



Καλλιθέα, 05/03/2024

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 554

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213.1604537

E-mail : 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 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

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' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με έδρα κατά της τεκμαιρόμενης (σιωπηρής) απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών επί της υπ' αριθμ. πρωτ. αίτησης για έγκριση μείωσης της φορολογητέας βάσης, κατ' άρθρο 19 παρ. 5^α του ν.2859/2000 και την νομιμότοκη επιστροφή του αναλογούντος Φ.Π.Α. ως αχρεωστήτως καταβληθέντος και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω Υπηρεσίας.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, δεδομένου της

τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, επί της υπ' αριθμ. πρωτ. αίτησης της ανωτέρω εταιρείας και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την πάροδο άπρακτου της περιόδου των ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών της υπ' αριθμ. πρωτ. αίτησης της προσφεύγουσας εταιρείας, απορρίφθηκε σιωπηρά το σχετικό αίτημα της για έγκριση μείωσης της φορολογητέας βάσης, κατ' άρθρο 19 παρ. 5α του ν.2859/2000, συνολικού ποσού **318.761,95€** και την νομιμότοκη επιστροφή του αναλογούντος Φ.Π.Α. συνολικού ποσού **19.125,72€** ως αχρεωστήτως καταβληθέντος.

Σύμφωνα με την προσφεύγουσα εταιρεία η συνολική απαίτηση της, έναντι της εταιρείας που αφορά ανεξόφλητους λογαριασμούς προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος [αρ. παροχής] ανερχόταν σε **421.473,62€** [προμήθεια ηλεκτρικού ρεύματος **420.916,21€** + τόκοι επιδικίας **557,41€**].

Από το ανωτέρω συνολικό ποσό των **420.916,21€**, συνολικό ποσό **348.337,81€** αφορά απαίτηση από την προμήθεια ηλεκτρικού ρεύματος (συμπ. Φ.Π.Α.) το δε υπόλοιπο ποσό **72.578,39€** αφορά λοιπά συνεισπραττόμενα ποσά (ΔΕΤΕ, ΕΡΤ, ΔΤ, Τόκοι & Χαρτόσημο).

Περαιτέρω, κατόπιν της υπ' αριθμ. Απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου επικυρώθηκε η από συμφωνία εξυγίανσης, όπως αυτή τροποποιήθηκε την, που έχει συναφθεί από την εταιρεία και τις συμβαλλόμενες με αυτήν πιστώτριες εταιρείες της.

Επειδή ήδη η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή αυτή και να ακυρωθεί η σιωπηρή άρνηση (τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση) του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, επί της υπ' αριθμ. πρωτ. αίτησης της για έγκριση της μείωσης, κατά το ποσό των **318.761,95€**, της φορολογητέας βάσης, κατ' άρθρο 19 παρ. 5α του ν.2859/2000, για τις ανείσπρακτες οφειλές της κατά της εταιρείας που διεγράφησαν οριστικά και την επιστροφή νομιμοτόκως του αναλογούντος Φ.Π.Α. ποσού **19.125,72€** ως αχρεωστήτως καταβληθέντος από την υποβολή της σχετικής αίτησης της, προβάλλοντας ότι, σύμφωνα με το Δίκαιο της Ένωσης, το δικαίωμα της μειώσεως της βάσεως επιβολής του Φ.Π.Α., σε περίπτωση μεταξύ άλλων, ολικής ή μερικής μη καταβολής του τμήματος από τον αντισυμβαλλόμενο, διέπεται από το **άρθρο 90 της οδηγίας Φ.Π.Α.**, όπου τα κράτη – μέλη υποχρεούνται να προβαίνουν σε μείωση της βάσης επιβολής του φόρου, άρα και του ποσού Φ.Π.Α. που οφείλει ο υποκείμενος στο φόρο, εφόσον αυτός δεν λαμβάνει την αντιπαροχή ή μέρος αυτής, παραθέτοντας το **άρθρο 19 παρ.5α του ν.2859/2000** και την υπ' αριθμ. **355/2019** απόφαση του ΣτΕ και συμπληρωματικά και την υπ' αριθμ. απόφαση της Υπηρεσίας μας, με την οποία έγινε δεκτή αντίστοιχη ενδικοφανής προσφυγή ανέγγυου πιστωτή της εταιρείας

Επειδή σύμφωνα με την **παρ.1 και 2 του άρθρου 90 της οδηγίας 2006/112/ ΕΚ** ορίζεται ότι, «1. 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. 2. Σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής της τιμής, τα κράτη μέλη μπορούν να παρεκκλίνουν από τη διάταξη της παραγράφου 1.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5α του άρθρου 19 του ν. 2859/2000 (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 σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1036/09.03.2009 με θέμα: «Κοινοποίηση της αριθ. 434/2008 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την προθεσμία για την υποβολή αίτησης προς τη ΔΟΥ για μείωση της φορολογητέας αξίας στην περίπτωση που η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση τίθεται σε ειδική εκκαθάριση και η περίοδος της εκκαθάρισης παρατείνεται με απόφαση του Εφετείου.», γίνεται δεκτό ότι,

« [...] Η εν λόγω γνωμοδότηση αφορά την περίπτωση που υποβάλλονται αιτήσεις στις Δ.Ο.Υ. για μείωση της φορολογητέας αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παράγραφος 5α του Κώδικα ΦΠΑ λόγω θέσης των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων σε ειδική εκκαθάριση, μετά την παρέλευση έξι μηνών από την έκδοση της σχετικής απόφασης του Εφετείου και εφόσον έχει εκδοθεί απόφαση του αρμοδίου δικαστηρίου για εξάμηνη παράταση των ενεργειών της ειδικής εκκαθάρισης.

Ειδικότερα με την εν λόγω Γνωμοδότηση έγιναν δεκτά τα εξής:

Η εξάμηνη προθεσμία της παρ. 5α 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).

Αρχίζει δε η εν λόγω προθεσμία από την υποβολή της αίτησης του φορολογούμενου, η οποία πρέπει να υποβάλλεται μετά την έκδοση της απόφασης του Εφετείου, με την οποία τίθεται σε ειδική εκκαθάριση η αντισυμβαλλόμενη με τον αιτούντα επιχείρηση και να συνοδεύεται από τα στοιχεία που αποδεικνύουν ότι η απαίτηση κατέστη οριστικώς ανείσπρακτη. Στα παραπάνω

αποδεικτικά στοιχεία περιλαμβάνεται απαραίτητως και ο οριστικοποιημένος πίνακας κατάταξης των δανειστών.

Η Εγκύκλιος ΠΟΛ. 1181/1998 αναφέρει ότι η αίτηση υποβάλλεται μέσα σε προθεσμία έξι μηνών από την έκδοση της απόφασης του Εφετείου και μαζί προσκομίζονται τα απαραίτητα στοιχεία από τα οποία να προκύπτει το σύνολο της ανείσπρακτης απαίτησης.

Ωστόσο, σύμφωνα με την ισχύουσα διάταξη του Κώδικα ΦΠΑ το Δημόσιο δεν απαιτεί τον ΦΠΑ που αναλογεί σε φορολογητέες πράξεις, κατά το μέρος που η επιχείρηση δεν είναι δυνατό να εισπράξει από τον αντισυμβαλλόμενο της την αντιπαροχή για τις πράξεις αυτές επειδή, ο αντισυμβαλλόμενος τέθηκε σε ειδική εκκαθάριση. Προκύπτει λοιπόν ότι για την εφαρμογή της διάταξης αυτής και την ολική ή μερική μείωση της φορολογητέας αξίας απαραίτητη προϋπόθεση είναι α) η πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων, β) η μη πληρωμή του τμήματος και γ) η διαπίστωση ότι η απαίτηση κατέστη οριστικά ανεπίδεκτη εισπράξεως για το λόγο ότι η επιχείρηση που οφείλει το τίμημα τέθηκε σε ειδική εκκαθάριση.

Κατά συνέπεια η ολική ή μερική μείωση της φορολογητέας αξίας συναρτάται απολύτως με την τυπική διαδικασία και το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης δηλαδή από τη νόμιμη αναγγελία της απαίτησης του φορολογουμένου και από το ποσοστό που αυτή θα ικανοποιηθεί από το προϊόν της εκκαθάρισης με βάση και το σχετικό πίνακα κατάταξης των δανειστών. Πριν λοιπόν τη σύνταξη και οριστικοποίηση από τον εκκαθαριστή του πίνακα κατάταξης, οι δανειστές δεν γνωρίζουν αν θα εισπράξουν ολόκληρη την απαίτησή τους ή αν αυτή θα μειωθεί κατά συγκεκριμένο ποσό.

Προκειμένου να έχει λοιπόν εφαρμογή η σχετική διάταξη του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας στην περίπτωση που η εκκαθάριση διαρκεί περισσότερους από έξι μήνες, και δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη ήδη απαιτεί την προσκόμιση από τον φορολογούμενο, μαζί με την αίτηση, των απαραίτητων στοιχείων από τα οποία προκύπτει το σύνολο της ανείσπρακτης απαίτησης (π.χ. πίνακας κατάταξης), εκδόθηκε η συνημμένη γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους σύμφωνα με την οποία η εξάμηνη προθεσμία της παρ. 5α 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 και αρχίζει από την υποβολή της αίτησης του φορολογούμενου, η οποία πρέπει να υποβάλλεται μετά την έκδοση της απόφασης του Εφετείου.

Κάθε διαταγή αντίθετου περιεχομένου, αναφορικά με την προθεσμία άσκησης αίτησης από επιχείρηση για μείωση της φορολογητέας αξίας, επειδή η αντισυμβαλλομένη της τέθηκε σε ειδική εκκαθάριση, παύει να ισχύει, από την έκδοση της παρούσας...[...].».

Επειδή με την αριθ.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 πράξης της οικείας Επιτροπής του Δικαστηρίου.

Επειδή με την ως άνωπράξη της Επιτροπής του άρθρου 1 παρ. 1 του ν. 3900/2010 έγινε δεκτό ότι με την υπό κρίση προσφυγή τίθενται τα γενικότερου ενδιαφέροντος ζητήματα (τα οποία έχουν συνέπειες για ευρύτερο κύκλο προσώπων) της πλημμελούς μεταφοράς της

διάταξης του άρθρου 90 παρ. 1 της οδηγίας 2006/112/EK (σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας) στο εσωτερικό δίκαιο, κατά το μέρος που η περίπτωση της ολικής ή μερικής μη καταβολής του τιμήματος από τον αντισυμβαλλόμενο δεν περιλαμβάνεται μεταξύ των προβλεπομένων στη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 19 του ν. 2859/2000 περιπτώσεων μείωσης της φορολογικής βάσης, της ερμηνείας της διατάξεως της παρ. 5α του ίδιου άρθρου και νόμου (η οποία, κατά τη διατύπωσή της, επιτρέπει τη μείωση όταν, μετά τη διενέργεια των φορολογητέων πράξεων, "διαπιστώνεται ότι η απαίτηση κατέστη οριστικά ανεπίδεκτη εισπράξεως, λόγω θέσεως επιχείρησης στη διαδικασία ειδικής εκκαθάρισης κατά τα άρθρα 46 και 46α του ν. 1892/1990"), καθώς και της συμβατότητας της ρύθμισης της τελευταίας αυτής διάταξης με τις αρχές της ουδετερότητας του φόρου και της αναλογικότητας, εν όψει και των οριζομένων στην παρ. 2 του άρθρου 90 της ως άνω οδηγίας αναφορικά με τη δυνατότητα "παρεκκλίσεως" από τα κράτη μέλη.

Επειδή στην ως άνω υπ' αριθμ. Απόφαση του ΣΤΕ μεταξύ άλλων αναφέρονται τα κάτωθι:

«Σκέψη 13. Επειδή, ακολούθως, με τον μεταγενέστερο (και μνημονευόμενο στην προηγούμενη σκέψη) ν. 4446/2016, επιχειρήθηκε εκ νέου "αναμόρφωση" του Πτωχευτικού Κώδικα προς το σκοπό, μεταξύ άλλων, "ενίσχυσης της εξυγιαντικής λειτουργίας του πτωχευτικού δικαίου για τις βιώσιμες επιχειρήσεις, έτσι ώστε αυτό να μην αποτελεί καταστροφέα αξιών, αλλά ένα σύγχρονο εργαλείο αντιμετώπισης της εμπορικής αφερεγγυότητας, με έμφαση στην προληπτική του διάσταση και στην ανάγκη διάσωσης παραγωγικών πόρων, παράλληλα προς τη λειτουργία του ως συλλογική ικανοποίηση των δανειστών στην προκύπτουσα "κοινωνία ζημίας" με όρους ισότητας", στο πλαίσιο δε αυτό ο νομοθέτης έκρινε, μεταξύ άλλων, αναγκαία την κατάργηση της διαδικασίας της "ειδικής εκκαθάρισης" [βλ. άρθρο 6 παρ. 14 του ν. 4446/2016], που είχε (τροποποιημένη) επανεισαχθεί με το άρθρο 12 του ν. 4013/2011 (δια του οποίου είχε, κατά τα προεκτεθέντα, προστεθεί άρθρο 106 ια στον Πτωχευτικό Κώδικα), καθώς, κατά τα αναφερόμενα στην οικεία αιτιολογική έκθεση, η διαδικασία αυτή "είχε τύχει πενιχρής εφαρμογής και τελούσε σε συστηματική αναντιστοιχία με τις υπόλοιπες διατάξεις του πτωχευτικού κώδικα [...], έτσι ώστε να καταστεί δυνατή η συσχέτιση και ενδεχομένως η αφομοίωσή της από την απολύτως συναφή διαδικασία της ειδικής διαχείρισης του ν. 4307/2014" [βλ. ειδικότερα τα άρθρα 68 επ. του ν. 4307/2014 (Α' 246)].

Σκέψη 14. Επειδή, εν όψει (και) των εκτεθέντων στις προηγούμενες σκέψεις αναφορικά με την εξέλιξη και αναμόρφωση του πτωχευτικού δικαίου, προς τον σκοπό, μεταξύ άλλων, ενισχύσεως της εξυγιαντικής λειτουργίας του, προς όφελος και της εθνικής οικονομίας, οι μνημονευόμενες στη σκέψη 9 διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 5α του Κώδικα Φ.Π.Α., ερμηνευόμενες υπό το φως α) της θεμελιώδους αρχής που απορρέει από την οδηγία 2006/112/EK και έκφραση της οποίας αποτελεί και η διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 90 αυτής, ότι η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην πράγματι ληφθείσα αντιπαροχή και ότι, ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράξει ως ΦΠΑ ποσό υψηλότερο εκείνου που εισέπραξε ο υποκείμενος στον φόρο [βλ. την παρατεθείσα στη σκέψη 8 απόφαση ΔΕΕ της 23ης Νοεμβρίου 2017, Enzo Di Maura, C-246/16, σκέψεις 13 και 14, καθώς και τις αποφάσεις της 26ης Ιανουαρίου 2012, Kraft FOOD Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, σκέψεις 26 και 27, της 15ης Μαΐου 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, σκέψη 22, της 12ης Οκτωβρίου 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, σκέψη 26, της 20ής Δεκεμβρίου 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, σκέψη 32, της 3ης Ιουλίου 1997, Goldsmiths, C-

330/95, EU:C:1997:339, σκέψη 15 κ.ά.], ενώ, εξάλλου, παρέκκλιση από την τήρηση των κανόνων που διέπουν τη βάση επιβολής του φόρου με σκοπό τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης (άρθρο 273 της ίδιας οδηγίας) είναι επιτρεπτή μόνο στο απολύτως αναγκαίο βαθμό, ώστε τα λαμβανόμενα μέτρα να θίγουν όσο το δυνατόν λιγότερο τους σκοπούς και τις αρχές της εν λόγω οδηγίας και να μη χρησιμοποιούνται κατά τρόπο ώστε να διακυβεύεται η ουδετερότητα του Φ.Π.Α [βλ. τις προμνημονευθείσες αποφάσεις ΔΕΕ της 26ης Ιανουαρίου 2012, Kraft FOOD 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 τηρήσεως των (θεμελιωδών στο δίκαιο της Ένωσης) αρχών της αναλογικότητας και της ισότητας [βλ. την προμνημονευθείσα απόφαση ΔΕΕ της 23ης Νοεμβρίου 2017, Enzo Di Maura C-246/16, σκέψεις 25 και 28 και τις εκεί παραπομπές]- τη συμφυή με τον οριστικό χαρακτήρα της μη πληρωμής αβεβαιότητα [απόφαση προμνημονευθείσα απόφαση ΔΕΕ της 12ης Οκτωβρίου 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, σκέψη 30 κ.ά.] και, συνεπώς, αυτή η δυνατότητα δεν μπορεί να βαίνει πέραν της εν λόγω αβεβαιότητας, ώστε να αποκλείεται εντελώς η διόρθωση της βάσης επιβολής του φόρου, καθόσον τέτοιο ενδεχόμενο θα αντέβαινε τόσο στις παραπάνω (θεμελιώδεις) αρχές όσο και προς την (θεμελιώδη στη νομοθεσία περί ΦΠΑ) αρχή της ουδετερότητας του φόρου, περαιτέρω δε θα διατάρασσε και τον σκοπό της φορολογικής εναρμόνισης που επιδιώκεται με την πιο πάνω οδηγία, καθιστώντας την παρέκκλιση μη δικαιολογημένη [βλ. τις προμνημονευθείσες αποφάσεις ΔΕΕ της 23ης Νοεμβρίου 2017, Enzo Di Maura C-246/16, σκέψεις 23-28 και της 3ης Ιουλίου 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, σκέψη 18], εξακολουθούν να ισχύουν και να έχουν πεδίο εφαρμογής και μετά την, κατά τα ανωτέρω, κατάργηση των διατάξεων των άρθρων 46 και 46α του ν. 1892/1990, έχουν δε την έννοια ότι παρέχεται δικαίωμα μειώσεως της βάσης επιβολής του φόρου “λόγω ολικής ή μερικής μη πληρωμής του τιμήματος” σε κάθε περίπτωση όπου, μετά την πραγματοποίηση των φορολογητέων πράξεων, ο υποκείμενος στον φόρο ευλόγως επικαλείται ότι, κατά πάσα πιθανότητα, στο πλαίσιο νομοθετικών ρυθμίσεων που αποβλέπουν στην αντιμετώπιση της εμπορικής αφερεγγυότητας του αντισυμβαλλομένου του (πτώχευση, εξυγίανση, θέση σε ειδική διαχείριση), δεν θα εισπράξει την αντιπαροχή ή μέρος αυτής και ότι, συνεπώς, το χρέος δε θα εξοφληθεί, προσκομίζει δε στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ιδιαίτερως πιθανή παρατεταμένη χρονική διάρκεια της μη καταβολής, επιφυλασσομένης, ωστόσο, της δυνατότητας επανεκτιμήσεως της (κατά τα ανωτέρω μειωθείσας) βάσης επιβολής του φόρου προς το υψηλότερο, σε περίπτωση που υπάρξει μεταγενέστερη (εν όλω ή εν μέρει) καταβολή της αντιπαροχής. Τέτοια περίπτωση “ολικής ή μερικής μη πληρωμής της τιμής”, που δικαιολογεί την ανάλογη μείωση της βάσης επιβολής του Φ.Π.Α., συνιστά, κατ’ αρχήν, και η επίκληση (και προσκόμιση ενώπιον της φορολογικής αρχής) από τον υποκείμενο στον φόρο της σύναψης, μετά τη διενέργεια των φορολογητέων πράξεων, συμφωνίας εξυγίανσης μεταξύ του αφερέγγυου οφειλέτη και των πιστωτών του, καταρτισθείσας υπό τους όρους του Πτωχευτικού Κώδικα και επικυρωθείσας από το πτωχευτικό δικαστήριο, με περιεχόμενο, μεταξύ άλλων, τη μείωση των απαιτήσεων έναντι του οφειλέτη. Και τούτο διότι η εν λόγω συμφωνία, η οποία,

υπό τις ως άνω προϋποθέσεις, είναι δεσμευτική κατά νόμο για όλους τους πιστωτές οι απαιτήσεις των οποίων ρυθμίζονται από αυτήν και τους οποίους, επομένως, εμποδίζει να ζητήσουν την πλήρη εξόφληση των απαιτήσεών τους, συνιστά, κατ' αρχήν, επαρκή απόδειξη ότι η μη καταβολή του τμήματος των απαιτήσεων που υπόκεινται στην πραγματοποιηθείσα ρύθμιση (και συνεπώς, και η αντίστοιχη μη είσπραξη της σχετικής αντιπαροχής) είναι αρκούντως βέβαιη και μακροπρόθεσμη, παρέχοντας, έτσι, στον υποκείμενο στον φόρο προμηθευτή αγαθών (ή πάροχο υπηρεσιών) τη δυνατότητα να ανακτήσει το συνολικό ποσό του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ που κατέβαλε στη φορολογική αρχή για μη εξοφληθείσες απαιτήσεις · σε κάθε περίπτωση η ως άνω ερμηνεία ουδόλως παρεμποδίζει την, κατ' εφαρμογήν του μηχανισμού διακανονισμού των εκπώσεων (άρθρα 184 επ. της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, βλ. και άρθρο 33 του κώδικα Φ.Π.Α.), δυνατότητα των φορολογικών αρχών να ενεργήσουν για την ανάκτηση του ΦΠΑ επί των εισροών που ο ως άνω αφερέγγυος οφειλέτης μπόρεσε ενδεχομένως να εκπέσει προκειμένου για τις αυτές εμπορικές συναλλαγές (πρβλ. απόφαση ΔΕΕ της 22ας Φεβρουαρίου 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, σκέψη 45). Αβασίμως, επομένως, το Δημόσιο, με την από έκθεση απόψεών του, καθώς και το από (εντός της χορηγηθείσας προθεσμίας υποβληθέν) υπόμνημα αυτού, ισχυρίζεται τα αντίθετα και ειδικότερα ότι, μετά την κατάργηση των άρθρων 46 και 46α του ν. 1892/1990, η διάταξη του άρθρου 19 παρ.5α του Κώδικα Φ.Π.Α. έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται μόνον στις περιπτώσεις υπαγωγής επιχείρησης “στο καθεστώς της ειδικής εκκαθάρισης σε λειτουργία”, κατά το [ήδη, άλλωστε, καταργηθέν] άρθρο 106ια του Πτωχευτικού Κώδικα, διότι “η διαδικασία αυτή, παρά τις όποιες επιμέρους διαφοροποιήσεις, είναι αντίστοιχη της καταργηθείσας με το άρθρο 181 του ΠτΚ, εξυγιαντικής διαδικασίας εκκαθάρισης και ειδικής εκκαθάρισης των άρθρων 46 και 46α του ν. 1892/1990».

Επειδή βάσει των ως άνω, στη σκέψη 17 το ΣτΕ με την αριθμ.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 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 Α' Αθηνών της υπ' αριθμ. πρωτ..... επιφύλαξης της προσφεύγουσας, να γίνει δεκτή η προαναφερθείσα επιφύλαξη και να αναπεμφθεί η υπόθεση στη Δ.Ο.Υ., προκειμένου ο Προϊστάμενός της, ασκώντας κατά νόμιμο τρόπο την εξουσία του, να ικανοποιήσει το αίτημα περί μειώσεως 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 με το αριθμ. **2642/2017** πρακτικό ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., το οποίο γνωμοδότησε, στα πλαίσια ερωτήματος που τέθηκε ενώπιόν του, ως προς την έκταση εφαρμογής σχετικής απόφασης της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, το οποίο έκρινε άλλο νομικό ζήτημα, επισήμανε μεταξύ άλλων, τα εξής,

«Είναι αληθές ότι οι αποφάσεις του ΣτΕ, όπως άλλωστε και οι αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων της ουσίας, δεσμεύουν μόνον τους διαδίκους στη δίκη επί της οποίας εκδόθηκαν και προκειμένου επί του Δημοσίου ως διαδίκου, παράγουν υποχρέωση της διοίκησης σε συμμόρφωση έναντι του νικήσαντος διαδίκου [άρθρα 95§5 Συντάγματος, 197, 198 ν. 2717/1999(Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας – Κ.Δ.Δ.), 1 Ν. 3068/2002], χωρίς να υποχρεώνουν τη Διοίκηση σε γενική εφαρμογή τους, τουτέστιν και επί υποθέσεων στις οποίες απαντώνται τα επιλυθέντα ίδια νομικά ζητήματα στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής διατάξεων της κείμενης νομοθεσίας. Από της άλλης όμως πλευράς, η εκ μέρους των φορολογικών αρχών και, πολύ περισσότερο εκ μέρους της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ), αντιμετώπιση υποθέσεων με ακριβώς όμοια προς τα επιλυθέντα με τις αποφάσεις του ΣτΕ (και μάλιστα της Ολομελείας αυτού) νομικά ζητήματα, κατά τρόπο αντίθετο προς τις αποφάσεις του δικαστηρίου αυτού, δε συνάδει με το κράτος δικαίου και πάντως συνεπάγεται άσκοπη απασχόληση των υπηρεσιακών οργάνων και των δικαστηρίων, τα οποία, έτσι, στερούνται και χρόνου για την ενασχόλησή τους με άλλες σοβαρές υποθέσεις, αφού είναι προφανές ότι, αν οι υποθέσεις αυτές οδηγηθούν ενώπιον των δικαστηρίων, αυτά θα ακολουθήσουν τη νομολογία του ΣτΕ, οπότε η έκβαση των υποθέσεων δεν θα είναι ευνοϊκή για το Δημόσιο και το τελευταίο θα επιβαρυνθεί και με δικαστικά έξοδα».

Επειδή στο αριθμ. πρωτ. **Ο ΔΕΕΦ Α 1165616 ΕΞ 2019/28-11-2019** έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας με θέμα «Καθορισμός διαδικασίας για την εφαρμογή της απόφασης ΣτΕστις περιπτώσεις υποκειμένων-εκδοτών τιμολογίων που καλύπτονται από την απόφασητου Πολ/λους Πρωτοδικείου Αθηνών, όπως έχει διορθωθεί και ισχύει», αναφέρεται ότι:

«Με την με υπ' αρ.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 απόφασητου 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 υπάρξει ενιαία αντιμετώπιση των υποκειμένων-επιχειρήσεων που καταλαμβάνονται από την απόφασητου Πολ/λους Πρωτοδικείου Αθηνών, παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες:

Α. 1. Υποκείμενοι (εκδότες τιμολογίων) που καταλαμβάνονται από την απόφασητου 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 εισπράξεως, δυνάμει της συμφωνίας εξυγίανσης που επικυρώθηκε από την ανωτέρω απόφασητου Πολ/λους 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 απόφασητου Πολ/λους 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 [...].».

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ. **Ο ΔΕΕΦ Α 1113162 ΕΞ 2020 /21-9-2020** έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας με θέμα «**Συμπληρωματικές οδηγίες για την διαδικασία εφαρμογής της απόφασης ΣτΕστις περιπτώσεις υποκειμένων-εκδοτών τιμολογίων που καλύπτονται από την απόφασητου Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, όπως έχει διορθωθεί και ισχύει**» αναφέρεται ότι:

«**1. Με την Οδηγία Ο ΔΕΕΦ Α 1165616 ΕΞ 2019/28-11-2019** δόθηκαν οδηγίες για την διαδικασία εφαρμογής της απόφασης ΣτΕστις περιπτώσεις υποκειμένων-εκδοτών τιμολογίων που καλύπτονται από την απόφασητου Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών περί επικύρωσης της συμφωνίας εξυγίανσης των εταιριών που περιλαμβάνονται στην εν λόγω απόφαση.

2. Στην εν λόγω Οδηγία και στο μέρος Α προβλέπεται ότι οι υποκείμενοι (εκδότες των τιμολογίων) που καταλαμβάνονται από την απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου μπορούν να ακολουθήσουν αναλογικά τη διαδικασία του άρθρου 19 παρ. 5α του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), εφόσον δεν έχουν ασκήσει προσφυγή στο δικαστήριο.

3. Διευκρινίζεται ότι η οδηγία Ο ΔΕΕΦ Α 1165616 ΕΞ 2019/28-11-2019 εφαρμόζεται και στις περιπτώσεις επιχειρήσεων-υποκειμένων (εκδοτών-τιμολογίων) που υποβάλουν αίτηση έχοντας παραιτηθεί από το ένδικο βοήθημα της προσφυγής που είχαν ασκήσει στα αρμόδια Διοικητικά Δικαστήρια, καθώς στην περίπτωση αυτή εξομοιώνονται επί της ουσίας με τις επιχειρήσεις που δεν έχουν ασκήσει προσφυγή.

Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω επιχειρήσεις έχουν παραιτηθεί της προσφυγής που έχουν ασκήσει, σύμφωνα με το άρθρο 143 του ΚΔΔ (ν. 2717/1999), μπορούν να ακολουθήσουν την διαδικασία που περιγράφεται στην Ο ΔΕΕΦ Α 1165616 ΕΞ 2019/28-11-2019. Στην περίπτωση αυτή το δικαιολογητικό που πρέπει να προσκομίζεται, αντί της βεβαίωσης περί μη άσκησης προσφυγής, είναι το αποδεικτικό υποβολής στο Δικαστήριο της σχετικής παραίτησης».

Επειδή σύμφωνα με το διατακτικό της υπ' αρ.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. 5α Ν.2859/2000, που δικαιολογεί την ανάλογη μείωση της βάσης επιβολής του ΦΠΑ, συνιστά η επίκληση και προσκόμιση ενώπιον της φορολογικής αρχής από τον υποκείμενο στον φόρο της σύναψης, μετά τη διενέργεια των φορολογητέων πράξεων, **συμφωνίας εξυγίανσης** μεταξύ του αφερέγγυου οφειλέτη και των πιστωτών του, **καταρτισθείσας υπό τους όρους του Πτωχευτικού Κώδικα και επικυρωθείσας από το πτωχευτικό δικαστήριο**, με περιεχόμενο, μεταξύ άλλων, τη μείωση των απαιτήσεων έναντι του οφειλέτη.

Επειδή όπως προκύπτει από την παρ. 1 του άρθρου 263, το πρώτο εδάφιο του άρθρου 308 και την περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 265 του Ν. 4738/2020 , όπως τροποποιήθηκαν με το Ν. 4764/2020, οι νέες διατάξεις του Ν. 4738/2020 που ρυθμίζουν την προπτωχευτική διαδικασία εξυγίανσης εφαρμόζονται στις διαδικασίες εξυγίανσης που εκκινούν μετά την 1η/3/2021, δηλαδή στις διαδικασίες στις οποίες η αίτηση για επικύρωση συμφωνίας εξυγίανσης κατατίθεται στο δικαστήριο μετά την ημερομηνία αυτή.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 60 του Ν. 4738/2020 ορίζεται ότι,

«1. Από την επικύρωσή της, η συμφωνία εξυγίανσης δεσμεύει το σύνολο των πιστωτών, οι απαιτήσεις των οποίων ρυθμίζονται από αυτή, ακόμη και αν δεν είναι συμβαλλόμενοι στη συμφωνία εξυγίανσης.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι,

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

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 2 και 4 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι,

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

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

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

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

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, με την υπ' αριθμ. απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αιγίου, επικυρώθηκε η από συμφωνία για την υπαγωγή της εταιρείας με την επωνυμία στη διαδικασία εξυγίανσης, σύμφωνα με τα άρθρα 99 επ. του Πτωχευτικού Κώδικα, ως ισχύει μετά τις τροποποιήσεις που επήλθαν δυνάμει του ν. 4738/2020.

Επειδή σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης προκύπτει ότι, η προσφεύγουσα εταιρεία τόσο με την υπ' αρ. πρωτ. αίτηση της, όσο και με την κατάθεση της παρούσας, αιτείται μείωσης της φορολογητέας βάσης, συνολικού ποσού **318.761,95€** και την επιστροφή του αναλογούντος Φ.Π.Α. συνολικού ποσού **19.125,72€**, καθώς στο πλαίσιο της συμφωνίας για την υπαγωγή της εταιρείας με την επωνυμία στη διαδικασία εξυγίανσης, σύμφωνα με τα άρθρα 99 επ. του ν.3588/2007, ορίστηκε ότι η οφειλέτρια εταιρεία, θα ικανοποιήσει μόνο ποσοστό **3%** της συνολικής οφειλής ποσού **421.473,62€** [Μη ουσιώδεις Πιστωτές – Παράρτημα Ε, σελ. 64 συμφωνίας εξυγίανσης] προς αυτήν, με διαγραφή του **97%** [408.829,41€ - Παράρτημα Δ, Μη Μεταβιβαζόμενο Παθητικό, σελ. 158 συμφωνίας εξυγίανσης] της συνολικής της απαίτησης.

Περαιτέρω σύμφωνα με την προσφεύγουσα εταιρεία, στο πλαίσιο της επικυρωθείσας συμφωνίας για την υπαγωγή της εταιρείας με την επωνυμία στη διαδικασία εξυγίανσης, σύμφωνα με τα άρθρα 99 επ. του ν.3588/2007, **κατέστη οριστικώς ανεπίδεκτο είσπραξης** το υπό κρίση υπόλοιπο, καθώς συμπεριλήφθηκε στις απαιτήσεις που δεν θα μεταβιβαστούν στη νέα εταιρεία και η προσφεύγουσα κρίθηκε ως μη ουσιώδης πιστωτής, συνεπώς σύμφωνα με την εν λόγω συμφωνία εξυγίανσης, οι απαιτήσεις της περιορίζονται κατά ποσοστό **97%** και ως εκ τούτου, ζητά την αναλογική εφαρμογή της ως άνω απόφασης του **ΣΤΕ υπ' αριθμ. 355/2019**, καθώς θεωρεί ότι η περίπτωση της αποτελεί ζήτημα ουσιωδώς όμοιο με αυτό της εν λόγω Απόφασης.

Επειδή περαιτέρω η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει, μεταξύ άλλων, τα κάτωθι:

(1) Την σχετική αίτηση «**άμεσης επικύρωσης συμφωνίας εξυγίανσης – μεταβίβαση επιχείρησης**» της εταιρείας ενώπιον του πολυμελούς πρωτοδικείου Αιγίου με παράθεση της από συμφωνίας εξυγίανσης της,

(2) Την υπ' αριθμ. Απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αιγίου με την οποία επικυρώθηκε η ως άνω συμφωνία εξυγίανσης,

(3) Πίνακα ανεξόφλητων λογαριασμών προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος κατά την (ημερομηνία αναφοράς) προς την εταιρεία συνολικής φορολογητέας αξίας **328.620,58€** και αναλογούν Φ.Π.Α. ποσού **19.727,23€**, μικτής δε αξίας, περιλαμβανομένων των συνεισπραττόμενων ποσών, συνολικού ποσού **420.916,21€**,

(4) Την υπ' αριθμ. πρωτ. βεβαίωση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών με την οποία βεβαιώνεται ότι, μέχρι και σήμερα, δεν έχει ασκηθεί προσφυγή από την προσφεύγουσα κατά του Ελληνικού Δημοσίου, σχετικά με την επιστροφή, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού Φ.Π.Α., που αντιστοιχεί στο διαγραφέν τμήμα των απαιτήσεων της κατά της εταιρείας

(5) Το υπ' αριθμ. πιστοποιητικό δικαστικής φερεγγυότητας (νομικά πρόσωπα) του Πρωτοδικείου Αιγίου, σύμφωνα με το οποίο για την εταιρεία με την επωνυμία βεβαιώνεται ότι:

- Κατά της προαναφερόμενης εταιρείας έχει εκδοθεί η υπ' αριθμ. Απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αιγίου σχετικά με την επικύρωση της συμφωνίας εξυγίανσης της του άρθρου 50 του ν.4738/2020,

- Κατά της προαναφερόμενης εταιρείας δεν έχει εκδοθεί απόφαση και δεν έχει κατατεθεί αίτηση για προληπτικά μέτρα του άρθρου 106^α του ν. 3588/2007,

- Κατά της προαναφερόμενης εταιρείας δεν έχει εκδοθεί απόφαση και δεν έχει κατατεθεί αίτηση πτώχευσης ή προληπτικών μέτρων του άρθρου 86 του ν. 4738/2020 ή του άρθρου 10 του ν. 3888/2007,
 - Κατά της προαναφερόμενης εταιρείας δεν έχει εκδοθεί απόφαση και δεν έχει κατατεθεί αίτηση περί λύσεως,
 - Κατά της προαναφερόμενης εταιρείας δεν έχει εκδοθεί απόφαση και δεν έχει κατατεθεί αίτηση υπαγωγής σε εκκαθάριση,
 - Κατά της προαναφερόμενης εταιρείας δεν έχει εκδοθεί απόφαση και δεν έχει κατατεθεί αίτηση υπαγωγής σε έκτακτη διαδικασία ρύθμισης υποχρεώσεων εμπόρων,
 - Κατά της προαναφερόμενης εταιρείας δεν έχει εκδοθεί απόφαση και δεν έχει κατατεθεί αίτηση για αναγκαστική διαχείριση,
 - Κατά της προαναφερόμενης εταιρείας δεν έχει εκδοθεί απόφαση και δεν έχει κατατεθεί αίτηση διορισμού εκκαθαριστή,
- (6) Το υπ' αριθμ. πιστοποιητικό του Γραμματέα του Πρωτοδικείου Αιγίου, σύμφωνα με το οποίο, πιστοποιείται ότι, μέχρι την προηγούμενη ημέρα, δεν είχε ασκηθεί κανένα τακτικό ή έκτακτο ένδικο μέσο κατά της υπ' αριθμ. Απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αιγίου (Εκουσία Δικαιοδοσία) από τον οποιονδήποτε,
- (7) Την από υπεύθυνη δήλωση (άρθρο 8 του ν. 1599/1986) του φορολογούμενου, όπου δηλώνεται ότι,
 «Υπό την ιδιότητά μου ως νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας με την επωνυμία και έδρα δηλώνω υπεύθυνα ότι το σύνολο των παραστατικών (λογαριασμών ηλεκτρικού ρεύματος) που αντιστοιχούν στην ανείσπρακτη απαίτηση της εν λόγω εταιρείας κατά της εταιρείας με την επωνυμία **συνολικού ποσού 348.337,81 Ευρώ** (συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α.) έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της εταιρείας και έχουν συμπεριληφθεί στις αντίστοιχες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., οι οποίες δεν έχουν τροποποιηθεί καθ' οιονδήποτε τρόπο με αποτέλεσμα τη μείωση των εισροών»,
- (8) Την από υπεύθυνη δήλωση (άρθρο 8 του ν. 1599/1986) του φορολογούμενου, όπου δηλώνεται ότι,
 «Υπό την ιδιότητά μου ως νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας με την επωνυμία και έδρα δηλώνω ότι ως προς την εν λόγω εταιρεία δεν έχει ανατραπεί λόγω καταγγελίας ή πλήρωσης κάποιας διαλυτικής αίρεσης η επικυρωθείσα δυνάμει της υπ' αριθμ. αποφάσεως του Πρωτοδικείου Αιγίου (Εκουσία Πολυμελούς) συμφωνία εξυγίανσης της εταιρείας με την επωνυμία και τον διακριτικό τίτλο που είχε ως αποτέλεσμα την οριστική διαγραφή του 97% των υποχρεώσεων της προς την άνω εταιρεία»,
- (9) Την υπ' αριθμ. διαταγή πληρωμής του Πρωτοδικείου Αθηνών η οποία εκδόθηκε ύστερα από την από αίτηση της προσφεύγουσας, κατά της εταιρείας με την επωνυμία από όπου προκύπτει ότι, η οφειλή της προαναφερόμενης εταιρείας, η οποία απορρέει από λογαριασμούς κατανάλωσης, οι οποίοι έχουν εκδοθεί έως και την **30/11/2021**, ανέρχεται στο ποσό των **292.324,12€** (συμπ. Φ.Π.Α.) **(305.539,63€** (μείον) Δημοτικός Φόρος, Δημοτικά Τέλη, Τέλος Ακίνητης Περιουσίας και ΕΡΤ, ποσού **13.215,51€**).
- (10) Τριάντα Πέντε (35) Λογαριασμούς Ηλεκτρικής Ενέργειας, μικτής αξίας **420.916,21€**, συνολικής αξίας ρεύματος ποσού **328.620,58€** με αναλογούντα Φ.Π.Α. (6%) ποσού **19.727,23€**, όπου φαίνεται εγγύηση ποσού **13.000,00€** που αφορά την υπ' αριθμ.

παροχή ηλεκτρικού ρεύματος και **11.738,00€** που αφορά την υπ' αριθμ.
παροχή ηλεκτρικού ρεύματος.

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 21** «Υποχρεώσεις προς ανέγγυους πιστωτές και τρόπος ρύθμισης αυτών» (σελ. 101 - 103) της επικυρωθείσας από το Δικαστήριο συμφωνίας εξυγίανσης, από την οποία καταλαμβάνεται και η προσφεύγουσα, οι υποχρεώσεις της εταιρείας προς τους «μη ουσιώδεις πιστωτές», μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα εταιρεία, διαγράφοντα σε ποσοστό 97%, ήτοι εν προκειμένω ποσό ύψους **408.829,41€ [421.473,62 € X 97%]**. Συνεπώς το εν λόγω ποσό της απαίτησης παραμένει ανεξόφλητο λόγω της υπαγωγής της ως άνω αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης στη διαδικασία εξυγίανσης.

Περαιτέρω δε, σύμφωνα με το ανωτέρω άρθρο και καθώς η προσφεύγουσα **συμπεριλαμβάνεται στους ανέγγυους και «μη ουσιώδεις πιστωτές»**, για τις υποχρεώσεις των οποίων προβλέπεται, «**μετά την αφαίρεση τυχόν χρεωστικών υπολοίπων, εφόσον αφορούν τον ίδιο πιστωτή**», η διαγραφή των υποχρεώσεων σε **ποσοστό 97%** και το δε υπόλοιπο σε ποσοστό **3%**, την εξόφλησή αυτού εφάπαξ τοις μετρητοίς, εντός δέκα ημερών από την ημερομηνία ολοκλήρωσης της συναλλαγής.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 60 του Ν. 4738/2020 η συμφωνία εξυγίανσης, από την επικύρωσή της, δεσμεύει το σύνολο των πιστωτών, οι απαιτήσεις των οποίων ρυθμίζονται από αυτή, ακόμη και αν δεν είναι συμβαλλόμενοι στη συμφωνία εξυγίανσης.

Περαιτέρω, στην **παρ. 21.9 του άρθρου 21** της από συμφωνίας εξυγίανσης προβλέπεται ότι, οποιοσδήποτε πιστωτής που δεν συμβάλλεται στην εν λόγω συμφωνία εξυγίανσης, είτε ουσιώδης είτε μη ουσιώδης, αλλά καταλαμβάνεται από αυτήν, αρνηθεί να εισπράξει το τελικό και κατόπιν της απομείωσης οφειλόμενο ποσό, δύναται το ποσό αυτό να προσφερθεί με δικαστικό επιμελητή, και αν και πάλι αρνηθεί ο εν λόγω πιστωτής να εισπράξει, δύναται η εταιρεία να προβεί σε παρακατάθεση αυτού στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, με την οποία παρακατάθεση θα εξοφλείται πλήρως η σχετική υποχρέωση τη εταιρείας έναντι του εν λόγω πιστωτή.

Επειδή επιπρόσθετα, αναφορικά με την «**οριστικότητα**» της μη είσπραξης των απαιτήσεων της προσφεύγουσας, αναφέρουμε ότι, σύμφωνα με το παράρτημα Γ «**Μη Μεταβιβαζόμενο Ενεργητικό**» (σελ. 157), της από συμφωνίας εξυγίανσης, προκύπτει ότι, στην «**εταιρεία**» παραμένει το, ήδη απομειωμένο κατά **663.375,13€** (πρόβλεψη απομείωσης συμμετοχών σε θυγατρικές), μη μεταβιβαζόμενο ενεργητικό, με υπόλοιπο κατά την ημερομηνία αναφορά, συνολικού ποσού **663.375,13€**, που αφορά συμμετοχή στην νομική οντότητα με την επωνυμία [ήδη διαγραφμένη από σύμφωνα με τον κλάδο εταιρειών του τμήματος Έφορου Εταιρειών Κύπρου],

Περαιτέρω σύμφωνα με τις, από ημερομηνία υποβολής, ετήσιες οικονομικές καταστάσεις για την ετήσια χρήση που έληξε την **31η Δεκεμβρίου 2021**, της εταιρείας, προκύπτει ότι,

-Στην σχετική σελ. 6, «ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΣΕ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΑΛΛΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ», αναφέρεται ότι,

«Η εταιρεία μας συμμετέχει στο κεφάλαιο με κατοχή 100% των μετοχών της εταιρείας με έδρα την Κύπρο. Η εν λόγω εταιρεία δεν έχει πλέον δραστηριότητα και βρίσκεται σε αδράνεια.»

-Στην σχετική σελ. 15, «1.2 Δομή Ομίλου», αναφέρεται ότι,
«Οι μετοχές τηςεξαγοράστηκαν τον Μάρτιο του 2016, συνεπώς το αποτέλεσμα της περιλαμβάνεται στην ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων από την ημερομηνία εκείνη.».

-Στην σχετική σελ. 33, «7.Επενδύσεις σε θυγατρικές», αναφέρεται ότι,
«Στο κονδύλι «Επενδύσεις σε θυγατρικές» περιλαμβάνεται συμμετοχή της στην θυγατρική εταιρεία ποσού € 1.704 χιλ. Η εταιρεία έχει προχωρήσει κατά την στιγμή της απόκτησης (χρήση 2016) σε απομείωση της αξίας της συμμετοχής της ποσού € 1.040 χιλ. Επιπλέον, στις η εταιρεία προέβη σε επιπλέον απομείωση της αξίας της εν λόγω επένδυσης ποσού € 663 χιλ. Η εν λόγω θυγατρική εταιρεία βρίσκεται πλέον σε αδράνεια και δεν έχει δραστηριότητα.».

-Στην σχετική σελ. 43, «22 Ζημία από απομείωση θυγατρικής», αναφέρεται ότι,
«Στο κονδύλι «Επενδύσεις σε θυγατρικές» περιλαμβάνεται συμμετοχή της στην θυγατρική εταιρεία ποσού € 1.704 χιλ. Στις η εταιρεία προέβη σε απομείωση της αξίας της εν λόγω επένδυσης ποσού € 663 χιλ. Η συγκεκριμένη απομείωση έχει απαλειφθεί στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Η εν λόγω θυγατρική εταιρεία βρίσκεται πλέον σε αδράνεια και δεν έχει κάποια δραστηριότητα.».

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 και συγκεκριμένα συμφωνείται η καταβολή αυτών σε ποσοστό 3% και διαγραφή αυτών σε ποσοστό 97%.

Συνεπώς λαμβάνοντας υπόψη, την ως ανωτέρω αναφερθείσα μη ύπαρξη ενεργητικού [συμμετοχή στην νομική οντότητα με την επωνυμία] το οποίο παραμένει στην εταιρεία και 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, 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 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 περαιτέρω, σύμφωνα με τους προσκομισθέντες λογαριασμούς ηλεκτρικής ενέργειας εκδόσεως της προσφεύγουσας, προκύπτει η είσπραξη συνολικού ποσού 445.806,46€, [ποσού 211.234,84€ που αφορά την υπ' αριθμ. παροχή από 12/11/2019 έως 18/08/2021 και ποσού 234.571,62€ που αφορά την υπ' αριθμ. παροχή από 14/08/2020 έως 18/08/2021], μεταξύ της διαφοράς, του «συνολικού ποσού πληρωμής» του προηγούμενου εκδοθέντα λογαριασμού και του αναγραφέντος ποσού του «προηγούμενου υπολοίπου» στον επόμενο εκδοθέντα λογαριασμό, καθώς επίσης περαιτέρω, και χρέωση τόκων υπερημερίας και χαρτοσήμου υπέρ της προσφεύγουσας εταιρείας, συνολικού ποσού 50.986,04€ [ποσού 16.253,10€ που αφορά την υπ' αριθμ. παροχή από 12/11/2019 έως 18/08/2021 και ποσού 34.732,94€ που αφορά την υπ' αριθμ. της υπ' αριθμ. παροχής από 14/08/2020 έως 18/08/2021].

Επειδή από τα ως άνω προκύπτει ότι η κατ' επίκληση από την προσφεύγουσα εταιρεία, υπ' αριθμ. απόφαση της Υπηρεσίας μας, στηρίζεται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων, τα οποία είναι όμοια με αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης, ως προς τον περιορισμό της φορολογητέας βάσης, υπό την προϋπόθεση της οριστικότητας της μη είσπραξης καθώς και της νομιμότητας επιστροφής του αναλογούντος Φ.Π.Α. ως αχρεωστήτως καταβληθέντος.

Συνεπώς προκύπτει καταρχάς ότι, η απαίτηση της προσφεύγουσας εταιρείας ως προς τον περιορισμό της φορολογητέας βάσης, υπό την προϋπόθεση της οριστικότητας της μη είσπραξης, και την νομιμότητα επιστροφής του αναλογούντος Φ.Π.Α. ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, **προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός**, επιφυλασσόμενης της δυνατότητας επανεκτιμήσεως της μειωθείσας βάσης επιβολής του φόρου προς το υψηλότερο, σε περίπτωση που υπάρξει μεταγενέστερη (εν όλω ή εν μέρει) καταβολή της αντιπαροχής.

Επειδή περαιτέρω, δεδομένου ότι σύμφωνα με τα προσκομισθέντα στοιχεία, **δεν προσδιορίστηκε ορθά από την προσφεύγουσα εταιρεία**, το ακριβές ποσό της μείωσης της βάσεως επιβολής του φόρου, καθώς, το συνολικό ποσό των **421.473,62€** (408.829,41€ ως μη μεταβιβαζόμενο παθητικό) που εμφανίζεται ως υπόλοιπο της προσφεύγουσας στην σχετική συμφωνία εξυγίανσης, περιλαμβάνει εκτός από την αξία της προμήθειας του ηλεκτρικού ρεύματος και του σχετικού Φ.Π.Α. και συνεισπραττόμενα (ΔΕΤΕ, ΕΡΤ, Δημοτικά Τέλη) από την προσφεύγουσα εταιρεία ποσά, καθώς επίσης, **και υπέρ αυτής, χρέωση τόκων υπερημερίας πλέον χαρτοσήμου συνολικού ποσού 50.986,04€, ποσό το οποίο περιλαμβάνεται, ήδη, στους προσκομισθέντες λογαριασμούς, αλλά και επιπλέον αυτού ποσό που τυχόν προκύπτει από το συνολικό ποσό των 376.848,29€, που αποτελεί το ανεξόφλητο υπόλοιπο προηγούμενων λογαριασμών ηλεκτρικού ρεύματος (ανεξόφλητο υπόλοιπο 214.754,40€ που αφορά την υπ' αριθμ. παροχή και ανεξόφλητο υπόλοιπο 162.093,89€ που αφορά την υπ' αριθμ. παροχή) και δεν δύναται να αποτελεί το εναπομένον αυτό υπόλοιπο, το ακριβές ποσό μείωσης της βάσης επιβολής φόρου, κατόπιν της κατά προτεραιότητα είσπραξης των τόκων υπερημερίας πλέον χαρτοσήμου ή και τον συμψηφισμό των εγγυήσεων συνολικού ποσού 24.738,00€, που αφορούν τις υπ' αριθμ. παροχές ηλεκτρικού ρεύματος, η χρέωση των οποίων δεν θα πραγματοποιούταν ελλείψει της φορολογητέας αυτής βάσης.**

Επειδή, ο υπολογισμός για τον περιορισμό της φορολογητέας βάσης, πρέπει να πραγματοποιηθεί, κατόπιν, αφαίρεσης από το συνολικό ποσό των **408.829,41€, [421.473,62€ X 97%]**, των λοιπών συνεισπραττόμενων από την προσφεύγουσα ποσών, των σχετικών τόκων υπερημερίας πλέον χαρτοσήμου και των χρηματικών εγγυήσεων, και όπως ο Προϊστάμενός της **Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών**, ασκώντας κατά νόμιμο τρόπο την εξουσία του, σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του ν.2859/2000, λαμβάνοντας επίσης υπόψη του τις διατάξεις περί έντοκης επιστροφής, και ελέγχοντας περαιτέρω τα αναφερόμενα στη παράγραφο Α.2 του με αριθ. πρωτ. ΔΕΕΦ Α 1165616 ΕΞ 2019/28-11-2019 εγγράφου της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας, σε συνδυασμό με τα σχετικά προβλεπόμενα φορολογικά και λογιστικά στοιχεία από την πλευρά της προσφεύγουσας εταιρείας, στο πλαίσιο εκτέλεσης του περιεχομένου της συμφωνίας εξυγίανσης και οριστικής διαγραφής της απαίτησης, να ικανοποιήσει το αίτημα της προσφεύγουσας, περί μείωσης της βάσης

επιβολής του φόρου, προβαίνοντας σε νέα εκκαθάριση του ποσού του φόρου αυτού, ο οποίος πρέπει να της επιστραφεί νομιμοτόκως.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία κατά το μέρος που αφορά τον περιορισμό της φορολογητέας βάσης και την νομιμότοκη επιστροφή του αναλογούντος Φ.Π.Α. ως αχρεωστήτως καταβληθέντος και την διενέργεια νέας εκκαθάρισης για τον προσδιορισμό των σχετικών ποσών, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στο υπόχρεο νομικό πρόσωπο.

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**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.