



Αθήνα, 19-2-2025

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 369

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 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 **24-10-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ με έδρα στο Δήμο οδός και , κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά επί της με αρ. πρωτ. /27-6-2024 επιφύλαξης-αίτησης μείωσης φορολογητέας βάσης ΦΠΑ κατ' αρθ. 19 παρ.5^α ν. 2859/00 και επιστροφής ΦΠΑ φορολογικής περιόδου από 1-7-2010 έως 30-4-2017 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Επί της από **24-10-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την πάροδο άπρακτου τριμήνου απο την υποβολή της με αρ. πρωτ. /27-6-2024 επιφύλαξης/αίτησης της προσφεύγουσας απορρίφθηκε σιωπηρά το σχετικό αίτημά της ενώπιον του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά για αποδοχή της σχετικής επιφύλαξης και μείωσης της φορολογητέας βάσης ΦΠΑ κατ' αρθ. 19 παρ. 5^α του ν,2859/00 και επιστροφής ποσού ΦΠΑ ύψους 575.431,39€, με τη συμπερίληψη του ποσού αυτού στον κωδικό αριθμό 402 «Λοιπά προστιθέμενα ποσά» της υποβληθείσας με αρ. /25-6-2024 αρχικής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου Μαΐου 2024. Το εν λόγω ποσό ΦΠΑ αντιστοιχεί σε τιμολόγια συνολικής αξίας 4.162.570,51€ (καθαρή αξία 3.587.129,12€) εκδοθέντα την περίοδο Ιουλίου 2010-Απριλίου 2017 για πωλήσεις της προσφεύγουσας προς την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα εταιρεία, όπως επικαλείται, διατηρούσε από το έτος 2010 εμπορική συνεργασία με την εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:, στο πλαίσιο της οποίας είχε αναλάβει την υποχρέωση να προμηθεύσει έναντι ανταλλάγματος την τελευταία με

Δυνάμει του από 23.5.2017 Ιδιωτικού Συμφωνητικού Συμβιβασμού καταρτισθέντος μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ: και της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:, η προέβη σε σωρευτική αναδοχή του ανωτέρω χρέους από τις ως άνω διαδοχικές πωλήσεις εμπορευμάτων, ενώ αμφότερες (ήτοι τόσο η όσο και η) αναγνώρισαν ρητά και ανεπιφύλακτα συνολική οφειλή ποσού 6.117.714,57€ έως την 30-4-2017 προς την προσφεύγουσα, υποσχόμενες την αποπληρωμή της σύμφωνα με τους όρους που περιλαμβάνονταν στο ως άνω Ιδιωτικό Συμφωνητικό. Από την υπογραφή του ως άνω ιδιωτικού συμφωνητικού συμβιβασμού, όπως επικαλείται η προσφεύγουσα, οι ως άνω εταιρείες κατέβαλαν το ποσό του 1.955.144,06 ευρώ έναντι της ανωτέρω οφειλής ενώ συνεχίζουν να οφείλουν προς την προσφεύγουσα το ποσό των 4.162.570,51 ευρώ, το οποίο αναλύεται σε καθαρή αξία 3.587.139,12 ευρώ πλέον ΦΠΑ 575.431,39 ευρώ, το οποίο αντιστοιχεί σε ανεξόφλητα τιμολόγια-δελτία αποστολής που εξέδωσε η προσφεύγουσα και παρέλαβε η εταιρεία με την επωνυμία «.....» κατά την περίοδο Ιουλίου 2010 έως Απριλίου 2017.

Την 29.06.2020 η εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ: κατέθεσε ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου την από 29.6.2020, υπό Γ.Α.Κ...../2020 και Ε.Α.Κ. /2020 αίτηση επικύρωσης συμφωνίας εξυγίανσης – μεταβίβασης επιχείρησης κατά τις διατάξεις των άρθρων 99 επ., 106β και 106δ του Ν. 3588/2007, όπως ίσχυε κατά την άνω ημερομηνία κατάθεσης, με την οποία ζήτησε για τους λόγους που εκτίθενται στην ανωτέρω αίτησή της, πλην άλλων, την επικύρωση της από 26.6.2020 συμφωνίας εξυγίανσής της που περιλαμβάνεται στην άνω αίτησή της και το διορισμό ειδικού εντολοδόχου βάσει του άρθρου 106 παρ. 6 του Ν. 3588/2007. Επισημαίνεται ότι η προσφεύγουσα δεν είχε συμβληθεί στην ως άνω συμφωνία εξυγίανσης.

Επί της ως άνω από 29.6.2020 αίτησης εκδόθηκε η ως άνω υπ' αριθ. /12.5.2021 Απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου δυνάμει της οποίας, μεταξύ άλλων: (i) έγινε δεκτή η ως άνω αίτηση της, (ii) επικυρώθηκε η από 26.6.2020 συμφωνία εξυγίανσης και μεταβίβασης επιχείρησης που υπεγράφη μεταξύ της και των πιστωτών της και (iii) διορίσθηκε ως ειδικός εντολοδόχος, προκειμένου να ασκήσει τις εξουσίες που του δίνονται, κατά τους όρους της ως άνω συμφωνίας εξυγίανσης και ειδικότερα σύμφωνα με τους υπ' αριθμ. ΙΙΙ.11.1, ΙΙΙ.11.2 και ΙΙΙ.11.3 όρους αυτής, ήτοι να προβεί: (α) στη ρευστοποίηση του μη μεταβιβαζόμενου στη Νέα Εταιρεία ενεργητικού της πιο πάνω αιτούσας την επικύρωση της συμφωνίας εξυγίανσης και στην ικανοποίηση των οφειλών του μη μεταβιβαζόμενου παθητικού της, από το προϊόν της ρευστοποίησης, (β) στην έκδοση εκτελεστού τίτλου κατά των οφειλετών της ως άνω αιτούσας την επικύρωση της συμφωνίας εξυγίανσης εταιρείας και/ή τυχόν ασφαλειοδοτών, (γ)

στην επίσπευση αναγκαστικής εκτέλεσης κατά των οφειλετών της ως άνω αιτούσαςκαι/ή τυχόν ασφαλειοδοτών, (δ) στην ρευστοποίηση των περιουσιακών στοιχείων που παραμένουν στην αυτή αιτούσα εταιρεία και (ε) στην ικανοποίηση των πιστωτών που παραμένουν στην πιο πάνω εταιρεία.

Η προσφεύγουσα δυνάμει του όρου 5.7 της Αίτησης Επικύρωσης Συμφωνίας Εξυγίανσης συμπεριελήφθη ως ουσιώδης προμηθευτής της στην κατηγορία των ουσιωδών ανέγγυων πιστωτών αυτής έχουσα έως την 31.3.2020 (Ημερομηνία Αναφοράς της Αίτησης Επικύρωσης Συμφωνίας Εξυγίανσης), συνολική απαίτηση ύψους 5.434.825,81 ευρώ. Σύμφωνα δε, με την επικυρωθείσα από το Δικαστήριο συμφωνία εξυγίανσης, όσον αφορά τις υποχρεώσεις προς τους ουσιώδεις προμηθευτές, όπως η προσφεύγουσα εταιρεία, μεταβιβάστηκε στην Νέα Εταιρεία ένα μόνο μέρος του ποσού των υποχρεώσεων, ήτοι ποσοστό 15%, προκειμένου να εξοφληθεί, ενώ το υπόλοιπο, ήτοι ποσοστό 85%, παρέμεινε στην παλαιά ως υποχρέωση για να ικανοποιηθεί από το προϊόν ρευστοποίησης των μη μεταβιβάσθέντων περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας. Σε συμμόρφωση με τις υποχρεώσεις της από την με αρ. /2021 Απόφαση και την επικυρωθείσα από αυτήν Συμφωνία Εξυγίανσης, η Νέα Εταιρεία προέβη στις 23.02.2022 στην καταβολή ποσού που αντιστοιχούσε στο 15% των συνολικών υποχρεώσεων της προς την προσφεύγουσα έως την 31.3.2020 ύψους 5.434.825,81 ευρώ, ήτοι στην καταβολή ποσού 815.223,87 ευρώ.

Ενόψει των ανωτέρω, η προσφεύγουσα εταιρεία, ως προμηθεύτρια της ανωτέρω επιχείρησης, υπέβαλε τη με αριθμ. πρωτ. /27.06.2024 επιφύλαξη, που συνυποβλήθηκε με την υπ' αρ. /25.06.2024 περιοδική δήλωση ΦΠΑ προς τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά με την οποία ζητούσε τη μείωση της φορολογητέας βάσης για την επιβολή ΦΠΑ κατά το ποσό των 3.587.139,12€ και την νομιμότοκη επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ ποσού 575.431,39€, η οποία αντιστοιχεί σε συνολική αξία τιμολογίων ύψους 4.162.570,51€ περιόδου Ιουλίου 2010-Απριλίου 2017,

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης επί της με αρ. /27-6-2024 Επιφύλαξης/αίτησης μείωσης φορολογικής βάσης κατ' αρθ. 19 παρ.5^α του ν. 2859/00 και την έντοκη επιστροφή ποσού ΦΠΑ ύψους 575.431,39€ που αντιστοιχεί επί της συνολικής αξίας τιμολογίων ύψους 4.162,570,51€, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Επίκληση των διατάξεων των αρθ. 63, 73, 90 της 2006/112/ΕΚ Οδηγίας Φ.Π.Α και της παρ. 5^α του άρθρου 19 Κώδικα ΦΠΑ.
2. Η απόφαση ΔΕΕ της 23ης Νοεμβρίου 2017.
3. Οι παραδοχές της με αρ. 355/2019 απόφασης του ΣΤΕ ερείδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων τα οποία είναι όμοια με την παρούσα περίπτωση.
4. Δυνάμει της υπ' αριθμ. /2021 Απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου με την οποία επικυρώθηκε η από 26-6-2020 συμφωνία εξυγίανσης, η είσπραξη της σχετικής απαίτησης είναι οριστικά αδύνατη, δεδομένου του ύψους των συνολικών οφειλών της σε σχέση με το μη μεταβιβάσθέν ενεργητικό αλλά και της εξασφάλισης του μεγαλύτερου μέρους των οφειλών της ως ενέγγυες και προνομιούχες από λοιπούς πιστωτές.
5. Ουδέποτε συναίνεσε στην αίτηση επικύρωσης της συμφωνίας εξυγίανσης με αποτέλεσμα αφενός να δεσμεύεται ούτως ή άλλως από το περιεχόμενο της επικυρωθείσας συμφωνίας αφετέρου να μη περιορίζονται τα δικαιώματά της έναντι των συνοφειλετών της
6. Κατέθεσε έναντι της την από 16-12-2022 αίτησης πτώχευσης επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ. /2013 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου με την οποία κρίθηκε ότι η έχει περιέλθει προ πολλού σε παύση πληρωμών και ότι δεν έχει επαρκή περιουσιακά στοιχεία δυνάμενα να καλύψουν έστω τα έξοδα της πτωχευτικής διαδικασίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5α του άρθρου 19 του ν. 2859/2000: «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, που μεταφέρθηκε στο εσωτερικό δίκαιο με το άρθρο 19 του ΚΦΠΑ, προβλέπει 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 (taxlaw, άρθρο Ι. Σκουζός, 18/11/2020).

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 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 συμφυή με τον οριστικό χαρακτήρα της μη πληρωμής αβεβαιότητα [απόφαση προμνημονευθείσα απόφαση ΔΕΕ της 12ης Οκτωβρίου 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, σκέψη 30 κ.ά.] και, συνεπώς, αυτή η δυνατότητα δεν μπορεί να βαίνει πέραν της εν λόγω αβεβαιότητας, ώστε να αποκλείεται εντελώς η διόρθωση της βάσης επιβολής του φόρου, καθόσον τέτοιο ενδεχόμενο θα αντέβαινε τόσο στις παραπάνω (θεμελιώδεις) αρχές όσο και προς την (θεμελιώδη στη νομοθεσία περί ΦΠΑ) αρχή της ουδετερότητας του φόρου, περαιτέρω δε θα διατάρασσε και τον σκοπό της φορολογικής εναρμόνισης που επιδιώκεται με την πιο πάνω οδηγία, καθιστώντας την παρέκκλιση μη δικαιολογημένη [βλ. τις προμνημονευθείσες αποφάσεις ΔΕΕ της 23ης Νοεμβρίου 2017, Enzo Di Maura C-246/16, σκέψεις 23-28 και της 3ης Ιουλίου 1997, Goldsmiths, C-330/95,

ΕΥ: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 ιδιαιτέρως 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 τιμήματος 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, ΕΥ: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

μειώσεώς τους κατά ποσοστό 50%) και η συνακόλουθη επικύρωσή τους από το πτωχευτικό δικαστήριο, με συνέπεια οι συμφωνίες αυτές να δεσμεύουν κατά νόμο και την ίδια, **συνιστούσαν περίπτωση αρκούντως βέβαιης και μακροπρόθεσμης μη καταβολής του οφειλομένου σ' αυτήν τιμήματος και, συνεπώς, το δικαίωμά της για μείωση της φορολογικής βάσης (και, εντεύθεν, μείωσης της οικείας φορολογικής οφειλής της) δεν μπορούσε να αποκλεισθεί.**

Για τον λόγο αυτό, η κρινόμενη προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή, να γίνουν δεκτές οι παρεμβάσεις, να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη σιωπηρή απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, στην οποία ενσωματώθηκε η σιωπηρή απόρριψη από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών της υπ' αριθμ. πρωτ..... επιφύλαξης της προσφεύγουσας, να γίνει δεκτή η προαναφερθείσα επιφύλαξη και να αναπεμφθεί η υπόθεση στη Δ.Ο.Υ., προκειμένου ο Προϊστάμενός της, ασκώντας κατά νόμιμο τρόπο την 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, 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/16.1.2017 του Πολ/λους 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 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/λους 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/λους Πρωτοδικείου, ακολουθώντας αναλογικά τα οριζόμενα στο άρθρο 19 παρ. 5α του Κώδικα ΦΠΑ.

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

- Την απόφαση/16.1.2017 του Πολ/λους 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 σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1036/09.03.2009 με θέμα: «Κοινοποίηση της αριθ./2008 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την προθεσμία για την υποβολή αίτησης προς τη ΔΟΥ για μείωση της φορολογητέας αξίας στην περίπτωση που η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση τίθεται σε ειδική εκκαθάριση και η περίοδος της εκκαθάρισης παρατείνεται με απόφαση του Εφετείου.», αναφέρεται, ότι, « [...] Η εν λόγω γνωμοδότηση αφορά την περίπτωση που υποβάλλονται αιτήσεις στις Δ.Ο.Υ. για μείωση της φορολογητέας αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παράγραφος 5α του Κώδικα ΦΠΑ λόγω θέσης των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων σε ειδική εκκαθάριση, μετά την παρέλευση έξι μηνών από την έκδοση της σχετικής απόφασης του Εφετείου και εφόσον έχει εκδοθεί απόφαση του αρμοδίου δικαστηρίου για εξαήμενη παράταση των ενεργειών της ειδικής εκκαθάρισης. Ειδικότερα με την εν λόγω Γνωμοδότηση έγιναν δεκτά τα εξής:

Η εξαμήνη προθεσμία της παρ. 5 α του άρθρου 19 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, που κυρώθηκε με το Ν. 2859/2000, τίθεται για την έκδοση της πράξης του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ και όχι για την υποβολή της αίτησης από το φορολογούμενο. Συνεπώς, η προθεσμία αυτή είναι ενδεικτική (άρθρ. 10 παρ. 5 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας που κυρώθηκε με τον Ν. 2690/1999).

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

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

Ωστόσο, σύμφωνα με την ισχύουσα διάταξη του Κώδικα ΦΠΑ το Δημόσιο δεν απαιτεί τον ΦΠΑ που αναλογεί σε φορολογητέες πράξεις, κατά το μέρος που η επιχείρηση δεν είναι δυνατό να εισπράξει από τον αντισυμβαλλόμενο της την αντιπαροχή για τις πράξεις αυτές επειδή, ο αντισυμβαλλόμενος τέθηκε σε ειδική εκκαθάριση. Προκύπτει λοιπόν ότι για την εφαρμογή της διάταξης αυτής και την ολική ή

μερική μείωση της φορολογητέας αξίας απαραίτητη προϋπόθεση είναι α) η πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων, β) η μη πληρωμή του τιμήματος και γ) η διαπίστωση ότι η απαίτηση κατέστη οριστικά ανεπίδεκτη εισπράξεως για το λόγο ότι η επιχείρηση που οφείλει το τίμημα τέθηκε σε ειδική εκκαθάριση.

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

Προκειμένου να έχει λοιπόν εφαρμογή η σχετική διάταξη του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας στην περίπτωση που η εκκαθάριση διαρκεί περισσότερους από έξι μήνες, και δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη ήδη απαιτεί την προσκόμιση από τον φορολογούμενο, μαζί με την αίτηση, των απαραίτητων στοιχείων από τα οποία προκύπτει το σύνολο της ανείσπρακτης απαίτησης (π.χ. πίνακας κατάταξης), εκδόθηκε η συνημμένη γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους σύμφωνα με την οποία η εξαμηνια προθεσμία της παρ. 5α του άρθρου 19 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, που κυρώθηκε με το Ν. 2859/2000, τίθεται για την έκδοση της πράξης του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ και όχι για την υποβολή της αίτησης από το φορολογούμενο και αρχίζει από την υποβολή της αίτησης του φορολογούμενου, η οποία πρέπει να υποβάλλεται μετά την έκδοση της απόφασης του Εφετείου.

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

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, με την υπ' αριθμ./2021 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου επικυρώθηκε η από 26/06/2020 συμφωνία για την υπαγωγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» στη διαδικασία εξυγίανσης, σύμφωνα με τα άρθρα 99 επ., 106 β και 106 δ του ν.3588/2007 («Πτωχευτικός Κώδικας»).

Σύμφωνα δε με την επικυρωθείσα από το Δικαστήριο συμφωνία εξυγίανσης, όσον αφορά τις υποχρεώσεις προς τους ουσιώδεις προμηθευτές, όπως η προσφεύγουσα εταιρεία, μεταβιβάστηκε στην Νέα Εταιρεία ένα μόνο μέρος του ποσού των υποχρεώσεων, ήτοι ποσοστό 15%, προκειμένου να εξοφληθεί, ενώ το υπόλοιπο, ήτοι ποσοστό 85%, παρέμεινε στην παλαιά ως υποχρέωση για να ικανοποιηθεί από το προϊόν ρευστοποίησης των μη μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας, έως ότου ολοκληρωθεί η διαδικασία ρευστοποίησης από τον Ειδικό Εντολοδόχο. Εξάιρεση αποτελεί η κατηγορία των ουσιωδών προμηθευτών οι οποίοι συμβάλλονται στην από 26-6-2020 συμφωνία εξυγίανσης για τους οποίους προβλέπεται ότι το υπολειπόμενο ποσό διαγράφεται στο σύνολό του και δεν μεταβιβάζεται στην Νέα Εταιρεία (άρθρο ΙΙΙ, παρ. 3.11).

Επειδή, όπως επικαλείται η προσφεύγουσα και προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενη υπόθεσης, οι εργασίες της ρευστοποίησης του μη μεταβιβαζόμενου ενεργητικού της, δεν έχουν εκκινήσει, αφού ο διορισθείς δυνάμει της Απόφασης Εξυγίανσης ειδικός εντολοδόχος, έχει ήδη διά της από 07.10.2021 εξώδικης δηλώσεώς του, η οποία κοινοποιήθηκε στην στις 11.10.2021 αποποιηθεί του διορισμού του, με αποτέλεσμα να μην υφίσταται καν επί του παρόντος διορισθείς ειδικός εντολοδόχος, για να προχωρήσει στις απαιτούμενες ενέργειες της εξυγίανσης της, μεταξύ των οποίων, η ρευστοποίηση του μη μεταβιβαζόμενου ενεργητικού της και η εκ του προϊόντος αυτής ικανοποίηση του μη μεταβιβαζόμενου παθητικού της, στο οποίο συμπεριλαμβάνονται και η απαίτηση της προσφεύγουσας, την επιστροφή Φ.Π.Α. της οποίας αιτήθηκε με την Επιφύλαξη / Αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α.

Επειδή περαιτέρω, όπως επικαλείται η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή, από τις απαιτήσεις της συνολικού ύψους 5.434.825,81 € έως 31-3-2020 (ημερομηνία αναφοράς της επικυρωθείσας συμφωνίας), όπως αυτές περιλαμβάνονται στη συνημμένη κατάσταση πιστωτών

ως Παράρτημα 8 της από 26-6-2020 συμφωνίας εξυγίανσης, μεταβιβάστηκε στην Νέα Εταιρεία ποσό ύψους 815.223,87 € προς εξόφληση, ενώ από το υπόλοιπο ποσό παρέμεινε στην παλαιά , ως υποχρέωση για να ικανοποιηθεί από το προϊόν ρευστοποίησης. Περαιτέρω, το υπόλοιπο ποσό αναλύεται σε α) ποσό απαιτήσεων ύψους 4.162.570,51€ (ήτοι καθαρή αξία ύψους 3.587.139,12€ πλέον ΦΠΑ ύψους 575.431,39 €) έναντι της για τιμολογηθείσες απαιτήσεις την περίοδο Απριλίου 2010-Ιουλίου 2017, για τις οποίες υπεβλήθη το με αρ. /27-6-2024 κρινόμενο αίτημα μείωση της φορολογητέας βάσης κατ' αρθ. 19 παρ.5^α του ν.2859/00 και β) ποσό απαιτήσεων ύψους 423.506,98€ τα οποία οφείλονται αποκλειστικά από την για την περίοδο Νοεμβρίου 2017- Απριλίου 2019, για την οποία υπεβλήθη ξεχωριστό αίτημα (...../20-12-2022) ενώπιον της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για μείωση της φορολογητέας βάσης κατ' αρθ. 19 παρ.5^α του ν.2859/00.

Επειδή, με την υπό κρίση υπόθεση η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η είσπραξη της σχετικής απαίτησης από την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία με την επωνυμία «.....», που έχει υπαχθεί στη διαδικασία εξυγίανσης, σύμφωνα με τα άρθρα 99 επ., 106 β και 106 δ του ν.3588/2007 του ν.3588/2007, είναι οριστικά αδύνατη, δεδομένου του ύψους των συνολικών οφειλών τηςσε σχέση με το μη μεταβιβασθέν ενεργητικό αλλά και της εξασφάλισης του μεγαλύτερου μέρους των οφειλών της ως ενέγγυες και προνομιούχες από λοιπούς πιστωτές. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω η προσφεύγουσα ζητάει την κατά το ποσό των 3.587.139,12€ μείωση της φορολογητέας βάσης ΦΠΑ και την επιστροφή του αναλογούντος ΦΠΑ ύψους 575.431,39 €.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 5α του ν.2859/2000, περί μείωσης της φορολογητέας βάσης επιβολής ΦΠΑ κατά το ποσό των 3.587.139,12€ , ωστόσο από τα προσκομισθέντα στοιχεία, **δεν προκύπτει ο βέβαιος χαρακτήρας της μη είσπραξης των απαιτήσεών της**, ήτοι δεν έχει κριθεί οριστικά το ανεπίδεκτο της είσπραξης των εν λόγω απαιτήσεων, είτε ότι το ποσό της απαίτησης δεν θα εισπραχτεί είτε ότι αυτό θα περιοριστεί, δεδομένου ότι από τα διαθέσιμα στοιχεία δεν προκύπτει να έχει ολοκληρωθεί η διαδικασία ρευστοποίησης των περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας από τον Ειδικό Εντολοδόχο. Μόνη η ύπαρξη μεγάλου ποσοστού ενέγγυων και προνομιακών απαιτήσεων κατά της δεν αρκεί κατά την έννοια του αρθ. 19 παρ.5^α του ν.2859/00 για να προσδώσει οριστικό χαρακτήρα στη μη είσπραξη αυτών ή να θεωρηθεί η μη είσπραξη αυτή ως αρκούντως βέβαιη. Περαιτέρω, από την από 26-6-2020 επικυρωθείσα συμφωνία εξυγίανσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία ουδέποτε συμβλήθηκε στην εν λόγω συμφωνία εξυγίανσης, όπως άλλωστε επικαλείται και στην παρούσα προσφυγή η προσφεύγουσα και συνεπώς δεν υπάγεται στην εξαίρεση των ουσιωδών προμηθευτών για τους οποίους προβλέπεται οριστική διαγραφή του υπολοίπου ποσού (σελ 51 της επικυρωθείσα συμφωνίας εξυγίανσης).

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπό εξέταση περίπτωσης και επικαλείται και η προσφεύγουσα, ως προς το ποσό απαιτήσεων ύψους 423.506,98€ τα οποία οφείλονται αποκλειστικά από την για την περίοδο Νοεμβρίου 2017- Απριλίου 2019, υπεβλήθη ξεχωριστό αίτημα (...../20-12-2022) ενώπιον της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για μείωση της φορολογητέας βάσης κατ' αρθ. 19 παρ.5^α του ν.2859/00, το οποίο απορρίφθηκε τόσο από την Υπηρεσία μας κατόπιν υποβολής σχετικών ενδικοφανούς προσφυγής, όσο και από το αρμόδιο Διοικητικό Πρωτοδικείο Πειραιά κατόπιν της από 2-10-2023 σχετικής δικαστικής προσφυγής.

Επειδή όπως προκύπτει από την από 23-5-2017 προσκομισθείσα συμφωνία εκχώρησης απαιτήσεων μεταξύ της προσφεύγουσας και της και, η προσφεύγουσα έχει ασκήσει ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου τις υπ' αριθμ. καταθέσεως/2014 και/03.11.2016, αγωγές κατά της οφειλέτριας εταιρείας [..... με Α.Φ.Μ.], την οφειλή της οποίας αναλαμβάνει η εκχωρήτρια – ανάδοχος εταιρεία, με Α.Φ.Μ.

Επειδή οι παραδοχές των επικαλούμενων αποφάσεων και ειδικότερα της υπ' αριθμ. 355/2019 Απόφασης του ΣΤΕ ερείδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων, τα οποία διαφέρουν από αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης και συγκεκριμένα η ως άνω απόφαση, αφορά τη διαδικασία εξυγίανσης στο πλαίσιο συνέχισης της δραστηριότητας και της ύπαρξης της επιχείρησης, από την οποία προκύπτει τόσο το ύψος, μέσω της μείωσης κατά 50%, των απαιτήσεων αυτών, όσο και το οριστικό των ανείσπρακτων απαιτήσεων των πιστωτών.

Επειδή, ενόψει των ανωτέρω, με την υπό κρίση υπόθεση δε διαπιστώνεται περίπτωση οριστικά ανεπίδεκτης είσπραξης και οριστικής διαγραφής των απαιτήσεων της προσφεύγουσας εταιρείας ποσού 3.587.139,12€ (καθαρό ποσό) βάσει της επικαλούμενης με αρ./2021 Απόφασης του Πολυμελούς, ώστε να έχουν όντως εφαρμογή οι διατάξεις περί αχρεώστητης καταβολής του φόρου, δεδομένου ότι η αρχική καταβολή/απόδοση του φόρου εκροών δεν πραγματοποιήθηκε παρανόμως ή αχρεωστήτως. Συνεπώς το υπό κρίση αίτημα της προσφεύγουσας εταιρείας, δεν πληροί τις προϋποθέσεις που ορίζουν οι ανωτέρω επικαλούμενες διατάξεις περί μείωσης της φορολογητέας βάσης, λόγω οριστικής διαγραφής απαίτησης κατόπιν επιγενόμενου λόγου, και ως εκ τούτου στην υπό κρίση περίπτωση ουδέποτε γεννήθηκε η επικαλούμενη αξίωση για επιστροφή Φ.Π.Α. ποσού 575.431,39 €, για την οποία υπεβλήθη το σχετικό αίτημα από την προσφεύγουσα εταιρεία.

Επειδή, 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).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία υποβολής **24-10-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» **με ΑΦΜ** και την **επικύρωση** της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά επί της με αρ. πρωτ./27-6-2024 επιφύλαξης-αίτησης μείωσης φορολογητέας βάσης ΦΠΑ κατ' αρθ. 19 παρ.5^α ν. 2859/00 και επιστροφής ΦΠΑ φορολογικής περιόδου από 1-7-2010 έως 30-4-2017.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών¹
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.