



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΔΙΚΑΙΟΣΥΝΗΣ  
ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΓΡΑΦΙΚΟΣ ΣΥΛΛΟΓΟΣ  
ΕΦΕΤΕΙΟΥ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**

Θεσσαλονίκη 14-4-2009  
Αριθμ.πρωτ.300

Προς:  
Τα μέλη του Συμβολαιογραφικού Συλλόγου  
Εφετείου Θεσσαλονίκης

Θέμα: *Μείωση φορολογητέας αξίας σε περίπτωση ειδικής  
εκκαθάρισης επιχείρησης*  
Σχετικό: *Το με αριθμ.πρωτ.1102799/6892/1336/Α0014/ΠΟΛ.1036/  
9-3-2009 έγγραφο Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών*

Σας αποστέλλουμε το άνω σχετικό έγγραφο του Υπουργείου  
Οικονομίας και Οικονομικών, για να λάβετε γνώση.

Με συναδελφικούς χαιρετισμούς

Η Πρόεδρος

Η Γεν. Γραμματέας

Ιωάννα Χρουσαλά-Μπιλίσση

Πολυξένη Παρατήρα



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝ.ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ & Αθήνα, 9 Μαρτίου 2009  
ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ Αρ.Πρωτ:1102799/6892/1336/Α0014  
ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ 14<sup>η</sup> Φ.Π.Α.  
ΤΜΗΜΑ Α

Ταχ. Δ/νση : Σίνα 2-4 ΠΟΛ: 1036  
Ταχ. Κωδ. : 106 72 ΑΘΗΝΑ  
Πληροφορίες: Αικ. Καρύδα, Α. Κλωνή  
Τηλ. : 210 3647202-5 ΠΡΟΣ: ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ Π.Δ.  
FAX : 210 3645413  
E-mail : [fpa-a1@ky.ypoik.gr](mailto:fpa-a1@ky.ypoik.gr)

ΘΕΜΑ: Κοινοποίηση της αριθ. 434/2008 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την προθεσμία για την υποβολή αίτησης προς τη ΔΟΥ για μείωση της φορολογητέας αξίας στην περίπτωση που η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση τίθεται σε ειδική εκκαθάριση και η περίοδος της εκκαθάρισης παρατείνεται με απόφαση του Εφετείου.

Σας κοινοποιούμε τη με αριθμό 434/2008 γνωμοδότηση του Στ' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών κ. Αντ. Μπέζα.

Η εν λόγω γνωμοδότηση αφορά την περίπτωση που υποβάλλονται αιτήσεις στις Δ.Ο.Υ. για μείωση της φορολογητέας αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παράγραφος 5α του Κώδικα ΦΠΑ λόγω θέσης των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων σε ειδική εκκαθάριση, μετά την παρέλευση έξι μηνών από την έκδοση της σχετικής απόφασης του Εφετείου και εφόσον έχει εκδοθεί απόφαση του αρμοδίου δικαστηρίου για εξάμηνη παράταση των ενεργειών της ειδικής εκκαθάρισης. Ειδικότερα με την εν λόγω Γνωμοδότηση έγιναν δεκτά τα εξής:

Η εξάμηνη προθεσμία της παρ. 5 α του άρθρου 19 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, που κυρώθηκε με το Ν.2859/2000, τίθεται για την έκδοση της πράξης του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ και όχι για την υποβολή της αίτησης από το φορολογούμενο. Συνεπώς, η προθεσμία αυτή είναι ενδεικτική (άρθρ. 10 παρ. 5 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας που κυρώθηκε με τον Ν.2690/1999).

Αρχίζει δε η εν λόγω προθεσμία από την υποβολή της αίτησης του φορολογούμενου, η οποία πρέπει να υποβάλλεται μετά την έκδοση της απόφασης του Εφετείου, με την οποία τίθεται σε ειδική εκκαθάριση η αντισυμβαλλόμενη με τον αιτούντα επιχείρηση και να συνοδεύεται από

τα στοιχεία που αποδεικνύουν ότι η απαίτηση κατέστη οριστικώς ανείσπρακτη. Στα παραπάνω αποδεικτικά στοιχεία περιλαμβάνεται απαραίτητως και ο οριστικοποιημένος πίνακας κατάταξης των δανειστών.

Η Εγκύκλιος ΠΟΛ.1181/11.3.1998 αναφέρει ότι η αίτηση υποβάλλεται μέσα σε προθεσμία έξι μηνών από την έκδοση της απόφασης του Εφετείου και μαζί προσκομίζονται τα απαραίτητα στοιχεία από τα οποία να προκύπτει το σύνολο της ανείσπρακτης απαίτησης.

Ωστόσο, σύμφωνα με την ισχύουσα διάταξη του Κώδικα ΦΠΑ το Δημόσιο δεν απαιτεί τον ΦΠΑ που αναλογεί σε φορολογητέες πράξεις, κατά το μέρος που η επιχείρηση δεν είναι δυνατό να εισπράξει από τον αντισυμβαλλόμενο της την αντιπαροχή για τις πράξεις αυτές επειδή, ο αντισυμβαλλόμενος τέθηκε σε ειδική εκκαθάριση. Προκύπτει λοιπόν ότι για την εφαρμογή της διάταξης αυτής και την ολική ή μερική μείωση της φορολογητέας αξίας απαραίτητη προϋπόθεση είναι α) η πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων, β) η μη πληρωμή του τιμήματος και γ) η διαπίστωση ότι η απαίτηση κατέστη οριστικά ανεπίδεκτη εισπράξεως για το λόγο ότι η επιχείρηση που οφείλει το τίμημα τέθηκε σε ειδική εκκαθάριση.

Κατά συνέπεια η ολική ή μερική μείωση της φορολογητέας αξίας συναρτάται απολύτως με την τυπική διαδικασία και το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης δηλαδή από τη νόμιμη αναγγελία της απαίτησης του φορολογουμένου και από το ποσοστό που αυτή θα ικανοποιηθεί από το προϊόν της εκκαθάρισης με βάση και το σχετικό πίνακα κατάταξης των δανειστών. Πριν λοιπόν τη σύνταξη και οριστικοποίηση από τον εκκαθαριστή του πίνακα κατάταξης, οι δανειστές δεν γνωρίζουν αν θα εισπράξουν ολόκληρη την απαίτησή τους ή αν αυτή θα μειωθεί κατά συγκεκριμένο ποσό.

Προκειμένου να έχει λοιπόν εφαρμογή η σχετική διάταξη του Κώδικα ΦΠΑ στην περίπτωση που η εκκαθάριση διαρκεί περισσότερους από έξι μήνες, και δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη ήδη απαιτεί την προσκόμιση από τον φορολογούμενο, μαζί με την αίτηση, των απαραίτητων στοιχείων από τα οποία προκύπτει το σύνολο της ανείσπρακτης απαίτησης (π.χ. πίνακας κατάταξης), εκδόθηκε η συνημμένη γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους σύμφωνα με την οποία η εξάμηνη προθεσμία της παρ. 5α του άρθρου 19 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, που κυρώθηκε με το ν.2859/2000, τίθεται για την έκδοση της πράξης του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ και όχι για την υποβολή της αίτησης από το φορολογούμενο και αρχίζει από την υποβολή της αίτησης του φορολογούμενου, η οποία πρέπει να υποβάλλεται μετά την έκδοση της απόφασης του Εφετείου.

Κάθε διαταγή αντίθετου περιεχομένου, αναφορικά με την προθεσμία άσκησης αίτησης από επιχείρηση για μείωση της φορολογητέας αξίας, επειδή η αντισυμβαλλομένη της τέθηκε σε ειδική εκκαθάριση, παύει να ισχύει, από την έκδοση της παρούσας.

Ακολουθεί η υπ αριθ. 434/2008 Γνωμοδότηση ως έχει και παρακαλούμε για τις δικές σας ενέργειες κατά το μέρος της αρμοδιότητάς σας.

Συνημμένα : Φωτοαντίγραφο της αριθ. 434/08 Γνωμοδότησης του ΝΣΚ.

Ο Γενικός Γραμματέας Φορολογικών  
και Τελωνειακών Θεμάτων  
Α. Σκορδάς

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ  
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑΣ

**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**Αριθμός Γνωμοδότησης 434/2008  
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ  
(Τμήμα ΣΤ΄)  
Συνεδρίαση της 30<sup>ης</sup> Σεπτεμβρίου 2008**

**Σύνθεση:**

**Πρόεδρος:** Νικηφόρος Κανιούρας, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ,  
**Μέλη:** Σπυρίδων Δελλαπόρτας, Ανδρέας Φυτράκης, Πέτρος  
Τριανταφυλλίδης, Ηλίας Ψώνης, Χρυσάφουλα Αυγερινού  
και Βασιλική Δούσκα, Νομικοί Σύμβουλοι.

**Εισηγητής:** Σπυρίδων Δελλαπόρτας, Νομικός Σύμβουλος

**Ερώτημα:** Α.Π.1074527/4676/876/Α0014/25-7-2007 της Δ/νσης 14<sup>ης</sup>  
Φ.Π.Α. Τμ. Α΄ του Υπουργείου Οικονομίας κι Οικονομικών.

**Περίληψη ερωτήματος:**

**α)** Ποιο είναι το χρονικό σημείο έναρξης της εξάμηνης προθεσμίας, που προβλέπεται στο άρθρο 19 παρ.5 α του Κώδικα Φ.Π.Α, για την υποβολή αίτησης προς μείωση της φορολογητέας βάσης, επειδή η απαίτηση κατέστη οριστικά ανεπίδεκτη εισπράξεως λόγω θέσεως της επιχείρησης σε ειδική εκκαθάριση κατά τις διατάξεις των άρθρων 46 και 46α του Ν.1892/1990 (Α 101).

**β)** Αν κριθεί ότι η παραπάνω προθεσμία αρχίζει από την ημερομηνία έκδοσης της απόφασης του Εφετείου, ερωτάται αν η χορήγηση παράτασης της προθεσμίας για την ολοκλήρωση της εκκαθάρισης της επιχείρησης, με άλλη απόφαση του Δικαστηρίου αυτού, συνεπάγεται και την αντίστοιχη παράταση της εν λόγω εξάμηνης προθεσμίας του άρθρου 19 παρ.5 α του Ν.2859/2000.

**γ)** Το ανεπίδεκτο της εισπραξης, που αναφέρεται στην ανωτέρω διάταξη του Κώδικα Φ.Π.Α, αποδεικνύεται με την οριστικοποίησή του πίνακα κατάταξης ή είναι δυνατό να αποδεικνύεται και από άλλα στοιχεία που προκύπτουν σε προηγούμενο στάδιο της διαδικασίας και αν ναι ποια είναι αυτά;

Σχετικά με τα παραπάνω ερωτήματα, το ΣΤ΄ Τμήμα του Ν.Σ.Κ γνωμοδότησε ομόφωνα, ως εξής:

**I.** Με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του Ν.2859/2000 (Α΄ 248), καθορίζεται ο τρόπος εξεύρεσης της φορολογητέας αξίας στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική

απόκτηση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών, προβλέπονται δε διάφορες περιπτώσεις μειώσεως της φορολογητέας αξίας.

Στη διάταξη της παραγράφου 5 α του ανωτέρω άρθρου, που είναι όμοια κατά περιεχόμενο με αυτή του άρθρου 13 παρ.19 του Ν.2601/1998 με την οποία προστέθηκε νέα παράγραφος 5α στο άρθρο 15 του Ν.1642/1986, ορίζεται:

«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 (Α' 101), όπως αυτός τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν.2000/1991 (Α' 206).

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 απαιτητών στοιχείων, από τα οποία προκύπτει το σύνολο της ανείσπρακτης απαίτησης, μέσα σε προθεσμία έξι (6) μηνών μετά την έκδοση της απόφασης του Εφετείου...»

**II.** Σύμφωνα με τη διάταξη της παρ.1 του άρθρου 46 του Ν.1892/1990, με την οποία τροποποιήθηκε η παρ.1 του άρθρου 5 του Ν.1386/1983, όπως η διάταξη αυτή αντικαταστάθηκε στη συνέχεια με το άρθρο 14 του Ν.2000/1991 και το άρθρ.60 παρ.3 του Ν.2324/1995:

«1. Επιχείρηση, που έχει αναστείλει ή διακόψει τη λειτουργία της για οικονομικούς λόγους, ή είναι σε κατάσταση παύσης πληρωμών ή έχει πτωχεύσει ή τεθεί υπό τη διοίκηση και διαχείριση των πιστωτών ή υπό προσωρινή διαχείριση ή υπό εκκαθάριση οποιασδήποτε μορφής ή παρουσιάζει έκδηλη οικονομική αδυναμία πληρωμής των ληξιπρόθεσμων οφειλών της, υποβάλλεται στην προβλεπόμενη από τα άρθρα 9 και 10 του νόμου αυτού εκκαθάριση, ύστερα από απόφαση του Εφετείου της έδρας της επιχείρησης, εκδιδόμενη με βάση τις διατάξεις του προαναφερόμενου άρθρου 9 του ν.1386/1983 και έπειτα από αίτηση πιστωτή ή πιστωτών, εκπροσωπούντων το 20% των ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεών της».

Εξ' άλλου, οι διατάξεις των άρθρων 7, 9 και 10 του Ν.1386/1983, στις οποίες ρητά παραπέμπει η διάταξη της παρ.1 του άρθρ.46 του Ν.1892/1990 προβλέπουν ως τρόπο εξυγίανσης των επιχειρήσεων, μεταξύ άλλων, την εκκαθάριση της περιουσίας της επιχείρησης. Ειδικότερα, οι διατάξεις του άρθρ.9 του Ν.1386/1983 ορίζουν:

«1. Εφ' όσον δεν επιτευχθεί η κατά το άρθρο 8 συμφωνία ή δεν εκπληρωθούν οι όροι της, καθώς και στην περίπτωση του άρθρου 7 παρ.3... ζητείται από το πολιτικό Εφετείο της περιφέρειας της έδρας της επιχείρησης ο διορισμός εκκαθαριστή, που προβαίνει σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού στην εκκαθάριση της περιουσίας της επιχείρησης.....

2. Η εκκαθάριση διέπεται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου, που συμπληρώνονται από τα άρθρα 18-21 του ν.δ.3562/1956 «Περί υπαγωγής ανωνύμων εταιρειών υπό την διοίκησιν και διαχείρισιν των πιστωτών και θέσεως αυτών υπό ειδικήν εκκαθάρισιν».

Κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης, με απόφαση του εποπτεύοντος υπουργού, μετά από εισήγηση του Ο.Α.Ε., ο εκκαθαριστής μπορεί να συνεχίσει τη λειτουργία της επιχείρησης ή τμημάτων της.

3. Με τη δημοσίευση της απόφασης του Εφετείου, που ορίζεται ο εκκαθαριστής, παύει αυτόματα η εξουσία των οργάνων διοίκησης της εταιρείας ή η τυχόν προσωρινή διοίκηση του Ο.Α.Ε αναστέλλεται η περαιτέρω πτωχευτική διαδικασία, απαγορεύεται η αναγκαστική εκτέλεση και η λήψη προσωρινών, συντηρητικών ή προφυλακτικών μέτρων και αναστέλλονται οι τυχόν εκκρεμείς σχετικές διαδικασίες.....

4. ....

5. Για την ικανοποίηση των απαιτήσεων ο εκκαθαριστής συντάσσει πίνακα σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 975 έως και 979, 1007 του ΚΠολΔ και του άρθρου 61 του ΚΕΔΕ.

Ο πίνακας συντάσσεται ύστερα από αναγγελία των πιστωτών στον εκκαθαριστή. Η αναγγελία πρέπει να γίνεται μέσα σε προθεσμία δύο μηνών από τη δημοσίευση της ανακοίνωσης σε δύο ημερήσιες εφημερίδες, μία αθηναϊκή και μία, εφ' όσον υπάρχει, της πρωτεύουσας του νομού όπου εδρεύει η επιχείρηση. Ο πίνακας συντάσσεται μέσα σε δέκα ημέρες από τη λήξη της παραπάνω προθεσμίας αναγγελίας». Σύμφωνα δε με το άρθρο 10 του ίδιου νόμου «1. Ο εκκαθαριστής του προηγούμενου άρθρου υποχρεούται αμελλητί και εντός τριών το πολύ ημερών από τη δημοσίευση της απόφασης να δηλώσει με έγγραφό του στο γραμματέα του δικαστηρίου που τον διόρισε, ότι αποδέχεται το διορισμό του, διαφορετικά θεωρείται ότι τον αποποιήθηκε. Ο εκκαθαριστής οφείλει να ολοκληρώσει τις ενέργειές του για την εκποίηση των περιουσιακών στοιχείων της υπό εκκαθάριση επιχείρησης μέσα σε έξι μήνες από την ημέρα αποδοχής του διορισμού του. Ως ολοκλήρωση των ενεργειών νοείται ο ορισμός της ημερομηνίας του πρώτου πλειστηριασμού των βασικών περιουσιακών στοιχείων (βιομηχανοστάσια και λοιπά περιουσιακά στοιχεία συναπτόμενα με την παραγωγική διαδικασία) της επιχείρησης και σε περίπτωση ευδοκίμησης του πλειστηριασμού η σύνταξη του πίνακα κατάταξης.

Με την πάροδο της παραπάνω προθεσμίας άπρακτης ο εκκαθαριστής εκπίπτει, μέχρι δε τον κατ' άρθρο 9 του παρόντος διορισμό του αντικαταστάτη του ασκεί τα απολύτως αναγκαία καθήκοντά του. Ο εκκαθαριστής μπορεί, πριν παρέλθει η παραπάνω εξάμηνη προθεσμία, να ζητήσει από το δικαστήριο που τον διόρισε, κατά την ίδια διαδικασία, τη χορήγηση νέας πρόσθετης προθεσμίας, εκθέτοντας τους λόγους που εμποδίζουν την ολοκλήρωση των ενεργειών του μέσα στην αρχική προθεσμία. Η διαδικασία αυτή μπορεί να επαναληφθεί για μία ακόμη φορά, έτσι ώστε το ανώτατο χρονικό διάστημα που θα καλύπτουν οι οριζόμενες κατά τα παραπάνω προθεσμίες να μην μπορεί σε καμία περίπτωση να υπερβεί το δωδεκάμηνο.»

Περαιτέρω, στο άρθρο 46<sup>α</sup> του Ν.1892/1990, όπως ισχύει, ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«1. Μετά από αίτηση πιστωτών, που εκπροσωπούν το 51% τουλάχιστον του συνόλου των κατά της επιχείρησης της παραγράφου 1 του προηγούμενου άρθρου απαιτήσεων, όπως οι απαιτήσεις αυτές εμφανίζονται νομίμως στο τελευταίο, πριν από την αίτηση, νόμιμα καταχωρημένο υπόλοιπο πιστωτών στο γενικό καθολικό και εν ελλείψει αυτού ή εν περιπτώσει μη νομίμου τηρήσεώς του, όπως αποδεικνύονται με κάθε νόμιμο τρόπο, το Εφετείο, με την απόφασή του της παραγράφου 1 του προηγούμενου άρθρου, ή με μεταγενέστερη απόφασή του διατάσσει την κατά το παρόν άρθρο ειδική εκκαθάριση. Στην περίπτωση αυτήν, εκκαθαριστής διορίζεται υποχρεωτικώς τράπεζα, που λειτουργεί νόμιμα στην Ελλάδα ή θυγατρική επιχείρηση τέτοιας τράπεζας και την οποία τράπεζα ή επιχείρηση υποχρεούνται να υποδείξουν οι αιτούντες πιστωτές, συνυποβάλλοντας στο Εφετείο δήλωση αυτής, ότι αποδέχεται την υπόδειξή της ως εκκαθαριστή...»

2. Μετά τη δημοσίευση της απόφασης του Εφετείου, ο εκκαθαριστής υποχρεούται να προβεί στη λεπτομερή καταγραφή και την εν συνεχεία πώληση, με δημόσιο πλειοδοτικό διαγωνισμό, όλου του ενεργητικού της επιχείρησης ως συνόλου, είτε η επιχείρηση ευρίσκεται εν λειτουργία είτε όχι.

3. Εντός 20 το πολύ ημερών από τη δημοσίευση της απόφασης της παρ.1 του παρόντος άρθρου, ο εκκαθαριστής δημοσιεύει πρόσκληση εκδήλωσης ενδιαφέροντος για την αγορά της πωλούμενης επιχείρησης. Η πρόσκληση περιέχει σύντομη γενική περιγραφή της επιχείρησης και καλεί τους ενδιαφερόμενους αγοραστές να υποβάλλουν εντός προθεσμίας 20 ημερών μη δεσμευτική έγγραφη δήλωση ενδιαφέροντος...

7. Ο εκκαθαριστής εντός 5 ημερών από την αποσφράγιση των προσφορών συντάσσει και υποβάλλει σε όλους τους πιστωτές της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου και επί τη αιτήσεϊ του σε οποιονδήποτε άλλο πιστωτή, συνοπτική έκθεση αξιολόγησης των προσφορών και προτείνει την κατακύρωση της πώλησης στον πλειοδότη, εφ' όσον εγκρίνουν την έκθεση αξιολόγησης και την προτεινόμενη κατακύρωση πιστωτές, που εκπροσωπούν το 51% τουλάχιστον των κατά της επιχείρησης απαιτήσεων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, ο εκκαθαριστής συνάπτει με τον πλειοδότη ενώπιον του επί του πλειοδοτικού διαγωνισμού συμβολαιογράφου, τη σύμβαση μεταβίβασης του ενεργητικού της επιχείρησης, βάσει των όρων της προσφοράς του και των τυχόν άλλων επί τα βελτίω όρων, που υποδείχθηκαν από τους παραπάνω πιστωτές. Η σύμβαση αυτή επέχει θέση τελεσίδικης κατακύρωσης του άρθρου 1003 επ. Κ.Πολ.Δικονομίας...

8. Το συνολικό ποσό, το οποίο υποχρεούται, σύμφωνα με τη σύμβαση, να καταβάλει στον εκκαθαριστή ο πλειοδότης επέχει θέση πλειστηριάσματος του άρθρου 1004 επ. Κ.Πολ.Δικονομίας. Ο εκκαθαριστής υποχρεούται να καταθέσει αμελλητί εντόκως το εισπραττόμενο πλειστηρίασμα σε τράπεζα, που λειτουργεί νόμιμα στην Ελλάδα. Μετά την καταβολή του συμφωνηθέντος πλειστηριάσματος ή του συμφωνηθέντος ως αμέσως καταβλητέου ποσού και εφ' όσον ετηρήθησαν στην τελευταία περίπτωση οι συμφωνηθέντες όροι εξασφαλίσεως πληρωμής του υπολοίπου, ο εκκαθαριστής συντάσσει αμελλητί, ενώπιον του επί του πλειοδοτικού διαγωνισμού



συμβολαιογράφου αντιστοίχως, είτε πράξη εξοφλήσεως, είτε πράξη πιστοποιήσεως εκπληρώσεως των παραπάνω υποχρεώσεων του πλειοδότη. Η πράξη αυτή στην οποία προσαρτάται η σύμβαση μεταβίβασης επέχει θέση περιλήψεως εκθέσεως κατακυρώσεως του άρθρου 1005 Κ.Πολ.Δικονομίας και εφαρμόζονται επ αυτής αναλόγως όσα ισχύουν επί της τελευταίας.....

10. Ο εκκαθαριστής, εντός δεκαπέντε (15) ημερών από τη μεταβίβαση του ενεργητικού κατά τα προαναφερόμενα, υποχρεούται να δημοσιεύσει σε δύο ημερήσιες εφημερίδες, μια αθηναϊκή και μια της πρωτεύουσας του νομού της έδρας της επιχείρησης, πρόσκληση αναγγελίας απαιτήσεων προς ικανοποίηση των απαιτήσεων των πιστωτών.

Οι δανειστές, εντός ενός (1) μηνός από τη δημοσίευση της πρόσκλησης, έχουν δικαίωμα να αναγγείλουν τις απαιτήσεις τους. Στη συνέχεια ο εκκαθαριστής συντάσσει πίνακα κατάταξης, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 975 έως 979 και 1007 του Κ.Πολ.Δ, εντός δεκαπέντε (15) ημερών από τη λήξη της παραπάνω προθεσμίας αναγγελίας».

11. Εάν δεν υποβληθεί καμία νομότυπη προσφορά ή πιστωτές, που εκπροσωπούν το 51% τουλάχιστον των κατά της επιχείρησης απαιτήσεων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, δηλώσουν εγγράφως προς τον εκκαθαριστή, ότι δεν θεωρούν καμία από τις υποβληθείσες προσφορές ως συμφέρουσα για τους πιστωτές, ο διαγωνισμός επαναλαμβάνεται με τη δημοσίευση εντός 15 ημερών νέας διακήρυξης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 5.

Εάν και ο νέος διαγωνισμός δεν τελεσφορήσει, ο εκκαθαριστής προχωρεί στην τμηματική πώληση με πλειστηριασμό των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν.1386/1983.....

12. Επί της εκκαθαρίσεως του παρόντος άρθρου ισχύουν κατά τα λοιπά αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 9 παρ.3 και 4 και του άρθρου 10 του Ν.1386/1983, συντεμνομένων των προθεσμιών του άρθρου αυτού στο ήμισυ αυτών.....»

Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτει ότι η εκκαθάριση του άρθρου 46 του Ν.1892/1990 αποτελεί μια μορφή εκκαθάρισης ισοδύναμη προς την πτώχευση, με σκοπό την ικανοποίηση των δανειστών μέσω της δια πλειστηριασμού εκποίησης της περιουσίας της επιχείρησης με τη διαδικασία των άρθρων 9 και 10 του Ν.1386/1983, που είναι κατά βάση η ειδική εκκαθάριση των άρθρων 18 επ. του Ν.3562/1956. (βλ. Ν.Σ.Κ 477/2006, Α.Κοτσίρης - Ρ.Χατζηνικολάου. Το δίκαιο εξυγίανσης και εκκαθάρισης των προβληματικών επιχειρήσεων σελ. 9-10). Το δε άρθρο 46α αναφέρεται στην ειδική εκκαθάριση των προβληματικών επιχειρήσεων, με σκοπό την πώληση με δημόσιο πλειοδοτικό διαγωνισμό του ενεργητικού της επιχείρησης ως συνόλου, απαλλαγμένης χρεών (45<sup>α</sup> παρ.2) και μόνο αν αποτύχει η προσπάθεια αυτή, ο εκκαθαριστής προχωρά στην τμηματική πώληση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, που οδηγεί στη διάλυσή της (46<sup>α</sup> παρ.11).

Σε αμφότερες τις περιπτώσεις αναστέλλονται οι ατομικές διώξεις των πιστωτών, οι οποίοι προσδοκούν να ικανοποιήσουν τις απαιτήσεις

της ολικά ή μερικά μόνο μέσω της διαδικασίας της εκκαθάρισης, δηλαδή με τη νόμιμη αναγγελία τους στον εκκαθαριστή, ο οποίος συντάσσει πίνακα κατάταξης δανειστών σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις του Κ.Πολ.Δ. Συνεπώς, πριν από τη σύνταξη και οριστικοποίηση του πίνακα κατάταξης οι δανειστές δεν γνωρίζουν αν θα εισπράξουν ολόκληρη την απαίτησή τους ή αν αυτή θα μειωθεί κατά συγκεκριμένο ποσό. Ο εκκαθαριστής δε οφείλει κατ' αρχήν να ολοκληρώσει τις ενέργειές του, δηλαδή να ορίσει τουλάχιστον ημέρα πλειστηριασμού για την εκποίηση των βασικών περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας μέσα σε 6 μήνες και μετά από παράταση μέσα το πολύ σε 12 μήνες από την ημέρα αποδοχής του διορισμού του, διαφορετικά εκπίπτει από το λειτούργημά του.

**III.** Με την παρατιθέμενη παραπάνω (I) διάταξη του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 5 α του άρθρου 19 του Κώδικα Φ.Π.Α προβλέπεται η μείωση της φορολογητέας αξίας για την επιβολή Φ.Π.Α, στην περίπτωση κατά την οποία δεν είναι δυνατή η είσπραξη της αντιπαροχής για πραγματοποιηθείσες φορολογητέες 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 Δημόσιο δεν απαιτεί το Φ.Π.Α που αναλογεί σε φορολογητέες πράξεις, κατά το μέρος που η επιχείρηση δεν είναι δυνατόν να εισπράξει από τον αντισυμβαλλόμενο της την αντιπαροχή για τις πράξεις αυτές, επειδή ο αντισυμβαλλόμενος αυτός ως προβληματική επιχείρηση τέθηκε σε ειδική εκκαθάριση (βλ. Εισηγ. Έκθεση άρθρου 13 παράγραφος 19 Ν.2601/1998). Ειδικότερα, για την εφαρμογή της παραπάνω διάταξης πρέπει να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις: α) πραγματοποίηση των φορολογητέων πράξεων β) μη πληρωμή του τιμήματος γ) διαπίστωση, μετά την πραγματοποίηση των φορολογητέων πράξεων ότι η απαίτηση κατέστη οριστικά ανεπίδεκτη εισπράξεως για το λόγο ότι η επιχείρηση που οφείλει το τίμημα ετέθη σε ειδική εκκαθάριση των άρθρων 46 και 46α του Ν.1892/1990.

Από τη δομή και το περιεχόμενο της παραπάνω διάταξης συνάγεται ότι η ολική ή μερική μείωση της φορολογητέας αξίας συναρτάται απολύτως με την τυπική διαδικασία και το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης, δηλαδή εξαρτάται τελικά από τη νόμιμη αναγγελία της απαίτησης του φορολογούμενου και από το ποσοστό που αυτή θα ικανοποιηθεί από το προϊόν της εκκαθάρισης με βάση το σχετικό πίνακα κατάταξης των δανειστών.

Περαιτέρω, από τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της παρ.5 α του άρθρου 19 του Κώδικα Φ.Π.Α προκύπτει ότι η πρωτοβουλία για την κίνηση της διαδικασίας για τη διενέργεια της παραπάνω μείωσης της φορολογητέας βάσης ανήκει στο φορολογούμενο, ο οποίος, μετά την έκδοση της απόφασης του Εφετείου με την οποία ετέθη στην ειδική εκκαθάριση η επιχείρηση πού του οφείλει την αντιπαροχή, δύναται να υποβάλει στον Προϊστάμενο τής αρμόδιας Δ.Ο.Υ αίτηση, προκειμένου αυτός να εκδώσει, μέσα σε προθεσμία έξι μηνών από την υποβολή της αίτησης, την απόφαση έγκρισης της μείωσης. Από τη γραμματική διατύπωση της εν λόγω διάταξης προκύπτει σαφώς ότι η εξάμηνη προθεσμία τίθεται για την έκδοση της πράξεως του Προϊσταμένου της

Δ.Ο.Υ και όχι για την υποβολή της αίτησης από τον ενδιαφερόμενο, για την οποία η μοναδική απαίτηση του νόμου είναι να υποβάλλεται μετά την έκδοση της απόφασης του Εφετείου. Η ερμηνεία αυτή είναι συνεπής προς την όλη διαδικασία της εκκαθάρισης σε συνδυασμό με την απαίτηση της παραπάνω διάταξης να προσκομίζει ο ενδιαφερόμενος, μαζί με την αίτησή του, τα απαραίτητα στοιχεία από τα οποία προκύπτει το σύνολο της ανείσπρακτης απαίτησης. Είναι δε προφανές ότι αν υποτεθεί πως η εν λόγω εξάμηνη προθεσμία τίθεται σε βάρος του φορολογούμενου καθίσταται ανεφάρμοστη η διάταξη στην περίπτωση που ο εκκαθαριστής δεν κατορθώσει να ολοκληρώσει τις ενέργειες του εντός της εξάμηνης προθεσμίας που ορίζει ο νόμος, αφού τότε θα είναι αδύνατο να καθορίσει ο φορολογούμενος το μέρος της ανείσπρακτης απαίτησής του και να αποδείξει ότι αυτή «κατέστη οριστικά ανεπίδεκτη εισπράξεως», προσκομίζοντας και τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία, δηλαδή κυρίως τον οριστικοποιημένο πίνακα κατάταξης.

IV. Εν όψει όλων των ανωτέρω, κατά την ομόφωνη γνώμη του Τμήματος, το προκείμενο ερώτημα ερείδεται σε εσφαλμένη προϋπόθεση, διότι, η εξάμηνη προθεσμία της παρ.5 α του άρθρου 19 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, που κυρώθηκε με το Ν.2859/2000, τίθεται για την έκδοση της πράξης του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ και όχι για την υποβολή της αίτησης από το φορολογούμενο. Συνεπώς, η προθεσμία αυτή είναι ενδεικτική (άρθρ.10 παρ.5 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας που κυρώθηκε με το Ν.2690/1999).

Αρχίζει δε η εν λόγω προθεσμία από την υποβολή της αίτησης του φορολογούμενου, η οποία πρέπει να υποβάλλεται μετά την έκδοση της απόφασης του Εφετείου, με την οποία τίθεται σε ειδική εκκαθάριση η αντισυμβαλλόμενη με τον αιτούντα επιχείρηση και να συνοδεύεται από τα στοιχεία που αποδεικνύουν ότι η απαίτηση κατέστη οριστικώς ανείσπρακτη. Στα παραπάνω αποδεικτικά στοιχεία περιλαμβάνεται απαραίτητως και ο οριστικοποιημένος πίνακας κατατάξεως των δανειστών.

**Θεωρήθηκε**

**Αθήνα, 8/10/2008**

**Ο Πρόεδρος του ΣΤ΄ Τμήματος  
Νικηφόρος Κανιούρας  
Αντιπρόεδρος ΝΣΚ**

**Ο Εισηγητής  
Σπυρίδων Δελλαπόρτας  
Νομικός Σύμβουλος ΝΣΚ**

**Η παρούσα Γνωμοδότηση  
γίνεται αποδεκτή  
19/1/2009**

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ  
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας**

**Ο Υφυπουργός Οικονομίας  
και Οικονομικών  
Α. Μπέζας**