



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 04/06/2021

Αριθμός απόφασης: 1781

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

Fax : 2131604567

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) .

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

2. Την αριθμ. 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».

3. Την από **03/09/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ....., ΑΦΜ ....., που εδρεύει στην ....., επί της οδού ....., κατά της με αρ. πρωτ. .... /2020 απορριπτικής απόφασης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Την ως άνω με αρ. πρωτ. .... /2020 απορριπτική απόφαση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 03/09/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ....., 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:

Με την με αρ. πρωτ. ..../2020 αίτηση της προς τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά σχετικά με τη μείωση της βάσης επιβολής ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 19 παρ. 5α του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), η προσφεύγουσα αιτήθηκε τη μείωση της βάσης επιβολής ΦΠΑ κατά το ποσό των € 556.362,86 (καθαρή αξία ανεξόφλητων τιμολογίων) και την επιστροφή του ΦΠΑ ύψους € 127.963,46, νομιμοτόκως κατ' άρθρο 53 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), ο οποίος συμπεριλαμβάνεται στην ως άνω οριστικά διαγραφείσα απαίτησή της, δεδομένου ότι είχε ήδη αποδώσει τον εν λόγω φόρο στο Ελληνικό Δημόσιο με τις αντίστοιχες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ ετών 2015 και 2016.

Με την προσβαλλόμενη με αρ. πρωτ. ..../2020 απόφαση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά απορρίφθηκε το ως άνω αίτημα της προσφεύγουσας, με την αιτιολογία ότι βάσει των από μέρους της προσκομιζόμενων δικαιολογητικών δεν προβλέπεται η μείωση της φορολογητέας βάσης από τις σχετικές διατάξεις του Ν.2859/2000.

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

1. Να ακυρωθεί η με αρ. πρωτ. ..../2020 απορριπτική απόφαση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά καθώς και κάθε άλλη συναφής πράξη ή παράλειψη της διοίκησης
2. Να γίνει δεκτό το αίτημα της για μείωση της βάσης επιβολής ΦΠΑ κατά το ποσό των € 556.362,86, κατ' άρθρο 19 παρ. 5α του Κώδικα ΦΠΑ και
3. Να της επιστραφεί, νομιμοτόκως κατ' άρθρο 53 παρ. 2 και 4 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ποσό ΦΠΑ ύψους € 127.963,46, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

• Έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης κατόπιν εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής του άρθρου 19 παρ. 5α του Κώδικα ΦΠΑ, με αποτέλεσμα τη μη εφαρμογή του σε περίπτωση κήρυξης αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης σε πτώχευση.

- Οι εφαρμοστέες διατάξεις:

- i) άρθρο 90 της Οδηγίας Φ.Π.Α
- ii) άρθρο 19 παρ. 5<sup>α</sup> του Κώδικα ΦΠΑ
- iii) άρθρα 21 παρ. 2 και 25 παρ. 1 του Πτωχευτικού Κώδικα.

Οι πτωχευτικοί πιστωτές μπορούν να επιδιώξουν την ικανοποίηση των απαιτήσεών τους μόνο μέσω της πτωχευτικής διαδικασίας ενώ η δυνατότητα ατομικών διώξεων του οφειλέτη - πλέον πτωχού - αναστέλλεται αυτοδίκαια.

- Η ερμηνεία της διάταξης του άρθρου 19 παρ. 5<sup>α</sup> του Κώδικα ΦΠΑ.

Η διάταξη του άρθρου 19 παρ. 5<sup>α</sup> του Κώδικα ΦΠΑ, ερμηνευόμενη ορθά εφαρμόζεται και σε περίπτωση πτώχευσης επιχείρησης, υπό την έννοια ότι ο υποκείμενος στο φόρο που διατηρεί απαίτηση έναντι της πτωχής επιχείρησης, έχει το δικαίωμα για μείωση της βάσης επιβολής ΦΠΑ, κατά το μέρος της οριστικά ανείσπρακτης απαίτησης αυτής. (Επικαλούμενες αποφάσεις Enzo Di Maura C-246/16 αλλά και Almos, C-337/13, Degano, C-546/14 του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, απόφαση 355/2019 του Συμβουλίου της Επικρατείας και 3483/2020 του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών).

**- Η Οδηγία υπ' αριθμ. Ο ΔΕΕΦ Α 1165616 ΕΞ 2019 του Τμήματος ΦΠΑ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας της ΑΑΔΕ.**

Η υπ' αριθμ. οδηγία Ο ΔΕΕΦ Α 1165616 ΕΞ 2019 του Τμήματος ΦΠΑ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας της ΑΑΔΕ καθόρισε με ενιαίο τρόπο η διαδικασία που πρέπει να ακολουθήσουν οι υποκείμενοι στο φόρο για την ανάκτηση του ΦΠΑ που αναλογεί στις διαγραφείσες απαιτήσεις τους λόγω υπαγωγής του αντισυμβαλλομένου τους στη διαδικασία εξυγίανσης του Πτωχευτικού Κώδικα.

Με την ανωτέρω οδηγία καθορίστηκαν και τα δικαιολογητικά με βάση τα οποία η αρμόδια φορολογική αρχή ελέγχει την ικανοποίηση των προϋποθέσεων του δικαιώματος μείωσης της βάσης επιβολής του ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 5<sup>α</sup> του Κώδικα ΦΠΑ και τα οποία αφορούν κυρίως το ύψος της απαίτησης και το βέβαιο χαρακτήρα της μη είσπραξης της.

Συνεπώς, δεδομένου ότι η περίπτωση της κήρυξης επιχείρησης σε πτώχευση αποτελεί ζήτημα ουσιαδώς όμοιο με το παραπάνω, τα αντίστοιχα δικαιολογητικά πρέπει να προσκομίζονται αναλογικά και να θεωρούνται επαρκή προκειμένου να αποδειχθεί η ικανοποίηση των προϋποθέσεων του άρθρου 19 παρ. 5<sup>α</sup>.

**- Μείωση της βάσης επιβολής ΦΠΑ της προσφεύγουσας λόγω κήρυξης του αντισυμβαλλομένου της σε πτώχευση.**

Η «.....», την οποία η προσφεύγουσα προμήθευε με ηλεκτρικές συσκευές, κηρύχθηκε σε πτώχευση λόγω επαπειλούμενης αδυναμίας εκπλήρωσης των υποχρεώσεων της, με την υπ' αριθμ. ....../2016 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου .....

Στο πλαίσιο της εν λόγω διαδικασίας, η προσφεύγουσα αιτήθηκε και πέτυχε την έκδοση της υπ' αριθ. ....../2018 απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών με την οποία αναγνωρίστηκε ως πτωχευτική πιστώτρια για το ποσό των € 684.326,32 (€ 556.362,86 καθαρή αξία ανεξόφλητων τιμολογίων ΦΠΑ ύψους € 127.963,46, όπως προκύπτει από την κατάσταση ανεξόφλητων τιμολογίων ετών 2015 και 2016), με δικαίωμα να εγγραφεί, για το εν λόγω ποσό, στον κατάλογο των πιστωτών. Συγκεκριμένα, εγγράφηκε στους γενικούς ανέγγυους πιστωτές καθώς δεν έχει προνόμιο ή ασφάλεια για την ανωτέρω απαίτησή της.

Ως γενική ανέγγυα πτωχευτική πιστώτρια, η προσφεύγουσα δεσμεύεται από τις έννομες συνέπειες της κήρυξης της πτώχευσης, με αποτέλεσμα η ανωτέρω απαίτησή της να έχει καταστεί οριστικά ανεπίδεκτη είσπραξης. Ως εκ τούτου, προέβη στη διαγραφή του εν λόγω ποσού από τα βιβλία που τηρεί, όπως προκύπτει και από τις σχετικές λογιστικές εγγραφές.

Εν προκειμένω, συνεπώς, πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 19 παρ. 5<sup>α</sup> του Κώδικα ΦΠΑ, όπως αυτό ερμηνεύεται σύμφωνα με όσα αναλύθηκαν ανωτέρω, καθώς η αδυναμία είσπραξης της υπό συζήτηση απαίτησης της προσφεύγουσας έχει καταστεί οριστική κατά το τρόπο αρκούντως βέβαιο στο πλαίσιο της πτώχευσης της

«.....». Ειδικότερα, έχει δικαίωμα μείωσης της βάσης επιβολής ΦΠΑ κατά το ποσό των **€ 556.362,86** (καθαρή αξία ανεξόφλητων τιμολογίων) και την επιστροφή του ΦΠΑ ύψους **€ 127.963,46**, νομιμοτόκως κατ' άρθρο 53 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), δεδομένου ότι έχει ήδη αποδώσει τον εν λόγω φόρο στο Ελληνικό Δημόσιο με τις αντίστοιχες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ ετών 2015 και 2016.

• **Έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και ειδικότερα χωρίς νόμιμη αιτιολογία σχετικά με τη μη εφαρμογή των διατάξεων των σχετικών διατάξεων του Κώδικα ΦΠΑ.**

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή συνυπέβαλε προς επίρρωση των ισχυρισμών της μεταξύ άλλων τα παρακάτω:

- Επικυρωμένο αντίγραφο της υπ' αριθμ. ....../2016 απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών (**Σχετ. 1**) με την οποία η «.....» κηρύχθηκε σε πτώχευση από κοινού με το υπ' αριθμ. ....../2020 Πιστοποιητικό του Δικαστηρίου (**Σχετ. 1<sup>α</sup>**) από το οποίο προκύπτει όλο το ιστορικό της εν λόγω πτώχευσης.
- Αντίγραφο της καρτέλας πελάτη «.....» όπως αυτή τηρείται από την προσφεύγουσα (**Σχετ. 2**), από την οποία προκύπτει ότι η απαίτησή της από τα ανεξόφλητα τιμολόγια ανέρχεται στο ποσό των € 684.326,32, το οποίο αναλύεται περαιτέρω σε €556.362,86 καθαρή αξία τιμολογίων και € 127.963,46 ΦΠΑ.
- Επικυρωμένο αντίγραφο της υπ' ...../2018 απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου ..... (**Σχετ. 3**) με την οποία η προσφεύγουσα αναγνωρίστηκε ως πτωχευτική πιστώτρια για το ποσό των € 684.326,32, με δικαίωμα να εγγραφεί, για το εν λόγω ποσό, στον κατάλογο των πιστωτών, από κοινού με το υπ' αριθμ. ....../2020 Πιστοποιητικού του Δικαστηρίου (**Σχετ. 3<sup>α</sup>**) από το οποίο προκύπτει ότι η ανωτέρω απόφαση δεν έχει προσβληθεί με ένδικα μέσα.
- Απόσπασμα του ημερολογίου που τηρείται από την προσφεύγουσα από το οποίο προκύπτει η λογιστική εγγραφή της μεταφοράς της απαίτησης έναντι της «.....» σε επισφάλεια (**Σχετ. 4**) και η λογιστική εγγραφή της διαγραφής της απαίτησης (**Σχετ. 4<sup>α</sup>**).
- Απλό αντίγραφο του κωδικοποιημένου Καταστατικού της, όπως αυτό έχει τροποποιηθεί και ισχύει (**Σχετ. Β**).
- Την υπ' αριθμ. ....../2019 ανακοίνωση στο ΓΕΜΗ της καταχώρισης του από 28.06.2019 πρακτικού του Διοικητικού Συμβουλίου της, με κωδικό αριθμό καταχώρισης ....., για τη συγκρότηση του ΔΣ σε σώμα και την ανάθεση εξουσιών (**Σχετ. Γ**).

**Επειδή**, στο πλαίσιο της επιχειρηματικής της δραστηριότητας η προσφεύγουσα μεταξύ των άλλων είχε εκδώσει τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 556.362,86 € πλέον ΦΠΑ 127.963,46 € και συνολικά 684.326,32 € προς την εταιρεία με την επωνυμία «.....».

**Επειδή**, η ως άνω εταιρεία με την επωνυμία «.....» κηρύχθηκε σε κατάσταση πτώχευσης, σύμφωνα με την υπ' αρ. ....../2016 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου ..... (σχετικό 1 της ενδικοφανούς), ορίσθηκε δε ως ημέρα παύσης πληρωμών η 13/04/2016.

**Επειδή**, με την υπ' αρ. ....../2018 (σχετικό 3 της ενδικοφανούς) απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου ..... (Τμήμα Εκούσιας Δικαιοδοσίας) η προσφεύγουσα αναγνωρίσθηκε ως πτωχευτική πιστώτρια της εταιρείας ..... Επίσης αναγνωρίστηκε ότι έχει το δικαίωμα να εγγραφεί για το ποσό των 684.326,32 € στον κατάλογο των πιστωτών και να συμμετέχει στις συνελεύσεις των πιστωτών και στις μελλοντικές διανομές της πτωχευτικής διαδικασίας.

**Επειδή** στο σκεπτικό της ως άνω υπ' αρ. ....../2018 απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου ..... αναφέρεται ότι: «Από τη δικαστική ομολογία της καθ' ης η ανακοπή, καθώς και από όλα τα έγγραφα που νομίμως επικαλούνται και προσκομίζουν οι διάδικοι, ορισμένα εκ των οποίων μνημονεύονται ειδικότερα κατωτέρω, χωρίς ωστόσο να παραλείπεται κάποιο από αυτά κατά την ουσιαστική εκτίμηση, της υπόθεσης, αποδεικνύονται τα ακόλουθα πραγματικά περιστατικά: Δυνάμει της υπ' αριθμ. ....../2016 απόφασης του Δικαστηρίου τούτου (η οποία δημοσιεύθηκε στο υπ' αριθμ. ....../2016 δελτίο δικαστικών δημοσιεύσεων του ΕΤΑΑ-TAN) κηρύχθηκε σε πτώχευση η ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «.....», με έδρα στο ..... και ΑΦΜ ....., σύνδικος δε της πτώχευσης ορίσθηκε, με την αυτή ως άνω απόφαση, η καθ' ης η ανακοπή. Περαιτέρω αποδείχθηκε ότι η ανακόπτουσα εταιρεία διατηρούσε με την ανωτέρω ανώνυμη εταιρεία εμπορική συνεργασία, στο πλαίσιο της οποίας προμήθευε την τελευταία με εμπορεύματα και συγκεκριμένα οικιακές συσκευές, κλιματιστικά μηχανήματα, ηλεκτρικές - ηλεκτρονικές μηχανές και άλλα μηχανήματα και συσκευές, για τα οποία οι ανωτέρω εταιρείες κατήρτισαν μεταξύ τους διαδοχικές συμβάσεις πώλησης (εμπορευμάτων). Περαιτέρω αποδείχθηκε ότι για κάθε μία εκ των ως άνω συναφθεισών συμβάσεων η ανακόπτουσα εταιρεία εξέδιδε τα αντίστοιχα φορολογικά παραστατικά (τιμολόγια πώλησης), τα οποία στη συνέχεια καταχωρούσε στον μεταξύ τους τηρούμενο απλό δοσοληπτικό λογαριασμό (καρτέλα πελάτη) και ότι η αγοράστρια-μετέπειτα πτωχεύσασα εταιρεία πραγματοποιούσε, με τη σειρά της, τμηματικές καταβολές έναντι του οφειλόμενου από την εκάστοτε σύμβαση πώλησης τιμήματος. Επιπλέον αποδείχθηκε ότι, κατά την 31η-3-2016, ήτοι 13 μόλις ημέρες προ της κήρυξης της εταιρείας «.....» σε πτώχευση, το συνολικό ποσό της οφειλής της έναντι της ανακόπτουσας εταιρείας, αντιστοιχούν στις επίδικες συμβάσεις πώλησης εμπορευμάτων, τα οποία σημειωτέον η ήδη πτωχή εταιρεία παρέλαβε ανεπιφύλακτα, ανήλθε στο ποσό των 684.326,32 ευρώ, το οποίο η πτωχή εξακολουθεί να της οφείλει στο σύνολο του. Ακολούθως αποδείχτηκε ότι η ανακόπτουσα εταιρεία δεν ανήγγειλε εμπρόθεσμα και ειδικότερα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 90 παρ. 1 ΠτΚ, μέσα σε προθεσμία τριών (3) μηνών από τη δημοσίευση στο δελτίο δικαστικών δημοσιεύσεων του ΕΤΑΑ-TAN της απόφασης δυνάμει της οποίας κηρύχθηκε η οφειλέτιδα εταιρεία σε κατάσταση πτώχευσης, την ως άνω επίδικη απαίτηση της, καθώς και ότι δεν έχει εισέτι λάβει χώρα η τελευταία διανομή του προϊόντος της εκκαθάρισης της πτωχευτικής περιουσίας...»

**Επειδή**, η προσφεύγουσα στις 21.07.2020 υπέβαλε την με αρ. πρωτ. ....../2020 αίτηση μείωση της βάσης επιβολής ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 19 παρ. 5α του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000). Συγκεκριμένα αιτήθηκε τη μείωση της βάσης επιβολής ΦΠΑ κατά το ποσό των € 556.362,86 (καθαρή αξία ανεξόφλητων τιμολογίων) και την επιστροφή του ΦΠΑ ύψους € 127.963,46, νομιμοτόκως κατ' άρθρο 53 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), ο οποίος συμπεριλαμβάνεται στην ως άνω οριστικά διαγραφείσα απαίτησή της, δεδομένου ότι είχε ήδη αποδώσει τον εν λόγω φόρο στο Ελληνικό Δημόσιο με τις αντίστοιχες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ ετών 2015 και 2016.

**Επειδή**, με την προσβαλλόμενη με αρ. πρωτ. ....../2020 απόφαση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά απορρίφθηκε το ως άνω αίτημα της προσφεύγουσας, με την αιτιολογία ότι βάσει των από μέρους της προσκομιζόμενων δικαιολογητικών δεν προβλέπεται η μείωση της φορολογητέας βάσης από τις σχετικές διατάξεις του Ν. 2859/2000.

**Επειδή**, με την υπό κρίση προσφυγή η προσφεύγουσα, μεταξύ άλλων, ισχυρίζεται ότι η διάταξη του άρθρου 19 παρ. 5α του Κώδικα ΦΠΑ, κατά το μέρος που παρέχει στους υποκειμένους στο φόρο το δικαίωμα μείωσης της βάσης επιβολής ΦΠΑ μόνο στην περίπτωση που η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση έχει τεθεί στην ειδική εκκαθάριση των άρθρων 46 και 46α του ν.1892/1990, αποτελεί μη νόμιμη παρέκκλιση της Ελλάδας από την παρ. 1 του άρθρου 90 της Οδηγίας ΦΠΑ δυνάμει της παρ. 2 του ίδιου άρθρου. Η εν λόγω παρέκκλιση, στο βαθμό που παρέχει το δικαίωμα μείωσης βάση επιβολής ΦΠΑ μόνο στις παραπάνω περιπτώσεις και άρα κατ' αποκλεισμό όλων των άλλων διαδικασιών αντιμετώπισης της εμπορικής αφερεγγυότητας μιας επιχείρησης (πχ. πτώχευση, εξυγίανση), είναι μη επιτρεπτή καθότι αντιβαίνει στην θεμελιώδη αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, με τρόπο μη σύμφωνο με την αρχή της αναλογικότητας.

**Επειδή** με τις διατάξεις του **ν. 2859/2000 – Κώδικας ΦΠΑ** (Α' 248) ορίζονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

Στο **άρθρο 1** ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" (Φ.Π.Α.) σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου», στο **άρθρο 2§1** ότι: «Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, ...», στο **άρθρο 3§1** ότι: «Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε νομικό ή φυσικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...», στο **άρθρο 5§1** ότι: «Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. Εξομοιώνονται με ενσώματα αγαθά η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα ή το ψύχος και παρόμοια αγαθά», και στο **άρθρο 16§1** ότι: «Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών,...».

**Επειδή** με τις διατάξεις των παραγράφων 5 και 5α του άρθρου 19 του ίδιου Κώδικα, ορίζονται τα ακόλουθα:

«5) Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται: α) Οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή το λήπτη εκπτώσεις, εφόσον αποδεικνύονται από στοιχεία, τα οποία εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν. Ειδικότερα, προκειμένου για εκπτώσεις που χορηγούνται λόγω κύκλου εργασιών, λαμβάνονται υπόψη, εφόσον τα παρεχόμενα ποσοστά εκπτώσεων γνωστοποιούνται στην αρμόδια ΔΟΥ του πωλητή ή του παρέχοντος τις υπηρεσίες, τουλάχιστον τέσσερις (4) μήνες πριν από την πραγματοποίησή τους. β) Οι επιστροφές του τιμήματος, σε περίπτωση ολικής ή μερικής ακύρωσης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών. γ) Τα ποσά τα οποία λαμβάνει ο υποκείμενος στο φόρο από τον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών, για κάλυψη δαπανών που πραγματοποιεί στο όνομα και για λογαριασμό του αγοραστή ή του λήπτη, εφόσον, ... Οι διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου αυτής δεν ισχύουν για τις χορηγούμενες εκπτώσεις και τη μερική επιστροφή τιμήματος σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τα πρόσωπα της παραγράφου 5 του άρθρου 49 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α').

5α) Η φορολογητέα αξία μειώνεται σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη πληρωμής του τιμήματος, εφόσον μετά την πραγματοποίηση των φορολογητέων πράξεων διαπιστώνεται ότι η απαίτηση κατέστη οριστικά ανεπίδεκτη εισπράξεως, λόγω θέσεως επιχείρησης σε ειδική εκκαθάριση, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 46 και 46 α του Ν. 1892/1990 (ΦΕΚ 101 Α'), όπως αυτός τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν. 2000/1991 (ΦΕΚ 206 Α').

Η μείωση της φορολογητέας βάσης ενεργείται μετά την έκδοση της απόφασης του Εφετείου της έδρας της επιχείρησης, που προβλέπεται από την παρ. 1 του πιο πάνω αναφερόμενου άρθρου 46. Για την έγκριση της μείωσης απαιτείται απόφαση του αρμόδιου Προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (ΔΟΥ), η οποία εκδίδεται μετά από αίτηση της ενδιαφερόμενης επιχείρησης και την προσκόμιση των απαραίτητων στοιχείων, από τα οποία προκύπτει το σύνολο της ανείσπρακτης απαίτησης, μέσα σε προθεσμία έξι (6) μηνών μετά την έκδοση της απόφασης του Εφετείου.

Στην περίπτωση κατά την οποία ο Φ.Π.Α, που αναλογεί στην κατά τα ανωτέρω μείωση της φορολογητέας βάσης έχει καταβληθεί από τον υπόχρεο, συμψηφίζεται κατά τη φορολογική περίοδο, κατά την οποία εκδόθηκε η απόφαση του προϊσταμένου της ΔΟΥ. Στην περίπτωση, κατά την οποία ο ΦΠΑ που αναλογεί στην κατά τα ανωτέρω μείωση της φορολογητέας αξίας δεν έχει καταβληθεί από τον υπόχρεο δεν καταβάλλεται, ως μη οφειλόμενος στη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο, κατά την οποία οφείλετο. Τυχόν πράξεις επιβολής φόρου ή προστίμων που έχουν εκδοθεί μέχρι την έκδοση της απόφασης του προϊσταμένου της ΔΟΥ ακυρώνονται».

**Επειδή**, με την ΠΟΛ.1069/2016, κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. 129/2015 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ περί της φορολογητέας αξίας σε περίπτωση υπαγωγής επιχείρησης στη διαδικασία της εξυγίανσης του άρθρου 99 του ν. 3588/2007, η οποία έγινε αποδεκτή από το Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και με την οποία έγιναν ομόφωνα δεκτά, κατόπιν της παράλληλης σύγκρισης των διατάξεων των άρθρων 46 και 46α του ν. 1892/1990 και των άρθρων 99 και 106ια' του ΠτΚ, τα ακόλουθα:

«... II. Από τη συνδυασμένη και σύμφωνη με το σκοπό τους ερμηνεία των ως άνω διατάξεων, συνάγονται τα εξής:

Α. 1. Με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 5 α του Κώδικα Φ.Π.Α., προβλέπεται η μείωση της φορολογητέας αξίας για την επιβολή ΦΠΑ στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η είσπραξη της αντιπαροχής για πραγματοποιηθείσες φορολογικές πράξεις, λόγω θέσης επιχείρησης σε ειδική εκκαθάριση, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 46 και 46 α του ν. 1892/1990» όπως αυτός τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν.2000/1991. Με τη ρύθμιση αυτή, το Δημόσιο δεν απαιτεί τον ΦΠΑ που αναλογεί σε φορολογητέες πράξεις, κατά το μέρος που η υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση δεν δύναται να εισπράξει από τον αντισυμβαλλόμενο της την αντιπαροχή για τις πράξεις αυτές, καθώς ο τελευταίος, ως προβληματική επιχείρηση, έχει τεθεί σε εκκαθάριση ή ειδική εκκαθάριση, κατά τις διατάξεις των ως άνω άρθρων 46 και 46α.

2. Η κατά τα ανωτέρω ειδική εκκαθάριση αποτελούσε εξέλιξη της προϊσχύσασας ειδικής εκκαθάρισης του άρθρου 9 του ν. 1386/1983, η οποία, με τη σειρά της, αποτελούσε εξέλιξη του αρχικού ν.δ. 3562/1956. Κύρια χαρακτηριστικά της ειδικής εκκαθάρισης του άρθρου 46 του ν. 1892/1990 ήταν, αφενός μεν ότι η εκποίηση της εταιρικής περιουσίας γινόταν με τη συνήθη διαδικασία του αναγκαστικού πλειστηριασμού (άρθρο 46 παρ. 1 του ν. 1892/1990 εν συνδυασμώ προς το άρθρο 9 παρ. 2 του ν. 1386/1983, που όριζε ως εφαρμοστέες τις διατάξεις των άρθρων 18-21 του ν.δ. 3562/1956) και αφετέρου ότι η εκποίηση της περιουσίας ως συνόλου εναπόκειτο στη διακριτική ευχέρεια του εκκαθαριστή, ενώ, σε περίπτωση υπαγωγής, της επιχείρησης στη διαδικασία του άρθρου 46α του ιδίου νόμου, ο εκκαθαριστής υποχρεωνόταν στην εκποίηση του ενεργητικού μιας προβληματικής επιχείρησης ως συνόλου με τη διαδικασία του δημόσιου πλειοδοτικού διαγωνισμού.

3. Με το άρθρο 181 του ΠτΚ (ν. 3588/2007), καταργήθηκαν τα άρθρα 44 έως 46γ του ν. 1892/1990 και οι διατάξεις αυτές εξακολούθησαν να ισχύουν και να εφαρμόζονται μόνο στις εκκρεμείς διαδικασίες (άρθρο 182 παρ. 2), ενώ με την παράγραφο 4 του άρθρου 182 του ιδίου Κώδικα ορίσθηκε ρητά ότι, διατάξεις άλλων νόμων που παραπέμπουν σε ρυθμίσεις του πτωχευτικού δικαίου ή δικαίου εξυγίανσης των επιχειρήσεων, από την έναρξη ισχύος του Κώδικα αυτού, ήτοι από 16.09.2007, κατά τη διάταξη του άρθρου 180, θεωρείται ότι παραπέμπουν στις αντίστοιχες διατάξεις αυτού.

4. Με τα άρθρα 99 έως 106 του Κεφαλαίου Έκτου του ιδίου νόμου (ν. 3588/2007), θεσπίσθηκε η «διαδικασία συνδιαλλαγής». Το Κεφάλαιο αυτό αντικαταστάθηκε, με τα άρθρα 12, 13 και 14 του ν. 4013/2011, με νέο, που φέρει τον τίτλο «προπτωχευτική διαδικασία εξυγίανσης», εισάγοντας σε αυτό και τα άρθρα 106 α' - 106ια', διατηρώντας, πάντως, σε ισχύ τις ρυθμίσεις για τη διαδικασία της συνδιαλλαγής σε εκκρεμείς υποθέσεις (άρθρο 14 παρ. 1). Ειδοποιός διαφορά μεταξύ της προϊσχύσασας διαδικασίας της συνδιαλλαγής και της διαδικασίας της εξυγίανσης είναι η δέσμευση από την συμφωνία εξυγίανσης (εφόσον επιτευχθεί η νόμιμη πλειοψηφία πιστωτών) του συνόλου των πιστωτών, συναινούντων και μη, οι απαιτήσεις των οποίων ρυθμίζονται από τη συμφωνία και έχουν γεννηθεί πριν από το άνοιγμα της διαδικασίας εξυγίανσης (άρθρο 106 η', παρ. 1).

5. Στο ίδιο, όμως, κεφάλαιο εισήχθη, ως άρθρο 106ια', η «ειδική εκκαθάριση», ως βελτιωμένη απόδοση της προϊσχύσασας ρύθμισης των άρθρων 46 επ. του ν. 1892/1990. Η διαδικασία αυτή ταυτίζεται με την προηγούμενη ως προς την επιλογή της διαδικασίας του δημόσιου πλειοδοτικού διαγωνισμού για την πώληση του συνόλου του ενεργητικού της επιχείρησης, των σκοπών που επιδιώκονται και της θέσης του ειδικού εκκαθαριστή κατά τη διενέργειά της, διαφοροποιείται, όμως, ως προς τη μη αυτοδίκαιη αναστολή των ατομικών διώξεων με την υποβολή της αίτησης

για υπαγωγή στη διαδικασία αυτή, καθώς προβλέπεται μόνον η δυνατότητα του δικαστή να αναστείλει τα μέτρα αναγκαστικής εκτέλεσης κατά της περιουσίας του οφειλέτη, ενώ, διαφορετικές είναι και οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται στο πρόσωπο του οφειλέτη, ώστε να είναι δυνατό να υπαχθεί σε καθεστώς ειδικής εκκαθάρισης.

Σκοπός της διαδικασίας της ειδικής εκκαθάρισης είναι η διάσωση της επιχείρησης, όταν δεν είναι δυνατή η σύναψη συμφωνίας εξυγίανσης, τοποθετείται, δε, χρονικά μεταξύ διαδικασίας εξυγίανσης και πτωχευτικής διαδικασίας, καθώς, αιτήσεις για υπαγωγή σε διαδικασία ειδικής εκκαθάρισης αναστέλλονται, όσο εκκρεμεί διαδικασία εξυγίανσης, ενώ, αιτήσεις για κήρυξη πτώχευσης αναστέλλονται κατά τη διάρκεια διαδικασίας ειδικής εκκαθάρισης (Αλ. Ρόκα, Προπτωχευτική διαδικασία εξυγίανσης επιχειρήσεων, εκδ. Σάκκουλα, 2014, σελ. 72). Τέλος, θεωρείται, ότι ο τίτλος του Έκτου Κεφαλαίου είναι ανακριβής στο βαθμό που αναφέρει «Προπτωχευτική Διαδικασία Εξυγίανσης» αντί «Προπτωχευτική διαδικασία εξυγίανσης και διαδικασία ειδικής εκκαθάρισης» (Αλ. Ρόκα, ό.π.).

Β. 1. Επειδή, εν προκειμένω, η ως άνω διάταξη του άρθρου 19 παρ. 5 α' του Κώδικα Φ.Π.Α. παραπέμπει μόνον στις διατάξεις των άρθρων 46 και 46α' του ν. 1892/1990, που αφορούν τις διαδικασίες εκκαθάρισης και ειδικής εκκαθάρισης, όχι όμως και στις λοιπές «εξυγιαντικές» διατάξεις του ίδιου νόμου, όπως του άρθρου 44, που αφορά επικύρωση συμφωνίας πιστωτών επιχείρησης από το Εφετείο της έδρας αυτής, ή του άρθρου 45, που αφορά διαδικασία εξυγίανσης από επίτροπο, ο οποίος επίσης ορίζεται από το ανωτέρω δικαστήριο, αν και όλες αυτές οι διαδικασίες ανήκουν στο ίδιο οργανωτικό πλαίσιο της εξυγιαντικής διαδικασίας (Αιτιολογική έκθεση στο Σχέδιο Νόμου για τον Πτωχευτικό Κώδικα, Αιτιολογική έκθεση του ν. 1892/1990, Κοτσίρης, Πτωχευτικό Δίκαιο, Σάκκουλα 8η έκδοση 2011, σελ. 765, 770). Όπως, δε, γίνεται δεκτό, οι διατάξεις των άρθρων 46 και 46α' του ν. 1892/1990 καθιερώνουν μία συλλογική διαδικασία εκποίησης περιουσιακών στοιχείων της υπό εκκαθάριση επιχείρησης ως συνόλου, αποβλέπουσα στην ικανοποίηση των πιστωτών και την εξυγίανση των επιχειρήσεων, οι οποίες δεν μπορούν να συνεχίσουν τη λειτουργία τους λόγω των μεγάλων δανειακών υποχρεώσεών τους και της αδυναμίας τους να αυτοεξυγιανθούν (ΕφΑΘ 7054, 2251/2007, 5528/2006, ΕφΠειρ 330/2007, ΕφΛαρ 224/2007 κ.ά.)

2. Περαιτέρω, με την διάταξη της παραγράφου 4 του άρθρου 182 του ίδιου Κώδικα, ορίστηκε ότι διατάξεις άλλων νόμων που παραπέμπουν σε ρυθμίσεις πτωχευτικού δικαίου ή δικαίου εξυγίανσης επιχειρήσεων από την ίδια ημερομηνία (16.09.2007) θεωρούνται ότι παραπέμπουν σε αντίστοιχες διατάξεις του ΠτΚ. Διατάξεις εξυγίανσης, αντίστοιχες με αυτές των άρθρων 46 και 46α' του ν. 1892/1990, δεν διέλαβε αρχικώς ο ΠτΚ, καθώς, οι μόνες, σχετικές με δίκαιο εξυγίανσης, διατάξεις που περιελήφθησαν σ' αυτόν ήταν αυτές της διαδικασίας συνδιαλλαγής (Κεφάλαιο Έκτο, άρθρα 99 - 106), με τις οποίες, όμως, ουδόλως ερρυθμίζετο η διαδικασία της εκκαθάρισης ή της ειδικής εκκαθάρισης, η οποία, όμως, θεσπίστηκε, τελικά, με το άρθρο 12 του ν. 4013/2011, ο οποίος ισχύει από 15.09.2011 (άρθρο 20) ως άρθρο 106ια' (Ειδική Εκκαθάριση), στο αντικατασταθέν Κεφάλαιο Έκτο του ΠτΚ (Προπτωχευτική Διαδικασία Εξυγίανσης).

Γ. Από τα προαναπτυχθέντα συνάγεται ότι οι διαδικασία της ειδικής εκκαθάρισης του άρθρου 106ια' του ΠτΚ είναι, παρά τις όποιες επί μέρους διαφοροποιήσεις (σκ.ΙΙΙ.Α.5), αντίστοιχη της καταργηθείσας, με το άρθρο 181 του ΠτΚ, εξυγιαντικής διαδικασίας εκκαθάρισης και ειδικής εκκαθάρισης των άρθρων 46 και 46α' του ν. 1892/1990 (πρβλ. ΕΑ ΣτΕ 93/2010, ΓνωμΝΣΚ 181/2011, 285/2009).

Κατά συνέπεια, ενόψει της διάταξης του άρθρου 182 παρ. 4 του ΠτΚ, η παραπομπή της διάταξης του άρθρου 19 παρ. 5 α του Κώδικα Φ.Π.Α. στις ως άνω καταργηθείσες διατάξεις των άρθρων 46 και 46α' του ν. 1892/1990, θεωρείται πλέον γενομένη στις αντίστοιχες περί ειδικής εκκαθάρισης διατάξεις του άρθρου 106 ια' του ιδίου Κώδικα.

III. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, στο τεθέν ερώτημα προσήκει, κατά την ομόφωνη γνώμη του Τμήματος, η απάντηση ότι, η διάταξη του άρθρου 19 παρ. 5α' του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, που κυρώθηκε με τον ν. 2859/2000, περί μείωσης της φορολογητέας αξίας σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη πληρωμής του τιμήματος, είναι εφαρμοστέα, μετά την κατάργηση των άρθρων 46 και 46 α' του ν. 1892/1990, μόνον στις περιπτώσεις υπαγωγής της επιχείρησης στη διαδικασία ειδικής εκκαθάρισης του άρθρου 106 ια' του Πτωχευτικού Κώδικα».

**Επειδή**, η Ελληνική Νομοθεσία είναι εναρμονισμένη πλήρως με τις διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, σύμφωνα δε με το άρθρο 90 της οδηγίας: «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».

**Επειδή** «υπενθυμίζεται ευθύς εξ αρχής ότι το σύστημα συνεργασίας που καθιερώνει το άρθρο 267 ΣΛΕΕ στηρίζεται σε σαφή διάκριση των αρμοδιοτήτων αφενός των εθνικών δικαστηρίων και αφετέρου του Δικαστηρίου. Στο πλαίσιο των διαδικασιών που κινούνται δυνάμει του άρθρου αυτού, η ερμηνεία των εθνικών διατάξεων εναπόκειται στα δικαστήρια των κρατών μελών και όχι στο Δικαστήριο, το οποίο δεν είναι αρμόδιο να αποφαινεται επί του συμβατού των κανόνων του εσωτερικού δικαίου με τις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης. Αντίθετα, το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να παρέχει στο εθνικό δικαστήριο όλα τα στοιχεία ερμηνείας που εμπίπτουν στο δίκαιο της Ένωσης και θα του δώσουν τη δυνατότητα να εκτιμήσει το συμβατό των κανόνων του εσωτερικού δικαίου προς την κοινοτική νομοθεσία (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση Placanica κ.λπ., C-338/04, C-359/04 και C-360/04, EU:C:2007:133, σκέψη 36).... 22. Συναφώς υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, το οποίο ρυθμίζει τις περιπτώσεις ακύρωσης, καταγγελίας, λύσης, ολικής ή μερικής μη καταβολής ή μείωσης της τιμής που επέρχεται μετά την πραγματοποίηση της πράξης, επιβάλλει στα κράτη μέλη την υποχρέωση να προβαίνουν σε μείωση της βάσης επιβολής του φόρου, άρα και του ποσού που οφείλει το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, όταν μετά τη διενέργεια της οικείας πράξης το πρόσωπο αυτό δεν λαμβάνει την αντιπαροχή ή ένα μέρος της. Η διάταξη αυτή συνιστά έκφραση της θεμελιώδους αρχής της οδηγίας για τον ΦΠΑ κατά την οποία η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην πράγματι λαμβανόμενη αντιπαροχή, συνέπεια δε της αρχής αυτής είναι ότι η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράττει ως ΦΠΑ ποσό υψηλότερο αυτού που έλαβε ο φορολογούμενος (βλ. συναφώς απόφαση Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, σκέψη 26 και 27). 23. Η παράγραφος 2 όμως του εν λόγω άρθρου 90 επιτρέπει στα κράτη μέλη να παρεκκλίνουν από τον ανωτέρω κανόνα σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής της τιμής που έχει οριστεί για τη συγκεκριμένη πράξη. Επομένως, τα υποκείμενα

στον φόρο πρόσωπα δεν μπορούν, στηριζόμενα στο άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, να προβάλλουν αξίωση για μείωση της βάσης επιβολής του ΦΠΑ σε περίπτωση μη καταβολής της τιμής αυτής, αν το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος έχει επιλέξει να εφαρμόσει την παρέκκλιση που προβλέπεται στο άρθρο 90, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας» (ΔΕΕ C-337/2013 σκέψεις 18, 22, 23).

**Επειδή** σύμφωνα με το διατακτικό της απόφασης C-337/2013 του ΔΕΕ, «οι διατάξεις του άρθρου 90 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την έννοια ότι δεν αντιβαίνει σε αυτές η εθνική διάταξη που δεν προβλέπει τη μείωση της βάσης επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας σε περίπτωση μη καταβολής της τιμής, εφόσον πρόκειται για εφαρμογή της παρέκκλισης που προβλέπεται στην παράγραφο 2 του εν λόγω άρθρου. Όταν συμβαίνει αυτό όμως, η διάταξη αυτή πρέπει να αναφέρει όλες τις άλλες περιπτώσεις στις οποίες, κατά την παρ. 1 του εν λόγω άρθρου, το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο δεν λαμβάνει, μετά την ολοκλήρωση της οικείας πράξης, την αντιπαροχή ή ένα μέρος της, πράγμα που εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εξακριβώσει. 2) Τα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα μπορούν να επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 κατά του κράτους μέλους, προκειμένου να επιτυγχάνουν τη μείωση της βάσης επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας που οφείλουν. Μολονότι τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι η άσκηση του δικαιώματος μείωσης της βάσης επιβολής εξαρτάται από την εκπλήρωση ορισμένων διατυπώσεων, χάρη στις οποίες αποδεικνύεται ιδίως ότι, μετά την ολοκλήρωση της πράξης, η αντιπαροχή ή ένα μέρος της δεν καταβλήθηκε οριστικά στο υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο και ότι το πρόσωπο αυτό μπορούσε να επικαλεστεί μία από τις περιπτώσεις που προβλέπει το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, τα σχετικά μέτρα του κράτους μέλους δεν πρέπει να βαίνουν πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την απόδειξη αυτή, πράγμα που εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εξακριβώσει».

**Επειδή**, το άρθρο 90 της οδηγίας ΦΠΑ ρυθμίζει τη μεταβολή της βάσεως επιβολής του φόρου, η δε παράγραφος 2 δεν καθορίζει τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες μπορεί να περιοριστεί η εφαρμογή της παραγράφου 1. Δεδομένου ότι οι διατάξεις των άρθρων 90, παράγραφος 1, και 273 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, εκτός των ορίων που καθορίζουν, δεν προσδιορίζουν ούτε τις προϋποθέσεις, ούτε τις υποχρεώσεις τις οποίες μπορούν να επιβάλλουν τα κράτη μέλη, διαπιστώνεται ότι οι διατάξεις αυτές παρέχουν στα κράτη μέλη ορισμένο περιθώριο εκτίμησης, όσον αφορά ιδίως τις διατυπώσεις που οφείλουν να εκπληρώνουν τα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα ενώπιον των φορολογικών αρχών των εν λόγω κρατών, προκειμένου να γίνει μείωση της βάσης επιβολής του.

Οι διατάξεις του άρθρου 90 της οδηγίας **2006/112/ΕΚ** του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την έννοια ότι δεν αντιβαίνει σε αυτές η εθνική διάταξη που δεν προβλέπει τη μείωση της βάσης επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας σε περίπτωση μη καταβολής της τιμής, εφόσον πρόκειται για εφαρμογή της παρέκκλισης που προβλέπεται στην παράγραφο 2 του εν λόγω άρθρου.

Εξάλλου στη παράγραφο 2 της διάταξης του άρθρου 90 της ως άνω Οδηγίας, αναφέρεται, ότι σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής της τιμής, τα κράτη μέλη μπορούν

να παρεκκλίνουν από τη εφαρμογή της διάταξης της παραγράφου 1 του άρθρου 90 της εν λόγω Κοινοτικής Οδηγίας ότι δηλ. επαφίεται στη διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών να προσδιορίσουν την έκταση εφαρμογής της μείωσης της φορολογητέας αξίας και να διατυπώσουν ή να καθορίσουν τις προϋποθέσεις τέλεσής της.

Κατά πάγια νομολογία του ΔΕΚ η προαναφερθείσα διάταξη του άρθρου 90§1 της 2006/112/EK 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/EK 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). Ως εκ τούτου, τα κράτη μέλη δύνανται να θεσπίζουν εξαιρέσεις από την αρχή του διακανονισμού. Ωστόσο, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, οι εξαιρέσεις πρέπει να ερμηνεύονται στενά.

Μολονότι το γράμμα του άρθρου 90, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα, σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής του τιμήματος, να παρεκκλίνουν από την προβλεπόμενη στην παρ. 1 μείωση της βάσεως υπολογισμού του φόρου, η διατύπωση αυτή δεν αρκεί, για να θεωρηθεί ότι παρέχεται η δυνατότητα πλήρους αποκλεισμού της δυνατότητας διακανονισμού. Συγκεκριμένα, ο πλήρης αποκλεισμός της δυνατότητας διακανονισμού πρέπει να διακριθεί από την παρέκκλιση από τη δυνατότητα άμεσου διακανονισμού και θα αντέβαινε στην προαναφερθείσα αρχή του φόρου καταναλώσεως, την οποία θέτει σε εφαρμογή το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ. Εξάλλου, ο πλήρης αποκλεισμός δεν συνιστά στενή ερμηνεία του όρου «παρεκκλίνουν».

**Επειδή**, η προβλεπόμενη στο άρθρο 90, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ δυνατότητα περιορισμού πρέπει, υπό το πρίσμα και της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, να ερμηνεύεται συσταλτικώς. Συνεπώς το άρθρο 90, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να λαμβάνουν υπόψη τις ιδιαιτερότητες της αβεβαιότητας που χαρακτηρίζει τη μη καταβολή, προβλέποντας ότι περίπτωση αρκούντως βέβαιης και μακροπρόθεσμης μη καταβολής συντρέχει μόνο υπό ορισμένες συνθήκες.

**Επειδή**, είναι ουσιώδες να έχουν τα κράτη μέλη τη δυνατότητα να αντιμετωπίζουν τη συμψηφή με τον οριστικό χαρακτήρα της μη εξοφλήσεως τιμολογίου αβεβαιότητα, υπό την προϋπόθεση αυτή ότι η δυνατότητα παρεκκλίσεως δεν μπορεί να βαίνει πέραν της εν λόγω αβεβαιότητας.

**Επειδή**, το Ελληνικό Κράτος, προέβη σε μείωση της βάσης υπολογισμού του φόρου με το άρθρο 106 ια' του Πτωχευτικού Κώδικα, οι δε διατάξεις των παρ. 5 και 5α του άρθρου 19 του

Κώδικα Φ.Π.Α. ενσωματώνουν την διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 90 της Οδηγίας Φ.Π.Α. στο εσωτερικό δίκαιο, προβλέποντας τις περιπτώσεις κατά τις οποίες μειώνεται, υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις, η φορολογητέα αξία για σκοπούς επιβολής του ΦΠΑ. Ειδικώς η διάταξη της παρ. 5α του άρθρου 19 του Κώδικα ΦΠΑ ρυθμίζει το ζήτημα της μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου σε περίπτωση μη καταβολής της αντιπαροχής για πραγματοποιηθείσες φορολογητέες πράξεις εκ μέρους της αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης. Ωστόσο, το πεδίο εφαρμογής της δυνατότητας αυτής είναι εξαιρετικά περιορισμένο, δεδομένου ότι μείωση της φορολογητέας αξίας μετά τη διενέργεια της οικείας συναλλαγής προβλέπεται μόνο στην περίπτωση που η είσπραξη της αντιπαροχής δεν είναι δυνατή διότι η οφειλέτρια επιχείρηση τέθηκε σε εκκαθάριση βάσει του άρθρου 106 ια' του Πτωχευτικού Κώδικα.

**Επειδή**, με την 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' εφαρμογήν των προβλεπόμενων στο άρθρο 90 παρ. 1 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, καθώς και τη νομιμότοκη επιστροφή του αναλογούντος φόρου, ως αχρεωστήτως αποδοθέντος, λόγο 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 περίπτωση, 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 τήρησης 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 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.

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, απορριπτομένων ως αβασίμων όλων των περί του αντιθέτου ισχυρισμών της καθ' ης Αρχής. Τούτο δε διότι οι ως άνω συνθήκες, τις οποίες επικαλέσθηκε και απέδειξε η προσφεύγουσα 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 τμήματος 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 ...../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 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 οριζόμενων στην παρ. 2 του άρθρου 90 της ως άνω οδηγίας αναφορικά με τη δυνατότητα “παρεκκλίσεως” από τα κράτη μέλη.

**Επειδή** στην υπ’ αρ. ....../2016 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου ..... (σχετικό 1 της ενδικοφανούς), με την οποία η εταιρεία με την επωνυμία «.....» κηρύχθηκε σε κατάσταση πτώχευσης αναφέρεται ότι: «...η περιουσία της επαρκεί για την κάλυψη των εξόδων της πτωχευτικής διαδικασίας, καθώς αποτελείται από ακίνητα, συνολικής αντικειμενικής αξίας 16.170.229, 66 ευρώ (βλ. την δήλωση ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων για το έτος 2015) και απόθεμα εμπορευμάτων συνολικής αξίας 8.000.000 ευρώ περίπου (βλ. κατάθεση μάρτυρα)...».

Ωστόσο στην απόφαση αυτή δεν αναφέρεται ότι η ως άνω εταιρεία έχει τεθεί σε λύση και εκκαθάριση.

**Επειδή** στην ΠΟΛ.1056/2.3.2015 ορίζεται ότι: «5. ... ε) σε περίπτωση επιχείρησης που κηρύσσεται σε κατάσταση πτώχευσης και από τους επίσημους ισολογισμούς της προκύπτει ότι η επιχείρηση αυτή δεν έχει περιουσιακά στοιχεία (ακίνητα, πάγια, χρεόγραφα κλπ.) για να ικανοποιήσει τους οφειλότες της. Στην περίπτωση αυτή δεν απαιτείται να έχει ολοκληρωθεί η διαδικασία της πτώχευσης. Επομένως, η κήρυξη του οφειλέτη σε κατάσταση πτώχευσης λόγω παύσης πληρωμών δεν επιφέρει από μόνη της απόσβεση της απαίτησης...»

**Επειδή** στην προκείμενη περίπτωση η οφειλέτρια επιχείρηση «.....» έχει ναι μεν κηρυχθεί σε πτώχευση, ωστόσο από την ως άνω υπ’ αρ. ....../2016 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου ..... δεν προκύπτει ο βέβαιος χαρακτήρας της μη είσπραξης των απαιτήσεων της προσφεύγουσας. Ως εκ τούτου, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 19§5α του Κώδικα ΦΠΑ για τη μείωση της φορολογητέας βάσης του ΦΠΑ.

**Επειδή** στο **άρθρο 65 του ν. 4174/2013** σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

**Επειδή**, από τα προσκομισθέντα στοιχεία, δεν προκύπτει αφενός ο βέβαιος χαρακτήρας της μη είσπραξης των απαιτήσεων της προσφεύγουσας και αφετέρου ότι δύναται να ληφθεί υπόψη η με αριθμό ...../2019 επικαλούμενη απόφαση του ΣτΕ καθώς και η υπ' αριθμ. οδηγία Ο ΔΕΕΦ Α 1165616 ΕΞ 2019 του Τμήματος ΦΠΑ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας της ΑΑΔΕ, καθόσον δεν αποδεικνύεται ότι οι παραδοχές της ερείδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων τα οποία είναι ίδια με αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 03.09.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ..... με ΑΦΜ ..... και την επικύρωση της με αρ. πρωτ. ..../2020 απορριπτικής απόφασης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, επί της από 21-07-2020 ταυτάριθμης αίτησής της για τη μείωση της βάσης επιβολής ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 19 παρ. 5α του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000).

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**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ  
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

**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.