



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 16-11-2020

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Αριθμός απόφασης: 2379

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604514

ΦΑΞ : 213-1604567

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και την Α 1122/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **25-6-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ:....., με έδρα στην κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών επί της με αρ. πρωτ./30-12-2019 αίτησης επιστροφής ΦΠΑ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ΔΟΥ Φ.Α.Ε. Αθηνών.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **25-6-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα σύμφωνα με το άρθρο 6 της από 30.3.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75/30.3.2020), 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 άπρακτου τριμήνου από την υποβολή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών της υπ'άρ./30-12-2019 αίτησης επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ, απορρίφθηκε σιωπηρά το σχετικό αίτημα της προσφεύγουσας για επιστροφή ΦΠΑ συνολικού ποσού 78.946,45€ το οποίο αναλογεί σε τιμολογηθείσες απαιτήσεις της, έναντι του κοινωφελούς ιδρύματος «.....» για την φορολογική περίοδο από Ιούνιο 2008 έως Σεπτέμβριο 2014.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης και την επιστροφή, νομιμοτόκως, του αιτηθέντος ποσού ΦΠΑ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Η οριστικότητα της μη είσπραξης των απαιτήσεων της από το αντισυμβαλλόμενο της κοινωφελές ίδρυμα «.....», που οφείλεται στην πλήρη εξάντληση της περιουσίας του δια πλειστηριασμού, συμφώνως και με τον από 26.3.2015 πίνακα κατάταξης δανειστών της συμβολαιογραφικής εταιρείας «.....», συνιστούν περίπτωση απολύτως βέβαιης και οριστικής μη καταβολής του οφειλόμενου σε αυτήν τιμήματος, η οποία ανέκυψε εκ των υστέρων και, συνεπώς, της παρέχει το δικαίωμα για ανάλογη μείωση της φορολογητέας βάσης για την επίμαχη φορολογική περίοδο και εντεύθεν μείωση της οικείας φορολογικής οφειλής της.

2. Δικαιούται την επιστροφή ως αχρεωστήτως καταβληθέντος του ΦΠΑ που αναλογεί στις μη εισπραχθείσες απαιτήσεις της έναντι του αντισυμβαλλομένου της ιδρύματος συμφώνως και προς τα διαλαμβανόμενα στην υπ αριθ. 355/2019 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας καθώς και στην με αρ. ΔΕΔ Α2507/6-9-2019 Απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ ΕΚ: *«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.»* Σύμφωνα δε με την παράγραφο 2 του ίδιου ως άνω άρθρου, *«Σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη*

καταβολής της τιμής, τα κράτη μέλη μπορούν να παρεκκλίνουν από τη διάταξη της παραγράφου 1.»

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 19 ν. 2859/00 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι:

«5.Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται:

α) Οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή το λήπτη εκπτώσεις, εφόσον αποδεικνύονται από στοιχεία, τα οποία εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν. Ειδικότερα, προκειμένου για εκπτώσεις που χορηγούνται λόγω κύκλου εργασιών, λαμβάνονται υπόψη, εφόσον τα παρεχόμενα ποσοστά εκπτώσεων γνωστοποιούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του πωλητή ή του παρέχοντος τις υπηρεσίες, τουλάχιστον τέσσερις (4) μήνες πριν από την πραγματοποίησή τους.

β) Οι επιστροφές του τιμήματος, σε περίπτωση ολικής ή μερικής ακύρωσης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.

γ)·.

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. 1069/2016 της Δ/σης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας –Τμήμα Α' (ΦΠΑ), κοινοποιήθηκε η με αρ. υπ' αριθμ. 129/2015 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων αναφορικά με τη με τη δυνατότητα μείωσης της φορολογητέας αξίας σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη πληρωμής του τιμήματος, στις περιπτώσεις θέσεως της επιχείρησης/λήπτριας του τιμολογίου στη

διαδικασία εξυγίανσης του άρθρου 99 ή σε ειδική εκκαθάριση του άρθρου 106 ια' του Πτωχευτικού Κώδικα (ΠτΚ), μετά την κατάργηση των άρθρων 46 και 46α του ν. 1892/1990, έγινε ομόφωνα δεκτό ότι η διάταξη του άρθρου 19 παρ. 5α του Κώδικα ΦΠΑ (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 46α του ν. 1892/1990, **μόνο στις περιπτώσεις υπαγωγής της επιχείρησης στη διαδικασία ειδικής εκκαθάρισης του άρθρου 106 ια' του Πτωχευτικού Κώδικα.**

Επειδή, περαιτέρω, 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, με την ως άνω 355/2019 Απόφαση του ΣτΕ, κρίθηκε ότι: *«Επειδή, εν όψει του μνημονευόμενου πραγματικού της κρινομένης 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 ακυρωτέα, 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 απαιτήσεών 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 μείωσέως 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, εντεύθεν, μείωσης της οικείας φορολογικής οφειλής της) δεν μπορούσε να αποκλεισθεί.... (Σκέψη 17)»

Επειδή περαιτέρω, στο υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΕΦ Α 1165616 ΕΞ 2019/28-11-2019 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας 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 Πολύτου Πρωτοδικείου Αθηνών, όπως έχει διορθωθεί και ισχύει» αναφέρεται ότι: «Με την με υπ' αρ. 355/2019 απόφαση 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).

Επειδή από το διατακτικό της υπ' α ρ. 355/2019 απόφασης του ΣτΕ (Β' Τμήμα), αλλά και την ερμηνεία που η φορολογική διοίκηση έχει προσδώσει στην απόφαση αυτή, «περίπτωση ολικής ή μερικής μη πληρωμής της τιμής» κατά την έννοια του άρθρου 19 παρ., 5^α Ν.2859/2000, που δικαιολογεί την ανάλογη μείωση της βάσης επιβολής του ΦΠΑ, συνιστά 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.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι η τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών επί της με αρ. πρωτ./30-12-2019 αίτησης επιστροφής ΦΠΑ, είναι μη νόμιμη και συνεπώς ακυρωτέα, διότι η οριστικότητα της μη είσπραξης των απαιτήσεων της από το αντισυμβαλλόμενο της κοινωφελές ίδρυμα «.....», που οφείλεται στην πλήρη εξάντληση της περιουσίας του δια πλειστηριασμού, συμφώνως και με τον από **26.3.2015 πίνακα κατάταξης δανειστών** της συμβολαιογραφικής εταιρείας «.....», συνιστούν περίπτωση απολύτως βέβαιης και οριστικής μη καταβολής του οφειλόμενου σε αυτήν τιμήματος, η οποία ανέκυψε εκ των υστέρων και, συνεπώς, της παρέχει το

δικαίωμα για ανάλογη μείωση της φορολογητέας βάσης για την επίμαχη φορολογική περίοδο και εντεύθεν μείωση της οικείας φορολογικής οφειλής της. Κατ' ακολουθία, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δικαιούται την επιστροφή ως αχρεωστήτως καταβληθέντος του ΦΠΑ που αναλογεί στις μη εισπραχθείσες απαιτήσεις της έναντι του αντισυμβαλλομένου της ιδρύματος σύμφωνα και με τα διαλαμβανόμενα στην υπ αριθ. 355/2019 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Επειδή από τις προαναφερόμενες διατάξεις σε συνδυασμό με την επικαλούμενη νομολογία προκύπτει ότι στην υπό κρίση υπόθεση, η επίκληση εκπλειστηρίασης του συνόλου της περιουσίας του οφειλέτη και της εξάντλησης του εκπλειστηριάσματος που επιτεύχθηκε **στην ικανοποίηση άλλων δανειστών, πλην της ιδίας**, δεν συνιστά περίπτωση ολικής ή μερικής μη πληρωμής της τιμής, που δικαιολογεί την ανάλογη μείωση της βάσης επιβολής του ΦΠΑ. Περαιτέρω, η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα απόφαση του ΣτΕ 355/2019 και οι παραδοχές στις οποίες στηρίζεται το διατακτικό της, ερείδεται επί πραγματικών ζητημάτων, τα οποία δεν είναι όμοια με αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης, και συνεπώς δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη προκειμένου να τύχει ανάλογης εφαρμογής, ούτε άλλωστε και η ομοίως επικαλούμενη υπ' αρ. ΔΕΔ Α2507/2019 Απόφαση της Υπηρεσίας μας για τους ίδιους ως άνω αναφερομένους λόγους.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμό/25-6-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ:....., και την επικύρωση της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών επί της με αρ. πρωτ./30-12-2019 αίτησης επιστροφής ΦΠΑ.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΝΙΝΟΥ ΕΛΠΙΔΑ

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.

