



Αθήνα, 30-5-2024

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 1712

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδέλφειας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), 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 **31-1-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» ΑΦΜ, με έδρα στο Αττικής επί της οδού , κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών επί της με αρ. πρωτ./25-10-2023 αίτησης επιστροφής ΦΠΑ φορολογικής περιόδου από 22-10-2013 έως 24-11-2016, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών.

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

Επί της από **31-1-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο

σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την πάροδο άπρακτου της περιόδου των ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών της υπ' άρ./25-10-2023 αίτησης επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ, απορρίφθηκε σιωπηρά το σχετικό αίτημα της προσφεύγουσας για επιστροφή ΦΠΑ συνολικού ποσού **218.909,94€**, το οποίο αναλογεί σε τιμολογηθείσες απαιτήσεις συνολικού ύψους **1.229.554,49€**, έναντι της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ για την φορολογική περίοδο από **22-10-2013 έως 24-11-2016**.

Ειδικότερα, με την υπ' αριθμ./ΕΠ/22-8-2022 Απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου (Διαδικασία Εκούσιας Δικαιοδοσίας) επικυρώθηκε η από **30-3-2022** Συμφωνία για την υπαγωγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ στη διαδικασία εξυγίανσης, σύμφωνα με τα άρθρα 31 επ. του ν.4738/2020 (ΠΡΟΠΤΩΧΕΥΤΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΞΥΓΙΑΝΣΗΣ) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει κατά το χρόνο υποβολής της αίτησης υπαγωγής σε εξυγίανση.

Ειδικότερα, η προσφεύγουσα εταιρεία, όπως επικαλείται, απέκτησε δια αγοράς, δυνάμει της από **26.01.2017 Σύμβασης Μεταβίβασης Επιχείρησης**, το μεγαλύτερο μέρος της τότε εταιρείας με την επωνυμία «.....» και διακριτικό τίτλο «.....» με αρ. ΓΕΜΗ και ΑΦΜ (και ήδη μετονομασθείσας σε «.....») οπότε, μεταξύ άλλων, απέκτησε τον κλάδο παραγωγής και πώλησης συμπεριλαμβανομένων και των εμπορικών απαιτήσεων από πελάτες του συγκεκριμένου κλάδου όπως η εταιρεία «.....». Οι εμπορικές απαιτήσεις κατά της «.....» μεταβιβάστηκαν με την από 26.01.2017 Σύμβαση στην προσφεύγουσα η οποία υπεισήλθε ως **ειδική διάδοχος** στο σύνολο των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων της τότε «.....» που αφορούν τον εξαγορασθέντα κλάδο παραγωγής και πώλησης υάλινων φιαλών. Η εταιρεία «.....» πριν την διάσπαση και εξαγορά του οικείου κλάδου αυτής από την προσφεύγουσα, διατηρούσε επί σειρά ετών εμπορική συνεργασία με την «.....» στην οποία προμήθευε

Οι συνολικές απαιτήσεις της προσφεύγουσας έναντι της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ, μετονομασθείσης ήδη σε «..... Α.Ε.», κατά το χρόνο υποβολής της αίτησης για υπαγωγή στη διαδικασία εξυγίανσης, ανήλθαν σε **1.806.317,00€**, ποσό το οποίο προέρχεται από ανεξόφλητα τιμολόγια της τότε εταιρείας «.....», συνυπολογιζόμενων και τον τόκων μέχρι 31.12.2021 (**ημερομηνία αναφοράς**), το οποίο όπως προκύπτει από το Παράρτημα 5 της συνημμένης στην από 30-3-2022 Συμφωνία Εξυγίανσης Κατάσταση Πιστωτών αναλύεται σε α) ποσό απαίτησης ύψους 906.000€ επ' ονόματι της εταιρείας «.....» και β) ποσό απαίτησης ύψους 900.317€ επ' ονόματι της προσφεύγουσας εταιρείας. Εκ της συνολικής απαίτησης **1.806.317,00€** το ποσό των **1.229.554,49€ (με ΦΠΑ)** προέρχεται από **114 ανεξόφλητα τιμολόγια** της εταιρείας «.....» για τα προϊόντα που προμήθευε την «.....» για την φορολογική περίοδο από 22-10-2013 έως 24-11-2016.

Η επικυρωθείσα από το Δικαστήριο συμφωνία εξυγίανσης περιλάμβανε για τους «Μη ουσιώδους πιστωτές», όπως η προσφεύγουσα Ανώνυμη Εταιρεία, την εξόφληση του 5% των απαιτήσεων των προμηθευτών-πιστωτών της «.....» με ΑΦΜ, και την οριστική διαγραφή του υπόλοιπου 95% των απαιτήσεών τους. Συνεπώς το επικαλούμενο ποσό της απαίτησης που παραμένει ανεξόφλητο λόγω της υπαγωγής της ως άνω αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης στη διαδικασία εξυγίανσης ανέρχεται σε **1.806.317,00€**, συνυπολογιζόμενων και των

νόμιμων τόκων υπερημερίας , ήτοι αξία ύψους **1.229.554,49€ (με ΦΠΑ)** με αναλογούντα Φ.Π.Α. ύψους **218.909,94€**.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης και την επιστροφή του αιτηθέντος ποσού ΦΠΑ, νομιμοτόκως από την υποβολή της αίτησης, προβάλλοντας τους κάτωθι 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. 355/2019 απόφασης του ΣτΕ.
2. Μη νόμιμη η σιωπηρή απόρριψη της αίτησης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών. Αρκούντως βέβαιη και μακροπρόθεσμη η μη καταβολή της οφειλής προς την εταιρεία στη συγκεκριμένη περίπτωση.

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 αριθ. **355/2019 Απόφαση του Β' τμήματος του ΣτΕ**, εξετάστηκε προσφυγή η οποία ασκήθηκε ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, και εισήχθη προς συζήτηση ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας κατ' εφαρμογή του άρθρου 1 παρ. 1 του ν. 3900/2010 (Α' 213), 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/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 προβλεπόμενων 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, 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 Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, σκέψεις 26 και 27, της 15ης Μαΐου 2014, Almos

Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, σκέψη 22, της 12ης Οκτωβρίου 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, σκέψη 26, της 20ής Δεκεμβρίου 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, σκέψη 32, της 3ης Ιουλίου 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, σκέψη 15 κ.ά.], ενώ, εξάλλου, παρέκκλιση από την τήρηση των κανόνων που διέπουν τη βάση επιβολής του φόρου με σκοπό τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης (άρθρο 273 της ίδιας οδηγίας) είναι επιτρεπτή μόνο στο απολύτως αναγκαίο βαθμό, ώστε τα λαμβανόμενα μέτρα να θίγουν όσο το δυνατόν λιγότερο τους σκοπούς και τις αρχές της εν λόγω οδηγίας και να μη χρησιμοποιούνται κατά τρόπο ώστε να διακυβεύεται η ουδετερότητα του Φ.Π.Α [βλ. τις προμνημονευθείσες αποφάσεις ΔΕΕ της 26ης Ιανουαρίου 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, σκέψη 28, της 15ης Μαΐου 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, σκέψη 38, της 12ης Οκτωβρίου 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, σκέψη 43 κ.ά.], β) του σκοπού για τον οποίο παρέχεται η, κατά την παράγραφο 2 του άρθρου 90 της ανωτέρω οδηγίας, ευχέρεια παρεκκλίσεως από το δικαίωμα μειώσεως της βάσης επιβολής του φόρου (που ισχύει μόνο στην περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής του τιμήματος), ο οποίος, ειδικότερα, συνίσταται στο να παρέχεται στα κράτη μέλη η δυνατότητα να αντιμετωπίζουν - υπό τον όρο 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 αβεβαιότητας [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/EK, 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. 355/2019 απόφασή του έκρινε ότι: «**Σκέψη 17.** Επειδή, εν όψει του μνημονευόμενου πραγματικού της κρινομένης υπόθεσης, καθώς και των γενομένων δεκτών στη σκέψη 14, για την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19 παρ. 5 α του ν.2859/2000, το Δικαστήριο κρίνει ότι η προσβαλλόμενη αρνητική πράξη της φορολογικής αρχής είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα, όπως βασίμως προβάλλεται με την κρινόμενη προσφυγή, απορριπτομένων ως αβασίμων όλων των περί του αντιθέτου ισχυρισμών της καθ' ης Αρχής. **Τούτο δε διότι οι ως άνω συνθήκες, τις οποίες επικαλέσθηκε και απέδειξε η προσφεύγουσα για την “οριστικότητα” της μη είσπραξης των 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 μείωσής τους κατά ποσοστό 50%) και η συνακόλουθη επικύρωσή τους από το πτωχευτικό δικαστήριο, με συνέπεια οι συμφωνίες αυτές να δεσμεύουν κατά νόμο και την ίδια, συνιστούσαν περίπτωση αρκούντως βέβαιης και μακροπρόθεσμης μη καταβολής του οφειλομένου σ' αυτήν τμήματος και, συνεπώς, το δικαίωμά της για μείωση της φορολογικής βάσης (και, εντεύθεν, μείωσης της οικείας φορολογικής οφειλής της) δεν μπορούσε να αποκλεισθεί.**

Για τον λόγο αυτό, η κρινόμενη προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή, να γίνουν δεκτές οι παρεμβάσεις, να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη σιωπηρή απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, στην οποία ενσωματώθηκε η σιωπηρή απόρριψη από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών της 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 μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου της προσφεύγουσας, να προβεί σε νέα εκκαθάριση του οφειλομένου από 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./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 ΕΞ 2019/28-11-2019 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας με θέμα «Καθορισμός διαδικασίας για την εφαρμογή της απόφασης ΣΤΕ 355/2019 στις περιπτώσεις υποκειμένων-εκδοτών τιμολογίων που καλύπτονται από την απόφαση/16.1.2017 του Πολ/λous Πρωτοδικείου, όπως έχει διορθωθεί και ισχύει» αναφέρεται ότι:

«Με την με υπ' αρ. 355/2019 απόφασή του, το Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣΤΕ), ερμήνευσε το άρθρο 19 παρ. 5α του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), αναφορικά με τη μείωση της φορολογητέας βάσης των υποκειμένων σε ΦΠΑ εκδοτών τιμολογίων που περιλαμβάνονται στην απόφαση/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 υπάρχει ενιαία αντιμετώπιση των υποκειμένων-επιχειρήσεων που καταλαμβάνονται από την απόφαση/16.1.2017 του Πολ/λous Πρωτοδικείου,

παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες:

A. 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 είσπραξης, 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 άσκηση 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. 355/2019 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 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 ορίζονται τα εξής:

«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 εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, με την υπ'/22-8-2022 Απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου (Διαδικασία Εκούσιας Δικαιοδοσίας) επικυρώθηκε η από 30-3-2022 Συμφωνία για την υπαγωγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ στη διαδικασία εξυγίανσης, σύμφωνα με τα άρθρα 31 επ. του ν.4738/2020 (ΠΡΟΠΤΩΧΕΥΤΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΞΥΓΙΑΝΣΗΣ) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει κατά το χρόνο υποβολής της αίτησης υπαγωγής σε εξυγίανση.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία τόσο με την με αρ. πρωτ./25-10-2023 αίτηση επιστροφής ποσού ΦΠΑ 218.909,94€ όσο και με την κατάθεση της παρούσας, επικαλείται ότι στο πλαίσιο της συμφωνίας για την υπαγωγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ στη διαδικασία εξυγίανσης, σύμφωνα με τα με τα άρθρα 31 επ. του ν.4738/2020, ορίστηκε ότι η οφειλέτρια εταιρεία θα ικανοποιήσει μόνο το 5% της συνολικής της οφειλής προς αυτήν, με διαγραφή του 95% της συνολικής της απαίτησης σε βάρος της, ήτοι ποσού 1.806.317,00€, συνυπολογιζόμενων και των νόμιμων τόκων υπερημερίας, ήτοι αξία ύψους 1.229.554,49€ (με ΦΠΑ) με αναλογούντα Φ.Π.Α. ύψους 218.909,94€ και ζητά την αναλογική εφαρμογή της διάταξης του αρθ.19 παρ.5^α Ν.2859/00 σε συνδυασμό με το αρθ.90 της οδηγίας 2006/112/EK περί ΦΠΑ.

Επειδή από την με αρ./22-8-2022 Απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου καθώς και από την επισυναπτόμενη από 30-3-2022 Συμφωνία εξυγίανσης και την συνημμένη κατάσταση πιστωτών, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα συμπεριλαμβάνεται στους «Μη ουσιώδους πιστωτές» με ποσό συνολικής απαίτησης κατά την 31-12-2021 ύψους 1.806.317,00€, η οποία αναλύεται σε α) ποσό απαίτησης ύψους 906.000€ επ' ονόματι της εταιρείας «.....» με κωδικό προμηθευτήκαι β) ποσό απαίτησης ύψους 900.317€ επ' ονόματι της προσφεύγουσας εταιρείας με κωδικό προμηθευτή (Παράρτημα 5 κατάστασης πιστωτών) και επίσης στην εν λόγω Απόφαση προβλέπεται η διαγραφή των εν λόγω απαιτήσεων κατά ποσοστό 95% και η κατά το υπόλοιπο 5% εξόφληση τους με εφάπαξ καταβολή εντός τριών (3) μηνών από την ημερομηνία ολοκλήρωσης συναλλαγής (Βλ. παρ. 24.2, 24.3 άρθρου 24 της Συμφωνίας εξυγίανσης, σελ.89).

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται ότι, στο πλαίσιο της επικυρωθείσας συμφωνίας για την υπαγωγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ στη διαδικασία εξυγίανσης, σύμφωνα με τα άρθρα 31 επ. του ν.4738/2020, πρόκειται να εισπράξει μέρος μόνο των τιμολογηθείσων απαιτήσεων της συνολικής αξίας **1.806.317,00€**, ήτοι ποσό ύψους **90.315,85€** που αντιστοιχεί σε ποσοστό ύψους 5% των συνολικών της απαιτήσεων, με απομείωση/διαγραφή του υπόλοιπου 95% των απαιτήσεων τους, ζητώντας την αναλογική εφαρμογή της ως άνω απόφασης του ΣΤΕ 355/2019, καθώς θεωρεί ότι η περίπτωση της αποτελεί ζήτημα ουσιωδώς όμοιο με αυτό της εν λόγω Απόφασης. Περαιτέρω, δοθέντος ότι εκ της συνολικής απαίτησης των 1.806.317€ το ποσό των 1.229.554,49€ (συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α.) προέρχεται από τα 114 ανεξόφλητα παραστατικά εκδόσεως της εταιρείας «.....», μετά την διαγραφή κατά 95% της συνολικής υποχρέωσης, το ποσό αυτό (1.229.554,49 Ευρώ) περιορίζεται αντιστοίχως και κατ' αναλογία σε $(1.229.554,49 \times 95\%) =$ **1.168.076,77€** (συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α.) εκ του οποίου ποσό **949.166,82 Ευρώ** αντιστοιχεί σε καθαρή αξία πωλήσεων και ποσό **218.909,95€** σε Φ.Π.Α. Συγκεκριμένα με την υπό εξέταση προσφυγή επικαλείται:

- Η εταιρεία θεωρεί ότι το εν λόγω ποσό Φ.Π.Α. εκροών με το οποίο έχει επιβαρυνθεί στο παρελθόν εξ ιδίων χρημάτων και του οποίου η είσπραξη διαφαίνεται μετά βεβαιότητος οριστικά αδύνατη λόγω της επικυρωθείσας συμφωνίας εξυγίανσης, θα έπρεπε να αχθεί σε αντίστοιχη μείωση της φορολογικής οφειλής της ίδιας .

- Η κρίση του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία καταλαμβάνει και την περίπτωση της , υιοθετήθηκε πλήρως και από τη Φορολογική Διοίκηση, η οποία έχει κάνει δεκτό πλήθος αιτημάτων περί μείωσης της φορολογητέας βάσης και επιστροφής του αναλογούντος Φ.Π.Α. κατ' επίκληση της ερμηνείας του Συμβουλίου της Επικρατείας και της διαδικασίας του άρθρου 19 παρ. 5α του Κώδικα Φ.Π.Α. και σύμφωνα με τα δικαιολογητικά που επισημάνθηκαν με τις με αρ. πρωτ. ΔΕΕΦ Α ΕΞ 2019 και ΔΕΕΦ Α ΕΞ 2020 Οδηγίες του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων για την περίπτωση της εξυγίανσης των άρθρων 99 επ. ΠτΚ δυνάμει της υπ' αριθμ.... /2017 απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου

- Παράλληλα, η ως άνω κρίση του Συμβουλίου της Επικρατείας έχει υιοθετηθεί πλήρως και από την Υπηρεσία μας (ενδεικτικά και μόνον από το έτος 2023: ΔΕΔ Αθ 1787/2023, 1541/2023, 748/2023, 685/2023 και 201/2023) και τα Διοικητικά Δικαστήρια (ενδεικτικά ΔΕφΠειρ 1168/2023, ΔΕφΑθ 1473/2021, 998/2020, 313/2010, ΔΠρΑθ 6554/2021) με τη νομολογία των οποίων έχουν γίνει δεκτά αιτήματα φορολογουμένων περί μείωσης της φορολογητέας βάσης κατ' άρθρο 19 παρ. 5α του Κώδικα Φ.Π.Α. και νομιμότοκης επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου προστιθέμενης αξίας, **συνεπεία επικυρωθείσας με δικαστική απόφαση συμφωνίας εξυγίανσης** και μεταβίβασης της επιχείρησης των αντισυμβαλλομένων τους, όπως και στην περίπτωση της.

- Από της επικυρώσεώς της με απόφαση Δικαστηρίου, η εκάστοτε συνομολογούμενη Συμφωνία Εξυγίανσης καθίσταται **δεσμευτική για όλους** (erga omnes) τους δανειστές/ πιστωτές της οφειλέτιδος εταιρείας, ήτοι ακόμη και για εκείνους που δεν είχαν συμβληθεί σε αυτήν (άρθρο 60 παρ. 1 του ν. 4738/2020). Συνεπώς, και στην περίπτωση της, η δικαστική επικύρωση κατέστησε την ΣΕ δεσμευτική ακόμη και για την μη συμβαλλόμενη εταιρεία, με αυτόθροη συνέπεια η διαγραφή κατά 95% της απαιτήσεως της να καταστεί από και διά της εν λόγω δικαστικής αποφάσεως **οριστική**, μη δυναμένης της προσφεύγουσας εταιρείας να αποστεί από την ως άνω ρύθμιση και να διεκδικήσει τμήμα έστω της διαγραφείσας απαίτησης.

Επειδή η προσφεύγουσα προς απόδειξη του ισχυρισμού της, προσκομίζει, μεταξύ άλλων, με την παρούσα προσφυγή τα κάτωθι:

-Την με αριθ. /11-5-2022 κατατεθείσα Αίτηση Επικύρωσης Συμφωνίας Εξυγίανσης (σχετ. 418.1-422.3),

-Την από 30-3-2022 Συμφωνία Εξυγίανσης με συνημμένη τη κατάσταση πιστωτών (σχετ. 310.2-317.6),

-Την υπ' αριθ. /2022 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου περί επικύρωσης της από 30-3-2022 Συμφωνίας Εξυγίανσης (σχετ. 523.1 & 524.2),

- Το υπ' αριθμ. /23-10-2023 πιστοποιητικό του Πρωτοδικείου περί μη κατάθεσης τακτικών ή εκτάκτων ενδίκων μέσων κατά της αριθ. /ΕΠ/2022 απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου (σχετ. 5Α)

-Το υπ' αριθμ. /10-1-2024 πιστοποιητικό δικαστικής φερεγγυότητας του Πρωτοδικείου προς την εξυγιανθείσα εταιρεία περί μη κήρυξης σε πτώχευση ούτε εκκρεμεί σε βάρος της σχετική αίτηση (σχετ. 19)

-Υπεύθυνες Δηλώσεις των νόμιμων εκπροσώπων της προσφεύγουσας εταιρείας με τις οποίες δηλούται ότι ως προς την εταιρεία δεν έχει ανατραπεί λόγω καταγγελίας ή πλήρωσης κάποιας διαλυτικής αίρεσης η επικυρωθείσα δυνάμει της υπ' αριθμ. /22.08.2022 απόφαση του ΠολΠρΒερ (Εκουσία) ΣΕ καθώς και ότι το σύνολο των παραστατικών εκδόσεως «.....» συνολικού ποσού 1.229.554,49€ έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της εταιρείας και έχουν συμπεριληφθεί στις αντίστοιχες περιοδικές δηλώσεις (σχετ. 186.2, 167.2, 1637.1, 1839.1)

-Την υπ' αριθμ..... /30-1-2024 Βεβαίωση από το Διοικητικό Εφετείο αναφορικά με τη μη άσκηση από την προσφεύγουσα εταιρεία διοικητικής προσφυγής με αντικείμενο την επιστροφή ως αχρεωστήτως καταβληθέντος του ποσού Φ.Π.Α. εκρών που αντιστοιχεί στο οριστικώς διαγραφέν τμήμα των απαιτήσεων κατά της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ(σχετ. 205)

-Την από 28-9-2023 επιστολή διαγραφής οφειλών από την εταιρεία «.....» με ΑΦΜκαι ήδη «..... ΑΕ» προς την προσφεύγουσα εταιρεία (σχετ. 11),

- Πίνακα ανεξόφλητων παραστατικών με την ανείσπρακτη απαίτηση της εταιρείας (σχετ. 12).

- Τα ανεξόφλητα παραστατικά της εταιρείας «.....» (σχετ. 13α & 13β)

- Λογιστική εγγραφή της προσφεύγουσας εταιρείας αναφορικά με την ανείσπρακτη απαίτησή της (σχετ. 14).

-Την από 26-1-2017 Σύμβαση Μεταβίβασης Επιχείρησης καθώς και Σύμβαση εκχώρησης απαιτήσεων και εκχώρησης απαιτήσεων προς είσπραξη μεταξύ της προσφεύγουσας και της «ΓΙΟΥΛΑ ΑΕ» (σχετ. 1 & 2).

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 απαιτήσεών της έναντι της αντισυμβαλλόμενης εταιρείας, και συγκεκριμένα συμφωνείται η καταβολή του 5% των απαιτήσεων της και η αποδοχή απομείωσης/διαγραφής του υπόλοιπου 95% 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 απαιτήσεών 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 υφιστάμενης απαίτησης κατά τη 31.12.2021 έναντι της υπό εξυγίανση εταιρείας, δεδομένου ότι και η ίδια αιτείται, αναλογικά με την απόφαση του ΣΤΕ, τον περιορισμό της φορολογητέας βάσης επί τη βάση αυτής, προβάλλοντας ως «απίθανη» την εξόφληση αυτής. και επιφυλασσόμενης 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 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 ΚΦΔ (αρθ. 52 νέου 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 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 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, 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 ως προς την υπαγωγή της υπό κρίση περίπτωσης στο σκεπτικό της ως άνω απόφασης του ΣτΕ καθόσον αφορά ζήτημα ουσιωδώς όμοιο με αυτό της εν λόγω Απόφασης και ως προς τη διαπίστωση των πραγματικών δεδομένων αναφορικά με το ύψος της απαίτησης για την οποία συντρέχει περίπτωση διαγραφής σε ποσοστό ύψους 95%, ο Προϊστάμενός της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, ασκώντας κατά νόμιμο τρόπο την εξελεγκτική του αρμοδιότητα 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 μειώσεως 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 υποβολής **31-1-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» 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.

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών¹**

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

**Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.