

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
1) ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΠΑ και Ε.Φ.
ΤΜΗΜΑ Α' - Γραφείο Ι'
2) ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ 15η-Τμήμα Β'

Αθήνα, 30 Μαρτίου 1990
Αριθ. Πρωτ.: 1070540/2601/531

ΠΟΛ.: 1075

Ταχ. Δ/ση: Σίνα 2-4
Πληροφορίες: Α. Πουσταθίου
Τηλέφωνο: 3647202-5

ΠΡΟΣ: Τις Νομαρχίες του Κράτους
Δημόσιες Οικονομικές
Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.)

ΚΟΙΝ: Όπως ο Πίνακας Διανομής

ΘΕΜΑ: Διαδικασία απόδοσης του ΦΠΑ που αναλογεί στα πλειστηριαζόμενα αγαθά που ανήκουν σε υποκείμενο στο φόρο ή σε υποκείμενο που βρίσκεται σε κατάσταση πτώχευσης.

Με αφορμή ερωτήματα που μας υποβλήθηκαν σχετικά με το πιο πάνω θέμα και για τη σωστή εφαρμογή των σχετικών διατάξεων δίνονται οι οδηγίες που ακολουθούν:

Α.-Σχετικές διατάξεις:

1.- Σύμφωνα με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παρ.1 του άρθρου 1 του Ν.1642/86 ο φόρος προστιθέμενης αξίας επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου.

2.- Επίσης με τις διατάξεις της περίπτωσης α' του άρθρου 2 ορίζεται ότι αντικείμενο του φόρου είναι η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στην ελληνική επικράτεια, από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή.

3.- Περαιτέρω από τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 3, προκύπτει ότι στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, των επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής. Ασφαλώς με τις διατάξεις της περ.γ' της παρ.3 του άρθρου 5 του Ν.1642/86 προκύπτει ότι ως παράδοση αγαθών λογίζεται η μεταβίβαση, με καταβολή αποζημίωσης, της κυριότητας αγαθού, που ενεργείται κατόπιν επιταγής δημόσιας αρχής ή στο όνομα της ή σε εκτέλεση νόμου.

... οσον αφορά το ...
... οσον αφορά το ...
... οσον αφορά το ...
... οσον αφορά το ...
... οσον αφορά το ...
... οσον αφορά το ...
... οσον αφορά το ...

5.- Σε σχετικό ερώτημα για υπόχρεο στο ΦΠΑ, σε περί-

πτωση πλειστηριασμού, πρόσωπο με εην 1043/15, 1.88 Γνωμοδότησή της
η Νομική Διεύθυνση του Υπουργείου μας, η οποία έγινε αποδεκτή από
τον κ. Υπουργό Οικονομικών, ερμηνεύοντας τις σχετικές διατάξεις που
δέχθηκε ότι υποκείμενος στο ΦΠΑ είναι ο παραδίδων το συγκεκριμένο
στην κάθε περίπτωση αγαθό, είτε κινητό είτε ακίνητο είναι τούτο, υπό
την έννοια της παραδόσεως της παραγ. 1 του άρθρου 5 του νόμου
1642/86 δηλ. κάθε πράξης με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να
διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα αγαθά κίνητα, ως και τα ακίνητα
του άρθρου 610 του Ν. 1642/86 καθώς και κάθε πράξη που θεωρείται ως
παράδοση αγαθών σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5, 6 και 7
του ίδιου νόμου. Συνεπώς από άποψη αβίβασης, διά εκρούσιου ή αναγκαστι-
κού πλειστηριασμού αγαθών υποκείμενος στο ΦΠΑ είναι και αρχήν ο
κύριος των πλειστηριαζόμενων πραγμάτων, δρών επί εκρούσιου μεν
πλειστηριασμού αυτός πωλεί και παραδίδει το πράγμα, επί αναγκαστι-
κού δε πλειστηριασμού αυτός υποχρεούται να μεταβιβάσει το πράγμα,
επιπλέον όμως οφείλει να πληρώσει τον φόρο που ορίζεται στην παρ. 1 του άρθρου 13
του ίδιου νόμου προκειμένου, όπως προβλέπεται στην παρ. 1 του άρθρου 13
ο φόρος γίνεται απαιτητός από το δημόσιο κατά το χρόνο που πράγματι
τοποιοείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή υπηρεσιών.

6.- Με τις διατάξεις της παραγ. 2 του άρθρου 29 του ίδιου
νόμου, ορίζεται ότι, τις υποχρεώσεις που προβλέπει η παράγραφος 1
του άρθρου αυτού μεταξύ των σφοίων και η υποβολή των δηλώσεων των
άρθρων 31, έχουν και τα πρόσωπα που αναγράφονται στην παράγραφο
αυτή στα οποία περιλαμβάνεται και κάθε πρόσωπο, το οποίο βάσει
νόμου ή δικαστικής απόφασης υποκαθιστά τον υποκείμενο στο φόρο.
7.- Περαιτέρω με την παραγ. 1 του άρθρου 31
του νόμου αυτού ορίζεται ότι οι υπόχρεοι στο φόρο οφείλουν να επι-
δίδουν προσωρινή δήλωση στο δημόσιο ταμείο που είναι αρμόδιο για
την είσπραξη του φόρου εισοδήματος αντίστοιχου στο χρόνο που οφείλουν
να πληρώσουν τον φόρο. Τέλος με την περίπτωση α) του άρθρου 45 του Ν. 1642/86
ορίζεται ότι για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου ευθύνονται
είς ολόκληρον με τον υπόχρεο οι αναφερόμενοι στις διατάξεις της
παρ. 2 του άρθρου 29 και της περίπτωσης β) της παραγ. 3 του άρθρου 31.

B.- Από τον συνδυασμό των παραπάνω διατάξεων προκύπτουν τα εξής:

α) Κατά τον πλειστηριασμό, εκούσιο ή αναγκαστικό, υποκει-
μενος στο φόρο είναι ο καθ'ού η εκτέλεση, ο οποίος κατά τεκμήριο
είναι και κύριος των εκπλειστηριαζόμενων αγαθών κατ'αναλογία με τον
πωλητή στην περίπτωση πώλησης, εφόσον τα εκπλειστηριαζόμενα αγαθά
(πάγια ή εμπορεύσιμα) είναι αυτά με τα οποία πραγματοποιεί τη συνήθη
οικονομική δραστηριότητά του.

β) Ο αναλογών στο εκπλειστηρίασμα ΦΠΑ, ως επιρριπτόμενος
φόρος, βαρύνει τον υπερθεματιστή, ο οποίος στη περίπτωση αυτή επέ-
χει θέση αγοραστή των εκπλειστηριασθέντων πραγμάτων.

γ) Το εκπλειστηρίασμα, ως γνωστόν διαμορφώνεται με βάση
την εκτίμηση του εκπλειστηριαζόμενου πράγματος από τον δικαστικό
επιμελητή, χωρίς αυτός να λαμβάνει υπόψη του τα τυχόν βάρη που έχει
το πράγμα, ή άλλες επιβαρύνσεις από φόρους, τέλη κλπ. Επομένως το
εκπλειστηρίασμα αποτελεί την καθαρά φορολογητέα αξία επί της οποίας
υπολογίζεται ο ΦΠΑ και συνεπώς (στις περιπτώσεις πλειστηριασμού που
θα λαμβάνουν χώραν μετά την έκδοση της εγκυκλίου αυτής) σε καμιά
περίπτωση δε μπορεί να θεωρηθεί ότι ο ΦΠΑ εμπεριέχεται στο εκπλει-
στηρίασμα.

δ) Ο Φ.Π.Α. στο δημόσιο αποδίδεται με έκτακτη προσωρινή
δήλωση. Υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης και την απόδοση του
φόρου, που αναλογεί στο πλειστηρίασμα, είναι ο επί του πλειστηριασμού
υπάλληλος (Συμβολαιογράφος κτλ), ο οποίος θα υποβάλει τη δήλωση σε
οποιαδήποτε Δ.Ο.Υ., επ'ονόματι του καθ'ού η εκτέλεση, υποκειμένου
στο φόρο και θα καταβάλει το φόρο για λογαριασμό του, πριν από την
παράδοση των εκπλειστηριασθέντων κινητών πραγμάτων στον υπερθεματι-
στή ή πριν από την έκδοση της περίληψης της κατακυρωτικής έκθεσης.
Σημειώνεται ότι, τα πλήρη στοιχεία του υπερθεματιστή (ονοματεπώ-
νυμο ή επωνυμία, διεύθυνση, επάγγελμα, Α.Φ.Μ. ή ταυτότητα) θα ανα-
γράφονται στο λευκό ορθογώνιο πλαίσιο που υπάρχει στην εμπρόσθια όψη
του εντύπου της προσωρινής δήλωσης "ΤΑΧΥΠΛΗΡΩΜΗΣ".

Μετά την υποβολή της πιο πάνω δήλωσης και την καταβολή του
αναλογούντος φόρου, ο επί του πλειστηριασμού υπάλληλος αναγράφει στην
περίληψη της κατακυρωτικής έκθεσης ότι:

Ο αναλογών ΦΠΑ εκ δρχ. καταβλήθηκε στην ... Δ.Ο.Υ. με την από ... έκτακτη δήλωση" και επισυνάπτει σ' αυτήν, ως αποδεικτικό της καταβολής, το θεωρημένο από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. αντίγραφο της δήλωσης. Ξευπακούεται ότι στις περιπτώσεις που τα πλειστηριαζόμενα πράγματα ανήκουν σε διαφορετικό φορολογικό συντελεστή ΦΠΑ θα πρέπει να γίνεται διαχωρισμός της αξίας αυτών και ο υπολογισμός του φόρου κατά συντελεστή ΦΠΑ, επισυναπτομένης σχετικής αναλυτικής κατάστασης κατά ποσότητα, αξία και συντελεστή φορολογίας των πλειστηριαζομένων αγαθών.

ε) Προκειμένου ο υποκείμενος στο φόρο υπερθεματιστής και εφόσον τα εκπλειστηριασθέντα πράγματα προορίζονται να χρησιμοποιηθούν (απ' αυτόν) για διενέργεια φορολογητέων πράξεων, να μπορεί να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που κατέβαλε, για την απόκτηση των πραγμάτων αυτών ο επί του πλειστηριασμού υπάλληλος του χορηγεί κυρωμένα αντίγραφα της περίληψης της κατακυρωτικής έκθεσης και της έκτακτης προσωρινής δήλωσης που αποδόθηκε ο ΦΠΑ, δεδομένου ότι ως δικαιολογητικό για τη νόμιμη παρακράτηση, απόδοση και έκπτωση του αναλογούντος ΦΠΑ αποτελεί το νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο της μετάθεσης της κυριότητας, στην συγκεκριμένη περίπτωση.

Διευκρινίζεται ότι, σε όσες περιπτώσεις τα συμβαλλόμενα μέλη (καθ' ού και υπερθεματιστής) είναι υποκείμενα στο φόρο και κατά την παράδοση των αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΣ ο πωλητής (κύριος των αγαθών) υποχρεούται να εκδώσει τιμολόγιο πώλησης, τότε στο τιμολόγιο αυτό θα αναγραφεί και ο αναλογών φόρος πλην όμως δε θα καταβληθεί εκ νέου στο Δημόσιο, αλλά θα αναγραφούν επί του τιμολογίου αυτού τα στοιχεία της έκτακτης δήλωσης που καταβλήθηκε ο φόρος και ο φόρος αυτός θα απεικονιστεί στον πίνακα θ' της περιοδικής εκκαθάρισης στον κωδικό 02 στη στήλη 4 "Λοιπά προστιθέμενα ποσά" δεδομένου ότι το πλειστηρίασμα θα περιληφθεί στην αξία των φορολογητέων εκροών κανονικά (πίνακες Γ και Ζ της περιοδικής εκκαθάρισης).

Γ.- Διαδικασία απόδοσης ΦΠΑ κατά την πώληση κινητών πτωχευτικών αγαθών χωρίς πλειστηριασμό.

1.- Είναι συνήθεις οι περιπτώσεις εκποίησης κινητών πτωχευτικών αγαθών, από το σύνδικο της πτώχευσης, ο οποίος, σύμφωνα με

το άρθρο 559 του Εμπορικού Νόμου, συνεχίζει την εμπορία του πτωχού, κατοπιν αδείας του εισηγητή δικαστή. Στις περιπτώσεις αυτές ο σύνδικος προβαίνει στην πώληση των κινητών πτωχευτικών αγαθών σύμφωνα με τους όρους και τις εντολές που του δίνει εγγράφως ο εισηγητής δικαστής που επιτηρεί την πτωχευτική διαδικασία, ώστε να ρευστοποιηθεί η πτωχευτική περιουσία και να γίνει εκκαθάριση και διανομή στους πιστωτές του πτωχού.

Και στις περιπτώσεις αυτές, όσον αφορά την απόδοση του ΦΠΑ που αναλογεί στην αξία των εκποιηθέντων αγαθών, εφαρμόζεται ανάλογα η διαδικασία που προβλέπεται πιο πάνω για εκούσιο ή αναγκαστικό πλειστηριασμό, του συνδίκου της πτώχευσης καθισταμένου υποχρέου για την υποβολή της έκτακτης προσωρινής δήλωσης και της απόδοσης του ΦΠΑ που αναλογεί στο πλειστηρίασμα καθώς και για τις λοιπές υποχρεώσεις έναντι του υπερθεματιστή-αγοραστή που πρόβλεπουν οι περιπτώσεις του προηγούμενου κεφαλαίου Β'.

2.- Υποχρέωση συνδίκου για έκδοση τιμολογίου.

Σχετικά με την υποχρέωση του συνδίκου της πτώχευσης για την έκδοση ή όχι των υπό του Κ.Φ.Σ. προβλεπομένων φορολογικών στοιχείων για τις μετά των τρίτων συναλλαγές του με την ιδιότητά του αυτή, σας γνωρίζουμε τα εξής:

Με τις διατάξεις του άρθρου 534 του Εμπορικού νόμου ορίζεται ότι, από της κηρύξεως της πτώχευσης, κάθε αγωγή κατά του πτωχέσαντος που αφορά την κινητή ή ακίνητη αυτού περιουσία καθώς και κάθε μέτρο εκτέλεσεως κατά των κινητών ή ακινήτων αυτού εξακολουθούν ή επιχειρούνται μόνο κατά του συνδίκου. Από τις διατάξεις αυτές συνάγεται ότι, ο σύνδικος της πτώχευσης, εκπροσωπεί τον πτωχέσαντα στη διαχείριση της περιουσίας του, υπέχει και όλες τις από τους φορολογικούς νόμους απορρέουσες υποχρεώσεις της πτωχευτικής περιουσίας και κατά συνέπεια και τις από τον Κ.Φ.Σ.στοιχείων απορρέουσες. (σχετ. αποφάσεις Σ.τ.Ε. 1560/1561/1963).

Όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση (εγκυκ.Κ.6362/132/ΠΟΛ.438/1969) ο σύνδικος της πτώχευσης υποχρεούται όπως, επί πωλήσεως αγαθών της πτωχευτικής περιουσίας, καθώς και για όλες γενικά τις μετά τρίτων συναλλαγές του, εκδίδει τα υπό των οικείων διατάξεων του Κ.Φ.Σ.

προβλεπόμενα, κατά περίπτωση, στοιχεία (τιμολόγια, δελτία αποστολής κτλ) δεδομένου ότι εκπροσωπεί τον πτωχεύσαντα στη διαχείριση της πτωχευτικής περιουσίας και έχει όλες τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τις διατάξεις των φορολογικών νόμων.

3. Εφαρμογή προγενέστερων διαταγών μας.

Οι εγκύκλιοι διαταγές μας Ν.1183/90 ΠΟΛ.40/10.3.82, Π.5814/3695/1730/ΠΟΛ.251/8.8.87 κατά το μέρος που ρυθμίζουν ειδικότερα θέματα εξακολουθούν να ισχύουν με εξαίρεση την διαδικασία απόδοσης του ΦΠΑ που αναλογεί στο πλειστηρίασμα.

Α.- Περιπτώσεις επιβολής τέλους χαρτοσήμου.

Αναφορικά με τα τέλη χαρτοσήμου στις ανωτέρω περιπτώσεις και με βάση την ιδιότητα του καθ'ού ο πλειστηριασμός οφειλέτη και το είδος του εκπλειστηριαζόμενου κινητού πράγματος ισχύουν τα εξής:

1.- Εάν ο καθ'ού ο πλειστηριασμός οφειλέτης δεν είναι πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο προστιθέμενης αξίας (π.χ. ιδιώτης) οφείλεται τέλος χαρτοσήμου:

α) 2% (πλέον εισφορά 20% υπέρ ΟΓΑ), σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ. 1α του Κώδικα Χαρτοσήμου, εάν ο υπερθεματιστής του εκπλειστηριαζόμενου κινητού πράγματος είναι ανώνυμη εταιρεία ή ΕΠΕ ή
β) 3% (πλέον εισφορά 20% υπέρ ΟΓΑ), σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 13 παρ. 1α, δ του Κώδικα Χαρτοσήμου, εάν ο υπερθεματιστής του εκπλειστηριαζόμενου κινητού πράγματος είναι οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο, πλην ΑΕ ή ΕΠΕ:

Εξαιρητικά:

α) Επί πλειστηριασμού πλωτών μέσων εν γένει οφείλεται τέλος χαρτοσήμου 2% (πλέον εισφορά 20% υπέρ ΟΓΑ), σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ.10 του Κώδικα Χαρτοσήμου.

β) Επί πλειστηριασμού αυτοκινήτων οφείλονται τα πάγια τέλη του άρθρου 4 παρ. 4 του Ν.Α.1146/1972, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του αγοραστή του εκπλειστηριαζόμενου αυτοκινήτου.

Διευκρινίζεται, ότι τα εκπλειστηριαζόμενα κινητά πράγματα, για να υπαχθούν στα κατά τ'ανωτέρω τέλη χαρτοσήμου, θα πρέπει αυτά να μην περιλαμβάνονται στα περιουσιακά στοιχεία της τυχόν ασκούμενης απ'αυτόν επιχείρησης.

2.- Εάν ο καθ'ού ο πλειστηριασμός οφειλέτης είναι πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο προστιθέμενης αξίας και τα πλειστηριαζόμενα κινητά πράγματα εν γένει ανήκουν στην ασκούμενη απ' αυτόν επιχείρηση, δεν οφείλεται τέλος χαρτοσήμου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 57 παρ.1β του Ν.1642/1986, καθόσον ο πλειστηριασμός αυτός αποτελεί, όπως προαναφέρθηκε, αντικείμενο του φόρου προστιθέμενης αξίας. Εννοείται, ότι στην περίπτωση, που τα εκπλειστηριαζόμενα αγαθά δεν ανήκουν στην ασκούμενη απ' αυτόν επιχείρηση οφείλεται τέλος χαρτοσήμου κατά τις ανωτέρω στην παράγραφο 1 διακρίσεις.

Αντίγραφο
Ο Προϊστάμενος Γραμματείας

Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ
ΑΝΤ. ΖΗΤΡΙΑΗΣ



ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΥΔΑΚΤΕΩΝ

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ:

Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (ΔΟΥ).

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ:

- Δ/ση Επιθεώρησης Οικον. Εφοριών και Δημ. Διαχειρίσεων
- Επιθεωρήσεις Οικον. Εφοριών (όλους τους Επιθεωρητές)
- Επιθεωρήσεις Δημοσ. Διαχειρίσεων
- ΥΠ.Ε.Δ.Α. όλης της χώρας
- Νομάρχες και Επάρχους

III. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ:

- Συμβούλιο της Επικρατείας
- Άρειο Πάγο-Ελεγκτικό συνέδριο
- Γενικό Επίτροπο Επικρατείας επί των Τακτικών Διοικητικών Δικαστηρίων
- Διοικητικά Δικαστήρια.
- Δικηγορικούς και Συμβολαιογραφικούς Συλλόγους της χώρας.
- Εμπορικοί Σύλλογοι.
- Βιοτεχνικά Επιμελητήρια.
- Επαγγελματικά Επιμελητήρια.