



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312342
E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 17.07.2025

Αριθμός απόφασης: 2470

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).
 - β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58)
 - γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».
 - δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
 - ε. 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από **03.04.2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με Α.Φ.Μ. και έδρα στην, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής επί της με αρ. πρωτ. /20241219/45105/19.12.2024 αίτησης μείωσης φορολογητέας βάσης κατ' άρθρο 19 παρ. 5^α Ν. 2859/2000 και έντοκης επιστροφής αναλογούντος ΦΠΑ, ως αχρεωστήτως καταβληθένος και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις απόψεις της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **03.04.2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με Α.Φ.Μ. και έδρα στην, νομίμως εκπροσωπούμενης, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την πάροδο άπρακτου τριμήνου από την υποβολή στο ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής της με αριθμό πρωτ. /20241219/45105/19.12.2024 αίτησης, απορρίφθηκε σιωπηρώς από την ως άνω Προϊσταμένη το σχετικό αίτημα της προσφεύγουσας εταιρείας περί α) μείωσης κατά το ποσό των 354.495,00 € της φορολογητέας βάσης ΦΠΑ που αφορά τις διαγραφείσες απαιτήσεις της προσφεύγουσας κατά της εταιρείας με την επωνυμία και ήδη μετά την θέση της σε καθεστώς εξυγίανσης μετονομασθείσας σε, με διακριτικό τίτλο «....., Α.Φ.Μ., λόγω ανεξόφλητων τιμολογίων, κατόπιν της από 29/07/2019 συμφωνίας εξυγίανσης και β) επιστροφής του αναλογούντος ΦΠΑ ύψους 68.611,94 €.

Ειδικότερα, με την υπ' αριθμ. /26.11.2020 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών επικυρώθηκε η από 29/07/2019 συμφωνία για την υπαγωγή της εταιρείας με την επωνυμία, με Α.Φ.Μ. στη διαδικασία εξυγίανσης, σύμφωνα με τα άρθρα 99 επ. του ν.3588/2007 «Πτωχευτικός Κώδικας», όπως ίσχυε κατά το χρόνο υποβολής της αίτησης υπαγωγής σε εξυγίανση.

Από την επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας δημιουργήθηκαν απαιτήσεις έναντι της «..... που ανήλθαν την 30.04.2019, στο ποσό των 708.990,00 € (συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α.), προερχόμενα εξ ολοκλήρου από επί πιστώσει εκδοθέντα τιμολόγια της εταιρείας, τα οποία παρέμεναν ανεξόφλητα.

Με την επικυρωθείσα από το Δικαστήριο συμφωνία εξυγίανσης, όσον αφορά τις υποχρεώσεις προς τους ανέγγυους ουσιώδεις πιστωτές, όπως η προσφεύγουσα εταιρεία, από τη συνολική απαίτηση, ποσοστό ύψους 50% συμφωνήθηκε να αποπληρωθεί τμηματικά και σε εικοσιτέσσερις (24) μηνιαίες άτοκες δόσεις, ενώ το υπόλοιπο ποσό που αντιστοιχεί στο 50% της απαίτησης διαγράφηκε οριστικά. Συνεπώς λαμβάνοντας υπόψη τα προβλεπόμενα στην συμφωνία εξυγίανσης, από τη συνολική απαίτηση, ποσό ύψους 354.495,00 € (=708.990,00 € X 50%) συμφωνήθηκε να αποπληρωθεί τμηματικά και σε εικοσιτέσσερις (24) μηνιαίες άτοκες δόσεις, ενώ το υπόλοιπο ποσό που αντιστοιχεί στο 50% ύψους 354.495,00 € (=708.990,00 € X 50%) διαγράφηκε οριστικά.

Βάσει της ανωτέρω συμφωνίας εξυγίανσης, η ανείσπρακτη απαίτηση της προσφεύγουσας, σύμφωνα με την υπό κρίση αίτησή της, ανέρχεται στα 354.495,00 € (=708.990,00 € - 354.495,00 €) που αντιστοιχεί σε καθαρή αξία ύψους 285.883,06 € και ΦΠΑ ύψους 68.611,94 €.

Κατόπιν των ανωτέρω, η προσφεύγουσα αιτήθηκε με τη με αριθμ. πρωτ. /20241219/45105/19.12.2024 αίτηση της, ενώπιον της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής και υποβληθείσα μέσω της εφαρμογής «τα Αιτήματά μου», κατ' αναλογία με τις Οδηγίες Ο ΔΕΕΦ Α 1165616 ΕΞ 2019 & Ο ΔΕΕΦ Α 1113162 ΕΞ 2020 της ΑΑΔΕ, τη μείωση της βάσης επιβολής Φ.Π.Α. κατά το ποσό των 285.883,06 € και την επιστροφή του

αναλογούντος Φ.Π.Α., ποσού 68.611,94 €, καθώς η είσπραξη της σχετικής απαίτησης είναι οριστικά αδύνατη.

Το ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής την 13.03.2025 ενημέρωσε διά απάντησής του στο υπ' αρ./20241219/45105/19.12.2024 ηλεκτρονικό αίτημα, την προσφεύγουσα, να προβεί σε τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ θέτοντας το ποσό που ζητούσε να της αναγνωριστεί για επιστροφή στον κωδ. 503.

Ακολουθώντας και με την πάροδο άπρακτου τριμήνου από την υποβολή στο ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής της ως άνω αίτησης, η προσφεύγουσα διά της παρούσης στρέφεται κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του αιτήματός της και αιτείται την ακύρωση της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης της και την επιστροφή, νομιμοτόκως, του αιτηθέντος ποσού ΦΠΑ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ισχύουσες διατάξεις του ενωσιακού και εθνικού δικαίου σχετικά με τη μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής της αντιπαροχής. Επίκληση της με αρ. 355/2019 Απόφασης του ΣτΕ.
2. Μη νόμιμη η σιωπηρή απόρριψη της αίτησής της από την Προϊστάμενη του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής. Αρκούντως βέβαιη, μακροπρόθεσμη και ήδη οριστική η μη καταβολή της οφειλής προς την εταιρεία στη συγκεκριμένη περίπτωση.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ ΕΚ: «Σε περίπτωση ακύρωσης, καταγγελίας, λύσης, ολικής ή μερικής μη καταβολής, ή μείωσης της τιμής, που επέρχεται μετά την πραγματοποίηση της πράξης, η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται ανάλογα, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από τα κράτη μέλη.» Σύμφωνα δε με την παράγραφο 2 του ίδιου ως άνω άρθρου, «Σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής της τιμής, τα κράτη μέλη μπορούν να παρεκκλίνουν από τη διάταξη της παραγράφου 1.»

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 19 ν. 2859/00 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι:

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

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

Στην περίπτωση κατά την οποία ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στην κατά τα ανωτέρω μείωση της φορολογητέας βάσης έχει καταβληθεί από τον υπόχρεο, συμψηφίζεται κατά τη φορολογική περίοδο, κατά την οποία εκδόθηκε η απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.. Στην περίπτωση, κατά την οποία ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στην κατά τα ανωτέρω μείωση της φορολογητέας

αξίας δεν έχει καταβληθεί από τον υπόχρεο δεν καταβάλλεται, ως μη οφειλόμενος στη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο, κατά την οποία οφείλετο. Τυχόν πράξεις επιβολής φόρου ή προστίμων που έχουν εκδοθεί μέχρι την έκδοση της απόφασης του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ακυρώνονται.»

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

Επειδή, με την ως άνω/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, ακολουθώντας, με τον μεταγενέστερο (και μνημονευόμενο στην προηγούμενη σκέψη) ν. 4446/2016, επιχειρήθηκε εκ νέου “αναμόρφωση” του Πτωχευτικού Κώδικα προς το σκοπό, μεταξύ άλλων, “ενίσχυσης της εξυγιαντικής λειτουργίας του πτωχευτικού δικαίου για τις βιώσιμες επιχειρήσεις, έτσι ώστε αυτό να μην αποτελεί καταστροφέα αξιών, αλλά ένα σύγχρονο εργαλείο αντιμετώπισης της εμπορικής αφερεγγυότητας, με έμφαση στην προληπτική του διάσταση και στην ανάγκη διάσωσης παραγωγικών πόρων, παράλληλα προς τη λειτουργία του ως συλλογική ικανοποίηση των δανειστών στην προκύπτουσα “κοινωνία ζημίας” με όρους ισότητας”, στο πλαίσιο δε αυτό ο νομοθέτης έκρινε, μεταξύ άλλων, αναγκαία την κατάργηση της διαδικασίας της “ειδικής εκκαθάρισης” [βλ. άρθρο 6 παρ. 14 του ν. 4446/2016], που είχε (τροποποιημένη) επανεισαχθεί με το άρθρο 12 του ν. 4013/2011 (δια του οποίου είχε, κατά τα προεκτεθέντα, προστεθεί άρθρο 106 ια στον Πτωχευτικό Κώδικα), καθώς, κατά τα αναφερόμενα στην οικεία αιτιολογική έκθεση, η διαδικασία αυτή “είχε τύχει πενιχρής εφαρμογής και τελούσε σε συστηματική αναντιστοιχία με τις υπόλοιπες διατάξεις του πτωχευτικού κώδικα [...], έτσι ώστε να καταστεί δυνατή η συσχέτιση και ενδεχομένως η αφομοίωσή της από την απολύτως

συναφή διαδικασία της ειδικής διαχείρισης του ν. 4307/2014” [βλ. ειδικότερα τα άρθρα 68 επ. του ν. 4307/2014 (Α’ 246)].

Σκέψη 14. Επειδή, εν όψει (και) των εκτεθέντων στις προηγούμενες σκέψεις αναφορικά με την εξέλιξη και αναμόρφωση του πτωχευτικού δικαίου, προς τον σκοπό, μεταξύ άλλων, ενισχύσεως της εξυγιαντικής λειτουργίας του, προς όφελος και της εθνικής οικονομίας, οι μνημονευόμενες στη σκέψη 9 διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 5α του Κώδικα Φ.Π.Α., ερμηνευόμενες υπό το φως α) της θεμελιώδους αρχής που απορρέει από την οδηγία 2006/112/ΕΚ και έκφραση της οποίας αποτελεί και η διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 90 αυτής, ότι η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην πράγματι ληφθείσα αντιπαροχή και ότι, ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράξει ως ΦΠΑ ποσό υψηλότερο εκείνου που εισέπραξε ο υποκείμενος στον φόρο [βλ. την παρατεθείσα στη σκέψη 8 απόφαση ΔΕΕ της 23ης Νοεμβρίου 2017, Enzo Di Maura, C-246/16, σκέψεις 13 και 14, καθώς και τις αποφάσεις της 26ης Ιανουαρίου 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, σκέψεις 26 και 27, της 15ης Μαΐου 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, σκέψη 22, της 12ης Οκτωβρίου 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, σκέψη 26, της 20ής Δεκεμβρίου 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, σκέψη 32, της 3ης Ιουλίου 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, σκέψη 15 κ.ά.], ενώ, εξάλλου, παρέκκλιση από την τήρηση των κανόνων που διέπουν τη βάση επιβολής του φόρου με σκοπό τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης (άρθρο 273 της ίδιας οδηγίας) είναι επιτρεπτή μόνο στο απολύτως αναγκαίο βαθμό, ώστε τα λαμβανόμενα μέτρα να θίγουν όσο το δυνατόν λιγότερο τους σκοπούς και τις αρχές της εν λόγω οδηγίας και να μη χρησιμοποιούνται κατά τρόπο ώστε να διακυβεύεται η ουδετερότητα του Φ.Π.Α [βλ. τις προμνημονευθείσες αποφάσεις ΔΕΕ της 26ης Ιανουαρίου 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, σκέψη 28, της 15ης Μαΐου 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, σκέψη 38, της 12ης Οκτωβρίου 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, σκέψη 43 κ.ά.], β) του σκοπού για τον οποίο παρέχεται η, κατά την παράγραφο 2 του άρθρου 90 της ανωτέρω οδηγίας, ευχέρεια παρεκκλίσεως από το δικαίωμα μειώσεως της βάσης επιβολής του φόρου (που ισχύει μόνο στην περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής του τιμήματος), ο οποίος, ειδικότερα, συνίσταται στο να παρέχεται στα κράτη μέλη η δυνατότητα να αντιμετωπίζουν - υπό τον όρο τηρήσεως των (θεμελιωδών στο δίκαιο της Ένωσης) αρχών της αναλογικότητας και της ισότητας [βλ. την προμνημονευθείσα απόφαση ΔΕΕ της 23ης Νοεμβρίου 2017, Enzo Di Maura C-246/16, σκέψεις 25 και 28 και τις εκεί παραπομπές]- τη συμφυή με τον οριστικό χαρακτήρα της μη πληρωμής 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 μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου “λόγω ολικής ή μερικής μη πληρωμής του τμήματος” σε κάθε περίπτωση όπου, μετά την πραγματοποίηση των φορολογητέων πράξεων, ο υποκείμενος στον φόρο ευλόγως επικαλείται ότι, κατά πάσα πιθανότητα, στο πλαίσιο νομοθετικών ρυθμίσεων που αποβλέπουν στην αντιμετώπιση της εμπορικής αφερεγγυότητας του αντισυμβαλλομένου του (πτώχευση, εξυγίανση, θέση σε ειδική διαχείριση), δεν θα εισπράξει την αντιπαροχή ή μέρος αυτής και ότι, συνεπώς, το χρέος δε θα εξοφληθεί, προσκομίζει δε στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ιδιαίτερος πιθανή παρατεταμένη χρονική διάρκεια της μη καταβολής, επιφυλασσομένης, ωστόσο, της δυνατότητας επανεκτιμήσεως της (κατά τα ανωτέρω μειωθείσας) βάσης επιβολής του φόρου προς το υψηλότερο, σε περίπτωση που υπάρξει μεταγενέστερη (εν όλω ή εν μέρει) καταβολή της αντιπαροχής. Τέτοια περίπτωση “ολικής ή μερικής μη πληρωμής της τιμής”, που δικαιολογεί την ανάλογη μείωση της βάσης επιβολής του Φ.Π.Α., συνιστά, κατ’ αρχήν, και η επίκληση (και προσκόμιση ενώπιον της φορολογικής αρχής) από τον υποκείμενο στον φόρο της σύναψης, μετά τη διενέργεια των φορολογητέων πράξεων, συμφωνίας εξυγίανσης μεταξύ του αφερέγγυου οφειλέτη και των πιστωτών του, καταρτισθείσας υπό τους όρους του Πτωχευτικού Κώδικα και επικυρωθείσας από το πτωχευτικό δικαστήριο, με περιεχόμενο, μεταξύ άλλων, τη μείωση των απαιτήσεων έναντι του οφειλέτη. Και τούτο διότι η εν λόγω συμφωνία, η οποία, υπό τις ως άνω προϋποθέσεις, είναι δεσμευτική κατά νόμο για όλους τους πιστωτές οι απαιτήσεις των οποίων ρυθμίζονται από αυτήν και τους οποίους, επομένως, εμποδίζει να ζητήσουν την πλήρη εξόφληση των απαιτήσεών τους, συνιστά, κατ’ αρχήν, επαρκή απόδειξη ότι η μη καταβολή του τμήματος των απαιτήσεων που υπόκεινται στην πραγματοποιηθείσα ρύθμιση (και συνεπώς, και η αντίστοιχη μη είσπραξη της σχετικής αντιπαροχής) είναι αρκούντως βέβαιη και μακροπρόθεσμη, παρέχοντας, έτσι, στον υποκείμενο στον φόρο προμηθευτή αγαθών (ή πάροχο υπηρεσιών) τη δυνατότητα να ανακτήσει το συνολικό ποσό του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ που κατέβαλε στη φορολογική αρχή για μη εξοφληθείσες απαιτήσεις - σε κάθε περίπτωση η ως άνω ερμηνεία ουδόλως παρεμποδίζει την, κατ’ εφαρμογήν του μηχανισμού διακανονισμού των εκπτώσεων (άρθρο 184 επ. της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, βλ. και άρθρο 33 του κώδικα Φ.Π.Α.), δυνατότητα των φορολογικών αρχών να ενεργήσουν για την ανάκτηση του ΦΠΑ επί των εισροών που ο ως άνω αφερέγγυος οφειλέτης μπόρεσε ενδεχομένως να εκπέσει προκειμένου για τις αυτές εμπορικές συναλλαγές (πρβλ. απόφαση ΔΕΕ της 22ας Φεβρουαρίου 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, σκέψη 45). Αβασίμως, επομένως, το Δημόσιο, με την από έκθεση απόψεών του, καθώς και το από (εντός της χορηγηθείσας προθεσμίας υποβληθέν) υπόμνημα αυτού, ισχυρίζεται τα αντίθετα και ειδικότερα ότι, μετά την κατάργηση των άρθρων 46 και 46α του ν. 1892/1990, η διάταξη του άρθρου 19 παρ.5α του Κώδικα Φ.Π.Α. έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται μόνον στις περιπτώσεις υπαγωγής επιχείρησης “στο καθεστώς της ειδικής εκκαθάρισης σε λειτουργία”, κατά το [ήδη, άλλωστε, καταργηθέν] άρθρο 106ια του Πτωχευτικού Κώδικα, διότι “η διαδικασία αυτή, παρά τις όποιες επιμέρους διαφοροποιήσεις, είναι αντίστοιχη της καταργηθείσας με το άρθρο 181 του ΠτΚ, εξυγιαντικής διαδικασίας εκκαθάρισης και ειδικής εκκαθάρισης των άρθρων 46 και 46α του ν. 1892/1990.»

Επειδή, 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 κρινόμενης 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 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/λούς Πρωτοδικείου Αθηνών, όπως έχει διορθωθεί και ισχύει» αναφέρεται ότι:

«Με την με υπ' αρ. 355/2019 απόφασή του, το Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣτΕ), ερμήνευσε το άρθρο 19 παρ. 5α του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), αναφορικά με τη μείωση της φορολογητέας βάσης των υποκειμένων σε ΦΠΑ εκδοτών τιμολογίων που περιλαμβάνονται στην απόφαση ../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/16.1.2017 του Πολ/λους Πρωτοδικείου Αθηνών, παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες:

A. 1. Υποκείμενοι (εκδότες τιμολογίων) που καταλαμβάνονται από την απόφαση/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/16.1.2017 του Πολ/λους 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/16.1.2017 του Πολ/λους 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.....».

Επειδή από το διατακτικό της υπ' αρ./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, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία, τόσο με την υπό κρίση αίτηση περί μείωσης της βάσης επιβολής Φ.Π.Α. και επιστροφής του αναλογούντος Φ.Π.Α., όσο και με την κατάθεση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, επικαλείται ότι στο πλαίσιο της συμφωνίας για την υπαγωγή της εταιρείας με την επωνυμία (και ήδη μετά την θέση της σε καθεστώς εξυγίανσης, μετονομασθείσας σε), στη διαδικασία της εξυγίανσης, ορίστηκε ότι η οφειλέτρια εταιρεία θα ικανοποιήσει το 50% των οφειλών της προς την προσφεύγουσα, ήτοι ποσό 354.495,00 € (οι οποίες συνολικές οφειλές της ανέρχονταν την 30.04.2019 στο ποσό των 708.990,00 €), ενώ το υπόλοιπο ποσό της ανείσπρακτης απαίτησής της 354.495,00 € (708.990,00 € – 354.495,00 €), θα διαγραφεί και, ως εκ τούτου, για το εν λόγω διαγραφέν ποσό ζητά την αναλογική εφαρμογή του άρθρου 19 παρ. 5^α του Ν. 2859/2000, σε συνδυασμό με το άρθρο 90 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ περί ΦΠΑ και της απόφασης 355/2019 ΣτΕ.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, με την υπ' αριθμ./26.11.2020 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών επικυρώθηκε η από 29/07/2019 συμφωνία για την υπαγωγή της εταιρείας με την επωνυμία, με Α.Φ.Μ. στη διαδικασία εξυγίανσης, σύμφωνα με τα άρθρα 99 επ. του ν.3588/2007 «Πτωχευτικός Κώδικας». Βασική πρόβλεψη της επικυρωθείσας ως άνω ΣΕ όσον αφορά τις υποχρεώσεις προς τους ανέγγυους Ουσιώδεις Προμηθευτές ως η προσφεύγουσα ήτο ο περιορισμός τους κατά ποσοστό 50%, το οποίο διαγράφεται, ενώ το υπόλοιπο ποσό (ήτοι το 50%) μεταφέρονται στην Νέα Εταιρεία η οποία υποχρεούται να αποπληρώσει το υπολειπόμενο 50% σε εικοσιτέσσερις (24) μηνιαίες άτοκες δόσεις.

Επειδή, από την με αρ./26.11.2020 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών καθώς και στην επισυναπτόμενη στην από 29.07.2019 Συμφωνία Εξυγίανσης κατάσταση πιστωτών, την 30.04.2019 (Παράρτημα 8), προκύπτει ότι η προσφεύγουσα συμπεριλαμβάνεται στους «Ουσιώδεις Ανέγγυους Πιστωτές» με ποσό απαίτησης κατά την 30/04/2019 ύψους 708.990,00 €.

Επειδή, όπως προκύπτει από τον οικείο όρο της από 29.07.2019 Συμφωνίας Εξυγίανσης, «24.6. οι υποχρεώσεις προς τους ανέγγυους πιστωτές, ως αυτοί αποτυπώνονται στο Παράρτημα 8, οι οποίοι κρίνονται ως Ουσιώδεις Πιστωτές και αναγκαίοι για τη συνέχιση της

επιχειρηματικής δραστηριότητας της Εταιρείας από την Νέα Εταιρεία, συνολικού ποσού ύψους €7.995.933,91 που εκπροσωπούν ποσοστό 12,86% του συνόλου των οφειλών της Εταιρείας, μετά την αφαίρεση τυχόν χρεωστικών υπολοίπων εφόσον αφορούν τον ίδιο πιστωτή, διαγράφονται σε ποσοστό 50% (ήτοι ποσό €3.997.966,96 κατά την Ημερομηνία Αναφοράς), ενώ το υπόλοιπο που απομένει μετά τη διαγραφή ήτοι το μετά τη διαγραφή ποσοστό 50% (ήτοι ποσό €3.997.966,96 κατά την Ημερομηνία Αναφοράς) επί του συνόλου της οφειλής, ως αυτή εμφανίζεται κατά την Ημερομηνία Αναφοράς μεταφέρονται στην Νέα Εταιρεία όπου και θα λάβουν το αναλογούν ποσοστό 50% επί της απαίτησής τους, το δε ποσό αυτό θα το εισπράξουν σε είκοσι τέσσερις (24) μηνιαίες συνεχόμενες άτοκες δόσεις, της πρώτης καταβλητέας εντός ενός (1) μηνός από την Ημερομηνία Ολοκλήρωσης της Συναλλαγής. Ρητά προβλέπεται ότι, σε περίπτωση που η Νέα Εταιρεία δεν καταβάλλει (ολικώς ή μερικώς) το αναλογούν ποσοστό 50% επί της απαίτησης σε έκαστο πιστωτή (που καταλαμβάνεται από τον παρόντα όρο), τότε, αναβιώνει το σύνολο της απαίτησής του κατά της Νέας Εταιρείας».

Επειδή σύμφωνα με το Παράρτημα 8 της ως άνω Συμφωνίας Εξυγίανσης που επικυρώθηκε με τη με αρ./2020 Απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, η προσφεύγουσα συμπεριλαμβάνεται στους ανέγγυους και «Ουσιώδεις Πιστωτές», με ποσό απαίτησης κατά την 30.07.2019 ύψους 708.990,00 €, για τις υποχρεώσεις των οποίων ως προελέχθη, προβλέπεται ότι «...μετά την αφαίρεση τυχόν χρεωστικών υπολοίπων, εφόσον αφορούν τον ίδιο πιστωτή, διαγράφονται σε ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%).» Ήτοι, στην περίπτωση της προσφεύγουσας, προβλέπεται, σύμφωνα με τους όρους της συμφωνίας, αφενός διαγραφή απαιτήσεων ύψους 354.495,00 € και αφετέρου και κατά το υπόλοιπο 50% (ήτοι 354.495,00 €) εξόφληση σε είκοσι τέσσερις (24) μηνιαίες συνεχόμενες άτοκες δόσεις, της πρώτης καταβλητέας εντός ενός (1) μηνός από την Ημερομηνία Ολοκλήρωσης της Συναλλαγής. Ως εκ τούτου και δεδομένου ότι η ανείσπρακτη απαίτηση ποσού 354.495,00 € (708.990,00 € - 354.495,00), που αντιστοιχεί σε καθαρή αξία ύψους 285.883,06 € και ΦΠΑ ύψους 68.611,94 € διεγράφη οριστικά, η προσφεύγουσα αιτείται την αναλογική εφαρμογή της διάταξης του αρθ.19 παρ.5^α Ν.2859/00 σε συνδυασμό με το αρθ.90 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ περί ΦΠΑ και της απόφασης του ΣτΕ 355/2019.

Επειδή σύμφωνα με την ανωτέρω συμφωνία εξυγίανσης που επικυρώθηκε με την υπ' αριθμ./26.11.2020 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, στην περίπτωση της προσφεύγουσας, διαγράφηκε οριστικά ποσό ύψους 354.495,00 € (708.990,00 € x 50%), που αντιστοιχεί στο 50% της απαίτησης ύψους 708.990,00 € όπως καταγράφεται στην ανωτέρω συμφωνία και αντιστοιχεί σε καθαρή αξία ύψους 285.883,06 € και ΦΠΑ ύψους 68.611,94 €.

Επειδή η προσφεύγουσα προς απόδειξη των προβαλλόμενων ισχυρισμών της προσκομίζει με την κατάθεση της παρούσας, μεταξύ άλλων και τα κάτωθι στοιχεία:

1. Την από 29.07.2019 Συμφωνία Εξυγίανσης με συνημμένη την κατάσταση πιστωτών (Παράρτημα 8. Ουσιώδεις Πιστωτές).
2. Την υπ' αρ. κατάθεσης ΓΑΚ/ΕΑΚ/...../30.07.2019 αίτησή της για άμεση επικύρωση της παραπάνω ΣΕ από το Πολυμελές Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης.

3. Την υπ' αριθμόν/...../2020 Κλήση της ενώπιον του Πτωχευτικού Δικαστηρίου, όπου αποτυπώνονται όλες οι τροποποιήσεις της ΣΕ.
4. Την υπ' αριθμ./26.11.2020 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (Εκουσία Δικαιοδοσία, Τμήμα Πτωχεύσεων).
5. Καρτέλα προμηθευτή από τα μηχανογραφικώς τηρούμενα αρχεία της εταιρείας.
6. Πίνακα των (συνολικώς) 35 φορολογικών στοιχείων, εκδοθέντων από 08.05.2018 έως 20.02.2019, τα οποία αφορούν εν συνόλω την ανείσπρακτη κατά την 30.04.2019 απαίτηση της εταιρείας.
7. Αντίγραφα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.
8. Τις υποβληθείσες περιοδικές Δηλώσεις Φ.Π.Α. περιόδου Μαΐου 2018- Φεβρουαρίου 2019
9. Την από 17.12.2024 Υπεύθυνη Δήλωση του Νόμιμου Εκπροσώπου της προσφεύγουσας ότι το σύνολο των υπό κρίση τιμολογίων έχουν καταχωριστεί στα βιβλία της προσφεύγουσας και έχουν συμπεριληφθεί στις αντίστοιχες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ οι οποίες δεν έχουν τροποποιηθεί.
10. Πιστοποιητικό περί μη ασκήσεως τακτικών ή έκτακτων ενδίκων μέσων κατά της υπ'/2020, με ημερομηνία δημοσίευσης 01.12.2020 απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (Εκουσία Δικαιοδοσία).
11. Την από 17/12/2024 Υπεύθυνη Δήλωση του Νόμιμου Εκπροσώπου της προσφεύγουσας, με την οποία δηλούται ότι α) ως προς την εταιρεία δεν έχει ανατραπεί λόγω καταγγελίας ή πλήρωσης κάποιας διαλυτικής αίρεσης η επικυρωθείσα -δυνάμει της υπ' αρ./2020 απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης- συμφωνία εξυγίανσης, επίμαχη Συμφωνία Εξυγίανσης, β) ότι η ως άνω επικυρωτική απόφαση δεν έχει προσβληθεί από την εν λόγω εταιρεία και γ) ότι δεν εκκρεμεί προσφυγή της εν λόγω εταιρείας στα Διοικητικά δικαστήρια για την επιστροφή ΦΠΑ των ανεξόφλητων τιμολογίων.
12. Το υπ' αριθμ./2025 Πιστοποιητικό Δικαστικής Φερεγγυότητας του Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με το οποίο βεβαιώνεται ότι σχετικά με το νομικό πρόσωπο, με Α.Φ.Μ.:
 - α. έχει εκδοθεί η υπ' αριθμ./2020 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης σχετικά με την επικύρωση της συμφωνίας εξυγίανσης, κατά της εν λόγω εταιρείας δεν έχει εκδοθεί απόφαση και δεν έχει κατατεθεί αίτηση για προληπτικά μέτρα του άρθρου 106^α του ν. 3588/2007,
 - β. δεν έχει εκδοθεί απόφαση και δεν έχει κατατεθεί αίτηση πτώχευσης ή προληπτικών μέτρων του άρθρου 86 του ν. 4738/2020 ή του άρθρου 10 του ν. 3888/2007, για το χρονικό διάστημα από 16/09/2007 – 24/03/2025
 - γ. δεν έχει εκδοθεί απόφαση και δεν έχει κατατεθεί αίτηση περί λύσεως, για το χρονικό διάστημα 08/08/2007 – 24/03/2025,
 - δ. δεν μπορεί να βεβαιωθεί αν έχει κατατεθεί αίτηση υπαγωγής σε εκκαθάριση, καθώς δεν τηρούνται στην Υπηρεσία αντίστοιχα αρχεία.
 - ε. δεν έχει εκδοθεί απόφαση και δεν έχει κατατεθεί αίτηση για ειδική εκκαθάριση-ειδική διαχείριση για το διάστημα 15/09/2011 – 24/03/2025,
 - στ. δεν έχει εκδοθεί απόφαση και δεν έχει κατατεθεί αίτηση σχεδίου αναδιοργάνωσης για το διάστημα 16/09/2007 – 24/03/2025,

ζ. δεν έχει εκδοθεί απόφαση και δεν έχει κατατεθεί αίτηση υπαγωγής σε έκτακτη διαδικασία ρύθμισης υποχρεωτικών εμπορών, για το χρονικό διάστημα 15/11/2024 – 24/03/2025,

η. δεν έχει εκδοθεί απόφαση και δεν έχει κατατεθεί αίτηση για αναγκαστική διαχείριση, για το διάστημα 01/01/2000 – 24/03/2025 και

θ. δεν έχει εκδοθεί απόφαση και δεν έχει κατατεθεί αίτηση διορισμού εκκαθαριστή/συνεκκαθαριστή για το διάστημα 01/2004 – 24/03/2025.

13. Την υπ' αρ. πρωτ./07.03.2025 Βεβαίωση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών περί μη άσκησης προσφυγής για την επιστροφή ως αχρεωστήτως καταβληθέντος του ποσού του ΦΠΑ εκρών που αντιστοιχεί στο διαγραφέν τμήμα των απαιτήσεων της αιτούσας εταιρείας κατά της εταιρείας με την επωνυμία

Επειδή ενόψει των ανωτέρω, η προσφεύγουσα εταιρεία καταρχήν ευλόγως επικαλείται την Απόφαση του ΣΤΕ, δεδομένου ότι και η περίπτωση της αφορά σε διαδικασία εξυγίανσης και βάσει της προσκομισθείσας συμφωνίας, διαπιστώνεται ότι από τη συνολική απαίτηση, ποσό ύψους 354.495,00 € (=708.990,00 € X 50%) αποπληρώθηκε τμηματικά και σε εικοσιτέσσερις (24) μηνιαίες άτοκες δόσεις από τη νέα εταιρεία, ενώ το υπόλοιπο ποσό που αντιστοιχεί στο 50% ύψους 354.495,00 € (=708.990,00 € X 50%) διαγράφηκε οριστικά.

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, η με αρ. πρωτ./20241219/45105/19.12.2024 αίτηση της προσφεύγουσας, νομίμως υπεβλήθη και ο ισχυρισμός της βασίμως προβάλλεται, καθώς

α) αφορά σε τιμολόγια εκδοθέντα από 08.05.2018 έως 20.02.2019,

β) το αίτημά της υπεβλήθη την 19.12.2024, κατόπιν της ολοκλήρωσης της τμηματικής αποπληρωμής του ποσοστού 50% εκ της συνολικής απαίτησης (ποσό 354.495,00 €) σε εικοσιτέσσερις (24) μηνιαίες άτοκες δόσεις, κατά τα προβλεπόμενα από την επικυρωθείσα από το Δικαστήριο συμφωνία εξυγίανσης, με την αποπληρωμή της 24^{ης} δόσης, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, την 21.02.2023.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 παρ. 1 και 2 του ΚΦΔ :

«1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρο με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς. 2. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογουμένου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 2 και 4 του ΚΦΔ :

«2. Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί εντός ενενήντα (90) ημερών από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης

επιστροφής φόρου του φορολογούμενου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού. 3. [...]. 4. Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 και 3 της υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, με την οποία διατυπώνεται (και) αίτημα του προσφεύγοντος για επιστροφή του τυχόν προκύπτοντος ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ΦΕφπ:

«2. Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων της παραγράφου 2 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 (Α' 170) που καταβάλλονται στον φορολογούμενο ορίζεται ως το επιτόκιο πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) που ισχύει κατά την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου, πλέον πέντε και εβδομήντα πέντε (5,75) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως.»

«3. Το επιτόκιο των ανωτέρω παραγράφων δεν μεταβάλλεται κατά το μέρος που αφορά το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά μία (1) εκατοστιαία μονάδα λαμβανομένου ως βάση υπολογισμού του επιτοκίου που ισχύει κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας.».

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι, από την 01.01.2014 και μετά, η Φορολογική Διοίκηση και εν προκειμένω η αρμόδια Δ.Ο.Υ., εφόσον διενεργεί επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς, μετά την πάροδο των 90 ημερών από την υποβολή της σχετικής αίτησης του φορολογούμενου, οφείλει να υπολογίζει και να επιστρέφει τόκους. Η τοκοφορία αρχίζει από την ημερομηνία υποβολής του σχετικού αιτήματος και οι τόκοι υπολογίζονται, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις και αποφάσεις περί καθορισμού των επιτοκίων του άρθρου 53 του ν.4174/2013, μέχρι και την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς.

Επειδή βάσει των ως άνω αναφερομένων, η υπό κρίση προσφυγή **πρέπει να γίνει δεκτή** ως προς την υπαγωγή της υπό κρίση περίπτωσης στο σκεπτικό της ως άνω απόφασης του ΣΤΕ, καθόσον αφορά ζήτημα ουσιαδώς όμοιο με αυτό της εν λόγω απόφασης, και περαιτέρω, ως προς τη διαπίστωση των πραγματικών δεδομένων η Προϊσταμένη του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής, ασκώντας κατά νόμιμο τρόπο την εξουσία της σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000 και ελέγχοντας τα αναφερόμενα στη παράγραφο Α.2 του με αριθ. πρωτ. ΔΕΕΦ Α ΕΞ 2019/28-11-2019 εγγράφου της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας, να ικανοποιήσει το αίτημα περί μειώσεως της βάσης επιβολής του φόρου της προσφεύγουσας κατά το ποσό που αντιστοιχεί στην καθαρή αξία του 50% του ποσού που καταγράφεται στην συμφωνία εξυγίανσης, προβαίνοντας σε νέα εκκαθάριση του οφειλομένου απ' αυτήν ποσού φόρου, ο οποίος πρέπει να της επιστραφεί νομιμοτόκως.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **03.04.2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με Α.Φ.Μ. προκειμένου η Προϊσταμένη του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής να ενεργήσει σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**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.