



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20.02.2024

Αριθμός απόφασης: 421

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604552

E-mail : ded.ath@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 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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

δ. Της Α.1165/22-11-2022 Απόφαση του Διοικητή Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων 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 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 **27-10-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «..... ΑΕ» ΑΦΜ, με έδρα στην Αθήνα, οδός, κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών επί της με αρ. πρωτ. /12-7-2023 αίτησης για μείωση φορολογητέας αξίας και επιστροφής ΦΠΑ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

7. Το με αρ. πρωτ. /13-12-2023 Συμπληρωματικό Υπόμνημα της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επί της από **27-10-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... ΑΕ» 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την πάροδο άπρακτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών της με αριθμό πρωτ./**12-7-2023** αίτησης επιστροφής Φ.Π.Α., απορρίφθηκε σιωπηρώς από τον Προϊστάμενό της ως άνω Δ.Ο.Υ. το σχετικό αίτημα της προσφεύγουσας εταιρείας για την επιστροφή νομιμοτόκως Φ.Π.Α. ποσού **84.261.12 €**, το οποίο αναλογεί σε τιμολογηθείσες απαιτήσεις της κατά τα έτη 2017 και 2018 έναντι της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με διακριτικό τίτλο «..... ΑΕ» και ΑΦΜ

Ειδικότερα, με την υπ' αριθμ./**2021** απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου επικυρώθηκε η από 26-2-2021 συμφωνία για την υπαγωγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» στη διαδικασία εξυγίανσης, σύμφωνα με τα άρθρα 99 επ. του ν.3588/2007 «Πτωχευτικός Κώδικας», όπως ίσχυε κατά το χρόνο υποβολής της αίτησης υπαγωγής σε εξυγίανση.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, όπως επικαλείται, στο πλαίσιο της δραστηριότητάς της, διατηρούσε εμπορική συνεργασία με τις κοινών συμφερόντων επιχειρήσεις: α) «.....» με διακριτικό τίτλο «..... ΑΕ» και ΑΦΜ, β) «..... ΕΤΑΙΡΙΑ» με διακριτικό τίτλο «..... Α.Ε.» και ΑΦΜ, και γ) την ατομική επιχείρηση «.....» και ΑΦΜ, στις οποίες πωλούσε επί πιστώσει σημαντικές ποσότητες των εμπορευόμενων ειδών της. Στις αρχές του 2019 επήλθε συγχώνευση των ως άνω τριών (3) εταιρειών (σχετ./18-4-2019 Ανακοίνωση στο ΓΕΜΗ) και η εταιρεία «..... ΑΕ», απορροφώσα δια συγχωνεύσεως τις άλλες δύο (2) επιχειρήσεις, κατέστη καθολικός διάδοχος αυτών, αναλαμβάνουσα το σύνολο της περιουσίας τους και επομένως και τις υποχρεώσεις τους.

Περαιτέρω στο πλαίσιο της εμπορικής της συνεργασίας, διατηρούσε έναντι της «.....ΑΕ» (κατόπιν απορροφήσεων) κατά την 31.12.2020, συνολική απαίτηση ύψους **849.566,00€**, από την οποία το ποσό **669.767,91€** αφορά ακάλυπτες επιταγές/ανεξόφλητα τιμολόγια, το δε υπόλοιπο ποσό αφορά σε επιδικασθείσα δικαστική δαπάνη από την έκδοση των οικείων διαταγών πληρωμής και σε νόμιμους τόκους υπερημερίας/επιδικίας.

Με βάση την επικυρωθείσα από το Δικαστήριο συμφωνία εξυγίανσης, από τη συνολική απαίτηση, ποσοστό ύψους 35% ($849.566,00€ \times 35\% = 297.348,10€$) συμφωνήθηκε να αποπληρωθεί τμηματικά σε βάθος επταετίας, ενώ το υπόλοιπο ποσό που αντιστοιχεί στο 65% της απαίτησης ($849.566,00€ - 297.348,10€ = 552.217,90€$) διαγράφηκε οριστικά. Συνεπώς το επικαλούμενο ποσό της απαίτησης που παραμένει ανεξόφλητο λόγω της υπαγωγής της ως άνω αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης στη διαδικασία εξυγίανσης και αφορά το ποσό από ανεξόφλητα τιμολόγια ύψους 669.767,91€ €, μετά τη διαγραφή του 65% της συνολικής υποχρέωσης, περιορίζεται σε **435.349,14€ (αξία με ΦΠΑ)** και αναλύεται σε **351.088,01 ευρώ καθαρή αξία** και **Φ.Π.Α. 84.261,12€**.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης σιωπηρής απόρριψης και την επιστροφή, νομιμοτόκως, του αιτηθέντος ποσού ΦΠΑ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ισχύουσες διατάξεις του ενωσιακού και εθνικού δικαίου σχετικά με τη μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής της αντιπαροχής. Επίκληση της με αρ./2019 Απόφασης του ΣτΕ.
2. Μη νόμιμη η σιωπηρή απόρριψη της αίτησής της από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών. Αρκούντως βέβαιη και μακροπρόθεσμη η μη καταβολή της οφειλής προς την εταιρεία στη συγκεκριμένη περίπτωση.

Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα κατά τη διάρκεια εξέτασης της παρούσας υπέβαλε το με αρ./13-12-2023 συμπληρωματικό υπόμνημα με το οποίο προσκομίστηκε το υπ' αρ. πρωτ./30.10.2023 Πιστοποιητικό Φερεγγυότητας/Πορείας του Πρωτοδικείου (Τμήμα Πτωχεύσεων) (σχετ. 14) και την υπ' αρ. πρωτ./8.11.2023 Βεβαίωση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (σχετ.15).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ ΕΚ: «Σε περίπτωση ακύρωσης, καταγγελίας, λύσης, ολικής ή μερικής μη καταβολής, ή μείωσης της τιμής, που επέρχεται μετά την πραγματοποίηση της πράξης, η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται ανάλογα, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από τα κράτη μέλη.» Σύμφωνα δε με την παράγραφο 2 του ίδιου ως άνω άρθρου, «Σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής της τιμής, τα κράτη μέλη μπορούν να παρεκκλίνουν από τη διάταξη της παραγράφου 1.»

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 19 ν. 2859/00 (ΦΠΑ) 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 46α του Ν. 1892/1990 (ΦΕΚ 101Α), όπως αυτός τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν.2000/1991 (ΦΕΚ 206 Α').

Η μείωση της φορολογητέας βάσης ενεργείται μετά την έκδοση της απόφασης του Εφετείου της έδρας της επιχείρησης, που προβλέπεται από την παρ. 1 του πιο πάνω αναφερόμενου άρθρου 46. Για την έγκριση της μείωσης απαιτείται απόφαση του αρμόδιου Προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.), η οποία εκδίδεται μετά από αίτηση της ενδιαφερόμενης επιχείρησης και την προσκόμιση των απαραίτητων στοιχείων, από τα οποία προκύπτει το σύνολο της ανείσπρακτης απαίτησης, μέσα σε προθεσμία έξι (6) μηνών μετά την έκδοση της απόφασης του Εφετείου.

Στην περίπτωση κατά την οποία ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στην κατά τα ανωτέρω μείωση της φορολογητέας βάσης έχει καταβληθεί από τον υπόχρεο, συμψηφίζεται κατά τη φορολογική περίοδο, κατά την οποία εκδόθηκε η απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.. Στην περίπτωση, κατά την οποία ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στην κατά τα ανωτέρω μείωση της φορολογητέας αξίας δεν έχει καταβληθεί από τον υπόχρεο δεν καταβάλλεται, ως μη οφειλόμενος στη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο, κατά την οποία οφείλετο. Τυχόν πράξεις επιβολής φόρου ή προστίμων που έχουν εκδοθεί μέχρι την έκδοση της απόφασης του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ακυρώνονται.»

Επειδή με την ΠΟΛ. 1036/9-3-2009 κοινοποιήθηκε η με αρ. με/2008 γνωμοδότηση του Στ' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, με την οποία έγινε δεκτό ότι η εξάμηνη προθεσμία της παρ. 5 α του άρθρου 19 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, που κυρώθηκε με το Ν. 2859/2000, τίθεται για την έκδοση της πράξης του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ και όχι για την υποβολή της αίτησης από το φορολογούμενο. Συνεπώς, η προθεσμία αυτή είναι

ενδεικτική (άρθρ. 10 παρ. 5 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας που κυρώθηκε με τον Ν. 2690/1999).

Επειδή, με την αριθ./2019 Απόφαση του Β' τμήματος του ΣΤΕ, εξετάστηκε προσφυγή η οποία ασκήθηκε ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου, και εισήχθη προς συζήτηση ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας κατ' εφαρμογή του άρθρου 1 παρ. 1 του ν. 3900/2010 (Α' 213), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 40 του ν. 4055/2012 (Α' 51) και τροποποιήθηκε με το άρθρο 15 παρ. 4 του ν. 4446/2016 (Α' 240), κατόπιν της/12.6.2018 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/ΕΚ (σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας) στο εσωτερικό δίκαιο, κατά το μέρος που η περίπτωση της ολικής ή μερικής μη καταβολής του τιμήματος από τον αντισυμβαλλόμενο δεν περιλαμβάνεται μεταξύ των προβλεπομένων στη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 19 του ν. 2859/2000 περιπτώσεων μείωσης της φορολογικής βάσης, της ερμηνείας της διατάξεως της παρ. 5α του ίδιου άρθρου και νόμου (η οποία, κατά τη διατύπωσή της, επιτρέπει τη μείωση όταν, μετά τη διενέργεια των φορολογητέων πράξεων, "διαπιστώνεται ότι η απαίτηση κατέστη οριστικά ανεπίδεκτη εισπράξεως, λόγω θέσεως επιχείρησης στη διαδικασία ειδικής εκκαθάρισης κατά τα άρθρα 46 και 46α του ν. 1892/1990"), καθώς και της συμβατότητας της ρύθμισης της τελευταίας αυτής διάταξης με τις αρχές της ουδετερότητας του φόρου και της αναλογικότητας, εν όψει και των οριζόμενων στην παρ. 2 του άρθρου 90 της ως άνω οδηγίας αναφορικά με τη δυνατότητα "παρεκκλίσεως" από τα κράτη μέλη.

Επειδή, στην ως άνω απόφαση του ΣΤΕ μεταξύ άλλων αναφέρονται τα κάτωθι:

«**Σκέψη 13.** Επειδή, ακολουθώντας, 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 [βλ. την παρατεθείσα στη σκέψη 8 απόφαση ΔΕΕ της 23ης Νοεμβρίου 2017, C-...../16, σκέψεις 13 και 14, καθώς και τις αποφάσεις της 26ης Ιανουαρίου 2012, C-...../10, σκέψεις 26 και 27, της Μαΐου 2014, C-...../13, σκέψη 22, της Οκτωβρίου 2017, Lízing, C-...../16, σκέψη 26, της 20ής Δεκεμβρίου 2017, C-...../....., σκέψη 32, της 3ης Ιουλίου 1997, C-...../95, 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, C-...../10, σκέψη 28, της 15ης Μαΐου 2014, C-...../13, σκέψη 38, της 12ης Οκτωβρίου 2017, C-...../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, C-...../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 C-...../16, 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, C-...../16, σκέψεις 23-28 και της 3ης Ιουλίου 1997, C-...../95, 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 ιδιαίτερος 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 αρκούτως βέβαιη και μακροπρόθεσμη, παρέχοντας, έτσι, στον υποκείμενο στον φόρο προμηθευτή αγαθών (ή πάροχο υπηρεσιών) τη δυνατότητα να ανακτήσει το συνολικό ποσό του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ που κατέβαλε στη φορολογική αρχή για μη εξοφληθείσες απαιτήσεις · σε κάθε περίπτωση η ως άνω ερμηνεία ουδόλως παρεμποδίζει την, κατ’ εφαρμογήν του μηχανισμού διακανονισμού των 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-...../16,, 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./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 απαιτήσεών της από τις ως άνω αντισυμβαλλόμενες της επιχειρήσεις, ήτοι η σύναψη, υπό τους όρους του άρθρου 106 α του Πτωχευτικού Κώδικα, των ως άνω συμφωνιών εξυγίανσης μεταξύ αυτών (αντισυμβαλλομένων της) και των πιστωτών τους, με αντικείμενο, μεταξύ άλλων, τη ρύθμιση και των δικών της απαιτήσεων κατ’ αυτών (δια της μειώσεώς τους κατά ποσοστό 50%) και η συνακόλουθη επικύρωσή τους από το πτωχευτικό δικαστήριο, με συνέπεια οι συμφωνίες αυτές να δεσμεύουν

κατά νόμο και την ίδια, συνιστούσαν περίπτωση 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 εξ ουσία του, να ικανοποιήσει το αίτημα περί μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου της προσφεύγουσας, να προβεί σε νέα εκκαθάριση του οφειλομένου απ' αυτήν ποσού φόρου της προαναφερθείσας περιόδου, σύμφωνα με τα παραπάνω και να της επιστρέψει το τυχόν προκύπτον πιστωτικό υπόλοιπο, το οποίο, ενόψει των γενομένων δεκτών στη σκέψη 16, πρέπει να της επιστραφεί νομιμοτόκως από της υποβολής της επιφύλαξης (...) και με εφαρμοστέο επιτόκιο εκείνο της παρ. 4 του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή, 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/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./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:

Α. 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 εισπράξεως, 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./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 εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, με την υπ' αριθμ./2021 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου επικυρώθηκε η από 26-2-2021 συμφωνία για την υπαγωγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» στη διαδικασία εξυγίανσης, σύμφωνα με τα άρθρα 99 επ. του ν.3588/2007 «Πτωχευτικός Κώδικας». Σύμφωνα

με την επικυρωθείσα από το Δικαστήριο συμφωνία εξυγίανσης, όσον αφορά το σύνολο των υποχρεώσεων προς τους ανέγγυους πιστωτές ύψους 2.292.525,80€ κατά την 31.12.2020, συμφωνήθηκε ότι το ποσό αυτό περιορίζεται σε ποσοστό ύψους 65% επί της συνολικής απαίτησης, το δε υπολειπόμενο ποσό σε ποσοστό 35% επί της συνολικής απαίτησης συμφωνήθηκε η τμηματική αποπληρωμή του σε βάθος επταετίας σε είκοσι οκτώ (28) τριμηνιαίες άτοκες δόσεις (Σχετ άρθ.9ο Σ.Ε.).

Επειδή από την με αρ./2021 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου καθώς και στην επισυναπτόμενη στην από 26-2-2021 Συμφωνία εξυγίανσης κατάσταση πιστωτών, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα συμπεριλαμβάνεται στους «ανέγγυους πιστωτές» με ποσό απαίτησης κατά την 31/12/2020 ύψους **849.565,75€**.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται ότι στο πλαίσιο της εμπορικής συνεργασίας της με την παραπάνω εταιρεία «..... Α.Ε.», διατηρούσε έναντί της κατά την 31.12.2020, συνολική απαίτηση ύψους **849.565,75€** από την οποία ποσό ύψους **669.767,91€** προέρχεται από ακάλυπτες επιταγές/επιταγές σε καθυστέρηση που είχαν εκδοθεί προς πληρωμή επί πιστώσει ανεξόφλητων τιμολογίων, το δε υπόλοιπο ποσό είναι οι νόμιμοι τόκοι από την έκδοση των οικείων διαταγών πληρωμής.

Ειδικότερα, η συνολική ως άνω απαίτηση αναλύεται ως εξής:

α) Η απαίτηση της προσφεύγουσας κατά της «..... Α.Ε.» ανέρχεται κατά την 31.12.2020 σε **719.104,79** ευρώ. Εκ της απαιτήσεώς αυτής ποσό **566.916,89 €** (συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ) προέρχεται από δεκαοκτώ (18) ακάλυπτες επιταγές που είχαν εκδοθεί προς πληρωμή επί πιστώσει εκατόν εξήντα τεσσάρων (164) ανεξόφλητων τιμολογίων της εταιρείας κατά το χρονικό διάστημα από **05-05-2017 έως 01-03-2018** με φόρο εκρών ύψους **109.725,83€**, το δε υπόλοιπο ποσό αναλύεται σε επιδικασθείσα δικαστική δαπάνη από την έκδοση των οικείων διαταγών πληρωμής και σε νόμιμους τόκους υπερημερίας/επιδίκας.

β) Η απαίτηση της προσφεύγουσας κατά της «..... Α.Ε.» ανέρχεται κατά την 31.12.2020 σε **49.914,72** ευρώ. Εκ της απαιτήσεώς αυτής ποσό **39.351,01 €** (συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ) αντιστοιχεί σε επί πιστώσει επτά (7) ανεξόφλητα τιμολόγια πώλησης της εταιρείας κατά το χρονικό διάστημα από **02-05-2017 έως 01-03-2018**, με φόρο εκρών ύψους **7.616,33€**, το δε υπόλοιπο ποσό αναλύεται σε επιδικασθείσα δικαστική δαπάνη από την έκδοση των οικείων διαταγών πληρωμής και σε νόμιμους τόκους υπερημερίας/επιδίκας.

γ) Η απαίτηση της προσφεύγουσας κατά της ατομικής επιχείρησης ανέρχεται κατά την 31.12.2020 σε **80.546,48** ευρώ. Εκ της απαιτήσεώς αυτής ποσό **63.500,01 €** (συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ) αντιστοιχεί σε επί πιστώσει δώδεκα (12) ανεξόφλητα τιμολόγια πώλησης της εταιρείας κατά το χρονικό διάστημα από **02-05-2017 έως 03-07-2017**, με φόρο εκρών ύψους **12.290,34€**, το δε υπόλοιπο ποσό αναλύεται σε επιδικασθείσα δικαστική δαπάνη από την έκδοση των οικείων διαταγών πληρωμής και σε νόμιμους τόκους υπερημερίας/επιδίκας.

Σύμφωνα με τα επί πιστώσει ανεξόφλητα τιμολόγια, ο φόρος (εκρών) που αναλογεί στην απαίτηση ύψους 669.767,91€ ανέρχεται στο συνολικό ποσό **129.632,50€**, ερειδόμενος κατά βάση σε α) εκατόν εξήντα τέσσερα (164) ανεξόφλητα τιμολόγια πώλησης προϊόντων στην «..... Α.Ε.» κατά το χρονικό διάστημα από 05-05-2017 έως 01-03-2018, β) επτά (7) ανεξόφλητα τιμολόγια πώλησης προϊόντων στην «..... Α.Ε.» κατά το χρονικό διάστημα από 02-05-2017 έως 01-03-2018 και γ) δώδεκα (12) ανεξόφλητα τιμολόγια πώλησης στην ατομική επιχείρηση κατά το χρονικό διάστημα από 02-05-2017 έως 03-07-2017, τα οποία τυγχάνουν ανεξόφλητα μέχρι

σήμερα. Το ποσό αυτό φόρου εκροών έχει ήδη συμπεριληφθεί κατά το παρελθόν στις οικείες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και έχει αποδοθεί στο Ελληνικό Δημόσιο. Επιπλέον, προς διασφάλιση των απαιτήσεων της πέτυχε την έκδοση των υπ' αριθμ./2018,/2018,/2018,/2018,/2018,/2018,/2018,/2018 διαταγών πληρωμής του Μονομελούς Πρωτοδικείου και των υπ' αριθμ./2018,/2018 και/2018 διαταγών πληρωμής του Ειρηνοδικείου (Σχετ. 7.1-7.9, 7.10, 7.11), λόγω εκδόσεως ακάλυπτων επιταγών.

Επειδή περαιτέρω, η προσφεύγουσα εταιρεία 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, η οποία επικυρώθηκε με την υπ' αριθμ./2021 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου, από την συνολική απαίτηση έναντι της ως άνω εταιρείας κατά την 31.12.2020, ποσό ύψους 297.348,10€ (=849.566,00€ X 35%) συμφωνήθηκε να αποπληρωθεί τμηματικά, το δε υπόλοιπο ποσό ύψους **552.217,90€** (849.566,00€-297.348,10€) που αντιστοιχεί στο 65% της απαίτησης, **διεγράφη οριστικά**, σύμφωνα με τον επικυρωθείσα συμφωνία εξυγίανσης. Δοθέντος ότι εκ της συνολικής απαίτησης των 849.566,00 Ευρώ το ποσό των (566.916,89+39.351,01+63.500,01=) **669.767,91€** (συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α.) προέρχεται από ανεξόφλητα επί πιστώσει τιμολόγια, μετά την διαγραφή κατά 65% της συνολικής υποχρέωσης, το ποσό αυτό **περιορίζεται αντιστοίχως και κατ' αναλογία σε 435.349,14€** (συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α.) εκ του οποίου ποσό **351.088,01€** αντιστοιχεί σε καθαρή αξία πωλήσεων και **ποσό 84.261,12€ σε Φ.Π.Α.** Η είσπραξη του εν λόγω ποσού ΦΠΑ εκροών με το οποίο έχει επιβαρυνθεί διαφαίνεται **οριστικά αδύνατη** λόγω της επικυρωθείσας συμφωνίας εξυγίανσης και συνεπώς η υπό κρίση περίπτωση συνιστά πέραν πάσης αμφιβολίας περίπτωση αρκούντως βέβαιης και μακροπρόθεσμης μη καταβολής του οφειλόμενου σε αυτή τιμήματος και ως εκ τούτου έχει δικαίωμα μείωσης της φορολογητέας βάσης κατά το ποσό αυτό.

Επειδή η προσφεύγουσα προς απόδειξη των προβαλλόμενων ισχυρισμών της προσκομίζει τόσο με την κατάθεση όσο κατά τη διάρκεια εξέτασης της παρούσας, τα κάτωθι στοιχεία:

1. Την από 26.02.2021 Συμφωνία Εξυγίανσης [**Σχετικό 1**] με συνημμένη την κατάσταση πιστωτών.
2. Την υπ' αρ. κατάθεσης ΓΑΚ/26-2-2021 αίτηση της "..... Α.Ε." για άμεση επικύρωση της παραπάνω Συμφωνίας Εξυγίανσης από το Πολυμελές Πρωτοδικείο [**Σχετικό 2**].
3. Την υπ' αριθμ./21.09.2021 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου (Εκουσία Δικαιοδοσία, Τμήμα Πτωχεύσεων) [**Σχετικό 3**].
4. Καρτέλα προμηθευτή από τα μηχανογραφικώς τηρούμενα αρχεία της εταιρείας, τηρούμενη κεχωρισμένως για κάθε εταιρεία [**Σχετικά 4.1 (..... Α.Ε.), 4.2 (..... Α.Ε.), 4.3 (..... Α.Ε.)**]
5. Τρεις (3) χωριστοί Πίνακες των (συνολικώς) 183 φορολογικών στοιχείων που αφορούν εν συνόλω την ανείσπρακτη κατά τις 31.12.2020 απαίτηση της εταιρείας [**Σχετικά 5.1 (..... Α.Ε.), 5.2 (..... Α.Ε.), 5.3 (..... Α.Ε.)**].
6. Αντίγραφα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ανά εταιρεία [**Σχετικά 6.1 (..... Α.Ε.), 6.2 (..... Α.Ε.), 6.3 (..... Α.Ε.)**].
7. Αντίγραφα των ένδεκα (11) Διαταγών Πληρωμής την έκδοση των οποίων επέτυχε η εταιρεία μας κατά των τριών ως άνω εταιρειών για συνολικά 20 ακάλυπτες επιταγές [**Σχετικά 7.1 - 7.9 (..... Α.Ε.), 7.10 (..... Α.Ε.), 7.11 (..... Α.Ε.)**]

8. Λογιστική παρακολούθηση των τριμηνιαίων καταβολών προς την εταιρεία έναντι των οφειλών της «..... Α.Ε.» μετά την συγχώνευση [Σχετικό 8].
9. Την από 13.10.2023 Υπεύθυνη Δήλωση της Νομίμου Εκπροσώπου ότι επίμαχο ποσό φόρου εκρών έχει ήδη συμπεριληφθεί κατά το παρελθόν στις οικείες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και έχει αποδοθεί στο Ελληνικό Δημόσιο [Σχετικό 9].
10. Πιστοποιητικό περί μη ασκήσεως τακτικών ή έκτακτων ενδίκων μέσων κατά της υπ' αριθμόν/21.09.2021 απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου (Εκουσία Δικαιοδοσία). [Σχετικό 11]
11. Υπεύθυνη Δήλωση με την οποία δηλούται ότι ως προς την εταιρεία δεν έχει ανατραπεί λόγω καταγγελίας ή πλήρωσης κάποιας διαλυτικής αίρεσης η επίμαχη Συμφωνία Εξυγίανσης [Σχετικό 12].
12. Το υπ' αρ. πρωτ./30.10.2023 Πιστοποιητικό περί κατάθεσης δικογράφων του Πρωτοδικείου (Τμήμα Πτωχεύσεων) περί μη κήρυξης σε πτώχευση ή η υποβολή αίτησης για κήρυξη σε πτώχευση. [Σχετικό 14]
13. Την υπ' αρ. πρωτ./8.11.2023 Βεβαίωση του Διοικητικού Πρωτοδικείου περί μη άσκησης προσφυγής για το ποσό ΦΠΑ επί του τιμήματος απαιτήσεων κατά της Α.Ε.» [Σχετικό 15].

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 35% των απαιτήσεων της και η αποδοχή απομείωσης/διαγραφής του υπόλοιπου 65% 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 435.349,14€ (αξία με ΦΠΑ) με αναλογούντα Φ.Π.Α. 84.261,12 ευρώ, 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 παρ. 1 και 2 του ΚΦΔ :**

«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 φορολογούμενου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας.».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 53 παρ. 2 και 4 του ΚΦΔ** :

«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 φορολογούμενου. 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 ΦΕΦ:

«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. ΦΑΕ Αθηνών, ασκώντας κατά νόμιμο τρόπο την εξουσία του σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000 και ελέγχοντας τα αναφερόμενα στη παράγραφο Α.2 του με αριθ. πρωτ. ΔΕΕΦ Α ΕΞ 2019/28-11-2019 εγγράφου της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας σε συνδυασμό με τα προαναφερόμενα ως προς την έκδοση των προβλεπόμενων φορολογικών και λογιστικών στοιχείων από την πλευρά της προσφεύγουσας εταιρείας στο πλαίσιο εκτέλεσης του περιεχομένου της συμφωνίας εξυγίανσης και οριστικής διαγραφής της απαίτησης, να ικανοποιήσει το αίτημα περί μείωσης της βάσης επιβολής του

φόρου της προσφεύγουσας, προβαίνοντας σε νέα εκκαθάριση του 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 ημερομηνία κατάθεσης **27-10-2023** και (ID) ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... ΑΕ» ΑΦΜ προκειμένου ο Προϊστάμενος τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών να ενεργήσει σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.