



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 23/01/2023
Αριθμός Απόφασης: 208

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604553

ΑΠΟΦΑΣΗ Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
 - β. του άρθρου 10 της [Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020](#) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)
 - δ. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
2. 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».
3. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείαςπου εδρεύει στη, με Α.Φ.Μ., κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, επί της με αρ. πρωτ.αίτησης της προσφεύγουσας σχετικά με την έγκριση της μείωσης, κατά ποσό 8.350.898,47 ευρώ, της φορολογητέας βάσης κατ' άρθρο 19 παρ. 5α του ν. 2859/2000 για μη εισπραχθείσες απαιτήσεις της από την εταιρείας και τη νομιμότοκη επιστροφή του αναλογούντος φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού 1.368.288,54 ευρώ ως αχρεωστήτως καταβληθέντος και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών.
5. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την πάροδο άπρακτου τριμήνου από την υποβολή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών της υπ' αρ. πρωτ.αίτησης απορρίφθηκε σιωπηρά το σχετικό αίτημα της προσφεύγουσας για επιστροφή ΦΠΑ συνολικού ποσού 1.368.288,54€, το οποίο αναλογεί σε τιμολογηθείσες πωλήσεις συνολικού ύψους 8.350.898,47€, για το διάστημα από 16-09-2008 έως 15-04-2011, στην εταιρεία, η οποία έχει κηρυχθεί σε πτώχευση με τηναπόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών (Εκουσία Δικαιοδοσία, Τμήμα Πτωχεύσεων) και την νομιμότοκη επιστροφή του αναλογούντος Φ.Π.Α. ως αχρεωστήτως καταβληθέντος.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης 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 μας από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών. Αρκούντως βέβαιη και μακροπρόθεσμη η μη καταβολή της οφειλής προς την εταιρεία στη συγκεκριμένη περίπτωση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 34 § 1 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «1.Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώστητα ή β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις: i) είναι αδύνατο να μεταφερθεί για έκπτωση σε επόμενη διαχειριστική περίοδο ή σε περίπτωση μεταφοράς του για έκπτωση, η έκπτωση αυτή δεν κατέστη δυνατή ή ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκρών- εισρών ή iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.»

Επειδή, με το άρθρο 70 παρ. 25 του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την 1η.1.2014, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα μέχρι τότε ισχύοντα.».

Επειδή στο άρθρο 57 παρ.5 του ν.2859/2000 όπως ίσχυε μέχρι την 23/04/2010 ορίζεται ότι:5. Οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 7 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος εφαρμόζονται αναλόγως και για το Φ.Π.Α.

Επειδή, με το άρθρο 57 του ν.2859/2000 όπως ίσχυε μετά την 23/04/2010 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης...Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49. 3. Σε περίπτωση υποβολής εκπροθέσμως της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της κατά τα παραπάνω έκτακτης δήλωσης, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση των πράξεων των άρθρων 49 και 50 παρατείνεται ή αναβιώνει αναλόγως, ώστε ο υπολειπόμενος χρόνος για την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου να μην είναι μικρότερος των τριών (3) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση... Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης που αφορά τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης αυτού ή μετά (3) τρία έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής. Σε περίπτωση μη υποβολής ή υποβολής των

ανωτέρω δηλώσεων εκπροθέσμως, η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που οι δηλώσεις αυτές όφειλαν να είχαν υποβληθεί εμπροθέσμως. Η αξίωση κατά του Δημοσίου προς επιστροφή φόρου αναβιώνει από της κοινοποιήσεως πράξεως προσδιορισμού του φόρου, για ίσο χρόνο, εφόσον έχει υποβληθεί αίτημα προς επιστροφή πριν το χρόνο παραγραφής της αξίωσης και συμπληρώθηκε ο χρόνος παραγραφής, χωρίς να ικανοποιηθεί ή να απορριφθεί αιτιολογημένα το αίτημα από υπαιτιότητα του Δημοσίου. Ως προς τα λοιπά θέματα εφαρμόζονται οι διατάξεις περί δημοσίου λογιστικού όπως εκάστοτε ισχύουν. ».

Επειδή, με το άρθρο 90 παρ. 2 του ν.2362/1995 περί Δημόσιου Λογιστικού ορίζεται ότι: «*Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος σ' αυτό χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία έτη από της καταβολής.*».

Επειδή, με το άρθρο 91 του ν.2362/1995 περί Δημόσιου Λογιστικού ορίζεται ότι: «*Επιφυλασσομένης κάθε άλλης ειδικής διατάξεως του παρόντος, η παραγραφή οποιασδήποτε απαιτήσεως κατά του Δημοσίου αρχίζει από το τέλος του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο γεννήθηκε και ήταν δυνατή η δικαστική επιδίωξη αυτής. Προκειμένου όμως περί δασμών, φόρων, τελών και λοιπών δικαιωμάτων που εισπράττονται στα Τελωνεία, η παραγραφή αρχίζει από της βεβαίωσης αυτών.*».

Επειδή, με το άρθρο 93 του ν.2362/1995 περί Δημόσιου Λογιστικού ορίζεται ότι: «*Με την επιφύλαξη ειδικών διατάξεων, η παραγραφή των χρηματικών απαιτήσεων κατά του Δημοσίου διακόπτεται μόνο: α) Με την υποβολή της υποθέσεως στο δικαστήριο ή σε διαιτητές, οπότε η παραγραφή αρχίζει εκ νέου από την τελευταία διαδικαστική πράξη των διαδίκων του δικαστηρίου ή των διαιτητών. β) Με την υποβολή στην αρμόδια δημόσια αρχή αιτήσεως για την πληρωμή της απαιτήσεως, οπότε η παραγραφή αρχίζει εκ νέου από τη χρονολογία που φέρει η έγγραφη απάντηση του Διατάκτη ή της αρμόδιας για την πληρωμή της απαιτήσεως αρχής. Αν η αρμόδια δημόσια αρχή δεν απαντήσει, η παραγραφή αρχίζει μετά πάροδο έξι μηνών από τη χρονολογία υποβολής της αιτήσεως. Υποβολή δεύτερης αιτήσεως δεν διακόπτει εκ νέου την παραγραφή...*».

Επειδή, με το άρθρο 94 του ν.2362/1995 περί Δημόσιου Λογιστικού ορίζεται ότι: «*Η παραγραφείσα απαίτηση κατά του Δημοσίου δεν αντιτάσσεται για συμψηφισμό. Κάθε ποσό που κατέβαλε το Δημόσιο μετά την παραγραφή της απαιτήσεως κατ' αυτού, έστω και αν γνώριζε την παραγραφή, δικαιούται να το αναζητήσει. Παραίτηση του Δημοσίου από τη συμπληρωμένη παραγραφή ή η με οποιονδήποτε τρόπο αναγνώριση απ' αυτό της παραγεγραμμένης απαιτήσεως είναι άκυρη. Η παραγραφή λαμβάνεται υπόψη αυτεπάγγελτα από τα δικαστήρια.*».

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 5α 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 αριθμ. 355/2019 απόφαση του β' τμήματος του ΣΤΕ εξετάστηκε προσφυγή η οποία ασκήθηκε ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, και εισήχθη προς συζήτηση ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας κατ' εφαρμογή του άρθρου 1 παρ. 1 του ν.3900/2010 (Α' 213), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 40 του ν. 4055/2012 (Α' 51) και τροποποιήθηκε με το άρθρο 15 παρ. 4 του ν. 4446/2016 (Α' 240), κατόπιν της 18/12.6.2018 πράξης της οικείας Επιτροπής του Δικαστηρίου.

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

«Σκέψη 13. Επειδή, ακολούθως, με τον μεταγενέστερο (και μνημονευόμενο στην προηγούμενη σκέψη) ν. 4446/2016, επιχειρήθηκε εκ νέου “αναμόρφωση” του Πτωχευτικού Κώδικα προς το σκοπό, μεταξύ άλλων, “ενίσχυσης της εξυγιαντικής λειτουργίας του πτωχευτικού δικαίου για τις βιώσιμες επιχειρήσεις, έτσι ώστε αυτό να μην αποτελεί καταστροφέα αξιών, αλλά ένα σύγχρονο εργαλείο αντιμετώπισης της εμπορικής αφερεγγυότητας, με έμφαση στην προληπτική του διάσταση και στην ανάγκη διάσωσης παραγωγικών πόρων, παράλληλα προς τη λειτουργία του ως συλλογική ικανοποίηση των δανειστών στην προκύπτουσα “κοινωνία ζημίας” με όρους ισότητας”, στο πλαίσιο δε αυτό ο νομοθέτης έκρινε, μεταξύ άλλων, αναγκαία την κατάργηση της διαδικασίας της “ειδικής εκκαθάρισης” [βλ. άρθρο 6 παρ. 14 του ν. 4446/2016], που είχε (τροποποιημένη) επανεισαχθεί με το άρθρο 12 του ν. 4013/2011 (δια του οποίου είχε, κατά τα προεκτεθέντα, προστεθεί άρθρο 106 ια στον Πτωχευτικό Κώδικα), καθώς, κατά τα αναφερόμενα στην οικεία αιτιολογική έκθεση, η διαδικασία αυτή “είχε τύχει πενιχρής εφαρμογής και τελούσε σε συστηματική αναντιστοιχία με τις υπόλοιπες διατάξεις του πτωχευτικού κώδικα [...], έτσι ώστε να καταστεί δυνατή η συσχέτιση και ενδεχομένως η αφομοίωσή της από την απολύτως συναφή διαδικασία της ειδικής διαχείρισης του ν. 4307/2014” [βλ. ειδικότερα τα άρθρα 68 επ. του ν. 4307/2014 (Α' 246)].

Σκέψη 14. Επειδή, εν όψει (και) των εκτεθέντων στις προηγούμενες σκέψεις αναφορικά με την εξέλιξη και αναμόρφωση του πτωχευτικού δικαίου, προς τον σκοπό, μεταξύ άλλων, ενισχύσεως της εξυγιαντικής λειτουργίας του, προς όφελος και της εθνικής οικονομίας, οι μνημονευόμενες στη σκέψη 9 διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 5α του Κώδικα Φ.Π.Α., ερμηνευόμενες υπό το φως α) της θεμελιώδους αρχής που απορρέει από την οδηγία 2006/112/ΕΚ και έκφραση της οποίας αποτελεί και η διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 90 αυτής, ότι η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην πράγματι ληφθείσα αντιπαροχή και ότι, ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράξει ως ΦΠΑ ποσό υψηλότερο εκείνου που εισέπραξε ο υποκείμενος στον φόρο [...]

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

μείωσης της οικείας φορολογικής οφειλής της) δεν μπορούσε να αποκλεισθεί.»

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:

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

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

Οι ανωτέρω οδηγίες αφορούν αποκλειστικά την περίπτωση επιστροφής ΦΠΑ οριστικά ανείσπρακτων απαιτήσεων από τις οικονομικές υπηρεσίες των υποθέσεων που συνέπραξαν στο καθεστώς εξυγίανσης, βάσει της ως άνω συγκεκριμένης απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα επικαλείται, τα παρακάτω:

<<Α) ότι στο πλαίσιο της δραστηριότητάς της, προέβη κατά τα έτη 2008 έως και 2011 στην πώληση και παράδοση προϊόντων παραγωγής και εμπορίας της (τσιμέντου χύδην και σακευμένου κλπ) στην εταιρείακαι στην καθολική διάδοχό της, (εφεξής).

Β)Προς εξασφάλιση μέρους της απαίτησης της, ενεγράφη την με αρ. καταχ. στο Κτηματολογικό Γραφείο δυνάμει της υπ' αριθμ. απόφασης του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, προσημείωση υποθήκης (Γ' τάξης) επί έξι (6) οριζόντιων ιδιοκτησιών, κυριότητας της, οι οποίες βρίσκονται σε συγκρότημα κατοικιών οικοδομών, κείμενο στο Δήμο επί της οδού, και φέρουν αριθμούς ΚΑΕΚ, για ποσό 10.000,00 Ευρώ πλέον τόκων και εξόδων. Σήμερα, η ως άνω προσημείωση υποθήκης έχει εξαλειφθεί λόγω πλειστηριασμού και κατακύρωσης των ακινήτων δυνάμει της υπ' αριθμ. συμβολαιογραφικής πράξης της Συμβολαιογράφου όπως αποδεικνύεται από τα προσκομιζόμενα κτηματολογικά φύλλα [Σχετικά 2.1 έως 2.6].

Γ) με την υπ' αριθμ.απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών (Εκουσία Δικαιοδοσία, Τμήμα Πτωχεύσεων) [Σχετικό 3], η κηρύχθηκε σε κατάσταση πτώχευσης λόγω περιέλευσής της σε μόνιμη και γενική αδυναμία να εκπληρώσει τις ληξιπρόθεσμες και απαιτητές χρηματικές υποχρεώσεις της, ορίστηκε δε ημέρα παύσης πληρωμών η 01.06.2012. Η απόφαση αυτή έχει καταστεί τελεσίδικη, όπως αποδεικνύεται από το υπ' αριθμ. πιστοποιητικό περί μη άσκησης ενδίκων μέσων του Πρωτοδικείου Αθηνών [Σχετικό 4].

Στο πλαίσιο της ως άνω πτώχευσης, η προσφεύγουσα δεν αναγγέλθηκε εμπρόθεσμα και για τον λόγο αυτό άσκησε την από και με αριθμό κατάθεσης δικογράφου πτωχευτική ανακοπή ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ. απόφαση [Σχετικό 5] – ήδη τελεσίδικη, όπως αποδεικνύεται από το υπ' αριθμ. πιστοποιητικό περί μη άσκησης ενδίκων μέσων του Πρωτοδικείου Αθηνών [Σχετικό 6]. Με την απόφαση αυτή αναγνωρίστηκε ως πιστώτρια και με δικαίωμα συμμετοχής στις συνελεύσεις πιστωτών και στις μελλοντικές διανομές χρημάτων της πτωχής εταιρείας για ποσό 9.067.203,42 Ευρώ (συμπεριλαμβανομένων του αναλογούντος Φ.Π.Α. και των οφειλόμενων τόκων).

Το σύνολο των απαιτήσεων από την εμπορική συνεργασία με την ανέρχεται σήμερα σε ποσό 8.350.898,47 Ευρώ πλέον τόκων, ο δε φόρος εκροών που αναλογεί σε αυτό σε ποσό 1.368.288,54 Ευρώ και βασιζεται σε τιμολόγια έκδοσης κατά το χρονικό διάστημα από 16.09.2008 έως 15.04.2011 τα οποία τυγχάνουν ανεξόφλητα μέχρι και σήμερα (ως Σχετικά 7.1 και 7.2, 8.1 και 8.2, 9.1 και 9.2 , 10). Συναφώς επισημαίνεται ότι το ποσό αυτό Φ.Π.Α. εκροών που αντιστοιχεί στο ως άνω τιμολόγια έχει ήδη συμπεριληφθεί κατά το παρελθόν στις οικείες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. [ως Σχετικά 12 έως 15] και έχει αποδοθεί στο Δημόσιο.

Δ) Οτι το εν λόγω ποσό Φ.Π.Α. εκροών με το οποίο έχει επιβαρυνθεί στο παρελθόν εξ ιδίων χρημάτων και του οποίου η είσπραξη κατέστη οριστικά αδύνατη λόγω πτώχευσης της, θα έπρεπε να αχθεί σε αντίστοιχη μείωση της φορολογικής οφειλής της .Για το λόγο αυτό υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών την με αρ. πρωτ.αίτησή της με την οποία ζήτησε την έγκριση με απόφαση του Προϊσταμένου της μείωσης, κατά ποσό 8.350.898,47 Ευρώ, της φορολογητέας βάσης για τις αναγγελθείσες και μη εισπραχθείσες απαιτήσεις της κατά της εταιρείας και την επιστροφή του αναλογούντος Φ.Π.Α. ποσού 1.368.288,54 Ευρώ ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, νομιμοτόκως από την υποβολή της ως άνω αίτησης με βάση τη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 5α του ν. 2859/2000 (Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, Φ.Π.Α.) [Σχετικό17].>>

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η είσπραξη του εν λόγω ποσού Φ.Π.Α. εκροών, με το οποίο έχει επιβαρυνθεί, κατέστη οριστικά αδύνατη λόγω πτώχευσης της «.....», και συνεπώς θα έπρεπε να αχθεί σε αντίστοιχη μείωση της φορολογικής οφειλής της εταιρείας κατ' εφαρμογή της διάταξης της παρ. 5^α του αρθ.19 ν. 2859/00 (ΦΠΑ), και της υπ' αρ. 355/2019 Απόφασης του ΣτΕ, από την οποία συνάγεται ότι καταλαμβάνει και τις πτωχεύσεις, οι οποίες συνιστούν ισοδύναμες περιπτώσεις βέβαιης και οριστικής αδυναμίας πληρωμής. Προς τούτο υπέβαλλε ενώπιον της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών τη με αρ. πρωτ.αίτησή της με την οποία ζήτησε τη μείωση, κατά ποσό 8.350.898,47 Ευρώ, της φορολογητέας βάσης για τις αναγγελθείσες και μη εισπραχθείσες απαιτήσεις της κατά της εταιρείαςκαι την επιστροφή του αναλογούντος Φ.Π.Α. ποσού 1.368.288,54 Ευρώ ως αχρεωστήτως καταβληθέντος.

Επειδή το ποσό ΦΠΑ ύψους 1.368.288,54 € το οποίο η προσφεύγουσα αιτείται την επιστροφή σύμφωνα με τα ανωτέρω, αφορά ποσό ΦΠΑ επί φορολογητέων εκροών ετών 2008 και 2011, το οποίο όπως επικαλείται και απέδωσε με την υποβολή των οικείων περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. της [ως Σχετικά 12 έως 15] για τις διαχειριστικές περιόδους από 16.09.2008 έως 15.04.2011.

Επειδή εν προκειμένω με τα στοιχεία που υφίστανται στο φάκελο της υπόθεσης προκύπτει,ότι, δυνάμει της υπ' αριθμ.απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών (Εκουσία Δικαιοδοσία, Τμήμα Πτωχεύσεων) [Σχετικό 3], η κηρύχθηκε σε κατάσταση πτώχευσης λόγω περιέλευσής της σε μόνιμη και γενική αδυναμία να εκπληρώσει τις ληξιπρόθεσμες και απαιτητές χρηματικές υποχρεώσεις της, ορίστηκε δε ημέρα παύσης πληρωμών η Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν αναγγέλθηκε εμπρόθεσμα και για τον λόγο αυτό άσκησε την από και με αριθμό κατάθεσης δικογράφου πτωχευτική ανακοπή ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ. απόφαση [Σχετικό 5]. Με την απόφαση αυτή αναγνωρίστηκε ως πιστώτρια και με δικαίωμα συμμετοχής στις συνελεύσεις πιστωτών και στις μελλοντικές διανομές χρημάτων της πτωχής εταιρείας για ποσό 9.067.203,42 Ευρώ.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.5α του ν.2859/2000, περί μείωσης της φορολογητέας ύλης , ωστόσο από τα προσκομισθέντα στοιχεία, δεν προκύπτει αφενός ο βέβαιος χαρακτήρας της μη είσπραξης των απαιτήσεων της, δηλαδή ότι έχει κριθεί οριστικά το ανεπίδεκτο της είσπραξης των απαιτήσεων της, αλλά απλά διαπιστώνεται ότι υφίσταται το χρέος, καθώς υπάρχει αναγνώριση της απαίτησης της. Ωστόσο η υπόθεση βρίσκεται σε εξέλιξη και όπως προκύπτει από το συνημμένο έγγραφο της ενδικοφανούς προσφυγής με αριθ.18 του δικηγόρου σύνδικου πτώχευσης παρ' Αρείω Πάγω, η πτωχευτική διαδικασία θα ολοκληρωθεί εντός του έτους 2023 και συνεπώς, δεν δύναται να ληφθεί υπόψη η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα με αρ. 355/2019 Απόφαση του ΣτΕ, καθόσον οι παραδοχές της ερείδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων, τα οποία διαφέρουν από αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης και συγκεκριμένα, αφορά στη διαδικασία εξυγίανσης στο πλαίσιο συνέχισης της δραστηριότητας και της ύπαρξης της επιχείρησης από την οποία προκύπτει

τόσο το ύψος, μέσω της μείωσης των απαιτήσεων αυτών κατά 50%, όσο και το οριστικό των ανείσπρακτων απαιτήσεων των πιστωτών.

Επειδή με την υπό κρίση υπόθεση δεν διαπιστώνεται ολοκλήρωση της πτωχευτικής διαδικασίας και περίπτωση οριστικά ανεπίδεκτης είσπραξης και οριστικής διαγραφής των απαιτήσεων της ποσού 8.350.898,47 ευρώ, ώστε να έχουν όντως εφαρμογή οι διατάξεις περί αχρεώστητης καταβολής του φόρου κατόπιν επιγενόμενου λόγου, δεδομένου ότι η αρχική καταβολή/απόδοση του φόρου εκροών δεν πραγματοποιήθηκε παρανόμως ή αχρεωστήτως. Συνεπώς το υπό κρίση αίτημα της προσφεύγουσας, δεν πληροί τις προϋποθέσεις που ορίζουν οι ανωτέρω επικαλούμενες από την προσφεύγουσα διατάξεις περί μείωσης της φορολογητέας βάσης, λόγω οριστικής διαγραφής απαίτησης κατόπιν επιγενόμενου λόγου, και ως εκ τούτου στην υπό κρίση περίπτωση ουδέποτε γεννήθηκε η επικαλούμενη αξίωση για επιστροφή ΦΠΑ ετών 2008 έως 2011, εξ επιγενόμενου λόγου, για την οποία υπεβλήθη το σχετικό αίτημα από την προσφεύγουσα.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994).

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....με ΑΦΜ, και την επικύρωση της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, επί της με αρ. πρωτ.αίτησης σχετικά με την έγκριση της μείωσης, κατά ποσό 8.350.898,47 Ευρώ, της φορολογητέας βάσης κατ' άρθρο 19 παρ. 5α του ν. 2859/2000 για μη εισπραχθείσες απαιτήσεις της κατά της εταιρείας και τη νομιμότοκη επιστροφή του αναλογούντος φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού 1.368.288,54 Ευρώ ως αχρεωστήτως καταβληθέντος.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Σημείωση: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.