



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 01.03.2021

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 771

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 2017/23.10.2020 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)

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 02.11.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία '.....', με Α.Φ.Μ., η οποία εδρεύει στο , θέση , κατά της τεκμαιρόμενης (σιωπηρής) αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ στην με αρ. πρωτ. /2020 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ της εταιρείας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 02.11.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία '.....', με 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:

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

1. Να ακυρωθεί και εξαφανιστεί η τεκμαιρόμενη σιωπηρή απόρριψη της με αρ. Πρωτ /2020 αιτήσεως προς την Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά και

2. Να επιστραφεί νομιμότοκα το συνολικό ποσό των 79.164,71 ευρώ που αντιστοιχεί στο ΦΠΑ των τιμολογίων που, σύμφωνα με τις ανωτέρω δικαστικές αποφάσεις συμπεριλήφθηκαν στο σχέδιο εξυγίανσης, δεν πληρωθήκαν και πλέον κατέστη αδύνατη και στο μέλλον η πληρωμή τους από τις οφειλέτιδες εταιρείες, “.....” και “.....”, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

“1.παρανόμως η φορολογική αρχή απέρριψε την αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. της εταιρείας μας, διότι 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 καταβολής του τιμήματος έχουν ενσωματώσει πλημμελώς τις διατάξεις του άρθρου 90 της Οδηγίας 2006/112/EK.

2. παρανόμως η φορολογική αρχή απέρριψε την αίτηση επιστροφής ΦΠΑ της εταιρείας, διότι οι διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 5α του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύουν, παραβιάζουν την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ και τις αρχές της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας

3. παρανόμως η φορολογική αρχή απέρριψε την αίτηση επιστροφής ΦΠΑ της εταιρείας, διότι η μη δυνατότητα μείωσης της φορολογητέας βάσης του ΦΠΑ σε περίπτωση αδυναμίας είσπραξης του τιμήματος από τον αντισυμβαλλόμενο συνιστά υπέρμετρο περιορισμό των θεμελιωδών δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται από τα άρθρα 17 και 20 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

4.η υπ’ αρ. 355/2019 απόφαση του ΣτΕ.”

Προς τούτο, η προσφεύγουσα, προσκομίζει τα κάτωθι:

- Την ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου από 30-12-2016 με αρ. Καταθ. Δικογράφου/2016 αίτηση της εταιρεία “.....” στην οποία περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις της
- Την ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου από 30-12-2016 με αρ. Καταθ. Δικογράφου/2016 αίτηση της εταιρεία “.....” στην οποία περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις της
- Τη με αριθμό/2017 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου
- Τη με αριθμό/2017 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου
- Την ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου από 30-10-2018 με ΓΑΚ και ΕΑΚ/2018 αίτησή της περί ακύρωσης της συμφωνίας εξυγίανσης της εταιρείας “.....”
- Τη με αριθμό/2019 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου
- Το με αρ. /2020 πιστοποιητικό περί μη ασκήσεως ενδίκων μέσων του Πρωτοδικείου
- Τη με αρ. Πρωτ. /2020 αίτησή της στην Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά
- Τη με αρ. καταχώρησης μέσω TAXIS τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ περιόδου 1-6-2017 έως 30-6-2017
- Το με αρ...../2019 κωδικοποιημένο καταστατικό της εταιρείας μας της Συμβολαιογράφου
- Το με αρ. Πρωτ. /2020 πιστοποιητικό ΓΕΜΗ για την εκπροσώπηση της εταιρείας μας
- Την από 26-10-2020 υπεύθυνη δήλωση του νομίμου εκπροσώπου της εταιρείας

Επειδή, στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητας η προσφεύγουσα μεταξύ των άλλων είχε εκδώσει:

Α. τιμολόγια συνολικής αξίας 175.59,06 € πλέον ΦΠΑ 42.136,57 € και συνολικά 217.705,63 € προς την εταιρεία με την επωνυμία ‘.....’ ,

Β. τιμολόγια συνολικής αξίας 154.283,913 € πλέον ΦΠΑ 37.028,14 € και συνολικά 191.312,05 € προς την εταιρεία με την επωνυμία “.....”.

Επειδή, η εταιρεία “.....”, υπέβαλλε ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου (Διαδικασία Εκούσιας Δικαιοδοσίας), τη με αρ. κατάθεσης/2016 “ΑΙΤΗΣΗ ΑΜΕΣΗΣ ΕΠΙΚΥΡΩΣΗΣ ΣΥΜΦΩΝΙΑΣ ΕΞΥΓΙΑΝΣΗΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΑΡΘΡΑ 99 και 106β 3588/2007 (όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν. 4446/22.12.2016)”, ζητώντας να γίνει δεκτή η αίτησή της και να επικυρωθεί η αναφερόμενη με ημερομηνία 28 Δεκεμβρίου 2016 συμφωνία εξυγίανσης που συνήφθη μεταξύ της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία «.....» και τον διακριτικό τίτλο «.....» και της πλειοψηφίας των πιστωτών της, οι οποίοι εκπροσωπούν το 84,12% του συνόλου των κατά την 30.09.2015 υποχρεώσεων της Εταιρείας καθώς και το 100% των με ειδικό προνόμιο ή εμπράγματα ασφάλεια εξασφαλισμένων απαιτήσεων της, όπως αυτές εμφανίζονται στα τηρούμενα βιβλία και στο Ισοζύγιο της 30.09.2016 της Εταιρείας.

Επειδή, η εταιρεία “.....”, υπέβαλλε ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου (Διαδικασία Εκούσιας Δικαιοδοσίας), τη με αρ. κατάθεσης/2016 “ΑΙΤΗΣΗ ΑΜΕΣΗΣ ΕΠΙΚΥΡΩΣΗΣ ΣΥΜΦΩΝΙΑΣ ΕΞΥΓΙΑΝΣΗΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΑΡΘΡΑ 99 και 106β 3588/2007 (όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν. 4446/22.12.2016)”, ζητώντας να γίνει δεκτή η αίτησή της και να επικυρωθεί η αναφερόμενη με ημερομηνία 28 Δεκεμβρίου 2016 συμφωνία εξυγίανσης που συνήφθη μεταξύ της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία «.....» και τον διακριτικό τίτλο «.....» και της πλειοψηφίας των πιστωτών της, οι οποίοι εκπροσωπούν το 73,75% του συνόλου των κατά την 30.09.2015 υποχρεώσεων της Εταιρείας καθώς και το 100% των με ειδικό προνόμιο ή εμπράγματα ασφάλεια εξασφαλισμένων απαιτήσεων της, όπως αυτές εμφανίζονται στα τηρούμενα βιβλία και στο Ισοζύγιο της 30.09.2016 της Εταιρείας.

Επειδή, το ΠΟΛΥΜΕΛΕΣ ΠΡΩΤΟΔΙΚΕΙΟ (Διαδικασία Εκούσιας Δικαιοδοσίας) με την/2017 Απόφασή του, απέρριψε τις κύριες παρεμβάσεις, δέχθηκε την αίτηση και της πρόσθετες παρεμβάσεις και επικύρωσε την από 28.12.2016 συμφωνία εξυγίανσης της αιτούσας ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και διακριτικό τίτλο «.....» και των πιστωτών της, κατά τα αναφερόμενα στο σκεπτικό της “.....Κατ’ ακολουθίαν των ανωτέρω και προκειμένου να εξασφαλιστεί η σταθερή επιχειρηματική δραστηριότητα της αιτούσας εταιρείας, από την οποία προσφέρεται εργασία σε εξήντα ένα (61) άτομα και δεδομένου ότι έχει ήδη επιτευχθεί, η κατά τα ανωτέρω αναφερόμενα συμφωνία εξυγίανσης, το Δικαστήριο τούτο προβλέπει ότι υπάρχουν βάσιμες προσδοκίες επιτυχίας της προτεινόμενης εξυγίανσης, καθώς και ότι η επικύρωση της συμφωνίας εξυγίανσης, σύμφωνα με όσα προαναφέρθηκαν, δεν παραβιάζει τη συλλογική ικανοποίηση των πιστωτών κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 99 παρ. 2 του ΠτΚ. Επομένως, ενόψει όλων των ανωτέρω, πρέπει η υπό κρίση αίτηση να γίνει δεκτή ως βάσιμη και κατ’ ουσίαν, καθώς οι ασκηθείσες υπέρ της ευδοκίμησης αυτής (της αίτησης) πρόσθετες παρεμβάσεις (υπό στοιχείο “Γ”) και να επικυρωθεί η ως άνω συμφωνία εξυγίανσης. Περαιτέρω, οι ασκηθείσες κύριες παρεμβάσεις (υπό στοιχείο “Β”) πρέπει να απορριφθούν ως ουσιαστικά αβάσιμες.....”

Επειδή, το ΠΟΛΥΜΕΛΕΣ ΠΡΩΤΟΔΙΚΕΙΟ (Διαδικασία Εκούσιας Δικαιοδοσίας) με την /2017 Απόφασή του, απέρριψε τις κύριες παρεμβάσεις, δέχθηκε την αίτηση και της πρόσθετες παρεμβάσεις και επικύρωσε την από 28.12.2016 συμφωνία εξυγίανσης της αιτούσας ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και διακριτικό τίτλο «.....» και των πιστωτών της, κατά τα αναφερόμενα στο σκεπτικό της “.....Κατ’ ακολουθίαν των ανωτέρω και προκειμένου να εξασφαλιστεί η σταθερή επιχειρηματική

δραστηριότητα της αιτούσας εταιρείας, από την οποία προσφέρεται εργασία σε δεκαεννέα (19) άτομα και δεδομένου ότι έχει ήδη επιτευχθεί, η κατά τα ανωτέρω αναφερόμενα συμφωνία εξυγίανσης, το Δικαστήριο τούτο προβλέπει ότι υπάρχουν βάσιμες προσδοκίες επιτυχίας της προτεινόμενης εξυγίανσης, καθώς και ότι η επικύρωση της συμφωνίας εξυγίανσης, σύμφωνα με όσα προαναφέρθηκαν, δεν παραβιάζει τη συλλογική ικανοποίηση των πιστωτών κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 99 παρ. 2 του ΠτΚ. Επομένως, ενόψει όλων των ανωτέρω, πρέπει η υπό κρίση αίτηση να γίνει δεκτή ως βάσιμη και κατ' ουσίαν, καθώς οι ασκηθείσες υπέρ της ευδοκίμησης αυτής (της αίτησης) πρόσθετες παρεμβάσεις (υπό στοιχείο "Γ") και να επικυρωθεί η ως άνω συμφωνία εξυγίανσης. Περαιτέρω, οι ασκηθείσες κύριες παρεμβάσεις (υπό στοιχείο "Β") πρέπει να απορριφθούν ως ουσιαστικά αβάσιμες....."

Επειδή, εν συνεχεία, η προσφεύγουσα, άσκησε, ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου (Διαδικασία Πτωχεύσεων) την από 26.11.2018 με ΓΑΚ/2018 και με ΕΑΚ/2018 ΑΙΤΗΣΗ ΑΚΥΡΩΣΗΣ της από 18.12.2016 ΣΥΜΦΩΝΙΑΣ ΕΞΥΓΙΑΝΣΗΣ μεταξύ της εταιρείας «.....» και των πιστωτών της, η οποία επικυρώθηκε με την υπ' αρ./2017 απόφαση του Δικαστηρίου.

Επειδή, κατά της ως άνω αίτησης ακύρωσης, εκδόθηκε η με αρ./2019 ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΠΟΛΥΜΕΛΟΥΣ ΠΡΩΤΟΔΙΚΕΙΟΥ (Εκούσια Δικαιοδοσία), σύμφωνα με την οποία απορρίφθηκε η ως άνω αίτηση της προσφεύγουσας.

Επειδή, α) στη με αρ. κατάθεσης/2016 "ΑΙΤΗΣΗ ΑΜΕΣΗΣ ΕΠΙΚΥΡΩΣΗΣ ΣΥΜΦΩΝΙΑΣ ΕΞΥΓΙΑΝΣΗΣ της εταιρείας '.....", περιλαμβάνεται και η προσφεύγουσα ως προμηθευτής με ανεξόφλητο υπόλοιπο 217.706,63 {ΛΟΙΠΟΙ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ 161.705,63 πλέον 56.000,00 = 217.706,63 € σελίδα 28} σε σύνολο υποχρεώσεων 99.155.460,67 € σύμφωνα με το από 30.09.2016 ισοζύγιο της ως άνω επιχείρησης,
β) στην με αρ./2017 ΑΠΟΦΑΣΗ του ΠΟΛΥΜΕΛΟΥΣ ΠΡΩΤΟΔΙΚΕΙΟΥ, η προσφεύγουσα, αναφέρεται μεταξύ των κυρίως παρεμβαινόντων {σελίδα 17}, και το συνολικό χρέος της ως άνω εταιρείας συνολικού ποσού 99.155.460,67 € αναφέρεται στη σελίδα 22.

Επειδή, α) στη με αρ. κατάθεσης/2016 "ΑΙΤΗΣΗ ΑΜΕΣΗΣ ΕΠΙΚΥΡΩΣΗΣ ΣΥΜΦΩΝΙΑΣ ΕΞΥΓΙΑΝΣΗΣ της εταιρείας ".....", περιλαμβάνεται και η προσφεύγουσα ως προμηθευτής με ανεξόφλητο υπόλοιπο 191.312,05 € {ΛΟΙΠΟΙ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ 121.312,05 + 25.000,00 + 25.000,00 + 20.000,00 = 191.312,05 € σελίδα 27} σε σύνολο υποχρεώσεων 44.204.481,87 € σύμφωνα με το από 30.09.2016 ισοζύγιο της ως άνω επιχείρησης,
β) στην με αρ./2017 ΑΠΟΦΑΣΗ του ΠΟΛΥΜΕΛΟΥΣ ΠΡΩΤΟΔΙΚΕΙΟΥ, η προσφεύγουσα, αναφέρεται μεταξύ των κυρίως παρεμβαινόντων {σελίδα 16}, και το συνολικό χρέος της ως άνω εταιρείας συνολικού ποσού 44.204.481,87 € αναφέρεται στη σελίδα 20.

Επειδή, οι απαιτήσεις της προσφεύγουσας παραμένουν ανεξόφλητες, στις 05.12.2019 υπέβαλε τη με αρ. καταχώρησης μέσω TAXIS τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ περιόδου 01.06 - 30.06.2017 (σχετικό 9 της ενδικοφανούς), προσθέτοντας στον κωδικό 503 της περιοδικής δήλωσης (αιτούμενο ποσό για επιστροφή) το ως άνω ποσό των 79.164,71 € και ζητώντας ταυτόχρονα την επιστροφή του.

Μετά δε, την υποβολή της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ, υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ την με αρ. πρωτ./2020 "ΑΙΤΗΣΗ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ ΦΠΑ" (σχετικό 8 της ενδικοφανούς), με την οποία ζητούσε ".... να επιστραφεί το ποσό των 79.164,71 € φπα, με συνημμένα α. τις υπ' αρ. 632/2017, 633/2017 αποφάσεις, β. πιστοποιητικό περί μη κατάθεσης ένδικων μέσων, και γ. την περιοδική δήλωση φπα".

Επειδή, με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στην αρμόδια φορολογική αρχή, της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης και αίτησης επιστροφής ΦΠΑ, απορρίφθηκε σιωπηρά το αίτημα της προσφεύγουσας.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή η προσφεύγουσα, μεταξύ άλλων, ισχυρίζεται ότι η ρύθμιση της παρ. 5α του άρθρου 19 του ν. 2859/2000, καθ' ο μέρος παρέχει τη δυνατότητα διακανονισμού της βάσης επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) σε περίπτωση μη 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, 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 18/12.6.2018 πράξης της οικείας Επιτροπής του Δικαστηρίου.

Επειδή, με την ως άνω απόφαση, το Σ.τ.Ε. εξέτασε την υπόθεση εταιρίας η οποία ζήτησε από την Δ.Ο.Υ. την αναγνώριση του δικαιώματός της να προβεί σε μείωση της βάσης επιβολής του φόρου κατ' εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 90 παρ. 1 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, καθώς και τη νομιμότητα επιστροφής του αναλογούντος φόρου, ως αχρεωστήτως αποδοθέντος, λόγω της οριστικής διαγραφής των απαιτήσεων της στο πλαίσιο συμφωνίας εξυγίανσης των οφειλετών της.

Η επιχείρηση μεταξύ άλλων, ισχυρίστηκε 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.

Το δικαστήριο έκρινε ότι:

Επειδή, εν όψει (και) των εκτεθέντων στις προηγούμενες σκέψεις αναφορικά με την εξέλιξη και αναμόρφωση του πτωχευτικού δικαίου, προς τον σκοπό, μεταξύ άλλων, ενισχύσεως της εξυγιαντικής λειτουργίας του, προς όφελος και της εθνικής οικονομίας, οι μνημονευόμενες στη σκέψη 9 διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 5α του Κώδικα Φ.Π.Α., ερμηνευόμενες υπό το φως **α)** της θεμελιώδους αρχής που απορρέει από την οδηγία 2006/112/ΕΚ και έκφραση της οποίας αποτελεί και η διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 90 αυτής, ότι η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην πράγματι ληφθείσα αντιπαροχή και ότι, ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή **δεν μπορεί να εισπράξει ως ΦΠΑ ποσό υψηλότερο εκείνου που εισέπραξε ο υποκείμενος στον φόρο**, 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

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 - τη συμφυή με τον οριστικό χαρακτήρα της μη πληρωμής αβεβαιότητα 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, 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 ιδιαιτέρως 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 τιμήματος 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.

Αβασίμως, επομένως, το Δημόσιο, με την από 11.4.2018 έκθεση απόψεών του, καθώς και το από 18.10.2018 (εντός της χορηγηθείσας προθεσμίας υποβληθέν) υπόμνημα αυτού, ισχυρίζεται τα αντίθετα και ειδικότερα ότι, μετά την κατάργηση των άρθρων 46 και 46α του ν. 1892/1990, η διάταξη του άρθρου 19 παρ.5α του Κώδικα Φ.Π.Α. έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται **μόνον στις περιπτώσεις υπαγωγής επιχείρησης “στο καθεστώς της ειδικής εκκαθάρισης σε λειτουργία”, κατά το [ήδη,**

άλλωστε, καταργηθέν] άρθρο 106ια του Πτωχευτικού Κώδικα, διότι “η διαδικασία αυτή, παρά τις όποιες επιμέρους διαφοροποιήσεις, είναι αντίστοιχη της καταργηθείσας με το άρθρο 181 του ΠτΚ, εξυγιαντικής διαδικασίας εκκαθάρισης και ειδικής εκκαθάρισης των άρθρων 46 και 46α του ν. 1892/1990”.

Το ΣτΕ έκρινε επίσης ότι η προσβαλλόμενη αρνητική πράξη της φορολογικής αρχής να μην δεχθεί την μείωση της φορολογικής βάσης των εταιριών, είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα, 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 εταιρία για την “οριστικότητα” της μη είσπραξης των απαιτήσεων της από τις ως άνω αντισυμβαλλόμενες της επιχειρήσεις, ήτοι η σύναψη, υπό τους όρους του άρθρου 106α 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 τιμήματος και, συνεπώς, το δικαίωμά της για μείωση της φορολογικής βάσης (και, εντεύθεν, μείωσης της οικείας φορολογικής οφειλής της) δεν μπορούσε να αποκλεισθεί {βλέπε σχετική δημοσίευση Taxheaven.gr της 27.02.2019}

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 οριζόμενων 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, ακολούθως, με τον μεταγενέστερο (και μνημονευόμενο στην προηγούμενη σκέψη) ν. 4446/2016, επιχειρήθηκε εκ νέου “αναμόρφωση” του Πτωχευτικού Κώδικα προς το σκοπό, μεταξύ άλλων, “ενίσχυσης της εξυγιαντικής λειτουργίας του πτωχευτικού δικαίου για τις βιώσιμες επιχειρήσεις, έτσι ώστε αυτό να μην αποτελεί καταστροφέα αξιών, αλλά ένα σύγχρονο εργαλείο αντιμετώπισης της εμπορικής αφερεγγυότητας, με έμφαση στην προληπτική του διάσταση και στην ανάγκη διάσωσης παραγωγικών πόρων, παράλληλα προς τη λειτουργία του ως συλλογική ικανοποίηση των δανειστών στην προκύπτουσα “κοινωνία ζημίας” με όρους “ισότητας”, στο πλαίσιο δε αυτό ο νομοθέτης έκρινε, μεταξύ άλλων, αναγκαία την κατάργηση της διαδικασίας της “ειδικής εκκαθάρισης” [βλ. άρθρο 6 παρ. 14 του ν. 4446/2016], που είχε (τροποποιημένη) επανεισαχθεί με το άρθρο 12 του ν. 4013/2011 (δια του οποίου είχε, κατά τα προεκτεθέντα, προστεθεί άρθρο 106 ια στον Πτωχευτικό Κώδικα), καθώς, κατά τα αναφερόμενα στην οικεία αιτιολογική έκθεση, η διαδικασία αυτή “είχε τύχει πενιχρής εφαρμογής και τελούσε σε συστηματική αναντιστοιχία με τις υπόλοιπες διατάξεις του πτωχευτικού κώδικα [...], έτσι ώστε να καταστεί δυνατή η συσχέτιση και ενδεχομένως η αφομοίωσή της από την απολύτως συναφή διαδικασία της ειδικής διαχείρισης του ν. 4307/2014” [βλ. ειδικότερα τα άρθρα 68 επ. του ν. 4307/2014 (Α’ 246)].

Σκέψη 14. Επειδή, εν όψει (και) των εκτεθέντων στις προηγούμενες σκέψεις αναφορικά με την εξέλιξη και αναμόρφωση του πτωχευτικού δικαίου, προς τον σκοπό, μεταξύ άλλων, ενισχύσεως της εξυγιαντικής λειτουργίας του, προς όφελος και της εθνικής οικονομίας, οι μνημονεύμενες στη σκέψη 9 διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 5α του Κώδικα Φ.Π.Α., ερμηνευόμενες υπό το φως α) της θεμελιώδους αρχής που απορρέει από την οδηγία 2006/112/ΕΚ και έκφραση της οποίας αποτελεί και η διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 90 αυτής, ότι η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην πράγματι ληφθείσα αντιπαροχή και ότι, ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράξει ως ΦΠΑ ποσό υψηλότερο εκείνου που εισέπραξε ο υποκείμενος στον φόρο [βλ. την παρατεθείσα στη σκέψη 8 απόφαση ΔΕΕ της 23ης Νοεμβρίου 2017, Enzo Di Maura, C-246/16, σκέψεις 13 και 14, καθώς και τις αποφάσεις της 26ης Ιανουαρίου 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, σκέψεις 26 και 27, της 15ης Μαΐου 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, 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 Agrárkölkereskedelmi, 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 θαίνει 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 ιδιαίτερως 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 εκππτώσεων (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). Αβασίμως, επομένως, το Δημόσιο, με την από έκθεση απόψεών του, καθώς και το από (εντός της χορηγηθείσας προθεσμίας υποβληθέν) υπόμνημα αυτού, ισχυρίζεται τα αντίθετα και ειδικότερα ότι, μετά την κατάργηση των άρθρων 46 και 46α του ν. 1892/1990, η διάταξη του άρθρου 19 παρ.5α του Κώδικα Φ.Π.Α. έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται μόνον στις περιπτώσεις υπαγωγής επιχείρησης “στο καθεστώς της ειδικής εκκαθάρισης σε λειτουργία”, κατά το [ήδη, άλλωστε, καταργηθέν] άρθρο 106ια του Πτωχευτικού Κώδικα, διότι “η διαδικασία αυτή, παρά τις όποιες επιμέρους διαφοροποιήσεις, είναι αντίστοιχη της καταργηθείσας με το άρθρο 181 του ΠτΚ, εξυγιαντικής διαδικασίας εκκαθάρισης και ειδικής εκκαθάρισης των άρθρων 46 και 46α του ν. 1892/1990.”

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

“Σκέψη 17. Επειδή, εν όψει του μνημονευόμενου πραγματικού της κρινόμενης υπόθεσης, καθώς και των γενομένων δεκτών στη σκέψη 14, για την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19 παρ. 5 α του ν. 2859/2000, το Δικαστήριο κρίνει ότι η προσβαλλόμενη αρνητική πράξη της φορολογικής αρχής είναι μη νόμιμη και 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 απαιτήσεων της από τις ως άνω αντισυμβαλλόμενες της επιχειρήσεις, ήτοι η σύναψη, υπό τους όρους του άρθρου 106 α του Πτωχευτικού Κώδικα, των ως άνω συμφωνιών εξυγίανσης μεταξύ αυτών (αντισυμβαλλομένων της) και των πιστωτών τους, με αντικείμενο, μεταξύ άλλων, τη ρύθμιση και των δικών της απαιτήσεων κατ' αυτών (δια της 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. Για τον λόγο αυτό, η κρινόμενη προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή, να γίνουν δεκτές οι παρεμβάσεις, να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη σιωπηρή απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, στην οποία ενσωματώθηκε η σιωπηρή απόρριψη από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών της υπ' αριθμ. πρωτ..... επιφύλαξης της προσφεύγουσας, να γίνει δεκτή η προαναφερθείσα επιφύλαξη και να αναπεμφθεί η υπόθεση στη Δ.Ο.Υ., προκειμένου ο Προϊστάμενός της, ασκώντας κατά νόμιμο τρόπο την εξουσία του, να ικανοποιήσει το αίτημα περί

μειώσεως της βάσης επιβολής του φόρου της προσφεύγουσας, να προβεί σε νέα εκκαθάριση του οφειλόμενου απ' αυτήν ποσού φόρου της προαναφερθείσας περιόδου, σύμφωνα με τα παραπάνω και να της επιστρέψει το τυχόν προκύπτον πιστωτικό υπόλοιπο, το οποίο, εν όψει των γενομένων δεκτών στη σκέψη 16, πρέπει να της επιστραφεί νομιμοτόκως από της υποβολής της επιφύλαξης (...) και με εφαρμοστέο επιτόκιο εκείνο της παρ. 4 του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας."

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 42 παρ. 1 και 2 του ν. 4174/2013:**

"1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρο με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς. 2. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογουμένου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας."

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 53 παρ. 2 και 4 του ν. 4174/2013:**

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 72 του παρ. 16 του ν. 4174/2013:**

"16. Το άρθρο 53 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζεται για αιτήσεις επιστροφής που υποβάλλονται από την 1.1.2014 και εφεξής."

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του **άρθρου 2 και 3 της υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών,** όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, με την οποία διατυπώνεται (και) αίτημα του προσφεύγοντος για επιστροφή του τυχόν προκύπτοντος ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ΦΕΦπ:

"2. Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων της παραγράφου 2 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 (Α' 170) που καταβάλλονται στον φορολογούμενο ορίζεται ως το επιτόκιο πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) που ισχύει κατά την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου, πλέον πέντε και εβδομήντα πέντε (5,75) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως.»

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

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

Επειδή, από τα ως άνω προκύπτει ότι το αίτημα της προσφεύγουσας περί επιστροφή του Φ.Π.Α. στο ποσό των 42.136,57 € για την απαίτησή της από την εταιρεία “.....” και στο ποσό των 37.028,14 € για την απαίτησή της από την εταιρεία “.....”, ήτοι συνολικά στο ποσό των 79.164,71 € αναγνωρίστηκε ως πιστώτρια των ως άνω εταιρειών και ταυτόχρονα επικυρώθηκε η συμφωνία εξυγίανσης εκάστης εξ αυτών, **κατ’ αρχήν βάσιμα προβάλλεται.**

Επειδή, η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή της προσφυγή, κατέθεσε και τα εξής:

Α. το με αρ./2020 πιστοποιητικό του Πρωτοδικείου {Τμήμα Πολιτικών Ένδικων Μέσων}, περί μη κατάθεσης τακτικών ή έκτακτων ένδικων μέσων κατά της υπ’ αρ./2019 Απόφασης με ημερομηνία δημοσίευσης 29-11-2019 Διαδικασία ΕΚ. ΠΟΛΥΜΕΛΟΥΣ-ΠΤΩΧΕΥΣΗ του ΠΡΩΤΟΔΙΚΕΙΟΥ {στοιχεία που τηρούνται από 01-01-2019 μέχρι και 24-06-2020},

Β. το με αρ./2020 πιστοποιητικό του Πρωτοδικείου {Τμήμα Πολιτικών Ένδικων Μέσων}, περί μη κατάθεσης τακτικών ή έκτακτων ένδικων μέσων κατά της υπ’ αρ./2017 Απόφασης με ημερομηνία δημοσίευσης 27-07-2017 Διαδικασία ΕΚΟΥΣΙΑ ΠΟΛΥΜΕΛΟΥΣ – ΕΜΠΟΡΙΚΟ του ΠΡΩΤΟΔΙΚΕΙΟΥ {στοιχεία που τηρούνται από 01-01-2017 μέχρι και 02-11-2020},

Γ. το με αρ./2020 πιστοποιητικό του Πρωτοδικείου {Τμήμα Πολιτικών Ένδικων Μέσων}, περί μη κατάθεσης τακτικών ή έκτακτων ένδικων μέσων κατά της υπ’ αρ./2017 Απόφασης με ημερομηνία δημοσίευσης 27-07-2017 Διαδικασία ΕΚΟΥΣΙΑ ΠΟΛΥΜΕΛΟΥΣ – ΕΜΠΟΡΙΚΟ του ΠΡΩΤΟΔΙΚΕΙΟΥ {στοιχεία που τηρούνται από 01-01-1900 μέχρι και 02-11-2020},

Επειδή, βάσει των ως άνω, η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή και ο Προϊστάμενός της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, ασκώντας κατά νόμιμο τρόπο την εξουσία του σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 να ικανοποιήσει το αίτημα περί μειώσεως της βάσης επιβολής του φόρου της προσφεύγουσας, προβαίνοντας σε νέα εκκαθάριση του οφειλομένου απ’ αυτήν ποσού φόρου, ο οποίος πρέπει να της επιστραφεί νομιμοτόκως.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 02.11.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία “.....”, με Α.Φ.Μ., προκειμένου να εφαρμοστούν από τη Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ τα ως οριζόμενα.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.