



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 526

FAX : 213 1604 567

Καλλιθέα, 22/03/2018

Αριθμός Απόφασης: 1800

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 24.11.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, εδρευούσης στο Παλαιό Φάληρο, οδός, κατά της σιωπηρής αρνήσεως του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά επί της με αρ. πρωτ./31-07-2017 επιφύλαξης επί της περιοδικής δήλωσης απόδοσης ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο Ιουνίου

2017, τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα καθώς και το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ2018/15-03-2018 υπόμνημα της προσφεύγουσας.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24/11/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, του από 15/03/2018 και με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ2018 υποβληθέντος στην υπηρεσία μας υπομνήματος καθώς και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Την 28.09.2016 μεταξύ των εταιρειών, και και της εταιρείας και λοιπών συμβαλλομένων, συνήφθησαν ισάριθμες Συμφωνίες Εξυγίανσης, δια των οποίων συμφωνήθηκε η εξυγίανση των τεσσάρων ως άνω εταιρειών του Ομίλου με μεταβίβαση επιχείρησης κατ' άρθρ. 106β και 106θ του ν. 3588/2007 (Πτωχευτικός Κώδικας), και συγκεκριμένα με μεταβίβαση μέρους του ενεργητικού και του παθητικού εκάστης εξ αυτών στην εταιρεία, υπό τους όρους και τις προϋποθέσεις έκαστης Συμφωνίας Εξυγίανσης.

Με την υπ' αριθ./16.01.2017 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών (Εκούσια Δικαιοδοσία), όπως η τελευταία διορθώθηκε και ερμηνεύθηκε με τις υπ' αριθμ./2017 και/2017 αποφάσεις του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, επικυρώθηκαν, κατ' άρθρα 106β και 106θ του Πτωχευτικού Κώδικα, έπειτα από την από 30.09.2016 αίτηση των προαναφερθεισών εταιρειών, τέσσερις Συμφωνίες Εξυγίανσης.

Ειδικότερα, συμφωνήθηκε η εξυγίανση της εταιρείαςμε διαγραφή των απαιτήσεων των ανέγγυων πιστωτών, μεταξύ των οποίων η προσφεύγουσα, σε ποσοστό 50% και η μεταβίβαση του υπολοίπου τμήματος των απαιτήσεων στη διάδοχο της ως άνω εταιρείας, η οποία ανέλαβε και την πλήρη εξόφλησή τους έναντι των πιστωτών.

Το συνολικό ποσό των απαιτήσεων της προσφεύγουσας κατά της εταιρείας, προ της διαγραφής ποσοστού αυτών, ανερχόταν σε 698.676,02 Ευρώ, ενώ με το από 12/05/2017 Ιδιωτικό Συμφωνητικό που υπεγράφη μεταξύ της αυτής και της εταιρείας διαμορφώθηκε στο ποσό των 311.584,01 ευρώ.

Η αξία της απαίτησης που διεγράφη, αφορούσε συνολικά σε ποσό 387.092,01 ευρώ, ενώ ο αναλογών σε αυτές φόρος εκρών ανήλθε σε 74.577,33 ευρώ. Το εν λόγω ποσό φόρου είχε συμπεριληφθεί από την προσφεύγουσα ως φόρος εκρών στις οικείες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α..

Η προσφεύγουσα, κατά την υποβολή στις 31.07.2017 της δήλωσης ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο μηνός Ιουνίου 2017, κατέθεσε τη με αρ. πρωτ./31-07-2017 επιφύλαξη «ως προς το δικαίωμά της για την επιστροφή του συνολικού Φ.Π.Α. ύψους 74.577,33 Ευρώ ο οποίος αντιστοιχεί στο 55,4% του ΦΠΑ του υπολοίπου από τα τιμολόγια υπ' αριθ.,,/15.6.2015,/17.6.2015,,,/15.9.2015,,/25.5.2016,,

...../26.5.2016,/21.10.2016,,/28.2.2017 που αυτά περιλαμβάνουν,και αποδόθηκε με τις περιοδικές δηλώσεις Ιουλίου 2015 έως Μαρτίου 2017...».

Η εν λόγω δήλωση επιφύλαξης, με την παρέλευση απράκτου τριμήνου, απορρίφθηκε σιωπηρώς από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση προσφυγή, στρέφεται κατά της ως άνω σιωπηρής αρνητικής απάντησης και ζητά:

1. Να γίνει δεκτή η παρούσα
2. Να διαταχθεί η μείωση του ΦΠΑ εκρών της Εταιρείας μας για την περιοδική δήλωση περιόδου 1/6/2017-30/6/2017 κατά ποσό 74.577,33 Ευρώ.
3. Να διαταχθεί η άμεση επιστροφή ποσού των 74.577,33 Ευρώ νομιμοτόκως κατ' άρθρο 53 παρ. 2 ΚΦΔ

Επειδή, δυνάμει της υπ' αριθμ./16.01.2017 Απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών (Εκούσια Δικαιοδοσία), έγινε δεκτή η αίτηση των i), ii)... iii)... κλπ με την οποία επικυρώθηκαν οι συμφωνίες εξυγίανσης των εταιρειών, σύμφωνα με τα ειδικότερα διαλαμβανόμενα στην ανωτέρω απόφαση.

Συνεπεία δε της ως άνω απόφασης, το ανεξόφλητο υπόλοιπο απαίτησης της προσφεύγουσας, από την εταιρεία, ύψους 698.676,03 €, στο οποίο συμπεριλαμβάνεται και ο αναλογούν Φ.Π.Α. ποσού 134.607,25 € διαμορφώθηκε, σύμφωνα με τους όρους της Συμφωνίας Εξυγίανσης και αποτυπώθηκε στο Οριστικό Ισοζύγιο Μεταβίβασης της σε 311.584,01€.

Επειδή, σε συνέχεια της ανωτέρω απόφασης και της διάταξης 106β' του Πτωχευτικού Κώδικα (Ν. 3588/2007), συντάχθηκε και υπογράφηκε μεταξύ της προσφεύγουσας και της στις 12/05/2017, ιδιωτικό συμφωνητικό, δυνάμει του οποίου, η απαίτηση της προσφεύγουσας κατά της, ανέρχεται πλέον σε 311.584,01 € και ως εκ τούτου, «η προβαίνει στην πλήρη και ολοσχερή εξόφληση του ποσού των 311.584,01 €, με παράδοση στην ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΡΙΑ (προσφεύγουσα) της υπ' αριθ. ισόποσης επιταγής, η οποία εκδόθηκε από την στην Αθήνα την 12.05.2017 σε διαταγή της ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΡΙΑΣ (προσφεύγουσας), πληρωτέα επί της Τράπεζας Alpha Bank, με χρέωση του εκεί τηρούμενου υπ' αριθ. λογαριασμού της. Την ανωτέρω επιταγή παρέλαβε ανεπιφυλάκτως η ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΡΙΑ (προσφεύγουσα) σε πλήρη και ολοσχερή εξόφληση της ως άνω οφειλής».

Επειδή, στη διαγραφείσα απαίτηση περιλαμβάνεται ποσό Φ.Π.Α. εκρών ύψους 74.577,33 €, τον οποίο η προσφεύγουσα έχει ήδη αποδώσει στο Ελληνικό Δημόσιο, με σχετικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α..

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε την από 31/07/2017 δήλωση Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο 01/06/2017-30/06/2017, διατυπώνοντας ταυτόχρονα την υπ' αριθ. πρωτ./31-07-2017 ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ, ως προς το δικαίωμά της για την επιστροφή του συνολικού Φ.Π.Α. ύψους 74.577,33 €, ο οποίος αντιστοιχεί στο Φ.Π.Α. δεκαεπτά (17) τιμολογίων εκδόσεώς της, αιτείτο δε την μείωση του

Φ.Π.Α. εκροών για την παρούσα περιοδική δήλωση κατά ποσό 74.557,33 €, την άμεση επιστροφή του ποσού αυτού και την καταβολή τόκων σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 53 παρ. 2 του ΚΦΔ.

Επειδή, με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στην αρμόδια φορολογική αρχή, της ως άνω δήλωσης επιφύλαξης, 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

5.Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται:

α), β), γ)

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 **ΠΟΛ. 1069/2016**, με την οποία κοινοποιήθηκε η **υπ' αριθ. 129/2015 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.** περί της φορολογητέας αξίας σε περίπτωση υπαγωγής επιχείρησης στη διαδικασία της εξυγίανσης του άρθρου 99 του ν. 3588/2007: «η διάταξη του άρθρου 19 παρ. 5α' του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, που κυρώθηκε με τον ν. 2859/2000, περί μείωσης της φορολογητέας αξίας σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη πληρωμής του τιμήματος, είναι εφαρμοστέα, μετά την κατάργηση των άρθρων 46 και 46 α' του ν. 1892/1990, μόνον στις περιπτώσεις υπαγωγής της επιχείρησης στη διαδικασία ειδικής εκκαθάρισης του άρθρου 106 ια' του Πτωχευτικού Κώδικα».

Ειδικότερα, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην ως άνω Γνωμοδότηση:

«II. Α. 1. Με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 5 α του Κώδικα Φ.Π.Α., προβλέπεται η μείωση της φορολογητέας αξίας για την επιβολή Φ.Π.Α. στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η είσπραξη της

αντιπαροχής για πραγματοποιηθείσες φορολογικές πράξεις, λόγω θέσης επιχείρησης σε ειδική εκκαθάριση, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 46 και 46 α του ν. 1892/1990, όπως αυτός τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν. 2000/1991. Με τη ρύθμιση αυτή, το Δημόσιο δεν απαιτεί τον Φ.Π.Α. που αναλογεί σε φορολογητέες πράξεις, κατά το μέρος που η υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση δεν δύναται να εισπράξει από τον αντισυμβαλλόμενο της την αντιπαροχή για τις πράξεις αυτές, καθώς ο τελευταίος, ως προβληματική επιχείρηση, έχει τεθεί σε εκκαθάριση ή ειδική εκκαθάριση, κατά τις διατάξεις των ως άνω άρθρων 46 και 46α.

2.....

3. Με το άρθρο 181 του ΠτΚ (ν. 3588/2007), καταργήθηκαν τα άρθρα 44 έως 46γ του ν. 1892/1990 και οι διατάξεις αυτές εξακολούθησαν να ισχύουν και να εφαρμόζονται μόνο στις εκκρεμείς διαδικασίες (άρθρο 182 παρ. 2), ενώ με την παράγραφο 4 του άρθρου 182 του ιδίου Κώδικα ορίστηκε ρητά ότι, διατάξεις άλλων νόμων που παραπέμπουν σε ρυθμίσεις του πτωχευτικού δικαίου ή δικαίου εξυγίανσης των επιχειρήσεων, από την έναρξη ισχύος του Κώδικα αυτού, ήτοι από 16.09.2007, κατά τη διάταξη του άρθρου 180, θεωρείται ότι παραπέμπουν στις αντίστοιχες διατάξεις αυτού.

4. Με τα άρθρα 99 έως 106 του Κεφαλαίου Έκτου του ιδίου νόμου (ν. 3588/2007), θεσπίσθηκε η «διαδικασία συνδιαλλαγής». Το Κεφάλαιο αυτό αντικαταστάθηκε, με τα άρθρα 12,13 και 14 του ν. 4013/2011, με νέο, που φέρει τον τίτλο «προπτωχευτική διαδικασία εξυγίανσης», εισάγοντας σε αυτό και τα άρθρα 106 α' - 106ια', διατηρώντας, πάντως, σε ισχύ τις ρυθμίσεις για τη διαδικασία της συνδιαλλαγής σε εκκρεμείς υποθέσεις (άρθρο 14 παρ. 1). Ειδοποιός διαφορά μεταξύ της προϊσχύσασας διαδικασίας της συνδιαλλαγής και της διαδικασίας της εξυγίανσης είναι η δέσμευση από την συμφωνία εξυγίανσης (εφόσον επιτευχθεί η νόμιμη πλειοψηφία πιστωτών) του συνόλου των πιστωτών, συναινούντων και μη, οι απαιτήσεις των οποίων ρυθμίζονται από τη συμφωνία και έχουν γεννηθεί πριν από το άνοιγμα της διαδικασίας εξυγίανσης (άρθρο 106 η', παρ. 1).

5. Στο ίδιο, όμως, κεφάλαιο εισήχθη, ως άρθρο 106ια', η «ειδική εκκαθάριση», ως βελτιωμένη απόδοση της προϊσχύσασας ρύθμισης των άρθρων 46 επ. του ν. 1892/1990. Η διαδικασία αυτή ταυτίζεται με την προηγούμενη ως προς την επιλογή της διαδικασίας του δημόσιου πλειοδοτικού διαγωνισμού για την πώληση του συνόλου του ενεργητικού της επιχείρησης, των σκοπών που επιδιώκονται και της θέσης του ειδικού εκκαθαριστή κατά τη διενέργειά της, διαφοροποιείται, όμως, ως προς τη μη αυτοδίκαιη αναστολή των ατομικών διώξεων με την υποβολή της αίτησης για υπαγωγή στη διαδικασία αυτή, καθώς προβλέπεται μόνον η δυνατότητα του δικαστή να αναστείλει τα μέτρα αναγκαστικής εκτέλεσης κατά της περιουσίας του οφειλέτη, ενώ, διαφορετικές είναι και οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται στο πρόσωπο του οφειλέτη, ώστε να είναι δυνατό να υπαχθεί σε καθεστώς ειδικής εκκαθάρισης....

Β. 1. Επειδή, εν προκειμένω, η ως άνω διάταξη του άρθρου 19 παρ. 5 α' του Κώδικα Φ.Π.Α. παραπέμπει μόνον στις διατάξεις των άρθρων 46 και 46α' του ν. 1892/1990, που αφορούν τις διαδικασίες εκκαθάρισης και ειδικής εκκαθάρισης, όχι όμως και στις λοιπές «εξυγιαντικές» διατάξεις του ιδίου νόμου, όπως του άρθρου 44, που αφορά επικύρωση συμφωνίας πιστωτών επιχείρησης από το Εφετείο της έδρας αυτής, ή του άρθρου 45, που αφορά διαδικασία εξυγίανσης από επίτροπο,...

2. Περαιτέρω, με την διάταξη της παραγράφου 4 του άρθρου 182 του ιδίου Κώδικα, ορίστηκε ότι διατάξεις άλλων νόμων που παραπέμπουν σε ρυθμίσεις πτωχευτικού δικαίου ή δικαίου εξυγίανσης επιχειρήσεων από την ίδια ημερομηνία (16.09.2007) θεωρούνται ότι παραπέμπουν σε αντίστοιχες διατάξεις του ΠτΚ. Διατάξεις εξυγίανσης, αντίστοιχες με αυτές των άρθρων 46 και 46α' του ν. 1892/1990, δεν διέλαβε αρχικώς ο ΠτΚ, καθώς, οι μόνες, σχετικές με δίκαιο εξυγίανσης, διατάξεις που περιελήφθησαν σ' αυτόν ήταν αυτές της διαδικασίας συνδιαλλαγής (Κεφάλαιο Έκτο, άρθρα 99 - 106), με τις οποίες, όμως, ουδόλως ερρυθμιζέτο η διαδικασία της εκκαθάρισης ή της ειδικής εκκαθάρισης, η οποία, όμως, θεσπίστηκε, τελικά, με το άρθρο 12 του ν. 4013/2011, ο οποίος ισχύει από 15.09.2011 (άρθρο 20) ως άρθρο 106ια' (Ειδική Εκκαθάριση), στο αντικατασταθέν Κεφάλαιο Έκτο του ΠτΚ (Προπτωχευτική Διαδικασία Εξυγίανσης).

Γ. Από τα προαναπτυχθέντα συνάγεται ότι οι διαδικασία της ειδικής εκκαθάρισης του άρθρου 106ια' του ΠτΚ είναι, παρά τις όποιες επί μέρους διαφοροποιήσεις (σκ.ΙΙΙ.Α.5), αντίστοιχη της καταργηθείσας, με το άρθρο 181 του ΠτΚ, εξυγιαντικής διαδικασίας εκκαθάρισης και ειδικής εκκαθάρισης των άρθρων 46 και 46α' του ν. 1892/1990 (πρβλ. ΕΑ ΣτΕ 93/2010, ΓνωμΝΣΚ 181/2011, 285/2009).

Κατά συνέπεια, ενόψει της διάταξης του άρθρου 182 παρ. 4 του ΠτΚ, η παραπομπή της διάταξης του άρθρου 19 παρ. 5 α του Κώδικα Φ.Π.Α. στις ως άνω καταργηθείσες διατάξεις των άρθρων 46 και 46α' του ν. 1892/1990, θεωρείται πλέον γενομένη στις αντίστοιχες περί ειδικής εκκαθάρισης διατάξεις του άρθρου 106 ια' του ιδίου Κώδικα.

ΙΙΙ. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων....., η διάταξη του άρθρου 19 παρ. 5^α του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, που κυρώθηκε με τον ν. 2859/2000, περί μείωσης της φορολογητέας αξίας σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη πληρωμής του τιμήματος, είναι εφαρμοστέα, μετά την κατάργηση των άρθρων 46 και 46 α' του ν. 1892/1990, μόνον στις περιπτώσεις υπαγωγής της επιχείρησης στη διαδικασία ειδικής εκκαθάρισης του άρθρου 106 ια' του Πτωχευτικού Κώδικα»

Επειδή, σύμφωνα με την Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 (2006/112/ΕΕ)

Σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας

Άρθρο 1

«1. Η παρούσα οδηγία θεσπίζει το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ).

2. Η βασική αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου κατανάλωσης, ακριβώς ανάλογου με την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όποιος και αν είναι ο αριθμός των πράξεων, που παρεμβάλλονται στη διαδικασία παραγωγής και διανομής πριν από το στάδιο επιβολής του φόρου.

Σε κάθε πράξη, ο ΦΠΑ, που υπολογίζεται στην τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον συντελεστή που εφαρμόζεται στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή, είναι απαιτητός μετά την αφαίρεση του ποσού του φόρου, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή.

Το κοινό σύστημα ΦΠΑ εφαρμόζεται μέχρι και το στάδιο του λιανικού εμπορίου».

Άρθρο 2

«1. Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

- α) Οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή,
- β) Οι εξ επαχθούς αιτίας ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, που πραγματοποιούνται στο έδαφος ενός κράτους μέλους:
- γ) οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή,
- δ) οι εισαγωγές αγαθών».

Άρθρο 63

«Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών».

Άρθρο 73

«Για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός αυτών που αναφέρονται στα άρθρα 74 έως 77, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών».

Άρθρο 90

«1. 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.

2. Σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής της τιμής, τα κράτη μέλη μπορούν να παρεκκλίνουν από τη διάταξη της παραγράφου 1».

Άρθρο 206

«Κάθε υποκείμενος στον ΦΠΑ υποχρεούται να καταβάλει το καθαρό ποσό του ΦΠΑ κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 250. Ωστόσο, τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν διαφορετική καταληκτική ημερομηνία καταβολής του ποσού ή να ζητούν την πληρωμή προκαταβολών».

Άρθρο 212

«Τα κράτη μέλη μπορούν να απαλλάσσουν τους υποκείμενους στον φόρο από την καταβολή του οφειλομένου ΦΠΑ όταν το ποσό του είναι αμελητέο».

Άρθρο 250

«1. Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να υποβάλλει δήλωση ΦΠΑ που να περιλαμβάνει όλα τα απαραίτητα δεδομένα για την εξακρίβωση του ποσού του φόρου που έχει καταστεί απαιτητός και του ποσού των εκπτώσεων που πρέπει να πραγματοποιηθούν, περιλαμβανομένου, κατά τον βαθμό που είναι αναγκαίος για τον προσδιορισμό της βάσης επιβολής του φόρου, του συνολικού ποσού των πράξεων των σχετικών με τον φόρο αυτό και με τις εν λόγω εκπτώσεις καθώς και του ποσού των απαλλασσόμενων πράξεων.

2. Τα κράτη μέλη, με τις προϋποθέσεις που ορίζουν, επιτρέπουν και μπορούν να απαιτούν την υποβολή των δηλώσεων που προβλέπονται στην παράγραφο 1 με ηλεκτρονικά μέσα».

Άρθρο 273

«Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων».

Επειδή, το άρθρο 90 της οδηγίας ΦΠΑ ρυθμίζει τη μεταβολή της βάσεως επιβολής του φόρου, η δε παράγραφος 2 δεν καθορίζει τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες μπορεί να περιοριστεί η εφαρμογή της παραγράφου 1.

Δεδομένου ότι οι διατάξεις των άρθρων 90, παράγραφος 1, και 273 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, εκτός των ορίων που καθορίζουν, δεν προσδιορίζουν ούτε τις προϋποθέσεις, ούτε τις υποχρεώσεις τις οποίες μπορούν να επιβάλλουν τα κράτη μέλη, διαπιστώνεται ότι οι διατάξεις αυτές παρέχουν στα κράτη μέλη ορισμένο περιθώριο εκτίμησης, όσον αφορά ιδίως τις διατυπώσεις που οφείλουν να εκπληρώνουν τα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα ενώπιον των φορολογικών αρχών των εν λόγω κρατών, προκειμένου να γίνει μείωση της βάσης επιβολής του.

Οι διατάξεις του άρθρου 90 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την έννοια ότι δεν αντιβαίνει σε αυτές η εθνική διάταξη που δεν προβλέπει τη μείωση της βάσης επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας σε περίπτωση μη καταβολής της τιμής, εφόσον πρόκειται για εφαρμογή της παρέκκλισης που προβλέπεται στην παράγραφο 2 του εν λόγω άρθρου.

Εξάλλου στη παράγραφο 2 της διάταξης του άρθρου 90 της ως άνω Οδηγίας, αναφέρεται, ότι σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής της τιμής, τα κράτη μέλη μπορούν να παρεκκλίνουν από τη εφαρμογή της διάταξης της παραγράφου 1 του άρθρου 90 της εν λόγω Κοινοτικής Οδηγίας ότι δηλ. επαφίεται στη διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών να προσδιορίσουν την έκταση εφαρμογής της μείωσης της φορολογητέας αξίας και να διατυπώσουν ή να καθορίσουν τις προϋποθέσεις τέλεσής της.

Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ συνιστά έκφραση μιας *θεμελιώδους αρχής της οδηγίας ΦΠΑ* κατά την οποία η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην πράγματι ληφθείσα αντιπαροχή, συνέπεια δε της αρχής αυτής είναι ότι η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράξει ως ΦΠΑ ποσό υψηλότερο αυτού που έλαβε ο υποκείμενος στον φόρο.

Κατά συνέπεια, το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ λειτουργεί ως το αναγκαίο αντιστάθμισμα στη μέθοδο φορολογήσεως που καθιερώνεται με το άρθρο 63 της ίδιας οδηγίας (τη λεγόμενη αρχή της φορολογήσεως με βάση τα συμφωνηθέντα). Η διάταξη αυτή υποχρεώνει τα κράτη μέλη σε ανάλογη μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου.

Η παρέκκλιση από την εν λόγω θεμελιώδη αρχή που κατοχυρώνεται με το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, πρέπει να είναι δικαιολογημένη, ούτως ώστε τα μέτρα που θεσπίζουν τα κράτη μέλη βάσει του άρθρου 90, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ να μη διαταράσσουν την επίτευξη του σκοπού της φορολογικής εναρμονίσεως

Έτι περαιτέρω, το άρθρο 90, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ επιτρέπει, σύμφωνα με το γράμμα του, στα κράτη μέλη, σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής του τιμήματος, να παρεκκλίνουν από τη διάταξη της παραγράφου 1. Ως εκ τούτου, τα κράτη μέλη δύνανται να θεσπίζουν εξαιρέσεις από την αρχή του διακανονισμού. Ωστόσο, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, οι εξαιρέσεις πρέπει να ερμηνεύονται στενά.

Μολονότι το γράμμα του άρθρου 90, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα, σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής του τιμήματος, να παρεκκλίνουν από την προβλεπόμενη στην παράγραφο 1 μείωση της βάσεως υπολογισμού του φόρου, η διατύπωση αυτή δεν αρκεί, για να θεωρηθεί ότι παρέχεται η δυνατότητα πλήρους αποκλεισμού της δυνατότητας διακανονισμού.

Συγκεκριμένα, ο πλήρης αποκλεισμός της δυνατότητας διακανονισμού πρέπει να διακριθεί από την παρέκκλιση από τη δυνατότητα άμεσου διακανονισμού και θα αντέβαινε στην προαναφερθείσα αρχή του φόρου καταναλώσεως, την οποία θέτει σε εφαρμογή το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ. Εξάλλου, ο πλήρης αποκλεισμός δεν συνιστά *στενή ερμηνεία* του όρου «παρεκκλίνουν».

Επειδή, η προβλεπόμενη στο άρθρο 90, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ δυνατότητα περιορισμού πρέπει, υπό το πρίσμα και της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, να *ερμηνεύεται συσταλτικώς*.

Συνεπώς το άρθρο 90, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να λαμβάνουν υπόψη τις ιδιαιτερότητες της αβεβαιότητας που χαρακτηρίζει τη μη καταβολή, προβλέποντας ότι περίπτωση αρκούντως βέβαιης και μακροπρόθεσμης μη καταβολής συντρέχει μόνο υπό ορισμένες συνθήκες.

Επειδή, το Ελληνικό Κράτος, προέβη σε μείωση της βάσης υπολογισμού του φόρου με το άρθρο 106 ια' του Πτωχευτικού Κώδικα, οι δε διατάξεις των παρ. 5 και 5α του άρθρου 19 του Κώδικα Φ.Π.Α. ενσωματώνουν την διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 90 της Οδηγίας Φ.Π.Α. στο εσωτερικό δίκαιο, προβλέποντας τις περιπτώσεις κατά τις οποίες μειώνεται, υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις, η φορολογητέα αξία για σκοπούς επιβολής του Φ.Π.Α.

Ειδικώς η διάταξη της παρ. 5α του άρθρου 19 του Κώδικα Φ.Π.Α. ρυθμίζει το ζήτημα της μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου σε περίπτωση μη καταβολής της αντιπαροχής για πραγματοποιηθείσες φορολογητέες πράξεις εκ μέρους της αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης. Ωστόσο, το πεδίο εφαρμογής της δυνατότητας αυτής είναι εξαιρετικά περιορισμένο, δεδομένου ότι μείωση της φορολογητέας αξίας μετά τη διενέργεια της οικείας συναλλαγής προβλέπεται μόνο στην περίπτωση που η είσπραξη της αντιπαροχής δεν είναι δυνατή διότι η οφειλέτρια επιχείρηση τέθηκε σε εκκαθάριση βάσει του άρθρου 106 ια' του Πτωχευτικού Κώδικα.

Επειδή, σύμφωνα με την/2017 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, όλες οι επιχειρήσεις, οι οποίες είχαν απαιτήσεις κατά της, διεγράφη το 50% αυτών, και βάσει της αρχής της ουδετερότητας του φόρου, όλες αυτές οι επιχειρήσεις τυγχάνουν ίδιας μεταχείρισης.

Επειδή, στη βάση της αρχής της αναλογικότητας και της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, έχει θεσπιστεί από τον νομοθέτη η διαδικασία της ειδικής εκκαθάρισης κατά τα οριζόμενα του άρθρου 106ια' Ν. 3588/2007 του Πτωχευτικού Κώδικα (ΦΕΚ Α' 153/10.07.2007), η οποία, ναι μεν πλέον έχει καταργηθεί με τις διατάξεις του Ν. 4446/2016, αλλά διαπιστώνεται, ότι ισχύει το άρθρο 99 το οποίο τέθηκε, όπως ισχύει με την παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν. 4446/2016 (ΦΕΚ Α' 240/22.12.2016), αλλά και το άρθρο 106β το οποίο τέθηκε όπως ισχύει με την παρ. 10 του άρθρου 6 του Ν. 4446/2016, σύμφωνα με τα οποία ορίζεται, ότι **όταν μέσα από διαδικασίες εξυγίανσης** κριθούν οι περιπτώσεις της ακύρωσης, της καταγγελίας, της λύσης, της ολικής ή μερικής μη καταβολής, ή της μείωσης της τιμής που επέρχεται μετά την πραγματοποίηση της πράξης, τότε η **βάση επιβολής του φόρου πρέπει να μειώνεται ανάλογα**, όπως σε τελική ανάλυση προβλέπεται και με την παράγραφο 5^α του άρθρου 19 Ν. 2859/2000 ότι η φορολογητέα αξία μειώνεται σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη πληρωμής του τιμήματος, εφόσον **μετά τη πραγματοποίηση των φορολογητέων πράξεων** διαπιστώνεται ότι η απαίτηση κατέστη ανεπίδεκτη εισπράξεως.

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 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σε συνέχεια της προηγούμενης σκέψης, η αρχή της νομιμότητας συνεπάγεται την υποχρέωση της Δημόσιας Διοίκησης, να τηρεί τους ανωτέρω κανόνες. Ως εκ τούτου, δεν τίθεται θέμα παραβίασης των αρχών της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης των φορολογουμένων.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ./24.11.2017 ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, κατά της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά επί της με αριθμό πρωτ./31.07.2017 ΕΠΙΦΥΛΑΞΗΣ με τη συνυποβαλλόμενη περιοδική δήλωση απόδοσης ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο του μηνός Ιουνίου 2017.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.