



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 562

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 14.10.2019

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 2857

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 ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή)*», καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

3. 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.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **01.08.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία '.....' ΑΦΜ, που εδρεύει στο, κατά της σιωπηρής απορρίψεως του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ επί της με αρ. πρωτ. /2019 επιφυλάξεως του άρθρου 20 του ν. 4174/2013 που υπεβλήθη συνημμένη στην με αριθμό καταχώρησης και με ημερομηνία 24.04.2019 περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο μηνός Μαρτίου έτους 2019, 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 01.08.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

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

1. να ακυρωθεί η σιωπηρή άρνηση (τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση) του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών επί της με αρ. πρωτ./2019 επιφυλάξεως του άρθρου 20 του ν. 4174/2013 που υπεβλήθη από την εταιρεία συνημμένη στην με αριθμό καταχώρησης και ημερομηνία 24.04.2019 περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο μηνός Μαρτίου έτους 2019.
2. να γίνει δεκτή η υποβληθείσα επιφύλαξη και να επιστραφεί στην εταιρεία το ποσό των 432.189,13 ευρώ ως αχρεωστήτως καταβληθέν, νομιμοτόκως από την υποβολή της επιφύλαξης, αφού αναμορφωθούν τα δεδομένα της ως άνω περιοδικής δήλωσης αναφορικά με τον οριστικά μη εισπραχθέντα ΦΠΑ εκρών ποσού 432.1893,13 ευρώ, που αντιστοιχεί στο 50% της συνολικής απαίτησης, έναντι των εταιρειών του ομίλου, η οποία διαγράφηκε οριστικά δυνάμει της υπ' αρ./2017 απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, όπως αυτή διορθώθηκε και ισχύει, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. μη νόμιμη η σιωπηρή απόρριψη της επιφύλαξης και συνακόλουθα, εσφαλμένη και μη νόμιμη η άρνηση της φορολογικής αρχής να αναγνωρίσει το δικαίωμα της εταιρείας για μείωση της βάσης επιβολής του Φ.Π.Α. λόγω οριστικής και βεβαίας μη είσπραξης τμήματος απαίτησης κατ' άρθρο 19 παρ. 5^α του Κώδικα Φ.Π.Α., κατόπιν δικαστικής επικύρωσης συμφωνίας εξυγίανσης των οφειλετριών επιχειρήσεων και των πιστωτών τους κατά τις διατάξεις του Πτωχευτικού Κώδικα.
2. παραβίαση της Αρχής της Αναλογικότητας και της ουδετερότητας του φόρου.
3. επίκληση της υπ' αρ. 355/2019 απόφασης του ΣτΕ, καθώς και των 805, 806/04.03.2019 και 819/07.03.2019 αποφάσεων της Δ.Ε.Δ.

Επειδή, η προσφεύγουσα, στο πλαίσιο της δραστηριότητάς της, προέβη κατά τα έτη 2015 και 2016 σε χονδρική πώληση προϊόντων παραγωγής της, μεταξύ άλλων και στις εταιρείες '.....', '.....' και '.....', οι οποίες ανήκουν στον

Επειδή, την 28.09.2016 συνήφθησαν, μεταξύ των ως άνω εταιρειών και της εταιρείας με την επωνυμία '.....', και λοιπών συμβαλλόμενων ισάριθμες Συμφωνίες Εξυγίανσης, διά των οποίων συμφωνήθηκε η εξυγίανση των ως άνω εταιρειών του, με μεταβίβαση επιχείρησης κατ' άρθρο 106β και 106θ του ν. 3588/2007 περί Πτωχευτικού Κώδικα.

Επειδή, βασική πρόβλεψη των ως άνω Συμφωνιών Εξυγίανσης ήταν η διαγραφή των απαιτήσεων των ανέγγυων πιστωτών, μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα, κατά ποσοστό 50% και η μεταβίβαση του υπολοίπου τμήματος των απαιτήσεων στη διάδοχο των ως άνω εταιρειών - – η οποία και ανέλαβε την πλήρη εξόφλησή τους έναντι των πιστωτών υπό τους όρους και προϋποθέσεις εκάστης Συμφωνίας Εξυγίανσης.

Επειδή, οι προαναφερόμενες εταιρείες την 30.09.2016, ισχυριζόμενες ότι ευρίσκονται σε οικονομική αδυναμία εκπλήρωσης των συσσωρευμένων ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεών τους έναντι των πιστωτών τους αιτήθηκαν ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, κατά τις διατάξεις των άρθρων 99 επ. του ν. 3588/2007 (Πτωχευτικός Κώδικας) να διαταχθεί η έναρξη διαδικασίας εξυγίανσης και η άμεση επικύρωση των ισάριθμων Συμφωνιών Εξυγίανσης - Μεταβίβασης Επιχείρησης που συνήψαν με τους πιστωτές τους.

Επειδή, το Πολυμελές Πρωτοδικείο Αθηνών εξέδωσε την υπ' αριθμόν/2017 απόφαση, όπως αυτή διορθώθηκε και ερμηνεύθηκε με τις υπ' αριθμ./2017 και/2017 αποφάσεις του ιδίου Δικαστηρίου, με την οποία έγιναν δεκτές οι ως άνω αιτήσεις και επικυρώθηκαν, κατ' άρθρα 106β και

106θ του Πτωχευτικού Κώδικα, ως ίσχυε προ της τροποποίησής του από τον ν. 4446/22.12.2016, οι σχετικές Συμφωνίες Εξυγίανσης-Μεταβίβασης Επιχείρησης, οι οποίες, μετά την επικύρωσή τους, σύμφωνα με το άρθρο 106η του Πτωχευτικού Κώδικα, δεσμεύουν το σύνολο των πιστωτών οι απαιτήσεις των οποίων ρυθμίζονται από αυτές, ακόμη και αν δεν είναι συμβαλλόμενοι ή δεν ψήφισαν υπέρ της συμφωνίας εξυγίανσης.

Επειδή, το συνολικό ποσό της απαίτησης της προσφεύγουσας (συμπεριλαμβανομένου του αναλογούντος Φ.Π.Α.) έναντι των τριών ως άνω εταιρειών προ της διαγραφής τμήματος 50% αυτής ανερχόταν σε 4.953.663,00 €, και ανά εταιρεία είχε ως εξής:

- Η απαίτησή της κατά της εταιρείας «.....» ανερχόταν συνολικά σε 4.880.269,00 €.
- Η απαίτησή της κατά της εταιρείας «.....», ανερχόταν συνολικά σε 68.296,00 €.
- Η απαίτησή της κατά της εταιρείας «.....» ανερχόταν συνολικά σε 5.098,00 €.

Επειδή, κατόπιν της δικαστικής επικύρωσης των ως άνω Συμφωνιών, οι εισπράξιμες απαιτήσεις της προσφεύγουσας κατά των ως άνω εταιρειών οι οποίες αποτυπώθηκαν στο Οριστικό Ισοζύγιο Μεταβίβασης του από 28.02.2017 Πρωτοκόλλου Μεταβίβασης Επιχείρησης που υπεγράφη μεταξύ της διαδόχου εταιρείας «.....» και εκάστης εκ των ως άνω εταιρειών και περαιτέρω προσδιορίστηκαν στο με ημερομηνία **11.05.2017** Ιδιωτικό Συμφωνητικό που υπεγράφη μεταξύ της προσφεύγουσας, της εταιρείας «.....» και της ως άνω διαδόχου εταιρείας, διαμορφώθηκαν στο ποσό των **2.605.406,08 €**.

Επειδή, η αξία του τμήματος της απαίτησης που διεγράφη από την παραπάνω αιτία, ανέρχεται τελικά (σύμφωνα με τις εγγραφές στα βιβλία της προσφεύγουσας) στο ποσό των **2.044.642,37 €**, ενώ ο φόρος εκροών που αναλογεί σε αυτήν ανέρχεται σε **432.189,13 €**, και βασίζεται σε συνολικά 14.510 τιμολόγια έκδοσης της προσφεύγουσας που αφορούν πώληση και παράδοση προϊόντων προς τις ως άνω εταιρείες κατά το χρονικό διάστημα από 27.08.2015 έως 31.12.2016.

Επειδή, η προσφεύγουσα θεώρησε, ότι, το εν λόγω ποσό Φ.Π.Α. εκροών με το οποίο έχει επιβαρυνθεί στο παρελθόν και του οποίου η είσπραξη κατέστη οριστικά αδύνατη λόγω διαγραφής της υποκείμενης απαίτησης, θα έπρεπε να αχθεί σε αντίστοιχη μείωση της φορολογικής οφειλής της. Ελλείψει όμως πρόβλεψης στο νόμο ειδικής αυτοτελούς διαδικασίας για τη μείωση της βάσης επιβολής του Φ.Π.Α. σε περίπτωση οριστικής (ολικής ή μερικής) μη είσπραξης της απαίτησης λόγω θέσεως της αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης σε διαδικασία εξυγίανσης κατά τον Πτωχευτικό Κώδικα, η προσφεύγουσα, ενέταξε καταρχήν την ως άνω απαίτησή της στην περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. μηνός Μαρτίου υπό μορφήν επιφυλάξεως και δεν συμπεριέλαβε σε αυτήν το ως άνω ποσό φόρου 432.189,13 € και συγκεκριμένα δεν το εμφάνισε στον κωδ. 402 (Λοιπά προστιθέμενα ποσά) και στον κωδ. 410 (Σύνολο προστιθέμενων ποσών στο σύνολο του φόρου εισροών), δηλαδή δεν προσαύξησε το υπόλοιπο φόρου εισροών (κωδ. 430) της εν λόγω δήλωσης με το ποσό αυτό. Ακολούθως, η προσφεύγουσα, απέδωσε το βάσει της δήλωσης προκύπτον χρεωστικό υπόλοιπο ποσού 334.573,94 € στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών.

Επειδή, η προσφεύγουσα, υπέβαλε ταυτόχρονα με την ως άνω περιοδική δήλωση ΦΠΑ και την με αρ. πρωτ./2019 ρητή, ειδική και αιτιολογημένη επιφύλαξη του άρθρου 20 Κ.Φ.Δ., σύμφωνα με την οποία, λαμβανομένων υπόψη ιδίως των κριθέντων με την υπ' αριθμ. 355/2019 απόφαση του ΣτΕ, η σύναψη, υπό τους όρους του άρθρου 106α του Πτωχευτικού Κώδικα Συμφωνιών Εξυγίανσης μεταξύ των τριών ως άνω οφειλετριών εταιρειών και των πιστωτών τους, με αντικείμενο τη ρύθμιση και των απαιτήσεων της προσφεύγουσας κατ' αυτών, δια της μειώσεώς τους, και η συνακόλουθη επικύρωσή τους από το πτωχευτικό δικαστήριο, σύμφωνα με διαδικασία που εντάσσεται σε πλαίσιο νομοθετικών

ρυθμίσεων που αποβλέπουν στην αντιμετώπιση της εμπορικής αφερεγγυότητας του αντισυμβαλλομένου, αποδεικνύουν πλήρως την οριστικότητα της μη είσπραξης του προαναφερθέντος τμήματος των αρχικών απαιτήσεων της προσφεύγουσας από τις ως άνω αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις. Ως εκ τούτου, κατά την επιφύλαξη της προσφεύγουσας, η απομείωση της αρχικής συνολικής απαίτησής της εξ αυτής της αιτίας συνιστά, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 5α του Κώδικα Φ.Π.Α., λόγο μείωσης της βάσης επιβολής του Φ.Π.Α. εκρών που αφορούν την οριστικώς μη εισπραχθείσα αντισυμπαροχή από τις τρεις προαναφερόμενες εταιρείες και, κατ' επέκταση, λόγο μείωσης της οικείας φορολογικής υποχρέωσης και επιστροφής του ποσού Φ.Π.Α. εκρών που βάρυνε αυτήν στην προσφεύγουσα.

Επειδή, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, μετά την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή της υπ' αριθμ. πρωτ./2019 ρητής επιφύλαξης της προσφεύγουσας επί της με αριθμό καταχώρησης TAXISNET περιοδικής δήλωσης απόδοσης Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου Μαρτίου 2019, παρέλειψε να απαντήσει στην ως άνω επιφύλαξη της προσφεύγουσας.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 19. Φορολογητέα αξία στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών

5. Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται:

α), β), γ)

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1069/2016, με την οποία κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμ. 129/2015 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. περί της φορολογητέας αξίας σε περίπτωση υπαγωγής επιχείρησης στη διαδικασία της εξυγίανσης του άρθρου 99 του ν. 3588/2007,

"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".

Με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 5 α του Κώδικα Φ.Π.Α., προβλέπεται η μείωση της φορολογητέας αξίας για την επιβολή Φ.Π.Α. στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η είσπραξη της αντισυμπαροχής 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 Φ.Π.Α. 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.

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 ορίστηκε 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](#)), θεσπίστηκε 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.

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 ιδίου 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,

2. Περαιτέρω, με την διάταξη της παραγράφου 4 του άρθρου 182 του ιδίου 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

Επειδή, σύμφωνα με την Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 (2006/112/ΕΕ)

Σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας

Άρθρο 1

“1. Η παρούσα οδηγία θεσπίζει το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ).

2. Η βασική αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου κατανάλωσης, ακριβώς ανάλογου με την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όποιος και αν είναι ο αριθμός των πράξεων, που παρεμβάλλονται στη διαδικασία παραγωγής και διανομής πριν από το στάδιο επιβολής του φόρου.

Σε κάθε πράξη, ο ΦΠΑ, που υπολογίζεται στην τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον συντελεστή που εφαρμόζεται στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή, είναι απαιτητός μετά την αφαίρεση του ποσού του φόρου, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή.

Το κοινό σύστημα ΦΠΑ εφαρμόζεται μέχρι και το στάδιο του λιανικού εμπορίου”.

Άρθρο 2

“1. Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

α) Οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή,

β) Οι εξ επαχθούς αιτίας ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, που πραγματοποιούνται στο έδαφος ενός κράτους μέλους:

γ) οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή,

δ) οι εισαγωγές αγαθών”.

Άρθρο 63

“Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών”.

Άρθρο 73

“Για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός αυτών που αναφέρονται στα άρθρα 74 έως 77, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών”.

Άρθρο 90

“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”.

Άρθρο 206

“Κάθε υποκείμενος στον ΦΠΑ υποχρεούται να καταβάλει το καθαρό ποσό του ΦΠΑ κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 250. Ωστόσο, τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν διαφορετική καταληκτική ημερομηνία καταβολής του ποσού ή να ζητούν την πληρωμή προκαταβολών”.

Άρθρο 212

“Τα κράτη μέλη μπορούν να απαλλάσσουν τους υποκείμενους στον φόρο από την καταβολή του οφειλομένου ΦΠΑ όταν το ποσό του είναι αμελητέο”.

Άρθρο 250

“1. Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να υποβάλλει δήλωση ΦΠΑ που να περιλαμβάνει όλα τα απαραίτητα δεδομένα για την εξακρίβωση του ποσού του φόρου που έχει καταστεί απαιτητός και του ποσού των εκπτώσεων που πρέπει να πραγματοποιηθούν, περιλαμβανομένου, κατά τον βαθμό που είναι αναγκαίος για τον προσδιορισμό της βάσης επιβολής του φόρου, του συνολικού ποσού των πράξεων των σχετικών με τον φόρο αυτό και με τις εν λόγω εκπτώσεις καθώς και του ποσού των απαλλασσόμενων πράξεων.

2. Τα κράτη μέλη, με τις προϋποθέσεις που ορίζουν, επιτρέπουν και μπορούν να απαιτούν την υποβολή των δηλώσεων που προβλέπονται στην παράγραφο 1 με ηλεκτρονικά μέσα”.

Άρθρο 273

“Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων”.

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/EK 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 Δικαστηρίου, το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ συνιστά έκφραση μιας θεμελιώδους αρχής της οδηγίας ΦΠΑ κατά την οποία η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην πράγματι ληφθείσα αντιπαροχή, συνέπεια δε της αρχής αυτής είναι ότι η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράξει ως ΦΠΑ ποσό υψηλότερο αυτού που έλαβε ο υποκείμενος στον φόρο.

Κατά συνέπεια, το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ λειτουργεί ως το αναγκαίο αντιστάθμισμα στη μέθοδο φορολογήσεως που καθιερώνεται με το άρθρο 63 της ίδιας οδηγίας (τη λεγόμενη αρχή της φορολογήσεως με βάση τα συμφωνηθέντα) Η διάταξη αυτή υποχρεώνει τα κράτη μέλη σε ανάλογη μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου.

Η παρέκκλιση από την εν λόγω θεμελιώδη αρχή που κατοχυρώνεται με το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, πρέπει να είναι δικαιολογημένη, ούτως ώστε τα μέτρα που θεσπίζουν τα κράτη μέλη βάσει του άρθρου 90, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ να μη διαταράσσουν την επίτευξη του σκοπού της φορολογικής εναρμονίσεως

Έτι περαιτέρω, το άρθρο 90, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ επιτρέπει, σύμφωνα με το γράμμα του, στα κράτη μέλη, σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής του τιμήματος, να παρεκκλίνουν από τη διάταξη της παραγράφου 1. 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 παράγραφο 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 αρκούτως βέβαιης και μακροπρόθεσμης μη καταβολής συντρέχει μόνο υπό ορισμένες συνθήκες.

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 Φ.Π.Α.

Ειδικώς η διάταξη της παρ. 5α του άρθρου 19 του Κώδικα Φ.Π.Α. 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, σύμφωνα με την/2017 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, όλες οι επιχειρήσεις, οι οποίες είχαν απαιτήσεις κατά της «.....», διεγράφη το 50% αυτών, και βάσει της αρχής της ουδετερότητας του φόρου, όλες αυτές οι επιχειρήσεις τυγχάνουν ίδιας μεταχείρισης.

Επειδή, το άρθρο 90 της “οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου της 28/11/2006 σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας”, επαναλαμβάνει κατ' ουσίαν το περιεχόμενο του άρθρου 11 Γ παρ. 1 της έκτης οδηγίας, ορίζονται τα εξής: “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, στο άρθρο 19 (“Φορολογητέα αξία στην παράδοση αγαθών [...]”) παρ. 5α του κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του ν. 2859/2000 (Α' 248) Κώδικα Φ.Π.Α. ορίζονται τα εξής : “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 [...] όπως αυτός τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 14

του Ν. 2000/1991 [...]. 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 Φ.Π.Α. που αναλογεί στην κατά τα ανωτέρω μείωση της φορολογητέας αξία δεν έχει καταβληθεί από τον υπόχρεο δεν καταβάλλεται, ως μη οφειλόμενος στη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο, κατά την οποία οφείλετο. Τυχόν πράξεως επιβολής φόρου ή προστίμων που έχουν εκδοθεί μέχρι την έκδοση της απόφασης του προϊσταμένου της ΔΟΥ ακυρώνονται.

Επειδή, με την απόφαση του ΔΕΕ της 23ης Νοεμβρίου 2017, ..., C-246/16, κρίθηκαν, επί των ταυτοσήμου περιεχομένου με τις διατάξεις του άρθρου 90 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ διατάξεων του άρθρου 11 Γ παρ. 1 της έκτης οδηγίας, μεταξύ άλλων, τα εξής [σκέψεις 12-28]: "12.[...] για την εναρμόνιση της βάσεως επιβολής του φόρου, το άρθρο 11, Α. παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι, στο εσωτερικό της χώρας, η βάση αυτή συνίσταται, καταρχήν, σε οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο. 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, ..., C-330/95, ΕΥ: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, ..., C330/95, [...] 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.

Επειδή, στη βάση της αρχής της αναλογικότητας και της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, έχει θεσπιστεί από τον νομοθέτη η διαδικασία της ειδικής εκκαθάρισης κατά τα οριζόμενα του άρθρου 106ια Ν. 3588/2007 του Πτωχευτικού Κώδικα (ΦΕΚ Α' 153/10.07.2007), η οποία ναι μεν πλέον έχει καταργηθεί με τις διατάξεις του Ν. 4416/2016, αλλά διαπιστώνεται, ότι ισχύει το άρθρο 99 το οποίο τέθηκε όπως ισχύει με την παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν. 4446/2016 (ΦΕΚ Α' 240/22.12.2016) αλλά και το άρθρο 106β το οποίο τέθηκε όπως ισχύει με την παρ. 10 του άρθρου 6 του Ν. 4446/2016, σύμφωνα με τα οποία ορίζεται, ότι **όταν μέσα από διαδικασίες εξυγίανσης** κριθούν οι περιπτώσεις της ακύρωσης, της καταγγελίας, της λύσης, της ολικής ή μερικής μη καταβολής, ή της μείωσης της τιμής που επέρχεται μετά την πραγματοποίηση της πράξης, τότε **η βάση επιβολής του φόρου πρέπει να μειώνεται ανάλογα, όπως σε τελική ανάλυση προβλέπεται και με την παράγραφο 5^α του άρθρου 19 Ν. 2859/2000** ότι η φορολογητέα αξία μειώνεται σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη πληρωμής του τιμήματος, εφόσον **μετά τη πραγματοποίηση των φορολογητέων πράξεων** διαπιστώνεται ότι η απαίτηση κατέστη ανεπίδεκτη εισπράξεως.

Επειδή, με την αριθ. 355/2019 απόφαση του β' τμήματος του ΣτΕ, εξετάστηκε προσφυγή η οποία ασκήθηκε ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, και εισήχθη προς συζήτηση ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας κατ' εφαρμογή του άρθρου 1 παρ. 1 του ν. 3900/2010 (Α' 213), όπως

αντικαταστάθηκε με το άρθρο 40 του ν. 4055/2012 (Α' 51) και τροποποιήθηκε με το άρθρο 15 παρ. 4 του ν. 4446/2016 (Α' 240), κατόπιν της 18/12.6.2018 πράξης της οικείας Επιτροπής του Δικαστηρίου.

Επειδή, με την ως άνω 18/2018 πράξη της Επιτροπής του [άρθρου 1 παρ. 1](#) του ν. [3900/2010](#) έγινε δεκτό ότι με την υπό κρίση προσφυγή τίθενται τα γενικότερου ενδιαφέροντος ζητήματα (τα οποία έχουν συνέπειες για ευρύτερο κύκλο προσώπων) της πλημμελούς μεταφοράς της διάταξης του άρθρου 90 παρ. 1 της οδηγίας [2006/112/ΕΚ](#) (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, όπως κρίθηκε με την υπ' αριθ' 355/2019 Απόφ. ΣτΕ (Β' Τμήμ) (σκέψη 14) “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.,..... 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...”.

Επειδή, περαιτέρω “σε κάθε περίπτωση η ως άνω ερμηνεία ουδόλως παρεμποδίζει την, κατ' εφαρμογήν του μηχανισμού διακανονισμού των εκπτώσεων (άρθρα 184 επ. της οδηγίας [2006/112/ΕΚ](#),

βλ. και άρθρο 33 του κώδικα Φ.Π.Α.), δυνατότητα των φορολογικών αρχών να ενεργήσουν για την ανάκτηση του ΦΠΑ επί των εισροών που ο ως άνω αφερέγγυος οφειλέτης μπόρεσε ενδεχομένως να εκπέσει προκειμένου για τις αυτές εμπορικές συναλλαγές (πρβλ. απόφαση ΔΕΕ της 22ας Φεβρουαρίου 2018, Τ-2, C-396/16, ΕU:C:2018:109, σκέψη 45).”

Επειδή, από τα ως άνω προκύπτει ότι οι παραδοχές της με αριθ. 355/2019 απόφασης του ΣτΕ ερείδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων, τα οποία είναι όμοια με αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης.

Επειδή, 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 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. Για τον λόγο αυτό, η κρινόμενη προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 42 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 των παρ. 2 και 4 του άρθρου 53 του ν. 4174: «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 της παρ. 16 του άρ. 72 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 (ΜRΟ) 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, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, το αίτημα της προσφεύγουσας περί έντοκης επιστροφής κρίνεται βάσιμο και πρέπει να γίνει αποδεκτό.

Επειδή, βάσει των ως άνω, η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή και ο Προϊστάμενός της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, ασκώντας κατά νόμιμο τρόπο την εξουσία του και σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000, προκειμένου να ικανοποιήσει το αίτημα περί μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου της προσφεύγουσας, θα πρέπει να προβεί σε νέα εκκαθάριση του οφειλομένου απ' αυτήν ποσού φόρου της προαναφερθείσας περιόδου, και να επιστρέψει στη προσφεύγουσα τον τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέντα φόρο ή το προκύπτον πιστωτικό υπόλοιπο, το οποίο, πρέπει να της επιστραφεί νομιμοτόκως.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **01.08.2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία '.....' ΑΦΜ, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Ο ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΗΣ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.

