



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 26.06.2023

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 748

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 και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσα ηλεκτρονικά ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία, με έδρα στο κατά της σιωπηρής άρνησης (τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, επί της με αριθ. πρωτ. αίτησης που υπεβλήθη από την προσφεύγουσα σχετικά α) με την έγκριση της μείωσης της φορολογητέας βάσης κατ' άρθρο 19 παρ. 5α του ν. 2859/2000 για ανείσπρακτες εμπορικές απαιτήσεις της κατά της μετονομασθείσας ήδη σε (εφεξής καλούμενης) λόνω της επιτευχθείσας κατ' άρθρο 103 του ν. 3588/2007 Συμφωνίας Εξυγίανσης - Μεταβίβασης Επιχείρησης και β) με την νομιμότοκη επιστροφή του

αναλογούντος φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) ποσού 32.272,12 Ευρώ ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσα ηλεκτρονικά ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία 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 υπ' αριθ. απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Ρεθύμνου επικυρώθηκε η συμφωνία για την υπαγωγή της εταιρείας με την επωνυμία 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).

Η προσφεύγουσα εταιρεία, στο πλαίσιο της εμπορικής συνεργασίας της με την παραπάνω εταιρεία, διατηρούσε έναντι της, κατά το χρόνο υποβολής της αίτησης για υπαγωγή στη διαδικασία εξυγίανσης, απαίτηση συνολικού ύψους 313.561,18 ευρώ [καθαρή αξία 277.487,76 € πλέον Φ.Π.Α. 36.073,41 €] από ανεξόφλητα τιμολόγια για τα προϊόντα που την προμήθευε κατά τα έτος 2018 και 2019.

Με βάση την επικυρωθείσα από το Δικαστήριο συμφωνία εξυγίανσης, ένα μέρος του ανωτέρω ποσού (2,5%) μεταβιβάστηκε σε νέα εταιρεία, προκειμένου να εξοφληθεί, ενώ το υπόλοιπο μέρος αυτού (97,5%) παρέμεινε στην, έως ότου ολοκληρωθεί η διαδικασία ρευστοποίησης του ενεργητικού που διατηρήθηκε, ομοίως, από αυτή.

Σύμφωνα με τα επί πιστώσει αυτά τιμολόγια, ο φόρος (εκροών) που αναλογούσε στην άνω απαίτηση ανερχόταν σε ποσό 36.073,41 Ευρώ, ερειδόμενος κατά βάση σε δέκα (10) τιμολόγια πώλησης προϊόντων στην κατά το χρονικό διάστημα από 21.09.2018 έως 30.11.2019 (τα οποία τυγχάνουν ανεξόφλητα μέχρι σήμερα), και δύο (2) πιστωτικά τιμολόγια που περιόρισαν αναλόγως και τον Φ.Π.Α.. Το ποσό αυτό φόρου εκροών έχει ήδη συμπεριληφθεί κατά το παρελθόν στις οικείες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και έχει αποδοθεί στο Ελληνικό Δημόσιο.

Από την απαίτηση αυτή ποσό (313.561,18 Ευρώ X 2,5%=) 7.839.02 Ευρώ μεταβιβάστηκε στην ως άνω Νέα Εταιρεία, σύμφωνα με τις προβλέψεις της επικυρωθείσας ως άνω Συμφωνίας, ενώ το υπόλοιπα 97,5%, ήτοι ποσό 305.722,15 Ευρώ παρέμεινε στην Εντέλει, λόγω των εν τω μεταξύ γενόμενων μετά την 30.11.2019 καταβολών από την και της έκδοσης ενός πιστωτικού τιμολογίου από την προσφεύγουσα εταιρεία, η μη μεταβιβαθείσα απαίτηση της προσφεύγουσας περιορίστηκε σε ποσό 280.519,19 Ευρώ εκ του οποίου ποσό 248.247,07 Ευρώ αντιστοιχεί σε καθαρή αξία πωλήσεων και ποσό 32.272,12 Ευρώ σε Φ.Π.Α..

Ενόψει των ανωτέρω, η προσφεύγουσα εταιρεία, ως προμηθεύτρια της ανωτέρω επιχείρησης, υπέβαλε τη με αριθ. πρωτ. αίτησή της, ενώπιον του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ και αιτήθηκε, κατ' εφαρμογή του άρθρου 19 παρ. 5α του Κώδικα Φ.Π.Α., την έγκριση με απόφαση του Προϊσταμένου της εν λόγω Δ.Ο.Υ. της μείωσης, κατά

ποσό 248.247,07 Ευρώ, της φορολογητέας βάσης για τις μη μεταβιβασθείσες στην Νέα Εταιρεία απαιτήσεις της εταιρείας κατά της από τα και μέχρι σήμερα ανεξόφλητα τιμολόγια και την επιστροφή στην εταιρεία του αναλογούντος Φ.Π.Α. ποσού 32,272,12 Ευρώ ως αχρεωστήτως καταβληθέντος νομιμοτόκως από την υποβολή της αιτήσεως.

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ απέρριψε σιωπηρώς την ως άνω αίτηση και η προσφεύγουσα εταιρεία, υπέβαλε την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, με την οποία, ζητά:

- Να γίνει δεκτή η ενδικοφανής προσφυγή της εταιρείας.
- Να ακυρωθεί η σιωπηρή άρνηση (τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση) του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου επί της με αριθ. πρωτ. αίτησης της εταιρείας σχετικά με την έγκριση της μείωσης, κατά ποσό 248.247,07 Ευρώ, της φορολογητέας βάσης κατ' άρθρο 19παρ. 5α του ν. 2859/2000 για τις μη μεταβιβασθείσες στην Νέα Εταιρεία απαιτήσεις της εταιρείας κατά της από τα και μέχρι σήμερα ανεξόφλητα τιμολόγια και την επιστροφή στην εταιρεία του αναλογούντος Φ.Π.Α. ποσού 32.272,12 Ευρώ ως αχρεωστήτως καταβληθέντος από την υποβολή της αίτησής μας.
- Να επιστραφεί στην εταιρεία ο αχρεωστήτως καταβληθείς Φ.Π.Α. ποσού 32.272,12 Ευρώ νομιμοτόκως από την υποβολή της αίτησής μας.

προβάλλοντας τους κάτωθι 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.

2. Μη νόμιμη η σιωπηρή απόρριψη της αίτησής μας από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών. Αρκούντως βέβαιη και μακροπρόθεσμη η μη καταβολή της οφειλής προς την εταιρεία στη συγκεκριμένη περίπτωση.”

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ ΕΚ: «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 στο άρθρο 19 παρ. 5α του ν. 2859/2000 Φορολογητέα αξία στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών ορίζεται:

«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 46 α του Ν. 1892/1990 (ΦΕΚ 101 Α΄), 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 (ΔΟΥ), 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 ΔΟΥ. 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 άνωπράξη της Επιτροπής του άρθρου 1 παρ. 1 του ν.3900/2010 έγινε δεκτό ότι με την υπό κρίση προσφυγή τίθενται τα γενικότερα 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 οριζομένων 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, 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 ιδιαίτερως 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 εκππτώσεων (άρθρα 184 επ. της οδηγίας 2006/112/EK, 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 μνημονεύομένου 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 τιμήματος και, συνεπώς, το δικαίωμά της για μείωση της φορολογικής βάσης (και, εντεύθεν, μείωσης της οικείας φορολογικής οφειλής της) δεν μπορούσε να αποκλεισθεί.

Για τον λόγο αυτό, η κρινόμενη προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή, να γίνουν δεκτές οι παρεμβάσεις, να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη σιωπηρή απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, στην οποία ενσωματώθηκε η σιωπηρή απόρριψη από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών της υπ' αριθμ. πρωτ..... επιφύλαξης της προσφεύγουσας, να γίνει δεκτή η προαναφερθείσα επιφύλαξη και να αναπεμφθεί η υπόθεση στη Δ.Ο.Υ., προκειμένου ο Προϊστάμενός της, ασκώντας κατά νόμιμο τρόπο την εξ ουσία του, να ικανοποιήσει το αίτημα περί μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου της προσφεύγουσας, να προβεί σε νέα εκκαθάριση του οφειλομένου απ' αυτήν ποσού φόρου της προαναφερθείσας περιόδου, σύμφωνα με τα παραπάνω και να της επιστρέψει το τυχόν προκύπτον πιστωτικό υπόλοιπο, το οποίο, ενόψει των γενομένων δεκτών στη σκέψη 16, πρέπει να της επιστραφεί νομιμοτόκως από της υποβολής της επιφύλαξης (...) και με εφαρμοστέο επιτόκιο εκείνο της παρ. 4 του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή, στο αριθ. 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:

A. 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.

.....».

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

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, με την υπ' αριθ. απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου επικυρώθηκε η συμφωνία για την υπαγωγή της εταιρείας με την επωνυμία στη διαδικασία εξυγίανσης, σύμφωνα με τα άρθρα 99 επ. του Πτωχευτικού Κώδικα. Σύμφωνα με την επικυρωθείσα από το Δικαστήριο συμφωνία εξυγίανσης, όσον αφορά τις υποχρεώσεις προς τους προμηθευτές και λοιπούς ανέγγυους πιστωτές, ένα μέρος του ποσού των υποχρεώσεων (2,5%) μεταβιβάστηκε σε νέα εταιρεία, στην προκειμένου να εξοφληθεί. Το υπόλοιπο μέρος αυτού (97,5%) παρέμεινε στην ως υποχρέωση, έως ότου ολοκληρωθεί η διαδικασία ρευστοποίησης των περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας από τον Ειδικό Εντολοδόχο. Μετά το πέρας της ρευστοποίησης των περιουσιακών της στοιχείων και με την προϋπόθεση ότι η εταιρεία δε θα διαθέτει οποιοδήποτε περιουσιακό στοιχείο ή πάγιο εξοπλισμό ή απαίτηση προς είσπραξη, παρά μόνο υποχρεώσεις, θα προβεί στη διαγραφή των άνω υποχρεώσεων από τα τηρούμενα βιβλία της, στο κλείσιμο της εκκαθάρισης καθώς και στη σύνταξη ισολογισμού εκκαθάρισης, οι δε Πιστωτές (συμβαλλόμενοι ή μη) δε θα επιδιώξουν την ικανοποίηση κατά της εταιρείας τυχόν εναπομείνας απαίτησής τους λόγω μη επάρκειας του ενεργητικού το οποίο θα έχει εκποιηθεί και διατεθεί σύμφωνα με τους όρους της συμφωνίας εξυγίανσης και με βάση τις αρχές της συλλογικής ικανοποίησης και της ισότιμης μεταχείρισης των πιστωτών.

Επειδή, ειδικότερα, όπως αναφέρεται στην επικυρωθείσα συμφωνία εξυγίανσης, το σύνολο του μη μεταβιβαζόμενου ενεργητικού, κατά τη λογιστική του αξία, ανέρχεται στο ποσό των 22.488.583,63 ευρώ, και θα ρευστοποιηθεί από το διορισθέντα ειδικό εντολοδόχο, προς το σκοπό ικανοποίησης των πιστωτών της εταιρείας και του μη μεταβιβαζόμενου παθητικού αντίστοιχα ποσού 104.485.878,56 ευρώ.

Επειδή με τη με αριθμ. απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσία μας, η οποία αφορά έτερο φορολογούμενο - προμηθευτή της εταιρείας κρίθηκε ότι όσον αφορά τους πιστωτές χωρίς προνόμιο, προκύπτει αβίαστα ως ιδιαίτερα πιθανή η μη είσπραξη των απαιτήσεων τους [σχετ. και οι με αριθμ. ΔΕΔ Αποφάσεις]

Επειδή στην από αίτηση υπαγωγής στο άρθρο 104 του πτωχευτικού Κώδικα της και στη σελίδα 151, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα συμπεριλαμβάνεται στους «Πιστωτές άνευ προνομίου» με ποσό απαίτησης κατά την ύψους 313.561 ευρώ.

Επειδή, και με την υπό κρίση υπόθεση και η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται ότι, “*ενόψει των ανωτέρω και όσων έχουν γίνει ερμηνευτικώς δεκτά για την έννοια και εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 19 παρ. 5α του Κώδικα Φ.Π.Α. από το Συμβούλιο της Επικράτειας, τα Διοικητικά Δικαστήρια και τη Φορολογική Διοίκηση, προκύπτει ότι οι προαναφερόμενες συνθήκες για την «οριστικότητα» της μη είσπραξης των (μη μεταβιβασθεισών στην Νέα Εταιρεία) ανεξόφλητων απαιτήσεων της εταιρείας μας από την συνιστούν πέραν πάσης αμφιβολίας περίπτωση αρκούντως βέβαιης και μακροπρόθεσμης μη καταβολής του οφειλομένου στην εταιρεία μας τιμήματος και συνεπώς η εταιρεία μας έχει δικαίωμα μείωσης της φορολογητέας βάσης κατά το ποσό αυτό*”, συγκεκριμένα δε, με την προσφυγή της μεταξύ άλλων, αναφέρει:

“*Όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και ανεφέρθη ανωτέρω στο Ιστορικό, με την υπ' αριθμ. απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου(Εκούσια Δικαιοδοσία) επικυρώθηκε η συμφωνία για την υπαγωγή της εταιρείας με την επωνυμία που μετονομάσθηκε ήδη σε (ήτοι της) στη διαδικασία εξυγίανσης, σύμφωνα με τα άρθρα 99 επ. του Πτωχευτικού Κώδικα.*

Βασική πρόβλεψη της ως άνω Συμφωνίας Εξυγίανσης - Μεταβίβασης Επιχείρησης, ήταν η μεταβίβαση των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού που θεωρούνται απαραίτητα για τη βιωσιμότητα της επιχείρησης σε Νέα Εταιρεία (με την επωνυμία μετονομασθείσα ήδη σε), με τα υπόλοιπα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού να παραμένουν στην παλαιό εταιρεία.

Έτσι, όσον αφορά ειδικότερα τις υποχρεώσεις προς τους προμηθευτές και λοιπούς ανέγγυους πιστωτές, ως η εταιρεία μας, στην Νέα Εταιρεία μεταβιβάστηκε ένα μόνα μέρος του ποσού αυτών των υποχρεώσεων (ήτοι ποσοστό 2,5%) προκειμένου να εξοφληθεί από αυτήν (την Νέα Εταιρεία). Ενώ το υπόλοιπο 97,5% παρέμεινε στην ως υποχρέωση, έως ότου ολοκληρωθεί η διαδικασία ρευστοποίησης των περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας από του ειδικό εντολοδόχο.

Επισημαίνεται ότι, από της επικυρώσεώς της ως άνω Συμφωνίας Εξυγίανσης με απόφαση Δικαστηρίου, αυτή (η συμφωνία) κατέστη κατά νόμο δεσμευτική για όλους τους

δανειστές/πιστωτές της παλαιός εταιρείας, ήτοι ακόμη και για εκείνους που δεν είχαν συμβληθεί σε αυτήν, όπως η εταιρεία μας (άρθρο 106γ' του ν. 3583/2007).

Σύμφωνα με την επικυρωθείσα Συμφωνία Εξυγίανσης - Μεταβίβασης Επιχείρησης το σύνολο του μη μεταβιβαζόμενου ενεργητικού, κατά τη λογιστική του αξία, ανήλθε στο ποσό των 22.488.583,63 Ευρώ, το οποίο θα ρευστοποιηθεί από το διορισθέντα ειδικό εντολοδόχο, προς το σκοπό ικανοποίησης του μη μεταβιβαζόμενου παθητικού αντίστοιχα ποσού τουλάχιστον 104.485.878,56 Ευρώ (ήτοι προς ικανοποίηση των μη μεταβιβασθεισών στην Νέα Εταιρεία υποχρεώσεων προς όλους τους πιστωτές αδιακρίτως).

Μετά το πέρας μάλιστα της ρευστοποίησης των περιουσιακών της στοιχείων και με την προϋπόθεση ότι η εταιρεία δε θα διαθέτει οποιοδήποτε περιουσιακό στοιχείο ή πάγιο εξοπλισμό ή απαίτηση προς είσπραξη, παρά μόνο υποχρεώσεις, θα προβεί, σύμφωνα με τον όρο 32.6 της Συμφωνίας Εξυγίανσης (σελ. 143), στη διαγραφή των άνω υποχρεώσεων από τα τηρούμενα βιβλία της, στο κλείσιμο της εκκαθάρισης καθώς και στη σύνταξη ισολογισμού εκκαθάρισης, οι δε Πιστωτές (συμβαλλόμενοι και μη) δεν δύνανται να επιδιώξουν την ικανοποίηση κατά της εταιρείας τυχόν εναπομείνασας απαίτησής τους λόγω μη επάρκειας του ενεργητικού το οποίο θα έχει εκποιηθεί και διατεθεί σύμφωνα με τους όρους της Συμφωνίας Εξυγίανσης και με βάση τις αρχές της συλλογικής ικανοποίησης και της ισότιμης μεταχείρισης των πιστωτών (ίδτε επίσης σελ. 199 της αίτησης προς το Πρωτοδικείο). Συνεπώς, σε περίπτωση μη ικανοποίησης ή μερικής μόνον ικανοποίησης από την ρευστοποίηση του ενεργητικού της εναπομείνασας στην περιουσίας, ο πιστωτής δεν μπορεί να προβεί σε καμία περαιτέρω ενέργεια.

Τούτου δοθέντος, και λαμβανομένου υπόψη ότι οι (μη μεταβιβαζόμενες) απαιτήσεις που είναι εξοπλισμένες με γενικό και ειδικό προνόμια/εμπράγματα ασφάλεια ανέρχονται σε 80.143.602,00" Ευρώ, ενώ η λογιστική αξία του μη μεταβιβαζόμενου ενεργητικού (από το οποίο θα ικανοποιηθούν όλοι οι πιστωτές) ανέρχεται μόλις στο ποσό των 22.488.583,63 Ευρώ, παρίσταται ιδιαίτερος απίθανο να ικανοποιηθούν οι (συνολικού ύψους 24.342.276,00 Ευρώ) απαιτήσεις των ανέγγυων (άνευ προνομίου) πιστωτών όπως η εταιρεία μας.

Και τούτο διότι σύμφωνα τις εφαρμοστέες εν προκειμένω διατάξεις των άρθρων 975 - 978 του Κ.Πολ.Δ. περί της ακολουθούμενης σειράς κατάταξης των δανειστών/ πιστωτών, η ικανοποίηση τους (των πιστωτών) γίνεται συμμέτρως, με προτεραιότητα στους έχοντες γενικά (Ελληνικό Δημόσιο, Ασφαλιστικοί Φορείς, Εργαζόμενο και ειδικά προνόμια/εμπράγματα ασφάλεια επί συγκεκριμένου/ων περιουσιακών στοιχείων (κυρίως τα τραπεζικά ιδρύματα), και αφού προηγουμένως έχουν καταβληθεί τα έξοδα και οι αμοιβές του ειδικού εντολοδόχου εν προκειμένω που θα διενεργήσει την ρευστοποίηση των μη μεταβιβαζόμενων περιουσιακών στοιχείων της

Άλλωστε επί του συγκεκριμένου ζητήματος έχει ήδη αποφανθεί η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κατά την εξέταση αιτημάτων περί μείωσης της βάσης επιβολής Φ.Π.Α. έτερων πιστωτών της παλαιός, επίσης στερούμενων προνομίων (άνευ προνομίων) όπως και η Εταιρεία μας. Πρόκειται για τις ad hoc υπ' αριθμ. αποφάσεις της Δ.Ε.Δ. (Αθήνας).....”

Επειδή ενόψει των ανωτέρω, τα σχετικά προσκομισθέντα στοιχεία και τις ως άνω αναφερόμενες εκδοθείσες αποφάσεις του Προϊσταμένου της Υπηρεσία μας, 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 ως ιδιαίτερως πιθανή η παρατεταμένη χρονική διάρκεια της ολικής η μερικής μη καταβολής.

Επειδή από τα ως άνω προκύπτει ότι οι παραδοχές της με αριθ. 355/2019 απόφασης του ΣτΕ ερείδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων, τα οποία είναι **όμοια με αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης.**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 παρ. 1 και 2 του ν. 4174/2013:

«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 ν. 4174/2013:

«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 φορολογουμένου. 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 και ο Προϊστάμενός της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, ασκώντας κατά νόμιμο τρόπο την εξουσία του σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000 και ελέγχοντας τα αναφερόμενα στη παράγραφο Α.2 του με αριθ. πρωτ. Ο ΔΕΕΦ Α 1165616 ΕΞ 2019/28-11-2019 εγγράφου της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας, να ικανοποιήσει το αίτημα περί μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου της προσφεύγουσας, 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 αριθ. πρωτ. υποβληθείσα ηλεκτρονικά ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία, προκειμένου ο Προϊστάμενος τη Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ να ενεργήσει σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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.