



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

**Αριθμός γνωμοδότησης 146/2019
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
Τμήμα Β΄
Συνεδρίαση της 18^{ης} Ιουνίου 2019**

Σύνθεση

Πρόεδρος: Στέφανος Δέτσης, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ..

Μέλη: Θεόδωρος Ψυχογιός, Αλέξανδρος Ροϊλός, Αδαμαντία Καπετανάκη, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη, Διονύσιος Χειμώνας και Ελευθερία-Παναγιώτα Δασκαλέα-Ασημακοπούλου, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγήτρια: Σοφία Μπίκου, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ..

Αριθμός Ερωτήματος: Το έγγραφο με αριθμό πρωτοκόλλου Δ.ΕΙΣΠΡ. Ε 1053061 ΕΞ 2019/9.4.2019 της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης - Διεύθυνση Εισπράξεων - Τμήμα Ε΄), που υπογράφεται από τον Διοικητή της.

Περίληψη ερωτήματος: 1. Αν η διάταξη της περίπτωσης β΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 2 της Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1274/2013, όπως ισχύει, που προβλέπει την εξαίρεση από την προσκόμιση αποδεικτικού ενημερότητας για πράξεις εκκαθάρισης επιχείρησης, που διενεργούνται από τον εκκαθαριστή της, έχει εφαρμογή και στην εκκαθάριση νομικών προσώπων μετά την λύση τους. Ειδικότερα, αν η ανωτέρω διάταξη έχει εφαρμογή: α. Στην κοινή εκκαθάριση ανωνύμων εταιριών, που διενεργείται κατά τις οικείες διατάξεις του εταιρικού δικαίου, μετά την λύση τους ως νομικών προσώπων και β. Στην κοινή εκκαθάριση ομορρυθμών εμπορικών εταιριών, που διενεργείται, κατά τις οικείες διατάξεις του εταιρικού δικαίου, μετά την λύση τους ως νομικών προσώπων. 2. Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης στα ως άνω υποερωτήματα α΄ ή/και β΄ του προηγούμενου ερωτήματος, αν έχει εφαρμογή, κατ' εξαίρεση, η διάταξη της

περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 2 της ανωτέρω απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε., σε περίπτωση που η διαδικασία εκκαθάρισης του νομικού προσώπου της εταιρίας διενεργείται, βάσει δικαστικής απόφασης, κατά τις διατάξεις της δικαστικής εκκαθάρισης κληρονομίας (άρθρα 1913 επ. ΑΚ), όπως σε περίπτωση εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 168 του ν. 4548/2018 για τις ανώνυμες εταιρίες.

Στο πιο πάνω ερώτημα το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδότησε ως εξής:

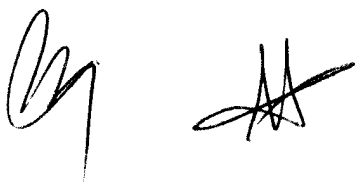
Ιστορικό

Στο παραπάνω έγγραφο ερώτημα της Υπηρεσίας και στα στοιχεία του φακέλου που το συνοδεύουν εκτίθεται το ακόλουθο πραγματικό:

1. Στην ερωτώσα Υπηρεσία υποβάλλεται συχνά από εκκαθαριστές εμπορικών εταιριών και συμβολαιογράφους το ερώτημα αν οι εκκαθαριστές προσωπικών και κεφαλαιουχικών εμπορικών εταιριών, οι οποίες έχουν λυθεί και τελούν υπό εκκαθάριση, εξαιρούνται, κατ' εφαρμογή της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 2 της απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών ΠΟΛ.1274/2013, από την προσκόμιση αποδεικτικού ενημερότητας, για πράξεις και συναλλαγές, που διενεργούν στα πλαίσια της διαδικασίας εκκαθάρισης και για τους σκοπούς αυτής και οι οποίες εμπίπτουν στις περιοριστικά αναφερόμενες στην διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 1 της ως άνω απόφασης (π.χ. μεταβίβαση ακινήτου της εταιρίας).

2. Συγκεκριμένα, τέθηκε από την ερωτώσα Υπηρεσία ότι αναφορικά με την δεύτερη υποπερίπτωση της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 2 της ανωτέρω απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπου προβλέπεται εξαίρεση του εκκαθαριστή επιχείρησης από την προσκόμιση αποδεικτικού ενημερότητας για τις πράξεις της εκκαθάρισης, ανακύπτει το ζήτημα οριοθέτησης του πεδίου εφαρμογής της εν λόγω διάταξης, με κριτήριο την γραμματική ερμηνεία του όρου «εκκαθάριση επιχείρησης», την βούληση του κανονιστικού νομοθέτη και τον εξαιρετικό χαρακτήρα της διάταξης.

3. Συγχρόνως, εκφράστηκε από την Υπηρεσία η άποψη ότι από την χρήση του όρου «εκκαθάριση επιχείρησης», στην ανωτέρω διάταξη εμπίπτουν οι περιπτώσεις εκκαθάρισης επιχειρήσεων λόγω δικαστικής υπαγωγής τους σε



όρισμένη διαδικασία, όπως π.χ. κατ' άρθρο 106ια ΠτΚ, το οποίο καταργήθηκε με το άρθρο 6 παρ. 14 του ν. 4446/2016 (Α' 240), κατ' άρθρο 46α ν. 1892/1990 κ.ά., η οποία δεν προϋποθέτει την λύση του νομικού προσώπου - φορέα της επιχείρησης.

4. Στην συνέχεια, με το ίδιο έγγραφο επισημάνθηκε ότι ανέκυψε ζήτημα υπαγωγής στο πεδίο εφαρμογής της ως άνω κανονιστικής διάταξης των περιπτώσεων εκκαθάρισης νομικών προσώπων, στην οποία τίθενται αυτά αυτοδικαίως από την λύση τους και, ιδίως, όσον αφορά στις εμπορικές προσωπικές και κεφαλαιουχικές εταιρίες, όπως είναι κυρίως οι ομόρρυθμες και οι ανώνυμες εταιρίες αντιστοίχως και, τελικά, διατυπώθηκε το εν θέματι ερώτημα.

Νομοθετικό πλαίσιο.

5. Στον Αστικό Κώδικα ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 72 *“Μόλις το νομικό πρόσωπο διαλυθεί, βρίσκεται αυτοδικαίως σε εκκαθάριση. Ωστόσο περατωθεί η εκκαθάριση και για τις ανάγκες της θεωρείται ότι υπάρχει”*.

Άρθρο 76 *“Η εκκαθάριση γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις για τη δικαστική εκκαθάριση κληρονομίας, που εφαρμόζονται αναλόγως”*.

Άρθρο 777 *“Η εταιρία λογίζεται ότι εξακολουθεί και μετά τη λύση της, εφόσον το απαιτούν οι ανάγκες και ο σκοπός της εκκαθάρισης. Από τη λύση παύει η εξουσία των διαχειριστών εταιρών”*.

Άρθρο 1913 *“Το δικαστήριο της κληρονομίας μπορεί, ύστερα από αίτηση οποιουδήποτε δανειστή της, να διατάξει την εκκαθάριση της κληρονομίας...”*.

6. Στο άρθρο 167 του ν. 4548/2018 «Αναμόρφωση του δικαίου των ανωνύμων εταιρειών» (Α' 104), το οποίο ισχύει, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά σ' αυτό, από 1.1.2019, σύμφωνα με το άρθρο 190 του νόμου, ορίζονται τα εξής: *“1. Με εξαίρεση την περίπτωση της πτώχευσης, τη λύση της εταιρείας ακολουθεί η εκκαθάριση...2...(...)7...”*. Όμοιο περιεχόμενο είχαν οι διατάξεις των άρθρων 47 έως 49 του ν. 2190/1920 «Περί ανωνύμων εταιρειών» (Α' 144), που κωδικοποιήθηκε με το βασιλ. διάταγμα 174/1963 (Α' 67), όπως τροποποιήθηκε μεταγενέστερα.

7. Στο ν. 3190/1955 «Περί εταιρειών περιορισμένης ευθύνης» (Α' 91) ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 46 *“1. Λυθείσης της εταιρίας εξ οιοουδήποτε λόγου πλην της κηρύξεως αυτής εις κατάστασιν πτωχεύσεως ακολουθεί το στάδιον της εκκαθαρίσεως. Μέχρι πέρας της εκκαθαρίσεως και της διανομής η εταιρία λογίζεται εξακολουθούσα*

διατηρεί δε και την επωνυμία αυτής εις ην προστίθενται αι λέξεις "υπό εκκαθάρισιν".

2. Η κατά το στάδιον της εκκαθάρισεως εξουσία των οργάνων της εταιρίας περιορίζεται εις τας αναγκαίας διά την εκκαθάρισιν της εταιρικής περιουσίας πράξεις.
3...".

Άρθρο 47 "1. Η εκκαθάρισις ενεργείται υπό των διαχειριστών εκτός αν άλλως ορίζεται εν τω καταστατικώ ή αν άλλως απεφάσισεν η συνέλευσις των εταίρων. 2...".

8. Στο ν. 4072/2012 «Βελτίωση επιχειρηματικού περιβάλλοντος - Νέα εταιρική μορφή κ.ά.» (Α' 86) ορίζονται τα ακόλουθα:

Άρθρο 43 "1. Εισάγεται νέα εταιρική μορφή, η ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία. Η εταιρεία αυτή έχει νομική προσωπικότητα και είναι εμπορική, ακόμη και αν ο σκοπός της δεν είναι εμπορική επιχείρηση...2...3...4. Η ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία μπορεί να συνιστάται από ένα πρόσωπο ή να καθίσταται μονοπρόσωπη...5...".

Άρθρο 104 "1. Αν λυθεί η εταιρεία για οποιοδήποτε λόγο, εκτός από την κήρυξη αυτής σε πτώχευση, ακολουθεί το στάδιο της εκκαθάρισης. Μέχρι το πέρας της εκκαθάρισης η εταιρεία λογίζεται ότι εξακολουθεί και διατηρεί την επωνυμία της, στην οποία προστίθενται οι λέξεις «υπό εκκαθάριση». 2...3...4...".

Άρθρο 249 "1. Ομόρρυθμη είναι η εταιρεία με νομική προσωπικότητα που επιδιώκει εμπορικό σκοπό και για τα χρέη της οποίας ευθύνονται παράλληλα όλοι οι εταίροι απεριόριστα και εις ολόκληρον. 2. Εφόσον δεν υπάρχει ειδική ρύθμιση στο παρόν κεφάλαιο, εφαρμόζονται στην ομόρρυθμη εταιρεία οι διατάξεις του αστικού κώδικα για την εταιρεία, με εξαίρεση τις διατάξεις των άρθρων 758 και 761 του Αστικού Κώδικα".

Άρθρο 268 "1. Αν σε περίπτωση λύσης της εταιρείας οι εταίροι δεν έχουν συμφωνήσει διαφορετικά, τη λύση της εταιρείας ακολουθεί η εκκαθάριση. 2...(...)5...".

Άρθρο 271 "1. Ετερόρρυθμη εταιρεία είναι η εταιρεία με νομική προσωπικότητα, που επιδιώκει εμπορικό σκοπό και για τα χρέη της οποίας ένας τουλάχιστον από τους εταίρους ευθύνεται περιορισμένα (ετερόρρυθμος εταίρος), ενώ ένας άλλος τουλάχιστον από τους εταίρους ευθύνεται απεριόριστα (ομόρρυθμος εταίρος). 2. Εφόσον δεν υπάρχει ειδική ρύθμιση στο παρόν κεφάλαιο, στην ετερόρρυθμη εταιρεία εφαρμόζονται οι διατάξεις για την ομόρρυθμη εταιρεία".

Άρθρο 281 "1. Σε περίπτωση εξόδου, αποκλεισμού ή θανάτου του μοναδικού ομόρρυθμου εταίρου, η ετερόρρυθμη εταιρεία λύνεται, εκτός αν με τροποποίηση της εταιρικής σύμβασης, που πρέπει να καταχωρισθεί μέσα σε τέσσερις (4) μήνες στο

Γ.Ε.ΜΗ., ένας από τους ετερόρρυθμους εταίρους καταστεί ομόρρυθμος εταίρος ή αν εισέλθει στην εταιρεία νέος εταίρος ως ομόρρυθμος. Κατά τα λοιπά εφαρμόζεται το άρθρο 259. 2. Αν μετά τη λύση της ετερόρρυθμης εταιρείας ακολουθήσει εκκαθάριση, καθήκοντα εκκαθαριστή ασκεί και ο ετερόρρυθμος εταίρος, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά στην εταιρική σύμβαση”.

Άρθρο 285 “1. Με τη σύμβαση της αφανούς εταιρείας ο ένας από τους εταίρους (εμφανής εταίρος) παραχωρεί σε άλλον ή άλλους εταίρους (αφανείς εταίρους) δικαίωμα συμμετοχής στα αποτελέσματα μιας ή περισσότερων εμπορικών πράξεων ή εμπορικής επιχείρησης, που διενεργεί στο όνομα του, αλλά προς το κοινό συμφέρον των εταίρων. 2. Η αφανής εταιρεία δεν έχει νομική προσωπικότητα... 3. Στην αφανή εταιρεία εφαρμόζονται οι διατάξεις του Αστικού Κώδικα για την εταιρεία, εκτός από εκείνες που δεν συμβιβάζονται με τη φύση της αφανούς εταιρείας”.

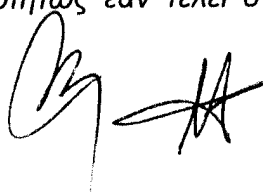
Άρθρο 291 “1. Η αφανής εταιρεία λύνεται στις περιπτώσεις που προβλέπονται από τον Αστικό Κώδικα. Τη λύση ακολουθεί η εκκαθάριση. 2. Η εκκαθάριση της αφανούς εταιρείας διενεργείται από τον εμφανή εταίρο...3...”.

9. Στο άρθρο 12 του ν. 4174/2013 «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» (Α΄ 170) ορίζονται τα ακόλουθα: “1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητήσει αποδεικτικό ενημερότητας ισχύος μέχρι και δύο μηνών για την πραγματοποίηση πράξεων και συναλλαγών που ρητά ορίζονται. 2. Η Φορολογική Διοίκηση χορηγεί αποδεικτικό ενημερότητας, μόνο εφόσον ο φορολογούμενος δεν έχει οφειλές στη Φορολογική Διοίκηση από οποιαδήποτε αιτία και έχει υποβάλει τις απαιτούμενες φορολογικές δηλώσεις των τελευταίων πέντε ετών. 3...4. Κατά παρέκκλιση των οριζόμενων στις παραγράφους 2 και 3, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος έχει ενταχθεί σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών ή έχει οφειλές μη ληξιπρόθεσμες ή σε αναστολή, δύναται να εκδοθεί αποδεικτικό ενημερότητας περιορισμένης ισχύος, η οποία δεν μπορεί να υπερβαίνει τον ένα μήνα. Η Φορολογική Διοίκηση και μετά τη συμμόρφωση του οφειλέτη σε πρόγραμμα ρύθμισης ορίζει υποχρεωτικά όρο παρακράτησης στις περιπτώσεις που το αποδεικτικό ενημερότητας εκδίδεται για είσπραξη χρημάτων ή μεταβίβαση ακινήτου ή σύσταση εμπραγμάτου δικαιώματος επ’ αυτού από επαχθή αιτία. Το παρακρατούμενο ποσό λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη δόσης ή δόσεων σύμφωνα με το πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών. 5. Οι πράξεις και συναλλαγές για τις οποίες προσκομίζεται αποδεικτικό ενημερότητας, οι προϋποθέσεις χορήγησής του, οι τυχόν εξαιρέσεις από την υποχρέωση προσκόμισής του, οι οφειλές που λαμβάνονται υπόψη για τη

χορήγησή του, οι φορολογικές δηλώσεις που απαιτείται να έχουν υποβληθεί για την έκδοση του αποδεικτικού, ο τύπος του, το περιεχόμενο, η διάρκεια ισχύος, τα ποσοστά παρακράτησης, τα τυχόν άλλα πρόσωπα τα οποία δύνανται να ζητούν και να λαμβάνουν το αποδεικτικό, τα όργανα έκδοσής του και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια εφαρμογής ορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα. 6. Αν ζητείται αποδεικτικό ενημερότητας για είσπραξη χρημάτων ή μεταβίβαση ακινήτου και δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις των παραγράφων 2, 3 και 4 για τη χορήγησή του, ούτε συντρέχουν οι προϋποθέσεις συμψηφισμού, εκδίδεται από την αρμόδια για την επιδίωξη της είσπραξης της οφειλής υπηρεσία, βεβαίωση οφειλής προς το Δημόσιο, η οποία κατατίθεται αντί του αποδεικτικού ενημερότητας στην υπηρεσία ή τον οργανισμό πληρωμής ή κατατίθεται για τη μεταβίβαση ακινήτου. Με βάση τη βεβαίωση αυτή αποδίδεται το προς είσπραξη ποσό ή το προϊόν του τιμήματος και μέχρι του ύψους της οφειλής, στην εκδούσα τη βεβαίωση υπηρεσία. 7. Οι προϋποθέσεις χορήγησης βεβαίωσης οφειλής, οι οφειλές που λαμβάνονται υπόψη για τη χορήγησή της, τα όργανα έκδοσης, ο τύπος, το περιεχόμενο, η διάρκεια ισχύος και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια εφαρμογής ορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα. 8...9...".

10. Στην με αριθ. ΠΟΛ.1274/27.12.2013 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Β' 3398/31.12.2013), η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση της διάταξης της παραγράφου 5 του άρθρου 12 του ως άνω νόμου, ορίζεται ότι:

Άρθρο 1 "1. Η προσκόμιση αποδεικτικού ενημερότητας καθίσταται υποχρεωτική στις εξής περιπτώσεις: α. Για την είσπραξη χρημάτων ή την εξόφληση τίτλων πληρωμής από το Δημόσιο Τομέα, όπως αυτός καθορίζεται στην κείμενη νομοθεσία, εφόσον το ακαθάριστο ποσό για κάθε τίτλο πληρωμής υπερβαίνει τα χίλια πεντακόσια ευρώ (1.500), ανά δικαιούχο...β. Για τη σύναψη και ανανέωση συμβάσεων δανείων, πιστώσεων και χρηματοδοτήσεων γενικά με τις αναγνωρισμένες στην Ελλάδα τράπεζες και λοιπά πιστωτικά ιδρύματα, εφόσον χορηγούνται με την εγγύηση του ελληνικού Δημοσίου, εκτός από εκείνες που χορηγούνται για αποκατάσταση ζημιών που προέρχονται από έκτακτα γεγονότα...γ. Για τη μεταβίβαση ακινήτου εξ' επαχθούς αιτίας, γονικής παροχής, δωρεάς ή δια εκούσιου πλειστηριασμού, καθώς και για την εκούσια σύσταση εμπράγματων δικαιωμάτων επί ακινήτων, τη διανομή κοινών ακινήτων, την εκούσια ανταλλαγή ακινήτων και τη σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας, εφόσον στην τελευταία περίπτωση η σύμβαση καταρτίζεται μεταξύ των συγκυρίων του ακινήτου ή και τρίτων, ανεξαρτήτως εάν τελεί υπό την αναβλητική αίρεση της



άνεγέρσεως...δ. Για τη συμμετοχή σε διαγωνισμούς ανάληψης εκτέλεσης δημοσίων έργων ή προμηθειών από το Δημόσιο Τομέα, όπως αυτός καθορίζεται στην κείμενη νομοθεσία...ε. Για την καταβολή των εκχωρημένων χρηματικών απαιτήσεων κατά των φορέων του Δημοσίου Τομέα...στ. Για κάθε άλλη πράξη, συναλλαγή ή ενέργεια για την οποία απαιτείται προσκόμιση αποδεικτικού ενημερότητας από τις εκάστοτε εν ισχύ διατάξεις. 2...”.

Άρθρο 2 “1. Κατ’ εξαίρεση, για τη διενέργεια των πράξεων ή συναλλαγών του προηγούμενου άρθρου δεν απαιτείται η προσκόμιση αποδεικτικού ενημερότητας: α...β. Από το σύνδικο της πτώχευσης φυσικού ή νομικού προσώπου για πράξεις ή συναλλαγές που αφορούν στην πτωχευτική περιουσία, τον εκκαθαριστή επιχείρησης για τις πράξεις της εκκαθάρισης, τον κηδεμόνα σχολάζουσας κληρονομιάς, όταν ενεργεί αποδεδειγμένα για πράξεις εκκαθάρισης της σχολάζουσας κληρονομιάς, καθώς και τον εκκαθαριστή κληρονομιάς για πράξεις ή συναλλαγές που αφορούν στην κληρονομιά. γ...(...)ζ...”.

Άρθρο 3 “1. Για τη χορήγηση αποδεικτικού ενημερότητας ο αιτών πρέπει σωρευτικά: α. να μην έχει ληξιπρόθεσμες οφειλές βεβαιωμένες στη Φορολογική Διοίκηση ή να τις έχει τακτοποιήσει κατά νόμιμο τρόπο με αναστολή είσπραξης ή με ρύθμιση τμηματικής καταβολής, και β. να έχει υποβάλει τις ακόλουθες δηλώσεις της τελευταίας πενταετίας, ήτοι, φορολογίας εισοδήματος, εκκαθαριστικές φόρου προστιθέμενης αξίας και τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ που έπονται της τελευταίας εκκαθαριστικής και που η προθεσμία υποβολής τους έχει λήξει ένα μήνα πριν την ημερομηνία αίτησης έκδοσης του αποδεικτικού ενημερότητας, παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.) και τις δηλώσεις Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, (ΕΝ.Φ.Ι.Α.), Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Α.Π.), και Στοιχείων Ακινήτων, εφόσον υπήρχε υποχρέωση υποβολής...2. Ειδικότερα, σε ό,τι αφορά στις ως άνω ληξιπρόθεσμες οφειλές: α. Για τα φυσικά πρόσωπα, λαμβάνονται υπόψη οι ατομικές οφειλές, καθώς και οφειλές, για τις οποίες το φυσικό πρόσωπο έχει ευθύνη για την καταβολή τους, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις...β...3...4...5...”.

Ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων.

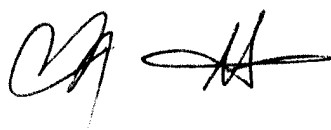
Από τις προαναφερόμενες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς, αλλά και σε συνδυασμό μεταξύ τους και την υπαγωγή σ’ αυτές του πραγματικού, που τέθηκε υπόψη του Τμήματος από την ερωτώσα Υπηρεσία, συνάγονται τα ακόλουθα:

11. Από τις διατάξεις των άρθρων του Αστικού Κώδικα 72 εδάφιο πρώτο για τα νομικά πρόσωπα εν γένει και 777 εδάφιο πρώτο, ειδικά για το νομικό πρόσωπο της

εταιρίας, καθώς και από διατάξεις ειδικών νόμων περί των κεφαλαιουχικών εταιριών και περί των κυριότερων μορφών προσωπικών εταιριών, που παρατίθενται πιο πάνω (σκ. 5 έως 8), συνάγεται ότι οι εμπορικές εταιρίες, προσωπικές και κεφαλαιουχικές, μετά την λύση τους για τους προβλεπόμενους στο νόμο λόγους, πλην την περίπτωση της κήρυξης τους σε πτώχευση, τελούν αυτοδικαίως σε εκκαθάριση και το νομικό πρόσωπο της εταιρίας εξακολουθεί να υφίσταται όσο διαρκεί η σχετική διαδικασία και μόνο για τις ανάγκες αυτής.

12. Σε ειδικές διατάξεις νόμου προβλέπεται διαδικασία, με την οποία διενεργείται εκκαθάριση μιας εμπορικής επιχείρησης, η οποία μπορεί να είναι και ατομική επιχείρηση και να μην έχει εταιρική μορφή, χωρίς να έχει προηγηθεί η λύση της. Τέτοιες διατάξεις είναι, ιδίως, εκείνες των άρθρων 46α του ν. 1892/1990 (Α' 101) και 99 έως 106στ του Πτωχευτικού Κώδικα (ν. 3588/2007, Α' 153). Υπό τα ως άνω νομοθετικά πλαίσια, ανεξάρτητα από το όνομα που δίδεται στην σχετική διαδικασία από τον νομοθέτη (εκκαθάριση, εξυγίανση), η επιχείρηση δεν παύει να υφίσταται και αν πρόκειται για εμπορική εταιρία, δεν λύεται αυτή, αλλά εισέρχεται σε ένα ειδικό στάδιο, προκειμένου να εξομαλυνθεί μία κατάσταση, η οποία, κατά την λειτουργία της επιχείρησης, για διάφορους λόγους (διαχειριστικούς κ.λπ.) έχει δημιουργήσει πολλές και μεγάλες χρηματικού ύψους οφειλές, απέναντι σε σημαντικούς πιστωτές (Δημόσιο, ασφαλιστικούς οργανισμούς, χρηματοπιστωτικά ιδρύματα), με συνέπεια να αδυνατεί να τις ικανοποιήσει με αποφάσεις των ιδίων αυτής οργάνων και στα πλαίσια της συνήθους λειτουργίας της.

13. Στο άρθρο 5 παρ. 1 του Συντάγματος προστατεύεται η οικονομική ελευθερία, ως πτυχή της ελευθερίας της προσωπικότητας, ενώ στο άρθρο 106 παρ. 2 προβλέπεται ότι η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται να αναπτύσσεται σε βλάβη της εθνικής οικονομίας, η δε διασφάλιση της τήρησης αυτής της συνταγματικής επιταγής, με την λήψη των πρόσφορων μέτρων, υπό τις επιταγές της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1), αποτελεί υποχρέωση του Κράτους. Με τις διατάξεις, αρχικά, του άρθρου 26 του ν. 1882/1990 και της κατ' εξουσιοδότηση αυτών εκδοθείσας απόφασης του Υπουργού Οικονομικών ΠΟΛ.1223/1999 και, στην συνέχεια, με το ν. 4174/2013 και την κατ' εξουσιοδότηση αυτού εκδοθείσα απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών ΠΟΛ.1274/2013 (σκ. 9 και 10) εισήχθη θεμιτός κατά το Σύνταγμα περιορισμός του ατομικού δικαιώματος της οικονομικής ελευθερίας, ως πρόσφορο και αναγκαίο μέτρο για την διασφάλιση του δημοσίου



σύμφεροντος, που, στην προκειμένη περίπτωση, συνίσταται στην περιστολή της φοροδιαφυγής και την διαφύλαξη του δημοσίου χρήματος. Το μέτρο αυτό είναι η άρνηση των φορολογικών αρχών να χορηγήσουν αποδεικτικό ενημερότητας στον φορολογούμενο, ο οποίος εμφανίζει ληξιπρόθεσμες οφειλές έναντι του Δημοσίου (και έναντι ασφαλιστικών οργανισμών), που συνεπάγεται την αδυναμία διενέργειας των προβλεπόμενων από τις ίδιες διατάξεις συναλλαγών και πράξεων, για τις οποίες απαιτείται, κατά νόμο, η προσκόμιση τούτου (βλ. Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Συστηματική κατ' άρθρο ερμηνεία ν. 4174/2013, εκδόσεις Σάκκουλα 2018, άρθρο 12, σελ. 246-260, ερμηνεία Κων. Καραγκούνη). Όπως έχει κριθεί, η άρνηση των φορολογικών αρχών να χορηγήσουν αποδεικτικό ενημερότητας δεν συνιστά κύρωση για παράβαση διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, αλλ' ούτε μέσο αναγκαστικής είσπραξης δημοσίων εσόδων κατά τον Κ.Ε.Δ.Ε. (ΣΤΕ 3438/1988 Ολομ., ΣΤΕ 3936/1999 κ.ά.).

14. Στις διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 4174/2013 και αυτές της με αριθ. ΠΟΛ.1274/2013 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση της παραγράφου 5 του ως άνω άρθρου και νόμου, όπως και στις προγενέστερες του άρθρου 26 του ν. 1882/1990 (Α' 43) και της κατ' εξουσιοδότηση της παραγράφου 4 του εν λόγω άρθρου και νόμου εκδοθείσας απόφασης του Υπουργού Οικονομικών με αριθ. 1109793/6134-11/0016/ΠΟΛ.1223/24.11.1999 (Β' 2134/8.12.1999), προβλέπεται ο θεσμός του αποδεικτικού ενημερότητας, ως το δημόσιο έγγραφο, δια του οποίου αποδεικνύεται η εκπλήρωση των οικονομικών υποχρεώσεων προς το Δημόσιο. Στις εν λόγω διατάξεις, μεταξύ άλλων, αναφέρονται οι συναλλαγές και πράξεις, για την τέλεση των οποίων είναι υποχρεωτική η προσκόμιση του εγγράφου αυτού. Η αναφορά των συναλλαγών και πράξεων, για την τέλεση των οποίων είναι υποχρεωτική η προσκόμιση του αποδεικτικού ενημερότητας, στους ανωτέρω νόμους είναι ενδεικτική, όπως δηλώνει ο όρος «ενδεικτικώς» στο άρθρο 26 παρ. 2 του ν. 1882/1990, καθώς και η γραμματική διατύπωση της διάταξης της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 1 της ΠΟΛ.1274/2013 (*«Η προσκόμιση αποδεικτικού ενημερότητας καθίσταται υποχρεωτική στις εξής περιπτώσεις: α...β...στ. Για κάθε άλλη πράξη, συναλλαγή ή ενέργεια για την οποία απαιτείται προσκόμιση αποδεικτικού ενημερότητας από τις εκάστοτε εν ισχύ διατάξεις»*). Στις ίδιες διατάξεις προσδιορίζονται η φύση και το είδος των χρεών, που λαμβάνονται υπόψη για την έκδοση του αποδεικτικού, οι περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν χορηγείται αποδεικτικό

ενημερότητας, ακόμη και αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις χορήγησής του (άρθρο 26 παρ. 7 εδάφιο δεύτερο ν. 1882/1990, χορήγηση αναστολής κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 200 έως 209 ν. 2717/1999) και οι περιπτώσεις των προσώπων που έχουν υποχρέωση, προκειμένου να προβούν στις προβλεπόμενες κατά τα άνω συναλλαγές ή πράξεις, να προσκομίσουν τέτοιο αποδεικτικό, όσο και εκείνων που απαλλάσσονται από την υποχρέωση αυτή. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, υπόχρεα για την προσκόμιση αποδεικτικού ενημερότητας είναι τα φυσικά πρόσωπα τόσο για τα ατομικά τους χρέη όσο και για χρέη, για τα οποία είναι αυτά συνυπεύθυνα, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, όπως κατ' άρθρο 50 ν. 4174/2013 (βλ. Το αποδεικτικό ενημερότητας, Θεοδ. Ψυχογιού, Νομ. Συμβούλου του Κράτους, Λογιστής 2007, σελ. 290).

15. Τόσο το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (βασικές ελευθερίες) όσο και το δίκαιο κατά των ιδιωτικών και κρατικών περιορισμών εκκινεί από την ευρύτατα νοούμενη έννοια της επιχείρησης, η οποία ασκεί κάθε μορφής οικονομική δραστηριότητα. Νοείται, συγκεκριμένα, επιχείρηση, στο ενωσιακό δίκαιο η περί το πρόσωπο του φορέα (φυσικού ή νομικού προσώπου) οργάνωση κεφαλαίου και εργασίας προς επιδίωξη κέρδους (ιδ. και ΑΠ 10/2018). Στην ίδια τάση εντάσσεται και το δίκαιο του αθέμιτου ανταγωνισμού, το οποίο γνωρίζει την έννοια της εν τοις πράγμασι επιχείρησης και αδιαφορεί για την έννοια του εμπόρου και της εμπορικής πράξης. Οι εξελίξεις αυτές έχουν παγιώσει την άποψη ότι είτε οι συνέπειες της εμπορικότητας πρέπει να επεκταθούν και στις επιχειρήσεις που επιδιώκουν απλώς οικονομικό σκοπό είτε η διάκριση αυτή δεν έχει πλέον πρακτική σημασία.

16. Υπό τα ως άνω γενόμενα δεκτά και από την γραμματική διατύπωση της ερμηνευόμενης διάταξης της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 2 της ΠΟΛ.1274/2013 συνάγεται ότι, αν ο κανονιστικός νομοθέτης ήθελε, στο πλαίσιο οριοθέτησης της εφαρμογής της άνω διάταξης, να εξειδικεύσει τις έννοιες «εκκαθαριστής επιχείρησης» και «πράξεις της εκκαθάρισης», περιορίζοντας έτσι και την θεσπισθείσα εξαίρεση, θα το είχε κάνει ρητά, όπως το κάνει, άλλωστε, σε άλλες ειδικά κατονομαζόμενες στην ίδια διάταξη περιπτώσεις εξαίρεσης από την προσκόμιση αποδεικτικού ενημερότητας (π.χ. σύνδικος της πτώχευσης φυσικού ή νομικού προσώπου για πράξεις ή συναλλαγές που αφορούν στην πτωχευτική περιουσία, εκκαθαριστής κληρονομιάς για πράξεις ή συναλλαγές που αφορούν στην κληρονομία).

17. Επειδή, τελικός σκοπός του θεσμού της εκκαθάρισης, ανεξάρτητα από την



ακόλουθουμένη διαδικασία και τις διατάξεις νόμου που την προβλέπουν, είναι η εκπλήρωση των οικονομικών υποχρεώσεων της επιχείρησης, που πραγματοποιείται πρωτίστως, σε κάθε περίπτωση, με την ρευστοποίηση του ενεργητικού της (κυρίως, με εκποίηση ακινήτων πραγμάτων και άλλων περιουσιακών στοιχείων αυτής), προς κάλυψη του παθητικού της, η απαίτηση προσκόμισης αποδεικτικού ενημερότητας θα παρεμπόδιζε την ολοκλήρωση της διαδικασίας. Συνέπεια τούτου θα ήταν η αδυναμία ικανοποίησης των απαιτήσεων των δανειστών της επιχείρησης, οι μεγαλύτεροι εκ των οποίων είναι συνήθως το Δημόσιο και ασφαλιστικοί οργανισμοί (αλλά και πιστωτικά ιδρύματα, εργαζόμενοι για δεδουλευμένες αποδοχές τους κ.λπ.) και η διατήρηση μιας νομικής και οικονομικής κατάστασης σε εκκρεμότητα εις το διηνεκές.

Απάντηση

Σύμφωνα με τα προεκτεθέντα στο ερώτημα, που υποβλήθηκε, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β΄) γνωμοδότησε ομόφωνα ως εξής:

18. Στο πρώτο σκέλος του ερωτήματος: α) Η διάταξη της περίπτωσης β΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 2 της απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1274/2013, όπως ισχύει, στην οποία προβλέπεται εξαίρεση από την προσκόμιση αποδεικτικού ενημερότητας του εκκαθαριστή επιχείρησης για τις πράξεις της εκκαθάρισης έχει εφαρμογή σε κάθε επιχείρηση, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή της, επομένως εφαρμόζεται και στην εκκαθάριση των ανωνύμων και των ομορρυθμών εμπορικών εταιριών, κατά τις οικείες διατάξεις του εταιρικού δικαίου, μετά την λύση τους για οποιονδήποτε προβλεπόμενο στο νόμο λόγο, πλην της κήρυξής τους σε πτώχευση (οπότε εφαρμόζονται οι περί πτωχεύσεως διατάξεις).

19. Εφόσον δίδεται στο πρώτο σκέλος του ερωτήματος η ως άνω καταφατική απάντηση, παρέλκει η εξέταση του δευτέρου σκέλους αυτού.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 18-6-2019

Ο Πρόεδρος του Τμήματος

Στέφανος Μ. Δέσης
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.



Η Εισηγήτρια

Σοφία Αλεξ. Μπίκου
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.