



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

**ΚΑΛΛΙΘΕΑ 31.10.2022**

**ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 3410**

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

**3.** Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την από 24.06.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία '....., με Α.Φ.Μ. ...., με έδρα την ....., επί της οδού ..... αρ. ...., όπως εκπροσωπείται νομίμως, η οποία απορρόφησε λόγω συγχωνεύσεως την ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία '....., με Α.Φ.Μ. ...., κατά της τεκμαιρόμενης απορριπτικής αποφάσεως του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ επί της υπ' αρ. πρωτ. .... /2022 αιτήσεως, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

**5.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

**6.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24.06.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία ....., με Α.Φ.Μ.

....., 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:

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά:

- Να γίνει δεκτή η παρούσα προσφυγή.
- Να ακυρωθεί η τεκμαιρόμενη απορριπτική απόφαση του Προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας Φ.Α.Ε. Αθηνών, επί της υπ' αριθμόν πρωτοκόλλου ...../2022 αιτήσεως.
- Να επιστραφεί στην εταιρία το συνολικό ποσό των ευρώ δέκα τριών χιλιάδων πεντακοσίων πενήντα ενός και εβδομήντα ενός λεπτών (€ 13.551,71), το οποίο αντιστοιχεί σε καταβληθέντα αχρεωστήτως Φ.Π.Α. και μάλιστα νομιμοτόκως από την ημεροχρονολογία υποβολής της υπ' αριθμόν πρωτοκόλλου ...../2022 αιτήσεως προς την Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία Φ.Α.Ε. Αθηνών.

προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

“1. Η υπ' αριθμ. 355/2019 απόφαση του ΣτΕ.

2. Η πλημμελής εφαρμογή και ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 90 της 2006/112/ΕΚ Οδηγίας Φ.Π.Α., ως και η εκδοθείσα βάσει αυτής πλούσια νομολογία του Δ.Ε.Ε. καθώς και το άρθρο 19 Κώδικα ΦΠΑ, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 46 ν.1892/1990 και τις διατάξεις του Πτωχευτικού Κώδικα.”

Επειδή, η προσφεύγουσα, στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων της, πραγματοποίησε πωλήσεις προς την εταιρεία «.....», η οποία εδρεύει στον Δήμο ..... της Δημοτικής Ενότητας ..... της Περιφερειακής Ενότητας ....., επί της οδού ..... αριθμός ....., ως κάτωθι:

A/A	ΑΡ. ΤΙΜ.	ΗΜΕΡ ΤΙΜ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	.....	16.01.2019	12.021,61	2.885,18	14.906,79
2	.....	22.01.2019	12.822,50	3.077,40	15.899,90
3	.....	28.01.2019	11.175,00	2.682,00	13.857,00
4	.....	04.02.2019	11.310,89	2.714,61	14.025,50
5	.....	07.02.2019	11.489,66	2.757,52	14.247,18
ΣΥΝΟΛΟ			58.819,66	14.116,71	72.936,37

Επειδή, τα ως άνω τιμολόγια πώλησης εκδόσεως της προσφεύγουσας επί πιστώσει εξήντα (60) ημερών δεν εξοφλήθηκαν και δη εμπροθέσμως, ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, από την οφειλέτρια εταιρεία με την επωνυμία «.....», ως η τελευταία είχε την σχετική υποχρέωση.

Επειδή, η προσφεύγουσα, διατηρεί μέχρι και σήμερα συνολική απαίτηση ποσού 73.702,28 €, ανερχόμενη κατά κεφάλαιο σε ευρώ 59.437,32 και Φ.Π.Α. 24% σε ευρώ 14.264,96, σε βάρος της οφειλέτριας ως άνω ανώνυμης εταιρείας, επισυνάπτοντας σχετικά καρτέλα λογιστικής [σχετ. 3].

**Επειδή**, με την υπ' αριθ. ....../2020 [αρ. εκθ. κατ. κλήσης ...../...../2020] – [αρ. εκθ. κατ. αίτησης ...../...../2019] Απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου ..... (Διαδικασία Εκούσιας Δικαιοδοσίας), [σχετ. 4], έγινε δεκτή αίτηση της ανωτέρω οφειλέτριας εταιρείας {.....}, περί επικύρωσης της από 27.09.2019 συμφωνίας εξυγίανσης - μεταβίβασης επιχείρησης, που καταρτίστηκε μεταξύ της αιτούσας και της –εκ του νόμου προβλεπόμενης- πλειοψηφίας των πιστωτών της, με την εκ τρίτου και εκ τέταρτου σύμπραξη των αναφερομένων σε αυτής φυσικών και νομικών προσώπων, όπως ήδη διαμορφώθηκε μετά την τροποποίησή της με την από 18.06.2020 τροποποίηση εξυγίανσης.

**Επειδή**, σύμφωνα με την ως άνω ...../2020] Απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου ..... (Διαδικασία Εκούσιας Δικαιοδοσίας), “... Δυνάμει της υπ’ αρ. ....../2020 μη οριστικής απόφασης αυτού του Δικαστηρίου, εκδοθείσας επί της υπ’ αρ. εκθ. Κατ. ....../...../2019 αίτησης της ΑΕ με την επωνυμία “.....”, κρίθηκε ότι η επιχειρηματική δραστηριότητα της τελευταίας έχει σημαντικά συρρικνωθεί, λόγω της οικονομικής ύφεσης ....., το δε νομικό πρόσωπο να περιέλθει, περί τα τέλη του έτους 2018, σε κατάσταση παύσης πληρωμών, περίσταση που δεν αποτελεί απαγορευτικό παράγοντα για την υπαγωγή της εταιρείας στη διαδικασία των άρθρων 99επ. ΠτΚ, ως ισχύουν. Αναζητώντας λύση για την άρση του οικονομικού της αδιεξόδου, ήδη από τις αρχές του έτους 2018, η αιτούσα είχε αναζητήσει επενδυτές για την εξαγορά της εταιρείας ή την είσοδο σε αυτή νέων μετόχων, αναθέτοντας τη σχετική διαδικασία στην ανώνυμη εταιρία ....., χωρίς, ωστόσο, να υπάρξει θετικό αποτέλεσμα. Ακολούθησαν περί τα τέλη του ίδιου έτους (2018) διαπραγματεύσεις με τις τράπεζες και την αλλοδαπή εταιρία “.....” (επενδύτρια εταιρία), η οποία ανήκει στον διεθνή όμιλο ....., μέλη του οποίου είναι, μεταξύ άλλων, οι - εκ των πιστωτών της αιτούσας- ελληνικές ανώνυμες εταιρίες “.....”, “.....” και “.....” Οι διαπραγματεύσεις αυτές κατέληξαν στην κατάρτιση της από 29-7-2019 συμφωνίας εξυγίανσης, η οποία υπογράφεται από πιστωτές της αιτούσας οι οποίοι διατηρούσαν σε βάρος της κατά την ημερομηνία αναφοράς (30-4-2019), απαιτήσεις συνολικού ύψους 42.636.831,11 ευρώ, εκπροσωπώντας ποσοστό 68,96% του συνόλου των σε βάρος της απαιτήσεων, στο οποίο περιλαμβάνεται ποσοστό 100% των πιστωτών, των οποίων οι απαιτήσεις εξασφαλίζονται εμπρογμάτως. Με την κρινόμενη αίτηση ζητείται η επικύρωση της ανωτέρω επιτευχθείσας συμφωνίας δια της οποίας επιλέχθηκε ως λύση η μεταβίβαση της επιχείρησης της αιτούσας σε τρίτη εταιρία, θυγατρική της επενδύτριας εταιρείας και συσταθείσα για το σκοπό αυτό, ήτοι τη “.....” (νέα εταιρία), με την παράλληλη εκποίηση επιμέρους περιουσιακών στοιχείων προς την - συνδεδεμένη με την αιτούσα- εταιρία με την επωνυμία “.....”, καθώς και προς τις τραπεζικές εταιρίες Εθνική και Πειραιώς.....”

**Επειδή**, στη συμφωνία εξυγίανσης μεταξύ της αιτούσας οφειλέτριας εταιρείας και της εκ του Νόμου οριζόμενης πλειοψηφίας των πιστωτών της, δεν περιλαμβάνεται η προσφεύγουσα, καίτοι, ως ισχυρίζεται, και οι απαιτήσεις της καταλαμβάνονταν από την καταρτισθείσα και

δικαστικώς επικυρωθείσα συμφωνία εξυγίανσης, δυνάμει αυτής δε διαγράφηκε η οφειλή της οφειλέτριας προς την προσφεύγουσα σε ποσοστό 95%, και αφορά τα εκδοθέντα εκ μέρους της ως άνω τιμολόγια πώλησης.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα, ισχυρίζεται, ότι, “καίτοι κατέβαλε, κατά τους μήνες Φεβρουάριο και Μάρτιο του έτους 2019, όταν και η ίδια υπέβαλε τις κατά Νόμον οφειλόμενες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α, για τους μήνες Ιανουάριο και Φεβρουάριο του έτους 2019, τον αναλογούντα στην συνολική απαίτηση της Φ.Π.Α. ποσού ευρώ 14.264,96, εντούτοις όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, δεν διατηρεί καμία πιθανότητα εισπράξεως τόσο του κεφαλαίου της όσο και του αναλογούντος Φ.Π.Α. από την οφειλέτριά της.”

**Επειδή**, έναντι της ανωτέρω συνολικής απαιτήσεως η προσφεύγουσα εισέπραξε συνολικώς ποσό ευρώ 3.685,12, το οποίο αναλύεται σε ευρώ 2.971,87 για το πληρωθέν κεφάλαιο της απαιτήσεως και σε ευρώ 713,25 για τον αναλογούντα επ' αυτού Φ.Π.Α. 24%. [σχετ. 5]

**Επειδή**, η προσφεύγουσα υπέβαλε τη με αρ. πρωτ. ....../2022 αίτηση προς τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, με την οποία ζητούσε, να επιστραφεί στην εταιρία το συνολικό ποσό των ευρώ δέκα τριών χιλιάδων πεντακοσίων πενήντα ενός και εβδομήντα ενός λεπτών (€ 13.551,71), το οποίο αντιστοιχεί σε καταβληθέντα αχρεωστήτως Φ.Π.Α., τον οποίο η εταιρεία απέδωσε αλλά δεν εισέπραξε και δεν πρόκειται να εισπράξει στο μέλλον και μάλιστα νομιμοτόκως από την ημεροχρονολογία υποβολής της παρούσης αιτήσεώς μας προς την Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία Φ.Α.Ε. Αθηνών και μέχρι την ολοσχερή επιστροφή του.

**Επειδή**, με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στην αρμόδια φορολογική αρχή, της ως άνω αίτησης, απορρίφθηκε σιωπηρά το αίτημα της προσφεύγουσας.

**Επειδή**, οι διατάξεις του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000), ορίζουν, ότι:

**Άρθρο 19.Φορολογητέα αξία στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών**

“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**, σύμφωνα με την αρ. 355/2019 απόφαση του ΣτΕ, “Οι διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 5α του Κώδικα Φ.Π.Α., έχουν την έννοια ότι παρέχεται δικαίωμα μείωσης 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 ιδιαίτερως πιθανή παρατεταμένη χρονική διάρκεια της μη καταβολής, επιφυλασσόμενης, 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. [Taxheaven 20.02.2019]

**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/EK 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 Inगतlan 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 Inगतlan 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 Inगतlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, σκέψη 30 κ.ά.] και, συνεπώς, αυτή η δυνατότητα δεν μπορεί να βαίνει πέραν της εν λόγω αβεβαιότητας, ώστε να αποκλείεται εντελώς η διόρθωση της βάσης επιβολής του φόρου, καθόσον τέτοιο ενδεχόμενο θα αντέβαινε τόσο στις παραπάνω (θεμελιώδεις) αρχές όσο και προς την (θεμελιώδη στη νομοθεσία περί ΦΠΑ) αρχή της ουδετερότητας του φόρου, περαιτέρω δε θα διατάρασσε και τον σκοπό της φορολογικής εναρμόνισης που επιδιώκεται με την πιο πάνω οδηγία, καθιστώντας την παρέκκλιση μη δικαιολογημένη [βλ. τις προμνημονευθείσες αποφάσεις ΔΕΕ της 23ης Νοεμβρίου 2017, Enzo Di Maura C-246/16, σκέψεις 23-28 και της 3ης Ιουλίου 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, σκέψη 18], εξακολουθούν να ισχύουν και να έχουν πεδίο εφαρμογής και μετά την, κατά τα ανωτέρω, κατάργηση των διατάξεων των άρθρων 46 και 46α του ν. 1892/1990, έχουν δε την έννοια ότι παρέχεται δικαίωμα μειώσεως της βάσης επιβολής του φόρου “λόγω ολικής ή μερικής μη πληρωμής του τιμήματος” σε κάθε περίπτωση όπου, μετά την πραγματοποίηση των φορολογητέων πράξεων, ο υποκείμενος στον φόρο ευλόγως επικαλείται ότι, κατά πάσα πιθανότητα, στο πλαίσιο νομοθετικών ρυθμίσεων που αποβλέπουν στην αντιμετώπιση της

εμπορικής αφερεγγυότητας του αντισυμβαλλομένου του (πτώχευση, εξυγίανση, θέση σε ειδική διαχείριση), δεν θα εισπράξει την αντιπαροχή ή μέρος αυτής και ότι, συνεπώς, το χρέος δε θα εξοφληθεί, προσκομίζει δε στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ιδιαιτέρως πιθανή παρατεταμένη χρονική διάρκεια της μη καταβολής, επιφυλασσόμενης, 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 (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 προ κειμένου 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. 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 επικαλέστηκε 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 αρκούτως βέβαιης και μακροπρόθεσμης μη καταβολής του οφειλόμενου 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 οφειλόμενου 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** από τα ως άνω προκύπτει ότι οι παραδοχές της με αριθμ. 355/2019 απόφασης του ΣΤΕ ερείδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων, τα οποία είναι όμοια με αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα, δεν προσκόμισε:

1. την από 27.09.2019 συμφωνία εξυγίανσης – μεταβίβασης επιχείρησης καθώς και την από 18.06.2020 τροποποίηση της συμφωνία εξυγίανσης μεταξύ της αιτούσας οφειλέτριας εταιρείας και της εκ του Νόμου οριζόμενης πλειοψηφίας των πιστωτών της, με συνημμένη κατάσταση πιστωτών από την οποία θα προέκυπτε το ύψος της απαίτησης της προσφεύγουσας εταιρείας.
2. 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,
3. 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,
4. βεβαίωση από το δικαστήριο ότι δεν έχει ασκηθεί προσφυγή (εφόσον η υπόθεση δεν εκκρεμεί στη Διοίκηση).
5. τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ, ζητώντας την επιστροφή του φπα, και αναγράφοντας το αιτούμενο ποσό φπα προς επιστροφή, σ' αυτή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 § 1 του ν.4174/2013 "Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση".



Ως εκ τούτου, δεν γίνεται δεκτό το αίτημα της προσφεύγουσας, για επιστροφή φπα ποσού 13.551,71 € περί ανείσπρακτων απαιτήσεων του άρθρου 19 παρ. 5<sup>α</sup> του ν.2859/2000.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. ....../24.06.2022 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ‘.....’, με Α.Φ.Μ. ......., κατά της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ στην με αρ. πρωτ. ....../2022 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ ανείσπρακτων απαιτήσεων του άρθρου 19 παρ. 5<sup>α</sup> του ν.2859/2000.

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

**Ακριβές Αντίγραφο  
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ  
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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