



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 22-09-2023

Αριθμός απόφασης: 1334

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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 552

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 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

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

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/Τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την νομίμως εκπροσωπούμενης, η οποία εδρεύει κατά της τεκμαιρόμενης (σιωπηρής) απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, επί της από αίτησης μείωσης

φορολογητέας βάσης (άρθ. 19 παρ. 5^α ν. 2859/2000) και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία νομίμως εκπροσωπούμενης, 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:

Μετά την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στις της αίτησης μείωσης της φορολογητέας βάσης, βάσει των διατάξεων του άρθ. 19 παρ. 5^α του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε Αθηνών απέρριψε σιωπηρά το εν λόγω αίτημα.

Σύμφωνα με την ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα έχει στην κυριότητά της ακίνητα σε διάφορες περιοχές της Ελλάδας, τα οποία διαχειρίζεται και μισθώνει σε επιχειρήσεις ως επαγγελματική έδρα, με σκοπό αυτές να ασκήσουν την επαγγελματική τους δραστηριότητα.

Στο πλαίσιο της δραστηριότητάς της, ορισμένοι μισθωτές έχουν καταστεί υπερήμεροι οφειλέτες, καθώς για πολλά έτη δεν έχουν καταβάλλει τα συμφωνημένα μισθώματα και τις σχετικές χρεώσεις μετά του αναλογούντος ΦΠΑ και ειδικότερα:

1. Η ατομική επιχείρηση με την επωνυμία της οφείλει μισθώματα και χρεώσεις, για την περίοδο 01.06.2009 - 31.03.2011, ύψους 48.831,34 €, στα οποία αναλογεί ΦΠΑ ύψους 8.471,25 €.

2. Η εταιρεία με την επωνυμία, της οφείλει μισθώματα και χρεώσεις, για την περίοδο 01.11.2010 - 30.09.2011, ύψους 21.923,70 €, στα οποία αναλογεί ΦΠΑ ύψους 4.286,51 €.

3. Η εταιρεία με την επωνυμία, της οφείλει μισθώματα και χρεώσεις, για την περίοδο 01.07.2010 - 31.03.2012, ύψους 21.885,32 €, στα οποία αναλογεί ΦΠΑ ύψους 4.092,39 €.

Λόγω ληξιπρόθεσμων οφειλών της εταιρείας αυτής, υπεγράφη το από συμφωνητικό λύσης μίσθωσης και αναγνώρισης χρέους με το οποίο συμφωνήθηκε η καταβολή της οφειλής ύψους 29.860,23 € με επιταγές και μετρητά (Σχετ. 1).

Μέρος της εν λόγω οφειλής, ύψους 23.052,53 € ουδέποτε εξοφλήθηκε, με αποτέλεσμα να αιτηθεί και να πετύχει την έκδοση της υπ' αριθ. διαταγής πληρωμής του Ειρηνοδικείου Αθηνών, σε συνέχεια εξώδικης πρόσκλησης, με σκοπό την άμεση είσπραξη της οφειλής (Σχετ. 2).

Κατόπιν, με το από κατασχετήριο εις χείρας τρίτου προς τις τράπεζες προέβη σε αναγκαστική κατάσχεση των τραπεζικών καταθέσεων, ωστόσο κανένα ποσό δεν της αποδόθηκε από τη διαδικασία αυτή (Σχετ. 3).

Ειδικότερα, όπως προκύπτει από τις δηλώσεις Τρίτων των ως άνω τραπεζών στο Ειρηνοδικείο Αθηνών, ουδέν διαθέσιμο ποσό βρέθηκε προς καταβολή, αντίθετα βρέθηκαν κατασχέσεις εις χείρας των τραπεζών και μία από το Β' ΚΕΑΟ, η οποία ανέρχεται στο ποσό των 557.759,52 €. (Σχετ. 3). Το χρέος παραμένει ακόμη και σήμερα ανεξόφλητο.

4. Η ατομική επιχείρηση με την επωνυμία, της οφείλει μισθώματα και χρεώσεις, για την περίοδο 01.02.2012 - 30.06.2012, ύψους 7.925,53 €, στα οποία αναλογεί ΦΠΑ ύψους 1.482,00 €.

5. Η εταιρεία με την επωνυμία της οφείλει μισθώματα και χρεώσεις για την περίοδο 01.12.2011 - 30.07.2013, ύψους 23.836,97 €, στα οποία αναλογεί ΦΠΑ ύψους 4.457,37 €.

6. Η εταιρεία με την επωνυμία, της οφείλει μισθώματα και χρεώσεις, για την περίοδο 01-02-2013 30.09.2013, ύψους 23.452,17 €, στα οποία αναλογεί ΦΠΑ ύψους 4.385,37 €.

Λόγω ληξιπρόθεσμων οφειλών της εταιρείας αυτής, υπεγράφη το από συμφωνητικό λύσης μίσθωσης και αναγνώρισης χρέους, με το οποίο συμφωνήθηκε η τμηματική καταβολή σε 4 δόσεις της οφειλής ύψους 23.452,17 € (Σχετ. 4).

Ωστόσο, λόγω της μη καταβολής του ποσού αυτού, της επέδωσαν την από εξώδικη διαμαρτυρία με σκοπό την καταβολή του ως άνω συμφωνηθέντος ποσού, δίχως να λάβουν οιαδήποτε απάντηση, ενώ το χρέος παραμένει ως σήμερα ανεξόφλητο (Σχετ. 5).

7. Η εταιρεία με την επωνυμία της οφείλει μισθώματα και χρεώσεις, για την περίοδο 01.06.2013 - 31.01.2014, ύψους 10.984,97 €, στα οποία αναλογεί ΦΠΑ ύψους 2.054,09 €.

Οι ανωτέρω οφειλέτες, σύμφωνα με την ενδικοφανή προσφυγή, διαχωρίζονται στις εξής υποομάδες, με κριτήριο την ένταση αβεβαιότητας καταβολής της οφειλής τους και του αναλογούντος ΦΠΑ:

- Η υπ' αριθ. 3 οφειλέτης βρίσκεται σε διαδικασία εκκαθάρισης από και έχει επιβληθεί κατάσχεση εις χείρας των τραπεζών, με μηδενικά ευρήματα (Σχετ. 6).

- Οι υπ' αριθ. 5 και 7 οφειλέτες, έχουν διαγραφεί από το Γ.Ε.ΜΗ και έχουν εκκαθαριστεί (Σχετ. 7 και 8).
- Οι υπ' αριθ. 1, 2, 4 και 6 οφειλέτες δεν έχουν εξοφλήσει και είναι σχεδόν βέβαιο ότι δεν θα τους εξοφλήσουν στο μέλλον, καθώς έχει ήδη περάσει χρονικό διάστημα τουλάχιστον 10 ετών από τη λήξη των μισθώσεών τους.

Η προσφεύγουσα έχει καταβάλλει στο Δημόσιο, συνολικό ποσό ΦΠΑ ύψους 29.228,98 €, το οποίο ουδέποτε εισέπραξε και πιθανόν δεν θα εισπράξει ποτέ.

Το τελικώς οφειλόμενο ποσό από τους ως άνω οφειλέτες ανέρχεται σήμερα στις 164.955,01€, στο οποίο αντιστοιχεί ποσό ΦΠΑ ύψους 29.228,98 €, το οποίο μέχρι και σήμερα παραμένει ανεξόφλητο.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση, της προσβαλλόμενης τεκμαιρόμενης (σιωπηρής) απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών και την έντοκη επιστροφή του αιτηθέντος Φ.Π.Α., ποσού 29.228,98€, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθ. 53 του Κ.Φ.Δ., ισχυριζόμενη τα εξής:

- Παράνομη η σιωπηρή απόρριψη της αίτησής της από τη Φορολογική Αρχή, λόγω πλημμελούς ερμηνείας και εφαρμογής του άρθρου 19 παρ. 5^α του Φ.Π.Α., διότι οι διατάξεις αυτές όπως ισχύουν, παραβιάζουν την αρχή της ουδετερότητας του Φ.Π.Α. και τις αρχές της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας.
- Με πάγια νομολογία, τόσο του Συμβουλίου της Επικρατείας όσο και των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων, έχει κριθεί ότι η ως άνω διάταξη ορθώς ερμηνευόμενη, έχει την έννοια ότι το δικαίωμα αυτό (μείωσης της βάσης επιβολής του ΦΠΑ) παρέχεται σε οποιονδήποτε υποκείμενο στο φόρο ο οποίος επικαλείται και αποδεικνύει ότι κατά πάσα πιθανότητα δε θα εισπράξει το σύνολο της αντιπαροχής για τις υπηρεσίες που παρείχε (ή έστω μέρος αυτής) λόγω εν γένει εμπορικής αφερεγγυότητας του αντισυμβαλλομένου του, η οποία μπορεί υφίσταται είτε λόγω υπαγωγής αυτού σε καθεστώς εξυγίανσης είτε λόγω πτώχευσης αυτού. (..... απόφαση ΣΤΕ).

Η προσφεύγουσα, προς επίρρωση των ισχυρισμών της συνυπέβαλε με την ενδικοφανή της προσφυγή τα ως άνω αναφερόμενα σχετικά δικαιολογητικά καθώς και πίνακες των ανείσπρακτων μισθωμάτων, πλέον κοινοχρήστων και δικηγορικών εξόδων των ως άνω αντισυμβαλλόμενων εταιρειών.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5α του άρθ. 19 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

«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 τις διατάξεις των άρθρ. 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΄):

Άρθρο 14

Οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 46 και το άρθρο 47 του ν. [1892/1990](#) αντικαθίστανται ως εξής και προστίθενται παράγραφοι 4 και 5 στο άρθρο 46 και νέο άρθρο 46α στο ν. [1892/1990](#), που παρατίθεται μετά το άρθρο 46.

«Άρθρο 46

1.Επιχείρηση, που έχει αναστείλει ή διακόψει τη λειτουργία της για οικονομικούς λόγους, ή είναι σε κατάσταση παύσης πληρωμών ή έχει πτωχεύσει ή τεθεί υπό τη διοίκηση και διαχείριση των πιστωτών ή υπό προσωρινή διαχείριση ή υπό εκκαθάριση οποιοσδήποτε μορφής ή παρουσιάζει έκδηλη οικονομική αδυναμία πληρωμής των ληξιπρόθεσμων οφειλών της, υποβάλλεται στην προβλεπόμενα από τα άρθρα 9 και 10 του νόμου αυτού εκκαθάριση, ύστερα από απόφαση του εφετείου της έδρας της επιχείρησης. εκδιδόμενη με βάση τις διατάξεις του προαναφερόμενου άρθρου 9 του ν. [1386/1983](#) και έπειτα από αίτηση πιστωτή ή πιστωτών, εκπροσωπούμενων το 20% των ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεών της. Ως παύση πληρωμών για την

εφαρμογή του παρόντος άρθρου, λογίζεται η μη πληρωμή ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων, ίση ή μεγαλύτερη του 20% του συνόλου των ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων της επιχείρησης και πάντως μεγαλύτερη του ποσού των 2.000.000 δρχ..

2.Η αμοιβή του εκκαθαριστή καθορίζεται από το εφετείο της έδρας της επιχείρησης κατά την εκδίκαση της αιτήσεως της προηγούμενης παραγράφου του άρθρου αυτού.

Άρθρο 46α

1.Μετά από αίτηση πιστωτών, που εκπροσωπούν το 51% τουλάχιστον του συνόλου των κατά της επιχείρησης της παραγράφου 1 του προηγούμενου άρθρου απαιτήσεων, όπως οι απαιτήσεις αυτές εμφανίζονται νομίμως στο τελευταίο, πριν από την αίτηση, νόμιμα καταχωρημένο υπόλοιπο πιστωτών στο γενικό καθολικό και εν ελλείψει αυτού ή εν περιπτώσει μη νομίμου τηρήσεώς του, όπως αποδεικνύονται με κάθε νόμιμο τρόπο, το εφετείο, με την απόφασή του της παραγράφου 1 του προηγούμενου άρθρου, ή με μεταγενέστερη απόφασή του διατάσσει πνν κατά το παρόν άρθρο ειδική εκκαθάριση. Στην περίπτωση αυτήν, εκκαθαριστής διορίζεται υποχρεωτικώς τράπεζα, που λειτουργεί νόμιμα στην Ελλάδα ή θυγατρική επιχείρηση τέτοιας τράπεζας και την οποία τράπεζα ή επιχείρηση υποχρεούνται να υποδείξουν οι αιτούντες πιστωτές, συνυποβάλλοντας στο εφετείο δήλωση αυτής, ότι αποδέχεται την υπόδειξή της ως εκκαθαριστή. Η ειδική εκκαθάριση του παρόντος άρθρου δύναται να διαταχθεί και για επιχειρήσεις, οι οποίες τελούν ήδη υπό εκκαθάριση, εφ' όσον δεν έχει διενεργηθεί ακόμα πλειστηριασμός βασικών και σχετιζόμενων με την παραγωγική διαδικασία περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.

2.Μετά τη δημοσίευση της απόφασης του εφετείου, ο εκκαθαριστής υποχρεούται να προβεί στη λεπτομερή καταγραφή και την εν συνεχεία πώληση, με δημόσιο πλειοδοτικό διαγωνισμό, όλου του ενεργητικού της επιχείρησης ως συνόλου, είτε η επιχείρηση ευρίσκεται εν λειτουργία είτε όχι. Πλην των περιπτώσεων του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, ως ενεργητικό νοείται το σύνολο των αναγραφόμενων στον τελευταίο εγκεκριμένο από τη Γ.Σ. ισολογισμό της εταιρείας στοιχείων του ενεργητικού και των τυχόν άλλων μη αναγραφόμενων στον ισολογισμό στοιχείων και δικαιωμάτων, συμπεριλαμβανομένων των πάσης φύσεως απαιτήσεων, σημάτων, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας και εμπορικής επωνυμίας.....».

Επειδή, το άρθρο 90 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ ΦΠΑ προβλέπει ότι, «δεδομένου ότι ο ΦΠΑ δεν αποτελεί βάρος για την επιχείρηση και πρέπει να εξασφαλίζεται η ουδετερότητα ως προς την φορολογική επιβάρυνση της οικονομικής δραστηριότητας» (ενδεικτικά αποφάσεις ΔΕΕ στις υποθέσεις C-337/13 και C-588/10). Ειδικότερα, η θεμελιώδης αρχή που απορρέει τη διάταξη της παραγράφου 1του άρθρου 90 αυτής, που μεταφέρθηκε στο εσωτερικό δίκαιο με το άρθρο 19 του ΚΦΠΑ, προβλέπει ότι η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην πράγματι

ληφθείσα αντιπαροχή και ότι, ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράξει ως Φ.Π.Α. ποσό υψηλότερο εκείνου που εισέπραξε ο υποκείμενος στον φόρο. (taxlaw , άρθρο 1. Σκουζός, 18/11/2020)

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 οριζομένων στην παρ. 2 του άρθρου 90 της ως άνω οδηγίας αναφορικά με τη δυνατότητα "παρεκκλίσεως" από τα κράτη μέλη.

Επειδή, στην ως άνω απόφαση του ΣτΕ μεταξύ άλλων αναφέρονται τα κάτωθι:

«Σκέψη 13. Επειδή, ακολούθως, με τον μεταγενέστερο (και μνημονευόμενο στην προηγούμενη σκέψη) ν. 4446/2016, επιχειρήθηκε εκ νέου "αναμόρφωση" του Πτωχευτικού Κώδικα προς το σκοπό, μεταξύ άλλων, "ενίσχυσης της εξυγιαντικής λειτουργίας του πτωχευτικού δικαίου για τις βιώσιμες επιχειρήσεις, έτσι ώστε αυτό να μην αποτελεί καταστροφέα αξιών, αλλά ένα σύγχρονο εργαλείο αντιμετώπισης της εμπορικής αφερεγγυότητας, με έμφαση στην προληπτική του διάσταση και στην ανάγκη διάσωσης παραγωγικών πόρων, παράλληλα προς τη λειτουργία του ως συλλογική ικανοποίηση των δανειστών στην προκύπτουσα "κοινωνία ζημίας" με όρους

ισότητάς”, 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 [βλ. την παρατεθείσα στη σκέψη 8 απόφαση ΔΕΕ της 23ης Νοεμβρίου 2017, *Enzo Di Maura*, C-246/16, σκέψεις 13 και 14, καθώς και τις αποφάσεις της 26ης Ιανουαρίου 2012, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, σκέψεις 26 και 27, της 15ης Μαΐου 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, σκέψη 22, της 12ης Οκτωβρίου 2017, *Lombard Inगतlan Lízing*, C-404/16, EU:C:2017:759, σκέψη 26, της 20ής Δεκεμβρίου 2017, *Boehringer Ingelheim Pharma*, C-462/16, EU:C:2017:1006, σκέψη 32, της 3ης Ιουλίου 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, σκέψη 15 κ.ά.], ενώ, εξάλλου, παρέκκλιση από την τήρηση των κανόνων που διέπουν τη βάση επιβολής του φόρου με σκοπό τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης (άρθρο 273 της ίδιας οδηγίας) είναι επιτρεπτή μόνο στο απολύτως αναγκαίο βαθμό, ώστε τα λαμβανόμενα μέτρα να θίγουν όσο το δυνατόν λιγότερο τους σκοπούς και τις αρχές της εν λόγω οδηγίας και να μη χρησιμοποιούνται κατά τρόπο ώστε να διακυβεύεται η ουδετερότητα του Φ.Π.Α [βλ. τις προμνημονευθείσες αποφάσεις ΔΕΕ της 26ης Ιανουαρίου 2012, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, σκέψη 28, της 15ης Μαΐου 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, σκέψη 38, της 12ης Οκτωβρίου 2017, *Lombard Inगतlan Lízing*, C-404/16, σκέψη 43 κ.ά.], β) του σκοπού για τον οποίο παρέχεται η, κατά την παράγραφο 2 του άρθρου 90 της ανωτέρω οδηγίας, ευχέρεια παρεκκλίσεως από το δικαίωμα μειώσεως της βάσης επιβολής του φόρου (που ισχύει μόνο στην περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής του τιμήματος), ο οποίος,

ειδικότερα, συνίσταται στο να παρέχεται στα κράτη μέλη η δυνατότητα να αντιμετωπίζουν -υπό τον όρο τηρήσεως των (θεμελιωδών στο δίκαιο της Ένωσης) αρχών της αναλογικότητας και της ισότητας [βλ. την προμνημονευθείσα απόφαση ΔΕΕ της 23ης Νοεμβρίου 2017, *Enzo Di Maura C-246/16*, σκέψεις 25 και 28 και τις εκεί παραπομπές]- τη συμφυή με τον οριστικό χαρακτήρα της μη πληρωμής αβεβαιότητα [απόφαση προμνημονευθείσα απόφαση ΔΕΕ της 12ης Οκτωβρίου 2017, *Lombard Inगतlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759*, σκέψη 30 κ.ά.] και, συνεπώς, αυτή η δυνατότητα δεν μπορεί να βαίνει πέραν της εν λόγω αβεβαιότητας, ώστε να αποκλείεται εντελώς η διόρθωση της βάσης επιβολής του φόρου, καθόσον τέτοιο ενδεχόμενο θα αντέβαινε τόσο στις παραπάνω (θεμελιώδεις) αρχές όσο και προς την (θεμελιώδη στη νομοθεσία περί ΦΠΑ) αρχή της ουδετερότητας του φόρου, περαιτέρω δε θα διατάρασσε και τον σκοπό της φορολογικής εναρμόνισης που επιδιώκεται με την πιο πάνω οδηγία, καθιστώντας την παρέκκλιση μη δικαιολογημένη [βλ. τις προμνημονευθείσες αποφάσεις ΔΕΕ της 23ης Νοεμβρίου 2017, *Enzo Di Maura C-246/16*, σκέψεις 23-28 και της 3ης Ιουλίου 1997, *Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339*, σκέψη 18], εξακολουθούν να ισχύουν και να έχουν πεδίο εφαρμογής και μετά την, κατά τα ανωτέρω, κατάργηση των διατάξεων των άρθρων 46 και 46α του ν. 1892/1990, έχουν δε την έννοια ότι παρέχεται δικαίωμα μειώσεως της βάσης επιβολής του φόρου “λόγω ολικής ή μερικής μη πληρωμής του τιμήματος” σε κάθε περίπτωση όπου, μετά την πραγματοποίηση των φορολογητέων πράξεων, ο υποκείμενος στον φόρο ευλόγως επικαλείται ότι, κατά πάσα πιθανότητα, στο πλαίσιο νομοθετικών ρυθμίσεων που αποβλέπουν στην αντιμετώπιση της εμπορικής αφερεγγυότητας του αντισυμβαλλομένου του (πτώχευση, εξυγίανση, θέση σε ειδική διαχείριση), δεν θα εισπράξει την αντιπαροχή ή μέρος αυτής και ότι, συνεπώς, το χρέος δε θα εξοφληθεί, προσκομίζει δε στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η 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 (πρβλ. απόφαση ΔΕΕ της 22ας Φεβρουαρίου 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, σκέψη 45). Αβασίμως, επομένως, το Δημόσιο, με την από έκθεση απόψεών του, καθώς και το από (εντός της χορηγηθείσας προθεσμίας υποβληθέν) υπόμνημα αυτού, ισχυρίζεται τα αντίθετα και ειδικότερα ότι, μετά την κατάργηση των άρθρων 46 και 46α του ν. 1892/1990, η διάταξη του άρθρου 19 παρ.5α του Κώδικα Φ.Π.Α. έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται μόνον στις περιπτώσεις υπαγωγής επιχείρησης “στο καθεστώς της ειδικής εκκαθάρισης σε λειτουργία”, κατά το [ήδη, άλλωστε, καταργηθέν] άρθρο 106ια του Πτωχευτικού Κώδικα, διότι “η διαδικασία αυτή, παρά τις όποιες επιμέρους διαφοροποιήσεις, είναι αντίστοιχη της καταργηθείσας με το άρθρο 181 του ΠτΚ, εξυγιαντικής διαδικασίας εκκαθάρισης και ειδικής εκκαθάρισης των άρθρων 46 και 46α του ν. 1892/1990.»

Επειδή, βάσει των ως άνω, στη σκέψη 17 το ΣτΕ με την αριθ. 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 απαιτήσεών της από τις ως άνω αντισυμβαλλόμενες της επιχειρήσεις, ήτοι η σύναψη, υπό τους όρους του άρθρου 106 α του Πτωχευτικού Κώδικα, των ως άνω συμφωνιών εξυγίανσης μεταξύ αυτών (αντισυμβαλλομένων της) και των πιστωτών τους, με αντικείμενο, μεταξύ άλλων, τη ρύθμιση και των δικών της απαιτήσεων κατ' αυτών (δια της μειώσεώς τους κατά ποσοστό 50%) και η συνακόλουθη

επικύρωσή τους από το πτωχευτικό δικαστήριο, με συνέπεια οι συμφωνίες αυτές να δεσμεύουν κατά νόμο και την ίδια, συνιστούσαν περίπτωση αρκούντως βέβαιης και μακροπρόθεσμης μη καταβολής του οφειλομένου σ' αυτήν 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 με αριθ. πρωτ. Ο ΔΕΕΦ Α 1165616 ΕΞ 2019/28-11-2019 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας με θέμα «Καθορισμός διαδικασίας για την εφαρμογή της απόφασης ΣτΕ 355/2019 στις περιπτώσεις υποκειμένων-εκδοτών τιμολογίων που καλύπτονται από την απόφαση 8/16.1.2017 του Πολ/λούς Πρωτοδικείου Αθηνών, όπως έχει διορθωθεί και ισχύει» αναφέρεται ότι:

«Με την με υπ' αρ. 355/2019 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 Αθηνών στην περίπτωση υπαγωγής του αντισυμβαλλόμενου λήπτη του τιμολογίου σε διαδικασία εξυγίανσης των άρθρων 99 επ. του ΠτΚ (ν. 3588/2007). Το ΣτΕ, με την παραπάνω απόφασή του, ακύρωσε τη σιωπηρή απόρριψη από τη Διοίκηση της επιφύλαξης που είχε υποβάλει με τη δήλωσή της η υποκείμενη στον ΦΠΑ επιχείρηση περί της υποχρέωσής της να αποδώσει το σύνολο του ΦΠΑ επί απαιτήσεως, κατά το μέρος που αυτή κατέστη οριστικά ανεπίδεκτη εισπράξεως και ανέπεμψε την υπόθεση στην αρμόδια ΔΟΥ προκειμένου ο Προϊστάμενος αυτής να ικανοποιήσει το αίτημα της επιχείρησης περί μείωσης της φορολογητέας βάσης.

Προκειμένου να υπάρχει ενιαία αντιμετώπιση των υποκειμένων-επιχειρήσεων που καταλαμβάνονται από την απόφαση 8/16.1.2017 του Πολ/λούς Πρωτοδικείου Αθηνών, παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες:

Α. 1. Υποκείμενοι (εκδότες τιμολογίων) που καταλαμβάνονται από την απόφαση 8/16.1.2017 του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, όπως ισχύει, και έχουν υποβάλει δήλωση ΦΠΑ συμπεριλαμβάνοντας αξία και ΦΠΑ ανεξόφλητων τιμολογίων, είτε με επιφύλαξη είτε χωρίς επιφύλαξη, και δεν έχει ασκηθεί προσφυγή στο δικαστήριο, έχουν δικαίωμα να ζητήσουν τη μείωση της φορολογητέας βάσης, για τις απαιτήσεις που κατέστησαν ολικώς ή μερικώς ανεπίδεκτες εισπράξης, δυνάμει της συμφωνίας εξυγίανσης που επικυρώθηκε από την ανωτέρω απόφαση 8/16.1.2017 του Πολ/λούς Πρωτοδικείου Αθηνών, ακολουθώντας αναλογικά τα οριζόμενα στο άρθρο 19 παρ. 5α του Κώδικα ΦΠΑ.

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

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

- Την απόφαση 8/16.1.2017 του Πολ/λούς Πρωτοδικείου Αθηνών, 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 8/16.1.2017 του Πολ/λούς Πρωτοδικείου Αθηνών, όπως ισχύει, οι οποίοι δεν έχουν συμπεριλάβει στη δήλωση ΦΠΑ, αξία και ΦΠΑ ανεξόφλητων τιμολογίων και οι οποίοι υποκείμενοι βρίσκονται σε διαδικασία ελέγχου, υποβάλλουν αίτηση κατά τα αναφερόμενα στην ενότητα Α. Η αίτηση

προωθείται κατά προτεραιότητα και εφόσον εκδοθεί η απόφαση του προϊσταμένου ΔΟΥ, αυτή λαμβάνεται υπόψη κατά τον έλεγχο.....».

Ωστόσο οι οδηγίες αυτές αφορούν αποκλειστικά την περίπτωση επιστροφής ΦΠΑ ανείσπρακτων απαιτήσεων από τις οικονομικές υπηρεσίες των υποθέσεων που συνέπραξαν στο καθεστώς εξυγίανσης, βάσει της ως άνω συγκεκριμένης απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών.

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 οφειλέτες 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.

στ) σε περίπτωση διακοπής εργασιών κεφαλαιουχικών εταιρειών. Τα ανωτέρω είναι ενδεικτικά ούτως ώστε να μην αποκλεισθούν και άλλα τα οποία, είτε από μόνα τους, είτε σε συνδυασμό με τα ανωτέρω, είναι σε θέση να αποδείξουν ότι δεν είναι δυνατή η είσπραξη της απαίτησης. Σε κάθε περίπτωση όμως η επιχείρηση, η οποία φέρει και το βάρος της απόδειξης για την απώλεια συγκεκριμένης απαίτησης, οφείλει όταν της ζητηθεί να προσκομίσει τα δικαιολογητικά εκείνα που διαθέτει στην αρμόδια για τον έλεγχο της φορολογική αρχή η οποία και θα κρίνει τελικά ως θέμα πραγματικό την επισφάλεια και το ανεπίδεκτο της είσπραξης.

Βεβαιώσεις ή επιστολές δικηγόρων για την αδυναμία είσπραξης της απαίτησης δεν αποτελούν απόδειξη της αφερεγγυότητας του οφειλέτη. Ομοίως, η έκδοση ακάλυπτης επιταγής και η σχετική καταδίκη για την έκδοση αυτή δεν δημιουργούν μόνες τους ούτε αποδεικνύουν εξ αντικειμένου την αφερεγγυότητα του οφειλέτη.....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«**1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.....**

3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου....».

Επειδή, για καμία από τις ως άνω αναφερόμενες αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις δεν προκύπτει ότι η απαίτηση κατέστη οριστικά ανεπίδεκτη εισπράξεως,, ολικώς ή μερικώς, 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΄).

Επειδή, 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.

Επειδή, από τα προσκομισθέντα στοιχεία, δεν προκύπτει αφενός ο βέβαιος χαρακτήρας της μη είσπραξης των απαιτήσεων της προσφεύγουσας, δηλαδή ότι έχει κριθεί οριστικά το ανεπίδεκτο της είσπραξης των απαιτήσεων της, αλλά απλά διαπιστώνεται ότι υφίσταται το χρέος, καθώς υπάρχει από κάποιους αντισυμβαλλόμενους αναγνώριση της απαίτησης της.

Επειδή, καμία από τις οφειλέτριες εταιρείες δεν βρίσκεται σε διαδικασία πτώχευσης ούτε σε ειδική εκκαθάριση ούτε προκύπτει ότι η απαίτηση κατέστη οριστικά ανεπίδεκτη εισπράξεως όπως επίσης δεν αποδεικνύεται η οριστική διαγραφή της οφειλής, ώστε να πραγματοποιηθεί μείωση της φορολογητέας βάσης και επιστροφή του καταβληθέντος Φ.Π.Α..

Επειδή, η προσφεύγουσα, δεν αιτείται μείωση της φορολογικής βάσης του Φ.Π.Α. που να αφορά σε συγκεκριμένη φορολογική περίοδο, ούτε υπέβαλε αντίστοιχες τροποποιητικές δηλώσεις αλλά αορίστως αιτείται την επιστροφή αυτού.

Επειδή, δε δύναται να ληφθεί υπόψη η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα εταιρεία υπ' αριθ. 355/2019 Απόφαση του ΣτΕ, καθόσον οι παραδοχές της ερείδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων, τα οποία διαφέρουν από αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης και συγκεκριμένα, η ως άνω απόφαση, αφορά τη διαδικασία εξυγίανσης στο πλαίσιο συνέχισης της δραστηριότητας και της ύπαρξης της επιχείρησης, από την οποία προκύπτει τόσο το ύψος, μέσω της μείωσης κατά 50% των απαιτήσεων αυτών, όσο και το οριστικό των ανείσπρακτων απαιτήσεων των πιστωτών.

Επειδή, η αρχική απόδοση του φόρου εκρών δεν πραγματοποιήθηκε αχρεωστήτως.

Επειδή, το υπό κρίση αίτημα της προσφεύγουσας εταιρείας δεν πληροί τις προϋποθέσεις που ορίζουν οι ανωτέρω επικαλούμενες διατάξεις περί μείωσης της φορολογητέας βάσης, λόγω οριστικής διαγραφής απαίτησης και ως εκ τούτου δεν γίνεται δεκτό.

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).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, επί της από αίτησης μείωσης φορολογητέας βάσης, σύμφωνα με το άρθ. 19 παρ. 5^α του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.).

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος Διοικητικής
Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.