



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα 12 / 03 / 2015

Αριθμός Απόφασης 1015

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9569815
Fax : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Της υπ' αριθμ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- γ. Της αριθμ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-13 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από **19/12/2014** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία, με **ΑΦΜ**, που εδρεύει στο, κατά της υπ' αριθμ./**11-2014 αρνητικής απάντησης** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθμ./**11-2014 αρνητική απάντηση** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 09/03/2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Κατά τις χρήσεις 2008 και 2009 η προσφεύγουσα προέβη στην πώληση υγειονομικού υλικού, φαρμάκων και άλλων ιατρικών προϊόντων σε Νοσοκομεία του Ε.Σ.Υ, εκδίδοντας αντίστοιχα τιμολόγια πώλησης συνολικής αξίας ποσού ευρώ έντεκα εκατομμυρίων εξακοσίων εξήντα πέντε χιλιάδων πεντακοσίων πενήντα ενός και δέκα επτά λεπτών (11.665.551,17 €), συμπεριλαμβανομένου του αναλογούντος ΦΠΑ ποσού ευρώ ενός εκατομμυρίου εκατό μία χιλιάδων σαράντα τεσσάρων και εξήντα οκτώ λεπτών (1.101.044,68 €), τον οποίο κατέβαλε στο Ελληνικό Δημόσιο.

Για την εξόφληση του ανωτέρω τιμήματος και σε εφαρμογή του άρθρου 27 του Ν.3867/2010 η προσφεύγουσα έλαβε υποχρεωτικά, ομόλογα Ελληνικού Δημοσίου 2ετούς και 3ετούς διάρκειας από τηνΤράπεζα και από την τράπεζα, για τα οποία προβλέφθηκε η πλήρης εξόφλησή τους κατά το χρόνο λήξης αυτών, ήτοι στις 22.12.202 και 22.12.2013.

Με τις διατάξεις του ν. 4050/2012 τα ως άνω χορηγηθέντα Ομόλογα ανταλλάχθηκαν με ομόλογα μικρότερης αξίας και μεταγενέστερου χρόνου λήξης («κούρεμα»). Αυτό είχε ως αποτέλεσμα η αξία των Ομολόγων, που αρχικά χορηγήθηκαν στην Προσφεύγουσα με το άρθρο 27 του ν. 3867/2010, να μειωθεί κατά ποσοστό 53,50% και ως εκ τούτου κατέχει ομόλογα του ελληνικού δημοσίου, τα οποία αντιστοιχούν σε ποσοστό **46,50%** επί της συνολικής αξίας των Τιμολογίων Πώλησης, ενώ το ποσοστό 53,50% επί της συνολικής αξίας των ιδίων Τιμολογίων Πώλησης προς τα Νοσοκομεία του Ε.Σ.Υ. έχει «περικοπεί» και δεν πρόκειται να αποδοθεί μετά την ένταξη των αρχικώς χορηγηθέντων Ομολόγων στους «επιλέξιμους τίτλους» του ν. 4050/2012. Η περικοπή του 53,50% των αρχικώς χορηγηθέντων Ομολόγων συνεπαγόταν την περικοπή του 53,50% της συνολικής αξίας των Τιμολογίων Πώλησης, συμπεριλαμβανομένου του αναλογούντος ΦΠΑ, ήτοι συνολικής αξίας ποσού 6.241.066,42 €, καθαρής αξίας ποσού 5.652.010,98 € και ΦΠΑ ποσού 589.055,44 €.

Κατόπιν των ανωτέρω, η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθμ./**21.02.2013 αίτηση** προς τη ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, με την οποία ζητούσε την επιστροφή ΦΠΑ ποσού **589.055,44 €**, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012, το οποίο κατέβαλε στο δημόσιο **αχρεωστήτως** και αφορούσε σε ποσοστό **53,50%** επί της αξίας των Τιμολογίων Πώλησης που εκδόθηκαν προς τα νοσοκομεία του Ε.Σ.Υ, και τα οποία τελικά δεν εισπράχθηκαν λόγω της απομείωσης της αξίας των αρχικών Ομολόγων Ελληνικού Δημοσίου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **12 § 13 του Π.Δ 186/92** [ΦΕΚ Α' 84/26-05-1992], ορίζεται ότι: «για τις επιστροφές και τις εκπτώσεις ή άλλες διαφορές, εκτός του ΦΠΑ, οι οποίες αναφέρονται σε προηγούμενες συναλλαγές, εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο από τον εκδότη του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που εκδόθηκε αντί τιμολογίου, στο οποίο αναγράφονται, εκτός των στοιχείων των συμβαλλομένων, το είδος, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή και η αξία κατά συντελεστή Φ.Π.Α. των επιστρεφόμενων αγαθών, το ποσό των εκπτώσεων και των τυχόν διαφορών, ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των στοιχείων της συναλλαγής που αφορά η επιστροφή ή η παρεχόμενη έκπτωση, καθώς και ο Φ.Π.Α. Επί εκπτώσεων που υπολογίζονται με βάση τις πωλήσεις δεν απαιτείται η αναγραφή των πιο πάνω αριθμών. Πιστωτικό τιμολόγιο για το ΦΠΑ εκδίδεται μόνο στις περιπτώσεις που προβλέπεται αυτό ρητά από σχετικές διατάξεις»

Επειδή οι σχετικές διατάξεις που προβλέπουν την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου μόνο για το ΦΠΑ ορίζονται με τις κατωτέρω Αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών και δεν επιτρέπεται η έκδοση αυτού σε καμιά άλλη περίπτωση:

- Α.Υ.Ο 1138050/4885/1436/ΠΟΛ 1338/30-12-96 που αφορά τους μη εγκατεστημένους στην Ελλάδα ταξιδιώτες,
- Α.Υ.Ο 1015809/1597/ΠΟΛ 1024/21-01-93 που αφορά την παράδοση αγαθών εμπορικού χαρακτήρα, μεταφορικών μέσων γενικά, καθώς και σκαφών και αεροσκαφών σε αγοραστή υποκείμενο ή μη στο φόρο εγκατεστημένο εκτός Ε.Ε λόγω εξαγωγής,
- Α.Υ.Ο Π.1591/1546/ΠΟΛ 69/04-03-87 και ΠΟΛ 288/02-11-87 που αφορούν την παράδοση αγαθών σε πλοία και πλωτά μέσα που ενεργούν πλόες εξωτερικού ή μικτούς, καθώς και υπερπόντιας αλιείας

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι υπάρχει η δυνατότητα έκδοσης πιστωτικού τιμολογίου από τον εκδότη του αρχικού τιμολογίου στην περίπτωση χορηγηθείσας έκπτωσης επί της αξίας του αρχικού τιμολογίου και ότι κατ' αυτό τον τρόπο, προέβη την 31.12.2012 στην έκδοση του Πιστωτικού Τιμολογίου λόγω της έκπτωσης του 53,5% επί της συνολικής αξίας των Τιμολογίων Πώλησης που υπέστη με τον ν. 4050/2012. Όμως εν προκειμένω η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε πιστωτικό τιμολόγιο για χορηγηθείσα σε αυτήν έκπτωση από το δημόσιο, αλλά εξέδωσε το με σειρά και αριθμ. .../31-12-12 Πιστωτικό Τιμολόγιο, χωρίς καθαρή αξία, παρά μόνο με ΦΠΑ ποσού 589.055,44 €, αντίγραφο του οποίου προσκομίζει με την παρούσα

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **105 § 13 του Ν. 2238/1994** [ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994], όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου **9 § 15 του Ν.4110/2003** [ΦΕΚ Α' 17/23-01-2003] και ισχύει από την έναρξη ισχύος του Ν. 4046/2012 [ΦΕΚ Α' 28/14-02-2012] ήτοι από 12/02/2012, ορίζεται ότι: «*Η χρεωστική διαφορά που προκύπτει σε βάρος των νομικών προσώπων από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα σε τριάντα (30) ισόποσες ετήσιες δόσεις, αρχής γενομένης από τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιείται η ανταλλαγή των τίτλων και ανεξάρτητα από το χρόνο διακράτησης των ομολόγων. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, ως χρεωστική διαφορά λαμβάνεται η διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας των τίτλων που εκδόθηκαν σε ανταλλαγή και του κόστους απόκτησης των αρχικών τίτλων. Ειδικά, σε περίπτωση που μετά την απόκτηση των αρχικών τίτλων προέκυψε ζημία από την αποτίμησή τους η οποία δεν έχει συμψηφιστεί με αποθεματικό κατά τις διατάξεις του άρθρου 38, λαμβάνεται το αρχικό κόστος απόκτησης»*

Επειδή με την ως άνω διάταξη **αντιμετωπίστηκε συνολικά** το θέμα της χρεωστικής διαφοράς που προέκυπτε από την ανταλλαγή των ομολόγων του ελληνικού δημοσίου (κούρεματος του χρέους), στην οποία περιλαμβάνεται και η αξία του ΦΠΑ που αναλογεί

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση η ανωτέρω συνολική χρεωστική διαφορά ανέρχεται στο ποσό των 6.241.066,42 €, και περιλαμβάνει καθαρή αξία πωλήσεων ποσού 5.652.010,98 € και ΦΠΑ ποσού 589.055,44 € και σύμφωνα με τα ανωτέρω η συνολική χρεωστική διαφορά εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα κατά 1/30 κατ' έτος, άρα και ο αναλογούν ΦΠΑ εκπίπτει επίσης από τα ακαθάριστα έσοδα κατά 1/30 κατ' έτος. Συνεπώς δεν είναι δυνατός ο διαχωρισμός του ΦΠΑ προς έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή προς επιστροφή, καθόσον όπως προαναφέρθηκε ο αναλογούν ΦΠΑ της χρεωστικής διαφοράς, αντιμετωπίζεται ως δαπάνη – ζημία κατά 1/30 ανά χρήση.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 105 § 13 του Ν. 2238/1994, **αντιμετωπίστηκε συνολικά** το ποσό της χρεωστικής διαφοράς που προέκυψε από την ανταλλαγή ομολόγων (κούρεμα), άρα και από πλευράς ΦΠΑ, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ προκειμένου να απορρίψει το αίτημά της για την επιστροφή του ΦΠΑ, στηρίχθηκε αποκλειστικά στις διατάξεις του άρθρου 105 § 13 του κώδικα φορολογίας εισοδήματος, χωρίς να προβάλει συγκεκριμένους λόγους που να πληρούν τις προϋποθέσεις που θέτει ο κώδικας ΦΠΑ, **απορρίπτεται**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε</