



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 01.03.2023

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 541

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 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

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 02.11.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία '..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ', και τον διακριτικό τίτλο '..... Α.Ε.', με Α.Φ.Μ., με έδρα την ΑΘΗΝΑ, επί της οδού αρ. & αρ., κατά της τεκμαιρόμενης (σιωπηρής) αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ στην από 30.06.2022 αίτησης μείωσης φορολογητέας αξίας και επιστροφής Φ.Π.Α., η οποία έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου/05.07.2022, και με την οποία ζητήθηκε η επιστροφή ποσού Φ.Π.Α. 14.814,47 ευρώ νομιμοτόκως, 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 02.11.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία ‘..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ’, και τον διακριτικό τίτλο ‘..... Α.Ε.’, 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 ενδικοφανή προσφυγή.
- ✓ Να ακυρωθεί και εξαφανισθεί η προσβαλλόμενη απορριπτική απόφαση της φορολογικής αρχής.
- ✓ Να γίνει δεκτή η αίτηση επιστροφής ΦΠΑ της εταιρείας μας και να μας επιστραφεί ο αιτηθείς ΦΠΑ ποσού **14.814,47** ευρώ και μάλιστα εντόκως, σύμφωνα με το άρθρο 53 παρ.2 του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), σε συνδυασμό με το άρθρο 43 παρ.2 του ίδιου νόμου.

προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

“1. Παρανόμως η φορολογική αρχή απέρριψε την αίτηση επιστροφής ΦΠΑ της εταιρείας, για το λόγο ότι οι διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 5^α του Κώδικα ΦΠΑ που προβλέπουν περιοριστικά τις περιπτώσεις μείωσης της φορολογητέας αξίας μετά την πραγματοποίηση των φορολογητέων πράξεων στην περίπτωση ολικής ή μερικής καταβολής του τιμήματος έχουν ενσωματώσει πλημμελώς τις διατάξεις του άρθρου 90 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ.

1^α. Το άρθρο 19 παρ. 5^α του Κώδικα Φ.Π.Α.

1β. Το άρθρο 90 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ.

1γ. Η μη εξόφληση απαιτήσεων στην προκειμένη περίπτωση και η πλημμελής ενσωμάτωση από την εσωτερική νομοθεσία Φ.Π.Α. του άρθρου 90 της Οδηγίας Φ.Π.Α..

2. Παρανόμως η φορολογική αρχή απέρριψε την αίτηση επιστροφής ΦΠΑ της εταιρείας μας, για το λόγο ότι οι διατάξεις του άρθρου 19 παρ.5^α του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύουν, παραβιάζουν την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ και τις αρχές της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας.

2^α. Αρχή της ουδετερότητας.

2β. Αρχή της αποτελεσματικότητας.

2γ. Αρχή της αναλογικότητας.

3. Παρανόμως η φορολογική αρχή απέρριψε την αίτηση επιστροφής ΦΠΑ της εταιρείας μας, για το λόγο ότι η μη δυνατότητα μείωσης της φορολογητέας βάσης του ΦΠΑ σε περίπτωση αδυναμίας είσπραξης του τιμήματος από τον αντισυμβαλλόμενο συνιστά υπέρμετρο περιορισμό των θεμελιωδών δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται από τα άρθρα 17 και 20 του Χάρτη των θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης.”

Επειδή, σύμφωνα με την ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα, στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων της, είχε εκδώσει τιμολόγια για μισθώματα και δαπάνες κοινοχρήστων προς την εταιρεία “..... ΑΝΩΝΥΜΗ - ΕΤΑΙΡΕΙΑ”, με Α.Φ.Μ. και διακριτικό τίτλο ‘..... από τον Σεπτέμβριο του 2012 έως και τον Δεκέμβριο του 2017 – χωρίς να

προσκομισθεί κατάσταση των εκδοθέντων τιμολογίων -, το δε σύνολο των απαιτήσεών της, ανέρχεται στο ποσό των 138.154,05 €.

Επειδή, η ως άνω εταιρεία, λόγω κακής πορείας των εργασιών της, κηρύχθηκε σε κατάσταση πτώχευσης με την υπ' αριθ./26.03.2018 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου(Σχετικό 1) βάσει των διατάξεων του ν. 3588/2007 (πρώην Πτωχευτικό Κώδικας), επειδή αδυνατεί να εξοφλήσει τις ληξιπρόθεσμες και απαιτητές χρηματικές οφειλές της. *“Η μη πληρωμή των ως άνω ληξιπρόθεσμων και απαιτητών χρεών της δεν οφείλεται σε πρόσκαιρη ταμειακή δυσχέρεια ή έστω σε παροδική διαταραχή του ρυθμού των πληρωμών της, αλλά αντιθέτως στο γεγονός ότι αυτή έχει περιέλθει σε μόνιμη και γενική αδυναμία να αντιμετωπίσει τις χρηματικές οφειλές της προς τρίτους από την 1η-2-2017.*

Συγκεκριμένα, η αιτούσα - δηλούσα έχει οφειλές τόσο προς τα ασφαλιστικά ταμεία και στο Δημόσιο, όσο και προς τις τράπεζες, τους προμηθευτές και τους εργαζομένους της. Συγκεκριμένα, οφείλει στο Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων (ΙΚΑ) το ποσό των 377.287,53 €, στη ΔΟΥ Πειραιά το ποσό των 364.680,06 €, η οποία έχει επιβάλλει αναγκαστική κατάσχεση σε ακίνητη περιουσία της απύσας για το ποσό των 273.256,22 €, ενώ οι οφειλές της προς τους προμηθευτές και στους εργαζομένους της ανέρχονται, σύμφωνα με την ένορκη κατάθεση του εξετασθέντος στο ακροατήριο μάρτυρα, στα ποσά των 1.000.000,00 € και 100.000,00 € αντίστοιχα. Περαιτέρω, σε βάρος της έχει εκδοθεί η με αρ./2017 διαταγή πληρωμής της Δικαστή του Μονομελούς Πρωτοδικείου, δυνάμει της οποίας αυτή διατάσσεται να καταβάλει στην ανώνυμη τραπεζική εταιρεία με την επωνυμία: «Τράπεζα Α.Ε.» το ποσό των 3.000.000,00 €, πλέον τόκων και εξόδων...”

Επειδή, η προσφεύγουσα στην «Αναγγελία Πτωχευτικής Απαίτησης» την 23.05.2018 αναγγέλθηκε ως πιστώτρια κατά την ως άνω πτωχευτική διαδικασία, για το συνολικό ποσό (κεφαλαίου, τόκων υπερημερίας και επιδικασθέντων εξόδων) των 138.154,05 € (Σχετικό 2). Στο εν λόγω ποσό συμπεριλαμβάνονται έξοδα ύψους 4.824,46 Ευρώ (824,46 + 4.000,00 Ευρώ) και τόκοι υπερημερίας ύψους 23.905,72 Ευρώ (16.355,39 + 292,97 + 4.204,78 + 892,57 + 948,76 + 517,26 + 214,93 + 103,27 + 341,37 + 34,42 Ευρώ) (σελ. 28), με αποτέλεσμα, κατόπιν αφαίρεσης των ποσών αυτών, το οφειλόμενο ποσό από μισθώματα και δαπάνες κοινοχρήστων να ανέρχεται στις 109.423,87 Ευρώ (συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ).

Επειδή, ακολούθησε η από 11.06.2018 συνέλευση των πιστωτών, ενώ την 20.09.2018 περατώθηκαν οι επαληθεύσεις των πιστώσεων με την υπ' αριθ./20.09.2018 Έκθεση Εισηγητή, όπου επαληθεύθηκαν 21 πιστωτές και συνολικά χρέη ύψους 13.128.556,67 Ευρώ, όπως προκύπτει από αντίγραφο της μερίδας της του τμήματος Πτωχεύσεων του Πρωτοδικείου (Σχετικό 3).

Μετά την αναγγελία και την επαλήθευση των πιστώσεων ολοκληρώθηκε η διαδικασία εξέλεξης των απαιτήσεων και συγκλήθηκε η συνέλευση των πιστωτών στις 18.10.2018, σύμφωνα με το άρθρο 84 ΠτΚ (Σχετικό 3).

Εν προκειμένω, η συνέλευση των πιστωτών έκρινε ότι δεν ήταν εφικτή η συνέχιση της δραστηριότητας της ούτε η εκμίσθωσή της εταιρείας σε τρίτο μέρος και αποφάσισε την εκποίηση των κατ' ιδίαν στοιχείων της επιχείρησης, κατ' άρθρο 84 παρ. 4 ΠτΚ (Σχετικό 3).

Επειδή, η προσφεύγουσα περιλαμβάνεται στις εταιρείες που περιγράφονται στον «Πίνακα Κατάταξης Αναγγελθέντων δανειστών» κατ' άρθρο 90 § 3 ΠτΚ που συνέταξε την 31.05.2018 η σύνδικος πτώχευσης (ΑΜ/ΔΣΑ) της πτωχεύσασας '.....
.....' με ΑΦΜ ως «Μη προνομιούχος Προμηθευτής», για απαίτηση ύψους **138.154,05 €**.

Επειδή, με επίσπευση της τράπεζας Eurobank ως πιστώτριας της για οφειλή ύψους 3.038.860,00 Ευρώ πλειστηριάστηκε το κύριο ακίνητο της με πλειστηρίασμα ύψους 3.908.564,00 Ευρώ για το οποίο συντάχθηκε η υπ' αριθ./28.06.2021 πράξη εξόφλησης της Συμβολαιογράφου, με την οποία καταβλήθηκε στην προσφεύγουσα, από το συνολικό πλειστηρίασμα, μόνο το ποσό των **32.882,47 Ευρώ (Σχετικό 4)**.

Επειδή, το τελικώς οφειλόμενο ποσό από την προς την προσφεύγουσα ανέρχεται στις 76.541,40 Ευρώ (109.423,87 - 32.882,47), ήτοι καθαρό ποσό 61.726,93 Ευρώ και 14.814,47 Ευρώ ΦΠΑ, το οποίο μέχρι και σήμερα παραμένει ανεξόφλητο.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το μη εισπραχθέν υπόλοιπο ποσό € 76.541,40 (€ 109.423,87- € 32.882,47) στο οποίο αναλογεί ποσό ΦΠΑ € 14.814,47 καθίσταται οριστικά ανεπίδεκτο είσπραξης .

Επειδή, εν συνεχεία η προσφεύγουσα, υπέβαλλε τη με αριθ. πρωτ./05.07.2022 "ΑΙΤΗΣΗ ΜΕΙΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ ΚΑΙ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ, χωρίς ταυτόχρονα να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α., με την οποία ζητούσε "να μειωθεί η φορολογητέα αξία των ανωτέρω απαιτήσεων κατά το ποσό που δεν έχει εξοφληθεί και επιστραφεί ο αναλογών σε αυτό ΦΠΑ 14.814,47 Ευρώ και μάλιστα νομιμοτόκως, με το ισχύον επιτόκιο κατ' άρθρ. 53 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. σε συνδυασμό με την Α.Υ.Ο. υπ' αριθμ. πρωτ.: ΔΠΕΙΣ ΕΞ 31.12.2013, εφόσον η επιστροφή δεν γίνει εντός 90 ημερών."

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 ιδιαίτερος πιθανή παρατεταμένη χρονική διάρκεια της μη καταβολής, επιφυλασσομένης, ωστόσο, της δυνατότητας επανεκτιμής 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/ΕΚ και έκφραση της οποίας αποτελεί και η διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 90 αυτής, ότι η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην πράγματι ληφθείσα αντιπαροχή και ότι, ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράξει ως ΦΠΑ ποσό υψηλότερο εκείνου που εισέπραξε ο υποκείμενος στον φόρο [βλ. την παρατεθείσα στη σκέψη 8 απόφαση ΔΕΕ της 23ης Νοεμβρίου 2017, Enzo Di Maura, C-246/16, σκέψεις 13 και 14, καθώς και τις αποφάσεις της 26ης Ιανουαρίου 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, σκέψεις 26 και 27, της 15ης Μαΐου 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, σκέψη 22, της 12ης Οκτωβρίου 2017, Lombard 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 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 ιδιαιτέρως πιθανή παρατεταμένη χρονική διάρκεια της μη καταβολής, επιφυλασσομένης, ωστόσο, της δυνατότητας επανεκτιμήσεως της (κατά τα ανωτέρω μειωθείσας) βάσης επιβολής του φόρου προς το υψηλότερο, σε περίπτωση που υπάρξει μεταγενέστερη (εν όλω ή εν μέρει) καταβολή της αντιπαροχής. Τέτοια περίπτωση “ολικής ή μερικής μη πληρωμής της τιμής”, που δικαιολογεί την ανάλογη μείωση της βάσης επιβολής του Φ.Π.Α., συνιστά, κατ’ αρχήν, και η επίκληση (και προσκόμιση ενώπιον της φορολογικής αρχής) από τον υποκείμενο στον φόρο της σύναψης, μετά τη διενέργεια των φορολογητέων πράξεων, συμφωνίας εξυγίανσης μεταξύ του αφερέγγυου οφειλέτη και των πιστωτών του, καταρτισθείσας υπό τους όρους του Πτωχευτικού Κώδικα και επικυρωθείσας από το πτωχευτικό δικαστήριο, με περιεχόμενο, μεταξύ άλλων, τη μείωση των απαιτήσεων έναντι του οφειλέτη. Και τούτο διότι η εν λόγω συμφωνία, η οποία, υπό τις ως άνω προϋποθέσεις, είναι δεσμευτική κατά νόμο για όλους τους πιστωτές οι απαιτήσεις των οποίων ρυθμίζονται από αυτήν και τους οποίους, επομένως, εμποδίζει να ζητήσουν την πλήρη εξόφληση των απαιτήσεών τους, συνιστά, κατ’ αρχήν, επαρκή απόδειξη ότι η μη καταβολή του τμήματος των απαιτήσεων που υπόκεινται στην πραγματοποιηθείσα ρύθμιση (και συνεπώς, και η αντίστοιχη μη είσπραξη της σχετικής αντιπαροχής) είναι αρκούντως βέβαιη και μακροπρόθεσμη, παρέχοντας, έτσι, στον υποκείμενο στον φόρο προμηθευτή αγαθών (ή πάροχο υπηρεσιών) τη δυνατότητα να ανακτήσει το συνολικό ποσό του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ που κατέβαλε στη φορολογική αρχή για μη εξοφληθείσες απαιτήσεις σε κάθε περίπτωση η ως άνω ερμηνεία ουδόλως παρεμποδίζει την, κατ’ εφαρμογήν του μηχανισμού διακανονισμού των εκπώσεων (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 κρινομένης υπόθεσης, καθώς και των γενομένων δεκτών στη σκέψη 14, για την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19 παρ. 5 α του ν. 2859/2000, το Δικαστήριο κρίνει ότι η προσβαλλόμενη αρνητική πράξη της φορολογικής

αρχής είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα, όπως βασίμως προβάλλεται με την κρινόμενη προσφυγή, απορριπτόμενων 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 αρκούτως 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, όπως περιγράφεται στην αριθ. Απόφαση/2018 του Πολυμελούς Πρωτοδικείου «...αποδείχθηκε ότι η περιουσία της αιτούσας -δηλούσας [.....], ως σύνολο υπαρχόντων και μελλοντικών άμεσα ρευστοποιήσιμων περιουσιακών αξιών, θα επαρκέσει για την κάλυψη των εξόδων της πτωχευτικής διαδικασίας (άρθρο 6 §2 του ΠTK), διότι η τελευταία έχει στην κυριότητά της, εκτός από ακίνητη περιουσία, εμπορεύματα συνολικής αξίας περίπου € 550.000, ο δε υπάρχων εξοπλισμός της ανέρχεται περίπου στα € 600.000»

Επειδή, με την ρευστοποίηση του ακινήτου της πτωχεύσασας, δεν αποδεικνύεται, ότι έχει ακόμη ολοκληρωθεί η πτωχευτική διαδικασία [εμπορεύματα - εξοπλισμός], συνεπώς δεν αποδεικνύεται η ιδιαίτερος πιθανή παρατεταμένη χρονική διάρκεια της μη καταβολής, ούτε και η οριστική διαγραφή της οφειλής, ώστε να πραγματοποιηθεί μείωση της φορολογητέας βάσης και επιστροφή του καταβληθέντος ΦΠΑ, εντόκως.

Επειδή, περαιτέρω, δεν πληρούνται κατ' αναλογία οι προϋποθέσεις που ορίζονται στην εγκύκλιο ΔΕΕΦΑ 1165616/28-11-2019, ήτοι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε :

1.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

2.βεβαίωση από το δικαστήριο ότι δεν έχει ασκηθεί προσφυγή (εφόσον η υπόθεση δεν

εκκρεμεί στη Διοίκηση).

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,

Επειδή, δεν υπεβλήθη από την προσφεύγουσα 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 14.814,47 € περί ανείσπρακτων απαιτήσεων του άρθρου 19 παρ. 5^α του ν.2859/2000.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ./02.11.2022 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία '..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ", και τον διακριτικό τίτλο '..... Α.Ε.', με Α.Φ.Μ., κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης της υπ' αριθ. πρωτοκόλλου/05.07.2022 αίτησης της στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών.

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.

