

LEGAL INSIGHT

ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΑ ΑΝΑΖΗΤΗΣΗΣ ΑΠΟΔΟΘΕΝΤΟΣ Φ.Π.Α. ΑΠΟ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΣΤΗΝ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΜΗ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ ΤΗΣ ΑΠΑΙΤΗΣΗΣ – ΣΥΓΚΡΟΥΣΗ ΕΘΝΙΚΟΥ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΤΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

Κυριακή Παππά,  
M.A.E., LL.M., PgCert

Μετά τη δημοσίευση της απόφασης του ΔΕΕ επί της υπόθεσης C-246/16 οι ήδη βάσιμοι προβληματισμοί περί της [α]συμβατότητας της εθνικής νομοθεσίας Φ.Π.Α. με το ενωσιακό δίκαιο ως προς το ζήτημα της έλλειψης νομοθετικής ρύθμισης προβλέπουσας τη δυνατότητα ανάκτησης αποδοθέντος Φ.Π.Α., στις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι επιχειρήσεις-υποκείμενες στο φόρο έχουν ήδη «προχρηματοδοτήσει»-αποδώσει στο κράτος τον αναλογούντα Φ.Π.Α. και εκ των υστέρων η ικανοποίηση των απαιτήσεων τους από τους λήπτες των παροχών διαφαίνεται εν όλω ή εν μέρει μη δυνατή, τείνουν να επιβεβαιωθούν.

ΜΑΡΤΙΟΣ 2018

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Μολονότι ο Φ.Π.Α. αποτελεί έμμεσο φόρο επί της δαπάνης που επιβαρύνει τον τελικό καταναλωτή και δεν πρέπει να αποτελεί κόστος για την επιχείρηση, σε κάθε υποκείμενη σε Φ.Π.Α. πράξη, η επιχείρηση υποχρεούται βάσει της νομοθεσίας να αποδώσει στο Δημόσιο τον Φ.Π.Α., ακόμη και αν ο οφειλέτης του φόρου (ο λήπτης της παροχής) δεν τον έχει ακόμη καταβάλει στην επιχείρηση. Κατ' αποτέλεσμα, μέχρι να καταβληθεί ο Φ.Π.Α., η επιχείρηση υποχρεώνεται να τον προχρηματοδοτήσει και να χορηγήσει, επομένως, στο Δημόσιο «άτοκο δάνειο». Λαμβάνοντας δε υπόψη ότι η μη έγκαιρη εξόφληση ή ακόμη και η παντελής μη εξόφληση των απαιτήσεων των επιχειρήσεων αποτελεί, ιδίως σήμερα, σύνηθες φαινόμενο, οι επιχειρήσεις επιβαρύνονται εν τέλει με τον Φ.Π.Α. και αναζητούν τρόπο να ανακτήσουν τον αποδοθέντα Φ.Π.Α. ιδίως όταν εκ των εκάστοτε περιστάσεων προκύπτει ότι η απαίτηση επί της οποίας υπολογίστηκε και αποδόθηκε ο Φ.Π.Α. κατά πάσα πιθανότητα ή ακόμη και μετά βεβαιότητας δεν θα εξοφληθεί (εν όλω ή εν μέρει) από την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση.

2. ΤΟ ΙΣΧΥΟΝ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

Η ισχύουσα ελληνική νομοθεσία περί Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) δεν προβλέπει εν γένει τη δυνατότητα μείωσης της φορολογητέας βάσης και επιστροφής του επί πλέον αποδοθέντος φόρου στις περιπτώσεις (ολικής ή μερικής) μη καταβολής του τιμήματος. Προβλέπεται, μόνο, μείωση της φορολογητέας αξίας 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 (κατ' εφαρμογή των άρθρων των άρθρων 46 και 46α του Ν.1892/1990). Ωστόσο, η διαδικασία περί θέσης επιχείρησης υπό καθεστώς εκκαθάρισης (κατ' άρθρα 46 και 46α Ν. 1892/1990 όσο 106ια' του Ν. 3588/2007) έχει σήμερα καταργηθεί. Επομένως, η ανωτέρω και με όλως περιορισμένο αντικειμενικό πεδίο εφαρμογής ρύθμιση περί διόρθωσης της φορολογητέας βάσης για την περίπτωση μη καταβολής του τιμήματος έχει πλέον καταστεί κενή περιεχομένου.

### 3. ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΗΣ Ε.Ε. ΥΠΟ ΤΟ ΦΩΣ ΤΗΣ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑΣ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ ΤΗΣ Ε.Ε. (ΔΕΕ)

Το άρθρο 90 της Οδηγίας Φ.Π.Α. (2006/112/ΕΚ) , την οποία έχει μεταφέρει στο εσωτερικό της δίκαιο η Ελλάδα, προβλέπει το δικαίωμα μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου, ανάλογα με τις προϋποθέσεις που καθορίζει το κάθε κράτος μέλος, στις περιπτώσεις ακύρωσης, καταγγελίας, λύσης, ολικής ή μερικής μη καταβολής ή μείωσης της τιμής, μετά την πραγματοποίηση της πράξης (άρθρο 90 παρ. 1), επιτρέποντας στα κράτη μέλη να παρεκκλίνουν από την ανωτέρω πρόβλεψη μόνο στην περίπτωση της ολικής ή μερικής μη καταβολής (άρθρο 90 παρ. 2).

Η δυνατότητα της παρέκκλισης, η οποία ισχύει αυστηρώς μόνο στην περίπτωση της ολικής ή μερικής μη καταβολής του τιμήματος, έχει ως δικαιολογητικό έρεισμα ότι η μη καταβολή της αντιπαροχής ενδέχεται, υπό ορισμένες περιστάσεις και λόγω της κρατούσας εντός του ενδιαφερόμενου κράτους μέλους νομικής καταστάσεως, να είναι δύσκολο να εξακριβωθεί ή να είναι μόνον προσωρινή. Πράγματι, εν αντιθέσει προς τη λύση ή την ακύρωση της συμβάσεως, η κατάσταση της μη καταβολής του τιμήματος της πωλήσεως δεν επαναφέρει τα συμβαλλόμενα μέρη στην αρχική τους κατάσταση. Εάν η ολική ή μερική μη καταβολή του τιμήματος της πωλήσεως δεν αποτελεί συνέπεια λύσεως ή ακυρώσεως της συμβάσεως, ο αγοραστής εξακολουθεί να οφείλει το συμφωνηθέν τίμημα και ο πωλητής, μολοντί δεν έχει πλέον την κυριότητα του αγαθού, εξακολουθεί κατ' αρχήν να έχει την απαίτηση καταβολής του τιμήματος, της οποίας την ικανοποίηση μπορεί να επιδιώξει δικαστικώς. Εφόσον, όμως, δεν μπορεί να αποκλειστεί το ενδεχόμενο να καταστεί οριστικά αδύνατη η ικανοποίηση της απαιτήσεως αυτής, ο νομοθέτης της Ένωσης θέλησε να παράσχει σε κάθε κράτος μέλος τη δυνατότητα να αποφασίσει αν η μη καταβολή του τιμήματος πωλήσεως παρέχει δικαίωμα για ανάλογη μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου υπό τις προϋποθέσεις που θέτει το κράτος αυτό ή αν στην περίπτωση αυτή τέτοια μείωση δεν γίνεται δεκτή.

Ωστόσο, πρόσφατα το ΔΕΕ στην απόφασή του επί της υποθέσεως C-246/16 επιλαμβανόμενο προδικαστικού ερωτήματος ως προς τη συμβατότητα του Ιταλικού νομοθετικού καθεστώ με το δίκαιο της Ένωσης και ιδίως με τις αρχές της ουδετερότητας του Φ.Π.Α., της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας, διέλαβε ότι αφενός από το ίδιο το γράμμα του άρθρου 90 παρ. 2 της Οδηγίας Φ.Π.Α. συνάγεται ότι αν και τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα παρέκκλισης από την προβλεπόμενη στην παρ. 1 διόρθωση της βάσης επιβολής του φόρου, δεν παρέχεται σε αυτά η δυνατότητα να αποκλείουν εντελώς τη διόρθωση αυτή και αφετέρου ότι

βάσει και του σκοπού της ως άνω διάταξης, η δυνατότητα παρέκκλισης δεν μπορεί να βαίνει πέραν της αβεβαιότητας εξόφλησης της απαίτησης. Συνεπώς, όταν κατά περίπτωση προκύπτει ότι η απαίτηση ευλόγως αναμένεται να μην εξοφληθεί, τα κράτη μέλη υποχρεούνται να προβλέπουν στην εθνική τους νομοθεσία μηχανισμό για τη δυνατότητα διόρθωσης της φορολογητέας βάσης και ανάκτησης του αποδοθέντος Φ.Π.Α.

Περαιτέρω, το ΔΕΕ διαλαμβάνει ότι ο μηχανισμός διόρθωσης της βάσης επιβολής του Φ.Π.Α. που υιοθετεί νομοθετικά το κάθε κράτος μέλος στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η απαίτηση έχει καταστεί επί της ουσίας οριστικά ανείσπρακτη θα πρέπει να είναι σύμφωνος με την αρχή της αναλογικότητας υπό την έννοια ότι οι τιθέμενες διατυπώσεις θα πρέπει να είναι εύλογες ώστε να μην επιβαρύνουν αδικαιολόγητα τον επιχειρηματία τόσο από άποψη κόστους όσο και χρόνου. Δοθέντων των ανωτέρω, το Δικαστήριο, κατέληξε ότι το κράτος μέλος δεν δύναται να εξαρτά τη μείωση της βάσης επιβολής του Φ.Π.Α. από το ότι απέβη άκαρπη συλλογική διαδικασία εάν η διαδικασία αυτή ενδέχεται να έχει χρονική διάρκεια υπερβαίνουσα τα δέκα έτη.

Αξίζει δε να σημειωθούν ορισμένες σκέψεις της Εισαγγελέως επί της υπόθεσης η οποία στις προτάσεις της λαμβάνει υπόψη της πλέον των θεμελιωδών αρχών περί ουδετερότητας και αποτελεσματικότητας του Φ.Π.Α. και τα θεμελιώδη δικαιώματα του επιχειρηματία προκειμένου να υποστηρίξει ότι τυχόν αναγνώριση στα κράτη μέλη της δυνατότητας πλήρους απόκλισης στις περιπτώσεις ολικής ή μερικής καταβολής του τιμήματος προσβάλλει τα δικαιώματα των επιχειρήσεων-υποκειμένων στον φόρο και ειδικότερα την ελευθερία του επαγγέλματος, την επιχειρηματική ελευθερία και το θεμελιώδες δικαίωμα της ιδιοκτησίας καθώς οι επιχειρήσεις αυτές ενεργούν ως «φοροεισπράκτορες» αναγκαζόμενες να προχρηματοδοτήσουν το κράτος για απροσδιόριστο χρονικό διάστημα εν αντιθέσει με τις επιχειρήσεις-υποκειμένους στο φόρο που αποδίδουν τον ΦΠΑ κατά τον χρόνο της είσπραξης του. Κατ' αυτό τον τρόπο στο διεθνές επιχειρηματικό περιβάλλον που λειτουργούν σήμερα αναγνωρίζεται ανεπίτρεπτο ανταγωνιστικό πλεονέκτημα στις τελευταίες. Ευθύς κατωτέρω παρατίθενται βασικά σημεία των προτάσεων της Εισαγγελέως:

*«50. Επιπλέον, η αρχή της αναλογικότητας επιτάσσει να μην απαιτούνται από τις επιχειρήσεις που ενεργούν ως «φοροεισπράκτορες για λογαριασμό του κράτους» περισσότερα από όσα μπορούν να παράσχουν. Οι (οικονομικές) δυνατότητές τους περιορίζονται όμως στην περίπτωση ενός έμμεσου φόρου καταναλώσεως-, κατ' αρχήν, σε ό,τι μπόρεσαν εν τέλει να εισπράξουν από τον πραγματικό οφειλέτη του φόρου. Ό,τι δεν μπόρεσαν να εισπράξουν πρέπει να το προχρηματοδοτήσουν με ίδια περιουσιακά μέσα. Ο ΦΠΑ δεν σκοπεί όμως στη φορολόγηση της περιουσίας του υποκειμένου στον φόρο.*

*51. Ως εκ τούτου, φρονώ ότι, στην περίπτωση ενός έμμεσου φόρου, η φορολογική οφειλή πρέπει κατ' ανάγκη να συναρτάται με την περιέλευση του ποσού αυτής δαπάνης στο πρόσωπο που εκπλήρωσε την παροχή, καθότι μόνον τότε το πρόσωπο αυτό είναι αντικειμενικώς σε θέση να εκπληρώσει τη φορολογική του υποχρέωση και να καταβάλει τον (εισπραχθέντα) ΦΠΑ.....*

2) *Τση μεταχείριση όλων των επιχειρήσεων*

56. Κατά την ερμηνεία του άρθρου 90, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να λαμβάνονται επίσης υπόψη το άρθρο 66, στοιχείο β', και τα άρθρα 194 επ., σε συνδυασμό με την αρχή της ισότητας (η οποία κατοχυρώνεται πλέον και από το άρθρο 20 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων). Τούτο επιτάσσει την παροχή δυνατότητας διακανονισμού σε σύντομο χρονικό διάστημα...

58. Συγκεκριμένα, οι επιχειρήσεις που, στο πλαίσιο του πεδίου εφαρμογής της φορολογήσεως με βάση τα συμφωνηθέντα –ήτοι όταν ο φόρος καθίσταται απαιτητός ανεξαρτήτως εισπράξεως–, πρέπει να προκαταβάλλουν ποσά φόρων επί μακρόν υφίστανται πρόδηλο ανταγωνιστικό μειονέκτημα έναντι των επιχειρήσεων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της φορολογήσεως με βάση τα πραγματικά περιστατικά, οι οποίες οφείλουν να καταβάλουν τον φόρο μόνον αφού εισπράξουν το τίμημα. Το ίδιο θα πρέπει να θεωρηθεί ότι ισχύει στην περίπτωση των επιχειρήσεων που πραγματοποιούν μόνο πράξεις εμπίπτουσες στις διατάξεις για τη μετάθεση της φορολογικής οφειλής στον λήπτη της παροχής. Τέτοιο ανταγωνιστικό μειονέκτημα μπορεί να θεωρηθεί δικαιολογημένο μόνον εφόσον ο χρόνος προχρηματοδότησεως δεν είναι υπερβολικά εκτενής».

#### 4. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

Συμπερασματικά, όταν μετά την διενέργεια της φορολογητέας πράξης (π.χ. παράδοση αγαθών με αιτία σύμβαση πώλησης) η απαίτηση για την οποία ο επιχειρηματίας έχει ήδη χρεώσει και αποδώσει στο Δημόσιο τον αναλογούντα Φ.Π.Α. δεν πρόκειται (σχεδόν) μετά βεβαιότητας να εισπραχθεί εν όλω ή εν μέρει, τα κράτη μέλη υποχρεούνται να προβλέπουν ρητώς στην εθνική τους νομοθεσία το δικαίωμα των επιχειρήσεων-υποκειμένων στον Φ.Π.Α. να προβούν σε μείωση της φορολογητέας βάσης και να δύνανται να αναζητήσουν τον ήδη αποδοθέντα φόρο μέσω μιας διαδικασίαςσύμφωνης με την αρχή της αναλογικότητας.

Εν προκειμένω, η ελληνική περί Φ.Π.Α. νομοθεσία, η οποία αποκλείει την ανάκτηση του Φ.Π.Α. στις περιπτώσεις της εν όλω ή εν μέρει μη καταβολής του τιμήματος, σαφώς δεν είναι σύμφωνη με την κοινοτική Οδηγία και τις θεμελιώδεις αρχές του ενωσιακού δικαίου καθιστάμενης κατά τούτο αναγκαίας της παρέμβασης του εθνικού νομοθέτη προς την κατεύθυνση της τροποποίησης του υφιστάμενου νομοθετικού πλαισίου ώστε όταν η απαίτηση επί της οποίας υπολογίστηκε και αποδόθηκε ο Φ.Π.Α. καθίσταται οριστικώς αδύνατη ο Φ.Π.Α. να μην μετατρέπεται σε κόστος για την επιχείρηση, όπως μέχρι σήμερα συμβαίνει.

Δοθέντος δε ότι η απόφαση του ΔΕΕ επί της υποθέσεως C-246/16 εκδόθηκε εξ αφορμής υποβληθέντος προδικαστικού ερωτήματος σε υπόθεση όπου η αντισυμβαλλόμενη του υποκειμένου στο φόρο επιχείρηση είχε πτωχεύσει, δεν τίθεται υπό αμφισβήτηση ότι η ελληνική νομοθεσία περί Φ.Π.Α. δεν είναι σύμφωνη με την κοινοτική νομοθεσία ιδίως για εκείνες τις περιπτώσεις που υπάρχει βεβαιότητα ότι το χρέος θα παραμείνει (εν όλω ή εν μέρει) ανεξόφλητο λόγω πτώχευσης της αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης (οφειλέτριας του φόρου) ή υπαγωγής αυτής σε κάποια εκ των προβλεπόμενων προπτωχευτικών διαδικασιών αφερεγγυότητας. Εν

γένει δε, βάσιμα θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι η δυνατότητα μείωσης της φορολογητέας βάσης και κατ' επέκταση ανάκτησης του Φ.Π.Α. θα πρέπει να προβλέπεται σε όλες εκείνες τις περιπτώσεις στις οποίες πιθανολογείται αδυναμία ικανοποίησης της απαίτησης κατά τρόπο οριστικό και μόνιμο (όπως επί παραδείγματι στην περίπτωση εξάντλησης των ενδίκων μέσων για την είσπραξη της απαίτησης).

Ενόσω, όμως, το ελληνικό νομοθετικό πλαίσιο παραμένει ως έχει, η κάθε επιχείρηση η οποία διατηρεί κατά αντισυμβαλλόμενων της απαιτήσεις οι οποίες έχουν καταστεί οριστικά ανεπίδεκτες είσπραξης μπορεί, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων για την παραγραφή, να αναζητήσει με τις κατάλληλες νομικές βάσεις δικαστικώς από το Ελληνικό Δημόσιο τον αποδοθέντα Φ.Π.Α. που δεν πρόκειται, ως κατά περίπτωση διαφαίνεται, να εισπράξει.

Για περισσότερες πληροφορίες και για εγγραφή στην λίστα ενημερώσεών μας επικοινωνήστε μαζί μας:

**ΓΙΑΝΝΑΤΣΗΣ ΚΑΙ ΨΑΡΑΚΗΣ**  
**ΔΙΚΗΓΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ**

**WWW.YIANNATSISS.GR**  
38, ΚΑΡΝΕΑΔΟΥ, ΚΟΛΩΝΑΚΙ  
106 76, ΑΘΗΝΑ  
ΕΛΛΑΔΑ  
T: (+30) 210 7231076  
F: (+30) 210 7231075