

**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**Αριθμός γνωμοδότησης: 14/2008
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ (Τμήμα Β').
Συνεδρίαση της 15^{ης} Ιανουαρίου 2008**

Σύνθεση

Πρόεδρος: Χρήστος Τσεκούρας, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Μέλη: Νικόλαος Κατσιμπας, Σπυρίδων Δελλαπόρτας, Ανδρέας Φυτράκης,
Πέτρος Τριανταφυλλίδης, Ηλίας Ψώνης, Χρυσανθούλα Αυγερινού και Βασιλική
Δούσα, Νομικοί Σύμβουλοι.

Εισηγητής: Θεόδωρος Τσιράς, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

Αριθμ.Ερωτήματος: 1707/ΔΜ/6.7.2006 έγγραφο της Γενικής Δ/σης Φορολογικών
Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών

Περίληψη ερωτήματος: Ερωτάται εάν ο πτωχός, κατόπιν ελέγχου από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και υπό τις προϋποθέσεις των 1030160/650 ΔΜ/ΠΟΛ.1068/19.3.2001 και 1016769/339/ΔΜΒ/ΠΟΛ.1028/21.2.2003 αποφάσεων του Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, δύναται να υποβάλει: **1)** μετά την αποκατάστασή του, δήλωση εκπρόθεσμης διακοπής εργασιών με αναδρομή σε χρονικό σημείο: α) μετά την κήρυξη της πτώχευσης και πριν από την παύση των εργασιών αυτής, β) μετά την κήρυξη της πτώχευσης και μετά την παύση των εργασιών αυτής, γ) πριν την κήρυξη της πτώχευσης και μετά την ημερομηνία παύσης των πληρωμών και δ) πριν την κήρυξη της πτώχευσης και πριν την παύση των πληρωμών, και **2)** πριν την αποκατάστασή του, δήλωση είτε εκπρόθεσμης, είτε εμπρόθεσμης διακοπής εργασιών.

A) Από τις διατάξεις των άρθρων 17 παρ.1 και 25 παρ. 1 του Ν.3588/2007 "Πτωχευτικός Κώδικας" (Α' 154), ομοίων κατά περιεχόμενο προς τις διατάξεις των

άρθρων 2 παρ.1 και 2 του καταργηθέντος Α.Ν. 635/1937 και προς τις καταργηθείσες διατάξεις των άρθρων 534, 541, 634, 637, 665 και 666 του Εμπορικού Νόμου, συνάγεται ότι από την δημοσίευση της απόφασης που κηρύσσει την πτώχευση οι πιστωτές του πτωχού, οι οποίοι έχουν ενοχική αξίωση προς παροχή χρηματική ή αποτιμητή σε χρήμα και δεν ασφαρίζονται με ειδικό προνόμιο, στερούνται των ατομικών διώξεων κατά του πτωχού, ο οποίος διατηρεί μεν όλα τα δικαιώματά του και εξακολουθεί να είναι υποκείμενο του ενεργητικού και παθητικού της πτωχευτικής του περιουσίας, αποστερείται όμως της εξουσίας διοικήσεώς της (διαχειρίσεως- διαθέσεως) και παύει να νομιμοποιείται ατομικώς ως διάδικος ενώπιον των δικαστηρίων για την εν λόγω περιουσία, εκπροσωπούμενος από τον σύνδικο. (πρβλ. ΑΠ 4491/2002, 2007/1990, Κ. Ρόκας “Πτωχευτικό Δίκαιο” παρ. 30 Ι σελ. 114 επ., 13^η έκδοση, Λ. Κοτσίρης “Πτωχευτικό Δίκαιο” αριθμ. 70 σελ. 119 επ. β’ έκδοση, υπό τις προϊσχύσασες διατάξεις των άρθρων 2 παρ.1 και 2 του ΑΝ 635/1937, 534, 541, 634, 637, 665 και 666 του Εμπ.Ν.). Ειδικότερα, μάλιστα, στον τομέα της φορολογίας, ο πτωχεύσας διατηρεί την ιδιότητά του ως φορολογικό υποκείμενο (ΝΣΚ 806/1989).

Εξ’ άλλου, κατά μεν την διάταξη του άρθρου 78 παρ.1 του ως άνω Πτωχευτικού Κώδικα, όμοια κατά περιεχόμενο προς την καταργηθείσα διάταξη του άρθρου 559 του Εμπορικού Νόμου: “1.Το πτωχευτικό δικαστήριο, με την απόφαση που κηρύσσει την πτώχευση ή μεταγενέστερα μέχρι τη λήψη της κατά το άρθρο 84 απόφασης της γενικής συνέλευσης των πιστωτών επί της έκθεσης του συνδίκου, μπορεί, μετά από αίτηση όποιου έχει έννομο συμφέρον, να επιτρέψει προσωρινά την συνέχιση της επιχειρηματικής δραστηριότητας που ασκούσε ο οφειλέτης από τον ίδιο ή από τον σύνδικο, εάν αποδεικνύεται ότι έτσι εξυπηρετούνται τα συμφέροντα των πιστωτών και στο αναγκαίο μέτρο για την διατήρηση της αύλης αξίας της επιχείρησης”, κατά δε την διάταξη του άρθρου 84 παρ.1 του αυτού Πτωχευτικού Κώδικα, όμοια, και πάλι, κατά περιεχόμενο προς την καταργηθείσα διάταξη του άρθρου 628 του Εμπορικού Νόμου: “1. Μετά το πέρας των επαληθεύσεων, ο εισηγητής, εντός είκοσι (20) ημερών υποχρεούται να συγκαλέσει την συνέλευση των πιστωτών που αποφασίζει αν πρέπει να συνεχιστεί από τον σύνδικο η άσκηση της εμπορικής δραστηριότητας της επιχείρησης του οφειλέτη.” Η εν λόγω συνέχιση της εμπορίας του πτωχεύσαντος από τον σύνδικο της πτωχεύσεως είναι επιτρεπτή και δικαιολογείται εκ του ότι η μη διακοπή της άσκησης της εμπορίας ενίοτε δύναται να αποβεί χρήσιμη τόσο για τον πτωχεύσαντα, όσο και για τους πτωχευτικούς πιστωτές είτε διότι καθίσταται έτσι ευχερέστερος ο πτωχευτικός συμβιβασμός, δεδομένου ότι δεν πρόκειται, μέχρι την ενδεχόμενη επίτευξή του, να διαρρεύσει η πελατεία του πτωχού, αποκαθιστάμενος, δε, αυτός θα συνεχίσει την εμπορία του, είτε διότι σε περίπτωση μχταιώσεως, εν τέλει, του συμβιβασμού θα καταστεί δυνατή η υπό ευνοϊκότερους όρους εκκαθάριση της πτωχευτικής περιουσίας. (Λ. Κοτσίρης “Πτωχευτικό Δίκαιο” σελ. 458, Α.Ροδόπουλος “Πτωχευτικόν Δίκαιον” σελ.493, υπό τα άρθρα 557-568 ΕΝ, ιδίως ΝΣΚ 542/2006, ΝΣΚ 748/1985) Σύμφωνα, μάλιστα, και απολύτως συμβατή προς την δυνατότητα του συνδίκου της πτωχεύσεως να συνεχίσει την εμπορία του

πτωχεύσαντος είναι και η διάταξη του άρθρου 36 παρ.7 περ.γ' του Ν.2859/2000 "Κύρωση του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας" (Α' 248), κατά την οποία "7. Τις υποχρεώσεις που προβλέπει το άρθρο αυτό» (βλ. άρθρο 36 παρ.1 περ.γ', περί υποχρέωσης, μεταξύ άλλων, υποβολής δηλώσεως οριστικής παύσεως των εργασιών) "έχουν κατά περίπτωση και τα εξής πρόσωπα: α).. β).. γ) ο προσωρινός ή οριστικός σύνδικος, σε περίπτωση πτώχευσης του υποκείμενου στο φόρο", νοουμένου ότι ο σύνδικος, κατά την εν λόγω διάταξη, συνεχίζει την εμπορία του πτωχεύσαντος.

Περαιτέρω, κατά τις διατάξεις του ως άνω Ν.3588/2007 "Πτωχευτικός Κώδικας", ο πτωχεύσας αναγκά την ικανότητα διαθέσεως και διαχειρίσεως της περιουσίας του στην περίπτωση της περαιώσεως της πτωχεύσεως με επικύρωση του σχεδίου αναδιοργάνωσης (Άρθρο 125 παρ.2), της παύσεως των εργασιών της πτωχεύσεως είτε λόγω ελλείψεως ενεργητικού (Άρθρο 166 παρ.2), είτε λόγω παρελεύσεως δέκα (10) ετών από την έναρξη της ένωσης των πιστωτών, και, εν πάση περιπτώσει, μετά παρέλευση δεκαπέντε (15) ετών από την κήρυξη της πτώχευσης. Επίσης, ο πτωχεύσας αναγκά την ικανότητα διαθέσεως και διαχειρίσεως της περιουσίας του στην περίπτωση της αποκαταστάσεως με δικαστική απόφαση, μετά από αίτηση του οφειλέτη ή, εν περιπτώσει θανάτου του, των κληρονόμων του, α) μετά πάροδο δεκαετίας από την κήρυξη της πτώχευσης ή β) εάν εξόφλησε όλους τους πτωχευτικούς πιστωτές κατά το κεφάλαιο και τους τόκους μέχρι την κήρυξη της πτώχευσης (Άρθρα 168 παρ.1, 167, 170 παρ.1 και 2).

Β) Εξ άλλου, κατά το άρθρο 36 παρ.1, 2 και 7 του Ν. 2859/2000: "Κύρωση του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας" (Α'248). "1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις: α) δήλωση έναρξης των εργασιών του, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών...β) δήλωση μεταβολών – μετάταξης, με την οποία δηλώνει οποιαδήποτε μεταβολή, όπως αλλαγή της επωνυμίας, του τόπου της επαγγελματικής τους εγκατάστασης, του αντικειμένου εργασιών...γ) δήλωση οριστικής παύσης εργασιών. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται για μεν τα φυσικά πρόσωπα εντός δέκα (10) ημερών, από την οριστική παύση των εργασιών τους, για δε τα νομικά πρόσωπα και τις ενώσεις προσώπων εντός τριάντα (30) ημερών από τη λύση τους.2. Σε κάθε υποκείμενο στο φόρο χορηγείται μοναδικός αριθμός φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.), ως εξής: α) Στα φυσικά πρόσωπα με τη δήλωση απόδοσης Α.Φ.Μ εκτός αν έχει χορηγηθεί Α.Φ.Μ με δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Ο αριθμός αυτός δεν καταργείται με την οριστική παύση των εργασιών. β) Στα νομικά πρόσωπα...γ) στις υπό ίδρυση επιχειρήσεις...Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ορίζεται κάθε διαδικαστικό θέμα, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου αυτού 7. Τις υποχρεώσεις που προβλέπει το άρθρο αυτό έχουν κατά περίπτωση και τα εξής πρόσωπα: α) ... β).. γ) Ο προσωρινός ή οριστικός σύνδικος, σε περίπτωση πτώχευσης του υποκείμενου στο φόρο."

Από τις ως άνω διατάξεις συνάγεται ότι στην περίπτωση συνεχίσεως της εμπορίας του πτωχεύσαντος από τον σύνδικο της πτωχεύσεως και παύσεως των σχετικών εργασιών

σε χρονικό σημείο πριν από την περαίωση της πτώχευσης, ο σύνδικος υποχρεούται να υποβάλει την ως άνω προβλεπόμενη δήλωση οριστικής παύσης εργασιών, όπως, επίσης, ότι, κατά την περίπτωση περαίωσης της πτώχευσης και παράλειψης του συνδίκου να υποβάλει την ως άνω δήλωση, ο ανακτής την ικανότητα διοικήσεως της περιουσίας του πτωχός, ο οποίος δεν έπαυσε να διατηρεί την ιδιότητά του ως φορολογικό υποκείμενο, δύναται πλέον αυτός να υποβάλει την δήλωση αυτή, η οποία και, από τυπικής απόψεως, είναι καθ' όλα παραδεκτή, δεδομένου ότι την δήλωση αυτή, καθό διάστημα είχε απωλέσει την ικανότητα διοικήσεως της περιουσίας του, υπέβαλε ο σύνδικος, εκ μόνου του λόγου αυτού και κατά ρητή πρόβλεψη του νόμου.

Περαιτέρω, κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων του άρθρου 31 του Ν.2515/1997 και του άρθρου 36 του Ν. 2859/2000 εκδόθηκε η 1070576/2627/Δ.Μ/14-7-2005 απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών "Ανακαθορισμός διαδικασιών και δικαιολογητικών κατά την υποβολή δηλώσεων έναρξης, μεταβολής και διακοπής εργασιών" (Β 1062). Κατά το άρθρο 6 της απόφασης αυτής: "Τα Φυσικά Πρόσωπα της παρούσας υποχρεούνται να υποβάλουν, εντός δέκα (10) ημερών από την οριστική παύση των εργασιών τους, το έντυπο Μ4 "Δήλωση Διακοπής Εργασιών". Τα Νομικά Πρόσωπα και οι Ενώσεις Προσώπων υποβάλλουν την ίδια δήλωση εντός τριάντα (30) ημερών από την οριστική παύση των εργασιών τους". Περαιτέρω, κατά τις παραγράφους 5, 6 και 7 του άρθρου 8 της αυτής απόφασης. "5. Μετά την ολοκλήρωση των διαδικασιών έναρξης, μεταβολής ή διακοπής εργασιών, χορηγείται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. η αντίστοιχη βεβαίωση. Οι εν λόγω βεβαιώσεις φυλάσσονται από τον υπόχρεο και επιδεικνύονται σε οποιοδήποτε φορολογικό έλεγχο. 6. Στις περιπτώσεις που κατά την υποβολή των δηλώσεων έναρξης, μεταβολής και διακοπής εργασιών διαπιστώνεται ότι τίθενται θέματα, η επίλυση των οποίων εξαρτάται από την εκτίμηση πραγματικών περιστατικών, αντιμετωπίζονται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ στα πλαίσια άσκησης των ελεγκτικών αρμοδιοτήτων. 7. Ειδικά επί εκπροθέσμων δηλώσεων διακοπής εργασιών πέραν του ενός (1) έτους, πριν τη χορήγηση της αντίστοιχης βεβαίωσης, διενεργείται ο προσήκων φορολογικός έλεγχος, προκειμένου να διαπιστώνεται ο πραγματικός χρόνος παύσης εργασιών παράλληλα με την εκπλήρωση ή μη των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου". Όμοιες ρυθμίσεις περιέχονται και στην ΑΥΟ 1068526/2620/ΔΜ/ΠΟΛ 1169/9.6.1998 (Β' 634), η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 29 του Ν.1642/1986 και του άρθρου 31 του Ν.2515/1997.

Από τις ως άνω πάγιες διατάξεις, ιδίως της τελευταίας αναφερόμενης παρ. 7 της ως άνω απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, προκύπτει ότι ο ακριβής χρόνος διακοπής των εργασιών του επιτηδευματία, δεδομένου ότι είναι πραγματικό γεγονός, αποτελεί αντικείμενο αποδείξεως και οι σχετικοί ισχυρισμοί του επιτηδευματία αντιμετωπίζονται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ στα πλαίσια άσκησης των ελεγκτικών αρμοδιοτήτων. Ανάλογα με την κρίση του, ο Προϊστάμενος χορηγεί βεβαίωση για τον ακριβή χρόνο διακοπής των εργασιών του επιτηδευματία, την οποία αυτός φυλάσσει και επιδεικνύει σε κάθε φορολογικό έλεγχο. Ειδικώς, δε, επί εκπροθέσμων δηλώσεων διακοπής εργασιών πέραν του ενός (1) έτους, αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση, προκειμένου να χορηγηθεί η βεβαίωση, η προηγούμενη διενέργεια φορολογικού ελέγχου

για την διαπίστωση του πραγματικού χρόνου παύσης των εργασιών και την εκπλήρωση ή μη των φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. (ΝΣΚ 335/2006)

Γ) Εν προκειμένω, η απάντηση στο τεθέν από την υπηρεσία ερώτημα συναρτάται με το χρονικό σημείο ανάκτησης από τον πτωχό της ικανότητάς του διοικήσεως της πτωχευτικής περιουσίας, παύοντος του λειτουργήματος του συνδίκου, δεδομένου ότι ο έχων την ικανότητα διοικήσεως της περιουσίας του δύναται να υποβάλει είτε εμπρόθεσμα, είτε εκπρόθεσμα δήλωση διακοπής εργασιών, κατά τα ανωτέρω εκτιθέμενα, η οποία προδήλως εμπίπτει στην έννοια της διαχειρίσεως της περιουσίας, ασχέτως του χρονικού σημείου αναδρομής της εν λόγω δηλώσεως, αφού ο έχων την ικανότητα διοικήσεως της περιουσίας δύναται να προβαίνει σχετικώς με αυτήν (περιουσία) σε επιτρεπόμενες πράξεις που αναφέρονται στο παρόν, το παρελθόν ή το μέλλον. Υπό την εκδοχή αυτή, λοιπόν, η ως άνω δήλωση δύναται να ανατρέξει στο παρελθόν, σε χρονικό σημείο προγενέστερο (π.χ. ο φορολογούμενος διέκοψε τις εργασίες του πριν από την κήρυξη της πτώχευσης, πλην, όμως, ούτε αυτός, εν συνεχεία πτωχέυσας, ούτε ο σύνδικος υπέβαλαν την σχετική δήλωση διακοπής εργασιών) ή μεταγενέστερο (π.χ. ο σύνδικος της πτωχεύσεως συνεχίζει την εμπορία του πτωχεύσαντος, πλην, όμως, εν περιπτώσει διακοπής των εργασιών αυτός παραλείπει να υποβάλει την σχετική δήλωση διακοπής, περαιωθείσης, δε, της πτωχεύσεως ο ανακτήσας την ικανότητα διοικήσεως της περιουσίας του πτωχός υποβάλλει αυτός την δήλωση διακοπής) της κηρύξεως της πτωχεύσεως, όπως και των άλλων αναφερόμενων στο ερώτημα γεγονότων της πτωχευτικής διαδικασίας, αφού η δυνατότητα υποβολής εμπρόθεσμης ή εκπρόθεσμης δήλωσης διακοπής εργασιών κατατείνει σε σκοπούς φορολογικούς, μη αντιτιθέμενους, γενικώς, προς την πτωχευτική διαδικασία, ήτοι στην διασφάλιση του ευχερούς φορολογικού ελέγχου και την συναφή δυνατότητα παρακολούθησης των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου από την αρμόδια φορολογική αρχή (ΝΣΚ 449/2006), εν πάση δε περιπτώσει το χρονικό σημείο παύσεως των εργασιών αποτελεί πραγματικό γεγονός και η αλήθεια του περιεχομένου της δηλώσεως αυτής ελέγχεται από την φορολογική αρχή. Ειδικότερα, ο έλεγχος από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. της ειλικρίνειας της ως άνω δηλώσεως δεν δύναται να επιφέρει μείωση των απαιτήσεων του Δημοσίου (μη νοουμένης, πάντως, επαύξησης των απαιτήσεων), αφού η ειλικρίνεια της δηλώσεως ελέγχεται βάσει των βεβαιωμένων υπέρ του Δημοσίου απαιτήσεων, οι οποίες και αποτελούν την βάση για τον έλεγχο αυτής, εν πάση δε περιπτώσει και στην περίπτωση μείωσης των απαιτήσεων του Δημοσίου, η εν λόγω περικοπή δεν δύναται να θεωρηθεί ότι αντικείται σε διατάξεις της πτωχευτικής νομοθεσίας, ιδίως, δε, ότι επηρεάζει τις απαιτήσεις των λοιπών πτωχευτικών πιστωτών. Επομένως, και, εκ του λόγου αυτού, αλυσιτελώς επιχειρείται από την ερωτώσα υπηρεσία η σύνδεση με το ερώτημα των αναφερόμενων σε αυτό γεγονότων της πτωχευτικής διαδικασίας (κήρυξη της πτώχευσης, παύση των εργασιών), αφού κυρίαρχο ζήτημα αποτελεί η ανάληψη από τον πτωχό της ικανότητάς διοικήσεως της περιουσίας του.

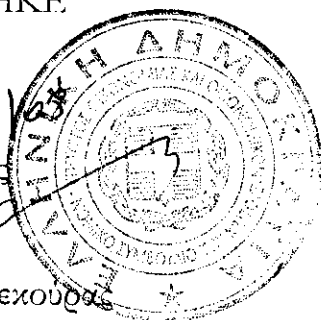
Υπό τα ως άνω εκτιθέμενα, λοιπόν, ο πτωχός δύναται, κατά τα προαναφερόμενα, να υποβάλει δήλωση διακοπής των εργασιών, στην περίπτωση ανάκτησης του δικαιώματός του διοικήσεως της πτωχευτικής περιουσίας.

Δ) Μετά απ' αυτά, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (τμήμα Β') ομοφώνως γνωμοδοτεί ότι στο τεθέν ερώτημα προσήκει η ως άνω απάντηση, ήτοι ότι ο πτωχεύσας, μετά την ανάκτηση από αυτόν του δικαιώματός του διοικήσεως της πτωχευτικής περιουσίας, δύναται πλέον να υποβάλει δήλωση διακοπής εργασιών, εφόσον ο σύνδικος είχε παραλείψει να υποβάλει αυτήν.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα 17/11/05
Ο Πρόεδρος

Χρήστος Τσεκούρας
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.



Ο Εισηγητής

Θεόδωρος Τσιός
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ. -