



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 02-02-2021
Αριθμός απόφασης: 540

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).

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-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «..... και τον διακριτικό τίτλο «.....» με **ΑΦΜ:**, με έδρα, με νόμιμο εκπρόσωπο τον κ. με Α.Φ.Μ., με αντικείμενο εργασιών: Υπηρεσίες καθαρισμού πλοίων κατά της με αρ.πρωτ.....-2020 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στην από 26.02.2020 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ της εταιρείας, η οποία έλαβε αρ. πρωτ. και με την οποία ζητήθηκε το ποσό ΦΠΑ 32.118,70€, για τιμολόγια που εξέδωσε κατά τα έτη 2016, 2017, προς την ανώνυμη εταιρία με την επωνυμία: «.....» με Α.Φ.Μ., επειδή οι σχετικές απαιτήσεις κατέστησαν οριστικώς ανείσπρακτες λόγω της

οριστικής μείωσης, καθώς η ανωτέρω εταιρεία έχει τεθεί σε καθεστώς εξυγίανσης 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 από2020 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «..... και τον διακριτικό τίτλο «.....» με **ΑΦΜ:** η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Κατά την2017 η ανώνυμη εταιρία με την επωνυμία: επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ..... αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. με αίτησή της, ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου (Διαδικασία Εκούσιας Δικαιοδοσίας), αιτήθηκε το άνοιγμα και την επικύρωση προπτωχευτικής συμφωνίας εξυγίανσης και μεταβίβασης επιχείρησης, σύμφωνα με το άρθρο 99 ν. 3588/2007 (Πτωχευτικού Κώδικα), όπως ισχύουν μετά την τροποποίηση του ν.4013/2011, 4072/2012, 4141/2013, 4316/2014, 4336/2015, 4387/2016, 4446/2016, λόγω οικονομικών προβλημάτων και επαπειλούμενης αδυναμίας εκπλήρωσης των ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεών τους.

Με την υπ' αρ..../2018 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών αναγνωρίστηκε ως πτωχευτική εταιρία και επικυρώνεται η μείωση των απαιτήσεων των προμηθευτών, λοιπών πιστωτών και νομικών συμβούλων της εταιρίας που κατά την 31-03-2017 ανέρχονταν στο ποσό των 97.193.513 ευρώ κατά ποσοστό 97,5% (όπως αναφέρεται στο 21^ο και 27^ο φύλλο της απόφασης).

Σύμφωνα με το βασικό περιεχόμενο αναφορικά με τους ανέγγυους προμηθευτές, δηλαδή αυτούς των οποίων οι απαιτήσεις δεν εξασφαλιζονταν με γενικό ή ειδικό προνόμιο, στους οποίους συμπεριλαμβάνονταν και η προσφεύγουσα, οι απαιτήσεις τους από τη μεταξύ τους σύμβαση/σχέση εμπορικής συνεργασίας, που υφίσταντο μέχρι και την 31-03-2017, διαγράφονται κατά ποσοστό 97,5% .

Στο πλαίσιο της ενάσκησης σχετικού δικαιώματος, η προσφεύγουσα υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. την υπ' αρ.2020 αίτηση περί επιστροφής ποσού Φ.Π.Α. ύψους 32.118,70€, που εμπεριέχεται στην καθαρή αξία ανείσπρακτων τιμολογίων ύψους 171.935,05 ευρώ, με φ.π.α. που αναλογεί συνολικού ύψους 32.942,25 ευρώ, για το χρονικό διάστημα από 16.03.2016 έως 31.03.2017.

Κατόπιν των ανωτέρω η Δ.Ο.Υ. κοινοποίησε στις 30.09.2020 στην προσφεύγουσα την με αρ.πρωτ.έγγραφο απάντηση, με την οποία δεν έκανε δεκτό το αίτημα της επιστροφής φ.π.α. ύψους 32.118,70€, για τα τιμολόγια που εξέδωσε προς την εταιρεία με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ.αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. για τα έτη 2016 και 2017, επειδή οι διατάξεις της παρ.5α του άρθρου 19 του ν.2859/2000 του κώδικα ΦΠΑ, αφορούν απαιτήσεις ανείσπρακτες λόγω θέσεως της επιχείρησης σε ειδική εκκαθάριση και όχι σε κατάσταση εξυγίανσης, και ότι η με αρ./2019 απόφασης του ΣτΕ αφορά τις περιπτώσεις ανείσπρακτων απαιτήσεων από την επιχείρηση και αφορά όσους καταλαμβάνονται από την αρ. .../2019 απόφαση Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών σύμφωνα με το Ο ΔΕΕΦ Α 1165616 ΕΞ 2019/28-11-2019 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας.

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

- Να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη απορριπτική απόφαση της φορολογικής αρχής.
- Να γίνει δεκτή η αίτηση επιστροφής ΦΠΑ και να επιστραφεί ο αιτηθείς ΦΠΑ ποσού 32.118,70€.

Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι :

-1. Εσφαλμένα και παρανόμως η φορολογική αρχή απέρριψε την αίτηση επιστροφής φπα της, για το λόγο ότι οι διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 5α του Κώδικα ΦΠΑ που προβλέπουν περιοριστικά τις περιπτώσεις μείωσης της φορολογητέας αξίας μετά την πραγματοποίηση των φορολογητέων πράξεων στην περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής του τιμήματος. Προς απόδειξη των ισχυρισμών της προσκομίζει με την ενδικοφανή προσφυγή: α) την υπ'αρ...../2018 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου(Τμήμα Εκούσιας Δικαιοδοσίας) που περιλαμβάνει τη συμφωνία που επικυρώνει τη μείωση των απαιτήσεων της κατά το ποσοστό 97,5%, β) βεβαίωση από το Δικαστήριο ότι η ανωτέρω επικυρωτική απόφαση δεν έχει ανατραπεί ή ανακληθεί και ότι δεν έχει κηρυχθεί σε πτώχευση ούτε έχει υποβληθεί αίτηση για κήρυξη σε πτώχευση της υπαχθείσας σε διαδικασία εξυγίανσης επιχείρησης και γ) την από 14/03/2018 επιβεβαίωση των οφειλόμενων ποσών από την εταιρεία με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. συνολικού ύψους 171.752,34 ευρώ τα οποία αφορούν υπόλοιπα κατά την 31-12-2017 προ της έκδοσης της ως άνω σχετικής απόφασης (αρ...../2018).

-2. Πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 90 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ.

-3. Παραβίαση της αρχής της ουδετερότητας της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας των διατάξεων του άρθρου 19 παρ. 5α του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύουν.

-4.Επί πλέον η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι παρανόμως η φορολογική αρχή απέρριψε την αίτηση επιστροφής ΦΠΑ της εταιρείας, για το λόγο ότι η μη δυνατότητα μείωσης της φορολογητέας βάσης του ΦΠΑ σε περίπτωση αδυναμίας είσπραξης του τιμήματος από τον αντισυμβαλλόμενο συνιστά υπέρμετρο περιορισμό των θεμελιωδών δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, προσκομίζοντας με την ενδικοφανή προσφυγή την σχετ. υπ' αρ./2019 απόφαση του ΣτΕ, την υπ'αρ. ΔΕΕΦ Α 1165616 Ξ 2019/28.11.2019 οδηγία του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής

Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) όπως και την υπ'αρ./31-3-2018 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου (Τμήμα Εκούσιας Δικαιοδοσίας).

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').

Επειδή, στο άρθρο 90 της 2006/112/ΕΚ Οδηγίας του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (οδηγία περί ΦΠΑ) ορίζεται:

«1. Σε περίπτωση ακύρωσης, καταγγελίας, λύσης, **ολικής ή μερικής μη καταβολής**, ή μείωσης **της τιμής**, που επέρχεται μετά την πραγματοποίηση της πράξης, **η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται ανάλογα**, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από τα κράτη μέλη.

2. Σε περίπτωση **ολικής ή μερικής μη καταβολής της τιμής**, **τα κράτη μέλη μπορούν να παρεκκλίνουν από τη διάταξη της παραγράφου 1»**.

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

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

Σύμφωνα όμως με τα προσφάτως κριθέντα με την αριθμ. C-246/2016 απόφαση του ΔΕΕ, η οποία μεταξύ άλλων επιχειρεί να ερμηνεύσει εκ νέου την παρ. 2 του άρθρου 90 της οδηγίας «**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 μειώσεως 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, EU:C:1997:339, 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 πωλήσεως 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 πωλήσεως, μολονότι δεν αρκεί αφεαυτής, αντιθέτως προς την καταγγελία ή την ακύρωση της συμβάσεως, για την επαναφορά των διαδίκων και πρώην συμβαλλομένων στην προτέρα κατάσταση, παρέχει δικαίωμα αντίστοιχης μειώσεως 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 Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, σκέψη 25). 17 Εντούτοις, όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο, αυτή η δυνατότητα παρεκκλίσεως, η οποία ισχύει αυστηρώς μόνο στην περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής του τιμήματος, στηρίζεται στην παραδοχή ότι η μη καταβολή της αντιπαροχής ενδέχεται, υπό ορισμένες περιστάσεις και λόγω του ισχύοντος εντός του οικείου κράτους μέλους δικαίου, να είναι δυσχερώς διακριβώσιμη ή να είναι απλώς προσωρινή (απόφαση της 3ης Ιουλίου 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, σκέψη 18). 18 Ως εκ τούτου, η άσκηση αυτής της ευχέρειας παρεκκλίσεως πρέπει να είναι δικαιολογημένη προκειμένου τα μέτρα που λαμβάνουν τα κράτη μέλη με σκοπό την εφαρμογή της να μη διαταράσσουν την επίτευξη του σκοπού της φορολογικής εναρμονίσεως, ο οποίος επιδιώκεται με την έκτη οδηγία (απόφαση της 3ης Ιουλίου 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, σκέψη 18). [...] 21 Συναφώς, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, οι εξαιρέσεις πρέπει να ερμηνεύονται συστατικώς (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 20ής Ιουνίου 2002, Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-287/00, EU:C:2002:388, σκέψη 47, της 14ης Ιουνίου 2007, *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343, σκέψη 16, και της 21ης Μαρτίου 2013, *PFC Clinic*, C-91/12, EU:C:2013:198, σκέψη 23). Όπως, όμως, προκύπτει από το ίδιο το γράμμα του άρθρου 11, Γ, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, μολονότι τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα

παρεκκλίσεως από την προβλεπόμενη στο πρώτο εδάφιο διόρθωση της βάσεως επιβολής του φόρου, ο νομοθέτης της Ένωσης δεν τους παρέσχε, πάντως, τη δυνατότητα να αποκλείουν εντελώς τη διόρθωση αυτή. 22 Η κρίση αυτή επιβεβαιώνεται και από την ερμηνεία του άρθρου 11, Γ, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας βάσει του σκοπού της διατάξεως αυτής. Πράγματι, μολονότι είναι ουσιώδες να έχουν τα κράτη μέλη τη δυνατότητα να αντιμετωπίζουν τη συμφυή με τον οριστικό χαρακτήρα της μη εξοφλήσεως τιμολογίου αβεβαιότητα, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 16 της παρούσας αποφάσεως, αυτή η δυνατότητα παρεκκλίσεως δεν μπορεί να βαίνει πέραν της εν λόγω αβεβαιότητας, καταλαμβάνοντας, ιδίως, το ζήτημα αν μπορεί να αποκλεισθεί μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου σε περίπτωση μη καταβολής. 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 (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 13ης Μαρτίου 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, σκέψη 25, και της 13ης Μαρτίου 2014, *Malburg*, C-204/13, EU:C:2014:147, σκέψη 41).

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/12.6./2018 πράξης της οικείας Επιτροπής του Δικαστηρίου.

Επειδή, με την ως άνω απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας 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, ειδικότερα στην ως άνω απόφαση του ΣΤΕ μεταξύ άλλων αναφέρονται τα κάτωθι:

Σκέψη 13. Επειδή, ακολούθως, με τον μεταγενέστερο (και μνημονεύόμενο 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 μνημονεύόμενες 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/EK 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 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/EK, 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).**

Σκέψη 17. 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, απορριπτόμενων 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 μειώσεώς 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 τμήματος και, συνεπώς, το δικαίωμά της για μείωση της φορολογικής βάσης (και, εντεύθεν, μείωσης της οικείας φορολογικής οφειλής της) δεν μπορούσε να αποκλεισθεί.

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 Αθηνών, 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 8/2017 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.

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

A. 1. Υποκείμενοι (εκδότες τιμολογίων) που καταλαμβάνονται από την απόφαση/2017 του Πολ/λούς 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 εισπράξης, δυνάμει της συμφωνίας εξυγίανσης που επικυρώθηκε από την ανωτέρω απόφαση2017 του Πολ/λούς Πρωτοδικείου Αθηνών, 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 άσκησή 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 απόφαση ./2017 του Πολ/λούς 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 απόφαση/2017 του Πολ/λους Πρωτοδικείου Αθηνών, 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.

Γ. ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

1. Με βάση τα αναφερόμενα πιο πάνω και δεδομένου ότι στις πιο πάνω περιπτώσεις παρέχεται η δυνατότητα μείωσης της φορολογητέας αξίας για σκοπούς εφαρμογής των διατάξεων του ν.2859/2000 και επιστροφής του Φ.Π.Α. που αναλογεί στις σχετικές πράξεις, τα σχετικά ποσά δεν αποτελούν δαπάνη για την επιχείρηση και ως εκ τούτου δεν τίθεται θέμα έκπτωσης τους από τα ακαθάριστα έσοδά της (σχετ. ΠΟΛ.1080/2017 εγκύκλιος).

2. Σε περίπτωση που το ποσό μείωσης της φορολογητέας αξίας για σκοπούς εφαρμογής των διατάξεων του ν.2859/2000 έχει εκπέσει ταυτόχρονα και ως δαπάνη κατά τη διαγραφή της απαίτησης (προγενέστερο έτος), σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις ΠΟΛ.1080/2017 και ΠΟΛ.1113/2015 εγκυκλίου μας, θα πρέπει το ποσό αυτό να επιβαρύνει το ίδιο έτος (ήτοι αυτό που λαμβάνει χώρα η μείωση της φορολογητέας αξίας από πλευράς ΦΠΑ) ως έσοδο τα αποτελέσματα του υπόψη νομικού ή νομικής οντότητας ή φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα δεδομένου ότι πλέον αυτό αντιμετωπίζεται με βάση τις σχετικές διατάξεις ΦΠΑ (άρθρο 19 παρ. 5α του ν.2859/2000).».

Επειδή, στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητάς της η προσφεύγουσα είχε μεταξύ των άλλων εκδώσει κατά τα έτη 2016 και 2017 τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 171.935,05€ με αναλογούντα ΦΠΑ 23% και 24% συνολικού ύψους 32.942,25€, προς την εταιρεία με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ..... αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ., γεγονός που επιβεβαιώνεται και από την αντισυμβαλλόμενη εταιρία και ειδικότερα από τους Ορκωτούς ελεγκτές της, με την από/2018 έγγραφη επιβεβαίωση των οφειλόμενων ποσών προς την προσφεύγουσα συνολικού ύψους 171.752,34 ευρώ κατά την 31-12-2017, προ της έκδοσης της σχετικής απόφασης (αρ.....-2018).

Επειδή, η ως άνω εταιρεία με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. κηρύχθηκε σε κατάσταση πτώχευσης, στις2017, σύμφωνα με την υπ' αρ...../2018 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείουμε την οποία επικυρώνεται η μείωση των απαιτήσεων των προμηθευτών, λοιπών πιστωτών και νομικών συμβούλων της εταιρίας κατά ποσοστό 97,5% που κατά την 31-03-2017 ανέρχονταν στο συνολικό ποσό των 97.193.513 ευρώ (όπως αναφέρεται στο 21^ο και 27^ο φύλλο της απόφασης)

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 είσπραξης 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 περιπτώσει, 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, λαμβάνοντας υπόψη τη σκέψη 14 της ΣτΕ/2019, αβασίμως, η Δ.Ο.Υ. με την με αρ.πρωτ.2020 έγγραφη απάντηση, 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 106α 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, για τους ως άνω λόγους, η κρινόμενη προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή και να γίνουν δεκτές οι παρεμβάσεις για την “οριστικότητα” της μη είσπραξης των απαιτήσεων της από την εταιρεία με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., σύμφωνα με την υπ’ αρ.109/2018 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου, με την οποία επικυρώνεται η αδυναμία εκπλήρωσης των ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων της και ακολούθως επικυρώνεται η μείωση των απαιτήσεων των προμηθευτών, λοιπών πιστωτών και νομικών συμβούλων της εταιρίας κατά το ποσοστό των 97,5% (όπως αναφέρεται στο 21^ο και 27^ο φύλλο της απόφασης), να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη απόρριψη της ΔΟΥ και να αναπεμφθεί η υπόθεση στην εν λόγω Δ.Ο.Υ, προκειμένου ο Προϊστάμενός της, ασκώντας κατά νόμιμο τρόπο την εξουσία του, να ικανοποιήσει το αίτημα περί μειώσεως 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.

Επειδή, από τα ως άνω προκύπτει ότι το αίτημα της προσφεύγουσας περί επιστροφής του Φ.Π.Α., ο οποίος αντιστοιχεί στη συνολική απαίτησή της ως πτωχευτική πιστώτρια, **κατ’ αρχήν βάσιμα προβάλλεται**.

Επειδή, βάσει των ως άνω, η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή και ο Προϊστάμενός της Δ.Ο.Υ., ασκώντας κατά νόμιμο τρόπο την εξουσία του σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 και ελέγχοντας τα διαδικαστικά αναφερόμενα στην παράγραφο Α.2 του με αριθ. πρωτ. ΔΕΕΦ Α 1165616 ΕΞ 2019/28- 11-2019 εγγράφου της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας στοιχεία, να ικανοποιήσει το αίτημα περί μειώσεως της βάσης επιβολής του φόρου της προσφεύγουσας, προβαίνοντας σε νέα εκκαθάριση του οφειλομένου απ’ αυτήν ποσού φόρου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης-**2020** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «**NORTH**» και τον διακριτικό τίτλο «.....» με **ΑΦΜ:** προκειμένου να εφαρμοστούν από τη Δ.Ο.Υ. τα διαδικαστικά οριζόμενα στο Ο ΔΕΕΦ Α 1165616 ΕΞ 2019/28-11-2019 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας.

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

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.