιχες με αυτές των άρθρων 46 και 46α' του ν. [1892/1990](#), δεν διέλαβε αρχικώς ο ΠτΚ, καθώς, οι μόνες, σχετικές με δίκαιο εξυγίανσης, διατάξεις που περιελήφθησαν σ' αυτόν ήταν αυτές της διαδικασίας συνδιαλλαγής (Κεφάλαιο Έκτο, άρθρα 99 - 106), με τις οποίες, όμως, ουδόλως ερρυθμιζέτο η διαδικασία της εκκαθάρισης ή της ειδικής εκκαθάρισης, η οποία, όμως, θεσπίστηκε, τελικά, με το άρθρο 12 του ν. [4013/2011](#), ο οποίος ισχύει από 15.09.2011 (άρθρο 20) ως άρθρο 106ια' (Ειδική Εκκαθάριση), στο αντικατασταθέν Κεφάλαιο Έκτο του ΠτΚ (Προπτωχευτική Διαδικασία Εξυγίανσης).

Γ. Από τα προαναπτυχθέντα συνάγεται ότι οι διαδικασία της ειδικής εκκαθάρισης του άρθρου 106ια' του ΠτΚ είναι, παρά τις όποιες επί μέρους διαφοροποιήσεις (σκ.ΙΙΙ.Α.5), αντίστοιχη της καταργηθείσας, με το άρθρο 181 του ΠτΚ, εξυγιαντικής διαδικασίας εκκαθάρισης και ειδικής εκκαθάρισης των άρθρων 46 και 46α' του ν. [1892/1990](#) (πρβλ. ΕΑ ΣτΕ 93/2010, ΓνωμΝΣΚ 181/2011, 285/2009).

Κατά συνέπεια, ενόψει της διάταξης του άρθρου 182 παρ. 4 του ΠτΚ, η παραπομπή της διάταξης του άρθρου 19 παρ. 5 α του Κώδικα Φ.Π.Α. στις ως άνω καταργηθείσες διατάξεις των άρθρων 46 και 46α' του ν. [1892/1990](#), θεωρείται πλέον γενομένη στις αντίστοιχες περί ειδικής εκκαθάρισης διατάξεις του άρθρου 106 ια' του ιδίου Κώδικα.

ΙΙΙ. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, στο τεθέν ερώτημα προσήκει, κατά την ομόφωνη γνώμη του Τμήματος, η απάντηση ότι, η διάταξη του άρθρου 19 παρ. 5α' του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, που κυρώθηκε με τον ν. [2859/2000](#), περί μείωσης της φορολογητέας αξίας σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη πληρωμής του τιμήματος, είναι εφαρμοστέα, μετά την κατάργηση των άρθρων 46 και 46 α' του ν. [1892/1990](#), μόνον στις περιπτώσεις υπαγωγής της επιχείρησης στη διαδικασία ειδικής εκκαθάρισης του άρθρου 106 ια' του Πτωχευτικού Κώδικα».

Επειδή, το άρθρο 1 παρ 2 της οδηγίας **2006/112/ΕΚ** του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το **κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας**, ορίζει ότι: «*Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου. Σε κάθε συναλλαγή ο φόρος προστιθέμενης αξίας, υπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον εφαρμοστέο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός μετ' αφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθέμενης αξίας, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων*

στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή. Το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας εφαρμόζεται μέχρι και του σταδίου του λιανικού εμπορίου.».

Το άρθρο 2, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «Στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται: 1.οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητα του αυτήν».

Το άρθρο 14, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «1. Ως "παράδοση αγαθών" θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό»

Το άρθρο 63, της οδηγίας ορίζει: ««Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών».

Στο άρθρο 73 της οδηγίας ορίζεται: «Για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός αυτών που αναφέρονται στα άρθρα 74 έως 77, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών».

Περαιτέρω στο άρθρο 90 της οδηγίας ορίζεται: «1. **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. 2. Σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής της τιμής, τα κράτη μέλη μπορούν να παρεκκλίνουν από τη διάταξη της παραγράφου 1».**

Το άρθρο 206, της οδηγίας ορίζει: «Κάθε υποκείμενος στον ΦΠΑ υποχρεούται να καταβάλει το καθαρό ποσό του ΦΠΑ κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 250. Ωστόσο, τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν διαφορετική καταληκτική ημερομηνία καταβολής του ποσού ή να ζητούν την πληρωμή προκαταβολών».

Το άρθρο 250, της οδηγίας ορίζει: «1. Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να υποβάλλει δήλωση ΦΠΑ που να περιλαμβάνει όλα τα απαραίτητα δεδομένα για την εξακρίβωση του ποσού του φόρου που έχει καταστεί απαιτητός και του ποσού των εκπτώσεων που πρέπει να πραγματοποιηθούν, περιλαμβανομένου, κατά τον βαθμό που είναι αναγκαίος για τον προσδιορισμό της βάσης επιβολής του φόρου, του συνολικού ποσού των πράξεων των σχετικών με τον φόρο αυτό και με τις εν λόγω εκπτώσεις καθώς και του ποσού των απαλλασσόμενων πράξεων. 2. Τα κράτη μέλη, με τις προϋποθέσεις που ορίζουν, επιτρέπουν και μπορούν να απαιτούν την υποβολή των δηλώσεων που προβλέπονται στην παράγραφο 1 με ηλεκτρονικά μέσα».

Τέλος, το άρθρο 273, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο

μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων».

Επειδή «υπενθυμίζεται ευθύς εξαρχής ότι το σύστημα συνεργασίας που καθιερώνει το άρθρο 267 ΣΛΕΕ στηρίζεται σε σαφή διάκριση των αρμοδιοτήτων αφενός των εθνικών δικαστηρίων και αφετέρου του Δικαστηρίου. Στο πλαίσιο των διαδικασιών που κινούνται δυνάμει του άρθρου αυτού, η ερμηνεία των εθνικών διατάξεων εναπόκειται στα δικαστήρια των κρατών μελών και όχι στο Δικαστήριο, το οποίο δεν είναι αρμόδιο να αποφαινεται επί του συμβατού των κανόνων του εσωτερικού δικαίου με τις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης. Αντίθετα, το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να παρέχει στο εθνικό δικαστήριο όλα τα στοιχεία ερμηνείας που εμπίπτουν στο δίκαιο της Ένωσης και θα του δώσουν τη δυνατότητα να εκτιμήσει το συμβατό των κανόνων του εσωτερικού δικαίου προς την κοινοτική νομοθεσία (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση *Placanica* κ.λπ., C-338/04, C-359/04 και C-360/04, EU:C:2007:133, σκέψη 36).... 22. Συναφώς υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, το οποίο ρυθμίζει τις περιπτώσεις ακύρωσης, καταγγελίας, λύσης, ολικής ή μερικής μη καταβολής ή μείωσης της τιμής που επέρχεται μετά την πραγματοποίηση της πράξης, επιβάλλει στα κράτη μέλη την υποχρέωση να προβαίνουν σε μείωση της βάσης επιβολής του φόρου, άρα και του ποσού που οφείλει το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, όταν μετά τη διενέργεια της οικείας πράξης το πρόσωπο αυτό δεν λαμβάνει την αντιπαροχή ή ένα μέρος της. Η διάταξη αυτή συνιστά έκφραση της θεμελιώδους αρχής της οδηγίας για τον ΦΠΑ κατά την οποία η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην πράγματι λαμβανόμενη αντιπαροχή, συνέπεια δε της αρχής αυτής είναι ότι η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράττει ως ΦΠΑ ποσό υψηλότερο αυτού που έλαβε ο φορολογούμενος (βλ. συναφώς απόφαση *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, σκέψη 26 και 27). 23. Η παράγραφος 2 όμως του εν λόγω άρθρου 90 επιτρέπει στα κράτη μέλη να παρεκκλίνουν από τον ανωτέρω κανόνα σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής της τιμής που έχει οριστεί για τη συγκεκριμένη πράξη. Επομένως, τα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα δεν μπορούν, στηριζόμενα στο άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, να προβάλλουν αξίωση για μείωση της βάσης επιβολής του ΦΠΑ σε περίπτωση μη καταβολής της τιμής αυτής, αν το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος έχει επιλέξει να εφαρμόσει την παρέκκλιση που προβλέπεται στο άρθρο 90, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας.» (ΔΕΕ C-337/2013 σκέψεις 18, 22, 23).

Επειδή σύμφωνα με το διατακτικό της απόφασης C-337/2013 του ΔΕΕ, «οι διατάξεις του άρθρου 90 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την έννοια ότι δεν αντιβαίνει σε αυτές η εθνική διάταξη που δεν προβλέπει τη μείωση της βάσης επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας σε περίπτωση μη καταβολής της τιμής, εφόσον πρόκειται για εφαρμογή της παρέκκλισης που προβλέπεται στην παράγραφο 2 του εν λόγω άρθρου. Όταν συμβαίνει αυτό όμως, η διάταξη αυτή πρέπει να

αναφέρει όλες τις άλλες περιπτώσεις στις οποίες, κατά την παράγραφο 1 του εν λόγω άρθρου, το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο δεν λαμβάνει, μετά την ολοκλήρωση της οικείας πράξης, την αντιπαροχή ή ένα μέρος της, πράγμα που εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εξακριβώσει. 2) Τα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα μπορούν να επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 κατά του κράτους μέλους, προκειμένου να επιτυγχάνουν τη μείωση της βάσης επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας που οφείλουν. Μολονότι τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι η άσκηση του δικαιώματος μείωσης της βάσης επιβολής εξαρτάται από την εκπλήρωση ορισμένων διατυπώσεων, χάρη στις οποίες αποδεικνύεται ιδίως ότι, μετά την ολοκλήρωση της πράξης, η αντιπαροχή ή ένα μέρος της δεν καταβλήθηκε οριστικά στο υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο και ότι το πρόσωπο αυτό μπορούσε να επικαλεστεί μία από τις περιπτώσεις που προβλέπει το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, τα σχετικά μέτρα του κράτους μέλους δεν πρέπει να βαίνουν πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την απόδειξη αυτή, πράγμα που εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εξακριβώσει».

Επειδή, το άρθρο 90 της οδηγίας ΦΠΑ ρυθμίζει τη μεταβολή της βάσεως επιβολής του φόρου, η δε παράγραφος 2 δεν καθορίζει τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες μπορεί να περιοριστεί η εφαρμογή της παραγράφου 1.

Δεδομένου ότι οι διατάξεις των άρθρων 90, παράγραφος 1, και 273 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, εκτός των ορίων που καθορίζουν, δεν προσδιορίζουν ούτε τις προϋποθέσεις, ούτε τις υποχρεώσεις τις οποίες μπορούν να επιβάλλουν τα κράτη μέλη, διαπιστώνεται ότι οι διατάξεις αυτές παρέχουν στα κράτη μέλη ορισμένο περιθώριο εκτίμησης, όσον αφορά ιδίως τις διατυπώσεις που οφείλουν να εκπληρώνουν τα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα ενώπιον των φορολογικών αρχών των εν λόγω κρατών, προκειμένου να γίνει μείωση της βάσης επιβολής του.

Οι διατάξεις του άρθρου 90 της οδηγίας [2006/112/EK](#) του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την έννοια ότι δεν αντιβαίνει σε αυτές η εθνική διάταξη που δεν προβλέπει τη μείωση της βάσης επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας σε περίπτωση μη καταβολής της τιμής, εφόσον πρόκειται για εφαρμογή της παρέκκλισης που προβλέπεται στην παράγραφο 2 του εν λόγω άρθρου.

Εξάλλου στη παράγραφο 2 της διάταξης του άρθρου 90 της ως άνω Οδηγίας, αναφέρεται, ότι σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής της τιμής, τα κράτη μέλη μπορούν να παρεκκλίνουν από τη εφαρμογή της διάταξης της παραγράφου 1 του άρθρου 90 της εν λόγω Κοινοτικής Οδηγίας ότι δηλ. επαφίεται στη διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών να προσδιορίσουν την έκταση εφαρμογής της μείωσης της φορολογητέας αξίας και να διατυπώσουν ή να καθορίσουν τις προϋποθέσεις τέλεσής της.

Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ συνιστά έκφραση μιας θεμελιώδους αρχής της οδηγίας ΦΠΑ κατά την οποία η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην πράγματι ληφθείσα αντιπαροχή, συνέπεια δε της αρχής αυτής είναι ότι η

φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράξει ως ΦΠΑ ποσό υψηλότερο αυτού που έλαβε ο υποκείμενος στον φόρο. Κατά συνέπεια, το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ λειτουργεί ως το αναγκαίο αντιστάθμισμα στη μέθοδο φορολογήσεως που καθιερώνεται με το άρθρο 63 της ίδιας οδηγίας (τη λεγόμενη αρχή της φορολογήσεως με βάση τα συμφωνηθέντα). Η διάταξη αυτή υποχρεώνει τα κράτη μέλη σε ανάλογη μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου.

Η παρέκκλιση δε από την εν λόγω θεμελιώδη αρχή που κατοχυρώνεται με το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, πρέπει να είναι δικαιολογημένη, ούτως ώστε τα μέτρα που θεσπίζουν τα κράτη μέλη βάσει του άρθρου 90, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ να μη διαταράσσουν την επίτευξη του σκοπού της φορολογικής εναρμονίσεως.

Επειδή, όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο, αυτή η δυνατότητα παρεκκλίσεως, η οποία ισχύει αυστηρώς μόνο στην περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής του τιμήματος, στηρίζεται στην παραδοχή ότι η μη καταβολή της αντιπαροχής ενδέχεται, υπό ορισμένες περιστάσεις και λόγω του ισχύοντος εντός του οικείου κράτους μέλους δικαίου, να είναι δυσχερώς διακριβώσιμη ή να είναι απλώς προσωρινή (απόφαση της 3ης Ιουλίου 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, σκέψη 18).

Επειδή στο άρθρο 90 της [2006/112/ΕΚ](#) Οδηγίας του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (οδηγία περί ΦΠΑ) ορίζεται: «1. 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. 2. Σε περίπτωση **ολικής ή μερικής μη καταβολής της τιμής, τα κράτη μέλη μπορούν να παρεκκλίνουν από τη διάταξη της παραγράφου 1**».

Η προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 90 §1 της [2006/112/ΕΚ](#) Οδηγίας περί ΦΠΑ συνιστά έκφραση της θεμελιώδους αρχής, σύμφωνα με την οποία η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην πράγματι λαμβανόμενη αντιπαροχή και προβλέπει τη δυνατότητα των κρατών μελών να προβαίνουν σε μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου και, ως εκ τούτου, του ποσού του οφειλόμενου από τον υπόχρεο ΦΠΑ, οσάκις, μετά τη διενέργεια της οικείας συναλλαγής, ο υπόχρεος στον φόρο δεν λαμβάνει τμήμα ή το σύνολο της αντιπαροχής (βλ. ΔΕΚ 588/2010, ΔΕΚ υπόθεση C330/95, Goldsmiths, Συλλογή 1997, σκέψεις 15,16).

Περαιτέρω όμως με την παρ.2 του άρθρου 90 της [2006/112/ΕΚ](#) Οδηγίας περί ΦΠΑ δίνεται το δικαίωμα στα κράτη μέλη να μην επιτρέπουν τη μείωση της βάσης επιβολής του ΦΠΑ άμεσα και το ΔΕΕ ερμηνεύοντας την ανωτέρω διάταξη έχει κρίνει ότι δεν παραβιάζει την Οδηγία ΦΠΑ εθνική διάταξη νόμου, η οποία δεν προβλέπει τη μείωση της βάσης επιβολής του ΦΠΑ, σε περίπτωση μη καταβολής του τιμήματος (σχετ. υποθ. C-337/2013).

Επειδή περαιτέρω, το άρθρο 90, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ επιτρέπει, σύμφωνα με το

γράμμα του, στα κράτη μέλη, σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής του τιμήματος, να παρεκκλίνουν από τη διάταξη της παραγράφου 1. Ως εκ τούτου, τα κράτη μέλη δύνανται να θεσπίζουν εξαιρέσεις από την αρχή του διακανονισμού. Ωστόσο, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, οι εξαιρέσεις πρέπει να ερμηνεύονται στενά.

Μολονότι το γράμμα του άρθρου 90, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα, σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής του τιμήματος, να παρεκκλίνουν από την προβλεπόμενη στην παράγραφο 1 μείωση της βάσεως υπολογισμού του φόρου, η διατύπωση αυτή δεν αρκεί, για να θεωρηθεί ότι παρέχεται η δυνατότητα πλήρους αποκλεισμού της δυνατότητας διακανονισμού.

Συγκεκριμένα, ο πλήρης αποκλεισμός της δυνατότητας διακανονισμού πρέπει να διακριθεί από την παρέκκλιση από τη δυνατότητα άμεσου διακανονισμού και θα αντέβαινε στην προαναφερθείσα αρχή του φόρου καταναλώσεως, την οποία θέτει σε εφαρμογή το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ. Εξάλλου, ο πλήρης αποκλεισμός δεν συνιστά στενή ερμηνεία του όρου «παρεκκλίνουν».

Επειδή, η προβλεπόμενη στο άρθρο 90, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ δυνατότητα περιορισμού πρέπει, υπό το πρίσμα και της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, να ερμηνεύεται συσταλτικώς. Συνεπώς το άρθρο 90, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να λαμβάνουν υπόψη τις ιδιαιτερότητες της αβεβαιότητας που χαρακτηρίζει τη μη καταβολή, προβλέποντας ότι περίπτωση αρκούντως βέβαιης και μακροπρόθεσμης μη καταβολής συντρέχει μόνο υπό ορισμένες συνθήκες.

Επειδή, είναι ουσιώδες να έχουν τα κράτη μέλη τη δυνατότητα να αντιμετωπίζουν τη συμφυή με τον οριστικό χαρακτήρα της μη εξοφλήσεως τιμολογίου αβεβαιότητα, υπό την προϋπόθεση αυτή ότι η δυνατότητα παρεκκλίσεως δεν μπορεί να βαίνει πέραν της εν λόγω αβεβαιότητας.

Επειδή, το Ελληνικό Κράτος, προέβη σε μείωση της βάσης υπολογισμού του φόρου με το άρθρο 106 ια' του Πτωχευτικού Κώδικα, οι δε διατάξεις των παρ. 5 και 5α του άρθρου 19 του Κώδικα Φ.Π.Α. ενσωματώνουν την διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 90 της Οδηγίας Φ.Π.Α. στο εσωτερικό δίκαιο, προβλέποντας τις περιπτώσεις κατά τις οποίες μειώνεται, υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις, η φορολογητέα αξία για σκοπούς επιβολής του Φ.Π.Α.

Ειδικώς η διάταξη της παρ. 5α του άρθρου 19 του Κώδικα Φ.Π.Α. ρυθμίζει το ζήτημα της μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου σε περίπτωση μη καταβολής της αντιπαροχής για πραγματοποιηθείσες φορολογητέες πράξεις εκ μέρους της αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης. **Ωστόσο, το πεδίο εφαρμογής της δυνατότητας αυτής είναι εξαιρετικά περιορισμένο, δεδομένου ότι μείωση της φορολογητέας αξίας μετά τη διενέργεια της οικείας συναλλαγής προβλέπεται μόνο στην περίπτωση που η είσπραξη της αντιπαροχής δεν είναι δυνατή διότι**

η οφειλέτρια επιχείρηση τέθηκε σε εκκαθάριση βάσει του άρθρου 106 ια' του Πτωχευτικού Κώδικα.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 8/16-01-2017 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, διεγράφη το 50% των απαιτήσεων όλων των επιχειρήσεων, οι οποίες είχαν απαιτήσεις κατά της εταιρείας με την επωνυμία «..... Α.Ε.Ε.» και βάσει της αρχής της ουδετερότητας του φόρου, όλες αυτές οι επιχειρήσεις τυγχάνουν ίδιας μεταχείρισης.

Επειδή, στη βάση της αρχής της αναλογικότητας και της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, έχει θεσπιστεί από τον νομοθέτη η διαδικασία της ειδικής εκκαθάρισης κατά τα οριζόμενα του άρθρου 106ια' Ν. [3588/2007](#) του Πτωχευτικού Κώδικα (ΦΕΚ Α' 153/10.07.2007), η οποία, ναι μεν πλέον έχει καταργηθεί με τις διατάξεις του Ν. [4446/2016](#), αλλά διαπιστώνεται, ότι ισχύει το άρθρο 99 το οποίο τέθηκε, όπως ισχύει με την παρ. 1 του άρθρου 6 του ν. [4446/2016](#) (ΦΕΚ Α' 240/22.12.2016), αλλά και το άρθρο 106β το οποίο τέθηκε όπως ισχύει με την παρ. 10 του άρθρου 6 του ν. [4446/2016](#), σύμφωνα με τα οποία ορίζεται, ότι όταν μέσα από διαδικασίες εξυγίανσης κριθούν οι περιπτώσεις της ακύρωσης, της καταγγελίας, της λύσης, της ολικής ή μερικής μη καταβολής, ή της μείωσης της τιμής που επέρχεται μετά την πραγματοποίηση της πράξης, τότε η βάση επιβολής του φόρου πρέπει να μειώνεται ανάλογα, όπως σε τελική ανάλυση προβλέπεται και με την παράγραφο 5α του άρθρου 19 Ν. [2859/2000](#) ότι η φορολογητέα αξία μειώνεται σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη πληρωμής του τιμήματος, εφόσον μετά τη πραγματοποίηση των φορολογητέων πράξεων διαπιστώνεται ότι η απαίτηση κατέστη ανεπίδεκτη εισπράξεως.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους... (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 151 επ.*)».

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας των νόμων, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης.

Από τις προπαρατιθέμενες διατάξεις και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 19, 36 παρ. 4 περ. γ' iv, 48 παρ. 2, 49 παρ.2β του Κώδικα Φ.Π.Α, ερμηνευόμενες αυτοτελώς και σε συνδυασμό μεταξύ τους και υπό το φως της ερμηνεύουσας την ως άνω Οδηγία νομολογίας του ΔΕΚ, συνάγεται ότι, εν προκειμένω, δεν υφίσταται η δυνατότητα μείωσης της φορολογικής βάσης.

Ως εκ τούτου οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **23/07/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «..... **ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΚΑΙ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ**» - **ΑΦΜ**, κατά της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς επί της με αριθ. πρωτ./**20-04-2018** Δήλωσης Επιφύλαξης στην υποβληθείσα υπ' αριθ. καταχ. taxisnet/20-04-2018 (...../20-04-2018) αρχική περιοδική δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/03/2018-31/03/2018.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α7 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.