



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 09.09.2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1405

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

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 τροποποιήθηκε και ισχύει

β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

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

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 Α. 1122/29.05.2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία αποφασίστηκε η παράταση της προθεσμίας του δεύτερου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) ως προς την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.

5. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αριθ. αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ επί της με αριθ. πρωτ. αίτησης της

προσφεύγουσας και της υπ' αριθ. δήλωσης Φ.Π.Α. υποβληθείσας με επιφύλαξη και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Την υπ' αριθ. αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ επί της με αριθ. πρωτ. αίτησης της προσφεύγουσας και την υπ' αριθ. δήλωσης Φ.Π.Α. υποβληθείσας με επιφύλαξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., 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 υπ' αριθ. πρωτ. αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ επί της με αριθ. πρωτ. αίτησης της προσφεύγουσας και επί της επιφύλαξης διατυπωθείσας μετά της υπ' αριθ. υποβληθείσας δήλωσης Φ.Π.Α. με επιφύλαξη, απορρίφθηκε το αίτημα της προσφεύγουσας περί μείωσης της φορολογητέας αξίας για σκοπούς εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 2859/2000 και επιστροφής του Φ.Π.Α. που αναλογεί στα ανεξόφλητα τιμολόγιά της Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 214.824,32 € πλέον Φ.Π.Α. 40.816,62 € και Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 15.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 2.850,00 €.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση ή άλλως τη μεταρρύθμιση της παραπάνω αρνητικής απάντησης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 5 του ν. 2859/2000 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.
- Σύμφωνα με την ΣτΕ 355/2019 οι διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 5α του Κώδικα ΦΠΑ, ερμηνευόμενες υπό το φως της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου της Ε.Ε., έχουν την έννοια ότι παρέχεται δικαίωμα μειώσεως της βάσης επιβολής του φόρου «λόγω ολικής ή μερικής μη πληρωμής του τιμήματος» 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, προσκομίζει δε στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η ιδιαίτερως πιθανή παρατεταμένη χρονική διάρκεια της μη καταβολής. Περίπτωση «ολικής ή μερικής μη πληρωμής της τιμής» συνιστά και η επίκληση της σύναψης συμφωνίας εξυγίανσης μεταξύ του αφερέγγυου οφειλέτη και των πιστωτών

του, επικυρωθείσας από το πτωχευτικό δικαστήριο, με περιεχόμενο τη μείωση των απαιτήσεων έναντι του οφειλέτη.

- Μετά την κήρυξη σε πτώχευση της αντισυμβαλλόμενης ΜΚΟ «.....» και ήδη μετονομασθείσας σε «.....» είναι βέβαιο ότι δεν θα καταστεί δυνατή η εξόφληση των Τ.Π.Υ. και και η είσπραξη του αναγραφόμενου σε αυτά ποσού. Ενδεικτικό είναι το γεγονός ότι υπήρξε κάλεσμα για εξωδικαστικό συμβιβασμό, πλην όμως δεν υπεβλήθη καμιά ουσιαστική πρόταση από την αντισυμβαλλομένη.
- Αντίκειται στην αρχή της χρηστής διοίκησης και αποτελεί άνιση μεταχείριση των φορολογουμένων η διάκριση που πραγματοποιείται με την προσβαλλόμενη πράξη.
- Με τις αποφάσεις της Δ.Ε.Δ. ΑΘΗΝΩΝ 805/2019, 806/2019 και 2507/2019 παγιώνεται η θέση της διοίκησης και γίνονται δεκτά τα αιτήματα επιστροφής του Φ.Π.Α., που εμπεριέχεται σε ποσά απαιτήσεων πελατών, τα οποία έχουν οριστικά διαγραφεί, στο πλαίσιο προπτωχευτικής διαδικασίας εξυγίανσης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «**1.** Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή. ...

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 206Α'). 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 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 ΔΟΥ ακυρώνονται....»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1069/2016, με την οποία κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμ. 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 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». 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.

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 ίδιου 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 ίδιου 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.

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, 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 ερρυθμίζετο 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 η 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.

Επειδή, σύμφωνα με την Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 (2006/112/ΕΕ) Σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας

Άρθρο 1

«1. Η παρούσα οδηγία θεσπίζει το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ).

2. Η βασική αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου κατανάλωσης, ακριβώς ανάλογου με την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όποιος και αν είναι ο αριθμός των πράξεων, που παρεμβάλλονται στη διαδικασία παραγωγής και διανομής πριν από το στάδιο επιβολής του φόρου.

Σε κάθε πράξη, ο ΦΠΑ, που υπολογίζεται στην τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον συντελεστή που εφαρμόζεται στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή, είναι απαιτητός μετά την αφαίρεση του ποσού του φόρου, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή.

Το κοινό σύστημα ΦΠΑ εφαρμόζεται μέχρι και το στάδιο του λιανικού εμπορίου».

Άρθρο 2

«1. Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

α) Οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή,

β) Οι εξ επαχθούς αιτίας ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, που πραγματοποιούνται στο έδαφος ενός κράτους μέλους:

γ) οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή,

δ) οι εισαγωγές αγαθών».

Άρθρο 63

«Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών».

Άρθρο 73

«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».

Άρθρο 90

«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».

Άρθρο 206

«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».

Άρθρο 212

«Τα κράτη μέλη μπορούν να απαλλάσσουν τους υποκείμενους στον φόρο από την καταβολή του οφειλομένου ΦΠΑ όταν το ποσό του είναι αμελητέο».

Άρθρο 250

«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».

Άρθρο 273

«Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής εισπράξης 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, 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 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.

Έτι 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, 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, με την οδηγία Ο ΔΕΕΦ Α 1165616 ΕΞ 2019/28.11.2019 με θέμα: «Καθορισμός διαδικασίας για την εφαρμογή της απόφασης ΣτΕ 355/2019 στις περιπτώσεις υποκειμένων-εκδοτών τιμολογίων που καλύπτονται από την απόφαση 8/16.1.2017 του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, όπως έχει διορθωθεί και ισχύει» του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. διευκρινίστηκε ότι: «Με την με υπ' αρ. 355/2019 απόφασή του, το Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣτΕ), ερμήνευσε το άρθρο 19 παρ. 5α του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), αναφορικά με τη μείωση της φορολογητέας βάσης των υποκειμένων σε ΦΠΑ εκδοτών τιμολογίων που περιλαμβάνονται στην απόφαση 8/16.1.2017 του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών στην περίπτωση υπαγωγής του αντισυμβαλλόμενου λήπτη του τιμολογίου σε διαδικασία εξυγίανσης των άρθρων 99 επ. του ΠτΚ (ν. 3588/2007). Το ΣτΕ, με την παραπάνω απόφασή του, ακύρωσε τη σιωπηρή απόρριψη από τη Διοίκηση της επιφύλαξης που είχε υποβάλει με τη δήλωσή της η υποκείμενη στον ΦΠΑ επιχείρηση περί της υποχρέωσής της να αποδώσει το σύνολο του ΦΠΑ επί απαιτήσεως, κατά το μέρος που αυτή κατέστη οριστικά ανεπίδεκτη εισπράξεως και ανέπεμψε την υπόθεση στην αρμόδια ΔΟΥ προκειμένου ο Προϊστάμενος αυτής να ικανοποιήσει το αίτημα της επιχείρησης περί μείωσης της φορολογητέας βάσης.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στο πλαίσιο της επιχειρηματικής της δραστηριότητας η προσφεύγουσα μεταξύ των άλλων είχε εκδώσει κατά το έτος 2007 το Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 214.824,32 € πλέον Φ.Π.Α. 40.816,62 € προς την αστική μη κερδοσκοπική εταιρεία με την επωνυμία «.....».

Επειδή, η ως άνω αστική μη κερδοσκοπική εταιρεία κηρύχθηκε σε κατάσταση πτώχευσης, σύμφωνα με την υπ' αρ. απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, καθώς όπως κρίθηκε, είχε περιέλθει σε μόνιμη και γενική αδυναμία να αντιμετωπίσει τις ληξιπρόθεσμες και απαιτητές χρηματικές της υποχρεώσεις, ορίσθηκε δε ως ημέρα παύσης πληρωμών η, οφείλοντας στην προσφεύγουσα το ποσό των 255.640,94 €, για το οποίο έχει εκδοθεί η υπ' αριθ. διαταγή πληρωμής του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών.

Ακολούθως όμως καθόσον η ανωτέρω αστική μη κερδοσκοπική εταιρεία διέθετε μεγάλη ακίνητη περιουσία που δύνατο να εκποιηθεί, ώστε να καλυφθούν τα έξοδα της πτωχευτικής διαδικασίας και να ικανοποιηθούν (έστω μερικώς) οι πιστωτές αποφασίστηκε στις να συνέλθουν οι πιστωτές στο κατάστημα του Πρωτοδικείου Αθηνών προκειμένου να συνταχθεί ο πίνακας των εικαζομένων πιστωτών με βάση την έκθεση του συνδίκου, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 70 του Πτωχευτικού Κώδικα.

Επειδή, από τα ως άνω προκύπτει ότι το αίτημα της προσφεύγουσας περί επιστροφής του Φ.Π.Α. ο οποίος αντιστοιχεί στα Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 214.824,32 € πλέον Φ.Π.Α. 40.816,62 € και Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 15.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 2.850,00 €, δεν δύναται να ικανοποιηθεί καθόσον:

α) το ποσό που οφείλει η αστική μη κερδοσκοπική εταιρεία με την επωνυμία «.....», σύμφωνα με την υπ' αρ. απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, στην προσφεύγουσα ανέρχεται στο ποσό των 255.640,94 € και όχι στο ποσό των 273.490,94 € που αντιστοιχούν τα Τ.Π.Υ. και Τ.Π.Υ. και

β) δεν προσκομίστηκε κατάσταση πιστωτών που να αναγράφει το ποσό κατά το οποίο (τυχόν) μειώθηκαν (ικανοποιήθηκαν) οι απαιτήσεις του καθενός από το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρίας ώστε να δύναται να διαμορφωθεί βέβαιη κρίση περί του ανεξόφλητου υπολοίπου.

Επειδή, οι αποφάσεις της Δ.Ε.Δ. ΑΘΗΝΩΝ που επικαλείται η προσφεύγουσα (Δ.Ε.Δ. 805/2019, 806/2019 και 2507/2019) αφορούν περιπτώσεις που καλύπτονται από την απόφαση 8/16.1.2017 του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.