



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 30.10.2023

Αριθμός απόφασης: 917

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά Α. 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332249

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή της ανωνύμου εταιρείας με την επωνυμία, κατά της υπ' αρ. πρωτ. αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, επί της υπ' αρ. πρωτ. αίτησής της για μείωση της φορολογητέας βάσης για τιμολόγια

που εξέδωσε από το 2012 έως το 2014 προς την εταιρεία και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αρ. πρωτ. αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, επί της υπ' αρ. πρωτ. αίτησης της προσφεύγουσας εταιρείας για μείωση της φορολογητέας βάσης για τιμολόγια που εξέδωσε από το 2012 έως το 2014 προς την εταιρεία

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή της ανωνύμου εταιρείας με την επωνυμία 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 υπ' αρ. πρωτ. αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης δεν έγινε δεκτή η υπ' αρ. πρωτ. αίτηση της προσφεύγουσας εταιρείας, για μείωση της φορολογητέας βάσης για τιμολόγια που εξέδωσε από το 2012 έως το 2014 προς την εταιρεία, συνολικής αξίας 4.202.472,99€.

Τα συγκεκριμένα τιμολόγια η προσφεύγουσα εταιρεία χαρακτηρίζει ως ανεπίδεκτα είσπραξης και διεκδικεί τη μείωση της φορολογητέας βάσης και την επιστροφή Φ.Π.Α. από το ελληνικό δημόσιο ύψους 434.292,25€, επικαλούμενη την με αριθμ..... απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, με την οποία επικυρώθηκε η από συμφωνία εξυγίανσης της εταιρείας, με τους πιστωτές της.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την αποδοχή αυτής, την ακύρωση της υπ' αριθ. πρωτ. αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, καθώς και την επιστροφή του ήδη καταβληθέντος, αλλά οριστικά ανείσπρακτου Φ.Π.Α. ύψους τετρακοσίων τριάντα τεσσάρων χιλιάδων διακοσίων ενενήντα δύο ευρώ και είκοσι πέντε λεπτών (434.292,25) ευρώ, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη εφαρμογή δικαίου και νομοθετικών διατάξεων. Είναι δικαίωμα της εταιρείας για μείωση της φορολογικής βάσης, καθόσον η απαίτηση κατέστη οριστικά ανεπίδεκτη είσπραξης, λόγω θέσης της αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης σε καθεστώς εξυγίανσης.
2. Εσφαλμένη εκτίμηση πραγματικών περιστατικών και αποδείξεων
3. Εσφαλμένη εφαρμογή δικαίου και νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής. Μη παραγραφή του δικαιώματος για επιστροφή του ήδη καταβληθέντος, αλλά οριστικά ανεπίδεκτου Φ.Π.Α. ύψους 434.292,25€.

4. Αοριστία -ασαφής, μη ειδική και ανεπαρκής αιτιολογία.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή το δικαίωμα της προσφεύγουσας να αιτηθεί τη μείωση της φορολογητέας βάσης ως προς τον Φ.Π.Α. κατόπιν έκδοσης δικαστικής απόφασης, η οποία επικυρώνει συμφωνία εξυγίανσης, ρυθμίζεται ειδικά με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 5^α του ν. 2859/2000 και τις εκδοθείσες επ' αυτού εγκυκλίου.

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ως άνω άρθρο «5α. Η φορολογητέα αξία μειώνεται σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη πληρωμής του τιμήματος, εφόσον μετά την πραγματοποίηση των φορολογητέων πράξεων διαπιστώνεται ότι η απαίτηση κατέστη οριστικά ανεπίδεκτη εισπράξεως, λόγω θέσεως επιχείρησης σε ειδική εκκαθάριση, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 46 και 46α του Ν.1892/1990 (ΦΕΚ 101 Α'), όπως αυτός τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν. 2000/1991 (ΦΕΚ 206 Α'). Η μείωση της φορολογητέας βάσης ενεργείται μετά την έκδοση της απόφασης του Εφετείου της έδρας της επιχείρησης, που προβλέπεται από την παρ. 1 του πιο πάνω αναφερόμενου άρθρου 46. Για την έγκριση της μείωσης απαιτείται απόφαση του αρμόδιου Προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (ΔΟΥ), η οποία εκδίδεται μετά από αίτηση της ενδιαφερόμενης επιχείρησης και την προσκόμιση των απαραίτητων στοιχείων, από τα οποία προκύπτει το σύνολο της ανείσπρακτης απαίτησης, μέσα σε προθεσμία έξι (6) μηνών μετά την έκδοση της απόφασης του Εφετείου. Στην περίπτωση κατά την οποία ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στην κατά τα ανωτέρω μείωση της φορολογητέας βάσης έχει καταβληθεί από τον υπόχρεο, συμψηφίζεται κατά τη φορολογική περίοδο, κατά την οποία εκδόθηκε η απόφαση του προϊσταμένου της ΔΟΥ. Στην περίπτωση, κατά την οποία ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στην κατά τα ανωτέρω μείωση της φορολογητέας αξίας δεν έχει καταβληθεί από τον υπόχρεο δεν καταβάλλεται, ως μη οφειλόμενος στη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο, κατά την οποία οφείλετο. Τυχόν πράξεως επιβολής φόρου ή προστίμων που έχουν εκδοθεί μέχρι την έκδοση της απόφασης του προϊσταμένου της ΔΟΥ ακυρώνονται.».

Επειδή συναφώς έχει εκδοθεί η υπ' αριθ. 355/2019 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, με την οποία έγιναν δεκτά τα εξής: «(...) 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 (...), 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 (...), 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 (...) 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 (...), εξακολουθούν να ισχύουν και να έχουν πεδίο εφαρμογής και μετά την, κατά τα ανωτέρω, κατάργηση των διατάξεων των άρθρων 46 και 46α του ν. 1892/1990, έχουν δε την έννοια ότι παρέχεται δικαίωμα μειώσεως της βάσης επιβολής του φόρου “λόγω ολικής ή μερικής μη πληρωμής του τιμήματος” σε κάθε περίπτωση όπου, μετά την πραγματοποίηση των φορολογητέων πράξεων, ο υποκείμενος στον φόρο ευλόγως επικαλείται ότι, κατά πάσα πιθανότητα, στο πλαίσιο νομοθετικών ρυθμίσεων που αποβλέπουν στην αντιμετώπιση της εμπορικής αφερεγγυότητας του αντισυμβαλλομένου του (πτώχευση, εξυγίανση, θέση σε ειδική διαχείριση), δεν θα εισπράξει την αντιπαροχή ή μέρος αυτής και ότι, συνεπώς, το χρέος δε θα εξοφληθεί, προσκομίζει δε στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ιδιαιτέρως πιθανή παρατεταμένη χρονική διάρκεια της μη καταβολής, επιφυλασσομένης, ωστόσο, της δυνατότητας επανεκτιμήσεως της (κατά τα ανωτέρω μειωθείσας) βάσης επιβολής του φόρου προς το υψηλότερο, σε περίπτωση που υπάρξει μεταγενέστερη (εν όλω ή εν μέρει) καταβολή της αντιπαροχής. Τέτοια περίπτωση “ολικής ή μερικής μη πληρωμής της τιμής”, που δικαιολογεί την ανάλογη μείωση της βάσης επιβολής του Φ.Π.Α., συνιστά, κατ’ αρχήν, και η επίκληση (και προσκόμιση ενώπιον της φορολογικής αρχής) από τον υποκείμενο στον φόρο της σύναψης, μετά τη διενέργεια των φορολογητέων πράξεων, συμφωνίας εξυγίανσης μεταξύ του αφερέγγυου οφειλέτη και των πιστωτών του, καταρτισθείσας υπό τους όρους του Πτωχευτικού Κώδικα και επικυρωθείσας από το πτωχευτικό δικαστήριο, με περιεχόμενο, μεταξύ άλλων, τη μείωση των απαιτήσεων έναντι του οφειλέτη. Και τούτο διότι η εν λόγω συμφωνία, η οποία, υπό τις ως άνω προϋποθέσεις, είναι δεσμευτική κατά νόμο για όλους τους πιστωτές οι απαιτήσεις των οποίων ρυθμίζονται από αυτήν και τους οποίους, επομένως, εμποδίζει να ζητήσουν την πλήρη εξόφληση των απαιτήσεών τους, συνιστά, κατ’ αρχήν, επαρκή απόδειξη ότι η μη καταβολή του τιμήματος των απαιτήσεων που υπόκεινται στην πραγματοποιηθείσα ρύθμιση (και συνεπώς, και η αντίστοιχη μη είσπραξη της σχετικής αντιπαροχής) είναι αρκούντως βέβαιη και μακροπρόθεσμη, παρέχοντας, έτσι, στον υποκείμενο στον φόρο προμηθευτή αγαθών (ή πάροχο υπηρεσιών) τη δυνατότητα να ανακτήσει το συνολικό ποσό του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ που κατέβαλε στη

φορολογική αρχή για μη εξοφληθείσες απαιτήσεις· σε κάθε περίπτωση η ως άνω ερμηνεία ουδόλως παρεμποδίζει την, κατ' εφαρμογήν του μηχανισμού διακανονισμού των εκπτώσεων (άρθρα 184 επ. της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, βλ. και άρθρο 33 του κώδικα Φ.Π.Α.), δυνατότητα των φορολογικών αρχών να ενεργήσουν για την ανάκτηση του ΦΠΑ επί των εισροών που ο ως άνω αφερέγγυος οφειλέτης μπόρεσε ενδεχομένως να εκπέσει προκειμένου για τις αυτές εμπορικές συναλλαγές (πρβλ. απόφαση ΔΕΕ της 22ας Φεβρουαρίου 2018, T-2, C-396/16, ΕΥ:C:2018:109, σκέψη 45). (...)» (βλ. ομοίως ΔΕφαθ 998/2020, 4481/2019, 4240/2019, 3261/2019, ΔΠρΑθ 1473/2021, 3483/2020).

Επειδή εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι στην περίπτωση αιτήματος περί μείωσης της φορολογητέας βάσης ως προς τον Φ.Π.Α. έπειτα από την έκδοση δικαστικής απόφασης που επικυρώνει συμφωνία εξυγίανσης και, συνακόλουθα, περί επιστροφής του υπερβάλλοντος φόρου, δεδομένης της ειδικότερης ρύθμισης του ζητήματος από το άρθρο 19 παρ. 5^α ν. 2859/2000, απαιτείται να συντρέχουν οι τιθέμενες εκ του ως άνω άρθρου προϋποθέσεις. Ως προς την αποδοχή δε του ως άνω αιτήματος κρίσιμη αποβαίνει, σε κάθε περίπτωση, όπως άλλωστε και στην παρούσα, η διαπίστωση, βάσει των ιδιαίτερων πραγματικών περιστατικών της κάθε υπόθεσης, ότι η απαίτηση έχει καταστεί ανεπίδεκτη είσπραξης, άλλως, όπως η συγκεκριμένη προϋπόθεση έχει ερμηνευθεί από τη νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, ότι η μη καταβολή της απαίτησης είναι αρκούντως βέβαιη και μακροπρόθεσμη διαπίστωση η οποία, σε κάθε περίπτωση, προηγείται και οριοθετεί το εφαρμοστέο νομικό πλαίσιο επί του ζητήματος της παραγραφής.

Με βάση τα ανωτέρω, ζήτημα παραγραφής, ως τέθηκε από την φορολογική αρχή, ως αποτέλεσμα των ετών που αφορούν (2012-2014) τα υπό κρίση τιμολόγια, δεν υφίσταται.

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο και τέταρτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. Ο ΔΕΕΦ Α 1165616 ΕΞ 2019/28-11-2019 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Καθορισμός διαδικασίας για την εφαρμογή της απόφασης ΣτΕ 355/2019 στις περιπτώσεις υποκειμένων-εκδοτών τιμολογίων που καλύπτονται από την απόφαση 8/2017 του Πολ/λους 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 8/2017 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 Δ.Ο.Υ. 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 8/2017 του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες:

Α. 1. Υποκείμενοι (εκδότες τιμολογίων) που καταλαμβάνονται από την απόφαση 8/2017 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 είσπραξης, δυνάμει της συμφωνίας εξυγίανσης που επικυρώθηκε από την ανωτέρω απόφαση 8/2017 του Πολυμελούς 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 8/2017 του Πολυμελούς 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 8/2017 του Πολυμελούς 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».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα εταιρεία χαρακτηρίζει ως ανεπίδεκτα είσπραξης τιμολόγια συνολικής αξίας 4.202.472,99€. που εξέδωσε από το 2012 έως το 2014 προς την συνδεδεμένη εταιρεία με Α.Φ.Μ., ζητώντας την ανάλογη μείωση της φορολογητέας βάσης και την επιστροφή Φ.Π.Α. από το ελληνικό δημόσιο ύψους 434.292,25€, επικαλούμενη την με αριθμ..... απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, με την οποία επικυρώθηκε η από συμφωνία εξυγίανσης της παραπάνω εταιρείας με τους πιστωτές της.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία στα υπό κρίση έτη (2012-2014) αλλά και μεταγενέστερα ήταν θυγατρική της με ποσοστό συμμετοχής της τελευταίας στο κεφάλαιο της πρώτης 42,3% την 31/12/2014. Οι δε οικονομικές καταστάσεις της προσφεύγουσας περιλαμβάνονταν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, με τη μέθοδο της ολικής ενσωμάτωσης, που είχε καταρτίσει η εταιρία

Επειδή παρά το γεγονός ότι οι απαιτήσεις της προσφεύγουσας έναντι της μητρικής εταιρείας δεν έχουν ικανοποιηθεί, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της, η ίδια όλα αυτά τα χρόνια (από το 2012 έως και σήμερα) δεν προέβη σε καμία νομική διεκδίκηση αυτών, πλην της από αγωγής που άσκησε ενώπιον του Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (α/α Γ.Α.Κ.), προκειμένου να αναγνωρισθεί η οφειλή των 4.349.829,81€.

Στην αγωγή αναφέρονταν τα εξής:

Α) Η ενάγουσα (προσφεύγουσα) παρείχε υπηρεσίες στην εναγόμενη κατά τα έτη 2011-2014, διατηρώντας απαίτηση εξ αυτών ύψους 4.349.829,81€, χωρίς να εξειδικεύονται οι απαιτήσεις για κάθε έτος χωριστά.

Β) Το 2016 υπογράφηκε το από ιδιωτικό συμφωνητικό μεταβίβασης ονομαστικών μετοχών, σύμφωνα με το οποίο, το ποσό των 4.349.829,81 € εξοφλούνταν με συμψηφισμό με την μεταβίβαση στην ενάγουσα μετοχών της εταιρίας που κατείχε η εναγόμενη έναντι συνολικού τιμήματος 4.349.829,81€.

Γ) Το 2019, η ενάγουσα πραγματοποίησε νομικό και λογιστικό έλεγχο στα εμπορικά βιβλία της και διαπίστωσε ότι η εν λόγω σύμβαση ήταν άκυρη λόγω μη τήρησης των διατάξεων του αρθ.23 α του ν.2190/20, καθόσον η πωλήτρια εταιρία κατείχε άμεση και έμμεση συμμετοχή στο κεφάλαιο της αγοράστριας (ενάγουσας) που ανερχόταν στο 50,15% του μετοχικού της κεφαλαίου. Στις υπογράφηκε νέα σύμβαση αναγνώριση της ακυρότητας της πώλησης και μεταβίβασης των μετοχών της εταιρίας

Δ) Η εναγόμενη παρά την σύνταξη του από ιδιωτικού συμφωνητικού εξακολουθούσε να αμφισβητεί την εκκρεμή υποχρέωση της ύψους 4.349.829,81 € απέναντι στην ενάγουσα.

Με βάση τα παραπάνω αναφερόμενα στην αγωγή η προσφεύγουσα διεκδικούσε την δικαστική αναγνώριση της οφειλής ποσού 4.349.829,81 €.

Στις συνεδρίασε το ΠΟΛΥΜΕΛΕΣ ΠΡΩΤΟΔΙΚΕΙΟ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και εκδόθηκε η αία δικαστική απόφαση με την οποία κηρύχθηκε απαράδεκτη η συζήτηση της αγωγής. Στη δικαστική απόφαση αναφέρεται ότι δεν τηρήθηκε η απαραίτητη προϋπόθεση για το παραδεκτό της συζήτησης, ήτοι η προβλεπόμενη διαδικασία του αρθ. 3 παρ. 1 και 2 του ν. 4640/2019 (διαμεσολαβητική διευθέτηση της διαφοράς). Έφεση κατά της ανωτέρω απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης δεν προσκομίστηκε από την προσφεύγουσα.

Επειδή με βάση το από ιδιωτικό συμφωνητικό μεταβίβασης μετοχών, που γνωστοποιήθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης με τις καταστάσεις ιδιωτικών συμφωνητικών του ν.1882/90, αναγνώρισε ότι οι ενοχικές αξιώσεις της έναντι της μητρικής εταιρίας έχουν ήδη εξοφληθεί από το 2016. Το αν το ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ των δύο εταιριών είναι άκυρο ή όχι, για λόγους που άπτονται των μεταξύ τους σχέσεων και της μη ορθής εφαρμογή των διατάξεων του εμπορικού νόμου, ουδεμία επιρροή δύναται να έχει στην εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας στο βαθμό που:

α) δεν προσκομίστηκε δικαστική απόφαση που να ακυρώνει το από 09/12/2016 ιδιωτικό συμφωνητικό

β) στο ΓΕΜΗ δεν υπάρχει ανακοίνωση σχετικά με την ακυρότητα της από Γενικής Συνέλευσης των μετόχων με την οποία αποφασίστηκε η διευθέτηση της απαίτησης της εταιρίας κατά της μητρικής

γ) η ακυρότητα του ιδιωτικού συμφωνητικού βασίζεται σε ιδιωτικό έγγραφο/γνωμοδότηση, ήτοι έκθεση της και όχι σε κάποιο δημόσιο έγγραφο. Το δε από ιδιωτικό συμφωνητικό που αναφέρει η επιχείρηση στην αγωγή της δεν έχει υποβληθεί για θεώρηση στη Δ.Ο.Υ από καμία επιχείρηση και συνεπώς δεν φέρει και αποδεικτική δύναμη ενώπιον της φορολογικής αρχής. (ΣΤΕ 280/09, 4326/14, 349,353/16, 1679/17).

Επειδή ήδη από το 2016 στα βιβλία της προσφεύγουσας είχε καταχωρηθεί η εξόφληση των απαιτήσεων της έναντι της μητρικής και έπαψε να υφίσταται το συγκεκριμένο εμπορικό υπόλοιπο. Το 2017 είχε δημοσιευτεί στο ΓΕΜΗ και Σχέδιο Συγχώνευσης μεταξύ των Εταιριών και με απορρόφηση της δεύτερης από την πρώτη (α/α πρωτ.....).

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω πραγματικά περιστατικά και τα επίσημα στοιχεία που έχει στην διάθεσή της η φορολογική αρχή, η εν λόγω απαίτηση της προσφεύγουσας ύψους 4.349.829,81€ φέρεται να έχει εξοφληθεί από την μητρική εταιρεία, γεγονός που ενισχύεται από την απουσία ουσιαστικής νομικής διεκδίκησής της όλα αυτά τα έτη.

Επειδή αναφορικά με την με αρ. απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, που επικαλείται η προσφεύγουσα προς επίρρωση των ισχυρισμών της, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτουν τα ακόλουθα:

Την, η μητρική εταιρεία της προσφεύγουσας κατέθεσε ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών την με αρ. Γ.Α.Κ. αίτηση, κατά τις διατάξεις των άρθρων 99 επ., 106β και 106δ του Ν. 3588/2007, όπως ίσχυε κατά την άνω ημερομηνία κατάθεσης, με την οποία ζήτησε για τους λόγους που εκτίθενται στην ανωτέρω αίτησή της, πλην άλλων, την επικύρωση της από συμφωνίας εξυγίανσής της και το διορισμό ειδικού εντολοδόχου βάσει του άρθρου 106 παρ. 6 του Ν. 3588/2007.

Επί της ως άνω από αίτησης εκδόθηκε η υπ' αριθ. απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών [«Απόφαση Εξυγίανσης»], δυνάμει της οποίας, μεταξύ άλλων: (i) έγινε δεκτή η ως άνω αίτηση της εταιρείας, (ii) επικυρώθηκε η από συμφωνία εξυγίανσης και μεταβίβασης επιχείρησης που υπεγράφη μεταξύ της αιτούσας και των πιστωτών της και (iii) διορίσθηκε ως ειδικός εντολοδόχος ο, ορκωτός ελεγκτής λογιστής, κάτοικος Αθηνών, ο οποίος διαθέτει άδεια διαχειριστή αφερεγγυότητας Α' βαθμίδας, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο Π.Δ. 133/2016, για χρονικό διάστημα δύο (2) ετών από τη δημοσίευση της παραπάνω απόφασης, προκειμένου να ασκήσει τις εξουσίες που του δίνονται, κατά τους όρους της ως άνω συμφωνίας εξυγίανσης και ειδικότερα σύμφωνα με τους υπ' αριθμ. ΙΙΙ.11.1, ΙΙΙ.11.2 και ΙΙΙ.11.3 όρους αυτής, ήτοι να προβεί: (α) στη ρευστοποίηση του μη μεταβιβαζόμενου στη Νέα Εταιρεία ενεργητικού της πιο πάνω αιτούσας εταιρείας και στην ικανοποίηση των οφειλών του μη μεταβιβαζόμενου παθητικού της, από το προϊόν της ρευστοποίησης, (β) στην έκδοση εκτελεστού τίτλου κατά των οφειλετών της εταιρείας και/ή τυχόν ασφαλειοδοτών, (γ) στην επίσπευση αναγκαστικής εκτέλεσης κατά των οφειλετών της εταιρείας και/ή τυχόν ασφαλειοδοτών, (δ) στην ρευστοποίηση των περιουσιακών στοιχείων που παραμένουν στην αυτή αιτούσα εταιρεία και (ε) στην ικανοποίηση των πιστωτών που παραμένουν στην πιο πάνω εταιρεία

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ακόμη και αν γινόταν δεκτό ότι πράγματι υφίσταται η εν λόγω ανείσπρακτη απαίτηση έναντι της μητρικής εταιρείας, από την ως άνω απόφαση δεν προκύπτει δίχως αμφιβολία το ανείσπρακτο των απαιτήσεων της προσφεύγουσας, ήτοι, δεν έχει κριθεί οριστικά το ανεπίδεκτο της είσπραξης των εν λόγω απαιτήσεων, (δεδομένου μάλιστα ότι από τα διαθέσιμα στοιχεία δεν προκύπτει να έχει ολοκληρωθεί η διαδικασία ρευστοποίησης των περιουσιακών στοιχείων της οφειλέτριας εταιρείας από τον ειδικό εντολοδόχο).

Συνεπώς, με βάση τα ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης εφαρμογής διατάξεων, εσφαλμένης εκτίμησης πραγματικών περιστατικών, ασαφούς μη ειδικής και ανεπαρκούς αιτιολογίας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολήςενδικοφανούς προσφυγής της ανωνύμου εταιρείας με την επωνυμία

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην εταιρεία.

**Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.