



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 16/11/2020

Αριθμός απόφασης:1703

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Url : www.aade.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).

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' 1440/27-07-2017).

δ. Της ΠΟΛ 1076/23-04-2018 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 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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβολή ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας Ανώνυμης Εταιρίας με την επωνυμία «.....» και με διακριτικό τίτλο «.....» με

ΑΦΜ:..... και αρ. Γ.Ε.Μ.Η. με έδρα στη, περιοχή δια του νομίμου εκπροσώπου της κ. ως Προέδρου και Διευθύνοντα Συμβούλου με Α.Δ.Τ....., κατά της υπ' αριθ.....-2020 Απόφασης της Διευθύντριας της Δ.Ο.Υ. με την οποία απορρίφθηκε εν μέρει η υπ' αρ. πρωτ...../09-4-2020 Αίτηση της και εγκρίθηκε επιστροφή συνολικού ποσού Φ.Π.Α. 264.657,90 ευρώ, αντί του ορθού ποσού Φ.Π.Α. 299.253,24 ευρώ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα..

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας Ανώνυμης Εταιρίας με την επωνυμία «.....» και με διακριτικό τίτλο «.....» με 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:

Σύμφωνα με τις διατάξεις του 1^{ου} εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 6 της από: 30.03.2020 Π.Ν.Π. (ΦΕΚ75Α) «οι προθεσμίες για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και αιτήματος αναστολής, κατά το άρθρο 63 του ν. 4174/2013 που έχουν λήξει ή λήγουν από την 11η Μαρτίου 2020 έως και την 31^η Μαΐου 2020 αναστέλλονται για εξήντα (60) ημέρες».

Η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή εμπροθέσμως και παραδεκτώς ασκήθηκε κατά της υπ' αριθ.....-2020 Απόφασης της Διευθύντριας της Δ.Ο.Υ. ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Κατά την/2016 οι ανώνυμες εταιρίες με τις επωνυμίες:1) «.....» με Α.Φ.Μ., 2) «.....» με Α.Φ.Μ., 3) «.....» με Α.Φ.Μ. και 4) «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ» με Α.Φ.Μ. 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 εταιριών αυτών και πιστωτών τους, σύμφωνα με το άρθρο 99 ν. 3588/2007 (Πτωχευτικού Κώδικα), σε συνδυασμό και με τα άρθρα 106 β' και 106 θ' 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 εταιρίες με τους πιστωτές τους και οι οποίες κατατέθηκαν προς επικύρωση στο Δικαστήριο, ως μια ενιαία συμφωνία, οι συμβαλλόμενοι πιστωτές τους συμφώνησαν με μερική διαγραφή των απαιτήσεών τους και σε επιμήκυνση του χρόνου πληρωμής, καθώς και στη μεταβίβαση στην ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «..... ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» με Α.Φ.Μ....., 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 των τυχόν πιστωτικών υπολοίπων- κατά ποσοστό 50% και μεταφέρονται στη νέα εταιρία με την επωνυμία «..... ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» με Α.Φ.Μ..... 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'αρ.....-**2017** αποφάσεως του Πολυμελούς Πρωτοδικείου, όπως αυτή διορθώθηκε με τις υπ'αρ.....2017 και2017 αποφάσεις του ως άνω Δικαστηρίου.

Το συνολικό ποσό των απαιτήσεών της προσφεύγουσας κατά των τεσσάρων (4) εταιριών εξυγίανσης (.....) ανέρχονταν συνολικά σε **3.202.303,00 ευρώ** (2.730.007,00 ευρώ, 361.099,00 ευρώ, 99.635,00 ευρώ και 11.562,00 ευρώ, αντίστοιχα) από ανείσπρακτα τιμολόγια ετών 2014, 2015 και 2016, ενώ βάση του από-2017 Ιδιωτικού Συμφωνητικού που υπεγράφη μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ» με Α.Φ.Μ..... διαμορφώθηκε στο ποσό των 1.601.151,59 ευρώ, 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 (.....-**2017**) υπαγωγής στην εν λόγω διαδικασία εξυγίανσης.

Στο πλαίσιο της ενάσκησης του εν λόγω δικαιώματος, η προσφεύγουσα υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. την υπ' αρ.-2020 αίτηση περί επιστροφής ποσού Φ.Π.Α. ύψους 299.253,24 ευρώ, που αντιστοιχεί στη καθαρή αξία ανείσπρακτων τιμολογίων ύψους 1.305.671,98 ευρώ, συνολικού ποσού 1.604.825,22 ευρώ, δυνάμει της υπ' αρ/.....-**2017** απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείουμε συνημμένα μεταξύ άλλων τις καταστάσεις ανά έτος με τα τιμολόγια των τεσσάρων εταιριών σε διαδικασία εξυγίανσης, το Αναλυτικό καθολικό λογαριασμών της ομάδας 7 και 54., το ισοζύγιο λογαριασμών, τις λογιστικές εγγραφές διαγραφής απαίτησης.

Κατόπιν των ανωτέρω η Δ.Ο.Υ..... με βάση την υπ'αρ.2019 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας(ΣτΕ) η οποία ερμήνευσε το άρθρο 19 παρ.5^α του κώδικα ΦΠΑ (Ν.2859/2000) και την ΔΕΕΦ Α 1165616 ΕΞ 2019/28-11-2019 απόφασης της ΑΑΔΕ, προέβη στον έλεγχο των προσκομισθέντων από την προσφεύγουσα στοιχείων σχετικά με το ανωτέρω διαγραφέν ποσό ύψους 1.601.151,59 ευρώ στο οποίο περιλαμβάνεται ποσό Φ.Π.Α. εκρών ύψους 264.675,90 ευρώ, τον οποίο η προσφεύγουσα έχει ήδη αποδώσει στο Ελληνικό Δημόσιο, με σχετικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. στους αντίστοιχους συντελεστές φ.π.α 9%, 13%, 16%, 18%, 21%, 22%, 23% και 24% και εξέδωσε την υπ' αριθ.....-2020 Απόφαση με την οποία απορρίφθηκε εν μέρει η υπ'αρ.πρωτ.-2020 Αίτησή της και εγκρίθηκε η επιστροφή **συνολικού ποσού Φ.Π.Α. 264.657,90 ευρώ (καθαρής αξίας ποσό 1.336.493,50 ευρώ), ήτοι, συνολικού ποσού 1.601.151,59 ευρώ.**

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

- Να γίνει δεκτή η παρούσα και να ακυρωθεί εν μέρει η υπ' αρ.....-2020 απόφαση της Δ.Ο.Υ. με την οποία εγκρίθηκε ποσό επιστροφής φ.π.α. ύψους 264.657,90 ευρώ αντί του ορθού ποσού ύψους 299.253,24 ευρώ.

- Να της επιστραφεί εντόκως, με το επιτόκιο του άρθρου 53 παρ.2 του Ν. 4174/2013, και το υπόλοιπο ποσό του Φ.Π.Α. ύψους 34.595,34 ευρώ (299.253,24 ευρώ -264.657,90 ευρώ), που βάρυνε το διαγραφέν ποσό της συνολικής απαίτησης κατά των τεσσάρων (4) εταιριών ήτοι, κατά το ποσό των 1.601.151,50€, δυνάμει της υπ' αριθμόν-2017 αποφάσεως του Πολυμελούς Πρωτοδικείου, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

-Περί Παραβίασης ουσιαστικού κανόνα δικαίου, ήτοι της διάταξης του άρθρου 19 παρ. 5α του κώδικα Φ.Π.Α., δυνάμει της υπ' αρ-2017 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 ύψους 1.601.151,59 ευρώ.

Με βάση την υπ' αρ-2017 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου και κατ' εφαρμογή του άρθρου 19 παρ. 5α του κώδικα Φ.Π.Α., θα έπρεπε να επιστραφεί το ποσό των 299.253,24 ευρώ και όχι το ποσό των 264.657,90 ευρώ(καθαρή αξία 1.336.493,60 ευρώ ΦΠΑ που αναλογούσε ποσό 264.657,90 ευρώ συνολικής αξίας 1.601.151,50 ευρώ), που εσφαλμένα υπολόγισε η Δ.Ο.Υ.

-Περί μη εφαρμογής του κανόνα του άρθρου 422 ΑΚ. Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι με το εισπραχθέν αυτό ποσό από την εταιρία «.....» εξοφλήθηκαν οι παλαιότερες οφειλές των ανωτέρω εταιριών βάσει νόμου (άρθρου 422 ΑΚ)

Ακολουθώντας θα έπρεπε η καταβολή της εταιρίας «.....» να καταλογισθεί στα αρχαιότερα των χρεών των Εταιριών προς την προσφεύγουσα και να επιστραφεί ο ΦΠΑ που αντιστοιχούσε στα νεότερα εξ'αυτών καθώς όλες οι οφειλές ήταν εξίσου επαχθείς για τις οφειλέτριες εταιρίες και όχι να γίνει σύμμετρος κατά παράβαση του άρθρου 422 ΑΚ.

Αν είχε εφαρμοσθεί ο κανόνας του άρθρου 422 ΑΚ θα έπρεπε να έπρεπε να εξοφληθούν τιμολόγια συνολικής αξίας 1.604.925,22 ευρώ (καθαρής αξίας 1.305.671,98 ευρώ) και να επιστραφεί ο αναλογούν ΦΠΑ ύψους 299.253,24 ευρώ που αντιστοιχούσε στα νεότερα χρέη εξ'αυτών, ως εξής:

Επωνυμία εταιρίας εξυγιάνσης	Ποσό πριν την απόφαση	Ποσό μετά την απόφαση μειωμένο κατά 50%	Ποσό απαίτησης με την προσφυγή	Καθαρή αξία	Φ.π.α.	Τελευταίο εξοφληθέν τιμολόγιο
.....	2.730.007,00	1.365.003,00	1.367.975,80	1.112.880,93	255.094,87	/ 27-10-2015
.....	361.099,00	180.549,50	181.262,54	147.369,91	33.892,63	/ 2-9-2015
.....	99.635,00	49.817,50	49.886,69	40.684,37	9.202,32	/ 24-6-2015
.....	11.562,00	5.781,00	5.800,19	4.736,77	1.063,42	/ 22-5-2015
ΣΥΝΟΛΟ	3.202.303,00	1.601.151,50	1.604.925,22	1.305.671,98	299.253,24	

Ως εκ τούτου εξοφλήθηκαν τα αρχαιότερα τιμολόγια μέχρι το έτος 2015 και παρέμειναν ανεξόφλητα τα μεταγενέστερα-νεότερα εκδοθέντα τιμολόγια, με συνέπεια ο ΦΠΑ που αναλογεί στα νεότερα τιμολόγια, ύψους 34.595,34 ευρώ, λόγω οριστικής αδυναμίας πληρωμής, να μην υπάρχει η δυνατότητα να εισπραχθεί.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα της παρ. 5α του άρθρου 19 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, 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».

Επειδή, με την αριθμ./2019 απόφαση του β' τμήματος του ΣτΕ εξετάστηκε προσφυγή η οποία ασκήθηκε ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου, 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/..../2018 πράξης της οικείας Επιτροπής του Δικαστηρίου.

Επειδή, με την ως άνω2018 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 προβλεπόμενων 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 13.** Επειδή, ακολουθώντας, 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 ζημιάς” 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)]. 15 κ.ά.], ενώ, εξάλλου, παρέκκλιση από την τήρηση των κανόνων που διέπουν τη βάση επιβολής του φόρου με σκοπό τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης 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 τηρήσεως των (θεμελιωδών στο δίκαιο της Ένωσης) αρχών της αναλογικότητας και της ισότητας [βλ. την προμνημονευθείσα απόφαση ΔΕΕ της 23ης Νοεμβρίου 2017, Enzo Di Maura C-246/16, σκέψεις 25 και 28 και τις εκεί παραπομπές]- τη συμφυή 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 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 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).**

Επειδή, στο αριθμ. πρωτ. Ο ΔΕΕΦ Α 1165616 ΕΞ 2019/28-11-2019 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας με θέμα «Καθορισμός διαδικασίας για την εφαρμογή της απόφασης ΣτΕ/2019 στις περιπτώσεις υποκειμένων-εκδοτών τιμολογίων που καλύπτονται από την απόφαση/2017 του Πολ/λούς Πρωτοδικείου, όπως έχει διορθωθεί και ισχύει» αναφέρεται ότι:

«Με την με υπ' αρ.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**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 Δ.Ο.Υ. προκειμένου ο Προϊστάμενος αυτής να ικανοποιήσει το αίτημα της επιχείρησης περί μείωσης της φορολογητέας βάσης.

Προκειμένου να υπάρχει ενιαία αντιμετώπιση των υποκειμένων-επιχειρήσεων που καταλαμβάνονται από την απόφαση/2017 του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες:

A. 1. Υποκείμενοι (εκδότες τιμολογίων) που καταλαμβάνονται από την απόφαση **../2017** του Πολυμελούς Πρωτοδικείου, όπως ισχύει, και έχουν υποβάλει δήλωση ΦΠΑ συμπεριλαμβάνοντας αξία και ΦΠΑ ανεξόφλητων τιμολογίων, είτε με επιφύλαξη είτε χωρίς επιφύλαξη, και δεν έχει ασκηθεί προσφυγή στο δικαστήριο, έχουν δικαίωμα να ζητήσουν τη μείωση της φορολογητέας βάσης, για τις απαιτήσεις που κατέστησαν ολικώς ή μερικώς ανεπίδεκτες είσπραξης, δυνάμει της συμφωνίας εξυγίανσης που επικυρώθηκε από την ανωτέρω απόφαση **...../2017** του Πολυμελούς Πρωτοδικείου, ακολουθώντας αναλογικά τα οριζόμενα στο άρθρο 19 παρ. 5α του Κώδικα ΦΠΑ.

2. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές, οι ενδιαφερόμενοι υποκείμενοι των οποίων η υπόθεση είτε εκκρεμεί στη Διοίκηση (έχει ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ή δεν έχει παρέλθει η προθεσμία για την άσκηση της) είτε όχι αλλά δεν έχει ασκηθεί προσφυγή στο δικαστήριο, υποβάλλουν αίτηση περί μείωσης της φορολογητέας βάσης, κατ' αναλογία του άρθρου 19 παρ. 5α, στον Προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ για την παραλαβή των δηλώσεων και προσκομίζουν τα ακόλουθα στοιχεία (πρωτότυπα ή φωτοαντίγραφα νομίμως επικυρωμένα):

- Την απόφαση2017 του Πολυμελούς Πρωτοδικείου, όπως έχει διορθωθεί και ισχύει, η οποία επικυρώνει τη συμφωνία που περιλαμβάνει τη μείωση των απαιτήσεων, με συνημμένη τη συμφωνία αυτή καθώς και τη συνημμένη σε αυτή κατάσταση πιστωτών,
- βεβαίωση από το Δικαστήριο ότι η επικυρωτική απόφαση δεν έχει ανατραπεί ή ανακληθεί και ότι δεν έχει ασκηθεί αίτηση για δικαστική ακύρωση ή ανάκληση της επικυρωτικής απόφασης καθώς και ότι δεν έχει κηρυχθεί σε πτώχευση ούτε έχει υποβληθεί αίτηση για κήρυξη σε πτώχευση της υπαχθείσας σε διαδικασία εξυγίανσης επιχείρησης.
- υπεύθυνη δήλωση από τον αιτούντα / πιστωτή ότι δεν έχει ανατραπεί ως προς αυτόν η συμφωνία λόγω καταγγελίας αυτής ή λόγω πλήρωσης ως προς αυτόν τυχόν διαλυτικής αίρεσης που έχει περιληφθεί στη συμφωνία μόνο εφόσον διαπιστωθεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ότι περιλαμβάνεται στους όρους της συμφωνίας σχετική αίρεση.
- βεβαίωση από το δικαστήριο ότι δεν έχει ασκηθεί προσφυγή (εφόσον η υπόθεση δεν εκκρεμεί στη Διοίκηση).

3. Για τη μείωση της φορολογητέας βάσης κατά το ποσό που η απαίτηση κατέστη οριστικά ανείσπρακτη, ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ εκδίδει απόφαση εντός εξαμήνου από την ημερομηνία που υποβλήθηκε η αίτηση από τον υποκείμενο.

4. Ο ΦΠΑ που αντιστοιχεί στο ποσό κατά το οποίο μειώνεται η φορολογητέα βάση, στην περίπτωση που έχει συμπεριληφθεί σε δήλωση ΦΠΑ από τον υπόχρεο, συμψηφίζεται κατά τη φορολογική περίοδο κατά την οποία εκδόθηκε η απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ. Συγκεκριμένα το ποσό κατά το οποίο μειώθηκε η απαίτηση αναγράφεται στη δήλωση ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου, κατά την οποία εκδίδεται η απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, ως αρνητική εκροή στους κωδικούς της δήλωσης 301 -306 και το αντίστοιχο ποσό ΦΠΑ με αρνητικό επίσης πρόσημο στους κωδικούς 331-336. Εάν το ποσό που προκύπτει τελικά είναι πιστωτικό,

τότε η επιχείρηση μπορεί είτε να το ζητήσει προς επιστροφή, σύμφωνα με τους γενικούς κανόνες επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, είτε να το μεταφέρει προς συμψηφισμό.

Β. Υποκείμενοι (εκδότες τιμολογίων) που καταλαμβάνονται από την απόφαση2017 του Πολυμελούς Πρωτοδικείου όπως ισχύει, οι οποίοι δεν έχουν συμπεριλάβει στη δήλωση ΦΠΑ αξία και ΦΠΑ ανεξόφλητων τιμολογίων και οι οποίοι υποκείμενοι βρίσκονται σε διαδικασία ελέγχου, υποβάλλουν αίτηση κατά τα αναφερόμενα στην ενότητα Α. Η αίτηση προωθείται κατά προτεραιότητα και εφόσον εκδοθεί η απόφαση του προϊσταμένου ΔΟΥ, αυτή λαμβάνεται υπόψη κατά τον έλεγχο.

Επειδή, από τις προπαρατεθείσες διατάξεις προκύπτει ότι η Δ.Ο.Υ. ΚΙΛΚΙΣ ασκώντας κατά νόμιμο τρόπο την εξουσία της σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 και ελέγχοντας τα αναφερόμενα στη παράγραφο Α.2 του με αριθ. πρωτ. Ο ΔΕΕΦ Α 1165616 ΕΞ 2019/28-11-2019 εγγράφου της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας στοιχεία, (μεταξύ άλλων και τις καταστάσεις ανά έτος με τα τιμολόγια των τεσσάρων εταιριών σε διαδικασία εξυγίανσης, το Αναλυτικό καθολικό λογαριασμών της ομάδας 7 και 54., το ισοζύγιο λογαριασμών, τις λογιστικές εγγραφές διαγραφής απαίτησης που προσκόμισε η προσφεύγουσα στη Δ.Ο.Υ., τις περιοδικές δηλώσεις φ.π.α. συμπεριλαμβανομένης της αξίας και του φ.π.α των ανεξόφλητων τιμολογίων), ικανοποίησε εν μέρει το αίτημα περί μείωσης της φορολογητέας βάσης της κατά 50% των συνολικών απαιτήσεων της προσφεύγουσας μετά την αφαίρεση τυχόν πιστωτικών υπολοίπων, ήτοι, $3.202.303,00 \times 50\% = 1.601.151,50$ ευρώ ανά συντελεστή φ.π.α. 9%, 13%, 16%, 18%, 21%, 22%, 23% και 24%. Ειδικά για τυχόν καταβολές μετά την 30-6-2016 λογίζεται ότι εξοφλούν μέρος της απομειωθείσας απαίτησης (σελ.137 της με αρ./2017 απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών) προβαίνοντας στην έκδοση της με αρ. υπ' αριθ.....-2020..

Συνεπώς το ποσό που κατατέθηκε ύψους 1.601.151,50 ευρώ, από την εταιρία «.....» αφορούσε το σύνολο των τιμολογίων που δεν εξοφλήθηκαν από τις τέσσερις (4) εταιρίες σε εξυγίανση, όπου βάσει απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών (.../2017) έγινε η απομείωση κατά 50%, το οποίο και δεν αμφισβητείται από την προσφεύγουσα και στη συνέχεια η εξόφληση της απομειωθείσας απαίτησης.

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 422 ΑΚ, ορίζεται ότι, αν ο οφειλέτης έχει περισσότερα χρέη προς τον δανειστή και η καταβαλλόμενη παροχή δεν επαρκεί για την εξόφληση όλων, τότε ο προσδιορισμός του εξοφλούμενου χρέους θα γίνει με βάση την τυχόν συμφωνία των μερών, ελλείψει δε τέτοιας συμφωνίας, ο προσδιορισμός αυτός θα γίνει μονομερώς από τον οφειλέτη, κατά την καταβολή, ενώ, σε περίπτωση που ούτε ο οφειλέτης άσκησε το εν λόγω δικαίωμα επιλογής, η παροχή θα καταλογισθεί πρώτον στο ληξιπρόθεσμο χρέος και επί πολλών ληξιπρόθεσμων χρεών, σε εκείνο που παρέχει μικρότερη ασφάλεια για τον δανειστή, επί χρεών δε με ίση ασφάλεια, στο

επαχθέστερο για τον οφειλέτη και επί χρεών εξίσου επαχθών, στο αρχαιότερο, αν δε τα περισσότερα χρέη έχουν γεννηθεί συγχρόνως, ο καταλογισμός θα γίνει συμμετρως.

Επειδή, η προσφεύγουσα οφείλει να αποδείξει ότι ο καταλογισμός της παροχής στο επίδικο χρέος έγινε είτε βάσει συμφωνίας των μερών, είτε κατόπιν ασκήσεως από τον οφειλέτη του σχετικού δικαιώματος επιλογής, είτε συμφώνως με τη προβλεπόμενη στο άρθρο 422 εδ. β' ΑΚ σειρά καταλογισμού.

Επειδή, από την με αρ./2017 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου καθώς και από το από2017 Ιδιωτικό Συμφωνητικό που υπεγράφη μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ..... δεν γίνεται διάκριση ποια τιμολόγια ως επαχθέστερα (παλαιότερα ή νεότερα) θα εξοφληθούν.

Επειδή, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στη σελ. 137 της με αρ./2017 απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου ορίζεται ; «Ειδικά για τυχόν καταβολές μετά την 30-6-2016 λογίζεται ότι εξοφλούν μέρος της απομειωθείσας απαίτησης».

Επειδή, περαιτέρω η προσφεύγουσα το ποσό επιστροφής φ.π.α που αιτείται ύψους 299.253,24 ευρώ, αντιστοιχεί σε συνολική καθαρή αξία 1.305.671,98 ευρώ, ήτοι, συνολικού ποσού 1.604.825,22 ευρώ, είναι μεγαλύτερο κατά το ποσό των 3.673,72 ευρώ του συνόλου των διαγραφέντων απαιτήσεων ύψους 1.601.151,50 ευρώ, που δέχθηκε το Πολυμελές Πρωτοδικείο με την με αρ./2017 απόφαση, (βάσει της ένδικης αξίωσης 3.202.303,00 ευρώ, μειωμένης κατά το ποσοστό 50%), ποσό που δεν το αμφισβητεί.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η Δ.Ο.Υ..... για τη μείωση της φορολογητέας βάσης, ορθώς έλαβε υπόψη αρχικά το σύνολο των εκδοθέντων τιμολογίων ύψους 3.202.303,00 ευρώ, εφαρμόζοντας στο σύνολο της καθαρής αξίας και στο συνολικό ποσό Φ.Π.Α.(ανά συντελεστή φ.π.α. 9%, 13%, 16%, 18%, 21%, 22%, 23% και 24%) μείωση κατά 50%, ώστε, κατά την προσέγγιση αυτή το συνολικό ποσό της μείωσης να ανέρχεται συνολικά σε 1.601.151,50 ευρώ (που αναλύεται σε καθαρή αξία 1.336.493,50 ευρώ και φ.π.α. 264.657,90 ευρώ) και όχι επιλεκτικά τα πιο πρόσφατα εξαιρώντας τα παλαιότερα, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν γίνεται δεκτός.

Επειδή, ακολούθως, ορθώς η Δ.Ο.Υ. με την υπ' αριθ.....-2020 προσβαλλόμενη απόφαση, έκανε δεκτή κατά ένα μέρος την με αρ.πρωτ.-2020 αίτηση της προσφεύγουσας και εγκρίθηκε ποσό επιστροφής φ.π.α ύψους 264.657,90 ευρώ (καθαρής αξίας 1.336.493,50 ευρώ) στο σύνολο των απαιτήσεων ύψους 1.601.151,50 ευρώ, αφού προηγουμένως

το Πολυμελές Πρωτοδικείο με την με αρ.2017 απόφαση, δέχθηκε ως βάσιμη την εξόφληση της ένδικης αξίωσης μειωμένης κατά το ποσοστό 50%.

Για τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας Ανώνυμης Εταιρίας με την επωνυμία «.....» και με διακριτικό τίτλο «.....» με ΑΦΜ:.....

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.