



Αθήνα, 09/01/2025

Αριθμός απόφασης: 31

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/Τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / Τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την απόκαι με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με έδρα στη κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης της απόκαι με κωδικό αιτήματοςεπιφύλαξης που συνυποβλήθηκε με την με την υπ' αριθμ.τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ περιόδου 01/11/2020-30/11/2020 (αρ. καταχ. taxisnet:), καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τα με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔκαι ΔΕΔσυμπληρωματικά υπομνήματα της προσφεύγουσας εταιρείας.
6. Τις απόψεις του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθμ.τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ περιόδου 01/11/2020-30/11/2020 με επιφύλαξη που έλαβε κωδικό αιτήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ), θεωρώντας ότι βάσιμα έχει δικαίωμα, ερειδόμενο στο ευρωπαϊκό δίκαιο, να μειώσει το ΦΠΑ εκρών επί της αξίας των αγαθών και υπηρεσιών που πώλησε και παρέδωσε στην ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία Ειδικότερα, η προσφεύγουσα εταιρεία με την ως άνω επιφύλαξη επιφυλάχθηκε όσον αφορά το δικαίωμά της να προβεί σε μείωση του ΦΠΑ εκρών συνολικού ποσού 1.405.268,03 ευρώ, ο οποίος αντιστοιχεί και επιβάρυνε την αξία των αγαθών που πώλησε και παρέδωσε στην, το τίμημα των οποίων, όμως, εν τέλει δεν καταβλήθηκε ούτε πρόκειται να καταβληθεί στο σύνολό του από αυτήν (καθαρή αξία ανεξόφλητων τιμολογίων 9.734.283,74 ευρώ πλέον ΦΠΑ 1.405.268,03 ευρώ πλέον ειδικού τέλους ταξινόμησης 744.207,74 ευρώ, το οποίο δε συνυπολογίζεται στη φορολογητέα βάση για σκοπούς επιβολής ΦΠΑ και τέλους χαρτοσήμου 3.509,91 ευρώ = σύνολο ανεξόφλητης απαίτησης 11.887.269,43 ευρώ. Συνεπώς, σύμφωνα με την προσφεύγουσα, θα έπρεπε να μειώνεται αντίστοιχα η αρχική φορολογητέα βάση των πωλήσεων, ώστε η εταιρεία να έχει το δικαίωμα επιστροφής του αναλογούντος ΦΠΑ 1.405.268,03 ευρώ επί του ανεξόφλητου υπολοίπου.

Ως εκ τούτου, με την απόυποβληθείσα επιφύλαξή της, η προσφεύγουσα εταιρεία αιτήθηκε τα εξής:

1. Να γίνει δεκτή στο σύνολό της η επιφύλαξή της.
2. Να της αναγνωριστεί ότι έχει δικαίωμα μείωσης της φορολογητέας βάσης κατά το ποσό 9.734.283,74 ευρώ που αφορά το τίμημα των αγαθών (και υπηρεσιών) εμπορίας που πώλησε και παρέδωσε προς την εταιρεία με την επωνυμία και το οποίο εν τέλει ουδέποτε εισέπραξε και πιθανολογείται βάσιμα ότι δεν πρόκειται να εισπράξει από αυτήν (συνολικό ποσό που δε θα καταβληθεί συμπεριλαμβανομένου 11.887.269,43 ευρώ, αναλυόμενο σε καθαρή αξία 9.734.283,74 ευρώ, ΦΠΑ 1.405.268,03 ευρώ, ειδικό τέλος ταξινόμησης 744.207,74 ευρώ και τέλος χαρτοσήμου 3.509,91 ευρώ).
3. Να της επιστραφεί εντόκως ως αχρεωστήτως καταβληθείς ο ΦΠΑ ποσού 1.405.268,03 ευρώ που αντιστοιχεί στην ως άνω μείωση της φορολογητέας βάσης και που αποδόθηκε από αυτήν με τη συνυποβαλλόμενη τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ περιόδου Νοεμβρίου 2020 (01/11/2020-30/11/2020) και η οποία υποβλήθηκε ηλεκτρονικά μέσω δικτύου taxisnet (αρ. καταχ.) από την καταβολή του, με το επιτόκιο του άρθρου 52 παρ. 4 του ν.5104/2024.

Με την πάροδο απράκτου τριμήνου, ο Προϊστάμενος του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. απέρριψε σιωπηρώς την ως άνω επιφύλαξη και η προσφεύγουσα εταιρεία, υπέβαλε την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, με την οποία ζητά:

α) να ακυρωθεί εν όλω, άλλως να εξαφανισθεί η τεκμαιρόμενη σιωπηρή απόρριψη από τον Προϊστάμενο του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. της νόμιμης, ειδικής και αιτιολογημένης απόεπιφύλαξης που συνυποβλήθηκε με την υπ' αριθμ.τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ περιόδου 1.11.2020-30.11.2020 (αρ. καταχ. taxisnet:),

β) να αναγνωρισθεί ότι η εταιρεία έχει δικαίωμα μείωσης της φορολογητέας βάσης κατά το ποσό των 9.734.283,74 ευρώ που αφορά στο τίμημα των αγαθών (και υπηρεσιών) εμπορίας που πώλησε και παρέδωσε στην - και το οποίο εν τέλει ουδέποτε εισέπραξε και πιθανολογείται βάσιμα ότι δεν πρόκειται να εισπράξει από αυτήν (συνολικό ποσό που δε θα καταβληθεί συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ 11.887.269,43 ευρώ, αναλυόμενο σε καθαρή αξία 9.734.283,74 ευρώ, ΦΠΑ 1.405.268,03 ευρώ, Ειδικό Τέλος Ταξινόμησης 744.207,74 ευρώ και τέλος χαρτοσήμου 3.509,91 ευρώ,

γ) να της επιστραφεί, ως αχρεωστήτως καταβληθέν, ΦΠΑ ποσού 1.405.268,03 ευρώ με το νόμιμο τόκο από την ημερομηνία καταβολής αυτού, άλλως από την ημερομηνία υποβολής της υπ' αριθμ.τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ περιόδου 1.11.2020-30.11.2020 (αρ. καταχ. taxisnet:) στιςμε επιφύλαξη (κωδικός αιτήματος), άλλως από την ημερομηνία κατάθεσης της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, με το επιτόκιο του άρθρου 52 παρ. 4 του ν. 5104/2024 και της απόφασης Υπουργού Οικονομικών ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 31.12.20213, όπως ισχύει,

προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η Εταιρεία δεν υποχρεούται να αποδώσει προς το Ελληνικό Δημόσιο ΦΠΑ που αναλογεί στο ανεξόφλητο υπόλοιπο, συνεπώς δικαιούται να ζητήσει την επιστροφή του ήδη καταβληθέντος τέτοιου ποσού ΦΠΑ. Τούτο διότι υπό τις πραγματικές περιστάσεις των υπό κρίση συναλλαγών υφίσταται ήδη και για χρονικό διάστημα σχεδόν τετραετίας από τη λήξη της προθεσμίας πληρωμής την 01-11-2020 σύμφωνο με την Συμφωνία Αναδιάταξης εύλογη πιθανότητα ότι το χρέος ουδέποτε θα εξοφληθεί (κατ' ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των εφαρμοστέων διατάξεων (του άρθρου 19) του ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) και των αντίστοιχων διατάξεων (των άρθρων 73 , 79 και 90) της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 σχετικά με το κοινό σύστημα ΦΠΑ (Οδηγία ΦΠΑ) όπως αυτές έχουν ερμηνευθεί από το Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣΤΕ) και το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ).

- Οι διατάξεις του άρθρου 19 του Κώδικα ΦΠΑ αντίκεινται στις διατάξεις των άρθρων 73 και 90 της Οδηγίας ΦΠΑ: Το άμεσο αποτέλεσμα της διάταξης του άρθρου 90 της Οδηγίας ΦΠΑ.

Περαιτέρω η προσφεύγουσα εταιρεία με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔσυμπληρωματικό υπόμνημά της προσκόμισε σε USB stick το σύνολο των τιμολογίων του παραρτήματος που μνημονεύεται στην προσφυγή της, και στη συνέχεια με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔσυμπληρωματικό υπόμνημα προσκόμισε: α) αντίγραφο της από 24/10/2024 έκθεσης ανεξάρτητου τεχνικού συμβούλου από την εταιρεία και β) αντίγραφο της από αίτησης πτώχευσης της εταιρείας κατά της ανώνυμης εταιρείας η οποία κατατέθηκε στις ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών (Εκούσια Δικαιοδοσία).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 2859/2000 “Φορολογητέα αξία στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών”:

«1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.

.....
«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, το άρθρο 90 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ ΦΠΑ προβλέπει ότι «δεδομένου ότι ο ΦΠΑ δεν αποτελεί βάρος για την επιχείρηση και πρέπει να εξασφαλίζεται η ουδετερότητα ως προς την φορολογική επιβάρυνση της οικονομικής δραστηριότητας» (ενδεικτικά αποφάσεις ΔΕΕ στις υποθέσεις C-337/13 και C-588/10). Ειδικότερα, η θεμελιώδης αρχή που απορρέει τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 90 αυτής μεταφέρθηκε στο εσωτερικό δίκαιο με το άρθρο 19 του ΚΦΠΑ.

Επειδή, με την αριθμ. 355/2019 απόφαση του β' τμήματος του ΣτΕ εξετάστηκε προσφυγή η οποία ασκήθηκε ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, και εισήχθη προς συζήτηση ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας κατ' εφαρμογή του άρθρου 1 παρ. 1 του ν.3900/2010 (Α' 213), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 40 του ν. 4055/2012 (Α' 51) και τροποποιήθηκε με το άρθρο 15 παρ. 4 του ν. 4446/2016 (Α' 240), κατόπιν της 18/12.6.2018 πράξης της οικείας Επιτροπής του Δικαστηρίου.

Επειδή, με την ως άνω 18/2018 πράξη της Επιτροπής του άρθρου 1 παρ. 1 του ν.3900/2010 έγινε δεκτό ότι με την υπό κρίση προσφυγή τίθενται τα γενικότερου ενδιαφέροντος ζητήματα (τα οποία έχουν συνέπειες για ευρύτερο κύκλο προσώπων) της πλημμελούς μεταφοράς της διάταξης του άρθρου 90 παρ. 1 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ (σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας) στο εσωτερικό δίκαιο, κατά το μέρος που η περίπτωση της ολικής ή μερικής μη καταβολής του τιμήματος από τον αντισυμβαλλόμενο δεν περιλαμβάνεται μεταξύ των προβλεπομένων στη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 19 του ν. 2859/2000 περιπτώσεων μείωσης της φορολογικής βάσης, της ερμηνείας της διατάξεως της παρ. 5α του ίδιου άρθρου και νόμου (η οποία, κατά τη διατύπωσή της, επιτρέπει τη μείωση όταν, μετά τη διενέργεια των φορολογητέων πράξεων, "διαπιστώνεται ότι η απαίτηση κατέστη οριστικά ανεπίδεκτη εισπράξεως, λόγω θέσεως επιχείρησης στη διαδικασία ειδικής εκκαθάρισης κατά τα άρθρα 46 και 46α του ν.1892/1990"), καθώς και της συμβατότητας της ρύθμισης της τελευταίας αυτής

διάταξης με τις αρχές της ουδετερότητας του φόρου και της αναλογικότητας, εν όψει και των οριζομένων 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/ΕΚ και έκφραση της οποίας αποτελεί και η διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 90 αυτής, ότι η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην πράγματι ληφθείσα αντιπαροχή και ότι, ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράξει ως ΦΠΑ ποσό υψηλότερο εκείνου που εισέπραξε ο υποκείμενος στον φόρο [βλ. την παρατεθείσα στη σκέψη 8 απόφαση ΔΕΕ της 23ης Νοεμβρίου 2017, Enzo Di Maura, C-246/16, σκέψεις 13 και 14, καθώς και τις αποφάσεις της 26ης Ιανουαρίου 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, σκέψεις 26 και 27, της 15ης Μαΐου 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, σκέψη 22, της 12ης Οκτωβρίου 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, σκέψη 26, της 20ής Δεκεμβρίου 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, σκέψη 32, της 3ης Ιουλίου 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, σκέψη 15 κ.ά.], ενώ, εξάλλου, παρέκκλιση από την τήρηση των κανόνων που διέπουν τη βάση επιβολής του φόρου με σκοπό τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης (άρθρο 273 της ίδιας οδηγίας) είναι επιτρεπτή μόνο στο απολύτως αναγκαίο βαθμό, ώστε τα λαμβανόμενα μέτρα να θίγουν όσο το δυνατόν λιγότερο τους σκοπούς και τις αρχές της εν λόγω οδηγίας και να μη χρησιμοποιούνται κατά τρόπο ώστε να διακυβεύεται η ουδετερότητα του Φ.Π.Α [βλ. τις προμνημονευθείσες αποφάσεις ΔΕΕ της 26ης Ιανουαρίου 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, σκέψη 28, της 15ης Μαΐου 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, σκέψη 38, της 12ης Οκτωβρίου 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, σκέψη 43 κ.ά.], β) του σκοπού για τον οποίο παρέχεται η, κατά την παράγραφο 2 του άρθρου 90 της ανωτέρω οδηγίας, ευχέρεια παρεκκλίσεως από το δικαίωμα μειώσεως της βάσης επιβολής του φόρου (που ισχύει μόνο στην περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής του τιμήματος), ο οποίος, ειδικότερα, συνίσταται στο να παρέχεται στα

κράτη μέλη η δυνατότητα να αντιμετωπίζουν - υπό τον όρο 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 Ingtlan Lizing, 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 ιδιαίτερος πιθανή παρατεταμένη χρονική διάρκεια της μη καταβολής, επιφυλασσομένης, ωστόσο, της δυνατότητας επανεκτιμήσεως της (κατά τα ανωτέρω μειωθείσας) βάσης επιβολής του φόρου προς το υψηλότερο, σε περίπτωση που υπάρξει μεταγενέστερη (εν όλω ή εν μέρει) καταβολή της αντιπαροχής. Τέτοια περίπτωση “ολικής ή μερικής μη πληρωμής της τιμής”, που δικαιολογεί την ανάλογη μείωση της βάσης επιβολής του Φ.Π.Α., συνιστά, κατ’ αρχήν, και η επίκληση (και προσκόμιση ενώπιον της φορολογικής αρχής) από τον υποκείμενο στον φόρο της σύναψης, μετά τη διενέργεια των φορολογητέων πράξεων, συμφωνίας εξυγίανσης μεταξύ του αφερέγγυου οφειλέτη και των πιστωτών του, καταρτισθείσας υπό τους όρους του Πτωχευτικού Κώδικα και επικυρωθείσας από το πτωχευτικό δικαστήριο, με περιεχόμενο, μεταξύ άλλων, τη μείωση των απαιτήσεων έναντι του οφειλέτη. Και τούτο διότι η εν λόγω συμφωνία, η οποία, υπό τις ως άνω προϋποθέσεις, είναι δεσμευτική κατά νόμο για όλους τους πιστωτές οι απαιτήσεις των οποίων ρυθμίζονται από αυτήν και τους οποίους, επομένως, εμποδίζει να ζητήσουν την πλήρη εξόφληση των απαιτήσεών τους, συνιστά, κατ’ αρχήν, επαρκή απόδειξη ότι η μη καταβολή του τμήματος των απαιτήσεων που υπόκεινται στην πραγματοποιηθείσα ρύθμιση (και συνεπώς, και η αντίστοιχη μη είσπραξη της σχετικής αντιπαροχής) είναι αρκούντως βέβαιη και μακροπρόθεσμη, παρέχοντας, έτσι, στον υποκείμενο στον φόρο προμηθευτή αγαθών (ή πάροχο υπηρεσιών) τη δυνατότητα να ανακτήσει το συνολικό ποσό του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ που κατέβαλε στη φορολογική αρχή για μη εξοφληθείσες απαιτήσεις · σε κάθε περίπτωση η ως άνω ερμηνεία ουδόλως παρεμποδίζει την, κατ’ εφαρμογήν του μηχανισμού διακανονισμού των εκπτώσεων (άρθρο 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, 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 ΣτΕ 355/2019 στις περιπτώσεις υποκειμένων-εκδοτών τιμολογίων που καλύπτονται από την απόφαση 8/16.1.2017 του Πολ/λούς Πρωτοδικείου Αθηνών, όπως έχει διορθωθεί και ισχύει» αναφέρεται ότι:

«Με την με υπ' αρ. 355/2019 απόφασή του, το Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣτΕ), ερμήνευσε το άρθρο 19 παρ. 5α του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), αναφορικά με τη μείωση της φορολογητέας βάσης των υποκειμένων σε ΦΠΑ εκδοτών τιμολογίων που περιλαμβάνονται στην απόφαση 8/16.1.2017 του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών στην περίπτωση υπαγωγής του αντισυμβαλλόμενου λήπτη του τιμολογίου σε διαδικασία εξυγίανσης των άρθρων 99 επ. του ΠτΚ (ν. 3588/2007). Το ΣτΕ, με την παραπάνω απόφασή του, ακύρωσε τη σιωπηρή απόρριψη από τη Διοίκηση της επιφύλαξης που είχε υποβάλει με τη δήλωσή της η υποκείμενη στον ΦΠΑ επιχείρηση περί της υποχρέωσής της να αποδώσει το σύνολο του ΦΠΑ επί απαιτήσεως, κατά το μέρος που αυτή κατέστη οριστικά ανεπίδεκτη εισπράξεως και ανέπεμψε την υπόθεση στην αρμόδια ΔΟΥ προκειμένου ο Προϊστάμενος αυτής να ικανοποιήσει το αίτημα της επιχείρησης περί μείωσης της φορολογητέας βάσης.

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

.....».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία διατηρούσε από το έτος 2007 υπό την επωνυμία και προ της ως άνω συγχωνεύσεως δι' απορροφήσεως, εμπορική συνεργασία με την ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία, στα πλαίσια της οποίας είχε αναλάβει την υποχρέωση να προμηθεύσει, έναντι ανταλλάγματος, την τελευταία με φορτηγά οχήματα και υπερκατασκευές ειδικής εμπορικής χρήσης. Από την ανωτέρω εμπορική συνεργασία, απέρρευσε η ληξιπρόθεσμη, εκκαθαρισμένη και απαιτητή σήμερα απαίτησή της (ως καθολικής διαδόχου καταρχήν της και στη συνέχεια κατόπιν της μετονομασίας της λόγω και της πρόσφατης μεταβολής του μοναδικού μετόχου αυτής) κατά της, συνολικού ποσού 11.887.269,43 ευρώ πλέον τόκων υπερημερίας από τον Νοέμβριο 2020, οπότε και αυτή κατέστη ληξιπρόθεσμη. Στο ως άνω ανεξόφλητο ποσό αντιστοιχεί ποσό ΦΠΑ ύψους 1.405.268,03 ευρώ, το οποίο έχει εμπροθέσμως αποδοθεί στο Δημόσιο μέσω των αντίστοιχων περιοδικών δηλώσεων που υποβλήθηκαν για τη φορολογική περίοδο έκδοσης των οικείων τιμολογίων. Όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα εταιρεία πλέον η έχει περιέλθει αναμφίβολα σε μόνιμη κατάσταση παύσης των πληρωμών και γενική αδυναμία να εξοφλήσει τις ληξιπρόθεσμες εμπορικές υποχρεώσεις της λόγω έλλειψης ρευστότητας, αφού δεν ασκεί εμπορική δραστηριότητα, καθώς, όπως προκύπτει από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της των τελευταίων ετών η εταιρεία δεν πραγματοποιεί κύκλο εργασιών. Ως εκ τούτου αναφέρει

ότι έχει δικαίωμα μείωσης της φορολογητέας βάσης κατά το ποσό των 9.734.283,74 ευρώ που αφορά στο τίμημα των αγαθών (και υπηρεσιών) εμπορίας που πώλησε και παρέδωσε στην και το οποίο εν τέλει ουδέποτε εισέπραξε και πιθανολογείται βάσιμα ότι ούτε και πρόκειται να εισπράξει από την, και συνεπώς έχει και δικαίωμα επιστροφής του αναλογούντος ΦΠΑ ποσού 1.405.268,03 ευρώ ως αχρεωστήτως καταβληθέντος.

Επειδή, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του ν. 2859/2000, ο οποίος έχει ενσωματώσει το ευρωπαϊκό νομοθετικό πλαίσιο στην εθνική έννομη τάξη, και ειδικότερα τη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 5α του εν λόγω νόμου, προβλέπεται η μείωση της φορολογητέας βάσης σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής του συμφωνηθέντος τιμήματος αποκλειστικά και μόνο σε περίπτωση θέσης της οφειλέτιδας επιχείρησης σε ειδική εκκαθάριση ως πρόσθετη προϋπόθεση πέραν του ότι η απαίτηση θα πρέπει να έχει καταστεί οριστικά ανεπίδεκτη είσπραξης.

Επειδή, η επικαλούμενη υπ' αριθμ. 355/2019 απόφαση του ΣτΕ που ερμήνευσε το άρθρο 19 παρ. 5α του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) αφορά τη μείωση της φορολογητέας βάσης των υποκειμένων σε ΦΠΑ εκδοτών τιμολογίων που περιλαμβάνονται στην απόφαση 8/16.1.2017 του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών στην περίπτωση υπαγωγής του αντισυμβαλλόμενου λήπτη των τιμολογίων σε διαδικασία εξυγίανσης των άρθρων 99 επ. του ΠτΚ, ήτοι μετά τη σύναψη 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, με βάση τα ανωτέρω, δε δύναται να ληφθεί υπόψη η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα εταιρεία απόφαση του ΣτΕ, καθόσον οι παραδοχές της ερείδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων, τα οποία, σε κάθε περίπτωση, διαφέρουν από αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης και συγκεκριμένα η ως άνω απόφαση, αφορά τη διαδικασία εξυγίανσης, η οποία έχει επικυρωθεί από δικαστική απόφαση, στο πλαίσιο συνέχισης της δραστηριότητας και της ύπαρξης της επιχείρησης, και στο πλαίσιο αυτό επίσης συμφωνείται η μείωση των ανείσπρακτων απαιτήσεων των πιστωτών. Η υπό κρίση περίπτωση δεν ταυτίζεται με τα πραγματικά δεδομένα της επικαλούμενης απόφασης του ΣτΕ καθώς από τα στοιχεία του φακέλου δεν έχει εκδοθεί δικαστική απόφαση που να επικυρώνει κάποια σχετική συμφωνία εξυγίανσης μεταξύ των δύο εταιριών, ούτε άλλωστε προκύπτει η ως άνω εταιρεία να έχει τεθεί σε παύση πληρωμών, ως προβάλλει η προσφεύγουσα ή σε άλλο σχετικό ειδικό καθεστώς εκκαθάρισης.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται πλημμελή ενσωμάτωση και εφαρμογή από την Ελλάδα της Οδηγίας ΦΠΑ, με την οποία παραβιάζονται οι τρεις θεμελιώδεις αρχές που διέπουν συνολικά τη λειτουργία και εφαρμογή του ΦΠΑ, ωστόσο, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Εν προκειμένω, η φορολογική αρχή δεσμεύεται από τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 2859/2000 σχετικά με τη φορολογητέα αξία στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της απόκαι με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης της από και με κωδικό αιτήματοςεπιφύλαξης που συνυποβλήθηκε με την με την υπ' αριθμ.τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ περιόδου 01/11/2020-30/11/2020 (αρ. καταχ. taxisnet:).

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.