



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

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως: 129/2015

**ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Τμήμα Β')**

Συνεδρίαση της 3^{ης} Ιουνίου 2015

Σύνθεση :

Πρόεδρος : Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Μέλη: Νικόλαος Μουδάτσος, Θεόδωρος Ψυχογιός, Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης, Δημήτριος Χανής, Αλέξανδρος Ροϊλός, Κυριακή Παρασκευοπούλου και Χριστίνα Διβάνη, Νομικοί Σύμβουλοι.

Εισηγητής : Στέργιος Κίκας, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΣ: Το με αριθμό πρωτ. Δ14Α 1154821 ΕΞ 2014/21.11.2014 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (Γενική Δ/ση Φορολογίας, 14^η Δ/ση Φ.Π.Α., Τμήμα Α', Δ/ση Τελών και Ειδικών Φορολογιών, Τμήμα Α') του Υπουργείου Οικονομικών.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΣ: Ερωτάται, εάν δύναται να τύχει εφαρμογής η διάταξη του άρθρου 19 παρ. 5 α' του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), περί μείωσης της φορολογητέας αξίας σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη πληρωμής του τιμήματος, στις περιπτώσεις υπαγωγής της επιχείρησης στη διαδικασία εξυγίανσης του άρθρου 99 ή σε ειδική εκκαθάριση του άρθρου 106 ια' του Πτωχευτικού Κώδικα, μετά την κατάργηση των άρθρων 46 και 46 α' του ν.1892/1990.

Επί του ως άνω ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδότησε ως ακολούθως:

Ι.Α. Στο άρθρο 19 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, που κυρώθηκε με τον ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248), ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι, «...5α. 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 46α του Ν.1892/1990 (ΦΕΚ 101Α'), όπως αυτός τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν. 2000/1991 (ΦΕΚ 206 Α'). 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 (ΔΟΥ), η οποία εκδίδεται μετά από αίτηση της ενδιαφερόμενης επιχείρησης και την προσκόμιση των απαραίτητων στοιχείων, από τα οποία προκύπτει το σύνολο της ανεισπρακτής απαίτησης, μέσα σε προθεσμία έξι (6) μηνών μετά την έκδοση της απόφασης του Εφετείου...».

Β. Στα άρθρα 46 και 46 α του ν. 1892/1990 «Για τον εκσυγχρονισμό και την ανάπτυξη και άλλες διατάξεις» (Α' 101), ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Άρθρο 46: «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 υποχρεώσεων της. Ως παύση πληρωμών για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, λογίζεται η τουλάχιστον επί εξάμηνο με πληρωμή ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων, ίση ή μεγαλύτερη από το είκοσι τοις εκατό (20%) του συνόλου των ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων της επιχείρησης και πάντως μεγαλύτερη από το ποσό των τριακοσίων εκατομμυρίων (300.000.000) δρχ....»,

Άρθρο 46 α: «1. Μετά από αίτηση πιστωτών, που εκπροσωπούν το 51% τουλάχιστον του συνόλου των κατά της επιχείρησης της παρ. 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 παρ. 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. Η ειδική εκκαθάριση του παρόντος άρθρου δύναται να διαταχθεί και για επιχειρήσεις, οι οποίες τελούν ήδη υπό εκκαθάριση, εφ' όσον δεν έχει διενεργηθεί ακόμα πλειστηριασμός βασικών και σχετιζομένων με την παραγωγική διαδικασία περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης...».

Γ. Στο άρθρο 99 του Πτωχευτικού Κώδικα, που κυρώθηκε με το άρθρο μόνο του ν. 3588/2007 (Α' 153/10.07.2007) και το κεφάλαιο έκτο του οποίου (Προπτωχευτική Διαδικασία Εξυγίανσης) αντικαταστάθηκε με το άρθρο 12 του ν.4013/2011 (Α' 204/15.09.2011) και τροποποιήθηκε με το άρθρο 234 του ν.4072/2012 (Α' 86/11.04.2012), ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: «1. Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο με πτωχευτική ικανότητα σύμφωνα με το άρθρο 2 παράγραφος 1, το οποίο έχει το κέντρο των κυρίων συμφερόντων του στην Ελλάδα και βρίσκεται σε παρούσα ή επαπειλούμενη αδυναμία εκπλήρωσης των ληξιπρόθεσμων χρηματικών υποχρεώσεών του κατά τρόπο γενικό, δύναται να υπαχθεί στη διαδικασία εξυγίανσης που προβλέπεται στο παρόν κεφάλαιο με απόφαση του αρμόδιου Δικαστηρίου. Νεότερη διαδικασία εξυγίανσης για τον ίδιο οφειλέτη δεν είναι επιτρεπτή, αν δεν έχει παρέλθει πενταετία από την επικύρωση προηγούμενης συμφωνίας εξυγίανσης, εκτός αν πρόκειται για συμφωνία που επικυρώνεται κατά το άρθρο 106β. 2. Η διαδικασία εξυγίανσης αποτελεί συλλογική προ-πτωχευτική διαδικασία, που αποσκοπεί στη διατήρηση, αξιοποίηση, αναδιάρθρωση και ανόρθωση της επιχείρησης με τη συμφωνία που προβλέπεται στο παρόν κεφάλαιο, χωρίς να παραβλάπτεται η συλλογική ικανοποίηση των πιστωτών. Η συλλογική ικανοποίηση των πιστωτών παραβλάπτεται, αν προβλέπει ότι οι μη συμβαλλόμενοι στη συμφωνία πιστωτές θα βρεθούν σε χειρότερη οικονομική θέση από αυτήν στην οποία θα βρίσκονταν με βάση αναγκαστική εκτέλεση ή, σε περίπτωση που ο οφειλέτης έχει περιέλθει σε παύση πληρωμών, με βάση το όγδοο κεφάλαιο του παρόντος Κώδικα. Για την εκτίμηση της οικονομικής θέσης των πιστωτών λαμβάνονται υπόψη τα ποσά και τυχόν άλλα ανταλλάγματα που θα λάβουν και οι όροι αποπληρωμής των ποσών αυτών. 3. Οι σκοποί της παραγράφου 2 επιδιώκονται με τη σύναψη και επικύρωση συμφωνίας εξυγίανσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος κεφαλαίου. 4. Η συμφωνία εξυγίανσης δύναται είτε να καταρτισθεί στο πλαίσιο της διαδικασίας εξυγίανσης, είτε και πριν από την έναρξη της διαδικασίας, σύμφωνα με το άρθρο 106β. Στην τελευταία περίπτωση η συμφωνία υποβάλλεται στο δικαστήριο προς επικύρωση με την αίτηση για το άνοιγμα της διαδικασίας. 5. Η απαιτούμενη συναίνεση της πλειοψηφίας των πιστωτών για τη σύναψη συμφωνίας εξυγίανσης στο πλαίσιο της διαδικασίας εξυγίανσης δύναται να προκύπτει βάσει απόφασης της συνέλευσης των πιστωτών σύμφωνα με τα άρθρα

105 και 106 ή, χωρίς τη σύγκληση τέτοιας συνέλευσης, με την υπογραφή της συμφωνίας εξυγίανσης από πιστωτές που σχηματίζουν την κατά το άρθρο 106α απαιτούμενη πλειοψηφία...», ενώ, κατ' άρθρο 106 ια του ίδιου Κώδικα και υπό τίτλο 'Ειδική Εκκαθάριση', «1. Οφειλέτες που πληρούν τα κριτήρια του άρθρου 3 και επιπλέον κατέχουν επιχείρηση που πληρούσε κατά την τελευταία χρήση τουλάχιστον δύο από τα τρία αριθμητικά όρια των κριτηρίων της παραγράφου 6 του άρθρου 42α του κ.ν. 2190/1920¹ μπορούν να υπάγονται με απόφαση του κατ' άρθρο 4 δικαστηρίου στο καθεστώς της ειδικής εκκαθάρισης σε λειτουργία. 2. Η αίτηση υποβάλλεται από τα κατά το άρθρο 5 οριζόμενα πρόσωπα. Για το παραδεκτό της αίτησης απαιτείται η ταυτόχρονη κατάθεση: i) βεβαίωσης Τράπεζας ή ΕΠΕΥ, που λειτουργεί νόμιμα για την ύπαρξη αξιόχρεου επενδυτή ενδιαφερομένου για την αγορά του ενεργητικού της επιχείρησης, ii) δήλωσης του προτεινομένου ως εκκαθαριστή (φυσικού ή νομικού προσώπου) περί αποδοχής του σχετικού έργου και έκθεσής του για το σχεδιασμό και την πορεία της εκκαθάρισης και της λειτουργίας της επιχείρησης σε εκκαθάριση, καθώς και προϋπολογισμού των προβλεπόμενων για τα παραπάνω δαπανών, με βεβαίωση του αυτού ως άνω φορέα για τη διαθεσιμότητα των απαιτούμενων κεφαλαίων. Για τον εκκαθαριστή ισχύουν οι παράγραφοι 1, 2, 5 και 6 του άρθρου 106ι. Με την κατάθεση της αίτησης μπορεί να λαμβάνονται από το Δικαστήριο προληπτικά μέτρα κατά το άρθρο 103 του παρόντος. 3. Αν κατά την υποβολή της αίτησης για την υπαγωγή σε καθεστώς της ειδικής εκκαθάρισης εκκρεμεί διαδικασία εξυγίανσης κατά τα άρθρα 99 έως και 106ι ή αν υποβληθεί αίτηση υπαγωγής σε διαδικασία εξυγίανσης κατά τα ως άνω άρθρα μετά από την υποβολή της αίτησης για την υπαγωγή σε καθεστώς της ειδικής εκκαθάρισης, αλλά πριν από τη συζήτησή της, αναστέλλεται η εξέταση της αίτησης υπαγωγής στο καθεστώς της ειδικής εκκαθάρισης εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των παραγράφων 6 και 8 του άρθρου 99. 4. Από την υποβολή της αίτησης για υπαγωγή σε καθεστώς ειδικής εκκαθάρισης και μέχρι την απόρριψή της ή την πάροδο της προθεσμίας της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού αναστέλλεται η εξέταση τυχόν αίτησης πτώχευσης. Σε περίπτωση μεταβίβασης του ενεργητικού της επιχείρησης του οφειλέτη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, τυχόν εκκρεμείς αιτήσεις πτώχευσης απορρίπτονται...».

¹ Κατά τη διάταξη αυτή, όπως είχε τροποποιηθεί και τελικά αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 38 του ν. 4308/2014, «6. Κάθε εταιρεία, η οποία, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του πρώτου μετά την έναρξη ισχύος αυτού του νόμου ισολογισμού της, δεν υπερβαίνει τα αριθμητικά όρια των δύο από τα παρακάτω τρία κριτήρια: α) σύνολο ισολογισμού δύο εκατομμύρια πεντακόσιες χιλιάδες (2.500.000) ευρώ, β) καθαρός κύκλος εργασιών πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ, γ) μέσος όρος προσωπικού που απασχολήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης 50 άτομα, και εφόσον δεν εφαρμόζει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Κανονισμού 1606/2002 της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δύναται να μην εκλέγει ελεγκτές από τους νόμιμους ελεγκτές του ν. 3693/2008...».

Δ. Τέλος, κατ' άρθρο 181 του ιδίου ως άνω Κώδικα, «*Με την επιφύλαξη της διάταξης του επόμενου άρθρου, από την έναρξη της ισχύος του παρόντος, καταργούνται: α) ... β) ... γ) ... δ) τα άρθρα 44 έως 46γ του ν. 1892/1990, όπως ισχύουν μετά τις τροποποιήσεις τους με τους νόμους 1947/1991, 2000/1991, 2224/1994, 2237/1994, 2302/1995, 2324/1995, 2335/1995, 2359/1995, 2516/1997, 2556/1997, 2702/1999,...*», ενώ, κατ' άρθρο 182 αυτού, «*1. Ο παρών κώδικας εφαρμόζεται επί των διαδικασιών που αρχίζουν μετά την έναρξη ισχύος του. 2. Οι προϊσχύσασες διατάξεις εξακολουθούν να ισχύουν και να εφαρμόζονται επί των εκκρεμών διαδικασιών...3.... 4. Οι διατάξεις άλλων νόμων που παραπέμπουν σε άρθρα του καταργούμενου Τρίτου Βιβλίου του Εμπορικού Νόμου ή άλλων ρυθμίσεων πτωχευτικού δικαίου ή δικαίου εξυγίανσης επιχειρήσεων, από την έναρξη ισχύος του παρόντος πτωχευτικού κώδικα θεωρούνται ότι παραπέμπουν σε αντίστοιχες διατάξεις του...».*

II. Από τη συνδυασμένη και σύμφωνη με το σκοπό τους ερμηνεία των ως άνω διατάξεων, συνάγονται τα εξής:

A. 1. Με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 5 α του Κώδικα Φ.Π.Α., προβλέπεται η μείωση της φορολογητέας αξίας για την επιβολή Φ.Π.Α. στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η εισπραξη της αντιπαροχής για πραγματοποιηθείσες φορολογικές 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, το Δημόσιο δεν απαιτεί τον Φ.Π.Α. που αναλογεί σε φορολογητέες πράξεις, κατά το μέρος που η υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση δεν δύναται να εισπράξει από τον αντισυμβαλλόμενο της την αντιπαροχή για τις πράξεις αυτές, καθώς ο τελευταίος, ως προβληματική επιχείρηση, έχει τεθεί σε εκκαθάριση ή ειδική εκκαθάριση, κατά τις διατάξεις των ως άνω άρθρων 46 και 46α.

2. Η κατά τα ανωτέρω ειδική εκκαθάριση αποτελούσε εξέλιξη της προϊσχύσασας ειδικής εκκαθάρισης του άρθρου 9 του ν. 1386/1983, η οποία, με τη σειρά της, αποτελούσε εξέλιξη του αρχικού ν.δ. 3562/1956. Κύρια χαρακτηριστικά της ειδικής εκκαθάρισης του άρθρου 46 του ν. 1892/1990 ήταν, αφενός μεν ότι η εκποίηση της εταιρικής περιουσίας γινόταν με τη συνήθη διαδικασία του αναγκαστικού πλειστηριασμού (άρθρο 46 παρ. 1 του ν. 1892/1990 εν συνδυασμώ προς το άρθρο 9 παρ. 2 του ν. 1386/1983, που όριζε ως εφαρμοστέες τις διατάξεις των άρθρων 18-21 του ν.δ. 3562/1956) και αφετέρου ότι η εκποίηση της περιουσίας ως συνόλου εναπόκειτο στη διακριτική ευχέρεια του εκκαθαριστή, ενώ, σε περίπτωση υπαγωγής, της επιχείρησης στη διαδικασία του άρθρου 46α του ιδίου νόμου, ο εκκαθαριστής υποχρεωνόταν στην εκποίηση

του ενεργητικού μιας προβληματικής επιχείρησης ως συνόλου με τη διαδικασία του δημόσιου πλειοδοτικού διαγωνισμού.

3. Με το άρθρο 181 του ΠτΚ (ν. 3588/2007), καταργήθηκαν τα άρθρα 44 έως 46γ του ν. 1892/1990 και οι διατάξεις αυτές εξακολούθησαν να ισχύουν και να εφαρμόζονται μόνο στις εκκρεμείς διαδικασίες (άρθρο 182 παρ. 2), ενώ, με την παράγραφο 4 του άρθρου 182 του ίδιου Κώδικα ορίστηκε ρητά ότι, διατάξεις άλλων νόμων που παραπέμπουν σε ρυθμίσεις του πτωχευτικού δικαίου ή δικαίου εξυγίανσης των επιχειρήσεων, από την έναρξη ισχύος του Κώδικα αυτού, ήτοι από 16.09.2007, κατά τη διάταξη του άρθρου 180, θεωρείται ότι παραπέμπουν στις αντίστοιχες διατάξεις αυτού.

4. Με τα άρθρα 99 έως 106 του Κεφαλαίου Έκτου του ίδιου νόμου (ν. 3588/2007), θεσπίστηκε η «διαδικασία συνδιαλλαγής». Το Κεφάλαιο αυτό αντικαταστάθηκε, με τα άρθρα 12, 13 και 14 του ν. 4013/2011, με νέο, που φέρει τον τίτλο «προπτωχευτική διαδικασία εξυγίανσης», εισάγοντας σε αυτό και τα άρθρα 106 α' - 106ια', διατηρώντας, πάντως, σε ισχύ τις ρυθμίσεις για τη διαδικασία της συνδιαλλαγής σε εκκρεμείς υποθέσεις (άρθρο 14 παρ. 1). Ειδοποιός διαφορά μεταξύ της προϊσχύσασας διαδικασίας της συνδιαλλαγής και της διαδικασίας της εξυγίανσης είναι η δέσμευση από την συμφωνία εξυγίανσης (εφόσον επιτευχθεί η νόμιμη πλειοψηφία πιστωτών) του συνόλου των πιστωτών, συναινούντων και μη, οι απαιτήσεις των οποίων ρυθμίζονται από τη συμφωνία και έχουν γεννηθεί πριν από το άνοιγμα της διαδικασίας εξυγίανσης (άρθρο 106 η', παρ. 1).

5. Στο ίδιο, όμως, κεφάλαιο εισήχθη, ως άρθρο 106ια', η «ειδική εκκαθάριση», ως βελτιωμένη απόδοση της προϊσχύσασας ρύθμισης των άρθρων 46 επ. του ν. 1892/1990. Η διαδικασία αυτή ταυτίζεται με την προηγούμενη ως προς την επιλογή της διαδικασίας του δημόσιου πλειοδοτικού διαγωνισμού για την πώληση του συνόλου του ενεργητικού της επιχείρησης, των σκοπών που επιδιώκονται και της θέσης του ειδικού εκκαθαριστή κατά τη διενέργειά της, διαφοροποιείται, όμως, ως προς τη μη αυτοδίκαιη αναστολή των ατομικών διώξεων με την υποβολή της αίτησης για υπαγωγή στη διαδικασία αυτή, καθώς προβλέπεται μόνον η δυνατότητα του δικαστή να αναστείλει τα μέτρα αναγκαστικής εκτέλεσης κατά της περιουσίας του οφειλέτη, ενώ, διαφορετικές είναι και οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται στο πρόσωπο του οφειλέτη, ώστε να είναι δυνατό να υπαχθεί σε καθεστώς ειδικής εκκαθάρισης.

Σκοπός της διαδικασίας της ειδικής εκκαθάρισης είναι η διάσωση της επιχείρησης, όταν δεν είναι δυνατή η σύναψη συμφωνίας εξυγίανσης, τοποθετείται, δε, χρονικά μεταξύ διαδικασίας εξυγίανσης και πτωχευτικής διαδικασίας, καθώς, αιτήσεις για υπαγωγή σε διαδικασία ειδικής εκκαθάρισης

αναστέλλονται, όσο εκκρεμεί διαδικασία εξυγίανσης, ενώ, αιτήσεις για κήρυξη πτώχευσης αναστέλλονται κατά τη διάρκεια διαδικασίας ειδικής εκκαθάρισης (Αλ. Ρόκα, Προπτωχευτική διαδικασία εξυγίανσης επιχειρήσεων, εκδ. Σάκκουλα, 2014, σελ. 72). Τέλος, θεωρείται, ότι ο τίτλος του Έκτου Κεφαλαίου είναι ανακριβής στο βαθμό που αναφέρει «Προπτωχευτική Διαδικασία Εξυγίανσης» αντί «Προπτωχευτική διαδικασία εξυγίανσης και διαδικασία ειδικής εκκαθάρισης» (Αλ. Ρόκα, ό.π.).

Β. 1. Επειδή, εν προκειμένω, η ως άνω διάταξη του άρθρου 19 παρ. 5 α' του Κώδικα Φ.Π.Α. παραπέμπει μόνον στις διατάξεις των άρθρων 46 και 46α' του ν. 1892/1990, που αφορούν τις διαδικασίες εκκαθάρισης και ειδικής εκκαθάρισης, όχι όμως και στις λοιπές «εξυγιαντικές» διατάξεις του ίδιου νόμου, όπως του άρθρου 44, που αφορά επικύρωση συμφωνίας πιστωτών επιχείρησης από το Εφετείο της έδρας αυτής, ή του άρθρου 45, που αφορά διαδικασία εξυγίανσης από επίτροπο, ο οποίος επίσης ορίζεται από το ανωτέρω δικαστήριο, αν και όλες αυτές οι διαδικασίες ανήκουν στο ίδιο οργανωτικό πλαίσιο της εξυγιαντικής διαδικασίας (Αιτιολογική έκθεση στο Σχέδιο Νόμου για τον Πτωχευτικό Κώδικα, Αιτιολογική έκθεση του ν. 1892/1990, Κοτσίρης, Πτωχευτικό Δίκαιο, Σάκκουλα 8^η έκδοση 2011, σελ. 765, 770). Όπως, δε, γίνεται δεκτό, οι διατάξεις των άρθρων 46 και 46α' του ν.1892/1990 καθιερώνουν μία συλλογική διαδικασία εκποίησης περιουσιακών στοιχείων της υπό εκκαθάριση επιχείρησης ως συνόλου, αποβλέπουσα στην ικανοποίηση των πιστωτών και την εξυγίανση των επιχειρήσεων, οι οποίες δεν μπορούν να συνεχίσουν τη λειτουργία τους λόγω των μεγάλων δανειακών υποχρεώσεών τους και της αδυναμίας τους να αυτοεξυγιανθούν (ΕφΑθ 7054, 2251/2007, 5528/2006, ΕφΠειρ 330/2007, ΕφΛαρ 224/2007 κ.ά.)

2. Περαιτέρω, με την διάταξη της παραγράφου 4 του άρθρου 182 του ίδιου Κώδικα, ορίσθηκε ότι διατάξεις άλλων νόμων που παραπέμπουν σε ρυθμίσεις πτωχευτικού δικαίου ή δικαίου εξυγίανσης επιχειρήσεων από την ίδια ημερομηνία (16.09.2007) θεωρούνται ότι παραπέμπουν σε αντίστοιχες διατάξεις του ΠτΚ. Διατάξεις εξυγίανσης, αντίστοιχες με αυτές των άρθρων 46 και 46α' του ν. 1892/1990, δεν διέλαβε αρχικώς ο ΠτΚ, καθώς, οι μόνες, σχετικές με δίκαιο εξυγίανσης, διατάξεις που περιελήφθησαν σ' αυτόν ήταν αυτές της διαδικασίας συνδιαλλαγής (Κεφάλαιο Έκτο, άρθρα 99 – 106), με τις οποίες, όμως, ουδόλως ερρυθμιζέτο η διαδικασία της εκκαθάρισης ή της ειδικής εκκαθάρισης, η οποία, όμως, θεσπίστηκε, τελικά, με το άρθρο 12 του ν. 4013/2011, ο οποίος ισχύει από 15.09.2011 (άρθρο 20) ως άρθρο 106ια' (Ειδική Εκκαθάριση), στο αντικατασταθέν Κεφάλαιο Έκτο του ΠτΚ (Προπτωχευτική Διαδικασία Εξυγίανσης).

Γ. Από τα προαναπτυχθέντα συνάγεται ότι οι διαδικασίες της ειδικής εκκαθάρισης του άρθρου 106ια' του ΠτΚ είναι, παρά τις όποιες επί μέρους διαφοροποιήσεις (σκ.ΙΙΙ.Α.5), αντίστοιχη της καταργηθείσας, με το άρθρο 181 του ΠτΚ, εξυγιαντικής διαδικασίας εκκαθάρισης και ειδικής εκκαθάρισης των άρθρων 46 και 46α' του ν. 1892/1990 (πρβλ. ΕΑ ΣτΕ 93/2010, ΓνωμΝΣΚ 181/2011, 285/2009).

Κατά συνέπεια, ενόψει της διάταξης του άρθρου 182 παρ. 4 του ΠτΚ, η παραπομπή της διάταξης του άρθρου 19 παρ. 5 α του Κώδικα Φ.Π.Α. στις ως άνω καταργηθείσες διατάξεις των άρθρων 46 και 46α' του ν. 1892/1990, θεωρείται πλέον γενομένη στις αντίστοιχες περί ειδικής εκκαθάρισης διατάξεις του άρθρου 106 ια' του ιδίου Κώδικα.

ΙΙΙ. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, στο τεθέν ερώτημα προσηκει, κατά την ομόφωνη γνώμη του Τμήματος, η απάντηση ότι, η διάταξη του άρθρου 19 παρ. 5α' του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, που κυρώθηκε με τον ν. 2859/2000, περί μείωσης της φορολογητέας αξίας σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη πληρωμής του τιμήματος, είναι εφαρμοστέα, μετά την κατάργηση των άρθρων 46 και 46 α' του ν.1892/1990, μόνον στις περιπτώσεις υπαγωγής της επιχείρησης στη διαδικασία ειδικής εκκαθάρισης του άρθρου 106 ια' του Πτωχευτικού Κώδικα.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα 08.06.2015

Ο Πρόεδρος του Τμήματος



ΧΑΛΣΑΝΔΡΟΣ ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ
ΑΝΤΙΠΡΟΕΔΡΟΣ Ν.Σ.Κ.

Ο Εισηγητής

ΣΤΕΡΓΙΟΣ Σ. ΚΗΚΑΣ
ΠΑΡΕΔΡΟΣ Ν.Σ.Κ.