



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27/11/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: e1102

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 - 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

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 (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),

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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 30/06/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου 5197 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» - ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. πρωτ./02.06.2023 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επί της ταυτάριθμης από 04/04/2023 υποβληθείσας αίτησής της του άρθρου 19 παρ. 5α ν.2859/2000, για μείωση της φορολογητέας βάσης.

5. Την υπ' αριθ. πρωτ./02.06.2023 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επί της ταυτάριθμης από 04/04/2023 υποβληθείσας αίτησης του άρθρου 19 παρ. 5α ν.2859/2000, της προσφεύγουσας εταιρείας, για μείωση της φορολογητέας βάσης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

7. Το υπ' αριθ. πρωτ./15.11.2023 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30/06/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου 5197 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» - ΑΦΜ, 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, καθώς και το υπ' αριθ. πρωτ./15.11.2023 συμπληρωματικό υπόμνημά της, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. πρωτ./02.06.2023 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ δεν έγινε δεκτή η ταυτάριθμη από 04/04/2023 υποβληθείσα αίτηση της προσφεύγουσας εταιρείας, για μείωση της φορολογητέας βάσης για τιμολόγια που εξέδωσε από τις 07/04/2010 έως τις 03/02/2014 προς την εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ., συνολικής αξίας 480.959,08€.

Αναλυτικότερα, με την υπ' αριθ./2021 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών επικυρώθηκε η από 26/06/2020 συμφωνία για την υπαγωγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» στη διαδικασία εξυγίανσης – μεταβίβασης επιχείρησης, σύμφωνα με τα άρθρα 99 επ. του ν.3588/2007 («Πτωχευτικός Κώδικας», όπως ίσχυε κατά το χρόνο υποβολής της αίτησης υπαγωγής σε εξυγίανση). Σύμφωνα με την επικυρωθείσα από το Δικαστήριο συμφωνία εξυγίανσης, όσον αφορά τις υποχρεώσεις προς τους λοιπούς ανέγγυους πιστωτές (πλην ουσιαστών προμηθευτών και ιατρών), όπως η προσφεύγουσα εταιρεία, μεταβιβάστηκε στην Νέα Εταιρεία ένα μόνο μέρος του ποσού των υποχρεώσεων, ήτοι ποσοστό 5%, προκειμένου να εξοφληθεί, ενώ το υπόλοιπο, ήτοι ποσοστό 95%, παρέμεινε στην παλαιά ως υποχρέωση για να ικανοποιηθεί από το προϊόν ρευστοποίησης των μη μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας.

Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα εταιρεία χαρακτήριζε τα συγκεκριμένα τιμολόγια ως ανεπίδεκτα είσπραξης και αιτούνταν τη μείωση της φορολογητέας βάσης κατά το ποσό των 423.111,34€ και την επιστροφή νομιμοτόκως Φ.Π.Α. από το ελληνικό δημόσιο ύψους 57.847,74€, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος επικαλούμενη την με αριθμ./2021 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, με την οποία επικυρώθηκε η από 26/06/2020 συμφωνία εξυγίανσης της εταιρείας «.....», με Α.Φ.Μ., με τους πιστωτές της.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της υπ' αριθ. πρωτ./02.06.2023 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, καθώς και τη νομιμοτόκη επιστροφή του ήδη (αχρεωστήτως) καταβληθέντος, αλλά οριστικά ανείσπρακτου Φ.Π.Α. ύψους 57.847,74€, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμη η άρνηση της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ να εγκρίνει την από 04/04/2023 αίτησή της διότι δήθεν αδυνατεί λόγω παραγραφής/χρονικών περιορισμών να ελέγξει τα βιβλία της.
2. Εσφαλμένη και μη νόμιμη η απόρριψη της αίτησης του άρθρου 19 παρ. 5α ν.2859/2000 περί της μείωσης της φορολογητέας βάσης κατά το ποσό των ανείσπρακτων απαιτήσεών της, όπως έχει νομολογιακώς ερμηνευθεί με την ΣτΕ 355/2019. Αρκούντως βέβαιη και μακροπρόθεσμη η μη καταβολή της απαίτησης της προσφεύγουσας κατά το μέρος που δεν μεταβιβάστηκε στη νέα εταιρεία.

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 5α του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «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 πράξεις επιβολής φόρου ή προστίμων που έχουν εκδοθεί μέχρι την έκδοση της απόφασης του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ακυρώνονται».

Επειδή, με την αριθ. 355/2019 απόφαση του Β' τμήματος του ΣτΕ εξετάστηκε προσφυγή η οποία ασκήθηκε ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών και εισήχθη προς συζήτηση ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας, κατ' εφαρμογή του άρθρου 1 παρ. 1 του ν.3900/2010 (Α' 213). Στην εν λόγω απόφαση αναφέρονται τα κάτωθι: «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 106ια 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)]. 14. Επειδή, εν όψει (και) των εκτεθέντων στις προηγούμενες σκέψεις αναφορικά με την εξέλιξη και αναμόρφωση του πτωχευτικού δικαίου, προς τον σκοπό, μεταξύ άλλων, ενισχύσεως της εξυγιαντικής λειτουργίας του, προς όφελος και της εθνικής οικονομίας, οι μνημονευόμενες στη σκέψη 9 διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 5α του Κώδικα Φ.Π.Α., ερμηνευόμενες υπό το φως α) της θεμελιώδους αρχής που απορρέει από την οδηγία 2006/112/ΕΚ και έκφραση της οποίας αποτελεί και η διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 90 αυτής, ότι η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην πράγματι ληφθείσα αντιπαροχή και ότι, ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράξει ως ΦΠΑ ποσό υψηλότερο εκείνου που εισέπραξε ο υποκείμενος στον φόρο

[βλ. την παρατεθείσα στη σκέψη 8 απόφαση ΔΕΕ της 23ης Νοεμβρίου 2017, Enzo Di Maura, C-246/16, σκέψεις 13 και 14, καθώς και τις αποφάσεις της 26ης Ιανουαρίου 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, σκέψεις 26 και 27, της 15ης Μαΐου 2014, Almos 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 τήρησης 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 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, EU:C:2018:109, σκέψη 45). Αβασίμως, επομένως, το Δημόσιο, με την από 11.4.2018 έκθεση απόψεών του, καθώς και το από 18.10.2018 (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”.» (βλ. ομοίως ΔΕΦΑΘ 998/2020, 4481/2019, 4240/2019, 3261/2019, ΔΠρΑΘ 1473/2021, 3483/2020).

Με την ως άνω απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε 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 106α του Πτωχευτικού Κώδικα, των ως άνω συμφωνιών εξυγίανσης μεταξύ αυτών (αντισυμβαλλομένων της) και των πιστωτών τους, με αντικείμενο, μεταξύ άλλων, τη ρύθμιση και των δικών της απαιτήσεων κατ’ αυτών (δια της μειώσεώς τους κατά ποσοστό 50%) και η συνακόλουθη επικύρωσή τους από το πτωχευτικό δικαστήριο, με συνέπεια οι συμφωνίες αυτές να δεσμεύουν κατά νόμο και την ίδια, συνιστούσαν περίπτωση αρκούντως βέβαιης και μακροπρόθεσμης μη καταβολής του οφειλομένου σ’ αυτήν τμήματος 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 [...] επιφύλαξης της προσφεύγουσας, να γίνει δεκτή η προαναφερθείσα επιφύλαξη και να αναπεμφθεί η υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, προκειμένου ο Προϊστάμενός της, ασκώντας κατά νόμιμο τρόπο την εξουσία 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, εν όψει 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 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 παρόλθι 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, το δικαίωμα της προσφεύγουσας εταιρείας 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. 5α του ν.2859/2000 και τις εκδοθείσες επ' αυτού εγκυκλίου. 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. 5α ν.2859/2000, απαιτείται να συντρέχουν οι τιθέμενες εκ του προαναφερθέντος 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. Ως εκ τούτου, ζήτημα

παραγραφής, ως τέθηκε από την φορολογική αρχή, ως αποτέλεσμα των ετών που αφορούν (2010 – 2014) τα υπό κρίση τιμολόγια, δεν υφίσταται.

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, με την υπ' αριθ./2021 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών επικυρώθηκε η από 26/06/2020 συμφωνία για την υπαγωγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., στη διαδικασία εξυγίανσης, σύμφωνα με τα άρθρα 99 επ. του ν.3588/2007 (Πτωχευτικού Κώδικα). Σύμφωνα με την επικυρωθείσα από το Δικαστήριο συμφωνία εξυγίανσης, όσον αφορά τις υποχρεώσεις προς τους λοιπούς ανέγγυους πιστωτές (πλην ουσιαδών προμηθευτών και ιατρών), όπως η προσφεύγουσα εταιρεία, μεταβιβάστηκε στην Νέα Εταιρεία και ήδη συσταθείσα με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., ένα μόνο μέρος του ποσού των υποχρεώσεων, ήτοι ποσοστό 5%, προκειμένου να εξοφληθεί, ενώ το υπόλοιπο, ήτοι ποσοστό 95%, παρέμεινε στην παλαιά και ήδη «.....» Α.Ε.), με Α.Φ.Μ., ως υποχρέωση για να ικανοποιηθεί από το προϊόν ρευστοποίησης των μη μεταβιβάσθέντων περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας, έως ότου ολοκληρωθεί η διαδικασία ρευστοποίησης από τον Ειδικό Εντολοδόχο (άρθρο III, παρ. 3.10). Μετά το πέρας της εκκαθάρισης και τη ρευστοποίηση των περιουσιακών της στοιχείων και με την προϋπόθεση ότι η εταιρεία δε θα διαθέτει οποιοδήποτε περιουσιακό στοιχείο ή πάγιο εξοπλισμό ή απαίτηση προς είσπραξη, παρά μόνο υποχρεώσεις, θα προβεί σε διαγραφή του μη μεταβιβαζόμενου παθητικού από τα τηρούμενα βιβλία της, στο κλείσιμο της εκκαθάρισης, καθώς και στη σύνταξη ισολογισμού εκκαθάρισης, οι δε πιστωτές που παραμένουν στην εταιρεία (συμβαλλόμενοι και μη) δε θα επιδιώξουν την ικανοποίηση κατά της εταιρείας τυχόν εναπομείνασας απαίτησής τους λόγω μη επάρκειας του ενεργητικού, το οποίο θα εκποιηθεί και διατεθεί σύμφωνα με τους όρους της συμφωνίας εξυγίανσης και με βάση τις αρχές της συλλογικής ικανοποίησης και της ισότιμης μεταχείρισης των πιστωτών (άρθρο III, παρ. 11.6).

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, στο πλαίσιο της εμπορικής συνεργασίας της με την προαναφερθείσα εταιρεία, είχε έναντι της, κατά το χρόνο υποβολής της αίτησης για υπαγωγή στη διαδικασία εξυγίανσης (31/03/2020), σύμφωνα με την επικυρωθείσα συμφωνία εξυγίανσης – μεταβίβασης επιχείρησης, απαίτηση ύψους 441.007,10€ από ανεξόφλητα τιμολόγια για τα προϊόντα που της προμήθευσε κατά τα έτη 2010 – 2014. Με βάση την επικυρωθείσα από το Δικαστήριο συμφωνία εξυγίανσης – μεταβίβασης επιχείρησης, ένα μέρος του ανωτέρω ποσού (5%), ήτοι 22.050,35€ μεταβιβάστηκε σε νέα εταιρεία, προκειμένου να εξοφληθεί, ενώ το υπόλοιπο μέρος αυτού (95%) παρέμεινε στην «.....», με Α.Φ.Μ., έως ότου ολοκληρωθεί η διαδικασία ρευστοποίησης του ενεργητικού που διατηρήθηκε, ομοίως, από αυτή. Το ποσό της απαίτησης που παραμένει ανεξόφλητο, σύμφωνα με την επικυρωθείσα συμφωνία εξυγίανσης, ανέρχεται σε 418.956,74€. Ωστόσο, ως διατείνεται η προσφεύγουσα εταιρεία, η απαίτησή της ανέρχεται σε 503.009,43€ και συνεπώς, μετά την αφαίρεση του ποσού των 22.050,35€, το ανείσπρακτο ποσό ανέρχεται σε 480.959,08€, ήτοι καθαρής αξίας 423.111,34€ και Φ.Π.Α. 57.847,74€.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η είσπραξη της σχετικής απαίτησης από την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία με την επωνυμία με την επωνυμία «.....» Α.Ε.), με Α.Φ.Μ., που έχει υπαχθεί στη διαδικασία εξυγίανσης,

σύμφωνα με τα άρθρα 99 επ. του ν.3588/2007, είναι οριστικά αδύνατη, δεδομένου του ύψους των συνολικών οφειλών της σε σχέση με το μη μεταβιβάσθέν ενεργητικό αλλά και της εξασφάλισης του μεγαλύτερου μέρους των οφειλών της ως ενέγγυων και προνομιούχων από λοιπούς πιστωτές, καθώς και του γεγονότος ότι μετά τη ρευστοποίηση οι πιστωτές δε δύνανται να επιδιώξουν δικαστικά την ικανοποίηση τυχόν εναπομείνασας απαίτησής τους. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω η προσφεύγουσα ζητάει την κατά το ποσό των 423.111,34€ μείωση της φορολογητέας βάσης ΦΠΑ και την επιστροφή νομιμοτόκως Φ.Π.Α. από το ελληνικό δημόσιο ύψους 57.847,74€.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 5α του ν.2859/2000, περί μείωσης της φορολογητέας ύλης κατά το ποσό των 423.111,34€, ωστόσο από τα προσκομισθέντα στοιχεία, δεν προκύπτει ο βέβαιος χαρακτήρας της μη είσπραξης των απαιτήσεών της, ήτοι δεν έχει κριθεί οριστικά το ανεπίδεκτο της είσπραξης των εν λόγω απαιτήσεων, είτε ότι το ποσό της απαίτησης δεν θα εισπραχτεί είτε ότι αυτό θα περιοριστεί, δεδομένου ότι δεν έχει ολοκληρωθεί η διαδικασία ρευστοποίησης των περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας από τον Ειδικό Εντολοδόχο.

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

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση δε διαπιστώνεται ολοκλήρωση της πτωχευτικής διαδικασίας της αντισυμβαλλόμενης εταιρείας της προσφεύγουσας ούτε το οριστικά ανεπίδεκτο της είσπραξης και οριστικής διαγραφής των απαιτήσεών της ποσού 480.959,08€, ώστε να έχουν όντως εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 5α του ν.2859/2000. Συνεπώς, το υπό κρίση αίτημα της προσφεύγουσας εταιρείας, δεν πληροί τις προϋποθέσεις που ορίζουν οι ανωτέρω επικαλούμενες διατάξεις περί μείωσης της φορολογητέας βάσης, λόγω οριστικής διαγραφής απαίτησης κατόπιν επιγενόμενου λόγου και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ. 5197/30.06.2023 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» – ΑΦΜ

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.