



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604559

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 24/09/2020

Αριθμός απόφασης: 1858

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε).»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τις διατάξεις του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), όπως τροποποιήθηκε με την Α 1122/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης **30/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, δικηγόρου, ως σύνδικος πτωχεύσεως της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία, **ΑΦΜ**, που εδρεύει στους, στη θέση «.....», κατά των υπ' αριθμ./07-01-2020,/07-01-2020 και/07-01-2020 Πράξεων Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, φορολογικών περιόδων 01/08-31/08/2016, 01/09-30/09/2016 και 01/10-31/10/2016, αντίστοιχα, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις ως άνω Πράξεις Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις διαπίστωσης παραβάσεων της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ.

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **30/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, δικηγόρου, ως σύνδικος πτωχεύσεως της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία, **ΑΦΜ**, η οποία υπεβλήθη **εμπρόθεσμα**, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ./07-01-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου Εκπρόθεσμης Υποβολής Δηλώσεως Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/08-31/08/2016, επιβλήθηκε σε βάρος της ως άνω πτωχής εταιρείας πρόστιμο ποσού 100,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§2 περ. α' του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), καθόσον υπέβαλε εκπρόθεσμα την υπ' αριθμ./2019 περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. περιόδου 01/08-31/08/2016, από την οποία δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, την 29/08/2019.

2) Με την υπ' αριθμ./07-01-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου Εκπρόθεσμης Υποβολής Δηλώσεως Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/09-30/09/2016, επιβλήθηκε σε βάρος της ως άνω πτωχής εταιρείας πρόστιμο ποσού 100,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§2 περ. α' του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), καθόσον υπέβαλε εκπρόθεσμα την υπ' αριθμ./2019 περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. περιόδου 01/09-30/09/2016, από την οποία δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, την 30/08/2019.

3) Με την υπ' αριθμ./07-01-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου Εκπρόθεσμης Υποβολής Δηλώσεως Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/10-31/10/2016, επιβλήθηκε σε βάρος της ως άνω πτωχής εταιρείας πρόστιμο ποσού 100,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§2 περ. α' του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), καθόσον υπέβαλε εκπρόθεσμα την υπ' αριθμ./2019 περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. περιόδου 01/10-31/10/2016, από την οποία δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, την 30/08/2019.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι:

1. Με την υπ' αριθμ./2016 (αριθ. κατ. δικ.24-05-2016) απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Κορίνθου, που δημοσιεύθηκε την 05.08.2016, κηρύχθηκε σε κατάσταση πτώχευσης η Ανώνυμη Εταιρεία με την επωνυμία και το διακριτικό τίτλο «.....». Με την ίδια απόφαση ορίστηκε ημέρα παύσης πληρωμών η 30^η-09-2015 και διορίστηκε σύνδικος της πτώχευσης η προσφεύγουσα. Η άνω απόφαση

κοινοποιήθηκε στην Δ.Ο.Υ. Κορίνθου υπ' εμού αμέσως μετά την ανάληψη των καθηκόντων μου, αλλά και με επιμέλεια της Γραμματείας Πτωχεύσεων του Πρωτοδικείου Κορίνθου.

2. Σύμφωνα με την πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (2986/2017, 2311/2017 ΣτΕ) αλλά και στην ακολούθως εκδοθείσα ΠΟΛ1030/15.02.2018 της ΑΑΔΕ (ΑΔΑ: 66ΞΟ46ΜΠ3Ζ-ΛΜ0) με θέμα «*Παροχή διευκρινίσεων αναφορικά με την έκδοση καταλογιστικών πράξεων φόρων ή προστίμων σε βάρος πτωχών για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας*» κατ' επίκληση και αποδοχή της άνω νομολογίας του ανωτάτου δικαστηρίου, γίνεται δεκτό ότι μετά την κήρυξη της πτώχευσης και κατά τη διάρκεια αυτής μπορούν να εκδίδονται πράξεις της φορολογικής αρχής με τις οποίες επιβάλλονται σε βάρος του οφειλέτη φόροι πάσης φύσης ή κυρώσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας που ανάγονται σε περίοδο ΠΡΙΝ από την κήρυξη της πτώχευσης, κατά την οποία η επιχείρηση του οφειλέτη λειτουργούσε και στην οποία ανατρέχουν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν τη σχετική υποχρέωση, ώστε να μετάσχει το Δημόσιο στην πτωχευτική διαδικασία, που καταλείπεται πλέον ως μοναδική οδός για την ικανοποίησή του για τις απαιτήσεις αυτές, που περιλαμβάνονται στα χρέη της πτώχευσης.
3. Εν προκειμένω, με τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβλήθηκαν από τη φορολογική αρχή πρόστιμα για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας (εκπρόθεσμες δηλώσεις Φ.Π.Α.) που ανάγονται σε περίοδο μετά την κήρυξη της πτώχευσης, ήτοι στην φορολογική περίοδο 01/08/2016 έως 31/08/2016 (με προθεσμία υποβολής της δήλωσης έως την 30/09/2016), στην φορολογική περίοδο 01/09/2016 έως 31/09/2016 (με προθεσμία υποβολής της δήλωσης έως την 31/10/2016) και στην φορολογική περίοδο 01/10/2016 έως 31/10/2016 (με προθεσμία υποβολής της δήλωσης έως την 30/11/2016) αντίστοιχα, μετά, δηλαδή, την 5η Αυγούστου 2016, ότε και δημοσιεύθηκε η υπ' αριθμ./2016 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Κορίνθου με την οποία κηρύχθηκε σε πτώχευση η ελεγχόμενη επιχείρηση «.....».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 18 § 1 περ. α** του ν.4174/2013, ορίζεται ότι:

«Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στην Φορολογική Διοίκηση κατά τον χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **38 παρ. 4** του **ν. 2859/2000**, ορίζεται ότι:

«4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου.

Όταν ο υποκείμενος στο φόρο διακόπτει οριστικά τις εργασίες της επιχείρησης του και μεταφέρει εκτός της χώρας την οικονομική του δραστηριότητα, υποχρεούται κατά το χρόνο της διακοπής να υποβάλει τις προβλεπόμενες δηλώσεις ΦΠΑ και να καταβάλει τον οφειλόμενο φόρο. Στην περίπτωση του προηγούμενου εδαφίου, η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να ζητά κάθε αναγκαία πρόσθετη εγγύηση.

Επειδή, στο άρθ. **36 §§ 4 & 7** του **ν. 2859/2000** (Κώδικας ΦΠΑ), ορίζεται ότι:

«4. Ο υποκείμενος στα φόρο υποχρεούται επίσης: «α... β) να επιδίδει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 38 δηλώσεις» και

«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».

Επειδή, στην **ΠΟΛ.1108/2014** αναφέρεται ότι:

«1. Η περιοδική δήλωση υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της φορολογικής περιόδου στην οποία αφορά η δήλωση. 2. Ως φορολογική περίοδος ορίζεται ο ημερολογιακός μήνας για τους υποκείμενους στο φόρο που τηρούν διπλογραφικά βιβλία και το ελληνικό δημόσιο και το ημερολογιακό τρίμηνο για του υποκείμενους που τηρούν απλογραφικά βιβλία ή δεν είναι υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων. 3. Οι ανωτέρω προθεσμίες ισχύουν και για τις υπό ίδρυση επιχειρήσεις, για κάθε φορολογική περίοδο κατά τη διάρκεια του ιδρυτικού τους σταδίου ». Περαιτέρω στο αρ. 3 της ίδιας ΠΟΛ αναφέρεται ότι: «1. Ως αφητηρία για το χρόνο επιβολής του προστίμου στην περίπτωση της εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής περιοδικής δήλωσης, πιστωτικής ή μηδενικής βάσει των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179/Α711.9.1997) για φορολογικές περιόδους που λήγουν έως και 31.12.2013 σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 66 παρ. 19 του Ν. 4174/2013, καθώς και χρεωστικής, πιστωτικής ή μηδενικής για φορολογικές περιόδους από 1.1.2014 σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013), όπως ισχύουν, λαμβάνεται η επόμενη ημέρα της καταληκτικής προθεσμίας για την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **54§1 περ. α', γ'** ορίζεται ότι:

« 1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα «ή υποβάλει ελλιπή» δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, β) ..., γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου,»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **54§2 περ. α'**, ορίζεται ότι:

«2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' «στ' και ιγ' της παραγράφου 1,».

Επειδή, στην με αρ. **2311/2017** απόφαση του **ΣΤΕ** στη σκέψη 11 αναφέρεται ότι:

«11. Επειδή, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του Πτωχευτικού Κώδικα, οι οποίες, ως οργανωμένο και αυτοτελές σύστημα κανόνων δικαίου, ρυθμίζουν κατά τρόπο αυστηρό, λεπτομερειακό και εξαντλητικό τον τρόπο αντίδρασης της έννομης τάξης στο (νομικό) γεγονός της

οικονομικής πτώσης του οφειλέτη, εν όψει όχι μόνο της σημασίας του για την οικονομία αλλά και των πολλαπλών εμπλεκομένων συμφερόντων, η προάσπιση του συλλογικού συμφέροντος των πτωχευτικών πιστωτών αναδεικνύεται από τον νόμο σε κεντρικής σημασίας στόχο του πτωχευτικού δικαίου, αυτόν δε, μεταξύ άλλων, υπηρετεί και η αρχή της στέρησης του δικαιώματος άσκησης ατομικής δίωξης κατά του οφειλέτη, που αφορά (πλην των ανωτέρω εξαιρέσεων) όλους τους πτωχευτικούς πιστωτές και, επομένως, και το Δημόσιο (ΣτΕ 1101/2017 7μ.). Η τελευταία αυτή «γενικής φύσεως αρχή», η οποία, όπως αποτυπώνεται στη διάταξη του άρθρου 25 του Πτωχευτικού Κώδικα, «αφορά τόσο την άσκηση αγωγών, τη συνέχιση δικών, όσο και την εκτέλεση σε περιουσιακά στοιχεία του οφειλέτη» (βλ. έκθεση ειδικής επιτροπής για τη σύνταξη του Πτωχευτικού Κώδικα), αποκλείει την έκδοση πράξεων διοικητικής ή φορολογικής φύσης ή την εκτέλεσή τους σε στοιχεία της πτωχευτικής περιουσίας, πράξεων δηλαδή που αντιστρατεύονται ευθέως τη συλλογικότητα της δράσης που χαρακτηρίζει την πτώχευση και οδηγούν εξ ορισμού σε παρεμπόδιση του έργου και των αρμοδιοτήτων των οργάνων της πτωχευτικής διαδικασίας (όπως τα προβλεπόμενα στο άρθρο 14 παρ. 1 του ν. 2523/1997 μέτρα, ΣΕ 1101/2017 7μ.). Δεν αποκλείει, ωστόσο, η ανωτέρω αρχή και η αποτυπώνουσα αυτήν διάταξη του προαναφερθέντος άρθρου 25 του Πτωχευτικού Κώδικα την έκδοση μετά την κήρυξη της πτώχευσης και κατά τη διάρκεια της πτωχευτικής διαδικασίας πράξεων της φορολογικής αρχής, με τις οποίες επιβάλλονται σε βάρος του οφειλέτη φόροι πάσης φύσεως ή κυρώσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας που ανάγονται σε περίοδο **πριν από την κήρυξη της πτώχευσης**, κατά την οποία η επιχείρηση του οφειλέτη λειτουργούσε και στην οποία ανατρέχουν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν τη σχετική υποχρέωση, ώστε να μετάρχει το Δημόσιο στην πτωχευτική διαδικασία, που καταλείπεται πλέον ως μοναδική οδός για την ικανοποίησή του για τις απαιτήσεις αυτές, που περιλαμβάνονται στα χρέη της πτωχεύσεως. Διαφορετική ερμηνεία της ανωτέρω διατάξεως του Πτωχευτικού Κώδικα θα οδηγούσε, σε περίπτωση μη έκδοσης σχετικής πράξης μέχρι την κήρυξη της πτώχευσης, σε αποκλεισμό του Δημοσίου ως πτωχευτικού πιστωτή για τις προαναφερόμενες αξιώσεις. Πράγματι, σε αντίθεση με τους λοιπούς πτωχευτικούς πιστωτές, οι οποίοι ναι μεν αποκλείονται από την άσκηση των αγωγών, πλην μπορούν να αναγγείλουν τις απαιτήσεις τους οι οποίες και επαληθεύονται από τον σύνδικο και τον εισηγητή κατά την πτωχευτική διαδικασία, οι προαναφερθείσες απαιτήσεις του Δημοσίου από φόρους ή κυρώσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας που αναγγέλλονται δεν υπόκεινται σε επαλήθευση, παρά γίνονται υποχρεωτικά δεκτές από τον σύνδικο, αν δεν αμφισβητηθούν με ανακοπή (πρβλ. ΣτΕ 3405/2015, 458/1996 7μ.). Η ρύθμιση αυτή υπαγορεύεται από τη φύση των εν λόγω απαιτήσεων, η βεβαίωση των οποίων αποτελεί αρμοδιότητα των κρατικών αρχών (πρβλ. ΣτΕ 1972/2012 Ολ., 3342/2013 Ολ.). Και ναι μεν η αναφορά στον νόμιμο τίτλο δεν συμπεριλαμβάνεται στα στοιχεία που απαιτούνται για την πληρότητα της αναγγελίας και του πίνακα του άρθρου 62 παρ. 1 ΚΕΔΕ (ΣτΕ 3405/2015), ωστόσο για τη σαφή και επαρκή τεκμηρίωση των απαιτήσεων του Δημοσίου που αναγγέλλονται πρέπει να περιέχεται στην αναγγελία, μεταξύ άλλων, το είδος, το ποσό των χρεών και το οικονομικό έτος στο οποίο ανήκουν (πρβλ. ΣτΕ 3405/2015, 458/1996 7μ.). Σε περίπτωση,

λοιπόν, που μέχρι την κήρυξη της πτώχευσης δεν έχουν εκδοθεί οι ανωτέρω πράξεις - νόμιμοι τίτλοι δυνάμει των οποίων, και τηρουμένων και των λοιπών κατά τον νόμο προϋποθέσεων, αναγγέλλεται το Δημόσιο, αποκλείεται η ικανοποίηση των πτωχευτικών απαιτήσεων του, η μετάθεση της οποίας, σε χρόνο κατά τον οποίο θα περατωθεί η πτώχευση, ενέχει τον κίνδυνο της εν τω μεταξύ συμπλήρωσης του χρόνου παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς βεβαίωση και επιβολή φόρων και κυρώσεων για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας ελλείψει προβλέψεως περί αναστολής ή διακοπής αυτής συνεπεία της κηρύξεως του οφειλέτη σε πτώχευση (πρβλ. ΑΠ 1823/1984 ΝοΒ 1985.1137). Εξάλλου, ο σύνδικος, στον οποίο παραδίδονται τα εμπορικά βιβλία και στοιχεία του πτωχού (βλ. άρθρα 11 παρ. 4, 20 παρ. 2, 76 Πτωχευτικού Κώδικα) μπορεί να αμφισβητήσει λυσιτελώς, κατά τις κατά τον νόμο προβλεπόμενες διαδικασίες, τις ως άνω πράξεις (πρβλ. ΣΤΕ 1375-1376/2013 Ολ. κ.ά.). Η άποψη αυτή ενισχύεται και από προβλέψεις κειμένων διατάξεων, όπως εκείνων των άρθρων 61 παρ. 3 περ. α, 68 παρ. 1 περ. γ, 69 εδ. δ του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994, Α' 151) [που εφαρμόζονται και για τις πράξεις προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (54 παρ. 1 ν. 1642/1986, Α' 125)], οι οποίες, σε περίπτωση βεβαίωσης εν ευρεία εννοία φόρου εισοδήματος ή φόρου προστιθέμενης αξίας μετά την κήρυξη του οφειλέτη σε κατάσταση πτώχευσης (ΣΤΕ 191/2013, 25/2015), προβλέπουν έκδοση καταλογιστικών πράξεων στο όνομα του πτωχού και κοινοποίηση αυτών στον σύνδικο και στον πτωχό. Κατά τη συγκλίνουσα γνώμη της Παρέδρου Κ. Λαζαράκη, σε περίπτωση επιβολής, μετά την κήρυξη της πτώχευσης, προστίμου ως κύρωσης για παραβάσεις των διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, η εξ αυτής απορρέουσα ενοχή συνιστά μεταπτωχευτική απαίτηση, δεδομένου ότι γεννιέται με την έκδοση της σχετικής (διαπλαστικού χαρακτήρα) καταλογιστικής διοικητικής πράξης (πρβλ. ΣΤΕ 2021/2010). Ως εκ τούτου, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 25 του Πτωχευτικού Κώδικα που επιτάσσει την αναστολή των ατομικών καταδιωκτικών μέτρων προς ικανοποίηση ή εκπλήρωση πτωχευτικών απαιτήσεων ενώ δεν καταλαμβάνει εκείνα που τείνουν στην ικανοποίηση μεταπτωχευτικών απαιτήσεων. Συνεπώς, η έκδοση πράξης επιβολής προστίμου για παραβάσεις του Κ.Β.Σ. που ανάγονται σε χρόνο πριν από την κήρυξη της πτώχευσης δεν απαγορεύεται από τη διάταξη του άρθρου 25 του Πτωχευτικού Κώδικα.

Επειδή, με την **ΠΟΛ.103/15-02-2018** εγκύκλιο της **ΑΑΔΕ** με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων αναφορικά με την έκδοση καταλογιστικών πράξεων φόρων ή προστίμων σε βάρος πτωχών για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας» παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις:

«1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 25](#) του ν.[3588/2007](#) (Πτωχευτικός Κώδικας, ΠτΚ) προβλέπεται η αναστολή των καταδιωκτικών μέτρων κατά οφειλέτη που έχει κηρυχθεί σε κατάσταση πτώχευσης. Ειδικότερα, με την παρ. 1 του [άρθρου 25](#) του ν.[3588/2007](#) ορίζεται ότι με επιφύλαξη της διάταξης του άρθρου 26, από την κήρυξη της πτώχευσης αναστέλλονται αυτοδικαίως όλα τα ατομικά καταδιωκτικά μέτρα των πιστωτών κατά του οφειλέτη προς ικανοποίηση ή εκπλήρωση πτωχευτικών απαιτήσεων τους μεταξύ δε αυτών περιλαμβάνεται και η έκδοση πράξεων διοικητικής ή φορολογικής φύσεως. Περαιτέρω, στην παρ. 2 του [άρθρου 25](#) του ν.[3588/2007](#) ορίζεται ότι

πράξεις κατά παράβαση της, κατά την παρ. 1 του [άρθρου 25](#) του ν. [3588/2007](#), αναστολής είναι απολύτως άκυρες.

2. Σύμφωνα με την πρόσφατη νομολογία του Συμβούλιου της Επικρατείας (σχετ. οι ΣτΕ 2311/2017 και ΣτΕ 2986/2017), η αρχή της στέρησης του δικαιώματος άσκησης ατομικής δίωξης κατά του οφειλέτη, που αφορά όλους τους πτωχευτικούς πιστωτές, συμπεριλαμβανομένου του Ελληνικού Δημοσίου όπως αποτυπώνεται στη διάταξη του άρθρου 25 του ΠτΚ, δεν αποκλείει την έκδοση μετά την κήρυξη της πτώχευσης και κατά τη διάρκεια της πτωχευτικής διαδικασίας πράξεων της φορολογικής αρχής, με τις οποίες επιβάλλονται σε βάρος του οφειλέτη φόροι πάσης φύσεως ή κυρώσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας που ανάγονται σε περίοδο πριν από την κήρυξη της πτώχευσης, κατά την οποία η επιχείρηση του οφειλέτη λειτουργούσε και στην οποία ανατρέχουν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν τη σχετική υποχρέωση, ώστε να μετάρχει το Δημόσιο στην πτωχευτική διαδικασία, που καταλείπεται πλέον ως μοναδική οδός για την ικανοποίησή του για τις απαιτήσεις αυτές, που περιλαμβάνονται στα χρέη της πτώχευσης.

3. α. Εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις των αρ. 37 και 62 του ν. [4174/2013](#) (ΚΦΔ), οι πράξεις προσδιορισμού φόρου και οι πράξεις επιβολής προστίμων κοινοποιούνται στο πρόσωπο στο οποίο αφορούν. Σύμφωνα, δε, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 17 του ΠτΚ, ο οφειλέτης από την κήρυξη της πτώχευσης στερείται αυτοδικαίως της διοίκησης (διαχείρισης και διάθεσης) της περιουσίας του, την οποία ασκεί μόνος ο σύνδικος ενώ σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 του άρθρου 17 του ΠτΚ ο οφειλέτης δεν νομιμοποιείται μετά την κήρυξη της πτώχευσης σε δίκες που αφορούν την πτωχευτική περιουσία. Ωστόσο, σε περίπτωση κατεπείγοντος και αδράνειας του συνδίκου νομιμοποιείται κατ' εξαίρεση στη λήψη των αναγκαίων μέτρων για την προστασία της πτωχευτικής περιουσίας (σχετ. και η ΠΟΛ.1126/6.9.2010). Επομένως, βάσει των διατάξεων του ΠτΚ ο σύνδικος ως διοικών την πτωχευτική περιουσία είναι επιφορτισμένος με την προστασία των εννόμων συμφερόντων και δικαιωμάτων των πιστωτών και του οφειλέτη επί της πτωχευτικής περιουσίας και ως εκ τούτου οφείλει να λάβει γνώση της εκδοθείσας πράξης προσδιορισμού φόρου ή προστίμου προκειμένου να εκτελέσει το έργο της συγκέντρωσης, διαχείρισης, αξιοποίησης και διανομής της πτωχευτικής περιουσίας που του έχει ανατεθεί από το νόμο.

β. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, εφόσον κατά τη διενέργεια ελέγχων σε φορολογούμενους, οι οποίοι έχουν κηρυχθεί σε κατάσταση πτώχευσης, διαπιστώνεται η μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση ποσών φόρων ή οιοσδήποτε παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας που ανάγονται σε χρόνο πριν από την κήρυξη της πτώχευσης, οι εκάστοτε προβλεπόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων εκδίδονται επ' ονόματι του υπόχρεου οφειλέτη (πτωχός) και κοινοποιούνται τόσο στον υπόχρεο οφειλέτη (πτωχός) όσο και στον σύνδικο πτώχευσης, κατά τη συνδυασμένη εφαρμογή των διατάξεων των αρ. 37 και 62 του ΚΦΔ και 17 του ΠτΚ..

4. Τέλος, τα ανωτέρω ισχύουν και για υποθέσεις ανάκτησης παράνομων κρατικών ενισχύσεων κατ' εφαρμογή της παραγράφου 1 του [άρθρου 169](#) του ν. [4099/2012](#) (ΦΕΚ Α' 250) όσον αφορά

την έκδοση και κοινοποίηση των οικείων καταλογιστικών πράξεων (σχετ. και η ΠΟΛ.1231/10.10.2013).»

Επειδή, εν προκειμένω, με την υπ' αριθμ./2016 (αριθ. κατ. δικ./24-05-2016) απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Κορίνθου, που δημοσιεύθηκε την 05.08.2016, κηρύχθηκε σε κατάσταση πτώχευσης η Ανώνυμη Εταιρεία με την επωνυμία «.....» και το διακριτικό τίτλο «.....». Με την ίδια απόφαση ορίστηκε ημέρα παύσης πληρωμών η 30^η-09-2015 και διορίστηκε σύνδικος της πτώχευσης η προσφεύγουσα. Η άνω απόφαση κοινοποιήθηκε στην Δ.Ο.Υ. Κορίνθου από την σύνδικο μετά την ανάληψη των καθηκόντων της, αλλά και με επιμέλεια της Γραμματείας Πτωχεύσεων του Πρωτοδικείου Κορίνθου.

Επειδή, κατόπιν εκτύπωσης της κατάστασης εκπρόθεσμων δηλώσεων που υποβλήθηκαν μέσω Internet το διάστημα 01/08-31/08/2019, η Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ διαπίστωσε ότι η ως άνω πτωχή εταιρεία υπέβαλλε εκπρόθεσμα τις με αριθ./2019, και/2019 πιστωτικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ , φορολογικών περιόδων από 01/08-31/08/2016, 01/09-30/09/2016 και 01/10-31/10/2016, αντίστοιχα.

Επειδή, εν συνεχεία, βάσει της ως άνω διαπίστωσης, η Προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ προέβη, την 07/01/2020, στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων τις οποίες κοινοποίησε στην προσφεύγουσα.

Επειδή, βάσει των ως άνω στοιχείων του φακέλου προκύπτει ότι η κρινόμενη υποχρέωση της πτωχής εταιρείας για υποβολή εμπρόθεσμων περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ γεννήθηκε στις 30/09/2016, 31/10/2016 και 30/09/2016, αντίστοιχα, ήτοι σε χρονικές περιόδους **μετά** την κήρυξη της σε πτώχευση, 05/08/2016 και συνεπώς, δεν έχουν εφαρμογή οι επικαλούμενες διατάξεις του [άρθρου 25](#) του ν. [3588/2007](#) (Πτωχευτικός Κώδικας, ΠτΚ) και της ΠΟΛ. 1030/2018.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **30/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, δικηγόρου, ως σύνδικος πτωχεύσεως της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2016

Πρόστιμο άρθρου 54§1,2

300,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.