



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ, 06/09/2019

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 2507

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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 με ημερομηνία κατάθεσης **15-04-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία, και τον διακριτικό τίτλο «....., **ΑΦΜ**, που εδρεύει στον Δήμο Αγίων Αναργύρων ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οδού, κατά της σιωπηρής απορριψέως του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ επί των διαλαμβανομένων στη με αριθ. /28-12-2018 δήλωση επιφύλαξης της εταιρείας που υπεβλήθη μαζί με την περιοδική δήλωση απόδοσης Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο Νοεμβρίου 2018 (αριθμός καταχώρησης TAXISNET), και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **15-04-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία, και τον διακριτικό τίτλο

..... **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:

Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ της υπ' αριθμ. πρωτ./28-12-2018 ρητής επιφύλαξης της προσφεύγουσας επιχείρησης επί της με αριθμό καταχώρησης TAXISNET περιοδικής δήλωσης απόδοσης Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου Νοεμβρίου 2018, απορρίφθηκε η εν λόγω επιφύλαξη.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά:

- να γίνει δεκτή η παρούσα και να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη,
- να αναμορφωθούν οι κωδικοί 402 και 410 της δήλωσης, με την προσθήκη – αναγραφή σε αυτούς του ποσού των **177.934,37** ευρώ, που αντιστοιχεί στον οριστικά μη εισπραχθέντα Φ.Π.Α. εκροών που βάρυνε και αντιστοιχεί στο 50% της συνολικής απαίτησης τους, που διαγράφηκε οριστικά δυνάμει της υπ' αριθμόν/2017 αποφάσεως του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών,
- να αυξηθεί το σύνολο του φόρου εισροών της περιοδικής δήλωσης στο ποσό των 249.099,02 ευρώ (κωδ. 430), αντί 71.164,65 ευρώ βάσει δήλωσης,
- να μεταβληθούν τα δεδομένα του πίνακα εκκαθάρισης του φόρου, έτσι ώστε αντί για χρεωστικό υπόλοιπο/ποσό προς καταβολή (κωδικός 480) ύψους 20.339,26€, βάσει δήλωσης να προκύψει το πιστωτικό υπόλοιπο 157.595,11€ (κωδικός 470), και
- να της επιστραφεί ο Φ.Π.Α. που βάρυνε τη διαγραφείσα απαίτηση ποσού 177.934,37 €, εντόκως, με το επιτόκιο του άρθρου 53 παρ.2 του Ν. 4174/2013, από την επομένη υποβολής της παρούσης και μέχρι πλήρους επιστροφής, προβάλλοντας τους κάτωθι 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.

2. Παραβίαση της Αρχής της Αναλογικότητας.

3. 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.

4. 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.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία την 30/06/2016 είχε ανεξόφλητο υπόλοιπο απαίτησης, καθαρής αξίας 1.546.338,52€, πλέον ΦΠΑ ποσού 355.868,74€, ήτοι σύνολο 1.902.257,26€, από την εταιρεία Δυνάμει της υπ' αριθμ. /16.01.2017 Απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών (Εκούσια Δικαιοδοσία), και όπως αυτή διορθώθηκε και ερμηνεύθηκε με την υπ' αριθμ. /2017 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών (Διαδικασία Εκούσιας Δικαιοδοσίας), έγινε δεκτή η αίτηση των i), ii)... iii)... κλπ με την οποία επικυρώθηκαν οι συμφωνίες εξυγίανσης των εταιρειών, σύμφωνα με τα ειδικότερα διαλαμβανόμενα στην ανωτέρω υπ' αριθμ. /2017 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών. Συνεπεία της ως άνω απόφασης, η απαίτηση της προσφεύγουσας, όπως αυτή διαμορφώθηκε σύμφωνα με τους όρους της Συμφωνίας Εξυγίανσης και αποτυπώθηκε στο Οριστικό Ισοζύγιο Μεταβίβασης της ανέρχεται 951.128,63 €.

Επειδή, ακολούθως, η προσφεύγουσα συνήψε το με ημερομηνία 16/05/2017 ιδιωτικό συμφωνητικό με την εταιρεία, δυνάμει του οποίου η τελευταία εξόφλησε την ανωτέρω συνολική οφειλή προς την προσφεύγουσα εταιρεία, όπως αυτή απομειώθηκε, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, κατά ποσοστό 50%, δυνάμει της σχετικής αποφάσεως υπαγωγής στην εν λόγω διαδικασία εξυγίανσης. Συγκεκριμένα, με το ανωτέρω συμφωνητικό, η εταιρεία κατέβαλε στην προσφεύγουσα το συνολικό ποσό **951.127,22** ευρώ, ήτοι το ήμισυ της συνολικής απαιτήσεώς της.

Επειδή, στο ανωτέρω διαγραφέν ποσό (951.128,63 €) περιλαμβάνεται ποσό Φ.Π.Α. εκροών ύψους **177.934,37 €**, τον οποίο η προσφεύγουσα έχει ήδη αποδώσει στο Ελληνικό Δημόσιο, με σχετικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α..

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αριθμό καταχώρησης TAXISNET /28-12-2018 δήλωση Φ.Π.Α. για τη περίοδο 01/11- 30/11/2018, υποβάλλοντας ταυτόχρονα την υπ' αριθμ. πρωτ. /28-12-2018 ρητή επιφύλαξη, ως προς το δικαίωμά της για την επιστροφή του συνολικού Φ.Π.Α. ύψους **177.934,37 €** ο οποίος αντιστοιχεί στη συνολική απαίτηση ύψους 951.128,63€ που διεγράφη οριστικά δυνάμει της υπ' αριθμ. /2017 απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών.

Επειδή, με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στην αρμόδια φορολογική αρχή, της ως άνω δήλωσης -επιφύλαξης, απορρίφθηκε σιωπηρά το αίτημα της προσφεύγουσας.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή η προσφεύγουσα, μεταξύ άλλων, ισχυρίζεται ότι η ρύθμιση της παρ. 5α του άρθρου 19 του ν. 2859/2000, καθ' ο μέρος παρέχει τη δυνατότητα διακανονισμού της βάσης

επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) σε περίπτωση μη εισπραχθείς της αντιπαροχής μόνο στην περίπτωση που η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση έχει τεθεί στην ειδική εκκαθάριση των άρθρων 46 και 46α του ν. 1892/1990, κατ' αποκλεισμό όλων των άλλων περιπτώσεων, συνιστά θέσπιση "παρεκκλίσεως" κατά τρόπο αντίθετο προς την αρχή της αναλογικότητας, καθώς και προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας στη νομοθεσία περί Φ.Π.Α, εν πάση δε περίπτωση, η διάταξη αυτή, ορθώς ερμηνευόμενη, έχει την έννοια ότι καταλαμβάνει και τις λοιπές εξυγιαντικές περιπτώσεις του Πτωχευτικού Κώδικα, οι οποίες συνιστούν ισοδύναμες περιπτώσεις βέβαιης και οριστικής αδυναμίας πληρωμής.

Επειδή, με την αριθ. **355/2019** απόφαση του β' τμήματος του ΣτΕ, εξετάστηκε προσφυγή η οποία ασκήθηκε ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, και εισήχθη προς συζήτηση ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας κατ' εφαρμογή του άρθρου 1 παρ. 1 του ν. 3900/2010 (Α' 213), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 40 του ν. 4055/2012 (Α' 51) και τροποποιήθηκε με το άρθρο 15 παρ. 4 του ν. 4446/2016 (Α' 240), κατόπιν της 18/12.6.2018 πράξης της οικείας Επιτροπής του Δικαστηρίου.

Επειδή, με την ως άνω **18/2018** πράξη της Επιτροπής του άρθρου 1 παρ. 1 του ν. 3900/2010 έγινε δεκτό ότι με την υπό κρίση προσφυγή τίθενται τα γενικότερου ενδιαφέροντος ζητήματα (τα οποία έχουν συνέπειες για ευρύτερο κύκλο προσώπων) της πλημμελούς μεταφοράς της διάταξης του άρθρου 90 παρ. 1 της οδηγίας 2006/112/EK (σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας) στο εσωτερικό δίκαιο, κατά το μέρος που η περίπτωση της ολικής ή μερικής μη καταβολής του τιμήματος από τον αντισυμβαλλόμενο δεν περιλαμβάνεται μεταξύ των προβλεπομένων στη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 19 του ν. 2859/2000 περιπτώσεων μείωσης της φορολογικής βάσης, της ερμηνείας της διατάξεως της παρ. 5α του ίδιου άρθρου και νόμου (η οποία, κατά τη διατύπωσή της, επιτρέπει τη μείωση όταν, μετά τη διενέργεια των φορολογητέων πράξεων, "διαπιστώνεται ότι η απαίτηση κατέστη οριστικά ανεπίδεκτη εισπράξεως, λόγω θέσεως επιχείρησης στη διαδικασία ειδικής εκκαθάρισης κατά τα άρθρα 46 και 46α του ν. 1892/1990"), καθώς και της συμβατότητας της ρύθμισης της τελευταίας αυτής διάταξης με τις αρχές της ουδετερότητας του φόρου και της αναλογικότητας, εν όψει και των οριζομένων στην παρ. 2 του άρθρου 90 της ως άνω οδηγίας αναφορικά με τη δυνατότητα "παρεκκλίσεως" από τα κράτη μέλη.

Επειδή, στην ως άνω απόφαση του ΣτΕ μεταξύ άλλων αναφέρονται τα κάτωθι:

«Σκέψη 7. Επειδή, για την εναρμόνιση της βάσης επιβολής του φόρου, το άρθρο 73 της "οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου της 28/11/2006 σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας" (L 347), το οποίο επαναλαμβάνει κατ' ουσίαν το περιεχόμενο του άρθρου 11Α παρ. 1 περ. α) της "έκτης οδηγίας της 17/5/1977 περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών - Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας : ομοιόμορφη φορολογική βάση" (L 145), προβλέπει (με την επιφύλαξη των οριζομένων στα άρθρα 74-77) ότι η βάση αυτή συνίσταται, καταρχήν, σε οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο. Περαιτέρω, το άρθρο 63 της ίδιας οδηγίας (2006/112/EK), το οποίο

επαναλαμβάνει κατ' ουσίαν το περιεχόμενο του άρθρου 10 παρ. 2 της έκτης οδηγίας, προβλέπει ότι "η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών", ενώ στο άρθρο 90 αυτής, το οποίο επαναλαμβάνει κατ' ουσίαν το περιεχόμενο του άρθρου 11 Γ παρ. 1 της έκτης οδηγίας, ορίζονται τα εξής: "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."

Σκέψη 8. Επειδή, με την απόφαση του ΔΕΕ της 23ης Νοεμβρίου 2017, *Enzo Di Maura*, C-246/16, κρίθηκαν, επί των ταυτοσήμου περιεχομένου με τις διατάξεις του άρθρου 90 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ διατάξεων του άρθρου 11 Γ παρ. 1 της έκτης οδηγίας, μεταξύ άλλων, τα εξής [σκέψεις 12-28]: "12.[...] για την εναρμόνιση της βάσεως επιβολής του φόρου, το άρθρο 11, Α. παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι, στο εσωτερικό της χώρας, η βάση αυτή συνίσταται, καταρχήν, σε οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο. 13. Η διάταξη αυτή συνιστά έκφραση θεμελιώδους αρχής της έκτης οδηγίας, κατά την οποία η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην πράγματι εισπραχθείσα αντιπαροχή, αναγκαία δε συνέπεια της αρχής αυτής είναι ότι η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράξει ως ΦΠΑ ποσό υψηλότερο εκείνου που είχε εισπράξει στο πλαίσιο αυτό ο υποκείμενος στον φόρο (απόφαση της 3ης Ιουλίου 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, σκέψη 15). 14. Σύμφωνα με την εν λόγω αρχή, το άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, το οποίο αφορά τις περιπτώσεις ακυρώσεως, καταγγελίας, λύσεως, ολικής ή μερικής μη καταβολής ή μείωσης της τιμής κατόπιν της πραγματοποιήσεως της πράξεως, υποχρεώνει τα κράτη μέλη να μειώνουν τη βάση επιβολής του φόρου και, ως εκ τούτου, το ποσό του ΦΠΑ που οφείλει ο υποκείμενος στον φόρο οσάκις, κατόπιν της συνάψεως πράξεως, ο υποκείμενος στον φόρο δεν εισπράττει την αντιπαροχή ή μέρος αυτής (βλ., σχετικώς, απόφαση της 3ης Ιουλίου 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, [...] σκέψη 16). 15. Το άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη να παρεκκλίνουν από τον προμνησθέντα στην προηγούμενη σκέψη κανόνα σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής. 16. Πράγματι, σε περίπτωση κατά την οποία η ολική ή μερική μη καταβολή του τιμήματος της πώλησεως δεν αποτελεί συνέπεια καταγγελίας ή ακυρώσεως της συμβάσεως, ο αγοραστής εξακολουθεί να οφείλει το συμφωνηθέν τίμημα, ο δε πωλητής, μολονότι δεν διατηρεί πλέον την κυριότητα του πράγματος, εξακολουθεί καταρχήν να έχει την απαίτηση καταβολής του τιμήματος, της οποίας την ικανοποίηση δύναται να επιδιώξει δικαστικώς. Εφόσον, όμως, δεν μπορεί να αποκλεισθεί το ενδεχόμενο να καταστεί οριστικά αδύνατη η ικανοποίηση της απαιτήσεως αυτής, πρόθεση του νομοθέτη της Ένωσης ήταν να παράσχει σε κάθε κράτος μέλος τη δυνατότητα να αποφασίσει αν η μη καταβολή του τιμήματος της πώλησεως, μολονότι δεν αρκεί αφεαυτής, αντιθέτως προς την καταγγελία ή την ακύρωση της συμβάσεως, για την επαναφορά των διαδικών και πρώην συμβαλλομένων

στην προτέρα κατάσταση, παρέχει δικαίωμα αντίστοιχης μείωσης της βάσεως επιβολής του φόρου υπό τις προϋποθέσεις που καθορίζει το κράτος μέλος αυτό ή αν στην περίπτωση αυτή δεν επιτρέπεται τέτοια μείωση (απόφαση της 15ης Μαΐου 2014, *Almos Agrárkölkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, σκέψη 25). [...]. 21. Συναφώς, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, οι εξαιρέσεις πρέπει να ερμηνεύονται [...] 23. Κατά τα λοιπά, αν γινόταν δεκτή η δυνατότητα των κρατών μελών να αποκλείουν οποιαδήποτε μείωση της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ, το ενδεχόμενο αυτό θα αντέβαινε στην αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, από την οποία συνάγεται, μεταξύ άλλων, ότι, υπό την ιδιότητα του εισπράττοντος φόρου για λογαριασμό του Δημοσίου, ο επιχειρηματίας πρέπει να απαλλάσσεται πλήρως από το βάρος του φόρου που οφείλει ή κατέβαλε στο πλαίσιο των οικονομικών δραστηριοτήτων του οι οποίες υπόκεινται οι ίδιες στον ΦΠΑ [...] Επιβάλλεται, όμως, η διαπίστωση ότι ο ίδιος σκοπός θα μπορούσε να επιτευχθεί και με την παροχή του δικαιώματος μείωσης σε περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο επικαλείται ότι ευλόγως μπορεί να γίνει δεκτό ότι κατά πάσα πιθανότητα το χρέος δεν θα εξοφληθεί, με δυνατότητα, πάντως, επανεκτιμήσεως της βάσεως επιβολής του φόρου προς το υψηλότερο εάν υπάρξει καταβολή. Σε τέτοια περίπτωση θα εναπέκειτο στις εθνικές αρχές να καθορίσουν, τηρουμένης της αρχής της αναλογικότητας και υπό την προϋπόθεση δικαστικού ελέγχου, τα αποδεικτικά στοιχεία που πρέπει να προσκομίσει ο υποκείμενος στον φόρο για να αποδείξει την ιδιαίτεως πιθανή παρατεταμένη χρονική διάρκεια της μη καταβολής, αναλόγως των ιδιαιτεροτήτων του εφαρμοστέου εθνικού δικαίου. Ένας τέτοιος όρος θα ήταν εξίσου αποτελεσματικός για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και, ταυτόχρονα, λιγότερο δεσμευτικός για τον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος διασφαλίζει την προχρηματοδότηση του ΦΠΑ εισπράττοντάς τον για λογαριασμό του Δημοσίου [...] 28. Η διαπίστωση της προηγούμενης σκέψεως ισχύει κατά μείζονα λόγο στο πλαίσιο εθνικής νομοθεσίας [...] κατ' εφαρμογήν της οποίας βεβαιότητα περί του ότι η ικανοποίηση της απαιτήσεως έχει καταστεί οριστικώς αδύνατη μπορεί να υπάρξει, στην πράξη, μόνον κατόπιν της παρελεύσεως δεκαετίας. Ένα τέτοιο χρονικό διάστημα ενδέχεται, εν πάση περιπτώσει, να επιβαρύνει τους επιχειρηματίες που υπόκεινται στη νομοθεσία αυτή, οσάκις αντιμετωπίζουν το ενδεχόμενο μη εξοφλήσεως τιμολογίου, με ταμειακό μειονέκτημα σε σχέση με τους ανταγωνιστές τους άλλων κρατών μελών, το οποίο προδήλως δύναται να κλονίσει τον σκοπό φορολογικής εναρμονίσεως που επιδιώκεται με την έκτη οδηγία. [...]”.

Σκέψη 9. Επειδή, στο άρθρο 19 (“Φορολογητέα αξία στην παράδοση αγαθών [...]”) παρ. 5α του κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του ν. 2859/2000 (Α' 248) Κώδικα Φ.Π.Α. ορίζονται τα εξής : “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 [...] όπως αυτός τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν. 2000/1991 [...]. 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 (ΔΟΥ), 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 ΔΟΥ. Στην περίπτωση, κατά την οποία ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στην κατά τα ανωτέρω μείωση της φορολογητέας αξία δεν έχει καταβληθεί από τον υπόχρεο δεν καταβάλλεται, ως μη οφειλόμενος στη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο, κατά την οποία οφείλετο. Τυχόν πράξεως επιβολής φόρου ή προστίμων που έχουν εκδοθεί μέχρι την έκδοση της απόφασης του προϊσταμένου της ΔΟΥ ακυρώνονται.". Οι διατάξεις αυτές αντιστοιχούν στις διατάξεις της παραγράφου 5Α του άρθρου 15 του ν. 1642/1986 (Α' 125), όπως η εν λόγω παράγραφος είχε προστεθεί με το άρθρο 13 παρ. 18 του ν. 2601/1998 (Α' 81). Όπως ειδικότερα αναφέρεται στην εισηγητική έκθεση επί του τελευταίου αυτού νόμου (ν. 2601/1998), "[μ]ε τη ρύθμιση αυτή δεν απαιτείται από το Δημόσιο ο Φ.Π.Α. που αναλογεί σε φορολογητέες πράξεις, κατά το μέρος που η επιχείρηση δεν είναι δυνατόν να εισπράξει από τον αντισυμβαλλόμενο της την αντιπαροχή για τις πράξεις αυτές, επειδή ο αντισυμβαλλόμενος αυτός ως προβληματική επιχείρηση τέθηκε σε ειδική εκκαθάριση. Η ρύθμιση αυτή κρίνεται δίκαιη, καθόσον από τις ίδιες διατάξεις περί ειδικής εκκαθάρισης προβληματικών επιχειρήσεων, προβλέπεται ότι ο πιστωτής στερείται κάθε δικαιώματος διεκδίκησης της απαίτησής του.". [...]"

Σκέψη 10. Επειδή, εξάλλου, στη μεν διάταξη του άρθρου 46 του, υπό τον τίτλο, «Προβληματικές και υπερχρεωμένες επιχειρήσεις» Κεφαλαίου Δ' του ν. 1892/1990 (Α' 101), είχε προβλεφθεί η, υπό προϋποθέσεις, θέση τέτοιων επιχειρήσεων στην κατά τα άρθρα 9 και 10 του ν. 1386/1983 (Α' 107) εκκαθάριση (και μάλιστα σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ερμηνευτική διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 42 του ν. 1947/1991 (Α' 70)- "ανεξαρτήτως της προηγούμενης υπαγωγής ή μη αυτών στο καθεστώς του ν. 1386/1983"), με απόφαση του εφετείου της έδρας τους, στη δε επόμενη διάταξη του άρθρου 46α του ίδιου νόμου, όπως το άρθρο αυτό προσετέθη με το άρθρο 14 του ν. 2000/1991 (Α' 206) είχε προβλεφθεί η, υπό προϋποθέσεις, θέση των ιδίων ως άνω επιχειρήσεων, με απόφαση του εφετείου της έδρας τους, σε ειδική εκκαθάριση, δια της υποχρεωτικής για τον εκκαθαριστή πώλησης όλου του ενεργητικού της επιχείρησης ως συνόλου, ανεξαρτήτως αν αυτή ευρίσκεται ή όχι σε λειτουργία.

Σκέψη 11. Επειδή, με τον ν. 3588/2007 ("Πτωχευτικός Κώδικας", Α' 153), ο νομοθέτης, αποσκοπώντας, κατά τα αναφερόμενα στην οικεία εισηγητική έκθεση, "στην εισαγωγή ενός σύγχρονου νομοθετήματος απαλλαγμένου από αρχαϊσμούς, προσαρμοσμένου στη σύγχρονη κοινωνική και οικονομική πραγματικότητα" (ενόψει και του ότι "διεθνώς τα αποτελέσματα της εξυγίανσης ήταν πενιχρά"), κατήργησε, μεταξύ άλλων, την εξυγιαντική διαδικασία που προέβλεπε ο πιο πάνω ν. 1892/1990 (άρθρα 44 επ.), μεταξύ των οποίων και τις αναφερόμενες στην προηγούμενη σκέψη διατάξεις των άρθρων 46 και 46α αυτού [βλ. ειδικότερα το άρθρο 181 του Κώδικα, κατά το οποίο "Με την επιφύλαξη της διάταξης του επόμενου άρθρου, από την έναρξη της ισχύος του παρόντος, καταργούνται: α) [...] γ) το ν.δ. 3562/1956 "περί υπαγωγής Ανωνύμων Εταιριών υπό την διοίκησιν και διαχειρίσιν των πιστωτών και θέσεως αυτών υπό ειδικήν εκκαθάρισιν" [...], 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, ε) [...]".

Βλ. επίσης το άρθρο 182 παρ. 4 του ίδιου Κώδικα, κατά το οποίο “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”]. Η κατάργηση εχώρησε, διότι, καθώς, όπως αναφέρεται στην προαναφερθείσα εισηγητική έκθεση, “η εισαγωγή ενός ενιαίου συστήματος εκκαθάρισης και αναδιοργάνωσης με υπαγωγή τους ενιαίως στο θεσμό της πτώχευσης σε αντικατάσταση του δυαδικού συστήματος της πτώχευσης ως εκκαθάρισης (άρθρο 525επ ΕμπΝ) και της εξυγίανσης ως άλλης μορφής συλλογικής εκτέλεσης (άρθρο 44επ του ν. 1892/1990)” αποτελούσε “βασικό πυλώνα” των νέων ρυθμίσεων. Ειδικότερα, με τα άρθρα 99 επ. του έκτου κεφαλαίου του Πτωχευτικού Κώδικα ρυθμίστηκαν τα σχετικά με τον (νέο) θεσμό της “διαδικασίας συνδιαλλαγής” (αποβλέπουσας στη σύναψη “συμφωνίας συνδιαλλαγής”, η οποία, όμως, δέσμευε μόνο τον οφειλέτη και τους υπογράφοντες πιστωτές), ενώ, με τα άρθρα 107 επ. του έβδομου κεφαλαίου αυτού, ρυθμίστηκαν τα σχετικά με το “Σχέδιο αναδιοργάνωσης”.

Σκέψη 12. Επειδή, ακολούθως, με τον ν. 4013/2011 (Α' 204), εισήχθησαν σημαντικές τροποποιήσεις στον Πτωχευτικό Κώδικα, δια της αντικαταστάσεως ολόκληρου του έκτου κεφαλαίου αυτού, της καταργήσεως της ως άνω “διαδικασίας συνδιαλλαγής” και της εισαγωγής, κατά τα αναφερόμενα στην οικεία εισηγητική έκθεση, νέας προπτωχευτικής διαδικασίας που ονομάστηκε “Διαδικασία εξυγίανσης”, με κυριότερα χαρακτηριστικά :

α) τη δυνατότητα δέσμευσης και των μη συναινούντων πιστωτών, β) τη μεγαλύτερη δυνατή ευελιξία ως προς την κατάρτιση της συμφωνίας, με την παροχή δυνατότητας και για “εμπιστευτικές” διαπραγματεύσεις, ώστε “να αποφεύγεται όπου είναι εφικτό [...] η δημιουργία αβεβαιότητας ως προς την επιβίωση της επιχείρησης που συνεπάγεται [...] η πανηγυρική υπαγωγή σε διαδικασία συνδιαλλαγής” και η συμφωνία “να υποβάλλεται στο δικαστήριο για επικύρωση μετά τη σύναψή της (“prepackaged plan”)” και γ) την παροχή ευρύτατης διακριτικής ευχέρειας στα μέρη για το περιεχόμενο της συμφωνίας “ανάλογα με την έκταση του προβλήματος της επιχείρησης”, καθόσον, όπως έκρινε ο νομοθέτης, η “συναινετική εξυγίανση” είναι σε κάθε περίπτωση “προτιμητέα, επειδή έχει κατά κανόνα μεγαλύτερες πιθανότητες επιτυχίας”, η δε “ανάγκη διάσωσης της επιχείρησης [όχι μόνο] δεν έρχεται σε σύγκρουση αλλά αντίθετα συμπλέει με τα συμφέροντα των πιστωτών”, ενώ, περαιτέρω, “όταν η επίτευξη της συμφωνίας εξυγίανσης δεν είναι δυνατή”, προβλέφθηκε (και πάλι) διαδικασία “ειδικής εκκαθάρισης” [βλ. ειδικότερα το άρθρο 12 του ν. 4013/2011, με το οποίο προστέθηκε άρθρο 106 ια στον Πτωχευτικό Κώδικα], καθώς, όπως κρίθηκε από τον νομοθέτη, “σε ορισμένες περιπτώσεις [...] το γενικό συμφέρον επιβάλλει τη διάσωση της επιχείρησης με τη γρήγορη πώληση του ενεργητικού της”, τροποποιημένη, όμως, σε σχέση με το παλαιό καθεστώς (δια της εισαγωγής “μιας σειράς από ασφαλιστικές δικλίδες”, μεταξύ των οποίων η μη αυτοδίκαιη αναστολή των ατομικών διώξεων των πιστωτών), καθόσον, υπό το καθεστώς των άρθρων 44-46β του ν. 1892/1990, “είχε παρατηρηθεί το φαινόμενο η ειδική εκκαθάριση σε ορισμένες περιπτώσεις να [...] χρησιμοποιείται [...] για να επέλθει παρέλκυση της πτώχευσης”. Έτσι, μετά τον πιο πάνω ν. 4013/2011 [αλλά και τους ν. 4072/2012 (Α' 86) και 4336/2015 (Α' 94), με τους οποίους επήλθαν

περαιτέρω τροποποιήσεις] και πριν τη θέση σε ισχύ του ν. 4446/2016 (Α' 240/22.12.2016), τα άρθρα 99, 106α, 106β, 106δ, 106ε, 106ζ, 106η και 106θ του Πτωχευτικού Κώδικα, είχαν ως εξής : “Άρθρο 99. Διαδικασία Εξυγίανσης. 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 υποχρεώσεων του κατά τρόπο γενικό, δύναται να υπαχθεί στη διαδικασία εξυγίανσης που προβλέπεται στο παρόν κεφάλαιο με απόφαση του αρμόδιου Δικαστηρίου. Το πρόσωπο του προηγούμενου εδαφίου δύναται να υπαχθεί στη διαδικασία του παρόντος κεφαλαίου και όταν δεν συντρέχει παρούσα ή επαπειλούμενη αδυναμία εκπλήρωσης, αν κατά την κρίση του Δικαστηρίου υφίσταται απλώς πιθανότητα αφερεγγυότητάς του, η οποία δύναται να αρθεί με τη διαδικασία αυτή. [...]. 10. Αρμόδιο δικαστήριο για τις διαδικασίες του παρόντος κεφαλαίου είναι το κατά το άρθρο 4 αρμόδιο πτωχευτικό δικαστήριο που, με την επιφύλαξη ειδικών διατάξεων, δικάζει με τη Διαδικασία της εκούσιας δικαιοδοσίας. Οι αποφάσεις του δεν υπόκεινται σε τακτικά ή έκτακτα ένδικα μέσα, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά. 11. [...] Άρθρο 106 α. Σύναψη συμφωνίας εξυγίανσης. 1. Η συμφωνία εξυγίανσης υπογράφεται από τον οφειλέτη και [...] αν δεν έχει λάβει χώρα συνέλευση των πιστωτών, από πιστωτές που εκπροσωπούν το εξήντα τοις εκατό (60%) του συνόλου των απαιτήσεων στο οποίο περιλαμβάνεται το σαράντα τοις εκατό (40%) των τυχόν εμπραγμάτως ή με ειδικό προνόμιο ή με προσημείωση υποθήκης εξασφαλισμένων απαιτήσεων. 2. Στη δεύτερη περίπτωση της παραγράφου 1 τα ποσοστά υπολογίζονται με βάση τις υφιστάμενες κατά την ημέρα ανοίγματος της Διαδικασίας απαιτήσεις, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη πιστωτές που δεν θίγονται από τη συμφωνία εξυγίανσης κατ' ανάλογη εφαρμογή του άρθρου 116 παράγραφος. Άρθρο 106β. Άμεση επικύρωση συμφωνίας εξυγίανσης. 1. Είναι δυνατόν να συναφθεί και να υποβληθεί στο δικαστήριο για επικύρωση σύμφωνα με το άρθρο 106στ συμφωνία εξυγίανσης και πριν από την έναρξη της Διαδικασίας εξυγίανσης, αν έχει υπογραφεί από πιστωτές σύμφωνα με το άρθρο 106α. Στην περίπτωση αυτή ο υπολογισμός του ποσοστού των συμβαλλόμενων πιστωτών γίνεται με βάση κατάσταση πιστωτών που επισυνάπτεται στη συμφωνία εξυγίανσης και αναφέρεται σε ημερομηνία που δεν προηγείται της ημερομηνίας υποβολής της συμφωνίας στο δικαστήριο περισσότερο από τρεις μήνες. 2 [...], Άρθρο 106δ. Συμμετοχή δημοσίου και δημοσίων φορέων. Το δημόσιο, νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου [...] δύνανται να συναινούν στη Σύναψη συμφωνίας εξυγίανσης είτε [...] είτε υπογράφοντας τη συμφωνία με τους ίδιους όρους που θα συναινούσε υπό τις αυτές συνθήκες ιδιώτης πιστωτής ακόμη και όταν με τη συμφωνία ο δημόσιος φορέας παραιτείται από προνόμια και εξασφαλίσεις ενοχικής ή εμπράγματης φύσεως. Άρθρο 106ε. Περιεχόμενο της συμφωνίας εξυγίανσης. 1. Η συμφωνία εξυγίανσης δύναται να έχει ως αντικείμενο οποιαδήποτε ρύθμιση του ενεργητικού και του παθητικού του οφειλέτη και ιδίως: α. Τη μεταβολή των όρων των υποχρεώσεων του οφειλέτη. [...]. β [...]. δ. Τη μείωση των απαιτήσεων έναντι του οφειλέτη. ε [...] ζ. Τη μεταβίβαση του συνόλου ή μέρους της επιχείρησης του οφειλέτη σε τρίτο ή σε εταιρεία των πιστωτών κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 106θ. [...] 3. η μη τήρηση της συμφωνίας εξυγίανσης από τον οφειλέτη δύναται να τίθεται ως διαλυτική αίρεση της

συμφωνίας εξυγίανσης ή ως λόγος καταγγελίας της [...]. 4. Η συμφωνία εξυγίανσης δύναται να τελεί και υπό άλλες αιρέσεις αναβλητικές ή διαλυτικές [...] 5. Η ισχύς της συμφωνίας εξυγίανσης τελεί υπό την προϋπόθεση της επικύρωσης της από το πτωχευτικό δικαστήριο, εκτός αν κατά τη βούληση των συμβαλλομένων το σύνολο ή μέρος των όρων της ισχύουν μεταξύ τους και χωρίς την επικύρωση κατά τις διατάξεις του κοινού δικαίου. 6. Η συμφωνία εξυγίανσης συνάπτεται με ιδιωτικό έγγραφο, εκτός αν οι υποχρεώσεις που αναλαμβάνονται με αυτήν απαιτούν τη σύνταξη δημοσίου εγγράφου. Στην τελευταία περίπτωση το συμβολαιογραφικό έγγραφο μπορεί να αναπληρωθεί με δηλώσεις ενώπιον του δικαστηρίου. 7. Η συμφωνία εξυγίανσης συνοδεύεται υποχρεωτικά από επιχειρηματικό σχέδιο [...] Άρθρο 106ζ. Επικύρωση της συμφωνίας εξυγίανσης. 1. Το πτωχευτικό δικαστήριο επικυρώνει τη συμφωνία εξυγίανσης εφόσον έχει υπογραφεί από τον οφειλέτη και είτε [...] είτε υπογράφεται από την απαιτούμενη κατά το άρθρο 106α πλειοψηφία του συνόλου των πιστωτών. 2. Το πτωχευτικό δικαστήριο δεν επικυρώνει τη συμφωνία εξυγίανσης: [...] 6. Τριτανακοπή κατά της επικυρωτικής απόφασης δύναται να ασκηθεί ενώπιον του πτωχευτικού δικαστηρίου από πρόσωπο που δεν παρέστη στη συζήτηση και δεν είχε κλητευθεί νομίμως [...] 7. Στην περίπτωση της παραγράφου 6 το δικαστήριο ακυρώνει τη συμφωνία μόνο αν δεν είναι εφικτή η διατήρηση της με επανυπολογισμό των ποσών που δικαιούται να λάβει το πρόσωπο που άσκησε την ανακοπή ή την τριτανακοπή. Στον επανυπολογισμό αυτόν προβαίνει το ίδιο το δικαστήριο. 8. Κατά της Απόφασης που απορρίπτει την αίτηση επικύρωσης επιτρέπεται έφεση κατά τις κοινές διατάξεις. Άρθρο 106η. Αποτελέσματα της επικύρωσης. 1. Από την επικύρωση της, η συμφωνία εξυγίανσης δεσμεύει το σύνολο των πιστωτών, οι απαιτήσεις των οποίων ρυθμίζονται από αυτήν, ακόμη και αν δεν είναι συμβαλλόμενοι ή δεν ψήφισαν υπέρ της συμφωνίας εξυγίανσης. Δεν δεσμεύονται πιστωτές οι απαιτήσεις των οποίων γεννήθηκαν μετά το άνοιγμα της Διαδικασίας εξυγίανσης. 2 [...]. Άρθρο 106θ Μεταβίβαση της επιχείρησης του οφειλέτη. 1. Σε περίπτωση που σύμφωνα με τη συμφωνία εξυγίανσης ή με σύμβαση που καταρτίζεται σε εκτέλεση της τελευταίας μεταβιβάζεται το σύνολο ή μέρος της επιχείρησης του οφειλέτη, μεταβιβάζονται στον αποκτώντα το ενεργητικό της επιχείρησης ή του μέρους της και ενδεχομένως, στο μέτρο που προβλέπεται στη συμφωνία, μέρος των υποχρεώσεων, ενώ οι λοιπές υποχρεώσεις κατά περίπτωση εξοφλούνται από το τίμημα της πώλησης της επιχείρησης ή του μέρους της, διαγράφονται ή στην περίπτωση μεταβίβασης μέρους της επιχείρησης παραμένουν ως υποχρεώσεις του οφειλέτη ή κεφαλαιοποιούνται. 2. [...]”.

Σκέψη 13. Επειδή, ακολούθως, με τον μεταγενέστερο (και μνημονευόμενο στην προηγούμενη σκέψη) ν. 4446/2016, επιχειρήθηκε εκ νέου “αναμόρφωση” του Πτωχευτικού Κώδικα προς το σκοπό, μεταξύ άλλων, “ενίσχυσης της εξυγιαντικής λειτουργίας του πτωχευτικού δικαίου για τις βιώσιμες επιχειρήσεις, έτσι ώστε αυτό να μην αποτελεί καταστροφέα αξιών, αλλά ένα σύγχρονο εργαλείο αντιμετώπισης της εμπορικής αφερεγγυότητας, με έμφαση στην προληπτική του διάσταση και στην ανάγκη διάσωσης παραγωγικών πόρων, παράλληλα προς τη λειτουργία του ως συλλογική ικανοποίηση των δανειστών στην προκύπτουσα “κοινωνία ζημίας” με όρους ισότητας”, στο πλαίσιο δε αυτό ο νομοθέτης έκρινε, μεταξύ άλλων, αναγκαία την κατάργηση της διαδικασίας της “ειδικής εκκαθάρισης” [βλ. άρθρο 6 παρ. 14 του ν. 4446/2016], που είχε (τροποποιημένη)

επανεισαχθεί με το άρθρο 12 του ν. 4013/2011 (δια του οποίου είχε, κατά τα προεκτεθέντα, προστεθεί άρθρο 106 ια στον Πτωχευτικό Κώδικα), καθώς, κατά τα αναφερόμενα στην οικεία αιτιολογική έκθεση, η διαδικασία αυτή “είχε τύχει πενιχρής εφαρμογής και τελούσε σε συστηματική αναντιστοιχία με τις υπόλοιπες διατάξεις του πτωχευτικού κώδικα [...], έτσι ώστε να καταστεί δυνατή η συσχέτιση και ενδεχομένως η αφομοίωσή της από την απολύτως συναφή διαδικασία της ειδικής διαχείρισης του ν. 4307/2014” [βλ. ειδικότερα τα άρθρα 68 επ. του ν. 4307/2014 (Α' 246)].

Σκέψη 14. Επειδή, εν όψει (και) των εκτεθέντων στις προηγούμενες σκέψεις αναφορικά με την εξέλιξη και αναμόρφωση του πτωχευτικού δικαίου, προς τον σκοπό, μεταξύ άλλων, ενισχύσεως της εξυγιαντικής λειτουργίας του, προς όφελος και της εθνικής οικονομίας, οι μνημονευόμενες στη σκέψη 9 διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 5α του Κώδικα Φ.Π.Α., ερμηνευόμενες υπό το φως α) της θεμελιώδους αρχής που απορρέει από την οδηγία 2006/112/ΕΚ και έκφραση της οποίας αποτελεί και η διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 90 αυτής, ότι η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην πράγματι ληφθείσα αντιπαροχή και ότι, ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράξει ως ΦΠΑ ποσό υψηλότερο εκείνου που εισέπραξε ο υποκείμενος στον φόρο [βλ. την παρατεθείσα στη σκέψη 8 απόφαση ΔΕΕ της 23ης Νοεμβρίου 2017, Enzo Di Maura, C-246/16, σκέψεις 13 και 14, καθώς και τις αποφάσεις της 26ης Ιανουαρίου 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, σκέψεις 26 και 27, της 15ης Μαΐου 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, σκέψη 22, της 12ης Οκτωβρίου 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, σκέψη 26, της 20ής Δεκεμβρίου 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, σκέψη 32, της 3ης Ιουλίου 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, σκέψη 15 κ.ά.], ενώ, εξάλλου, παρέκκλιση από την τήρηση των κανόνων που διέπουν τη βάση επιβολής του φόρου με σκοπό τη διασφάλιση της ορθής εισπράξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης (άρθρο 273 της ίδιας οδηγίας) είναι επιτρεπτή μόνο στο απολύτως αναγκαίο βαθμό, ώστε τα λαμβανόμενα μέτρα να θίγουν όσο το δυνατόν λιγότερο τους σκοπούς και τις αρχές της εν λόγω οδηγίας και να μη χρησιμοποιούνται κατά τρόπο ώστε να διακυβεύεται η ουδετερότητα του Φ.Π.Α [βλ. τις προμνημονευθείσες αποφάσεις ΔΕΕ της 26ης Ιανουαρίου 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, σκέψη 28, της 15ης Μαΐου 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, σκέψη 38, της 12ης Οκτωβρίου 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, σκέψη 43 κ.ά.], β) του σκοπού για τον οποίο παρέχεται η, κατά την παράγραφο 2 του άρθρου 90 της ανωτέρω οδηγίας, ευχέρεια παρεκκλίσεως από το δικαίωμα μειώσεως της βάσης επιβολής του φόρου (που ισχύει μόνο στην περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής του τιμήματος), ο οποίος, ειδικότερα, συνίσταται στο να παρέχεται στα κράτη μέλη η δυνατότητα να αντιμετωπίζουν -υπό τον όρο τήρησης των (θεμελιωδών στο δίκαιο της Ένωσης) αρχών της αναλογικότητας και της ισοτήτας [βλ. την προμνημονευθείσα απόφαση ΔΕΕ της 23ης Νοεμβρίου 2017, Enzo Di Maura C-246/16, σκέψεις 25 και 28 και τις εκεί παραπομπές]- τη συμφωνία με τον οριστικό χαρακτήρα της μη πληρωμής αβεβαιότητα [απόφαση προμνημονευθείσα απόφαση ΔΕΕ της 12ης Οκτωβρίου 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, σκέψη 30 κ.ά.] και, συνεπώς, αυτή η δυνατότητα δεν μπορεί να βαίνει πέραν της εν λόγω

αβεβαιότητας, ώστε να αποκλείεται εντελώς η διόρθωση της βάσης επιβολής του φόρου, καθόσον τέτοιο ενδεχόμενο θα αντέβαινε τόσο στις παραπάνω (θεμελιώδεις) αρχές όσο και προς την (θεμελιώδη στη νομοθεσία περί ΦΠΑ) αρχή της ουδετερότητας του φόρου, περαιτέρω δε θα διατάρασσε και τον σκοπό της φορολογικής εναρμόνισης που επιδιώκεται με την πιο πάνω οδηγία, καθιστώντας την παρέκκλιση μη δικαιολογημένη [βλ. τις προμνημονευθείσες αποφάσεις ΔΕΕ της 23ης Νοεμβρίου 2017, Enzo Di Maura C-246/16, σκέψεις 23-28 και της 3ης Ιουλίου 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, σκέψη 18], εξακολουθούν να ισχύουν και να έχουν πεδίο εφαρμογής και μετά την, κατά τα ανωτέρω, κατάργηση των διατάξεων των άρθρων 46 και 46α του ν. 1892/1990, έχουν δε την έννοια ότι παρέχεται δικαίωμα μειώσεως της βάσης επιβολής του φόρου “λόγω ολικής ή μερικής μη πληρωμής του τμήματος” σε κάθε περίπτωση όπου, μετά την πραγματοποίηση των φορολογητέων πράξεων, ο υποκείμενος στον φόρο ευλόγως επικαλείται ότι, κατά πάσα πιθανότητα, στο πλαίσιο νομοθετικών ρυθμίσεων που αποβλέπουν στην αντιμετώπιση της εμπορικής αφερεγγυότητας του αντισυμβαλλομένου του (πτώχευση, εξυγίανση, θέση σε ειδική διαχείριση), δεν θα εισπράξει την αντιπαροχή ή μέρος αυτής και ότι, συνεπώς, το χρέος δε θα εξοφληθεί, προσκομίζει δε στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ιδιαίτερος πιθανή παρατεταμένη χρονική διάρκεια της μη καταβολής, επιφυλασσομένης, ωστόσο, της δυνατότητας επανεκτιμήσεως της (κατά τα ανωτέρω μειωθείσας) βάσης επιβολής του φόρου προς το υψηλότερο, σε περίπτωση που υπάρξει μεταγενέστερη (εν όλω ή εν μέρει) καταβολή της αντιπαροχής. Τέτοια περίπτωση “ολικής ή μερικής μη πληρωμής της τιμής”, που δικαιολογεί την ανάλογη μείωση της βάσης επιβολής του Φ.Π.Α., συνιστά, κατ’ αρχήν, και η επίκληση (και προσκόμιση ενώπιον της φορολογικής αρχής) από τον υποκείμενο στον φόρο της σύναψης, μετά τη διενέργεια των φορολογητέων πράξεων, συμφωνίας εξυγίανσης μεταξύ του αφερέγγυου οφειλέτη και των πιστωτών του, καταρτισθείσας υπό τους όρους του Πτωχευτικού Κώδικα και επικυρωθείσας από το πτωχευτικό δικαστήριο, με περιεχόμενο, μεταξύ άλλων, τη μείωση των απαιτήσεων έναντι του οφειλέτη. Και τούτο διότι η εν λόγω συμφωνία, η οποία, υπό τις ως άνω προϋποθέσεις, είναι δεσμευτική κατά νόμο για όλους τους πιστωτές οι απαιτήσεις των οποίων ρυθμίζονται από αυτήν και τους οποίους, επομένως, εμποδίζει να ζητήσουν την πλήρη εξόφληση των απαιτήσεών τους, συνιστά, κατ’ αρχήν, επαρκή απόδειξη ότι η μη καταβολή του τμήματος των απαιτήσεων που υπόκεινται στην πραγματοποιηθείσα ρύθμιση (και συνεπώς, και η αντίστοιχη μη είσπραξη της σχετικής αντιπαροχής) είναι αρκούντως βέβαιη και μακροπρόθεσμη, παρέχοντας, έτσι, στον υποκείμενο στον φόρο προμηθευτή αγαθών (ή πάροχο υπηρεσιών) τη δυνατότητα να ανακτήσει το συνολικό ποσό του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ που κατέβαλε στη φορολογική αρχή για μη εξοφληθείσες απαιτήσεις· σε κάθε περίπτωση η ως άνω ερμηνεία ουδόλως παρεμποδίζει την, κατ’ εφαρμογήν του μηχανισμού διακανονισμού των εκπτώσεων (άρθρα 184 επ. της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, βλ. και άρθρο 33 του κώδικα Φ.Π.Α.), δυνατότητα των φορολογικών αρχών να ενεργήσουν για την ανάκτηση του ΦΠΑ επί των εισροών που ο ως άνω αφερέγγυος οφειλέτης μπόρεσε ενδεχομένως να εκπέσει προκειμένου για τις αυτές εμπορικές συναλλαγές (πρβλ. απόφαση ΔΕΕ της 22ας Φεβρουαρίου 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, σκέψη

45). Αβασίμως, επομένως, το Δημόσιο, με την από έκθεση απόψεών του, καθώς και το από (εντός της χορηγηθείσας προθεσμίας υποβληθέν) υπόμνημα αυτού, ισχυρίζεται τα αντίθετα και ειδικότερα ότι, μετά την κατάργηση των άρθρων 46 και 46α του ν. 1892/1990, η διάταξη του άρθρου 19 παρ.5α του Κώδικα Φ.Π.Α. έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται μόνον στις περιπτώσεις υπαγωγής επιχείρησης “στο καθεστώς της ειδικής εκκαθάρισης σε λειτουργία”, κατά το [ήδη, άλλωστε, καταργηθέν] άρθρο 106ια του Πτωχευτικού Κώδικα, διότι “η διαδικασία αυτή, παρά τις όποιες επιμέρους διαφοροποιήσεις, είναι αντίστοιχη της καταργηθείσας με το άρθρο 181 του ΠτΚ, εξυγιαντικής διαδικασίας εκκαθάρισης και ειδικής εκκαθάρισης των άρθρων 46 και 46α του ν. 1892/1990”.

Επειδή, βάσει των ως άνω στη σκέψη **17 το ΣτΕ με την αριθ. 355/2019** απόφαση του έκρινε ότι:

«**Σκέψη 17.** Επειδή, εν όψει του μνημονευόμενου πραγματικού της κρινόμενης υπόθεσης, καθώς και των γενομένων δεκτών στη σκέψη 14, για την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19 παρ. 5 α του ν. 2859/2000, το Δικαστήριο κρίνει ότι η προσβαλλόμενη αρνητική πράξη της φορολογικής αρχής είναι μη νόμιμη και ακυρώτα, όπως βασίμως προβάλλεται με την κρινόμενη προσφυγή, απορριπτομένων ως αβασίμων όλων των περί του αντιθέτου ισχυρισμών της καθ' ης Αρχής. Τούτο δε διότι οι ως άνω συνθήκες, τις οποίες επικαλέσθηκε και απέδειξε η προσφεύγουσα για την “οριστικότητα” της μη είσπραξης των απαιτήσεων της από τις ως άνω αντισυμβαλλόμενες της επιχειρήσεις, ήτοι η σύναψη, υπό τους όρους του άρθρου 106 α του Πτωχευτικού Κώδικα, των ως άνω συμφωνιών εξυγίανσης μεταξύ αυτών (αντισυμβαλλομένων της) και των πιστωτών τους, με αντικείμενο, μεταξύ άλλων, τη ρύθμιση και των δικών της απαιτήσεων κατ' αυτών (δια της μείωσής τους κατά ποσοστό 50%) και η συνακόλουθη επικύρωσή τους από το πτωχευτικό δικαστήριο, με συνέπεια οι συμφωνίες αυτές να δεσμεύουν κατά νόμο και την ίδια, συνιστούσαν περίπτωση αρκούντως βέβαιης και μακροπρόθεσμης μη καταβολής του οφειλομένου σ' αυτήν τιμήματος και, συνεπώς, το δικαίωμά της για μείωση της φορολογικής βάσης (και, εντεθθεν, μείωσης της οικείας φορολογικής οφειλής της) δεν μπορούσε να αποκλεισθεί. Για τον λόγο αυτό, η κρινόμενη προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή, να γίνουν δεκτές οι παρεμβάσεις, να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη σιωπηρή απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, στην οποία ενσωματώθηκε η σιωπηρή απόρριψη από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών της υπ' αριθμ. πρωτ..... επιφύλαξης της προσφεύγουσας, να γίνει δεκτή η προαναφερθείσα επιφύλαξη και να αναπεμφθεί η υπόθεση στη Δ.Ο.Υ., προκειμένου ο Προϊστάμενός της, ασκώντας κατά νόμιμο τρόπο την εξουσία του, να ικανοποιήσει το αίτημα περί μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου της προσφεύγουσας, να προβεί σε νέα εκκαθάριση του οφειλομένου απ' αυτήν ποσού φόρου της προαναφερθείσας περιόδου, σύμφωνα με τα παραπάνω και να της επιστρέψει το τυχόν προκύπτον πιστωτικό υπόλοιπο, το οποίο, εν όψει των γενομένων δεκτών στη σκέψη 16, πρέπει να της επιστραφεί νομιμοτόκως από της υποβολής της επιφύλαξης (...) και με εφαρμοστέο επιτόκιο εκείνο της παρ. 4 του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή, από τα ως άνω προκύπτει ότι οι παραδοχές της με αριθ. 355/2019 απόφασης του ΣτΕ ερείδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων, τα οποία είναι όμοια με αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης, η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 42 του ν. 4174/2013: «1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρο με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς. 2. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογουμένου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας.»

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 2 και 4 του άρθρου 53 του ν. 4174: «2. Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί εντός ενενήντα (90) ημερών από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογουμένου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού. 3. [...]. 4. Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 16 του άρ. 72 του ν. 4174/2013: «16. Το άρθρο 53 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζεται για αιτήσεις επιστροφής που υποβάλλονται από την 1.1.2014 και εφεξής.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 και 3 της υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΕ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, με την οποία διατυπώνεται (και) αίτημα του προσφεύγοντος για επιστροφή του τυχόν προκύπτοντος ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ΦΕΦΠ: «2. Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων της παραγράφου 2 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 (Α' 170) που καταβάλλονται στον φορολογούμενο ορίζεται ως το επιτόκιο πράξεων Κόριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) που ισχύει κατά την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου, πλέον πέντε και εβδομήντα πέντε (5,75) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως.»

«3. Το επιτόκιο των ανωτέρω παραγράφων δεν μεταβάλλεται κατά το μέρος που αφορά το επιτόκιο των πράξεων Κόριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά μία (1) εκατοστιαία μονάδα λαμβανομένου ως βάση υπολογισμού του επιτοκίου που ισχύει κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας.»

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι, από την 01.01.2014 και μετά, η Φορολογική Διοίκηση και εν προκειμένω η αρμόδια Δ.Ο.Υ., εφόσον διενεργεί επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς, μετά την πάροδο των 90 ημερών από την υποβολή της σχετικής αίτησης του φορολογούμενου, οφείλει να υπολογίζει και να επιστρέφει τόκους. Η τοκοφορία αρχίζει από την ημερομηνία υποβολής του σχετικού αιτήματος και οι τόκοι υπολογίζονται, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις και αποφάσεις περί καθορισμού των επιτοκίων του άρθρου 53 του ν.4174/2013, μέχρι και την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, το αίτημα της προσφεύγουσας περί έντοκης επιστροφής κρίνεται βάσιμο και πρέπει να γίνει αποδεκτό.

Επειδή, βάσει των ως άνω, η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή και ο Προϊστάμενός της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, ασκώντας κατά νόμιμο τρόπο την εξουσία του και σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000, προκειμένου να ικανοποιήσει το αίτημα περί μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου της προσφεύγουσας, θα πρέπει να προβεί σε νέα εκκαθάριση του οφειλομένου απ' αυτήν ποσού φόρου της προαναφερθείσας περιόδου, και να επιστρέψει στη προσφεύγουσα τον τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέντα φόρο ή το προκύπτον πιστωτικό υπόλοιπο, το οποίο, πρέπει να της επιστραφεί νομιμοτόκως.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **15/04/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία, και τον διακριτικό τίτλο, **ΑΦΜ**, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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