



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3

Καλλιθέα, 20/10/2023

Αριθμός απόφασης: 1679

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 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 από 16/06/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα στην ΚΑΛΛΙΘΕΑ ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός, κατά της υπ' αριθμ. /2023 απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά (η οποία έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου /06-06-2023) επί των με αριθμ. πρωτ. /27-04-2023 και /31-05-2023 αιτήσεών της για τη μείωση της φορολογητέας βάσης ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 5α του ν. 2859/2000, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./2023 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά (η οποία έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου/06-06-2023) επί των με αριθμ. πρωτ./27-04-2023 και/31-05-2023 αιτήσεων της για τη μείωση της φορολογητέας βάσης ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 5α του ν.2859/2000, της οποίας ζητείται η επανεξέταση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 16/06/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. πρωτ./27-04-2023 αίτησή της προς τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά η προσφεύγουσα εταιρεία αιτήθηκε τη μείωση της φορολογητέας βάσης, δυνάμει του άρθρου 19 παρ. 5α του ν. 2859/2000, λόγω μερικής είσπραξης αξίας εκδοθέντων τιμολογίων προς την εταιρεία με την επωνυμία «.....», η οποία έχει υπαχθεί στη διαδικασία εξυγίανσης άρθρων 31 επ. νόμου 4738/2020, δυνάμει της υπ' αριθμ./2022 απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Περαιτέρω, στις 31/05/2023 η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά το με αριθμ. πρωτ./31-05-2023 συμπληρωματικό υπόμνημα προς επίρρωση των ισχυρισμών της με την από 27/04/2023 αίτηση, με το οποίο προσκόμισε το φύλλο της ως άνω απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου, στο οποίο αναφέρεται ότι οι απαιτήσεις των πιστωτών του πίνακα γ.3. της αίτησης εξυγίανσης της παραπάνω εταιρείας, ανάμεσα στους οποίους είναι και η ίδια, περιορίζονται κατά ποσοστό 80%, το οποίο θα διαγραφεί υπό τον όρο έκδοσης της επικυρωτικής απόφασης, ενώ το υπόλοιπο 20% θα πληρωθεί στους πιστωτές. Με βάση τα ανωτέρω, η προσφεύγουσα εταιρεία ζήτησε να γίνει δεκτή η αίτησή της και να εκδοθεί από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. απόφαση, δυνάμει της οποίας να της επιστραφεί το πιστωτικό ποσό του καταβληθέντος ΦΠΑ για το ποσό των 490.160,89 ευρώ, κατά το οποίο μειώθηκε-διαγράφηκε η απαίτησή της, άλλως τούτο να μεταφερθεί προς συμψηφισμό.

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά απέρριψε τις ως άνω αιτήσεις της προσφεύγουσας εταιρείας με την υπ' αριθμ./2023 απόφασή του (η οποία έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου/06-06-2023), στην οποία αναφέρονται τα εξής:

«Σύμφωνα με το άρθρο 19, παρ.5α. του Κώδικα Φ.Π.Α., «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 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,

- Στις υποβληθείσες αιτήσεις επιστροφής ΦΠΑ, η Εταιρεία δεν αναφέρει ότι έχει προβεί σε ενέργειες για άσκηση ένδικων μέσων προκειμένου να εισπράξει τις απαιτήσεις της προς τη Α.Ε., ούτε αναφέρει την έκδοση σχετικής απόφασης του Εφετείου με την οποία να καθίστανται οριστικά ανεπίδεκτες οι εν λόγω απαιτήσεις της,

- Η εταιρεία επικαλείται την οδηγία της ΑΑΔΕ (Διεύθυνση Εφαρμογής Εμμέσου Φορολογίας Α' Τμήματος ΦΠΑ) με αρ. πρωτ. Α ΕΞ 2019/28-11-19, η οποία καθορίζει τη διαδικασία για την εφαρμογή της απόφασης ΣΤΕ 355/2019 στις περιπτώσεις υποκειμένων-εκδοτών τιμολογίων που καλύπτονται από την απόφαση/196.01.2017 του Πολυμελούς Πρωτοδικείου, όπως έχει διορθωθεί και ισχύει και συνεπώς δεν έχει εφαρμογή στην εν λόγω περίπτωση αίτησης μείωσης της φορολογητέας βάσης και επιστροφής του αναλογούντος ΦΠΑ.»

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, να γίνει δεκτή η υπ' αριθμ. πρωτ./27-04-2023 αίτησή της, και να της επιστραφεί το πιστωτικό ποσό του καταβληθέντος ΦΠΑ για το ποσό των 490.160,89 ευρώ, κατά το οποίο μειώθηκε-διαγράφηκε η απαίτησή της, άλλως τούτο να μεταφερθεί προς συμψηφισμό, ισχυριζόμενη ότι το αιτιολογικό και η βάσει αυτού απορριπτική κρίση της προσβαλλόμενης απόφασης είναι εσφαλμένη για τους εξής λόγους:

- Τα σύμφωνα με τον νόμο άρθρα 57 και 58 ΠτΚ δυνάμενα να ασκηθούν ένδικα μέσα κατά της απόφασης του δικαστηρίου είναι μόνο η τριτανakoπή, στρεφόμενη αποκλειστικά κατά της επικυρωτικής απόφασης και η έφεση, η οποία στρέφεται κατά της απόφασης μόνον, η οποία απορρίπτει την αίτηση επικύρωσης. Συγκεκριμένα α) για την άσκηση της τριτανakoπής ενώπιον του πτωχευτικού δικαστηρίου νομιμοποιείται αυτός, ο οποίος δεν έχει παραστεί στη συζήτηση και δεν είχε κλητευθεί νομίμως, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την δημοσίευση της επικυρωτικής απόφασης στο «Ηλεκτρονικό Μητρώο Φερεγγυότητος» ή κα στο ΓΕΜΗ, τηρουμένων κατά τα λοιπά των γενικών διατάξεων των άρθρων 583 επ. 764, παράγραφος 3 και 773 Κώδικας Πολιτικής Δικονομίας, ως σχετικώς προβλέπει το άρθρο 57, παράγραφος 1 του Πτωχευτικού Νόμου (4738/2020, όπως αυτός έχει τροποποιηθεί και ισχύει). Στην περίπτωση αυτή, δηλαδή της άσκησης τριτανakoπής ειδικώς, το αρμόδιο δικαστήριο ακυρώνει την συμφωνία εξυγίανσης, μόνον αν δεν είναι εφικτή η διατήρησή της και προβαίνει στον εκ νέου υπολογισμό των ποσών, τα οποία δικαιούνται να λάβει ο ασκήσας την τριτανakoπή. Όμως εν προκειμένω, η διατήρηση της συμφωνίας εξυγίανσης ήταν απολύτως εφικτή και ουδείς λόγος νομιμοποίησης περί της ασκήσεως εκ μέρους της τριτανakoπής μπορούσε να θεμελιωθεί, για αυτό και προσβαλλόμενη απορριπτική απόφασης της ΔΟΥ Φ.Α.Ε. Πειραιώς είναι απολύτως εσφαλμένη.

- Η προσβολή επικυρωτικής απόφασης με το ένδικο μέσο της έφεσης χωρεί μόνο στην περίπτωση κατά την οποία το δικαστήριο απέρριψε την συμφωνία εξυγίανσης και υπό τις λοιπές κοινές διατάξεις του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας περί της ασκήσεως ενδίκων μέσων, ούτως ορίζει, το άρθρο 57, παράγραφος 2 Πτωχευτικού Νόμου 4738/2020, όπως αυτός έχει τροποποιηθεί και ισχύει. Συνεπώς,

ούτε ως προς την άσκηση εκ μέρους της προσβολής της εκδοθείσας επικυρωτικής της εξυγίανσης απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου υπ' αριθμόν/2022 υφίσταται «έδαφος» και νομιμοποίησή της, για αυτό και η απορριπτική προσβαλλόμενη απόφαση είναι εσφαλμένη.

- Η κρίση της προσβαλλομένης απόφασης αντιβαίνει στη νομολογία του Συμβουλίου της Επικράτειας και δη της εκδοθείσας εις δίκη πιλότο ad hoc απόφασής του με αριθμό/2019.

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ ΕΚ:** «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.» Σύμφωνα δε με την παράγραφο 2 του ίδιου ως άνω άρθρου, «Σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής της τιμής, τα κράτη μέλη μπορούν να παρεκκλίνουν από τη διάταξη της παραγράφου 1.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 5α του άρθρου 19 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ):**

«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, με την **αριθμ. 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/12-06-2018 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, 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 ζημιάς" 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 αντισπαροχή και ότι, ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράξει ως ΦΠΑ ποσό υψηλότερο εκείνου που εισέπραξε ο υποκείμενος στον φόρο [βλ. την παρατεθείσα στη σκέψη 8 απόφαση ΔΕΕ της 23ης Νοεμβρίου 2017, Enzo Di Maura, C-246/16, σκέψεις 13 και 14, καθώς και τις αποφάσεις της 26ης Ιανουαρίου 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, σκέψεις 26 και 27, της 15ης Μαΐου 2014, Almos

Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, σκέψη 22, της 12ης Οκτωβρίου 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, σκέψη 26, της 20ής Δεκεμβρίου 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, σκέψη 32, της 3ης Ιουλίου 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, σκέψη 15 κ.ά.], ενώ, εξάλλου, παρέκκλιση από την τήρηση των κανόνων που διέπουν τη βάση επιβολής του φόρου με σκοπό τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης (άρθρο 273 της ίδιας οδηγίας) είναι επιτρεπτή μόνο στο απολύτως αναγκαίο βαθμό, ώστε τα λαμβανόμενα μέτρα να θίγουν όσο το δυνατόν λιγότερο τους σκοπούς και τις αρχές της εν λόγω οδηγίας και να μη χρησιμοποιούνται κατά τρόπο ώστε να διακυβεύεται η ουδετερότητα του Φ.Π.Α [βλ. τις προμνημονευθείσες αποφάσεις ΔΕΕ της 26ης Ιανουαρίου 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, σκέψη 28, της 15ης Μαΐου 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, σκέψη 38, της 12ης Οκτωβρίου 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, σκέψη 43 κ.ά.], β) του σκοπού για τον οποίο παρέχεται η, κατά την παράγραφο 2 του άρθρου 90 της ανωτέρω οδηγίας, ευχέρεια παρεκκλίσεως από το δικαίωμα μειώσεως της βάσης επιβολής του φόρου (που ισχύει μόνο στην περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής του τιμήματος), ο οποίος, ειδικότερα, συνίσταται στο να παρέχεται στα κράτη μέλη η δυνατότητα να αντιμετωπίζουν - υπό τον όρο τηρήσεως των (θεμελιωδών στο δίκαιο της Ένωσης) αρχών της αναλογικότητας και της ισότητας [βλ. την προμνημονευθείσα απόφαση ΔΕΕ της 23ης Νοεμβρίου 2017, Enzo Di Maura C-246/16, σκέψεις 25 και 28 και τις εκεί παραπομπές]- τη συμψηφί με τον οριστικό χαρακτήρα της μη πληρωμής αβεβαιότητας [απόφαση προμνημονευθείσα απόφαση ΔΕΕ της 12ης Οκτωβρίου 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, σκέψη 30 κ.ά.] και, συνεπώς, αυτή η δυνατότητα δεν μπορεί να 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 αντιστάθμισης) είναι αρκούτως 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 εκπώσεων (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, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, σκέψη 45). Αβασίμως, επομένως, το Δημόσιο, με την από έκθεση απόψεών του, καθώς και το από (εντός της χορηγηθείσας προθεσμίας υποβληθέν) υπόμνημα αυτού, ισχυρίζεται τα αντίθετα και ειδικότερα ότι, μετά την κατάργηση των άρθρων 46 και 46α του ν. 1892/1990, η διάταξη του άρθρου 19 παρ.5α του Κώδικα Φ.Π.Α. έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται μόνον στις περιπτώσεις υπαγωγής επιχείρησης “στο καθεστώς της ειδικής εκκαθάρισης σε λειτουργία”, κατά το [ήδη, άλλωστε, καταργηθέν] άρθρο 106ια του Πτωχευτικού Κώδικα, διότι “η διαδικασία αυτή, παρά τις όποιες επιμέρους διαφοροποιήσεις, είναι αντίστοιχη της καταργηθείσας με το άρθρο 181 του ΠτΚ, εξυγιαντικής διαδικασίας εκκαθάρισης και ειδικής εκκαθάρισης των άρθρων 46 και 46α του ν. 1892/1990.»

Επειδή, βάσει των ως άνω, στη σκέψη 17 το ΣτΕ με την αριθμ. 355/2019 απόφασή του έκρινε ότι: «**Σκέψη 17.** Επειδή, εν όψει του μνημονευόμενου στη σκέψη 6 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 αρκούτως βέβαιης και μακροπρόθεσμης μη καταβολής του οφειλομένου σ'

αυτήν πινήματος και, συνεπώς, το δικαίωμά της για μείωση της φορολογικής βάσης (και, εντεύθεν, μείωσης της οικείας φορολογικής οφειλής της) δεν μπορούσε να αποκλεισθεί.

Για τον λόγο αυτό, η κρινόμενη προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή, να γίνουν δεκτές οι παρεμβάσεις, να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη σιωπηρή απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, στην οποία ενσωματώθηκε η σιωπηρή απόρριψη από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών της υπ' αριθμ. πρωτ..... επιφύλαξης της προσφεύγουσας, να γίνει δεκτή η προαναφερθείσα επιφύλαξη και να αναπεμφθεί η υπόθεση στη Δ.Ο.Υ., προκειμένου ο Προϊστάμενός της, ασκώντας κατά νόμιμο τρόπο την εξ ουσία του, να ικανοποιήσει το αίτημα περί μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου της προσφεύγουσας, να προβεί σε νέα εκκαθάριση του οφειλομένου απ' αυτήν ποσού φόρου της προαναφερθείσας περιόδου, σύμφωνα με τα παραπάνω και να της επιστρέψει το τυχόν προκύπτον πιστωτικό υπόλοιπο, το οποίο, ενόψει των γενομένων δεκτών στη σκέψη 16, πρέπει να της επιστραφεί νομιμοτόκως από της υποβολής της επιφύλαξης (...) και με εφαρμοστέο επιτόκιο εκείνο της παρ. 4 του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή, με το αριθμ./2017 πρακτικό ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., το οποίο γνωμοδότησε, στα πλαίσια ερωτήματος που τέθηκε ενώπιόν του, ως προς την έκταση εφαρμογής σχετικής απόφασης της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, το οποίο έκρινε άλλο νομικό ζήτημα, επισήμανε μεταξύ άλλων, τα εξής: «Είναι αληθές ότι οι αποφάσεις του ΣτΕ, όπως άλλωστε και οι αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων της ουσίας, δεσμεύουν μόνον τους διαδίκους στη δίκη επί της οποίας εκδόθηκαν και προκειμένου επί του Δημοσίου ως διαδίκου, παράγουν υποχρέωση της διοίκησης σε συμμόρφωση έναντι του νικήσαντος διαδίκου [άρθρα 95§5 Συντάγματος, 197, 198 ν. 2717/1999(Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας – Κ.Δ.Δ.), 1 Ν.3068/2002], χωρίς να υποχρεώνουν τη Διοίκηση σε γενική εφαρμογή τους, τουτέστιν και επί υποθέσεων στις οποίες απαντώνται τα επιλυθέντα ίδια νομικά ζητήματα στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής διατάξεων της κείμενης νομοθεσίας. Από της άλλης όμως πλευράς, η εκ μέρους των φορολογικών αρχών και, πολύ περισσότερο εκ μέρους της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ), αντιμετώπιση υποθέσεων με ακριβώς όμοια προς τα επιλυθέντα με τις αποφάσεις του ΣτΕ (και μάλιστα της Ολομελείας αυτού) νομικά ζητήματα, κατά τρόπο αντίθετο προς τις αποφάσεις του δικαστηρίου αυτού, δε συνάδει με το κράτος δικαίου και πάντως συνεπάγεται άσκοπη απασχόληση των υπηρεσιακών οργάνων και των δικαστηρίων, τα οποία, έτσι, στερούνται και χρόνου για την ενασχόλησή τους με άλλες σοβαρές υποθέσεις, αφού είναι προφανές ότι, αν οι υποθέσεις αυτές οδηγηθούν ενώπιον των δικαστηρίων, αυτά θα ακολουθήσουν τη νομολογία του ΣτΕ, οπότε η έκβαση των υποθέσεων δεν θα είναι ευνοϊκή για το Δημόσιο και το τελευταίο θα επιβαρυνθεί και με δικαστικά έξοδα.»

Επειδή, στο αριθμ. 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/λούς Πρωτοδικείου Αθηνών, 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/16.1.2017 του Πολυμελούς Πρωτοδικείουστην 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:

A. 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 εισπράξης, 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.....»

Επειδή από το διατακτικό της υπ' αριθμ./2019 απόφασης του ΣτΕ (Β' Τμήμα), αλλά και την ερμηνεία που η φορολογική διοίκηση έχει προσδώσει στην απόφαση αυτή, «περίπτωση ολικής ή μερικής μη πληρωμής της τιμής» κατά την έννοια του άρθρου 19 παρ. 5α ν.2859/2000, που δικαιολογεί την ανάλογη μείωση της βάσης επιβολής του ΦΠΑ, συνιστά 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.

Επειδή όπως προκύπτει από την παρ. 1 του άρθρου 263, το πρώτο εδάφιο του άρθρου 308 και την περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 265 του ν. 4738/2020 , όπως τροποποιήθηκαν με το ν. 4764/2020, οι νέες διατάξεις του ν. 4738/2020 που ρυθμίζουν την προπτωχευτική διαδικασία εξυγίανσης εφαρμόζονται στις διαδικασίες εξυγίανσης που εκκινούν μετά την 1η/3/2021, δηλαδή στις διαδικασίες στις οποίες η αίτηση για επικύρωση συμφωνίας εξυγίανσης κατατίθεται στο δικαστήριο μετά την ημερομηνία αυτή.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 60 του ν. 4738/2020 ορίζονται τα εξής:

«1. Από την επικύρωσή της, η συμφωνία εξυγίανσης δεσμεύει το σύνολο των πιστωτών, οι απαιτήσεις των οποίων ρυθμίζονται από αυτή, ακόμη και αν δεν είναι συμβαλλόμενοι στη συμφωνία εξυγίανσης.»

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, με την υπ' αριθμ...../2022 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου (Διαδικασία Εκούσιας Δικαιοδοσίας) επικυρώθηκε η από 31/03/2021 συμφωνία εξυγίανσης που συνήφθη μεταξύ της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ» και των πιστωτών της (οι όροι της οποίας δεν ισχύουν ούτε επικυρώνονται έναντι της εταιρείας με την επωνυμία «.....») σύμφωνα με τα άρθρα 99 επ. του Πτωχευτικού Κώδικα, ως ισχύει μετά τις τροποποιήσεις που επήλθαν δυνάμει του ν. 4738/2020.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία τόσο με τη με αριθμ. πρωτ./27-04-2023 αίτησή της για τη μείωση της φορολογητέας βάσης, δυνάμει του άρθρου 19 παρ. 5α του ν. 2859/2000, όσο και με την

κατάθεση της παρούσας, επικαλείται ότι, στο πλαίσιο της συμφωνίας για την υπαγωγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, στη διαδικασία εξυγίανσης, οι απαιτήσεις της από την οφειλέτρια εταιρεία διαγράφηκαν κατά ποσοστό 80%, ήτοι κατά το ποσό των 490.160,89 ευρώ, καθώς συμπεριλαμβανόταν στον κατάλογο των μη συμβαλλόμενων, μη συναινούντων πιστωτών, προμηθευτών μη κρίσιμων, για το ποσό της απαίτησης της ύψους 612,701,11 ευρώ, ποσό το οποίο προέκυψε την 31η Δεκεμβρίου 2020, βάσει θεωρημένου και ελεγμένου ισοζυγίου της αιτούσης.

Επειδή από τη με αριθμ./2022 απόφαση του Πολυμελούς (φύλλο 40°), καθώς και από την επισυναπτόμενη από 31/03/2021 Συμφωνία εξυγίανσης και τη συνημμένη κατάσταση πιστωτών, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία συμπεριλαμβάνεται στον πίνακα γ.3. «ΜΗ ΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΟΙ – ΜΗ ΣΥΝΑΙΝΟΥΝΤΕΣ ΠΙΣΤΩΤΕΣ - ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ ΜΗ ΚΡΙΣΙΜΟΙ» με ποσό απαίτησης κατά την 31/03/2021 ύψους 612.621,50 ευρώ. Στην ως άνω απόφαση αναφέρεται ότι ως προς το ποσό των οφειλών προς τους μη Συμβαλλόμενους στην παρούσα Συμφωνία μη Κρίσιμους Προμηθευτές, αυτό περιορίζεται κατά 80%, το οποίο θα διαγραφεί, υπό τον όρο έκδοσης επικυρωτικής απόφασης της παρούσας Συμφωνίας από το αρμόδιο Δικαστήριο, κατά την ημέρα έκδοσης της επικυρωτικής απόφασης και το υπόλοιπο ποσό (ήτοι το 20%) θα αποπληρωθεί σε εννήντα έξι (96) μηνιαίες ισόποσες συνεχόμενες τοκοχρεολυτικές δόσεις, της πρώτης δόσης καταβλητέας, εντός ενός (1) μηνός από την είσοδο του εκ τετάρτου Συμβαλλόμενου Επενδυτή στο μετοχικό κεφάλαιο της Επιχείρησης σύμφωνα με το άρθρο 7 της παρούσας Συμφωνίας και υπό την προϋπόθεση της ολοκλήρωσης της εισόδου του Επενδυτή στο μετοχικό κεφάλαιο της Επιχείρησης, η οποία θα έπεται της έγκρισης της παρούσας Συμφωνίας από το αρμόδιο Δικαστήριο, κατά τα αναλυτικώς οριζόμενα στην παρούσα Συμφωνία και κάθε μία από τις επόμενες δόσεις θα καταβάλλεται την αντίστοιχη ημερομηνία των μηνών που έπονται της ημερομηνίας καταβολής της πρώτης δόσης.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται ότι, στο πλαίσιο της επικυρωθείσας συμφωνίας για την υπαγωγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» ΑΦΜ, στη διαδικασία εξυγίανσης, σύμφωνα με τα άρθρα 99 επ. του ν.3588/2007, εισέπραξε μέρος μόνο των τιμολογηθείσων απαιτήσεων της, ήτοι ποσό 122.540,22 ευρώ που αντιστοιχεί σε ποσοστό ύψους 20% επί των συνολικών της απαιτήσεων, το οποίο κατατέθηκε από την παραπάνω εταιρεία στον τηρούμενο λογαριασμό της στην τράπεζα, ενώ το υπόλοιπο 80% των απαιτήσεων της, ήτοι ποσό 490.160,89 ευρώ, διαγράφηκε οριστικά με την έκδοση της επικυρωτικής απόφασης του δικαστηρίου. Συνεπώς ζητά την αναλογική εφαρμογή της ως άνω απόφασης του ΣτΕ 355/2019, καθώς θεωρεί ότι η περίπτωση της αποτελεί ζήτημα ουσιαδώς όμοιο με αυτό της εν λόγω απόφασης.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία προς απόδειξη του ισχυρισμού της, με την ενδικοφανή της προσφυγή και στη συνέχεια με το από 16/10/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, προσκομίζει τα κάτωθι:

- Τη με αριθμ. πρωτ./09-09-2020 ανακοίνωση του Γ.Ε.Μ.Η., με την οποία ανακοινώθηκε η απόφαση συγχώνευσης δι' απορροφήσεως από την εταιρεία «.....» των θυγατρικών εταιρειών με τις επωνυμίες α) Ανώνυμη Εταιρεία, β) Ανώνυμη Εταιρεία.

- Τη με αριθμ. πρωτ./06-04-2021 ανακοίνωση του Γ.Ε.Μ.Η., σύμφωνα με την οποία την 06/04/2021 καταχωρίσθηκε με Κωδικό Αριθμό Καταχώρησης, η με Γενικό Αριθμό Κατάθεσης

...../2021 και με Ειδικό Αριθμό Κατάθεσης/2021, ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου(Διαδικασία Εκουσίας Δικαιοδοσίας), αίτηση περί άμεσης επικύρωσης συμφωνίας εξυγίανσης, κατ' άρθρο 44 του Ν.4738/2020, της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και αριθμό Γ.Ε.ΜΗ.

- Την ως άνω αίτηση περί άμεσης επικύρωσης συμφωνίας εξυγίανσης, κατ' άρθρο 44 του ν. 4738/2020, της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....».

- Τη με αριθμ. πρωτ./25-07-2022 ανακοίνωση του Γ.Ε.Μ.Η., σύμφωνα με τη οποία στις 25/07/2022 καταχωρίστηκε με Κωδικό Αριθμό Καταχώρησης, η με Αριθμό/2022 Απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου (Διαδικασία Εκουσίας Δικαιοδοσίας), με την οποία επικυρώνει την με ημερομηνία 31-03-2021 συμφωνία εξυγίανσης, που συνήφθη μεταξύ της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και αριθμό Γ.Ε.ΜΗ και των πιστωτών της, οι όροι της οποίας δεν ισχύουν ούτε επικυρώνονται έναντι της εταιρείας με την επωνυμία «.....» (..... Α.Ε.).

- Την ως άνω με αριθμό/2022 Απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου

- Το με αριθμ./2023 Πιστοποιητικό περί κατάθεσης δικογράφων του Πρωτοδικείου σύμφωνα με το οποίο δεν έχει κηρυχθεί σε πτώχευση ούτε έχει υποβληθεί αίτηση για κήρυξη σε πτώχευση η εταιρεία «.....».

- Υπεύθυνη Δήλωση, αρμοδίως υπογεγραμμένη από τους νόμιμους εκπροσώπους της προσφεύγουσας εταιρείας, με την οποία βεβαιώνεται ότι: α) η εκδοθείσα επικυρωτική απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών δεν έχει προσβληθεί από την ίδια και β) δεν εκκρεμεί προσφυγή της εταιρείας στα διοικητικά δικαστήρια για την επιστροφή του ΦΠΑ των ανεξόφλητων τιμολογίων.

- Εβδομήντα οκτώ (78) τιμολόγια εκδοθέντα κατά την χρονική περίοδο Δεκεμβρίου 2018 - Δεκεμβρίου 2020 συνολικού ποσού 612.701,11 ευρώ.

- Αποδεικτικό κατάθεσης στις 10/10/2022 στον τηρούμενο τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας, ποσού 122,540,22 ευρώ εκ μέρους της ως άνω οφειλέτριας επιχείρησης «.....» που τελεί σε καθεστώς εξυγιάνσεως, το οποίο αντιστοιχεί στην αξία 20% των ως άνω τιμολογίων ποσού 612,701,11 ευρώ.

- Την υπ' αριθμ./10-10-2023 Βεβαίωση του Διοικητικού Πρωτοδικείου αναφορικά με τη μη άσκηση από την προσφεύγουσα εταιρεία διοικητικής προσφυγής κατά της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά και της υπ' αριθμ./2023 απόφασής της.

- Το υπ' αριθμ./2023 πιστοποιητικό του Πρωτοδικείου-Τμήμα Πολιτικών Ένδικων Μέσων περί μη κατάθεσης τακτικών ή εκτάκτων ένδικων μέσων κατά της αριθμ./2022 απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου

- Την από 13/10/2023 επιστολή της εταιρείας «.....», με την οποία βεβαιώνει ότι βάσει της υπ' αριθμ./2022 απόφασης του Πολυμελούς Πολυμελούς Πρωτοδικείου προέβη στη διαγραφή του ποσού των 490.160,89 ευρώ το οποίο αντιστοιχούσε στο 80% της συνολικής οφειλής προς την προσφεύγουσα εταιρεία, και η σχετική εγγραφή στα βιβλία της έγινε στις 10/10/2022.

Επειδή ενόψει των ανωτέρω, η προσφεύγουσα εταιρεία καταρχάς ευλόγως επικαλείται την απόφαση του ΣΤΕ, δεδομένου ότι και η περίπτωση της αφορά διαδικασία εξυγίανσης και βάσει της προσκομισθείσας συμφωνίας, διαπιστώνεται η μερική καταβολή των απαιτήσεων της έναντι της

αντισυμβαλλόμενης εταιρείας, και συγκεκριμένα συμφωνείται η καταβολή του 20% των απαιτήσεων της και η αποδοχή απομείωσης/ διαγραφής του υπόλοιπου 80% αυτών.

Συνεπώς λαμβάνοντας υπόψη τις σχετικές διατάξεις του Φ.Π.Α. ως προς τον περιορισμό της φορολογητέας βάσης υπό την προϋπόθεση της οριστικότητας της μη είσπραξης, το σκεπτικό της ως άνω Απόφασης του ΣΤΕ και το διατακτικό αυτής, σύμφωνα με το οποίο ορίστηκε ο περιορισμός της φορολογητέας βάσης δεδομένου ότι αποδείχθηκε η «οριστικότητα» της μη είσπραξης των απαιτήσεων της πιστώτριας, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας βάσιμως προβάλλεται, επιφυλασσομένης ωστόσο με την παρούσα, της έκδοσης από την πλευρά της του προβλεπόμενου φορολογικού και λογιστικού στοιχείου περιορισμού της απαίτησης.

Επειδή, βάσει των ως άνω αναφερομένων, η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή και ο Προϊστάμενός της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά, ασκώντας κατά νόμιμο τρόπο την εξουσία του σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 και ελέγχοντας τα αναφερόμενα στη παράγραφο Α.2 του με αριθ. πρωτ. ΔΕΕΦ Α ΕΞ 2019/28-11-2019 εγγράφου της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας σε συνδυασμό με τα προαναφερόμενα ως προς την έκδοση των προβλεπόμενων φορολογικών και λογιστικών στοιχείων από την πλευρά της προσφεύγουσας εταιρείας στο πλαίσιο εκτέλεσης του περιεχομένου της συμφωνίας εξυγίανσης και οριστικής διαγραφής της απαίτησης, να ικανοποιήσει το αίτημα περί μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου της προσφεύγουσας, προβαίνοντας σε νέα εκκαθάριση του οφειλόμενου απ' αυτήν ποσού φόρου, ο οποίος πρέπει να της επιστραφεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από 16/06/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, προκειμένου ο Προϊστάμενος τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά να ενεργήσει σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.