



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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@aaade.gr

Αθήνα, 28-4-2025

Αριθμός απόφασης: 1164

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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία που εδρεύει στην με ΑΦΜ - Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας επί της με αρ. πρωτ. αίτησης για μείωση φορολογητέας βάσης κατ' άρθ. 19 παρ. 5^α του ν.2859/2000 και επιστροφής ΦΠΑ, και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

5. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας .

6. Το από συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας εταιρείας ενώπιον της Υπηρεσίας μας.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό:

Με την πάροδο άπρακτου τριμήνου από την υποβολή στην Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας της με αριθμό πρωτ. αίτησης απορρίφθηκε σιωπηρώς από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας το σχετικό αίτημα της προσφεύγουσας εταιρείας περί αίτησης μείωσης της φορολογητέας βάσης κατ' άρθρο 19 παρ. 5α του ν. 2859/2000 και ήδη άρθρο 70 παρ. 6 του ν. 5144/2024 (Νέος Κώδικας Φ.Π.Α.) για αναγγελθείσες (και επαληθευθείσες από τον Σύνδικο) απαιτήσεις της κατά της εταιρείαςκαι την νομιμότοκη επιστροφή του αναλογούντος φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) ποσού 46.773,73 Ευρώ ως αχρεωστήτως καταβληθέντος .

Μεταξύ της και της προσφεύγουσας εταιρείας υπήρχε κατά τα έτη 2007 και 2008 εμπορική συνεργασία, ενώ κατά το έτος 2010 ηκήρυξε πτώχευση. Η ανείσπρακτη απαίτηση της προσφεύγουσας ανερχόταν στο συνολικό ποσό των 721.757,55 Ευρώ (συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α) προερχόμενη από επί πιστώσει τιμολόγια της εταιρείας τα οποία η ουδέποτε εξόφλησε. Για τον λόγο αυτό η προσφεύγουσα άσκησε την από Αγωγή της (με αρ. κατάθεσης) ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Χαλκίδας, η οποία όμως λόγω της εν τω μεταξύ κηρύξεως της ως άνω εταιρείας σε καθεστώς πτώχευσης, απερρίφθη δυνάμει της υπ' αριθμ. Αποφάσεως. Εν τω μεταξύ η προσφεύγουσα αναγγέλθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ. αναγγελίας της για συνολική απαίτηση ποσού 721.757,55 Ευρώ (συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α), η οποία έγινε εν μέρει δεκτή από τον Σύνδικο της Πτώχευσης και μόνον κατά το ποσό των 484.626,98 Ευρώ, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. Έκθεση Επαληθεύσεων και το οποίο ποσό (484.626,98 Ευρώ) εν τέλει η προσφεύγουσα αποδέχτηκε (4ο φύλλο, σελ.1^η της Αποφάσεως). Η ως άνω απαίτηση (484.626,98 Ευρώ) ως η προσφεύγουσα αναφέρει προέρχεται από 5.092 φορολογικά στοιχεία (επί πιστώσει εκδοθέντα τιμολόγια και πιστωτικά τιμολόγια) εκδόσεως της προσφεύγουσας που αφορούν πώληση προϊόντων στην πτωχή κατά το χρονικό διάστημα από 22.11.2007 έως 14.02.2008 και τα οποία τυγχάνουν ανεξόφλητα μέχρι και σήμερα. Ο αναλογών δε στα ως άνω ανεξόφλητα από την πτωχή τιμολόγια (συνολικού ποσού 484.626,98 Ευρώ) φόρος εκροών ανέρχεται στο ποσό των 46.773,73 Ευρώ. Το ποσό αυτό φόρου εκροών η προσφεύγουσα αναφέρει ότι έχει ήδη συμπεριληφθεί κατά το παρελθόν στις οικείες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και έχει αποδοθεί στο Ελληνικό Δημόσιο. Η εταιρεία θεωρεί ότι το εν λόγω ποσό Φ.Π.Α. εκροών με το οποίο έχει επιβαρυνθεί στο παρελθόν εξ ιδίων χρημάτων και του οποίου η είσπραξη πιθανολογείται ισχυρώς οριστικά αδύνατη λόγω της διαφαινόμενης έλλειψης επαρκούς ενεργητικού της πτωχής προς ικανοποίηση της απαίτησής της, θα έπρεπε να αχθεί σε αντίστοιχη μείωση της φορολογικής βάσεως. Για το λόγο αυτό η προσφεύγουσα υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας την μοναδικό αριθμό αίτησή της με την οποία ζήτησε την έγκριση με απόφαση του Προϊσταμένου της τελευταίας της μείωσης, κατά ποσό 437.853,25 Ευρώ, της φορολογητέας βάσης για τις αναγγελθείσες (και επαληθευθείσες από τον Σύνδικο) απαιτήσεις της κατά της εταιρείαςκαι την επιστροφή στην προσφεύγουσα του αναλογούντος Φ.Π.Α. ποσού 46.773,73 Ευρώ ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, νομιμοτόκως.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, όσο και με το από συμπληρωματικό υπόμνημά της ζητά την ακύρωση της απόρριψης επί της υπ' αριθ. αίτησής της και την επιστροφή, νομιμοτόκως, του αιτηθέντος ποσού ΦΠΑ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Ισχύουσες διατάξεις του ενωσιακού και εθνικού δικαίου σχετικά με τη μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής της αντιπαροχής. Επίκληση της με αριθ. 355/2019 Απόφασης του ΣτΕ καθώς και σχετικές δικαστικές αποφάσεις με τις

οποίες έχουν γίνει δεκτά αιτήματα περί μείωσης φορολογητέας βάσης συνεπεία πτώχευσης των αντισυμβαλλόμενων τους

-Μη νόμιμη η σιωπηρή απόρριψη της αίτησής της από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας. Αρκούντως βέβαιη και μακροπρόθεσμη η μη καταβολή της οφειλής προς την εταιρεία στη συγκεκριμένη περίπτωση.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ/28-11-2006: «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. 5 του άρθρου 19 του Ν.2859/2000 (ΦΠΑ), ορίζεται ότι:

«5α. Η φορολογητέα αξία μειώνεται σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη πληρωμής του τιμήματος, εφόσον μετά την πραγματοποίηση των φορολογητέων πράξεων διαπιστώνεται ότι η απαίτηση κατέστη οριστικά ανεπίδεκτη εισπράξεως, λόγω θέσεως επιχείρησης σε ειδική εκκαθάριση, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 46 και 46α του Ν.1892/1990 (ΦΕΚ 101Α), όπως αυτός τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν.2000/1991 (ΦΕΚ 206 Α').

Η μείωση της φορολογητέας βάσης ενεργείται μετά την έκδοση της απόφασης του Εφετείου της έδρας της επιχείρησης, που προβλέπεται από την παρ. 1 του πιο πάνω αναφερόμενου άρθρου 46. Για την έγκριση της μείωσης απαιτείται απόφαση του αρμόδιου Προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.), η οποία εκδίδεται μετά από αίτηση της ενδιαφερόμενης επιχείρησης και την προσκόμιση των απαραίτητων στοιχείων, από τα οποία προκύπτει το σύνολο της ανείσπρακτης απαίτησης, μέσα σε προθεσμία έξι (6) μηνών μετά την έκδοση της απόφασης του Εφετείου.

Στην περίπτωση κατά την οποία ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στην κατά τα ανωτέρω μείωση της φορολογητέας βάσης έχει καταβληθεί από τον υπόχρεο, συμψηφίζεται κατά τη φορολογική περίοδο, κατά την οποία εκδόθηκε η απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.. Στην περίπτωση, κατά την οποία ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στην κατά τα ανωτέρω μείωση της φορολογητέας αξίας δεν έχει καταβληθεί από τον υπόχρεο δεν καταβάλλεται, ως μη οφειλόμενος στη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο, κατά την οποία οφείλετο. Τυχόν πράξεις επιβολής φόρου ή προστίμων που έχουν εκδοθεί μέχρι την έκδοση της απόφασης του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ακυρώνονται.»

Επειδή, με την αριθ. 355/2019 Απόφαση του Β' τμήματος του ΣτΕ, εξετάστηκε προσφυγή η οποία ασκήθηκε ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, και εισήχθη προς συζήτηση ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας κατ' εφαρμογή του άρθρου 1 παρ. 1 του ν. 3900/2010 (Α' 213), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 40 του ν. 4055/2012 (Α' 51) και τροποποιήθηκε με το άρθρο 15 παρ. 4 του ν. 4446/2016 (Α' 240), κατόπιν της 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 με αριθ. 355/2019 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 Ingtatlan Lízíng, 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 Ingtatlan Lízíng, 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 Ingtatlan 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 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 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 (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, βάσει των ως άνω, στη σκέψη 17 το ΣτΕ με την αριθ. 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 απαιτήσεων της από τις ως άνω αντισυμβαλλόμενες της επιχειρήσεις, ήτοι η σύναψη, υπό τους όρους του άρθρου 106 α του Πτωχευτικού Κώδικα, των ως άνω συμφωνιών εξυγίανσης μεταξύ αυτών (αντισυμβαλλομένων της) και των πιστωτών τους, με αντικείμενο, μεταξύ άλλων, τη ρύθμιση και των δικών της απαιτήσεων κατ' αυτών (δια της μείωσής τους κατά ποσοστό 50%) και η συνακόλουθη επικύρωσή τους από το πτωχευτικό δικαστήριο, με συνέπεια οι συμφωνίες αυτές να δεσμεύουν κατά νόμο και την ίδια, συνιστούσαν περίπτωση αρκούντως βέβαιης και μακροπρόθεσμης μη καταβολής του οφειλομένου σ' αυτήν 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 εξ ουσία 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 8/16.1.2017 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 Αθηνών στην περίπτωση υπαγωγής του αντισυμβαλλόμενου λήπτη του τιμολογίου σε διαδικασία εξυγίανσης των άρθρων 99 επ. του ΠτΚ (ν. 3588/2007). Το ΣτΕ, με την παραπάνω απόφασή του, ακύρωσε τη σιωπηρή απόρριψη από τη Διοίκηση της επιφύλαξης που είχε υποβάλει με τη δήλωσή της η υποκείμενη στον ΦΠΑ επιχείρηση περί της υποχρέωσής της να αποδώσει το σύνολο του ΦΠΑ επί απαιτήσεως, κατά το μέρος που αυτή κατέστη οριστικά ανεπίδεκτη εισπράξεως και ανέπεμψε την υπόθεση στην αρμόδια ΔΟΥ προκειμένου ο Προϊστάμενος αυτής να ικανοποιήσει το αίτημα της επιχείρησης περί μείωσης της φορολογητέας βάσης.

Προκειμένου να υπάρξει ενιαία αντιμετώπιση των υποκειμένων-επιχειρήσεων που καταλαμβάνονται από την απόφαση 8/16.1.2017 του Πολ/λους Πρωτοδικείου Αθηνών, παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες: [.....].»

Επειδή, από το διατακτικό της υπ' αρ. **355/2019** απόφασης του ΣτΕ (Β' Τμήμα), αλλά και την ερμηνεία που η φορολογική διοίκηση έχει προσδώσει στην απόφαση αυτή, «περίπτωση ολικής ή μερικής μη πληρωμής της τιμής» κατά την έννοια του άρθρου 19 παρ., 5^α Ν.2859/2000, που δικαιολογεί την ανάλογη μείωση της βάσης επιβολής του ΦΠΑ, συνιστά η επίκληση και προσκόμιση ενώπιον της φορολογικής αρχής από τον υποκείμενο στον φόρο της σύναψης, μετά τη διενέργεια των φορολογητέων πράξεων, **συμφωνίας εξυγίανσης** μεταξύ του αφερέγγυου οφειλέτη και των πιστωτών του, **καταρτισθείσας υπό τους όρους του Πτωχευτικού Κώδικα και επικυρωθείσας από το πτωχευτικό δικαστήριο**, με περιεχόμενο, μεταξύ άλλων, τη μείωση των απαιτήσεων έναντι του οφειλέτη.

Επειδή στην ΠΟΛ.1056/2015 ορίζεται ότι: «5. ... ε) σε περίπτωση επιχείρησης που κηρύσσεται σε κατάσταση πτώχευσης και από τους επίσημους ισολογισμούς της προκύπτει ότι η επιχείρηση αυτή δεν έχει περιουσιακά στοιχεία (ακίνητα, πάγια, χρεόγραφα κλπ.) για να ικανοποιήσει τους οφειλέτες της. Στην περίπτωση αυτή δεν απαιτείται να έχει ολοκληρωθεί η διαδικασία της πτώχευσης. Επομένως, η κήρυξη του οφειλέτη σε κατάσταση πτώχευσης λόγω παύσης πληρωμών δεν επιφέρει από μόνη της απόσβεση της απαίτησης...»

Επειδή, εν προκειμένω μεταξύ της και της προσφεύγουσας εταιρείας υπήρχε κατά τα έτη 2007 και 2008 εμπορική συνεργασία, ενώ κατά το έτος 2010 ηκήρυξε πτώχευση. Η ανείσπρακτη απαίτηση της προσφεύγουσας ανερχόταν στο συνολικό ποσό των 721.757,55 Ευρώ (συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α) προερχόμενη από επί πιστώσει τιμολόγια της εταιρείας τα οποία ηουδέποτε εξόφλησε. Για τον λόγο αυτό η προσφεύγουσα άσκησε την απόΑγωγή της (με αρ. κατάθεσης) ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Χαλκίδας, η οποία όμως λόγω της εν τω μεταξύ κηρύξεως της ως άνω εταιρείας σε καθεστώς πτώχευσης, απορρίφθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ.Αποφάσεως. Εν τω μεταξύ η προσφεύγουσα αναγγέλθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ.αναγγελίας της για συνολική απαίτηση ποσού 721.757,55 Ευρώ (συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α), η οποία έγινε εν μέρει δεκτή από τον Σύνδικο της Πτώχευσης και μόνον κατά το ποσό των 484.626,98 Ευρώ, σύμφωνα με την υπ' αριθμ.Έκθεση Επαληθεύσεων και το οποίο ποσό (484.626,98 Ευρώ) εν τέλει η προσφεύγουσα αποδέχτηκε (4ο φύλλο, σελ.1^η τηςΑποφάσεως). Η ως άνω απαίτηση (484.626,98 Ευρώ) ως η προσφεύγουσα αναφέρει προέρχεται από 5.092 φορολογικά στοιχεία (επί πιστώσει εκδοθέντα τιμολόγια και πιστωτικά τιμολόγια) εκδόσεως της προσφεύγουσας που αφορούν πώληση προϊόντων στην πτωχή κατά το χρονικό διάστημα από 22.11.2007 έως 14.02.2008 και τα οποία τυγχάνουν ανεξόφλητα μέχρι και σήμερα. Ο αναλογών δε στα ως άνω ανεξόφλητα από την πτωχή τιμολόγια (συνολικού ποσού 484.626,98 Ευρώ) φόρος εκροών ανέρχεται στο ποσό των 46.773,73 Ευρώ. Το ποσό αυτό φόρου εκροών η προσφεύγουσα αναφέρει ότι έχει ήδη συμπεριληφθεί κατά το παρελθόν στις οικείες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και έχει αποδοθεί στο Ελληνικό Δημόσιο.

Η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλούμενη την με αριθμ.355/2019 Απόφαση του ΣΤΕ θεωρεί ότι το εν λόγω ποσό Φ.Π.Α. εκροών με το οποίο έχει επιβαρυνθεί στο παρελθόν εξ ιδίων χρημάτων και του οποίου η είσπραξη πιθανολογείται ισχυρώς οριστικά αδύνατη λόγω της διαφαινόμενης έλλειψης επαρκούς ενεργητικού της πτωχής προς ικανοποίηση της απαίτησής της, θα έπρεπε να αχθεί σε αντίστοιχη επιστροφή λόγω μείωσης της φορολογικής βάσεως και συνεπώς ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας εσφαλμένα απέρριψε την με αριθμόαίτησή της με την οποία ζήτησε την μείωση, κατά ποσό 437.853,25 Ευρώ, της φορολογητέας βάσης για τις αναγγελθείσες (και επαληθευθείσες από τον Σύνδικο) απαιτήσεις της κατά της εταιρείας

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. Η επικαλούμενη απόφαση του ΣτΕ, 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 οριστική διαγραφή μέρους των ανείσπρακτων απαιτήσεων των πιστωτών.

Επειδή, σύμφωνα με τις προεκτεθείσες διατάξεις δικαίωμα μείωσης της βάσης υπολογισμού του Φ.Π.Α αναγνωρίζεται στον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ευλόγως επικαλείται ότι η είσπραξη της απαίτησης που έχει έναντι του οφειλέτη του δεν πρόκειται να εισπραχθεί αφετέρου δε ότι η απαίτησή του εξακολουθεί να υφίσταται. Στην προκείμενη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της δικογραφίας και δεν αμφισβητείται από την προσφεύγουσα εταιρεία η πτώχευση της ως άνω εταιρείαςπου κηρύχθηκε με τηναπόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, αποσκοπώντας στη συλλογική ικανοποίηση των πιστωτών της εν λόγω οφειλέτριας με τη ρευστοποίηση της πτωχευτικής περιουσίας της (ακίνητη και κινητή), δεν είχε ολοκληρωθεί ούτε κατά τον χρόνο υποβολής της αίτησης της προσφεύγουσας εταιρείας ενώπιον της φορολογικής αρχής περί μείωσης της βάσης επιβολής του ΦΠΑ, κατ' άρθρο 19 παρ. 5α του ν. 2859/2000 (16-9-2022) αλλά ούτε κατά τον χρόνο άσκησης της κρινόμενης προσφυγής. Αντίθετα, η εν λόγω πτώχευση βρίσκεται σε διαδικασία εξέλιξης ως προς την εκποίηση της πτωχευτικής περιουσίας της ως άνω τελούσας σε πτώχευση εταιρείας. Ενόψει αυτών, εφόσον οι εργασίες της εν λόγω πτώχευσης της εταιρείαςδεν έχουν περατωθεί ήτοι δεν διαπιστώνεται ολοκλήρωση της πτωχευτικής διαδικασίας και περίπτωση οριστικά ανεπίδεκτης είσπραξης και οριστικής διαγραφής των απαιτήσεών της.

Η προσφεύγουσα επικαλείται επίσης και δικαστικές αποφάσεις με τις οποίες έχουν γίνει δεκτές προσφυγές τρίτων εταιρειών με αντισυμβαλλόμενο την ανωτέρω πτωχή εταιρεία ως προς το θέμα μείωσης της φορολογικής βάσης ωστόσο επισημαίνεται ότι για το εν λόγω ζήτημα και με διάδικο επίσης την ως άνω πτωχή εταιρεία έχουν εκδοθεί επίσης απορριπτικές αποφάσεις (.....).

Κατόπιν των ανωτέρω οι σχετικοί ισχυρισμοί της περί μείωσης της φορολογικής βάσης λόγω οριστικότητας της μη είσπραξης των προαναφερθεισών απαιτήσεών της, δεν γίνονται δεκτοί και η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας επί της με αρ. πρωτ. αίτησης για μείωση φορολογητέας βάσης κατ' άρθ. 19 παρ. 5^α του ν.2859/2000 και επιστροφής ΦΠΑ.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

