



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 15/09/2023

Αριθμός απόφασης: 1268

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

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' 1440/27-04-2014) «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».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 24/04/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονική ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «..... Ε.Ε.», με ΑΦΜ, με έδρα τις, αριθ., κατά της από 30.03.2023 απορριπτικής απάντησης της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων επί του από 20.01.2023 αιτήματός της με μοναδικό αριθμό υπόθεσης περί επιστροφής Φ.Π.Α. ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την από 30.03.2023 απορριπτική απάντηση της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων επί του από 20.01.2023 αιτήματος της προσφεύγουσας με μοναδικό αριθμό υπόθεσης περί επιστροφής Φ.Π.Α. ως αχρεωστήτως καταβληθέντος.
6. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
7. Την με αριθ. πρωτ. /2023 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Αγίων Αναργύρων.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24.04.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «..... Ε.Ε.», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την από 30.03.2023 αρνητική απάντηση της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων απορρίφθηκε το με κωδικό αίτημα της προσφεύγουσας περί επιστροφής ΦΠΑ ως αχρεωστήτως καταβληθέντος. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα εταιρεία στο πλαίσιο συνεργασίας της με την εταιρεία «..... ΕΠΕ» παρείχε υπηρεσίες για συνολική αμοιβή ύψους 51.332,32 ευρώ. Προς εξόφληση των ως άνω υπηρεσιών, η αντισυμβαλλόμενη εξέδωσε επιταγές εις διαταγήν της (προσφεύγουσας), οι οποίες όμως δεν είχαν αντίκρισμα, όπως απεφάνθη τελεσίδικα το Δικαστήριο με την αριθ...../2019 απόφαση του Εφετείου Η προσφεύγουσα ωστόσο κατέβαλε τον αναλογούντα ΦΠΑ και με την ανωτέρω αίτηση αιτήθηκε την επιστροφή του ως αχρεωστήτως καταβληθέντος.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης απορριπτικής απάντησης της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων καθώς και την τροποποίηση της βάσης υπολογισμού εισοδήματος για τη χρήση 2010 καθώς και την νομιμότοκη (από 20.01.2023) επιστροφή – καταβολή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου προστιθέμενης αξίας που αναλογεί στο ποσό των 43.073,52 ευρώ (όπως προκύπτει από το άθροισμα των αριθ. επιταγών), ήτοι ΦΠΑ ύψους 8.054,40 ευρώ, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Στα πλαίσια συνεργασίας της με την εταιρεία «.....» εξέδωσε συνολικά 27 τιμολόγια παροχής υπηρεσιών καθαρής αξίας 49.231,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 11.323,13 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 60.554,13 ευρώ. Προς εξόφληση αυτών η αντισυμβαλλόμενη εξέδωσε έξι (6) επιταγές, εκ των οποίων οι πέντε (5) ήταν χωρίς αντίκρισμα σύμφωνα με την αριθ. /2016 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου και την αριθ. /2019 τελεσίδικη απόφαση του Εφετείου Ωστόσο η προσφεύγουσα κατέβαλε τον αναλογούντα ΦΠΑ για το ποσό των 43.073,52 ευρώ, ο οποίος ανέρχεται στο ύψος των 8.054,40 ευρώ, χωρίς ωστόσο να τον έχει εισπράξει για να τον αποδώσει και επιπλέον δήλωσε ως εισόδημα το ποσό των 43.073,52 ευρώ και φορολογήθηκε χωρίς να το έχει εισπράξει μέχρι σήμερα. Κατόπιν των ανωτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι κακώς η Δ.Ο.Υ. Αναργύρων απέρριψε το αίτημά της περί μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου και επιστροφής του αναλογούντος ΦΠΑ. Η καταβολή ΦΠΑ ποσού 8.054,40 ευρώ τυγχάνει αχρεώστητη καθώς ουδέποτε εισέπραξε το ποσό στο οποίο αναλογεί ο φόρος.
- Νόμιμη αιτία επιστροφής του μη εισπραχθέντος ΦΠΑ αποτελεί η με αριθ. /2019 τελεσίδικη απόφαση του Εφετείου καθώς η εταιρεία «..... ΕΠΕ» έχει τεθεί σε εκκαθάριση από τις 15.11.2012 και ως εκ τούτου δεν υφίσταται δυνατότητα επιτυχούς

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 34 § 1 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώστητα ή β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις: i) είναι αδύνατο να μεταφερθεί για έκπτωση σε επόμενη διαχειριστική περίοδο ή σε περίπτωση μεταφοράς του για έκπτωση, η έκπτωση αυτή δεν κατέστη δυνατή ή ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών-εισροών ή iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.».

Επειδή, με το άρθρο 70 παρ. 25 του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την 1η.1.2014, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα μέχρι τότε ισχύοντα.».

Επειδή στο άρθρο 57 παρ.5 του ν.2859/2000 όπως ίσχυε μέχρι την 23/04/2010 ορίζεται ότι: «5. Οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 7 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος εφαρμόζονται αναλόγως και για το Φ.Π.Α.»

Επειδή, με το άρθρο 57 του ν.2859/2000 όπως ίσχυε μετά την 23/04/2010 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης....Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49. 3. Σε περίπτωση υποβολής εκπροθέσμως της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της κατά τα παραπάνω έκτακτης δήλωσης, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση των πράξεων των άρθρων 49 και 50 παρατείνεται ή αναβιώνει αναλόγως, ώστε ο υπολειπόμενος χρόνος για την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου να μην είναι μικρότερος των τριών (3) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση... Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης που αφορά τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης αυτού ή μετά (3) τρία έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής. Σε περίπτωση μη υποβολής ή υποβολής των ανωτέρω δηλώσεων εκπροθέσμως, η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία

που οι δηλώσεις αυτές όφειλαν να είχαν υποβληθεί εμπροθέσμως. Η αξίωση κατά του Δημοσίου προς επιστροφή φόρου αναβιώνει από της κοινοποιήσεως πράξεως προσδιορισμού του φόρου, για ίσο χρόνο, εφόσον έχει υποβληθεί αίτημα προς επιστροφή πριν το χρόνο παραγραφής της αξίωσης και συμπληρώθηκε ο χρόνος παραγραφής, χωρίς να ικανοποιηθεί ή να απορριφθεί αιτιολογημένα το αίτημα από υπαιτιότητα του Δημοσίου. Ως προς τα λοιπά θέματα εφαρμόζονται οι διατάξεις περί δημοσίου λογιστικού όπως εκάστοτε ισχύουν. ».

Επειδή, με το άρθρο 90 παρ. 2 του ν.2362/1995 περί Δημόσιου Λογιστικού ορίζεται ότι: «Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος σ' αυτό χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία έτη από της καταβολής.».

Επειδή, με το άρθρο 91 του ν.2362/1995 περί Δημόσιου Λογιστικού ορίζεται ότι: «Επιφυλασσομένης κάθε άλλης ειδικής διατάξεως του παρόντος, η παραγραφή οποιασδήποτε απαιτήσεως κατά του Δημοσίου αρχίζει από το τέλος του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο γεννήθηκε και ήταν δυνατή η δικαστική επιδίωξη αυτής. Προκειμένου όμως περί δασμών, φόρων, τελών και λοιπών δικαιωμάτων που εισπράττονται στα Τελωνεία, η παραγραφή αρχίζει από της βεβαίωσης αυτών».

Επειδή, με το άρθρο 93 του ν.2362/1995 περί Δημόσιου Λογιστικού ορίζεται ότι: «Με την επιφύλαξη ειδικών διατάξεων, η παραγραφή των χρηματικών απαιτήσεων κατά του Δημοσίου διακόπτεται μόνο: α) Με την υποβολή της υποθέσεως στο δικαστήριο ή σε διαιτητές, οπότε η παραγραφή αρχίζει εκ νέου από την τελευταία διαδικαστική πράξη των διαδίκων του δικαστηρίου ή των διαιτητών. β) Με την υποβολή στην αρμόδια δημόσια αρχή αιτήσεως για την πληρωμή της απαιτήσεως, οπότε η παραγραφή αρχίζει εκ νέου από τη χρονολογία που φέρει η έγγραφη απάντηση του Διατάκτη ή της αρμόδιας για την πληρωμή της απαιτήσεως αρχής. Αν η αρμόδια δημόσια αρχή δεν απαντήσει, η παραγραφή αρχίζει μετά πάροδο έξι μηνών από τη χρονολογία υποβολής της αιτήσεως. Υποβολή δεύτερης αιτήσεως δεν διακόπτει εκ νέου την παραγραφή...».

Επειδή, με το άρθρο 94 του ν.2362/1995 περί Δημόσιου Λογιστικού ορίζεται ότι: «Η παραγραφείσα απαίτηση κατά του Δημοσίου δεν αντιτάσσεται για συμψηφισμό. Κάθε ποσό που κατέβαλε το Δημόσιο μετά την παραγραφή της απαιτήσεως κατ' αυτού, έστω και αν γνώριζε την παραγραφή, δικαιούται να το αναζητήσει. Παραίτηση του Δημοσίου από τη συμπληρωμένη παραγραφή ή η με οποιονδήποτε τρόπο αναγνώριση απ' αυτό της παραγεγραμμένης απαιτήσεως είναι άκυρη. Η παραγραφή λαμβάνεται υπόψη αυτεπάγγελτα από τα δικαστήρια».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν.2859/2000 ορίζονται τα εξής:

«Φορολογητέα αξία στην Παράδοση αγαθών, στην Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στην Παροχή υπηρεσιών

1. Στην Παράδοση αγαθών, στην Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην Παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιοδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.

1α. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 1, η φορολογητέα αξία της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιείται έναντι κουπονιού πολλαπλών σκοπών, όπως ορίζεται στο άρθρο 12α, πρέπει να είναι ίση με το αντάλλαγμα που έχει καταβληθεί για το κουπόνι ή ελλείψει στοιχείων, σχετικά με το εν λόγω αντάλλαγμα, με τη χρηματική αξία που αναγράφεται στο ίδιο το κουπόνι πολλαπλών σκοπών ή στη σχετική τεκμηρίωση, μειωμένη κατά το ποσό του Φ.Π.Α., που αναλογεί στα παραδιδόμενα αγαθά ή τις παρεχόμενες υπηρεσίες.

2. Κατ' εξαίρεση, στις πιο κάτω περιπτώσεις, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται: α) Για τις πράξεις παράδοσης αγαθών, που αναφέρονται στο άρθρο 7, καθώς και για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, που αναφέρονται στην περίπτωση α' του άρθρου 12, η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών ή παρόμοιων αγαθών ή, αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος των αγαθών, κατά το χρόνο πραγματοποίησης των πράξεων αυτών. β) Για τις προβλεπόμενες από τις περιπτώσεις α' και β' του άρθρου 9 παροχές υπηρεσιών, το σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών αυτών. γ) Για την παροχή υπηρεσιών, που προβλέπει η διάταξη της περίπτωσης γ' του άρθρου 9, για την ανταλλαγή αγαθών, καθώς και για κάθε περίπτωση που η αντιπαροχή δεν συνίσταται σε χρήμα, η κανονική αξία τους. δ) Για την παράδοση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών μεταξύ συγγενικών ή/και συνδεδεμένων προσώπων, όπως αυτά ορίζονται στον ν. 4172/2013, η κανονική αξία, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες: δα) η αντιπαροχή είναι κατώτερη της κανονικής αξίας και ο λήπτης των αγαθών ή των υπηρεσιών δεν έχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης, δβ) η αντιπαροχή είναι κατώτερη της κανονικής αξίας και ο προμηθευτής των αγαθών ή ο πάροχος των υπηρεσιών δεν έχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης ενώ η φορολογητέα πράξη απαλλάσσεται από τον φόρο στο εσωτερικό της χώρας σύμφωνα με τις περ. α) έως και κθ), λα) και λδ) της παρ. 1 του άρθρου 22 και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης σύμφωνα με το άρθρο 30, δγ) η αντιπαροχή είναι ανώτερη της κανονικής αξίας και ο προμηθευτής των αγαθών ή ο πάροχος των υπηρεσιών δεν έχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης. Τα θέματα που αφορούν την υποπερ. δα) εφαρμόζονται αναλόγως και στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών. ε) Για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 περίπτωση α' του άρθρου 6, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται το τίμημα που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο υποκείμενος από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένο με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται με τις πράξεις αυτές. Για τις παραδόσεις ακινήτων στον κύριο του οικοπέδου που αναθέτει σε εργολάβο την ανέγερση οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αξία των κτισμάτων που παραδίδονται σε αυτόν, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η αξία του ιδανικού μεριδίου του οικοπέδου που αντιστοιχεί σε αυτά. Η αξία αυτή δεν μπορεί να είναι μικρότερη από την αξία των ποσοστών του οικοπέδου που μεταβιβάζονται από τον κύριο του οικοπέδου στον εργολάβο κατασκευαστή ή στον από αυτόν υποδεικνυόμενο τρίτο. Σε περίπτωση διαχωρισμού της επικαρπίας από την κυριότητα, η αξία της επικαρπίας προσδιορίζεται σε ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 15 του Κώδικα Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικίων και Κερδών από Λαχεία που κυρώθηκε με το ν. 2961/2001 (Α' 266), όπως ισχύει. στ) Για τις περιπτώσεις πλειστηριασμού ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται το εκπλειστηρίασμα. Ως "κανονική αξία", για την εφαρμογή των περιπτώσεων γ' και δ', θεωρείται το συνολικό ποσό το οποίο αυτός που αποκτά αγαθά ή λαμβάνει υπηρεσίες, ευρισκόμενος στο ίδιο στάδιο εμπορίας με το στάδιο κατά το οποίο πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών, θα έπρεπε να καταβάλει κατά το χρόνο της εν λόγω παράδοσης ή παροχής σε ανεξάρτητο προμηθευτή αγαθού ή πάροχο υπηρεσίας στο εσωτερικό της χώρας, υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, προκειμένου να αποκτήσει το εν λόγω αγαθό ή την υπηρεσία. Εάν δεν μπορεί να διαπιστωθεί ανάλογη παράδοση αγαθών ή

παροχή υπηρεσιών, η "κανονική αξία", για την εφαρμογή των περιπτώσεων γ` και δ`, δεν μπορεί να είναι κατώτερη της τιμής της αγοράς των αγαθών αυτών ή παρόμοιων αγαθών ή ελλείπει τιμής αγοράς, του κόστους των αγαθών κατά το χρόνο της παράδοσης και προκειμένου περί υπηρεσιών, από το συνολικό κόστος που συνεπάγεται για τον υποκείμενο στο φόρο η παροχή των υπηρεσιών.

3. Όταν τα στοιχεία προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας εκφράζονται σε νόμισμα άλλου κράτους, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας λαμβάνεται υπόψη η ισοτιμία του νομίσματος αυτού προς τη δραχμή, όπως αυτή προσδιορίζεται από τη διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 20.

4. Στη φορολογητέα αξία περιλαμβάνονται: α) οι τόκοι των επί πιστώσει πωλήσεων, καθώς και τα παρεπόμενα έξοδα με τα οποία ο προμηθευτής επιβαρύνει τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών, όπως τα έξοδα προμήθειας, μεσιτείας, συσκευασίας, ασφάλισης, μεταφοράς, φορτοεκφόρτωσης, ακόμη και αν αποτελούν αντικείμενο ιδιαίτερης συμφωνίας, β) οι κάθε είδους φόροι, τα δικαιώματα, οι εισφορές, τα τέλη υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων και τα τέλη χαρτοσήμου, με εξαίρεση το φόρο του παρόντος νόμου. Προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που διατίθενται σε συσκευασία η οποία επιστρέφεται, η αξία του περιεχομένου και της συσκευασίας αναγράφεται χωριστά κατά συντελεστή φόρου, εφόσον υπάγονται σε διαφορετικό συντελεστή. Στην περίπτωση του προηγούμενου εδαφίου, δύναται ο υποκείμενος στο φόρο να μην αναγράφει φόρο για την αξία της συσκευασίας τόσο κατά την παράδοση όσο και κατά την επιστροφή αυτής. Οφείλεται, όμως, ο φόρος στην αξία της συσκευασίας όταν αυτή δεν επιστρέφεται.

5. Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται: α) Οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή τον λήπτη εκπώσεις, συμπεριλαμβανομένων των εκπώσεων λόγω κύκλου εργασιών. 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 τον λήπτη των υπηρεσιών, για κάλυψη δαπανών που πραγματοποιεί στο όνομα και για λογαριασμό του αγοραστή ή του λήπτη, εφόσον: -έχουν καταχωρηθεί σε προσωρινό λογαριασμό στα λογιστικά του βιβλία, -τα οικεία παραστατικά έχουν εκδοθεί στο όνομά του αγοραστή των αγαθών ή του λήπτη των υπηρεσιών, από τα οποία προκύπτει το πραγματικό ποσό των δαπανών και παραδίδονται στον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών που αφορούν. Οι διατάξεις των περιπτώσεων α' και β της παραγράφου αυτής δεν ισχύουν για τις χορηγούμενες εκπώσεις 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 46α 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 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 πράξεως επιβολής φόρου ή προστίμων που έχουν εκδοθεί μέχρι την έκδοση της απόφασης του προϊσταμένου της ΔΟΥ ακυρώνονται.

10. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται η διαδικασία και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.».

Επειδή, με την αριθ. 355/2019 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, στην ως άνω απόφαση του ΣτΕ μεταξύ άλλων αναφέρονται τα κάτωθι:

«Σκέψη 13. Επειδή, ακολούθως, με τον μεταγενέστερο (και μνημονευόμενο στην προηγούμενη σκέψη) ν. 4446/2016, επιχειρήθηκε εκ νέου “αναμόρφωση” του Πτωχευτικού Κώδικα προς το σκοπό, μεταξύ άλλων, “ενίσχυσης της εξυγιαντικής λειτουργίας του πτωχευτικού δικαίου για τις βιώσιμες επιχειρήσεις, έτσι ώστε αυτό να μην αποτελεί καταστροφέα αξιών, αλλά ένα σύγχρονο εργαλείο αντιμετώπισης της εμπορικής αφερεγγυότητας, με έμφαση στην προληπτική του διάσταση και στην ανάγκη διάσωσης παραγωγικών πόρων, παράλληλα προς τη λειτουργία του ως συλλογική ικανοποίηση των δανειστών στην προκύπτουσα “κοινωνία ζημίας” με όρους ισότητας”, στο πλαίσιο δε αυτό ο νομοθέτης έκρινε, μεταξύ άλλων, αναγκαία την κατάργηση της διαδικασίας της “ειδικής εκκαθάρισης” [βλ. άρθρο 6 παρ. 14 του ν. 4446/2016], που είχε (τροποποιημένη) επανεισαχθεί με το άρθρο 12 του ν. 4013/2011 (δια του οποίου είχε, κατά τα προεκτεθέντα, προστεθεί άρθρο 106 ια στον Πτωχευτικό Κώδικα), καθώς, κατά τα αναφερόμενα στην οικεία αιτιολογική έκθεση, η διαδικασία αυτή “είχε τύχει πενιχρής εφαρμογής και τελούσε σε συστηματική αναντιστοιχία με τις υπόλοιπες διατάξεις του πτωχευτικού κώδικα [...], έτσι ώστε να καταστεί δυνατή η συσχέτιση και ενδεχομένως η αφομοίωσή της από την απολύτως συναφή διαδικασία της ειδικής διαχείρισης του ν. 4307/2014” [βλ. ειδικότερα τα άρθρα 68 επ. του ν. 4307/2014 (Α' 246)].

Σκέψη 14. Επειδή, εν όψει (και) των εκτεθέντων στις προηγούμενες σκέψεις αναφορικά με την εξέλιξη και αναμόρφωση του πτωχευτικού δικαίου, προς τον σκοπό, μεταξύ άλλων, ενισχύσεως της εξυγιαντικής λειτουργίας του, προς όφελος και της εθνικής οικονομίας, οι 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 [...]

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

«Σκέψη 17. Επειδή, εν όψει του μνημονευόμενου πραγματικού της κρινομένης υπόθεσης, καθώς και των γενομένων δεκτών στη σκέψη 14, για την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19 παρ. 5 α του ν. 2859/2000, το Δικαστήριο κρίνει ότι η προσβαλλόμενη αρνητική πράξη της φορολογικής αρχής είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα, όπως βασίμως προβάλλεται με την κρινόμενη προσφυγή, 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 για την "οριστικότητα" της μη είσπραξης των απαιτήσεων της από τις ως άνω αντισυμβαλλόμενες της επιχειρήσεις, ήτοι η σύναψη, υπό τους όρους του άρθρου 106 α του Πτωχευτικού Κώδικα, των ως άνω συμφωνιών εξυγίανσης μεταξύ αυτών (αντισυμβαλλομένων της) και των πιστωτών τους, με αντικείμενο, μεταξύ άλλων, τη ρύθμιση και των δικών της απαιτήσεων κατ' αυτών (δια της μείωσέως 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.»

Επειδή, στο αριθ. πρωτ. Ο ΔΕΕΦ Α ΕΞ 2019/28-11-2019 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας με θέμα «Καθορισμός διαδικασίας για την εφαρμογή της απόφασης ΣτΕ 355/2019 στις περιπτώσεις υποκειμένων-εκδοτών τιμολογίων που καλύπτονται από την απόφαση /16.1.2017 του Πολ/λους Πρωτοδικείου, όπως έχει διορθωθεί και ισχύει» αναφέρεται ότι:

«Με την με υπ' αρ. /2019 απόφασή του, το Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣτΕ), ερμήνευσε το άρθρο 19 παρ. 5α του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), αναφορικά με τη μείωση της φορολογητέας βάσης των υποκειμένων σε ΦΠΑ εκδοτών τιμολογίων που περιλαμβάνονται στην απόφαση 8/16.1.2017 του Πολυμελούς Πρωτοδικείου στην περίπτωση υπαγωγής του αντισυμβαλλόμενου λήπτη του τιμολογίου σε διαδικασία εξυγίανσης των άρθρων 99 επ. του ΠτΚ (ν. 3588/2007). Το ΣτΕ, με την παραπάνω απόφασή του, ακύρωσε τη σιωπηρή απόρριψη από τη Διοίκηση της επιφύλαξης που είχε υποβάλει με τη δήλωσή της η υποκείμενη στον ΦΠΑ επιχείρηση περί της υποχρέωσής της να αποδώσει το σύνολο του ΦΠΑ επί απαιτήσεως, κατά το μέρος που αυτή κατέστη οριστικά ανεπίδεκτη εισπράξεως και ανέπεμψε την υπόθεση στην αρμόδια ΔΟΥ προκειμένου ο Προϊστάμενος αυτής να ικανοποιήσει το αίτημα της επιχείρησης περί μείωσης της φορολογητέας βάσης.

Προκειμένου να υπάρχει ενιαία αντιμετώπιση των υποκειμένων-επιχειρήσεων που καταλαμβάνονται από την απόφαση /16.1.2017 του Πολ/λους Πρωτοδικείου, παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες:

Α. 1. Υποκείμενοι (εκδότες τιμολογίων) που καταλαμβάνονται από την απόφαση /16.1.2017 του Πολυμελούς Πρωτοδικείου, όπως ισχύει, και έχουν υποβάλει δήλωση ΦΠΑ συμπεριλαμβάνοντας αξία και ΦΠΑ ανεξόφλητων τιμολογίων, είτε με επιφύλαξη είτε χωρίς επιφύλαξη, και δεν έχει ασκηθεί προσφυγή στο δικαστήριο, έχουν δικαίωμα να ζητήσουν τη μείωση της φορολογητέας βάσης, για τις απαιτήσεις που κατέστησαν ολικώς ή μερικώς ανεπίδεκτες είσπραξης, δυνάμει της συμφωνίας εξυγίανσης που επικυρώθηκε από την ανωτέρω απόφαση /16.1.2017 του Πολ/λους Πρωτοδικείου, ακολουθώντας αναλογικά τα οριζόμενα στο άρθρο 19 παρ. 5α του Κώδικα ΦΠΑ.

2. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές, οι ενδιαφερόμενοι υποκείμενοι των οποίων η υπόθεση είτε εκκρεμεί στη Διοίκηση (έχει ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

ή δεν έχει παρέλθει η προθεσμία για την άσκησή της) είτε όχι αλλά δεν έχει ασκηθεί προσφυγή στο δικαστήριο, υποβάλλουν αίτηση περί μείωσης της φορολογητέας βάσης, κατ' αναλογία του άρθρου 19 παρ. 5α, στον Προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ για την παραλαβή των δηλώσεων και προσκομίζουν τα ακόλουθα στοιχεία (πρωτότυπα ή φωτοαντίγραφα νομίμως επικυρωμένα):

- Την απόφαση/16.1.2017 του Πολ/λους Πρωτοδικείου, όπως έχει διορθωθεί και ισχύει, η οποία επικυρώνει τη συμφωνία που περιλαμβάνει τη μείωση των απαιτήσεων, με συνημμένη τη συμφωνία αυτή καθώς και τη συνημμένη σε αυτή κατάσταση πιστωτών,
- βεβαίωση από το Δικαστήριο ότι η επικυρωτική απόφαση δεν έχει ανατραπεί ή ανακληθεί και ότι δεν έχει ασκηθεί αίτηση για δικαστική ακύρωση ή ανάκληση της επικυρωτικής απόφασης καθώς και ότι δεν έχει κηρυχθεί σε πτώχευση ούτε έχει υποβληθεί αίτηση για κήρυξη σε πτώχευση της υπαχθείσας σε διαδικασία εξυγίανσης επιχείρησης.
- υπεύθυνη δήλωση από τον αιτούντα / πιστωτή ότι δεν έχει ανατραπεί ως προς αυτόν η συμφωνία λόγω καταγγελίας αυτής ή λόγω πλήρωσης ως προς αυτόν τυχόν διαλυτικής αίρεσης που έχει περιληφθεί στη συμφωνία μόνο εφόσον διαπιστωθεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ότι περιλαμβάνεται στους όρους της συμφωνίας σχετική αίρεση.
- βεβαίωση από το δικαστήριο ότι δεν έχει ασκηθεί προσφυγή (εφόσον η υπόθεση δεν εκκρεμεί στη Διοίκηση).

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

4. Ο ΦΠΑ που αντιστοιχεί στο ποσό κατά το οποίο μειώνεται η φορολογητέα βάση, στην περίπτωση που έχει συμπεριληφθεί σε δήλωση ΦΠΑ από τον υπόχρεο, συμψηφίζεται κατά τη φορολογική περίοδο κατά την οποία εκδόθηκε η απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ. Συγκεκριμένα το ποσό κατά το οποίο μειώθηκε η απαίτηση αναγράφεται στη δήλωση ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου, κατά την οποία εκδίδεται η απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, ως αρνητική εκροή στους κωδικούς της δήλωσης 301-306 και το αντίστοιχο ποσό ΦΠΑ με αρνητικό επίσης πρόσημο στους κωδικούς 331-336. Εάν το ποσό που προκύπτει τελικά είναι πιστωτικό, τότε η επιχείρηση μπορεί είτε να το ζητήσει προς επιστροφή, σύμφωνα με τους γενικούς κανόνες επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, είτε να το μεταφέρει προς συμψηφισμό.

Β. Υποκείμενοι (εκδότες τιμολογίων) που καταλαμβάνονται από την απόφαση/16.1.2017 του Πολ/λους Πρωτοδικείου, όπως ισχύει, οι οποίοι δεν έχουν συμπεριλάβει στη δήλωση ΦΠΑ αξία και ΦΠΑ ανεξόφλητων τιμολογίων και οι οποίοι υποκείμενοι βρίσκονται σε διαδικασία ελέγχου, υποβάλλουν αίτηση κατά τα αναφερόμενα στην ενότητα Α. Η αίτηση προωθείται κατά προτεραιότητα και εφόσον εκδοθεί η απόφαση του προϊσταμένου ΔΟΥ, αυτή λαμβάνεται υπόψη κατά τον έλεγχο.....».

Οι ανωτέρω οδηγίες αφορούν αποκλειστικά την περίπτωση επιστροφής ΦΠΑ οριστικά ανείσπρακτων απαιτήσεων από τις οικονομικές υπηρεσίες των υποθέσεων που συνέπραξαν στο καθεστώς εξυγίανσης, βάσει της ως άνω συγκεκριμένης απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι στο πλαίσιο της δραστηριότητάς της συνεργάστηκε με την εταιρεία «..... ΕΠΕ» στην οποία παρείχε υπηρεσίες, για τις οποίες εξέδωσε τα κάτωθι τιμολόγια πώλησης και παροχής υπηρεσιών:

1. Το με αριθ./22.07.2010 ΤΠ ποσού ευρώ $232,00+53,36=285,36$
2. Το με αριθ./30.07.2010 ΤΠΥ ποσού ευρώ $6.777,00+1.557,10=8.327,10$

3. Το με αριθ. / 30.07.2010 ΤΠ ποσού ευρώ $16.140,00 + 3.712,20 = 19.252,20$
4. Το με αριθ. / 24.08.2010 ΤΠΥ ποσού ευρώ $120,00 + 27,00 = 147,00$
5. Το με αριθ. / 24.08.2010 ΤΠ ποσού ευρώ $40,00 + 9,20 = 49,20$
6. Το με αριθ. / 24.08.2010 ΤΠΥ ποσού ευρώ $1.390,00 + 319,70 = 1.709,70$
7. Το με αριθ. / 08.09.2010 ΤΠ ποσού ευρώ $556,00 + 127,88 = 683,88$
8. Το με αριθ. / 13.10.2010 ΤΠΥ ποσού ευρώ $750,00 + 172,50 = 922,50$
9. Το με αριθ. / 13.10.2010 ΤΠ ποσού ευρώ $650,00 + 149,50 = 799,50$
10. Το με αριθ. / 13.10.2010 ΤΠ ποσού ευρώ $409,50 + 94,18 = 503,68$
11. Το με αριθ. / 13.10.2010 ΤΠ ποσού ευρώ $408,50 + 93,90 = 502,45$
12. Το με αριθ. / 13.10.2010 ΤΠ ποσού ευρώ $319,50 + 73,48 = 392,98$
13. Το με αριθ. / 13.10.2010 ΤΠ ποσού ευρώ $355,50 + 81,76 = 437,26$
14. Το με αριθ. / 26.10.2010 ΤΠ ποσού ευρώ $45,00 + 10,35 = 55,35$
15. Το με αριθ. / 26.10.2010 ΤΠ ποσού ευρώ $300,00 + 69,00 = 369,00$
16. Το με αριθ. / 14.12.2010 ΤΠ ποσού ευρώ $380,00 + 87,40 = 467,40$
17. Το με αριθ. / 14.12.2010 ΤΠ ποσού ευρώ $4.070,00 + 936,10 = 5.006,10$
18. Το με αριθ. / 14.12.2010 ΤΠ ποσού ευρώ $6.550,00 + 1.506,50 = 8.056,50$
19. Το με αριθ. / 14.12.2010 ΤΠ ποσού ευρώ $1.800,00 + 414,00 = 2.214,00$
20. Το με αριθ. / 14.12.2010 ΤΠ ποσού ευρώ $1.985,00 + 456,55 = 2.441,55$
21. Το με αριθ. / 14.12.2010 ΤΠ ποσού ευρώ $1.344,00 + 309,12 = 1.653,12$
22. Το με αριθ. / 14.12.2010 ΤΠ ποσού ευρώ $707,00 + 162,61 = 869,61$
23. Το με αριθ. / 14.12.2010 ΤΠ ποσού ευρώ $2.430,00 + 558,90 = 2.988,90$
24. Το με αριθ. / 14.12.2010 ΤΠ ποσού ευρώ $169,00 + 38,87 = 207,87$
25. Το με αριθ. / 14.12.2010 ΤΠΥ ποσού ευρώ $600,00 + 138,00 = 738,00$
26. Το με αριθ. / 14.12.2010 ΤΠΥ ποσού ευρώ $445,00 + 102,35 = 547,35$
27. Το με αριθ. / 23.02.2011 ΤΠ ποσού ευρώ $265,00 + 60,95 = 325,95$

Η συνολική καθαρή αξία των ανωτέρω τιμολογίων ανέρχεται σε 49.231,00 ευρώ + ΦΠΑ 11.323,13 ευρώ = 60.554,13 ευρώ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι προς εξόφληση των ανωτέρω τιμολογίων η εταιρεία «..... ΕΠΕ» εξέδωσε εις διαταγήν της (προσφεύγουσας), τις κάτωθι επιταγές:

- i. Την με αριθ. με ημερομηνία 31.03.2011 ποσού οκτώ χιλιάδων διακοσίων πενήντα εννέα ευρώ και ογδόντα σεντς (8.259,80€)
- ii. Την με αριθ. με ημερομηνία 31.03.2011 ποσού οκτώ χιλιάδων διακοσίων ευρώ (8.200,00€)
- iii. Την με αριθ. με ημερομηνία 30.04.2011 ποσού τριών χιλιάδων εννιακοσίων ογδόντα δύο ευρώ και εβδομήντα δύο σεντς (3.982,72€)
- iv. Την με αριθ. με ημερομηνία 31.05.2011 ποσού δώδεκα χιλιάδων πεντακοσίων ενενήντα πέντε ευρώ και σαράντα σεντς (12.595,40€)
- v. Την με αριθ. με ημερομηνία 30.06.2011 ποσού δώδεκα χιλιάδων πεντακοσίων ενενήντα πέντε ευρώ και σαράντα σεντς (12.595,40€)
- vi. Την με αριθ. με ημερομηνία 30.04.2011 ποσού πέντε χιλιάδων επτακοσίων ευρώ (5.700,00€).

Ωστόσο, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, οι με αριθ. ii έως vi ως άνω επιταγές δεν είχαν αντίκρισμα, όπως άλλωστε έκρινε οριστικά το Μονομελές Πρωτοδικείο δυνάμει της με αριθ. / 2016 απόφασής του και τελεσίδικα το Εφετείο δυνάμει της με αριθ. / 2019 απόφασης και ως εκ τούτου τυγχάνουν ανεξόφλητες. Η προσφεύγουσα εταιρεία, ωστόσο, κατέβαλε στο Δημόσιο τον αναλογούντα ΦΠΑ (23%) για το

ποσό των 43.073,52 ευρώ, ο οποίος ανέρχονταν στο ύψος των 8.054,40 ευρώ χωρίς ωστόσο να τον έχει εισπράξει για να τον αποδώσει. Επίσης, όπως ισχυρίζεται δήλωσε ως εισόδημα το ποσό των 43.073,52 ευρώ και φορολογήθηκε χωρίς να το έχει εισπράξει έως σήμερα. Με την υπό κρίση ενδικοφανή η προσφεύγουσα ζητάει την νομιμότοκη επιστροφή – καταβολή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου προστιθέμενης αξίας που αναλογεί στο ποσό των 43.073,52 ευρώ (όπως προκύπτει από το άθροισμα των αριθ.,, επιταγών), ήτοι ΦΠΑ ύψους 8.054,40 ευρώ καθώς την τροποποίηση της βάσης υπολογισμού εισοδήματος για τη χρήση 2010.

Επειδή, σύμφωνα με την αριθ. /2019 απόφαση του Εφετείου (τμήμα): «... Η ενάγουσα και ήδη εφεσίβλητη με την από 02.12.2011 αγωγή της που κατέθεσε στη Γραμματεία του Πρωτόδικου Δικαστηρίου με αριθμό /2011, εκθέτει ότι η δεύτερη εναγόμενη ως μοναδική εταίρος και διαχειρίστρια της πρώτης εναγόμενης εταιρείας εξέδωσε τις πέντε επίμαχες επιταγές, που λεπτομερώς αναφέρονται, συνολικού ποσού 43.073,12 ευρώ, σε διαταγή της (ενάγουσας), τις οποίες μεταβίβασε με οπισθογράφηση σε τρίτους που αναλυτικά αναφέρει, οι οποίοι στη συνέχεια τις εμφάνισαν εμπρόθεσμα και νόμιμα στην πληρώτρια τράπεζα και δεν πληρώθηκαν ελλείψει διαθέσιμων κεφαλαίων. Ότι η ίδια η (ενάγουσα) ανέλαβε εκ νέου τις επιταγές, καταβάλλοντάς τα ποσά αυτών, από τους νόμιμους κομιστές, καθιστάμενη εκ νέου νόμιμη κομίστρια εξ αναγωγής. Ζητεί δε να υποχρεωθούν οι εναγόμενες να της καταβάλουν, σε ολόκληρο η καθεμία το ποσό των 43.073,12 ευρώ και να απαγγελθεί προσωπική κράτηση σε βάρος της δεύτερης εναγομένης διάρκειας 12 μηνών λόγω της αδιοπρακτικής συμπεριφοράς της, ως μέσο αναγκαστικής εκτέλεσης της απόφασης. Επί της αγωγής αυτής εκδόθηκε η /2016 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου, η οποία, αφού έκρινε νόμιμη την αγωγή, στηριζόμενη στις διατάξεις των άρθρων 71, 297, 298, 345, 346, 914 επ. ΑΚ, 79 ν.5960/33 και 1047ΚΠολΔ, δέχθηκε κατ' ουσία την αγωγή και υποχρέωσε τις εναγόμενες να καταβάλουν στην ενάγουσα, σε ολόκληρο η καθεμία, το ποσό των 43.073,12 ευρώ, καθώς επίσης απήγγειλε κατά της δεύτερης εναγόμενης προσωπική κράτηση διάρκειας 4 μηνών ως μέσο αναγκαστικής εκτέλεσης της απόφασης. Κατά της απόφασης αυτής παραπονούνται οι εκκαλούσες – εναγόμενες, ισχυριζόμενες ότι κατά εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου και πλημμελή εκτίμηση των αποδείξεων δέχθηκε την αγωγή, αιτούμενες να εξαφανιστεί η εκκαλούμενη, με σκοπό να απορριφθεί η αγωγή του αντιδίκου τους.

Έτσι με τη συμπεριφορά τους αυτή, εκδίδοντας δηλαδή τις ανωτέρω επιταγές χωρίς αντίκρισμα παραβίασαν τη διάταξη του άρθρου 79 του ν.5960/33, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 1 του ν.δ. 1325/72 και ενήργησαν δολίως, αφού γνώριζαν ότι ο λογαριασμός της πρώτης εκκαλούσας – εναγόμενης κατά τους χρόνους έκδοσης και εμφάνισης των επιταγών ενδέχεται να είναι χωρίς διαθέσιμα κεφάλαια και αποδέχθηκαν το γεγονός αυτό, απορριπτόμενου του αντιθέτου ισχυρισμού τους περί μη γνώσης τους, κατά το χρόνο της έκδοσης και εμφάνισης των επιταγών, περί μη ύπαρξης διαθέσιμου κεφαλαίου. Από την ανωτέρω αδιοπρακτική συμπεριφορά των εκκαλουσών – εναγομένων, η εφεσίβλητη – ενάγουσα υπέστη περιουσιακή ζημιά συνολικού ύψους 43.073,12 ευρώ, το ισόποσο δηλαδή των επιταγών, ζημιά που υποχρεούνται οι εκκαλούσες – εναγόμενες, ευθυνόμενες σε ολόκληρο, να της καταβάλουν. Περαιτέρω το αίτημα της απαγγελίας προσωπικής κράτησης κατά της δεύτερης εκκαλούσας – εναγόμενης, πρέπει να γίνει δεκτό, σύμφωνα με το άρθρο 1047 ΚΠολΔ και να απαγγελθεί προσωπική κράτησης διάρκειας 4 μηνών.».

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.5α του ν.2859/2000, περί μείωσης της φορολογητέας αξίας λόγω μη πληρωμής παρεχόμενων υπηρεσιών ύψους 43.073,52 ευρώ, ωστόσο από τα προσκομισθέντα στοιχεία, δεν προκύπτει αφενός ο βέβαιος χαρακτήρας και οριστικός χαρακτήρας της διαγραφής και μη είσπραξης των απαιτήσεων της προσφεύγουσας, δηλαδή ότι έχει κριθεί οριστικά το ανεπίδεκτο της είσπραξης των απαιτήσεων της, αλλά απλά διαπιστώνεται ότι με την ως άνω δικαστική απόφαση κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα υπέστη περιουσιακή ζημιά ύψους 43.073,12 ευρώ, ήτοι το ισόποσο των επιταγών, ζημιά την οποία υποχρεούνται να καταβάλουν: α) η μονοπρόσωπη εταιρεία περιορισμένης με την επωνυμία «.....» και διακριτικό τίτλο «..... ΕΠΕ», που τελεί υπό εκκαθάριση και β) η, μοναδική εταίρος και διαχειρίστρια της εν λόγω εταιρείας. Περαιτέρω, δεν δύναται να ληφθεί υπόψη η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα με αριθ./2019 Απόφαση του ΣτΕ, καθόσον οι παραδοχές της ερείδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων, τα οποία διαφέρουν από αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία φακέλου στην υπό κρίση υπόθεση η εταιρεία με την επωνυμία τελεί υπό εκκαθάριση, ενώ δεν διαπιστώνεται περίπτωση οριστικά ανεπίδεκτης είσπραξης και οριστικής διαγραφής των απαιτήσεων της προσφεύγουσας ποσού 43.073,12 ευρώ, ώστε να έχουν όντως εφαρμογή οι διατάξεις περί αχρεώστητης καταβολής του φόρου κατόπιν επιγενόμενου λόγου, δεδομένου ότι η αρχική καταβολή/απόδοση του φόρου εκρών δεν πραγματοποιήθηκε παρανόμως ή αχρεωστήτως. Συνεπώς το υπό κρίση αίτημα της προσφεύγουσας, δεν πληροί τις προϋποθέσεις που ορίζουν οι ανωτέρω επικαλούμενες διατάξεις περί μείωσης της φορολογητέας βάσης, λόγω οριστικής διαγραφής απαίτησης κατόπιν επιγενόμενου λόγου, και ως εκ τούτου στην υπό κρίση περίπτωση ουδέποτε γεννήθηκε η επικαλούμενη αξίωση για επιστροφή ΦΠΑ έτους 2010, εξ επιγενόμενου λόγου, για την οποία υπεβλήθη το σχετικό αίτημα από την προσφεύγουσα.

Επειδή, όσον αφορά την τροποποίηση της βάσης υπολογισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 01.01.2010 – 31.12.2010 अपαραδέκτως προσβάλλεται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή καθώς με την προσβαλλόμενη απορριπτική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων απορρίφθηκε το από 20.01.2023 αίτημα της προσφεύγουσας εταιρείας για την επιστροφή του αναλογούντος ΦΠΑ για τα υπό κρίση τιμολόγια ως αχρεωστήτως καταβληθέντος.

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 24.04.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «..... ΣΙΑ Ε.Ε.», με ΑΦΜ, με έδρα τις,, αριθ., και την επικύρωση της από 30.03.2023 απορριπτικής απάντησης της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων επί του από 20.01.2023 αιτήματός της με μοναδικό αριθμό υπόθεσης περί επιστροφής Φ.Π.Α. ως αχρεωστήτως καταβληθέντος.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.