



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 526

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 3.11.2023

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 1787

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' αριθμ. 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **9.6.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία '.....', με Α.Φ.Μ., με έδρα το ΑΤΤΙΚΗΣ, κατά της από **11.5.2023** αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ επί της αρ. /**14.2.2023** αίτησης μείωσης φορολογητέας αξίας και επιστροφής Φ.Π.Α., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητεί η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 9.6.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία ‘....., με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την από 11.5.2023 απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου απορρίφθηκε η με αριθμ. πρωτ. /14.2.2023 αίτηση της προσφεύγουσας περί α) μείωσης κατά το ποσό των 1.267.806,59 € της φορολογητέας βάσης ΦΠΑ που αφορά τις διαγραφείσες απαιτήσεις της προσφεύγουσας κατά της εταιρείας (ΑΦΜ), λόγω ανεξόφλητων τιμολογίων, κατόπιν της από 26/06/2020 συμφωνίας εξυγίανσης και β) επιστροφής του αναλογούντος ΦΠΑ ύψους 185.139,14 €.

Ειδικότερα, με την υπ’ αριθμ. /2021 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου επικυρώθηκε η από 26/06/2020 συμφωνία για την υπαγωγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» στη διαδικασία εξυγίανσης, σύμφωνα με τα άρθρα 99 επ., 106 β και 106 δ του ν.3588/2007 («Πτωχευτικός Κώδικας»).

Η προσφεύγουσα εταιρεία, στο πλαίσιο της επιχειρηματικής της δραστηριότητας συναλλασσόταν, προμηθεύοντας προϊόντα, με την παραπάνω εταιρεία, και διατηρούσε έναντί της, κατά το χρόνο υποβολής της αίτησης για υπαγωγή στη διαδικασία εξυγίανσης, απαίτηση συνολικού ύψους 1.709.347,92 €.

Σύμφωνα με την επικυρωθείσα από το Δικαστήριο συμφωνία εξυγίανσης, όσον αφορά τις υποχρεώσεις προς τους συμβαλλόμενους ουσιώδεις προμηθευτές, όπως η προσφεύγουσα εταιρεία, μεταβιβάστηκε στην Νέα Εταιρεία ένα μέρος του ποσού των υποχρεώσεων, ήτοι ποσοστό 15%, προκειμένου να εξοφληθεί, ενώ το υπόλοιπο, ήτοι ποσοστό 85% των υποχρεώσεων, διαγράφηκε.

Εν προκειμένω, σύμφωνα με την υπό κρίση προσφυγή, από τις απαιτήσεις της προσφεύγουσας μεταβιβάστηκε στην Νέα Εταιρεία και καταβλήθηκε στην προσφεύγουσα ποσό ύψους 256.402,19 €, ενώ το υπόλοιπο ποσό ύψους 1.452.945,73 € (ήτοι καθαρή αξία ύψους 1.267.806,59 € πλέον ΦΠΑ ύψους 185.139,14 €) διαγράφηκε.

Ενόψει των ανωτέρω, η προσφεύγουσα εταιρεία, ως προμηθεύτρια της ανωτέρω επιχείρησης, υπέβαλε τη με αριθμ. πρωτ. /14.2.2023 αίτησή της, ενώπιον του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου και αιτήθηκε, κατ’ αναλογία με την Οδηγία Ο ΔΕΕΦ Α 1165616 ΕΞ 2019 της ΑΑΔΕ, τη μείωση της βάσης επιβολής Φ.Π.Α. κατά το ποσό των 1.267.806,59 € και την επιστροφή του αναλογούντος Φ.Π.Α. ποσού 185.139,14 €, καθώς η είσπραξη της σχετικής απαίτησης είναι οριστικά αδύνατη, δεδομένου ότι σύμφωνα με τα ανωτέρω διαγράφηκε.

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου απέρριψε την ως άνω αίτηση διότι έως σήμερα δεν έχει εκδοθεί από τη Φορολογική Διοίκηση οδηγία για τον καθορισμό της διαδικασίας εφαρμογής της με αριθμό /2021 σχετικής απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη απορριπτική απόφαση της φορολογικής αρχής, να γίνει δεκτή η αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. και να της επιστραφεί εντόκως ο αιτηθείς Φ.Π.Α. προβάλλοντας του κάτωθι λόγους:

1. Είναι παράνομη η άρνηση της Φορολογικής Διοίκησης να ικανοποιήσει το υπό κρίση αίτημα μόνο με την αιτιολογία ότι δεν υπάρχει σχετική οδηγία.
2. Εσφαλμένη ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 90 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, καθώς και του άρθρου 19 παρ. 5α του Κώδικα Φ.Π.Α., οι οποίες σύμφωνα με την αρ. 355/2019 απόφαση του ΣτΕ εξακολουθούν να ισχύουν και να έχουν πεδίο εφαρμογής και μετά την κατάργηση των διατάξεων των άρθρων 46 και 46α του ν. 1892/1990, έχουν δε την έννοια ότι παρέχεται δικαίωμα μείωσης 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 δεν θα εξοφληθεί.
3. Ο χρόνος της παραγραφής αρχίζει, όχι από την πληρωμή, αλλά από την μεταγενέστερη αυτής γένεση της αξιώσεως για αναζήτηση των καταβληθέντων. Δηλαδή, σε αυτή την περίπτωση, η παραγραφή εκκινεί από το χρονικό σημείο κατά το οποίο ανέκυψε ο επιγενόμενος λόγος και κατέστη αυτή η αξίωση δικαστικώς επιδιώξιμη.
4. Οι υπό κρίση απαιτήσεις της προσφεύγουσας έχουν καταστεί βάσει των ανωτέρω οριστικά ανεπίδεκτες είσπραξης, λόγω διαγραφής αυτών.
5. Παραβίαση των θεμελιωδών ενωσιακών αρχών της ουδετερότητας του ΦΠΑ, της αναλογικότητας και της αποτελεσματικότητας.
6. Η άρνηση της Φορολογικής Διοίκησης να ικανοποιήσει το υπό κρίση αίτημα για μείωση της φορολογητέας βάσης στην προκείμενη περίπτωση που συντρέχει αδυναμία είσπραξης των απαιτήσεων από την Α.Ε. συνιστά υπέρμετρο περιορισμό των θεμελιωδών δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται στα άρθρα 17 και 20 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Επειδή, στο άρθρο 36 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 ορίζεται: «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 ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. 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.

.... 5. 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5α του άρθρου 19 του ν. 2859/2000: «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, 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 1 του 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 ΦΠΑ ποσό υψηλότερο εκείνου που εισέπραξε ο υποκείμενος στον φόρο (taxlaw, άρθρο Ι. Σκουζός, 18/11/2020).

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 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/EK (σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας) στο εσωτερικό δίκαιο, κατά το μέρος που η περίπτωση της ολικής ή μερικής μη καταβολής του τιμήματος από τον αντισυμβαλλόμενο δεν περιλαμβάνεται μεταξύ των 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 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/EK 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 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 Agrárkülkereskedelmi, 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 συμφυή με τον οριστικό χαρακτήρα της μη πληρωμής αβεβαιότητα [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 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 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 πραγματικού της κρινόμενης 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.

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 εξουσία του, να ικανοποιήσει το αίτημα περί μείωσέως 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, 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, 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/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 υπάρξει ενιαία αντιμετώπιση των υποκειμένων-επιχειρήσεων που καταλαμβάνονται από την απόφαση/16.1.2017 του Πολ/λούς 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 είσπραξης, δυνάμει της συμφωνίας εξυγίανσης που επικυρώθηκε από την ανωτέρω απόφαση/16.1.2017 του Πολ/λούς 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/λούς 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.».

Επειδή από το διατακτικό της υπ' αρ. 355/2019 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., 5^α 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./2021 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου επικυρώθηκε η από 26/06/2020 συμφωνία για την υπαγωγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» στη διαδικασία εξυγίανσης, σύμφωνα με τα άρθρα 99 επ., 106 β και 106 δ του ν.3588/2007 («Πτωχευτικός Κώδικας»).

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία τόσο με την με αρ. πρωτ./14.2.2023 αίτηση περί μείωσης της βάσης επιβολής Φ.Π.Α. κατά το ποσό των 1.267.806,59 € και επιστροφής του αναλογούντος Φ.Π.Α. ποσού 185.139,14 €, όσο και με την κατάθεση της παρούσας, επικαλείται ότι στο πλαίσιο της συμφωνίας για την υπαγωγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» στη διαδικασία εξυγίανσης, σύμφωνα με τα άρθρα 99 επ. του ν.3588/2007, ορίστηκε ότι η οφειλέτρια εταιρεία θα ικανοποιήσει μόνο το 15% (ήτοι ποσό ύψους 256.402,19 € = 1.709.347,92 € X 15%) της συνολικής της οφειλής ποσού 1.709.347,92 € προς αυτήν, με διαγραφή του 85% της συνολικής της απαίτησης σε βάρος της, ήτοι ποσού 1.452.945,73 € ήτοι καθαρή αξία ύψους 1.267.806,59 € πλέον ΦΠΑ ύψους 185.139,14 €, και ζητά την αναλογική εφαρμογή της διάταξης του αρθ.19 παρ.5^α Ν.2859/00 σε συνδυασμό με το αρθ.90 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ περί ΦΠΑ.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται ότι, στο πλαίσιο της επικυρωθείσας συμφωνίας για την υπαγωγή της ως άνω εταιρείας στη διαδικασία εξυγίανσης, η οποία καταλαμβάνει και την προσφεύγουσα, που ήταν συμβαλλόμενη στην εν λόγω συμφωνία εξυγίανσης και η οποία κρίθηκε ουσιώδης προμηθευτής, κατέστη οριστικώς ανεπίδεκτο είσπραξης το υπό κρίση ποσό, δεδομένου ότι σύμφωνα με τη συμφωνία εξυγίανσης διαγράφηκε το 85% των υποχρεώσεων της προς τους συμβαλλόμενους ουσιώδεις προμηθευτές, ήτοι διαγράφηκε και το 85% των υποχρεώσεων προς την προσφεύγουσα. Ως εκ τούτου η προσφεύγουσα ζητά την αναλογική εφαρμογή της ως άνω απόφασης του ΣτΕ 355/2019,

καθώς θεωρεί ότι η περίπτωση της αποτελεί ζήτημα ουσιωδώς όμοιο με αυτό της εν λόγω Απόφασης.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο ΙΙΙ. 3.11 'Ουσιώδεις προμηθευτές' της από 26.6.2022 συμφωνίας εξυγίανσης, που επικυρώθηκε με τη με αρ./2021 Απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου

«...3.11.2 Από τις υποχρεώσεις τις Εταιρίας προς του Ουσιώδεις Προμηθευτές, ποσό ίσο με το 15% επί του ποσού που αναφέρεται ως οφειλή εκάστου Ουσιώδους Προμηθευτή στο Παράρτημα 8 ..., μεταφέρεται και μεταβιβάζεται στη Νέα Εταιρία ...

3.11.3 Το ανωτέρω ποσοστό (15%) θα καταβληθεί εφάπαξ εντός τριμήνου από την Ημερομηνία Ολοκλήρωσης της Συναλλαγής.

3.11.4 Το υπολειπόμενο ποσό της οφειλής της Εταιρίας προς τους Ουσιώδεις Προμηθευτές θα παραμείνει στην Εταιρία, θα ικανοποιηθεί από το Μη Μεταβιβαζόμενο Ενεργητικό που θα παραμείνει στην Εταιρία και θα ρευστοποιηθεί από τον Ειδικό Εντολοδόχο σύμφωνα με το άρθρο ΙΙΙ.11, με την εξαίρεση των συμβαλλόμενων Ουσιωδών Προμηθευτών των οποίων το υπολειπόμενο ποσό διαγράφεται στο σύνολό του και δε μεταβιβάζεται στην Νέα Εταιρία...»

Επειδή στην από την από 26.6.2022 συμφωνία εξυγίανσης η προσφεύγουσα κατονομάζεται ως συμβαλλόμενη αυτής.

Επειδή σύμφωνα με το Παράρτημα 8 'Ουσιώδεις Προμηθευτές' της από 26.6.2022 συμφωνίας εξυγίανσης, η προσφεύγουσα περιλαμβάνεται στους Ουσιώδεις Προμηθευτές, με συνολική οφειλή στις 31.3.2020 ύψους 1.709.347,92 €.

Επειδή σύμφωνα με το Παράρτημα 6 'Μη Μεταβιβαζόμενο Παθητικό' της από 26.6.2022 συμφωνίας εξυγίανσης, η προσφεύγουσα συμπεριλαμβάνεται στον πίνακα των συμβαλλόμενων προμηθευτών των οποίων το μη μεταβιβαζόμενο παθητικό διαγράφεται, και συγκεκριμένα όσον αφορά την προσφεύγουσα το ποσό διαγραφής του μη μεταβιβαζόμενου παθητικού ανήλθε στο συνολικό ποσό των 1.452.945,73 €.

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, δεν έχουν ασκηθεί τακτικά ή έκτακτα ένδικα μέσα κατά της αρ./2021 απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου, με την οποία επικυρώθηκε η υπό κρίση συμφωνία εξυγίανσης.

Επειδή το ως άνω ποσό των 256.402,19 €, που αντιστοιχεί στο 15% των οφειλών της προς την προσφεύγουσα (1.709.347,92 € X 15%), έχει ήδη καταβληθεί στην προσφεύγουσα, όπως προκύπτει από το από 23.2.2022 αποδεικτικό τραπεζικού εμβάσματος ύψους 256.402,19 € της '.....' προς τον αρ. GR..... λογαριασμό της προσφεύγουσας στην, με αιτιολογία την εξόφληση οφειλής βάσει της από 26.6.2020 συμφωνίας εξυγίανσης.

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

της έναντι της αντισυμβαλλόμενης εταιρείας, και συγκεκριμένα συμφωνείται η καταβολή του 15% των απαιτήσεων της και διαγραφή του υπόλοιπου 85% 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 βασίμως προβάλλεται, επιφυλασσομένης ωστόσο με την παρούσα, της έκδοσης από την πλευρά της του προβλεπόμενου φορολογικού και λογιστικού στοιχείου περιορισμού της απαίτησης, δεδομένου ότι και η ίδια αιτείται, αναλογικά με την απόφαση του ΣΤΕ, τον περιορισμό της φορολογητέας βάσης προβάλλοντας ως «απίθανη» την εξόφληση του ποσού των 1.267.806,59 € € και του αναλογούντος ΦΠΑ που σύμφωνα με την προσφεύγουσα ανέρχεται στα 185.139,14 €, και επιφυλασσομένης επίσης 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 με την έκδοση επίσης του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου εσόδου από την πλευρά της, μετά του αναλογούντος Φ.Π.Α. (ως αναφέρεται και στο σκεπτικό (σκέψη 14) και διατακτικό της επικαλούμενης Απόφασης του ΣΤΕ).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 του ν. 4174/2013:

«1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρο με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς. 2. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογουμένου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 2 και 4 του ν. 4174/2013:

«2. Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί εντός ενενήντα (90) ημερών από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογουμένου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού. 3. [...]. 4. Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 και 3 της υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, με την οποία διατυπώνεται (και) αίτημα του προσφεύγοντος για επιστροφή του τυχόν προκύπτοντος ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ΦΕφπ:

«2. Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων της παραγράφου 2 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 (Α' 170) που καταβάλλονται στον φορολογούμενο ορίζεται ως το επιτόκιο πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) που ισχύει κατά την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου, πλέον πέντε και εβδομήντα πέντε (5,75) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως.»

«3. Το επιτόκιο των ανωτέρω παραγράφων δεν μεταβάλλεται κατά το μέρος που αφορά το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά μία (1) εκατοστιαία μονάδα λαμβανομένου ως βάση υπολογισμού του επιτοκίου που ισχύει κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας.».

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι, από την 01.01.2014 και μετά, η Φορολογική Διοίκηση και εν προκειμένω η αρμόδια Δ.Ο.Υ., εφόσον διενεργεί επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς, μετά την πάροδο των 90 ημερών από την υποβολή της σχετικής αίτησης του φορολογούμενου, οφείλει να υπολογίζει και να επιστρέφει τόκους. Η τοκοφορία αρχίζει από την ημερομηνία υποβολής του σχετικού αιτήματος και οι τόκοι υπολογίζονται, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις και αποφάσεις περί καθορισμού των επιτοκίων του άρθρου 53 του ν.4174/2013, μέχρι και την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς.

Επειδή, βάσει των ως άνω αναφερομένων, η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή και ο Προϊστάμενός της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, ασκώντας κατά νόμιμο τρόπο την εξουσία του σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000, λαμβάνοντας επίσης υπόψη του τις διατάξεις περί έντοκης επιστροφής, 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 οφειλομένου απ' αυτήν ποσού φόρου, ο οποίος πρέπει να της επιστραφεί νομιμοτόκως.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της με αριθ. πρωτ. /9.6.2023 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία '.....', και τον διακριτικό τίτλο '..... Α.Ε.', με Α.Φ.Μ., ως ανωτέρω.

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

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.