



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 09/02/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 374

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»,
γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,
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 υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

5. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

6. Την με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της υπό εκκαθάριση εταιρείας με την επωνυμία με έδρα, κατά της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2022 – 31/12/2022, του προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

7. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

8. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής.

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

Επί της με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2022 – 31/12/2022, του προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής απορρίφθηκε η με αριθμ. πρωτ. αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α της προσφεύγουσας ύψους 180.618,76€.

Σύντομο Ιστορικό

Από την ΦΑΕ Αθηνών διαβιβάστηκε το έγγραφο με αριθμ. πρωτ. με θέμα: Διαβίβαση αίτησης Επιστροφής ΦΠΑ – «Άμεση Επιστροφή» - run 200 που αφορούσε την προσφεύγουσα εταιρεία και το οποίο αναφέρει: Σύμφωνα με τα στοιχεία του Elenxis & του TAXIS διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω επιστροφή δεν προκύπτει από τις εισροές & εκροές της τελευταίας 5ετίας. Συγκεκριμένα, η εταιρεία αιτήθηκε την επιστροφή Φ.Π.Α. (ποσού εκ € 180.618,76€), συμπληρώνοντας τον κωδικό 402 – Λοιπά προσπιθ. Ποσά και αφορά επισφαλείς απαιτήσεις οι οποίες προέκυψαν στις χρήσεις 2013 και 2014.

Εν συνεχεία εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής η υπ' αριθμ. εντολή μερικού ελέγχου ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 1/1/2017 – 31/12/2022, για τον έλεγχο της υπ' αρ. πρωτ. αίτησης επιστροφής ΦΠΑ της προσφεύγουσας εταιρείας, ύψους 180.618,76€. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 180.618,76€, που αιτήθηκε η προσφεύγουσα προς επιστροφή σχηματίστηκε κατά την φορολογική περίοδο 01/12/2022 – 31/12/2022.

Ειδικότερα, η προσφεύγουσα εταιρεία έχει λυθεί και τεθεί σε κατάσταση εκκαθάρισης σύμφωνα με το από Πρακτικό της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της, που καταχωρήθηκε στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (ΓΕΜΗ) στις Με την υπ' αρ. περιοδική δήλωση Φ.Π.Α της περιόδου 1/12/2022-31/12/2022, αιτήθηκε την επιστροφή Φ.Π.Α ποσού 180.618,76 €, συμπληρώνοντας τον κωδικό 402 – Λοιπά προσπιθόμενα ποσά που αφορά επισφαλείς απαιτήσεις πελατών οι οποίες προέκυψαν στις χρήσεις 2013 και 2014. Αιτήθηκε, δε, την ανωτέρω επιστροφή ΦΠΑ μετά από αποφορολόγηση των χρεωστικών υπολοίπων πελατών της που είναι ανεξόφλητα πέραν της πενταετίας. Συγκεκριμένα, ο εκκαθαριστής της, ισχυρίστηκε ότι μετά από άκαρπες προσπάθειες είσπραξης, έστω μέρους των απαιτήσεων των πελατών της (ύψους 5.568.286,42 ευρώ) με σημαντικό κούρεμα αυτών, αποφάσισε τη μερική διαγραφή αυτών, ώστε να προχωρήσει η διαδικασία της εκκαθάρισης. Η διαγραφή αυτή ανέρχεται στο ποσό των 785.298,97€ πλέον Φ.Π.Α. 180.618,76€, και καθώς, όπως ισχυρίστηκε ο εκκαθαριστής, το ανωτέρω ποσό ΦΠΑ είχε ήδη καταβληθεί με τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ της προσφεύγουσας, αιτήθηκε στη συνέχεια την επιστροφή του.

Συνεπεία του ελέγχου που διενεργήθηκε από το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για την φορολογική περίοδο 1/1/2017–31/12/2022 συντάχθηκε η από έκθεση μερικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη. Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου η προσφεύγουσα εταιρεία δεν δικαιούται να της επιστραφεί το αιτούμενο ποσό των 180.618,76€.

Η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης και να της επιστραφεί ως αχρεωστήτως καταβληθέν το ποσό των 185.615,00€, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1) Η αιτούμενη επιστροφή αφορά την αποφορολόγηση από χρεωστικά υπόλοιπα της τα οποία είναι ανεξόφλητα πέραν της πενταετίας, οι δε πελάτες επικαλούμενοι την πενταετή παραγραφή αρνούνται να εκπληρώσουν την υποχρέωση τους παρόλο ότι αυτοί συμψήφισαν το Φ.Π.Α. ως εισροή και η ίδια πλήρωσε ως εκροή τον αναλογούντα ΦΠΑ. Επομένως, η εν λόγω οφειλή έχει καταστεί οριστικά ανείσπρακτη. Με την διαδικασία της αποστολής επιστολών από τους ορκωτούς ελεγκτές FRS πρότυπος ελεγκτική, επιβεβαιώθηκαν τα ορθά υπόλοιπα των πελατών.

2) Δεν συντρέχει νόμιμη περίπτωση επιβαρύνσεως της Εταιρείας με ποσό ΦΠΑ εκροών, που αναλογεί στο ποσό της μη εισπραχθείσας απαιτήσεως από την οφειλέτρια εταιρεία καθώς:

- Η έλλειψη ρυθμίσεως από πλευράς της Φορολογικής Διοικήσεως σχετικά με την δυνατότητα αναλογικής εφαρμογής της διατάξεως του άρθ. 19 παρ. 5^α του κώδικα ΦΠΑ σε άλλη ισοδύναμη εξυγιαντική διαδικασία του Πτωχευτικού Κώδικα ή άλλες παρόμοιες περιπτώσεις, όπως αποδεικνύεται βέβαιη και οριστική αδυναμία πληρωμής από πλευράς του οφειλέτη, τυγχάνει πλημμελής και εσφαλμένη, ως αντιβαίνουσα προδήλως, εν απουσία ουσιώδους αντικειμενικού λόγου, στις αρχές της αναλογικής ισότητας και της ίσης μεταχειρίσεως. Άλλωστε, ένα τέτοιο νομοθετικό κενό δεν συνάδει ούτε με τις αρχές της χρηστής διοικήσεως και της προστατευομένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, αλλά δεν συμπορεύεται ούτε με τη λογική και λειτουργία ενός εμμέσου φόρου καταναλώσεως, όπως ο ΦΠΑ.

- Το άρθρο 90 παρ.1 της οδηγίας ΦΠΑ, συνιστά έκφραση μιας θεμελιώδους αρχής της οδηγίας ΦΠΑ, κατά την οποία η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην πράγματι ληφθείσα αντιπαροχή. Συνεπώς η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράξει ως ΦΠΑ ποσό υψηλότερου αυτού, που έλαβε ο υποκείμενος στον φόρο. Επομένως η διάταξη αυτή υποχρεώνει τα κράτη μέλη να δίνουν την δυνατότητα στους φορολογούμενους για ανάλογη μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου. Επιπροσθέτως, η προβλεπόμενη στο άρθρο 90 παρ.2 της Οδηγίας περί ΦΠΑ δυνατότητα περιορισμού του διακανονισμού της φορολογητέας βάσεως πρέπει να ερμηνεύεται συσταλτικώς και να είναι επαρκώς δικαιολογημένη.

- Τα ως άνω επιχειρήματα υπέρ της αναγνώρισης της δυνατότητας επιστροφής του φόρου, που αναλογεί στην μη εισπραχθείσα απαίτηση, σε περιπτώσεις βέβαιης και οριστικής ολικής ή μερικής μη πληρωμής του τιμήματος, επιρρωνύονται και ενισχύονται περαιτέρω, μέσω άλλων συναφών αποφάσεων του Δικαστηρίου της Ένωσης, στις οποίες γίνεται μνεία και παραπομπές στην απόφαση – ορόσημο C-246/16 (Υπόθεση).

- Επικαλείται την υπ' αριθμ. ΣτΕ 355/2019 και ισχυρίζεται ότι η εν λόγω απόφαση παρέχει την δυνατότητα και σε άλλες εταιρείες, των οποίων οι αντισυμβαλλόμενοι έχουν υπαχθεί στην ίδια ή σε άλλη διαδικασία του Πτωχευτικού Κώδικα, δηλαδή σε πτώχευση, εξυγίανση και θέση σε ειδική εκκαθάριση ή και σε άλλες περιπτώσεις όπου τεκμαίρεται με βεβαιότητα η οριστική αδυναμία πληρωμής της απαιτήσεως από τον οφειλέτη, να μειώσουν τον ΦΠΑ των εσόδων τους κατά το ποσό των ανείσπρακτων απαιτήσεων. Σε συμμόρφωση με την ως άνω Απόφαση του ΣτΕ, προκειμένου να υπάρχει ενιαία αντιμετώπιση των περιπτώσεων των προμηθευτών της συγκεκριμένης υποθέσεως το Τμήμα Α' ΦΠΑ της Διευθύνσεως Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας της ΑΑΔΕ εξέδωσε απόφαση (Ο ΔΕΕΦ Α 1165616 ΕΞ 2019) με συγκεκριμένες οδηγίες για την εφαρμογή της.

- Επικαλείται την υπ' αριθμ. απόφαση της Υπηρεσίας μας και ισχυρίζεται ότι δεν θα πρέπει να αντιμετωπισθεί διαφορετικά καθώς πρόκειται κατ' ουσίαν, για μια παρόμοια περίπτωση όπου τεκμαίρεται με βεβαιότητα η οριστικότητα της αδυναμίας πληρωμής της απαιτήσεως από την οφειλέτρια εταιρεία.

3) Η προσβαλλόμενη πράξη στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που δεν έχει καμία απολύτως αιτιολογία. Δεν αναφέρεται πουθενά που στηρίζει τα πορίσματά της η έκθεση ελέγχου. Το

ορθό θα ήταν να γίνεται πλήρης ανάλυση των λόγων που οδήγησαν στην απόρριψη της αίτησης επιστροφής ΦΠΑ και στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, με το άρθρο 19 «Φορολογητέα αξία στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και απαιτητό του φόρου» του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

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

Επειδή, με 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, 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/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 [...]

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 κρινομένης υπόθεσης, καθώς και των γενομένων δεκτών στη σκέψη 14, για την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19 παρ. 5 α του ν. 2859/2000, το Δικαστήριο κρίνει ότι η προσβαλλόμενη αρνητική πράξη της φορολογικής αρχής είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα, όπως βασίμως προβάλλεται με την κρινόμενη προσφυγή, απορριπτομένων ως αβασίμων όλων των περί του αντιθέτου ισχυρισμών της καθ΄ ης Αρχής. Τούτο δε διότι οι ως άνω συνθήκες, τις οποίες επικαλέσθηκε και απέδειξε η προσφεύγουσα για την “οριστικότητα” της μη είσπραξης των 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 μειώσεώς τους κατά ποσοστό 50%) και η συνακόλουθη επικύρωσή τους από το πτωχευτικό δικαστήριο, με συνέπεια οι συμφωνίες αυτές να δεσμεύουν κατά νόμο και την ίδια, συνιστούσαν περίπτωση αρκούντως βέβαιης και μακροπρόθεσμης μη καταβολής του οφειλομένου σ’ αυτήν τιμήματος και, συνεπώς, το δικαίωμά της για μείωση της φορολογικής βάσης (και, εντεύθεν, μείωσης της οικείας φορολογικής οφειλής της) δεν μπορούσε να αποκλεισθεί.»

Επειδή, στο αριθ. πρωτ. Ο ΔΕΕΦ Α 1165616ΕΞ 2019/28-11-2019 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας με θέμα «Καθορισμός διαδικασίας για την εφαρμογή της απόφασης ΣτΕ 355/2019 στις περιπτώσεις υποκειμένων-εκδοτών τιμολογίων που καλύπτονται από την απόφαση 8/16.1.2017 του Πολ/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 8/16.1.2017 του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών στην περίπτωση υπαγωγής του αντισυμβαλλόμενου λήπτη του τιμολογίου σε διαδικασία εξυγίανσης των άρθρων 99 επ. του ΠτΚ (ν. 3588/2007). Το ΣτΕ, με την παραπάνω απόφασή του, ακύρωσε τη σιωπηρή απόρριψη από τη Διοίκηση της επιφύλαξης που είχε υποβάλει με τη δήλωσή της η υποκείμενη στον ΦΠΑ επιχείρηση περί της υποχρέωσής της να αποδώσει το σύνολο του ΦΠΑ επί απαιτήσεως, κατά το μέρος που αυτή κατέστη οριστικά ανεπίδεκτη εισπράξεως και ανέπεμψε την υπόθεση στην αρμόδια ΔΟΥ προκειμένου ο Προϊστάμενος αυτής να ικανοποιήσει το αίτημα της επιχείρησης περί μείωσης της φορολογητέας βάσης.

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

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

2. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές, οι ενδιαφερόμενοι υποκείμενοι των οποίων η υπόθεση είτε εκκρεμεί στη Διοίκηση (έχει ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ή δεν έχει παρέλθει η προθεσμία για την άσκησή της) είτε όχι αλλά δεν έχει ασκηθεί προσφυγή στο δικαστήριο, υποβάλλουν αίτηση περί μείωσης της φορολογητέας βάσης, κατ' αναλογία του άρθρου 19 παρ. 5α, στον Προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ για την παραλαβή των δηλώσεων και προσκομίζουν τα ακόλουθα στοιχεία (πρωτότυπα ή φωτοαντίγραφα νομίμως επικυρωμένα):

- Την απόφαση 8/16.1.2017 του Πολ/λούς Πρωτοδικείου Αθηνών, όπως έχει διορθωθεί και ισχύει, η οποία επικυρώνει τη συμφωνία που περιλαμβάνει τη μείωση των απαιτήσεων, με συνημμένη τη συμφωνία αυτή καθώς και τη συνημμένη σε αυτή κατάσταση πιστωτών,
- βεβαίωση από το Δικαστήριο ότι η επικυρωτική απόφαση δεν έχει ανατραπεί ή ανακληθεί και ότι δεν έχει ασκηθεί αίτηση για δικαστική ακύρωση ή ανάκληση της επικυρωτικής απόφασης καθώς και ότι δεν έχει κηρυχθεί σε πτώχευση ούτε έχει υποβληθεί αίτηση για κήρυξη σε πτώχευση της υπαχθείσας σε διαδικασία εξυγίανσης επιχείρησης.
- υπεύθυνη δήλωση από τον αιτούντα / πιστωτή ότι δεν έχει ανατραπεί ως προς αυτόν η συμφωνία λόγω καταγγελίας αυτής ή λόγω πλήρωσης ως προς αυτόν τυχόν διαλυτικής αίρεσης που έχει περιληφθεί στη συμφωνία μόνο εφόσον διαπιστωθεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ότι περιλαμβάνεται στους όρους της συμφωνίας σχετική αίρεση.
- βεβαίωση από το δικαστήριο ότι δεν έχει ασκηθεί προσφυγή (εφόσον η υπόθεση δεν εκκρεμεί στη Διοίκηση).

3. Για τη μείωση της φορολογητέας βάσης κατά το ποσό που η απαίτηση κατέστη οριστικά ανείσπρακτη, ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ εκδίδει απόφαση εντός εξαμήνου από την ημερομηνία που υποβλήθηκε η αίτηση από τον υποκείμενο.

4. Ο ΦΠΑ που αντιστοιχεί στο ποσό κατά το οποίο μειώνεται η φορολογητέα βάση, στην περίπτωση που έχει συμπεριληφθεί σε δήλωση ΦΠΑ από τον υπόχρεο, συμψηφίζεται κατά τη φορολογική περίοδο κατά την οποία εκδόθηκε η απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ. Συγκεκριμένα το ποσό κατά το οποίο μειώθηκε η απαίτηση αναγράφεται στη δήλωση ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου, κατά την οποία εκδίδεται η απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, ως αρνητική εκροή στους κωδικούς της δήλωσης 301 -306 και το αντίστοιχο ποσό ΦΠΑ με αρνητικό επίσης πρόσημο στους κωδικούς 331 - 336. Εάν το ποσό που προκύπτει τελικά είναι πιστωτικό, τότε η επιχείρηση μπορεί είτε να το ζητήσει προς επιστροφή, σύμφωνα με τους γενικούς κανόνες επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, είτε να το μεταφέρει προς συμψηφισμό.

B. Υποκείμενοι (εκδότες τιμολογίων) που καταλαμβάνονται από την απόφαση 8/16.1.2017 του Πολ/λούς Πρωτοδικείου Αθηνών, όπως ισχύει, οι οποίοι δεν έχουν συμπεριλάβει στη δήλωση ΦΠΑ αξία και ΦΠΑ ανεξόφλητων τιμολογίων και οι οποίοι υποκείμενοι βρίσκονται σε διαδικασία ελέγχου, υποβάλλουν αίτηση κατά τα αναφερόμενα στην ενότητα Α. Η αίτηση

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

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

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 5α του ν.2859/2000, περί μείωσης της φορολογητέας βάσης.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η αιτούμενη επιστροφή αφορά την αποφορολόγηση από χρεωστικά υπόλοιπα της τα οποία είναι ανεξόφλητα πέραν της πενταετίας, οι δε πελάτες επικαλούμενοι την πενταετή παραγραφή αρνούνται να εκπληρώσουν την υποχρέωση τους παρόλο ότι αυτοί συμψήφισαν το Φ.Π.Α. ως εισροή και η ίδια πλήρωσε ως εκροή τον αναλογούντα ΦΠΑ. Επομένως, ισχυρίζεται ότι η εν λόγω οφειλή έχει καταστεί οριστικά ανείσπρακτη. Επιπλέον ισχυρίζεται ότι με την διαδικασία της αποστολής επιστολών από τους ορκωτούς ελεγκτές FRS πρότυπος ελεγκτική, επιβεβαιώθηκαν τα ορθά υπόλοιπα των πελατών.

Επειδή στις σελίδες 38-40 της από έκθεσης μερικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ περιλαμβάνεται αναλυτική κατάσταση (κωδικός πελάτη, επωνυμία, ΑΦΜ, συνολική αξία, καθαρή αξία, ΦΠΑ) από την οποία προκύπτει το αιτούμενο ποσό προς επιστροφή.

Επειδή, για καμία από τις αντισυμβαλλόμενες δεν προσκομίζονται στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι η απαίτηση κατέστη οριστικά ανεπίδεκτη εισπράξεως, ολικώς ή μερικώς, λόγω θέσεως επιχείρησης σε ειδική εκκαθάριση, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 46 και 46 α του Ν. 1892/1990 (ΦΕΚ 101 Α΄), όπως αυτός τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν. 2000/1991 (ΦΕΚ 206 Α΄).

Επειδή, όπως ορίζεται στο άρθρο 19 παρ. 5α του ν.2859/2000 η μείωση της φορολογητέας βάσης ενεργείται μετά την έκδοση της απόφασης του Εφετείου της έδρας της επιχείρησης, που προβλέπεται από την παρ. 1 του άρθρου 46 του Ν.1892/1990 (ΦΕΚ 101Α), όπως αυτός τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν.2000/1991 (ΦΕΚ 206 Α΄).

Επειδή, δεν προσκομίστηκαν στοιχεία από τα οποία να προκύπτει αφενός ο βέβαιος χαρακτήρας της μη είσπραξης των απαιτήσεων της προσφεύγουσας, δηλαδή ότι έχει κριθεί οριστικά το ανεπίδεκτο της είσπραξης των επικαλούμενων απαιτήσεων της.

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

Επειδή η επικαλούμενη υπ' αριθμ. απόφαση της Υπηρεσίας μας αναφέρεται σε εντελώς διαφορετικά πραγματικά περιστατικά με τα υπό κρίση. Η απόφαση αυτή αφορά προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία ενεγράφη ως πτωχευτική πιστώτρια συγκεκριμένης

προμηθεύτριας εταιρείας, στα χρέη της πτώχευσης της. Η προμηθεύτρια εταιρεία της ως άνω απόφασης είχε κηρυχθεί σε κατάσταση πτώχευσης, σύμφωνα με απόφαση Πολυμελούς Πρωτοδικείου καθώς όπως κρίθηκε, είχε περιέλθει σε μόνιμη και γενική αδυναμία να εκπληρώσει τις ληξιπρόθεσμες και απαιτητικές χρηματικές υποχρεώσεις της. Επιπλέον, η εκεί προσφεύγουσα εταιρεία είχε προηγουμένως συμπεριληφθεί ως πτωχευτική πιστώτρια στην έκθεση επαλήθευσης πιστώσεων της πτωχεύσασας εταιρείας. Σε αντίθεση με την προσφεύγουσα εταιρεία της ανωτέρω απόφασης, η εδώ προσφεύγουσα εταιρεία θεωρεί ότι οι απαιτήσεις της έναντι των πελατών της κατέστησαν ανείσπρακτες εξαιτίας θέσεως της ίδιας και όχι των πιστωτών της σε κατάσταση εκκαθάρισεως, καθώς εκμεταλλευόμενοι το γεγονός ότι η προσφεύγουσα περιήλθε σε κατάσταση εκκαθάρισης δεν εκλήρωσαν τις υποχρεώσεις τους προς την ίδια (σελ. 41 έκθεση ελέγχου), ενώ το ποσό των απαιτήσεων που θεωρεί ότι κατέστησαν οριστικά ανείσπρακτες υπολογίστηκε από την ίδια χωρίς μεσολάβηση δικαστηρίου.

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

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

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση μερικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση εταιρείας με την επωνυμία και την **επικύρωση** της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2022 - 31/12/2022, του προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:
Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης) Φορ. Περιόδου 1/1 - 31/12/2022

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Υπόλοιπο φόρου εισροών		180.618,76			180.618,76
Πιστωτικό υπόλοιπο		180.618,76			180.618,76
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση				
	Για επιστροφή	180.618,76			180.618,76

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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

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