



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
ΕΙΔΙΚΟ ΝΟΜΙΚΟ ΓΡΑΦΕΙΟ
ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΣΤΗΝ Α.Α.Δ.Ε.
ΤΜΗΜΑ Α' (ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ
& ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ)

ΑΡΙΘΜΟΣ ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΗΣ 40/2019

ΑΤΟΜΙΚΗ

Γνωμοδοτών: Στέφανος Δέτσης

Αριθμός ερωτήματος: Το έγγραφο με αριθμό πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1003962 ΕΞ 2019/28-12-2018 της ΑΑΔΕ (Γενική Δ/ση Φορολογικής Διοίκησης, Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας, Τμήμα Β').

Περίληψη ερωτήματος: Χρόνος υποβολής της δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος νομικού προσώπου, που έχει υπαχθεί σε διαδικασία ειδικής διαχείρισης με βάση τις διατάξεις του ν. 4307/2014 και υποχρέωση ή μη ειδικού διαχειριστή για την υποβολή της σχετικής δήλωσης μετά το κατά την παράγραφο 3 του άρθρου 69 του ν. 4307/2014 χρονικό διάστημα που παύει το λειτούργημά του.

Ιστορικό

Από το έγγραφο της ερωτώσας υπηρεσίας και τα στοιχεία του φακέλου που το συνοδεύουν, προκύπτει το ακόλουθο πραγματικό:

1. Η ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «Δ ... Α.Ε.» τέθηκε σε καθεστώς ειδικής διαχείρισης του ν. 4307/2014, δυνάμει της υπ' αριθ./2017 απόφασης του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, με την οποία (απόφαση) ορίστηκε και ο ειδικός διαχειριστής (σύμπραξη εταιρειών). Στη συνέχεια ο ειδικός διαχειριστής διενήργησε δημόσιο πλειοδοτικό διαγωνισμό για την εκποίηση του συνόλου του ενεργητικού της υπό ειδική διαχείριση εταιρείας και κατόπιν της ανακήρυξης πλειοδότη, ζήτησε από το

Μονομελές Πρωτοδικείο Αθηνών την επικύρωση των σχετικών εκθέσεων του. Επί των αιτήσεων αυτών εκδόθηκαν οι με αριθ./2017 και/2017 αποφάσεις του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, με τις οποίες έγιναν δεκτές οι αιτήσεις του ειδικού διαχειριστή και στη συνέχεια υπογράφηκαν οι συμβάσεις μεταβίβασης του ενεργητικού. Στη συνέχεια και αφού ολοκληρώθηκε η μεταβίβαση του ενεργητικού της υπό διαχείριση εταιρείας, ο ειδικός διαχειριστής απηύθυνε στις 14-9-2017 πρόσκληση στους πιστωτές, με την οποία τους καλούσε να καταθέσουν τις αναγγελίες των απαιτήσεων τους, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία.

2. Μετά την ολοκλήρωση των αναγγελιών, ο ειδικός διαχειριστής προέβη στην υποβολή της από 12-12-2017 αίτησής του προς την εισηγήτρια των πτωχεύσεων, με την οποία ζήτησε, τον ορισμό ημέρας, ώρας και τόπου διενέργειας των επαληθεύσεων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Περαιτέρω, με την ίδια αίτηση ο ειδικός διαχειριστής υπέβαλε στην εισηγήτρια πίνακα αναγγελθέντων δανειστών, προκειμένου να καταβληθούν τα έξοδα της διαδικασίας. Η ως άνω αίτηση απορρίφθηκε δυνάμει της από 14-12-2017 απόφασης της εισηγήτριας.

Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι η θητεία του ειδικού διαχειριστή θα έληγε μετά την συμπλήρωση 12 μηνών από την δημοσίευση της υπ' αριθ./2017 απόφασης του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, ο ειδικός διαχειριστής ζήτησε να παραταθεί ο διορισμός του με αποκλειστικό αντικείμενο τη διάθεση του προϊόντος ρευστοποίησης προς τους δικαιούχους και επί του οποίου αιτήματος δεν έχει εκδοθεί ακόμη απόφαση.

3. Τέλος, με την από 12-9-2018 αίτηση, που κατατέθηκε στην ερωτώσα υπηρεσία, για λογαριασμό της τελούσης σε καθεστώς ειδικής διαχείρισης, κατά τα άνω, ανώνυμης εταιρείας, τέθηκε το ερώτημα, σχετικά με την υποχρέωση του ειδικού διαχειριστή για την υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων φορολογικού έτους 2017, όταν έχει παρέλθει το χρονικό διάστημα για το οποίο είχε ορισθεί ως ειδικός διαχειριστής.

Νομοθετικό πλαίσιο

4. Στον ν. 4172/2013 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» (Α' 167), ορίζονται τα εξής: «Άρθρο 68: 1. Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες υποχρεούνται να δηλώνουν ηλεκτρονικά και όλα τα εισοδήματά τους στη Φορολογική Διοίκηση.

2. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την τελευταία εργάσιμη ημέρα του έκτου μήνα από το τέλος του φορολογικού έτους. Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση, η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη της εκκαθάρισης για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν κατά την



περίοδο αυτή. Σε περίπτωση παράτασης της εκκαθάρισης πέραν του έτους υποβάλλεται προσωρινή δήλωση για τα εισοδήματα κάθε έτους – μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη της εκκαθάρισης για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν κατά την περίοδο αυτή. Σε περίπτωση παράτασης της εκκαθάρισης πέραν του έτους υποβάλλεται προσωρινή δήλωση για τα εισοδήματα κάθε έτους – μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη του – επιφυλασσομένης της υποβολής οριστικής δήλωσης συγχρόνως με την λήξη της εκκαθάρισης. Για τα διαλυόμενα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, για τα οποία δεν επιβάλλεται από το νόμο εκκαθάριση, η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από τη διάλυση και σε κάθε περίπτωση πριν από τη διάθεση με οποιονδήποτε τρόπο των περιουσιακών στοιχείων τους».

5. Στον ν. 4307/2014 «Αμοιβαία αναγνώριση ποινικών αποφάσεων κ.λ.π.» (ΦΕΚ Α' 246), ορίζονται τα εξής: «Άρθρο 68: 1. Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο με πτωχευτική ικανότητα, σύμφωνα με το άρθρο 2 παράγραφος 1 του Πτωχευτικού Κώδικα, το οποίο έχει την έδρα του στην Ελλάδα και βρίσκεται σε γενική και μόνιμη αδυναμία εκπλήρωσης ληξιπρόθεσμων χρηματικών υποχρεώσεων, δύναται να υπάγεται στη διαδικασία ειδικής διαχείρισης του παρόντος άρθρου. Στην περίπτωση κεφαλαιουχικών εταιριών, αυτές μπορούν να υπάγονται στη διαδικασία ειδικής διαχείρισης του παρόντος άρθρου και εφόσον συντρέχει ως προς αυτές για δύο συνεχόμενες χρήσεις λόγος λύσης κατά το άρθρο 48 παρ. 1 του κ.ν. 2190/1920 (αναλογικά εφαρμοζομένου στις λοιπές μορφές κεφαλαιουχικών εταιριών) ...

5. Για το παραδεκτό της αίτησης απαιτείται η ταυτόχρονη κατάθεση δήλωσης του προτεινόμενου ως ειδικού διαχειριστή (φυσικού ή νομικού προσώπου) περί αποδοχής του σχετικού έργου.

Άρθρο 69: 1. Ως ειδικός διαχειριστής ορίζεται νόμιμος ελεγκτής ή ελεγκτικό γραφείο, όπως ορίζονται στο ν. 3693/2008 (Α' 174) ή δικηγόρος με οικονομοτεχνικές γνώσεις ή δικηγορική εταιρία στην οποία συμμετέχει δικηγόρος με οικονομοτεχνικές γνώσεις ή πτυχιούχος ανωτάτης σχολής που είναι μέλος του Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδος (Ο.Ε.Ε.) και κάτοχος άδειας Λογιστή Φοροτεχνικού Α' τάξεως του ν. 2515/1997 (Α' 154). Ειδικός διαχειριστής μπορεί να ορισθεί και σύμπραξη προσώπων εφόσον συμμετέχει σε αυτή νόμιμος ελεγκτής ή ελεγκτικό γραφείο ή δικηγόρος με οικονομοτεχνικές γνώσεις ή δικηγορική εταιρία συμμετέχει δικηγόρος με οικονομοτεχνικές γνώσεις ή πτυχιούχος ανωτάτης σχολής που είναι μέλος του Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδος (Ο.Ε.Ε.) και κάτοχος άδειας Λογιστή Φοροτεχνικού Α' τάξεως του ν. 2515/1997

3. Η διαδικασία και το λειτούργημα του ειδικού διαχειριστή παύουν εντός δώδεκα (12) μηνών από τη δημοσίευση της απόφασης του άρθρου 70, ανεξαρτήτως της αντικατάστασης του ειδικού διαχειριστή κατά το επόμενο εδάφιο, εκτός εάν άλλως προβλέπεται στο παρόν. Αν συντρέχει σπουδαίος λόγος ή ο ειδικός διαχειριστής παραιτηθεί, μπορεί ο τελευταίος να αντικαθίσταται κατόπιν αίτησης όποιου έχει έννομο συμφέρον προς το δικαστήριο του άρθρου 70 του παρόντος, που δικάζεται με τη διαδικασία των ασφαλιστικών μέτρων

4. Ο ειδικός διαχειριστής ευθύνεται μόνο για δόλο και βαριά αμέλεια. Ο ειδικός διαχειριστής και, αν πρόκειται για νομικό πρόσωπο, οι εκπρόσωποί του, δεν προσωποκρατούνται ούτε υπέχουν οποιαδήποτε αστική, ποινική ή άλλη ευθύνη για χρέη της υπό ειδική διαχείρισης εταιρίας, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους και το χρόνο στον οποίο ανάγονται. Το λειτούργημα του ειδικού διαχειριστή δεν συνιστά ελεγκτική εργασία.

Άρθρο 70: 1. Αρμόδιο δικαστήριο για την εκδίκαση της αίτησης, είναι το Μονομελές Πρωτοδικείο, στην περιφέρεια του οποίου ο οφειλέτης έχει την έδρα του, το οποίο δικάζει κατά τη διαδικασία της εκούσιας δικαιοδοσίας. Οι αποφάσεις δεν υπόκεινται σε τακτικά ή έκτακτα ένδικα μέσα, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά ...

Άρθρο 71: 1. Το δικαστήριο αποδέχεται την αίτηση εάν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 68 παράγραφοι 1 και 2.

2. Το δικαστήριο αποδεχόμενο την αίτηση διορίζει με την απόφασή του τον προτεινόμενο στην αίτηση ειδικό διαχειριστή

4. Η απόφαση που δέχεται ή απορρίπτει την αίτηση δημοσιεύεται αμελλητί σε περίληψη στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.)

Άρθρο 72: 1. Η αποδοχή της αίτησης συνεπάγεται την αυτοδίκαιη αναστολή όλων των ατομικών διώξεων κατά της επιχείρησης καθ' όλη τη διάρκεια της ειδικής διαχείρισης, συμπεριλαμβανομένων και των μέτρων διοικητικής εκτέλεσης από το Δημόσιο και τους ΦΚΑ, καθώς και των μέτρων διασφάλισης της οφειλής κατά τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν. 4174/2013.

2. Μετά τη δημοσίευση της απόφασης της προηγούμενης παραγράφου η εξουσία των καταστατικών οργάνων διοίκησης και διαχείρισης της επιχείρησης περιέρχεται στο σύνολό της στον διοριζόμενο ειδικό διαχειριστή. Ο ειδικός διαχειριστής αναλαμβάνει την εκπροσώπηση της εταιρίας έναντι τρίτων και τη διεκπεραίωση των καθημερινών της συναλλαγών, συμπεριλαμβανομένης και της σύνταξης οικονομικών καταστάσεων και της υποβολής φορολογικών δηλώσεων, ενώ αναστέλλεται για τη διάρκεια της



ειδικής διαχείρισης η υποχρέωση έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων από τη γενική συνέλευση των μετόχων».

Ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων

Από τις προαναφερόμενες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς, αλλά και σε συνδυασμό μεταξύ τους, ενόψει και όλου του νομικού πλαισίου εντός του οποίου εντάσσονται, τον σκοπό που εξυπηρετούν και την υπαγωγή σ' αυτές των πραγματικών περιστατικών που τέθηκαν υπόψη μας από την ερωτώσα υπηρεσία, συνάγονται τα ακόλουθα:

6. Όπως εκτίθεται στο άρθρο 1 της αιτιολογικής έκθεσης του ν. 4307/2014, για τις επιχειρήσεις, οι οποίες έχουν πληγεί από την παρατεταμένη ύφεση στη χώρα μας, προβλέφθηκε η θέσπιση μίας σειράς έκτακτων μέτρων για την ελάφρυνση των οφειλών τους προς διάφορους φορείς, καθώς και η εισαγωγή ειδικών διαδικασιών για την εξυγίανση των υπερχρεωμένων αλλά βιώσιμων επιχειρήσεων, προκειμένου να τους δοθεί η ευκαιρία μίας νέας αρχής. Τα μέτρα και οι διαδικασίες αυτές ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 60 του ν. 4307/2014, στο οποίο ρητά προβλέπεται ότι αυτά αποσκοπούν στην *«εξυγίανση ή εκκαθάριση εν λειτουργία υπερχρεωμένων αλλά βιώσιμων επιχειρήσεων»*. Στις διαδικασίες αυτές περιλαμβάνεται και η έκτακτη διαδικασία της ειδικής διαχείρισης επιχειρήσεων, η οποία ειδικότερα αποσκοπεί στην αποφυγή της απαξίωσης της αξίας της επιχείρησης, επερχόμενης με τη διακοπή της λειτουργίας της και την άμεση υπαγωγή της στην πτωχευτική διαδικασία, καθώς και στη διάσωσή της μέσω της μεταβίβασης του ενεργητικού της, ως συνόλου ή μερών, με μεταβολή των φορέων της. Επίσης αποβλέπει και στην ικανοποίηση των πιστωτών από το τίμημα της πώλησης του ενεργητικού (ΜΠΑΘ. 963/2017, 1612/2017).¹

7. Σε περίπτωση αποδοχής της σχετικής αίτησης, οι συνέπειες από την υπαγωγή της καθ' ης σε ειδική διαχείριση, ρυθμίζονται αυτοδικαίως στη διάταξη του άρθρου 72 παράγραφος 1 του ν. 4307/2014. Οι συνέπειες, όπως αυτές αναφέρονται στην ως άνω διάταξη, είναι: 1) Η παύση της συνολικής εξουσίας των καταστατικών οργάνων διοίκησης και διαχείρισης της επιχείρησης – νομικού προσώπου – και η από τη δημοσίευση της απόφασης ανάληψη του συνόλου των εξουσιών διοίκησής του και άσκησης των σχετικών καθηκόντων εκ μέρους του διορισθέντος ειδικού διαχειριστή και 2) Η αυτοδίκαιη αναστολή όλων των ατομικών διώξεων κατά της επιχείρησης, καθόλη τη διάρκεια της ειδικής διαχείρισης, συμπεριλαμβανομένων και των μέτρων διοικητικής

¹ Η ως άνω διαδικασία είναι παρόμοια, κατά το σκοπό και την δομή της, προς αυτή της ειδικής εκκαθάρισης της διάταξης του άρθρου 106ια του ΠτΚ, όπως ίσχυε πριν την κατάργησή της με τη διάταξη του άρθρου 6 παράγραφος 14 του ν. 4446/2016 (βλ. ΜΠΑΘ. 963/2017, 1612/2017, με τις εκεί παραπομπές σε σχετική βιβλιογραφία επί του καταργηθέντος θεσμού).

εκτέλεσης από το Δημόσιο και τους ΦΚΑ, καθώς και των μέτρων διασφάλισης της οφειλής, κατά τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν. 4174/2013 «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Η διαδικασία και το λειτούργημα του ειδικού διαχειριστή παύουν εντός δώδεκα (12) μηνών από τη δημοσίευση της απόφασης του άρθρου 70, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 69 παράγραφος 3 και 76 παράγραφος 1 του ν. 4307/2014.

8. Με την υπαγωγή της στην ειδική διαχείριση η επιχείρηση του νομικού προσώπου, το οποίο βρίσκεται σε γενική και μόνιμη αδυναμία εκπλήρωσης των ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεών του, δεν παύει να λειτουργεί και επομένως, όσον αφορά τις φορολογικές υποχρεώσεις, που απορρέουν από τις διατάξεις του άρθρου 68 του ν. 4172/2013, η υπό ειδική διαχείριση τελούσα επιχείρηση υποχρεούται σε υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, ηλεκτρονικά, μέχρι και την τελευταία εργάσιμη ημέρα του έκτου μήνα από το τέλος του φορολογικού έτους.

Είναι σαφές ότι η υπό ειδική διαχείριση τελούσα επιχείρηση, με βάση τις διατάξεις του ν. 4307/2014, δεν μπορεί εννοιολογικά να ταυτισθεί, νομικά, με τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση ή βρίσκονται σε διαδικασία λύσης και συνεπώς δεν βρίσκουν πεδίο εφαρμογής επ' αυτής οι διατάξεις του δεύτερου και τρίτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του ν. 4172/2013.

9. Η κατά τα άνω υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος εκ μέρους της υπό ειδική διαχείριση τελούσας επιχείρησης, βαρύνει τον ειδικό διαχειριστή, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι εντός της προθεσμίας υποβολής της σχετικής δήλωσης έχει συμπληρωθεί το χρονικό διάστημα των δώδεκα (12) μηνών που είχε οριστεί ως ειδικός διαχειριστής. Και τούτο διότι η παρέλευση του ως άνω δωδεκάμηνου χρονικού διαστήματος, παράγει έννομες συνέπειες, μόνον όσον αφορά την περαιτέρω ανάμειξη του ειδικού διαχειριστή στα διαδικαστικά και λειτουργικά ζητήματα της ειδικής διαχείρισης και σε καμία περίπτωση δεν αναιρεί την ιδιότητά του, ως νομίμου εκπροσώπου της υπό ειδική διαχείριση τελούσας επιχείρησης, ο οποίος βαρύνεται με την δημοσίου δικαίου υποχρέωση υποβολής της κατά τα άνω φορολογικής δήλωσης, η οποία αφορά το φορολογικό έτος 2017 (ιδ. και σκέψεις υπ' αριθ. 1187/2018 αποφάσεως ΣΤΕ).

10. Η παραπάνω ερμηνευτική εκδοχή ενισχύεται και από τη διατύπωση της διάταξης του άρθρου 72 (παράγραφος 2) του ν. 4307/2014, η οποία ορίζει ρητά ότι «Ο ειδικός διαχειριστής αναλαμβάνει την εκπροσώπηση της εταιρίας έναντι τρίτων και τη



διεκπεραίωση των καθημερινών της συναλλαγών, συμπεριλαμβανομένης και της σύνταξης οικονομικών καταστάσεων και της υποβολής φορολογικών δηλώσεων ...» και εκ του περιεχομένου της οποίας συνάγεται ότι οι παραπάνω υποχρεώσεις του ειδικού διαχειριστή είναι άρρηκτα συνδεδεμένες με την ιδιότητά του, ως νομίμου εκπροσώπου της υπό ειδική διαχείριση τελούσας επιχείρησης, η οποία εξακολουθεί να υφίσταται για όσο χρόνο διαρκεί η διαδικασία της ειδικής διαχείρισης και εφόσον βεβαίως δεν έχει διορισθεί στη θέση του άλλος ειδικός διαχειριστής.

Απάντηση

11. Ενόψει όλων των προεκτεθέντων, επί του τεθέντος ερωτήματος, προσήκει, κατά την γνώμη μου, η απάντηση ότι η δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, που έχουν τεθεί σε καθεστώς ειδικής διαχείρισης του ν. 4307/2014, πρέπει να υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του έκτου μήνα από το τέλος του οικείου φορολογικού έτους και η παραπάνω υποχρέωση βαρύνει τον δικαστικά διορισθέντα ειδικό διαχειριστή, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι εντός της προθεσμίας υποβολής της σχετικής δήλωσης είχε συμπληρωθεί το χρονικό διάστημα των δώδεκα (12) μηνών, που είχε οριστεί ως ειδικός διαχειριστής, αφού εξακολουθεί να έχει την ιδιότητα του νομίμου εκπροσώπου για όσο χρόνο διαρκεί η διαδικασία της ειδικής διαχείρισης και εφόσον, βεβαίως, δεν έχει διορισθεί στην θέση του άλλος ειδικός διαχειριστής.

Αθήνα, 21-02-2019

Ο Γνωμοδοτών



Στέφανος Δέτσας
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.