



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Αθήνα 08.01.25



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:18

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312346

Email : 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 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.)», , όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3)Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ Τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4)Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμίακαι δ.τ., με ΑΦΜ , νομίμως εκπροσωπούμενης με έδρα κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης, της υπ' αριθμ. πρωτ.αίτησης μείωσης φορολογικής βάσης (κατ' άρθρο 19 παρ. 5^Α του ν.2859/2000) και επιστροφής φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΔΕ Αττικής, συνολικού ποσού

21.664,09 € που αφορά ανεξόφλητα τιμολόγια που εξέδωσε προς την εταιρεία με την επωνυμίακαι τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5) Το υπ' αριθ' πρωτ. ΔΕΔσυμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.

6) Τις απόψεις του ΚΕΦΟΔΕ Αττικής.

7) Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και δ.τ.», με ΑΦΜ, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα εταιρεία πραγματοποίησε εμπορικές συναλλαγές με τους πελάτες της α)αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ προς την οποία εξέδωσε ένδεκα (11) τιμολόγια επί πιστώσει καθαρής αξίας 79.533,83 € πλέον ΦΠΑ ποσού 19.088,11 €, ήτοι συνολικό ποσό **98.621,94 €** τα οποία τυγχάνουν ανεξόφλητα έως σήμερα και ως εκ τούτου δημιουργήθηκε ισόποση απαίτηση από αυτή. (σχετ. **καρτέλα πελάτη 4.1**)

β)αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ προς την οποία εξέδωσε τέσσερα (4) τιμολόγια επί πιστώσει καθαρής αξίας 33.300,00 € πλέον ΦΠΑ ποσού 7.992,00 €, ήτοι συνολικό ποσό 41.292,00 € τα οποία τυγχάνουν ανεξόφλητα έως σήμερα και ως εκ τούτου δημιουργήθηκε ισόποση απαίτηση από αυτής (σχετ. **καρτέλα πελάτη 4.1**)

Οι ως άνω πελάτες της προσφεύγουσας εταιρείας συνενώθηκαν (απορροφήθηκαν) με την εταιρείαόπως προκύπτει από την υπ' αριθ' πρωτ.Ανακοίνωση στο Γ.Ε.ΜΗ, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 7- & 21 και 30- & 38 του ν 4601/2019, του Ν.4548/2018, του άρθρου 54 του Ν. 4172/2013 όπως ισχύουν και βάσει του από **29.6.2020 Σχέδιου Σύμβασης Συγχώνευσης των ανωτέρω συγχωνευόμενων εταιρειών**, των από πρακτικών των Διοικητικών Συμβουλίων των ανωνύμων εταιρειών και της αριθμ.πράξης της Συμβολαιογράφου». Κατά συνέπεια, η εταιρεία απορροφώσα δια συγχωνεύσεως τις άλλες δύο (2) επιχειρήσεις κατέστη καθολικός διάδοχος αυτών, αναλαβούσα το σύνολο της περιουσίας τους επομένως και τις υποχρεώσεις τους.

Περαιτέρω η εταιρεία λόγω του ύψους των οφειλών της, που κατά το ισοζύγιο της 31.12.20, ανέρχονταν σε 48.837.414,17 κατόπιν διαπραγματεύσεων με τους πιστωτές της υπέγραψε την από Συμφωνία Εξυγίανσης ζητώντας την κατ' αριθ' 44 του ν. 4738/2020 επικύρωση αυτής από το Πολυμελές Πρωτοδικείο Αθηνών το οποίο με την υπ' αριθ'Απόφασή του επικύρωσε την εν λόγω συμφωνία η οποία κατέστη αμετάκλητη λόγω παρέλευσης των προθεσμιών για άσκηση ενδίκων μέσων.

Με βάση τους όρους της ως άνω Συμφωνίας Εξυγίανσης όσον αφορά τις υποχρεώσεις προς τους μη Συμβαλλόμενους στην ως άνω Συμφωνία μη Κρίσιμους Προμηθευτές, αυτές περιορίζονται κατά ποσοστό 80%, το οποίο διαγράφεται, ενώ το υπόλοιπο ποσό (ήτοι το 20%) «θα αποπληρωθεί σε ενενήντα έξι (96) μηνιαίες ισόποσες συνεχόμενες τοκοχρεολυτικές δόσεις.

Κατ' εφαρμογήν του υπ' αριθ' 5.7. όρου της σύμβασης εξυγίανσης, με δεδομένο ότι η οφειλέτιδα εταιρείαόφειλε προς την προσφεύγουσα εταιρεία ως καθολική

διάδοχος της και το συνολικό ποσό 139.913,94 €, με συνολικό φόρο (εκροών) 27.080,11 € ήτοι 19.088,11 € + 7.992,00 αντίστοιχα , η συγκεκριμένη απαίτηση προς πληρωμή μετά την οριστική διαγραφή του ποσοστού 80 % της συνολικής οφειλής περιορίσθηκε στο ποσό των 27.982,78 €, οφειλή που θα αποπληρωθεί σε 96 ισόποσες μηνιαίες δόσεις.

Με βάση τα ως άνω ισχύοντα η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών την με αρ. πρωτ. αίτησή της με την οποία ζήτησε κατ' εφαρμογή του άρθρου 19 παρ. 5α του Κώδικα Φ.Π.Α., την έγκριση με απόφαση του Προϊσταμένου της εν λόγω Δ.Ο.Υ. της μείωσης, κατά ποσό 90.267,05 € , της φορολογητέας βάσης για τις διαγραφείσες οριστικώς απαιτήσεις της κατά της από τα και μέχρι σήμερα ανεξόφλητα τιμολόγια και την επιστροφή σ' αυτήν του αναλογούντος Φ.Π.Α. ποσού 21.664,09 €. ως αχρεωστήτως καταβληθέντος νομιμοτόκως από την υποβολή της αιτήσεως για την οποία ούτε ο Προϊστάμενος της ΙΒ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών (χρονικά αρμόδιος μέχρι τις 21.06.2024) ούτε ο Προϊστάμενος του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής (χρονικά αρμόδιος από 21.06.2024 και εφεξής) απάντησαν εντός τριμήνου από την υποβολή της αίτησής της προσφεύγουσας εταιρείας (ήτοι μέχρι 26.07.2024).

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η ως άνω σιωπηρά τεκμαιρόμενη απόρριψη του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής, να γίνει δεκτή η υπ' αριθμ. πρωτ. αίτησή της , και να της επιστραφεί το πιστωτικό ποσό του αναλογούντος ΦΠΑ ύψους 21.664,09 € που αντιστοιχεί στο ποσό των διαγραφέντων φορολογητέων εκροών ύψους 111.931,15 €, κατά το οποίο μειώθηκε-διαγράφηκε η απαίτησή της, άλλως τούτο να μεταφερθεί προς συμψηφισμό **επικαλούμενη:**

Α) Τις διατάξεις του ενωσιακού και εθνικού δικαίου σχετικά με τη μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής της αντιπαροχής
Ειδικότερα επικαλείται :

Α1) Από τις διατάξεις του ενωσιακού δικαίου :

- Το άρθρο 1 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28^{ης} Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Οδηγία Φ.Π.Α.), σύμφωνα με το οποίο η βασική αρχή του κοινού συστήματος Φ.Π.Α. συνίσταται στην επιβολή ενός γενικού φόρου κατανάλωσης επί των αγαθών και των υπηρεσιών, ακριβώς ανάλογου με την τιμή τους.

- Το άρθρο 63 της Οδηγίας Φ.Π.Α., το οποίο προβλέπει ότι «η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών»,

- Το άρθρο 73 της Οδηγίας Φ.Π.Α., το οποίο προβλέπει ότι «για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή των υπηρεσιών από τον αποκτώντα ή λήπτη των αγαθών και υπηρεσιών αντίστοιχα» .

- Το άρθρο 90 της Οδηγίας Φ.Π.Α., ορίζει ότι το δικαίωμα της μείωσης της βάσεως επιβολής του Φ.Π.Α. σε περίπτωση, μεταξύ άλλων, ολικής ή μερικής μη καταβολής του τιμήματος από τον αντισυμβαλλόμενο και ισχύει :

«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.».

A2) Από τις διατάξεις του εθνικού νομοθετικού πλαισίου :

- Το άρθρο 19 παρ. 5α του ν.2859/00 (Φ.Π.Α.) σύμφωνα με οποίο ορίζεται ότι :«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 206Α). 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 Προισταμένου της 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.

- Την υπ' αριθμ. 355/2019 Απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 14) με την οποία έγινε δεκτό ότι η διάταξη του άρθρου 19 παρ. 5α του Κώδικα Φ.Π.Α. εξακολουθεί να ισχύει και να έχει πεδίο εφαρμογής και μετά την κατάργηση των διατάξεων των άρθρων 46 και 46α του ν. 1892/1990 σε κάθε περίπτωση εμπορικής αφερεγγυότητας που ρυθμίζεται εκ του νόμου, και ειδικότερα και σε περιπτώσεις εξυγίανσης, όπως εν προκειμένω, αναγνωρίζοντας ως κατεξοχήν περίπτωση «ολικής ή μερικής μη πληρωμής του τιμήματος», που δικαιολογεί τη μείωση της βάσης επιβολής του Φ.Π.Α. την περίπτωση όπου, μετά την πραγματοποίηση των φορολογητέων πράξεων, ο υποκείμενος στο φόρο επικαλείται ευλόγως ότι, κατά πάσα πιθανότητα, στο πλαίσιο των νομοθετικών ρυθμίσεων που αποβλέπουν στην αντιμετώπιση της εμπορικής αφερεγγυότητας, δεν θα εισπράξει την αντιπαροχή ή μέρος αυτής και ότι, συνεπώς, το χρέος δε θα εξοφληθεί, προσκομίζοντας στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η ιδιαίτερως πιθανή παρατεταμένη χρονική διάρκεια της μη καταβολής.

- Το υπ' 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/λους Πρωτοδικείου Αθηνών, όπως έχει διορθωθεί και ισχύει» στο οποίο 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.

- Την υπ' αριθμ. Απόφασή της ΔΕΔ με την οποία έγινε δεκτή η προσφυγή έτερου θιγόμενου πιστωτή τηςμε ΑΦΜ: για μείωση της

φορολογητέας βάσης κατά το ποσό της απαίτησης που διεγράφη και για νομιμότοκη επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος Φ.Π.Α.

Β. Μη νόμιμη η σιωπηρή απόρριψη της αίτησής της προσφεύγουσας εταιρείας από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών/του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής, αν και η μη καταβολή της οφειλής προς αυτήν είναι αρκούντως βέβαιη και μακροπρόθεσμη.

Με την υπ' αριθμόναπόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών (Εκουσία Δικαιοδοσία) επικυρώθηκε η συμφωνία για την υπαγωγή της εταιρείας στη διαδικασία εξυγίανσης, σύμφωνα με τα άρθρα 44 επ. του Πτωχευτικού Κώδικα, σύμφωνα με την οποία οι οφειλές προς τους μη Συμβαλλόμενους στην παρούσα Συμφωνία μη Κρίσιμους Προμηθευτές, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και η προσφεύγουσα εταιρεία, κατά την 31.12.2020 ανέρχονται στο συνολικό ποσό των τεσσάρων εκατομμυρίων διακοσίων ενενήντα έξι χιλιάδων εννιακοσίων ενενήντα πέντε και έντεκα λεπτών (4.296.995,11 €), τμήμα των οποίων περιορίζεται κατά ποσοστό 80 % , παραμένουσας της υπόλοιπης απαίτησης, ήτοι κατά ποσοστό 20 % η οποία θα αποπληρωθεί σε ενενήντα έξι (96) μηνιαίες ισόποσες τοκοχρεολυτικές δόσεις.

Με δεδομένο ότι η ως άνω 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), και κατά συνέπεια και για την προσφεύγουσα εταιρεία, η διαγραφή κατά 80% της απαιτήσεως της προσφεύγουσας Εταιρείας κατέστη από και διά της εν λόγω δικαστικής αποφάσεως οριστική, μη δυναμένης αυτής να αποστεί από την ως άνω ρύθμιση και να διεκδικήσει τμήμα έστω της διαγραφείσας απαίτησης.

Προς απόδειξη των ως άνω αναφερομένων η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση προσφυγή προσκόμισε στην Υπηρεσία μας:

1. Την Ανακοίνωση του Γ.Ε.ΜΗ. περί της γενόμενης Συγχώνευσης [Σχετικό 1.1] και την οικεία Σύμβαση Συγχώνευσης, ως αναρτήθηκε ομοίως στο Γ.Ε.ΜΗ. [Σχετικό 1.2]
2. Την υπ' αρ. κατάθεσηςαίτησή τηςγια άμεση επικύρωση της παραπάνω Συμφωνίας Εξυγίανσης από το Πολυμελές Πρωτοδικείο Αθηνών [Σχετικό 2].
3. Την υπ' αριθμ.απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών (Εκουσία Δικαιοδοσία, Τμήμα Πτωχεύσεων) [Σχετικό 3] και το οικείο Πιστοποιητικό περί μη άσκησης ενδίκων μέσων [Σχετικό 3.1].
4. Καρτέλα προμηθευτή από τα μηχανογραφικώς τηρούμενα αρχεία της προσφεύγουσας, τηρούμενη κεχωρισμένως για κάθε εταιρεία [Σχετικά 4.1 (DELTA), 4.2 (SSM)]
5. Πίνακας των (συνολικώς) 15 φορολογικών στοιχείων που αφορούν εν συνόλω την ανείσπρακτη κατά τις 31.12.2020 απαίτηση της της προσφεύγουσας [Σχετικό 5]
6. Αντίγραφα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ανά εταιρεία [Σχετικά 6.1 (DELTA), 6.2 (SSM)].
7. Υπεύθυνη Δήλωση του Νομίμου Εκπροσώπου της προσφεύγουσας ότι στις περιοδικές της δηλώσεις ΦΠΑ μας έχουν συμπεριληφθεί οι ανείσπρακτες απαιτήσεις της κατά της[Σχετικό 7] συνολικού ποσού 139.913,94 Ευρώ.

8. Υπεύθυνη Δήλωση του Νομίμου Εκπροσώπου μας ότι δεν έχει ανατραπεί η Συμφωνία Εξυγίανσης ως προς την προσφεύγουσα. [Σχετικό 8].
9. Η υπ' αριθμ. Απόφασή της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών [Σχετικό 9] σύμφωνα με την οποία δικαιώνεται πλήρως έτερος θιγόμενος ΜΗ Συμβαλλόμενος – ΜΗ Συναινων – ΜΗ Κρίσιμος προμηθευτής τηςως ακριβώς και η εταιρεία μας.
10. Λογιστική έγγραφη εκ της οποίας προκύπτει η ολοσχερής εξόφληση του 20% το οποίο δεν διεγράφη [Σχετικό 10].
11. Πιστοποιητικό Φερεγγυότητας/Πορείας του Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήμα Πτωχεύσεων) από το οποίο προκύπτει μεταξύ άλλων ότι η δεν έχει κηρυχθεί σε πτώχευση ούτε έχει υποβληθεί αίτηση για κήρυξη σε πτώχευση . [Σχετικό 11]
12. Βεβαίωση από το Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών ότι δεν έχει ασκηθεί από την προσφεύγουσα (δικαστική) προσφυγή «σχετικά με την επιστροφή, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, του ποσού του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας επί του τμήματος απαιτήσεων που διεγράφη της εν λόγω εταιρείας κατά της εταιρείας με την επωνυμία, κατόπιν της έκδοσης της υπ' αριθμ.απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών. [Σχετικό 12]
13. Πιστοποιητικό του Πρωτοδικείου Αθηνών περί μη κατάθεσης τακτικών ή έκτακτων ενδίκων μέσων κατά της υπ' αρθ' απόφασης [Σχετικό 12Α]
14. Την με αρ. πρωτ.αίτησή της προς την Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών [Σχετικό 13]

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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5α του άρθρου 19 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ): «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 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 **18/12-06-2018 πράξης της οικείας Επιτροπής του Δικαστηρίου.**

Επειδή, με την ως άνω 18/2018 πράξη της Επιτροπής του άρθρου 1 παρ. 1 του ν. 3900/2010 έγινε δεκτό ότι με την υπό κρίση προσφυγή τίθενται τα γενικότερου ενδιαφέροντος ζητήματα (τα οποία έχουν συνέπειες για ευρύτερο κύκλο προσώπων) της πλημμελούς μεταφοράς της διάταξης του άρθρου 90 παρ. 1 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ (σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας) στο εσωτερικό δίκαιο, κατά το μέρος που η περίπτωση της ολικής ή μερικής μη καταβολής του τιμήματος από τον αντισυμβαλλόμενο δεν περιλαμβάνεται μεταξύ των προβλεπομένων στη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 19 του ν. 2859/2000 περιπτώσεων μείωσης της φορολογικής βάσης, της ερμηνείας της διατάξεως της παρ. 5α του ίδιου άρθρου και νόμου (η οποία, κατά τη διατύπωσή της, επιτρέπει τη μείωση όταν, μετά τη διενέργεια των φορολογητέων πράξεων, "διαπιστώνεται ότι η απαίτηση κατέστη οριστικά ανεπίδεκτη εισπράξεως, λόγω θέσεως επιχείρησης στη διαδικασία ειδικής εκκαθάρισης κατά τα άρθρα 46 και 46α του ν. 1892/1990"), καθώς και της συμβατότητας της ρύθμισης της τελευταίας αυτής διάταξης με τις αρχές της ουδετερότητας του φόρου και της αναλογικότητας, εν όψει και των οριζόμενων στην παρ. 2 του άρθρου 90 της ως άνω οδηγίας αναφορικά με τη δυνατότητα "παρεκκλίσεως" από τα κράτη μέλη.

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

«**Σκέψη 13.** Επειδή, 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 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 Foods Polska, C-588/10, σκέψη 28, της 15ης Μαΐου 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, 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 συμψηφί 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 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 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. 355/2019 απόφασή του έκρινε ότι:

«**Σκέψη 17.** Επειδή, εν όψει του μνημονευόμενου στη σκέψη 6 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 κατὰ νόμο και την ίδια, συνιστούσαν περίπτωση αρκούντως βέβαιης και μακροπρόθεσμης μη καταβολής του οφειλομένου σ' αυτήν τιμήματος και, συνεπώς, το δικαίωμά της για μείωση της φορολογικής βάσης (και, εντεύθεν, μείωσης της οικείας φορολογικής οφειλής της) δεν μπορούσε να αποκλεισθεί.

Για τον λόγο αυτό, η κρίνόμενη 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 κατὰ 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 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, τούτέστιν 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, κατὰ 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 ΣΤΕ 355/2019 στις περιπτώσεις υποκειμένων-εκδοτών τιμολογίων που καλύπτονται από την απόφαση 8/16-1-2017 του Πολυμελούς 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:

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

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

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

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

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

Β. Υποκείμενοι (εκδότες τιμολογίων) που καταλαμβάνονται από την απόφαση 8/16.1.2017 του Πολ/λous Πρωτοδικείου Αθηνών, όπως ισχύει, οι οποίοι δεν έχουν συμπεριλάβει στη δήλωση ΦΠΑ αξία και ΦΠΑ ανεξόφλητων τιμολογίων και οι οποίοι υποκείμενοι βρίσκονται σε διαδικασία ελέγχου, υποβάλλουν αίτηση κατά τα αναφερόμενα στην ενότητα Α. Η αίτηση προωθείται κατά προτεραιότητα και εφόσον εκδοθεί η απόφαση του προϊσταμένου ΔΟΥ, αυτή λαμβάνεται υπόψη κατά τον έλεγχο.....»

Επειδή από το διατακτικό της υπ' αριθμ. 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. 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** 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' αριθμ.απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών (Διαδικασία Εκούσιας Δικαιοδοσίας) επικυρώθηκε η από συμφωνία εξυγίανσης που συνήφθη μεταξύ της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία και των πιστωτών της (οι όροι της οποίας δεν ισχύουν ούτε επικυρώνονται έναντι της εταιρείας με την επωνυμία) σύμφωνα με τα

άρθρα 99 επ. του Πτωχευτικού Κώδικα, ως ισχύει μετά τις τροποποιήσεις που επήλθαν δυνάμει του ν. 4738/2020.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία τόσο με τη με αριθμ. πρωτ.αίτησή της για τη μείωση της φορολογητέας βάσης, δυνάμει του άρθρου 19 παρ. 5α του ν. 2859/2000, όσο και με την κατάθεση της παρούσας, επικαλείται ότι, στο πλαίσιο της συμφωνίας για την υπαγωγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, στη διαδικασία εξυγίανσης, οι απαιτήσεις της από την οφειλέτρια εταιρεία διαγράφηκαν κατά ποσοστό 80%, ήτοι κατά το ποσό των 111.931,15 €, καθώς συμπεριλαμβανόταν στον κατάλογο των μη συμβαλλόμενων, μη συναινούντων πιστωτών, προμηθευτών μη κρίσιμων, για το ποσό της απαίτησης της ύψους 139.913,94 € ποσό το οποίο προέκυψε την 31η Δεκεμβρίου 2020, βάσει θεωρημένου και ελεγμένου ισοζυγίου της αιτούσης.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε το υπ' αριθ' πρωτ. ΔΕΔσυμπληρωματικό υπόμνημα με το οποίο υπέβαλε στην Υπηρεσία μας τα :

α)Βεβαίωση της εξυγιανθείσας εταιρείας περί της **διαγραφής** ποσού 111.931,94 € αντιστοιχούντος στο 80% της οφειλής προς την προσφεύγουσα και ότι η σχετική εγγραφή στα βιβλία της έγινε στις 10.10.2022.

β) Το από 10.10.22 **αποδεικτικό κατάθεσης** στον τηρούμενο τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας , ποσού 27.982,79 € εκ μέρους της οφειλέτριας εξυγιανθείσας εταιρείας, το οποίο αντιστοιχεί στην αξία του 20% της αξίας των ανεξόφλητων τιμολογίων.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται και επικαλείται ότι, στο πλαίσιο της επικυρωθείσας συμφωνίας για την υπαγωγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΦΜ, στη διαδικασία εξυγίανσης, σύμφωνα με τα άρθρα 99 επ. του ν.3588/2007, εισέπραξε μέρος μόνο των τιμολογηθείσων απαιτήσεων της, ήτοι ποσό 27.982,78 € που αντιστοιχεί σε ποσοστό ύψους 20% επί των συνολικών της απαιτήσεων, το οποίο κατατέθηκε από την παραπάνω εταιρεία στο τηρούμενο λογαριασμό της στην τράπεζαενώ το υπόλοιπο 80% των απαιτήσεων της, ήτοι ποσό 111.931,15 €, **διαγράφηκε οριστικά** με την έκδοση της επικυρωτικής απόφασης του δικαστηρίου. Συνεπώς ζητά 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.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία προς απόδειξη του ισχυρισμού της, με την ενδικοφανή της προσφυγή, προσκομίζει τα δέκα τέσσερα (14) στοιχεία που προαναφέρθηκαν .

Επειδή ενόψει των ανωτέρω, η προσφεύγουσα εταιρεία καταρχάς ευλόγως επικαλείται την απόφαση του ΣΤΕ, δεδομένου ότι και η περίπτωση της αφορά διαδικασία εξυγίανσης και βάσει της προσκομισθείσας συμφωνίας, διαπιστώνεται η μερική καταβολή των απαιτήσεων της έναντι της αντισυμβαλλόμενης εταιρείας, και συγκεκριμένα συμφωνείται η καταβολή του 20% των απαιτήσεων της και η αποδοχή απομείωσης/ διαγραφής του υπόλοιπου 80% αυτών.

Συνεπώς λαμβάνοντας υπόψη τις σχετικές διατάξεις του Φ.Π.Α. ως προς τον περιορισμό της φορολογητέας βάσης υπό την προϋπόθεση της οριστικότητας της μη είσπραξης, το σκεπτικό της ως άνω Απόφασης του ΣΤΕ και το διατακτικό αυτής, σύμφωνα με το οποίο ορίστηκε ο

περιορισμός της φορολογητέας βάσης δεδομένου ότι αποδείχθηκε η «οριστικότητα» της μη είσπραξης των απαιτήσεων της πιστώτριας, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας βασίμως προβάλλεται, επιφυλασσομένης ωστόσο με την παρούσα, της έκδοσης από την πλευρά της του προβλεπόμενου φορολογικού και λογιστικού στοιχείου περιορισμού της απαίτησης και του ελέγχου αυτού από τη φορολογική αρχή.

Επειδή, βάσει των ως άνω αναφερομένων, η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή και ο Προϊστάμενός της Φορολογικής Αρχής ασκώντας κατά νόμιμο τρόπο την ελεγκτική του εξουσία σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 και ελέγχοντας τα αναφερόμενα στη παράγραφο Α.2 του με αριθ. πρωτ. ΔΕΕΦ Α 1165616 ΕΞ 2019/28-11-2019 εγγράφου της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας προβαίνοντας σε νέα εκκαθάριση του οφειλόμενου απ' αυτήν ποσού φόρου, ο οποίος πρέπει να της επιστραφεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία , με **ΑΦΜ** προκειμένου ο Προϊστάμενος του ΚΕΦΟΔΕ Αττικής να ενεργήσει σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
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.