



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΝ

ΤΜΗΜΑ Ε΄

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

ΑΔΑ:ΨΘΡΠ46ΜΠ3Ζ-1ΩΔ
Αθήνα, 8 Μαρτίου 2018

ΠΟΛ. 1049

Ταχ. Δ/νση : Πανεπιστημίου 20
Ταχ. Κώδικας : 10672, Αθήνα
Πληροφορίες : Δ. Κούλου, Αικ. Μανώλη,
Αμπ. Χαχλάκη
Τηλέφωνο : 210 3614303, 3636489,
3613274
Fax : 210 3635077
Url : www.aade.gr

ΠΡΟΣ: Ως πίνακα διανομής

Θέμα: Οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του έκτου κεφαλαίου του Πτωχευτικού Κώδικα «Προπτωχευτική διαδικασία εξυγίανσης», όπως αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 6 του Μέρους Πρώτου του ν. 4446/2016 (Α΄ 240/22-12-2016) και το άρθρο 14 του ν. 4491/2017 (Α΄ 152/13-10-2017)

ΣΧΕΤ: Οι υπ΄ αρ. ΠΟΛ 1087/2010, ΠΟΛ 1188/2012, ΠΟΛ 1068/2013, ΠΟΛ 1066/2016 εγκύκλιοι

Με το υπ΄ αριθ. πρωτ. Δ.ΕΙΣΠΡ.Ε 1189783/29-12-2016 έγγραφο της υπηρεσίας μας κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του Μέρους Πρώτου (άρθρα 1-13) του ν. 4446/2016 (Α΄ 240/22-12-2016), οι οποίες επέφεραν εκτεταμένες τροποποιήσεις στον ν.3588/2007 (Πτωχευτικό Κώδικα και εφεξής ΠτΚ). Ακολούθως, με το υπ΄ αριθ. πρωτ. Δ.ΕΙΣΠΡ.Ε 1167733/9-11-2017 έγγραφο της υπηρεσίας μας κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των άρ. 14 και 15 ν. 4491/2017 (Α΄ 152/13-10-2017), με τις οποίες επήλθαν περιορισμένης έκτασης τροποποιήσεις σε διατάξεις του ΠτΚ, που είχαν αντικατασταθεί με τον ν. 4446/2016, καθώς και σε μεταβατικές διατάξεις του άρ. 13 του εν λόγω νόμου.

Σε συνέχεια των ανωτέρω εγγράφων και προκειμένου να διασφαλισθούν τα συμφέροντα του Δημοσίου ως πιστωτή στην προπτωχευτική διαδικασία εξυγίανσης, αποστέλλουμε ειδικότερα με την παρούσα οδηγίες στις αρμόδιες για την είσπραξη υπηρεσίες της Φορολογικής Διοίκησης για την ορθή και ενιαία εφαρμογή των νέων διατάξεων του έκτου κεφαλαίου του ΠτΚ. Υπενθυμίζεται ότι με τις αναφερόμενες στην αρχή της παρούσας σχετικές εγκυκλίους έχουν παρασχεθεί οδηγίες αναφορικά με τη διαδικασία εξυγίανσης και έχει ενημερωθεί η Φορολογική Διοίκηση για τις διαδοχικές τροποποιήσεις των σχετικών διατάξεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α.

Έναρξη ισχύος των νέων διατάξεων (άρ. 13 παρ. 2 ν.4446/2016)

Οι διατάξεις του έκτου κεφαλαίου του ΠτΚ, όπως αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 6 του Μέρους Πρώτου του ν. 4446/2016, εφαρμόζονται σε διαδικασίες στις οποίες η αίτηση επικύρωσης της συμφωνίας εξυγίανσης (κατ' άρθρο 104 ΠτΚ) κατατίθεται μετά την 22α-12-2016 (βλ. άρθρο 13 παρ. 2 περ. β ν. 4446/2016). Επί εκκρεμών διαδικασιών εξακολουθούν να ισχύουν και να εφαρμόζονται οι διατάξεις του ΠτΚ, ως είχαν πριν από την αντικατάστασή τους με το ν. 4446/2016 (βλ. άρθρο 13 παρ. 2 περ. δ ν.4446/2016). Ειδικά όμως η παρ. 11 του άρθρου 106β ΠτΚ (αναφορικά με τη δυνατότητα άπαξ τροποποίησης ήδη επικυρωθείσας συμφωνίας εξυγίανσης με μεταγενέστερη συμφωνία όλων των συμβαλλόμενων μερών) και η περ. γ της παρ. 3 του άρθρου 106γ ΠτΚ (αναφορικά με τη χορήγηση βεβαίωσης ενημερότητας για τις ρυθμιζόμενες με τη συμφωνία εξυγίανσης οφειλές υπό τον όρο τήρησης της συμφωνίας και σύμφωνα με τα προβλεπόμενα σε αυτή) εφαρμόζονται και στις εκκρεμείς κατά την 22α-12-2016 διαδικασίες εξυγίανσης, καθώς και σε διαδικασίες στις οποίες οι συμφωνίες εξυγίανσης έχουν ήδη επικυρωθεί κατά την ημερομηνία αυτή, αλλά δεν έχει ολοκληρωθεί η υλοποίησή τους (βλ. άρθρο 13 παρ. 2 περ. α ν. 4446/2016, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 15 παρ. 1 ν. 4491/2017).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β.

Βασικά θέματα της διαδικασίας εξυγίανσης

1. Κατάργηση του σταδίου ανοίγματος της διαδικασίας εξυγίανσης

Μετά το ν. 4446/2016 δεν προβλέπεται πλέον το στάδιο ανοίγματος της διαδικασίας εξυγίανσης, που περιελάμβανε την κατάθεση αίτησης και την έκδοση δικαστικής απόφασης για το άνοιγμα της διαδικασίας, με χορήγηση προθεσμίας για την επίτευξη συμφωνίας και την κατάθεση αυτής προς δικαστική επικύρωση. Εφεξής, η διαδικασία εξυγίανσης ολοκληρώνεται σε ένα στάδιο, που αρχίζει από την κατάθεση αίτησης για επικύρωση της ήδη συναφθείσας συμφωνίας εξυγίανσης, είτε μεταξύ πιστωτών και οφειλέτη, είτε μόνο μεταξύ πιστωτών (βλ. άρθρο 100 παρ. 1 και άρθρο 104 παρ. 1 ΠτΚ) και λήγει με την έκδοση δικαστικής απόφασης επ' αυτής.

2. Αναστολή λήψης – συνέχισης μέτρων

α) Αυτοδίκαιη (αυτόματη) αναστολή (άρ. 106 ΠτΚ)

Με το άρθρο 106 ΠτΚ προβλέπεται αυτοδίκαιη (δηλ. εκ του νόμου, χωρίς την προηγούμενη χορήγηση προληπτικών μέτρων από το δικαστήριο) αναστολή των ασφαλιστικών μέτρων και των μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης σε βάρος του οφειλέτη από την ημερομηνία κατάθεσης συμφωνίας εξυγίανσης προς επικύρωση, κατ' αντιστοιχία με τα προβλεπόμενα στο προϊσχύον δίκαιο (βλ. προϊσχύον άρθρο 106β παρ. 2 ΠτΚ, ΠΟΛ 1066/2016, Κεφ. ΙΙ.1.). Σύμφωνα με τη γραμματική διατύπωση του νόμου, για την επέλευση της αυτοδίκαιης αναστολής δεν αρκεί η

κατάθεση του δικογράφου της αίτησης, αλλά απαιτείται και η υποβολή της σχετικής συναφθείσας συμφωνίας προς επικύρωση.

Η ανωτέρω αναστολή εφαρμόζεται μια μόνο φορά για χρονικό διάστημα που αρχίζει από την κατάθεση της συμφωνίας εξυγίανσης προς επικύρωση και ισχύει μέχρι την έκδοση απόφασης από το πτωχευτικό δικαστήριο για την επικύρωση ή μη αυτής. Η έναρξη ισχύος της αυτοδίκαιης αναστολής σημειώνεται στο Μητρώο Πτωχεύσεων του άρ. 8 παρ. 3 ΠτΚ (βλ. τελευταίο εδάφιο της παρ. 1 του άρ. 106 ΠτΚ), όπου μπορεί να γίνει και ο σχετικός έλεγχος σε περίπτωση αμφιβολίας.

Το χρονικό διάστημα της αυτοδίκαιης αναστολής δεν μπορεί να υπερβαίνει τους τέσσερις (4) μήνες. Επισημαίνεται, ότι η χορήγηση αναστολής πέραν του τετραμήνου, μπορεί να διαταχθεί με δικαστική απόφαση ή προσωρινή διαταγή προληπτικών μέτρων, κατ' άρ. 106α ΠτΚ (βλ. κατωτέρω περίπτωση β της παρούσας ενότητας).

Η αυτοδίκαιη αναστολή:

- i. Καταλαμβάνει τόσο τα μέτρα εκτέλεσης (ατομικής και συλλογικής), εκκρεμή ή μη, όσο και τα ασφαλιστικά μέτρα, συμπεριλαμβανομένης της συντηρητικής κατάσχεσης και της εγγραφής υποθήκης ή προσημείωσης υποθήκης, εκτός αν με τα τελευταία επιδιώκεται η αποτροπή της απομάκρυνσης ή αφαίρεσης ή μετακίνησης κινητών πραγμάτων της επιχείρησης, τεχνολογικού ή εν γένει εξοπλισμού της, που δεν έχει συμφωνηθεί και ενέχει τον κίνδυνο απαξίωσης της επιχείρησης του οφειλέτη.
- ii. Ισχύει μόνο ως προς τον οφειλέτη κι όχι τα τυχόν συνυπόχρεα πρόσωπα. Αναστολή μέτρων αναφορικά με τα συνυπόχρεα πρόσωπα μπορεί να χορηγηθεί κατόπιν αιτήσεως οποιουδήποτε έχει έννομο συμφέρον με τη διαδικασία των προληπτικών μέτρων κατ' άρ. 106α ΠτΚ.
- iii. Καταλαμβάνει απαιτήσεις που έχουν γεννηθεί έως την υποβολή της αίτησης επικύρωσης της συμφωνίας εξυγίανσης. Ειδικότερα για τις οφειλές στη Φορολογική Διοίκηση κρίσιμος είναι ο χρόνος γέννησης ή αναγωγής των οφειλών αυτών και όχι ο χρόνος έκδοσης του νόμιμου τίτλου ή καταχώρισής του στα βιβλία εισπρακτέων εσόδων (χρόνος βεβαίωσης).

Υπενθυμίζεται ότι στα μέτρα που αναστέλλονται αυτοδίκαια δεν περιλαμβάνεται η αίτηση ποινικής δίωξης, καθώς αυτή αφορά στη δίωξη ποινικού αδικήματος και δεν αποτελεί μέτρο ικανοποίησης των απαιτήσεων του Δημοσίου.

Σε περίπτωση που η Φορολογική Διοίκηση έχει λάβει μέτρα σε βάρος του οφειλέτη κατά το χρονικό διάστημα από την κατάθεση της συμφωνίας εξυγίανσης προς επικύρωση έως την κοινοποίηση αυτής, δηλαδή κατά το χρονικό διάστημα που δεν είχε λάβει ακόμα γνώση της αυτοδίκαιης εκ του νόμου αναστολής, τα μέτρα αυτά αίρονται, καθώς η λήψη αυτών έγινε κατά παράβαση του νόμου (σχετικές οι γνωμοδοτήσεις υπ' αριθ. 185/2014-ΠΟΛ 1187/31-7-2014, και 191/2014 της Α' Τακτικής Ολομέλειας του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους -εφεξής Ν.Σ.Κ.-, που έχουν γίνει δεκτές από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (εφεξής Γ.Γ.Δ.Ε.) και υπ' αριθ. 241/2016 της Α' Τακτικής Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ, που έχει γίνει δεκτή από το Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., και αναφέρονται σε εκ του νόμου απαγόρευση λήψης μέτρων βάσει άλλων διατάξεων).

Η ανωτέρω θέση έχει υιοθετηθεί και στην αντίστοιχη περίπτωση της αυτοδίκαιης αναστολής μέτρων στο πλαίσιο της διαδικασίας ρύθμισης οφειλών υπερχρεωμένων φυσικών προσώπων του ν. 3869/2010 (βλ. σχετική εγκύκλιο οδηγία ΠΟΛ 1036/2016).

Τέλος επισημαίνεται ότι κατά το χρονικό διάστημα της αυτοδίκαιης αναστολής κατ' άρθρο 106 ΠτΚ απαγορεύεται αυτοδικαίως η διάθεση των ακινήτων και του εξοπλισμού της επιχείρησης του οφειλέτη.

β) Χορήγηση προληπτικών μέτρων από το δικαστήριο (άρ. 106α ΠτΚ)-

Μετά τη θέσπιση του νέου άρ. 106α ΠτΚ, το περιεχόμενο του οποίου αντιστοιχεί στο προϊσχύον άρ. 103 ΠτΚ, και λόγω των σοβαρών επιπτώσεων που επέρχονται στη διαδικασία είσπραξης των δημοσίων εσόδων από την αναστολή των μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης και των ασφαλιστικών μέτρων, παρατίθενται στη συνέχεια οι βασικοί κανόνες που διέπουν τη χορήγηση προληπτικών μέτρων.

Με το άρ. 106α ΠτΚ παρέχεται η δυνατότητα χορήγησης προληπτικών μέτρων από το δικαστήριο τόσο μετά την κατάθεση της αίτησης για επικύρωση της συμφωνίας εξυγίανσης όσο και πριν από αυτήν υπό τις ειδικές προϋποθέσεις της παρ. 6 του άρθρου αυτού. Επομένως διακρίνονται δύο περιπτώσεις:

Ι. Χορήγηση προληπτικών μέτρων μετά την κατάθεση αίτησης για επικύρωση συμφωνίας εξυγίανσης (παρ. 1 του άρ. 106α ΠτΚ)

Κατόπιν αίτησης οποιουδήποτε έχει έννομο συμφέρον, κατά κανόνα του οφειλέτη, μπορούν να διατάσσονται από το δικαστήριο με τη διαδικασία των ασφαλιστικών μέτρων, μετά την κατάθεση αίτησης για επικύρωση συμφωνίας εξυγίανσης, τόσο κατά τη διάρκεια του τετραμήνου της αυτοδίκαιης αναστολής όσο και μετά την πάροδο αυτού, τα προβλεπόμενα στο άρ. 10 ΠτΚ προληπτικά μέτρα, με σκοπό την επέκταση της αναστολής ως προς το περιεχόμενό της (όπως ενδεικτικά, το είδος των χορηγούμενων μέτρων ή/και την επέκταση αυτών σε συνυπόχρεα πρόσωπα) ή ως προς τη διάρκεια αυτής πέραν του τετραμήνου της αυτοδίκαιης αναστολής κατ' άρ. 106 ΠτΚ¹. Επομένως, το δικαστήριο μπορεί να χορηγήσει όποιο μέτρο κρίνει αναγκαίο για να αποτραπεί κάθε επιζήμια για τους πιστωτές μεταβολή της περιουσίας του οφειλέτη ή μείωση της αξίας της. Ενδεικτικά, τέτοια μέτρα μπορεί να είναι, εκτός από την αναστολή μέτρων εκτέλεσης ή και ασφαλιστικών μέτρων, η παράταση προθεσμιών εκπλήρωσης υποχρεώσεων (καταβολής) του οφειλέτη, η απαγόρευση συμψηφισμού κ.λπ.², εφόσον αυτά διατάσσονται ρητά από το δικαστήριο.

Από την απόφαση των προληπτικών μέτρων καταλαμβάνονται μόνο οι απαιτήσεις που έχουν γεννηθεί σε χρόνο πριν από την κατάθεση της αίτησης για επικύρωση της συμφωνίας εξυγίανσης. Ειδικότερα, όσον αφορά τις οφειλές προς το Δημόσιο, καταλαμβάνονται μόνο αυτές που γεννήθηκαν ή ανάγονται σε χρόνο πριν από την υποβολή αίτησης για επικύρωση συμφωνίας εξυγίανσης, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης του νόμιμου τίτλου και καταχώρισης αυτού στα βιβλία εισπρακτέων εσόδων. Εν προκειμένω επισημαίνεται, ότι υπό το προϊσχύον νομοθετικό καθεστώς (βλ. άρ. 103 ΠτΚ, ως ίσχυε πριν από την τροποποίησή του με τον ν. 4446/2016) ήταν δυνατή η χορήγηση προληπτικών μέτρων και για νεότερες απαιτήσεις σε εξαιρετικές περιπτώσεις.

¹ Βλ. Περάκη Ε., Πτωχευτικό Δίκαιο, 3η έκδοση 2017, σελ. 65

² Βλ. Ψυχομάνη Σπ., Πτωχευτικό Δίκαιο & Δίκαιο Ρύθμισης Οφειλών Υπερχρεωμένων Φυσικών Προσώπων, Ζ' έκδοση 2017, σελ. 111.

Μετά ταύτα, οι υπηρεσίες της Φορολογικής Διοίκησης κατά την αποστολή των απόψεών τους προς το Ν.Σ.Κ. για άσκηση παρέμβασης του Ελληνικού Δημοσίου κατά τη συζήτηση της αίτησης των προληπτικών μέτρων απαιτείται να επισημαίνουν τυχόν ένταξη στην ανωτέρω αίτηση οφειλών που γεννήθηκαν κατά το χρονικό διάστημα από την κατάθεση της αίτησης για επικύρωση της συμφωνίας εξυγίανσης και μέχρι την κατάθεση της αίτησης για τη λήψη προληπτικών μέτρων, ώστε η αναστολή που διατάσσεται από το δικαστήριο να μην επεκτείνεται σε αυτές.

Τα προληπτικά μέτρα που χορηγούνται κατ' άρ. 106α παρ. 1 ΠτΚ ισχύουν για όσο χρονικό διάστημα ορίζεται στην απόφαση που τα διέταξε και κατ' ανώτατο όριο μέχρι την έκδοση της απόφασης για επικύρωση της συμφωνίας εξυγίανσης. Τα μέτρα αυτά δεν καταλαμβάνουν κατ' αρχήν και τα συνυπόχρεα πρόσωπα, αλλά μόνο τον οφειλέτη. Είναι δυνατόν όμως, κατ' άρ. 106α παρ. 2 ΠτΚ, να διατάσσεται από το επιλαμβανόμενο της σχετικής αιτήσεως δικαστήριο η επέκταση των μέτρων υπέρ των εγγυητών ή λοιπών συνοφειλητών του οφειλέτη, εφόσον συντρέχει σπουδαίος επιχειρηματικός ή κοινωνικός λόγος (βλ. ενδεικτικά την υπ' αριθ. 20/2013 απόφαση Π.Πρ.Καβάλας, κατά την οποία «τότε μόνον συντρέχει σπουδαίος επιχειρηματικός λόγος, όταν η υπεγγυότητα και το αξιόχρεο της περιουσίας του εγγυητή είναι τέτοια, ώστε απαιτείται η προστασία του, προκειμένου να εξασφαλιστεί η χρηματοδότηση του οφειλέτη επί σκοπώ της διατήρησης της προοπτικής διάσωσης της επιχείρησής του»).

II. Χορήγηση προληπτικών μέτρων πριν από την κατάθεση αίτησης για επικύρωση συμφωνίας εξυγίανσης (παρ. 6 του άρ. 106α ΠτΚ)

Το δικαστήριο δύναται να διατάξει μετά από αίτηση του οφειλέτη ή πιστωτή τα προληπτικά μέτρα του άρ. 106 ΠτΚ καθώς και αυτά που προβλέπονται στο άρ. 10 ΠτΚ και πριν από την κατάθεση της αίτησης για επικύρωση συμφωνίας εξυγίανσης, εφόσον προσκομίζεται από τον αιτούντα έγγραφη δήλωση πιστωτών που εκπροσωπούν ποσοστό τουλάχιστον 20% του συνόλου των απαιτήσεων κατά του οφειλέτη ότι συμμετέχουν στις διαπραγματεύσεις για την επίτευξη συμφωνίας εξυγίανσης και συντρέχουν οι περιπτώσεις της επείγουσας περίπτωσης ή του επικείμενου κινδύνου κατά τα άρθρα 682 επ. Κ.Πολ.Δ., σύμφωνα με τις εκεί αναφερόμενες προϋποθέσεις.

Η εν λόγω αίτηση δημοσιεύεται στο Δελτίο Δικαστικών Δημοσιεύσεων του Ενιαίου Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης- Τομέας Ασφάλισης Νομικών (εφεξής Δ.Δ.Δ. του Ε.Φ.Κ.Α. – Τ.Α.Ν.).

Αναφορικά με τη δυνατότητα του Δημοσίου ως πιστωτή να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, σε περίπτωση που η χορήγησή της ζητηθεί από τον αιτούντα τη λήψη προληπτικών μέτρων για την εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης, παραπέμπουμε σε όσα αναφέρονται στην εγκύκλιο οδηγία ΠΟΛ 1066/2016, κεφάλαιο II 2 Α.

Τα εν λόγω προληπτικά μέτρα χορηγούνται μόνο μία φορά και ισχύουν μέχρι την κατάθεση της αίτησης επικύρωσης της συμφωνίας εξυγίανσης με ανώτατο χρονικό όριο έως τέσσερις μήνες από την έκδοση της απόφασης ή της προσωρινής διαταγής που τα διατάσσει, οπότε παύουν αυτοδικαίως να ισχύουν, απαγορεύεται δε η περαιτέρω παράταση της ισχύος τους.

Συνεπώς, εφιστάται η προσοχή στις αρμόδιες υπηρεσίες της Φορολογικής Διοίκησης να παρακολουθούν την εξέλιξη της διαδικασίας με ιδιαίτερη προσοχή, διότι ενδέχεται η παρέλευση του τετραμήνου να επέλθει σε χρόνο πριν από την ημερομηνία κατάθεσης αίτησης για επικύρωση συμφωνίας εξυγίανσης, οπότε και παύει η ισχύς της χορηγηθείσας αναστολής και είναι πλέον δυνατή η λήψη μέτρων. Υπενθυμίζεται ότι μετά την ημερομηνία κατάθεσης της συμφωνίας προς επικύρωση ισχύει η αυτοδίκαιη αναστολή μέτρων κατά το άρ. 106 ΠτΚ.

Η αίτηση για χορήγηση προληπτικών μέτρων, ανεξαρτήτως χρόνου κατάθεσής της (πριν ή μετά την κατάθεση αίτησης για επικύρωση της συμφωνίας εξυγίανσης), συνοδεύεται συνήθως από αίτημα χορήγησης προσωρινής διαταγής, τα αποτελέσματα της οποίας επέρχονται από την ημερομηνία έκδοσής της έναντι κάθε τρίτου πιστωτή κατ' άρ. 691 παρ. 2 Κ.Πολ.Δ. σε συνδυασμό με το άρ. 700 παρ. 3 Κ.Πολ.Δ., χωρίς μάλιστα να ενδιαφέρει η καλή ή κακή πίστη αυτού (βλ. ενδεικτικά Μ.Πρωτ.Πειρ. 1084/2011, Μ.Πρωτ.Θεσ 39/2013, Μ.Πρωτ.Θεσ 22262/2013).

Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται σε συμμόρφωση προς το περιεχόμενο των προσωρινών διαταγών, σύμφωνα με τα άρ. 95 του Συντάγματος και 1 ν. 3068/2002 (βλ. τις υπ' αριθ. 60/2006, 15/2007, 7/2009, 75/2009, 106/2009 αποφάσεις του Τριμελούς Συμβουλίου του ΣτΕ του άρ. 2 ν. 3068/2002, καθώς και την υπ' αριθ. 341/2014 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., αναφορικά με τη δεσμευτική ισχύ της προσωρινής διαταγής) και συνεπώς οφείλει να απέχει από τη λήψη μέτρων εις βάρος του οφειλέτη της, διαφορετικά οι πράξεις που επιχειρούνται εις βάρος του κατά τη διάρκεια ισχύος της προσωρινής διαταγής είναι δικονομικά άκυρες και δύνανται να ακυρώνονται δικαστικά κατόπιν ασκήσεως ανακοπής εναντίον τους, κατά τα άρ. 933 επ. και 159 περ. 1 Κ.Πολ.Δ. (βλ. ανωτέρω Μ.Πρωτ.Θεσ 39/2013, Μ.Πρωτ.Πειρ. 1084/2011).

Σε περίπτωση δε που η Φορολογική Διοίκηση λάβει μέτρα κατά του οφειλέτη της, κατά το χρονικό διάστημα από την έκδοση της προσωρινής διαταγής μέχρι τη λήψη γνώσης αυτής, υφίσταται νόμιμο έρεισμα να τα άρει οίκοθεν, μόλις πληροφορηθεί την ύπαρξη της αναστολής, στο πλαίσιο της υποχρέωσής της προς συμμόρφωση στο περιεχόμενο της προσωρινής διαταγής και για λόγους χρηστής διοίκησης δεδομένης της κατά τα ανωτέρω δικονομικής ακυρότητας των πράξεων αυτών.

Η κλήτευση του Δημοσίου στη δίκη προληπτικών μέτρων ή στη συζήτηση προσωρινής διαταγής δεν είναι υποχρεωτική, αλλά επαφίεται στην κρίση του δικαστηρίου, όπως ισχύει και για τους λοιπούς πιστωτές (βλ. παρ. 4 του άρ. 106α ΠτΚ).

Δεδομένου ότι δεν προβλέπεται υποχρεωτική εκ του νόμου κοινοποίηση στο Δημόσιο της αίτησης λήψης προληπτικών μέτρων, της δικαστικής απόφασης περί χορήγησης αυτών και της τυχόν εκδοθείσας προσωρινής διαταγής, απαιτείται, όπως οι αρμόδιες υπηρεσίες, μόλις λαμβάνουν γνώση με οποιονδήποτε τρόπο των ανωτέρω, προβαίνουν στην ίδια παρακολούθηση της διαδικασίας είτε μέσω του δικαστικού αντιπροσώπου του Ν.Σ.Κ. είτε μέσω ενημέρωσης από το Μητρώο Πτωχεύσεων του άρ. 8 παρ. 3 ΠτΚ, προκειμένου να απέχουν από τη λήψη μέτρων που καταλαμβάνονται από την αναστολή στο πλαίσιο της διαδικασίας λήψης προληπτικών μέτρων κατ' άρ. 106α ΠτΚ. Σε αντίθετη περίπτωση, όπως προβαίνουν στην άμεση λήψη μέτρων, προκειμένου να αποφευχθεί η καθυστέρηση της διαδικασίας είσπραξης δημοσίων εσόδων.

Υπενθυμίζεται ότι η υπηρεσία μας, ως αποδέκτης προς κοινοποίηση των διαβιβαστικών εγγράφων που αποστέλλονται από το Ν.Σ.Κ., αλλά και μέσω της ενημέρωσης που λαμβάνει από τα Δ.Δ.Δ. του Ε.Φ.Κ.Α.-Τ.Α.Ν., αποστέλλει άμεσα σχετική ενημέρωση στις υπηρεσίες της Φορολογικής Διοίκησης.

Ως προς τη διαμόρφωση της θέσης του Δημοσίου σχετικά με την άσκηση παρέμβασης στη δίκη της αίτησης για λήψη προληπτικών μέτρων, όπως και στη συζήτηση τυχόν αιτήματος προσωρινής διαταγής, παραπέμπουμε στο κεφάλαιο 4 της ΠΟΛ 1068/2013.

Κατά της απόφασης που διατάζει προληπτικά μέτρα ή κατά της προσωρινής διαταγής, μπορεί να ασκηθεί αίτηση ανάκλησης ή μεταρρύθμισης δια του Ν.Σ.Κ. κατόπιν σχετικής εισήγησης του Προϊσταμένου της αρμόδιας για την επιδίωξη της είσπραξης υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης (βλ. την αρμοδιότητα υπ' αριθ. 62 στο άρθρο 1 Απόφασης Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017 – ΦΕΚ Β' 2743/4-8-2017).

3. Απαιτούμενη πλειοψηφία πιστωτών για τη σύναψη της συμφωνίας εξυγίανσης (άρ. 100 ΠτΚ)

Με το άρ. 100 ΠτΚ εισάγεται για πρώτη φορά η δυνατότητα σύναψης συμφωνίας εξυγίανσης χωρίς τη σύμπραξη του οφειλέτη, μόνο μεταξύ των πιστωτών αυτού, με την προϋπόθεση ότι αυτός βρίσκεται σε παύση πληρωμών κατά το χρόνο σύναψης της συμφωνίας. Η συνδρομή της προϋπόθεσης αυτής κρίνεται από το δικαστήριο κατά τη συζήτηση της αίτησης επικύρωσης της συμφωνίας. Επομένως, την πρωτοβουλία για την εκκίνηση της διαδικασίας εξυγίανσης μπορεί να την έχει οποιοσδήποτε πιστωτής.

Το ποσοστό των πιστωτών που απαιτείται να συμβληθούν στη συμφωνία εξυγίανσης, ώστε να επικυρωθεί αυτή από το δικαστήριο, ορίζεται σε 60% του συνόλου των απαιτήσεων, στο οποίο περιλαμβάνεται και το 40% των εμπραγμάτως ή με προσημείωση υποθήκης εξασφαλισμένων απαιτήσεων. Τα ποσοστά αυτά υπολογίζονται με βάση κατάσταση πιστωτών που επισυνάπτεται στη συμφωνία εξυγίανσης και η οποία δεν μπορεί να φέρει ημερομηνία προγενέστερη των τριών (3) μηνών από την ημερομηνία υποβολής της συμφωνίας προς επικύρωση στο δικαστήριο. Η κατάσταση πρέπει να περιλαμβάνει όλους τους πιστωτές που είχαν απαιτήσεις κατά την ανωτέρω ημερομηνία, ακόμη και μη ληξιπρόθεσμες. Οι μόνοι πιστωτές που δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό των προαναφερθεισών πλειοψηφιών είναι αυτοί των οποίων οι απαιτήσεις δεν θίγονται από τη συμφωνία εξυγίανσης, κατ' ανάλογη εφαρμογή του άρ. 116 παρ. 3 ΠτΚ, δηλαδή αυτοί των οποίων οι απαιτήσεις διατηρούν ακέραιη τη νομική τους κατάσταση και μετά την έκδοση της δικαστικής απόφασης για επικύρωση της συμφωνίας εξυγίανσης. Για τη διατήρηση της ακεραιότητας της νομικής κατάστασης μιας απαίτησης δεν αρκεί η απλή αναφορά στην πλήρη και ολοσχερή εξόφλησή της, εάν η απαίτηση αυτή θίγεται από κάποιον όρο της συμφωνίας με οποιονδήποτε τρόπο, όπως ενδεικτικά όταν προβλέπεται χορήγηση περιόδου χάριτος, τμηματική αποπληρωμή, άρση μέτρων, εξάλειψη βαρών, αλλαγή υποθηκικής σειράς, απαγόρευση συμψηφισμού κ.λπ.

Επομένως, σε περίπτωση που διαπιστώνεται ότι δεν έχουν υπολογιστεί στο σύνολο των απαιτήσεων, επί του οποίου διαμορφώνεται η πλειοψηφία για τη σύναψη συμφωνίας εξυγίανσης, οι απαιτήσεις του Δημοσίου που θίγονται με οποιονδήποτε τρόπο κατά τα

ανωτέρω, ο ισχυρισμός αυτός πρέπει να προβάλλεται τεκμηριωμένα στις απόψεις της αρμόδιας υπηρεσίας προς το Ν.Σ.Κ., στο πλαίσιο άσκησης κύριας παρέμβασης στη δίκη επικύρωσης της συμφωνίας.

Αναφορικά με τη συνημμένη κατάσταση πιστωτών και τις περιλαμβανόμενες σε αυτήν απαιτήσεις, διακρίνονται δύο περιπτώσεις:

i) Όταν η συμφωνία συνάπτεται από τον οφειλέτη και τους πιστωτές του, οι απαιτήσεις πρέπει να προκύπτουν από τα βιβλία του οφειλέτη ή να έχουν αναγνωρισθεί ή να έχουν πιθανολογηθεί με απόφαση δικαστηρίου οποιουδήποτε βαθμού δικαιοδοσίας, ακόμη και με τη διαδικασία των ασφαλιστικών μέτρων.

ii) Όταν η συμφωνία συνάπτεται χωρίς τη σύμπραξη του οφειλέτη, μόνο από τους πιστωτές του, οι απαιτήσεις πρέπει να προκύπτουν από δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις του οφειλέτη, εφόσον υπάρχουν, ή από τα βιβλία και στοιχεία του ίδιου ή των συμβαλλομένων πιστωτών ή να έχουν αναγνωρισθεί με απόφαση δικαστηρίου οποιουδήποτε βαθμού δικαιοδοσίας, ακόμη και με τη διαδικασία των ασφαλιστικών μέτρων.

Σε περίπτωση που διαπιστωθεί απόκλιση μεταξύ των απαιτήσεων του Δημοσίου που εμφανίζονται στη συνημμένη κατάσταση και των στοιχείων που τηρεί η Φορολογική Διοίκηση, πρέπει αυτή να επισημαίνεται στη σχετική εισήγηση αυτής στο πλαίσιο της άσκησης κύριας παρέμβασης. Εάν δε η απόκλιση αυτή οφείλεται σε εκκρεμείς φορολογικούς ελέγχους, από τους οποίους αναμένεται να βεβαιωθούν ποσά απροσδιόριστου ύψους, η εν λόγω εκκρεμότητα τίθεται υπόψη του δικαστηρίου.

4. Κατάθεση αίτησης επικύρωσης συμφωνίας (άρ. 104 ΠτΚ)

Με την παρ. 1 του άρθρου 104 ΠτΚ προβλέπεται ότι η αίτηση για επικύρωση της επιτευχθείσας συμφωνίας εξυγίανσης κατατίθεται στο αρμόδιο πτωχευτικό δικαστήριο είτε από τον οφειλέτη είτε από συμβαλλόμενο πιστωτή του, σε περίπτωση που η συμφωνία εξυγίανσης συνάπτεται μεταξύ οφειλέτη και πιστωτών, ενώ, στην περίπτωση που η συμφωνία συνάπτεται μόνο μεταξύ πιστωτών, κατατίθεται από οιονδήποτε συμβαλλόμενο πιστωτή.

Περαιτέρω, στην παρ. 3 του άρθρου 104 ΠτΚ προβλέπονται τα έγγραφα που πρέπει να συνοδεύουν την αίτηση επί ποινή απαραδέκτου, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και η βεβαίωση της αρμόδιας οικονομικής υπηρεσίας για τα χρέη του οφειλέτη προς το Δημόσιο. Η εν λόγω βεβαίωση χορηγείται στον οφειλέτη από τον κατά περίπτωση αρμόδιο για την επιδίωξη είσπραξης της οφειλής Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικού Κέντρου ή τον Προϊστάμενο της Επιχειρησιακής Μονάδας Είσπραξης (βλ. την αρμοδιότητα υπ' αριθ. 87 στο άρθρο 1 Απόφασης Διοικητή Α.Α.Δ.Ε Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017-ΦΕΚ Β'2743/4-8-2017 και την περ. 38 Απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε. Δ.ΟΡΓ.Δ 1186555 ΕΞ 2016 – ΦΕΚ Β'4447/30-12-2016 «Πιστοποιητικά και βεβαιώσεις που εκδίδουν οι Δ.Ο.Υ.», η οποία αναφέρεται στην αντίστοιχη βεβαίωση του προϊσχύοντος δικαίου κατ' άρθρο 100 παρ. 2 ΠτΚ). Στην περίπτωση που η αίτηση για επικύρωση συμφωνίας εξυγίανσης υποβάλλεται από πιστωτή, την εν λόγω βεβαίωση παρέχει αυτοβούλως ο οφειλέτης στον πιστωτή ή στον διορισθέντα εμπειρογνώμονα, άλλως, σε περίπτωση άρνησής του, διατάσσεται από το δικαστήριο να την προσκομίσει στο διορισθέντα εμπειρογνώμονα (βλ. άρθρο 104 παρ. 4 ΠτΚ). Δεδομένων των ανωτέρω, τόσο ο πιστωτής όσο και ο διορισθείς εμπειρογνώμονας δεν

νομιμοποιούνται να αιτηθούν την χορήγηση της εν λόγω βεβαίωσης από τις υπηρεσίες της Φορολογικής Διοίκησης, ακόμη κι αν επικαλεστούν ότι η παράλειψη προσκόμισης αυτής επιφέρει κατά νόμο την απόρριψη της αίτησης ως απαράδεκτης, ισχυουσών των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου κατ' άρ. 17 ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Αναφορικά με το περιεχόμενο της εν λόγω βεβαίωσης παραπέμπουμε στην ΠΟΛ 1068/2013, κεφάλαιο 2, και υπενθυμίζουμε ότι αναλυτικές οδηγίες και αντίστοιχες διευκρινίσεις για το θέμα της χορήγησης βεβαίωσης οφειλών έχουν παρασχεθεί στην εγκύκλιο οδηγία ΠΟΛ 1036/2016, κεφάλαιο Β, σχετικά με το χειρισμό υποθέσεων υπαγωγής οφειλετών στις διατάξεις του ν. 3869/2010, στις οποίες επίσης προβλέπεται χορήγηση βεβαίωσης οφειλών.

Σε περίπτωση σύναψης συμφωνίας μόνο μεταξύ πιστωτών, η οποία προϋποθέτει σύμφωνα με την παρ.1 του άρ. 100 ΠτΚ παύση πληρωμών του οφειλέτη, στα έγγραφα της παρ. 3 του άρ. 104 ΠτΚ προστίθεται επί ποινή απαραδέκτου και η συνυποβολή αίτησης για κήρυξη του οφειλέτη σε πτώχευση.-

5. Μεταβίβαση επιχείρησης στο πλαίσιο διαδικασίας εξυγίανσης (άρ. 106δ ΠτΚ)

Στο άρ. 106δ ΠτΚ, όπως και στο προϊσχύον άρ. 106θ, περιέχονται ειδικές διατάξεις για την περίπτωση που η συμφωνία εξυγίανσης προβλέπει την ολική ή μερική μεταβίβαση της επιχείρησης.

Η μεταβίβαση της επιχείρησης μπορεί να αποτελεί περιεχόμενο της συμφωνίας εξυγίανσης ή να συνάπτεται σε εκτέλεση σχετικού όρου αυτής, με χωριστή μεταγενέστερη σύμβαση.

Με τη σχετική σύμβαση μεταβιβάζεται στον αποκτώντα ολόκληρο το ενεργητικό της επιχείρησης ή μέρος αυτού και ενδεχομένως, εάν προβλέπεται ρητά στη συμφωνία, μέρος των χρεών, ενώ οι λοιπές υποχρεώσεις κατά περίπτωση εξοφλούνται από το τίμημα της πώλησης της επιχείρησης ή του μέρους αυτής, διαγράφονται ή, στην περίπτωση μεταβίβασης μέρους της επιχείρησης, παραμένουν ως υποχρεώσεις του οφειλέτη ή κεφαλαιοποιούνται. Επισημαίνεται ότι εν προκειμένω δεν εφαρμόζεται το άρ. 479 ΑΚ (αναδοχή χρέους σε περίπτωση μεταβίβασης ομάδας περιουσίας), όπως προκύπτει από την παρ. 5 του άρ. 106δ ΠτΚ σε συνδυασμό με το άρ. 178 ΠτΚ.

Περαιτέρω, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 1 του άρ. 106δ ΠτΚ, για τη σύμβαση μεταβίβασης επιχείρησης εφαρμόζονται αναλογικά οι διατάξεις των άρ. 133 («Φορολογικές διευκολύνσεις») και 134 («Περιορισμός δικαιωμάτων και αμοιβών») ΠτΚ. Σε περίπτωση επομένως ύπαρξης ακινήτων, που αποτελούν στοιχεία του μεταβιβαζόμενου ενεργητικού της επιχείρησης, δεν απαιτείται η προσκόμιση αποδεικτικού ενημερότητας για τη σύναψη της σχετικής συμβολαιογραφικής πράξης μεταβίβασης.

Επισημαίνεται ότι συμφωνία εξυγίανσης που έχει συναφθεί μόνο από πιστωτές και προβλέπει τη μεταβίβαση επιχείρησης μπορεί να επικυρωθεί, μόνο εάν δεν έχει ασκηθεί κύρια παρέμβαση από τον οφειλέτη κατά της αποδοχής της αίτησης επικύρωσης αυτής (βλ. την περ. ε' της παρ. 2 του άρ. 106β ΠτΚ).

Ο νόμος παρέχει τη δυνατότητα στα συμβαλλόμενα μέρη να τροποποιήσουν τη συμφωνία εξυγίανσης κατά το μέρος που αφορά στους όρους μεταβίβασης της επιχείρησης ή μέρους αυτής,

μέχρι όμως τη συζήτηση της αίτησης για την επικύρωσή της και εφόσον έχουν μεταβληθεί τα στοιχεία του μεταβιβαζόμενου ενεργητικού και προσκομίζεται με τις προτάσεις συμπληρωματική έκθεση του ορισθέντος εμπειρογνώμονα επί των τροποποιούμενων όρων, ενώ για την τροποποίηση ήδη επικυρωθείσας συμφωνίας ισχύουν τα κατωτέρω αναφερόμενα στην ενότητα 6.δ του παρόντος κεφαλαίου.

Κατόπιν των ανωτέρω, σε περίπτωση που σε συμφωνία εξυγίανσης προβλέπεται μεταβίβαση επιχείρησης, συνιστάται να εξετάζονται, για την άσκηση ή μη παρέμβασης του Δημοσίου στη δίκη επικύρωσης συμφωνίας εξυγίανσης, ενδελεχώς και συνδυαστικά όλοι οι όροι που προβλέπονται στη συμφωνία και όχι μόνο αυτοί που αφορούν την αποπληρωμή των οφειλών προς το Δημόσιο, καθώς ενδέχεται να επηρεάζουν ή ακόμα και να εξαλείφουν πλήρως τα δικαιώματά του (όπως, ενδεικτικά, άρση κατάσχεσης επί κινητών και ακινήτων, εξάλειψη υποθήκης ή αλλαγή της υποθηκικής σειράς κ.ά.). Επισημαίνεται δε, ότι, σε περίπτωση που οι απαιτήσεις του Δημοσίου προβλέπεται να ικανοποιηθούν μόνον εκ του τιμήματος της μεταβίβασης, υφίσταται κίνδυνος διαγραφής ακόμα και βασικής οφειλής μεγάλου ύψους, με αποτέλεσμα την απώλεια δημοσίων εσόδων. Πλην των ανωτέρω, εφιστάται η προσοχή και ως προς τα προβλεπόμενα στη συμφωνία σχετικά με την τύχη των απαιτήσεων του Δημοσίου που θα βεβαιωθούν μελλοντικά μετά από έλεγχο σε ανέλεγκτες χρήσεις (συχνά αναφερομένων στο περιεχόμενο της συμφωνίας εξυγίανσης ως «μελλοντικές απαιτήσεις»), όπου δύναται να περιέχεται όρος π.χ. περί διαγραφής ή περιορισμού αυτών.

6. Επικύρωση της συμφωνίας εξυγίανσης – Δυνατότητα τροποποίησης αυτής (άρ. 106β ΠτΚ)

Επί του νέου άρ. 106β ΠτΚ («Επικύρωση της συμφωνίας εξυγίανσης»), το περιεχόμενο του οποίου αντιστοιχεί στο προϊσχύον άρ. 106ζ του ίδιου νόμου, επισημαίνονται τα ακόλουθα:

α) Προϋποθέσεις επικύρωσης της συμφωνίας (παρ. 1-3)

Στην παρ. 1 αυτού γίνεται παραπομπή στα προβλεπόμενα στο άρ. 100 ΠτΚ και ορίζεται ότι το δικαστήριο επικυρώνει τη συμφωνία εξυγίανσης, εφόσον η συμφωνία έχει υπογραφεί από τον οφειλέτη και πιστωτές ή μόνο από πιστωτές που εκπροσωπούν την εκεί οριζόμενη πλειοψηφία.

Στην παρ. 2 προβλέπονται οι προϋποθέσεις που απαιτείται να πληρούνται σωρευτικά, προκειμένου το δικαστήριο να επικυρώσει τη συμφωνία εξυγίανσης και αφορούν i) στην πιθανολόγηση από το δικαστήριο της βιωσιμότητας της επιχείρησης του οφειλέτη μετά την επικύρωση της συμφωνίας εξυγίανσης, ii) στην πιθανολόγηση από το δικαστήριο ότι δεν βλάπτεται η συλλογική ικανοποίηση των πιστωτών, iii) στη διαπίστωση του δικαστηρίου ότι δεν υπάρχει δόλος ή άλλη αθέμιτη πράξη ή κακόπιστη συμπεριφορά και ότι δεν συντρέχει παράβαση διατάξεων αναγκαστικού δικαίου και iv) στη διαπίστωση του δικαστηρίου ότι τηρείται η αρχή της ισότιμης μεταχείρισης των πιστωτών.

Σε περίπτωση που οι υπηρεσίες της Φορολογικής Διοίκησης, κατά την εξέταση των όρων της συμφωνίας, διαπιστώσουν τη μη πλήρωση έστω και μιας εκ των ανωτέρω προϋποθέσεων, την τήρηση των οποίων προέβλεπαν και οι προϊσχύουσες διατάξεις,

συνιστάται να προβαίνουν σε σχετική επισήμανση κατά τη διατύπωση των απόψεών τους προς το Ν.Σ.Κ. για άσκηση παρέμβασης του Ελληνικού Δημοσίου κατά τη συζήτηση της αίτησης επικύρωσης συμφωνίας εξυγίανσης (βλ. ΠΟΛ 1068/2013 κεφάλαιο 4.2.1).

Εκτός των ανωτέρω προϋποθέσεων, εισάγεται με την περ. ε της παρ. 2 του άρ. 106β ΠτΚ, ως προϋπόθεση επικύρωσης της συμφωνίας εξυγίανσης και η παροχή συναίνεσης του οφειλέτη, στην περίπτωση που η συμφωνία έχει συναφθεί μόνο από πιστωτές του που εκπροσωπούν την κατά το άρ. 100 ΠτΚ οριζόμενη πλειοψηφία. Η εν λόγω συναίνεση τεκμαίρεται κατά το νόμο σε περίπτωση μη άσκησης παρέμβασης του οφειλέτη έως την ημερομηνία συζήτησης της αίτησης επικύρωσης. Υπό προϋποθέσεις, που ορίζονται στο τελευταίο εδάφιο της παρ. 2 του άρ. 106β ΠτΚ, προβλέπεται η δυνατότητα επικύρωσης συμφωνίας εξυγίανσης μεταξύ πιστωτών, παρά την άσκηση κύριας παρέμβασης από τον οφειλέτη.

Αναφορικά με τη μη εξέταση από το δικαστήριο της βιωσιμότητας της επιχείρησης του οφειλέτη κατά την παρ. 3 του άρ. 106β ΠτΚ, παραπέμπουμε στην ΠΟΛ 1066/2016 κεφάλαιο Β.ΙΙ. ως προς τις ομοίου περιεχομένου διατάξεις του προϊσχύοντος άρ. 106ζ ΠτΚ.

β) Ορισμός ειδικού εντολοδόχου (παρ. 6)

Σύμφωνα με την παρ. 6 του άρ. 106β ΠτΚ το δικαστήριο δύναται, μετά από αίτηση του οφειλέτη ή πιστωτή, να ορίσει στην απόφαση που επικυρώνει τη συμφωνία εξυγίανσης ή σε μεταγενέστερη απόφασή του ειδικό εντολοδόχο, προκειμένου αυτός να προβεί σε συγκεκριμένες ειδικές πράξεις, οι οποίες ορίζονται με την ίδια απόφαση, όπως η διαφύλαξη της περιουσίας του οφειλέτη, η επίβλεψη της εκτέλεσης της συμφωνίας εξυγίανσης κ.ά. Σημειώνεται ότι η δυνατότητα διορισμού εντολοδόχου προβλεπόταν και στις προϊσχύουσες διατάξεις (βλ. προϊσχύον αρ. 102 παρ. 6 ΠτΚ).

γ) Δημοσιότητα (παρ. 7) - Ένδικα μέσα (παρ. 8-10)

Όπως προβλεπόταν και στο προϊσχύον άρ. 106ζ ΠτΚ, η επικυρωτική απόφαση, καθώς και αυτή που απορρίπτει την αίτηση επικύρωσης, δημοσιεύονται στο Γ.Ε.ΜΗ. και στο Δ.Δ.Δ. του Ε.Φ.Κ.Α.-Τ.Α.Ν. (βλ. παρ. 7 του άρ. 106β ΠτΚ). Εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την προαναφερθείσα δημοσίευση δύναται να ασκηθεί τριτανακοπή κατά της επικυρωτικής απόφασης από πρόσωπο που δεν είχε κλητευθεί νομίμως και δεν παρέστη κατά τη συζήτηση της αίτησης επικύρωσης (βλ. παρ. 8 του άρ. 106β ΠτΚ). Αντίθετα, δεν είναι δυνατή η άσκηση έφεσης κατά της επικυρωτικής απόφασης, καθώς σύμφωνα με την παρ. 10 του άρ. 106β ΠτΚ σε έφεση υπόκειται μόνο η απόφαση που απορρίπτει αίτηση για επικύρωση συμφωνίας εξυγίανσης. Υπενθυμίζεται ότι ομοίου περιεχομένου διατάξεις σχετικά με τη δυνατότητα άσκησης ενδίκων μέσων ίσχυαν και πριν από τον ν. 4446/2016 (βλ. ΠΟΛ 1068/2013, κεφάλαιο 7).

δ) Τροποποίηση επικυρωθείσας συμφωνίας (παρ. 11)

Με τη νέα διάταξη της παρ. 11 του άρ. 106β ΠτΚ εισάγεται η δυνατότητα να τροποποιηθεί μόνο μια φορά η επικυρωθείσα συμφωνία εξυγίανσης με μεταγενέστερη συμφωνία όλων των συμβαλλομένων μερών. Η αίτηση προς επικύρωση της τροποποιητικής συμφωνίας κατατίθεται στο αρμόδιο δικαστήριο από τον οφειλέτη ή από οποιονδήποτε συμβαλλόμενο πιστωτή. Το δικαστήριο επικυρώνει την τροποποιηθείσα συμφωνία εξυγίανσης υπό τις εξής προϋποθέσεις,

που απαιτείται να συντρέχουν σωρευτικά: i) η τροποποίηση αφορά το χρόνο και τον τρόπο αποπληρωμής των οφειλών ή το είδος των εκατέρωθεν παροχών, ii) δεν επηρεάζονται οι όροι αποπληρωμής των απαιτήσεων που αφορούν τους μη συμβαλλόμενους πιστωτές και iii) δεν θίγονται οι αρχές της ίσης μεταχείρισης και της συλλογικής ικανοποίησης των πιστωτών, συμβαλλομένων και μη.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, το Δημόσιο, ως συμβαλλόμενος πιστωτής σε επικυρωθείσα συμφωνία εξυγίανσης, δύναται να συμμετάσχει σε τροποποίηση αυτής. Σχετικά με τη διαδικασία που ακολουθείται στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται αναλογικά τα ισχύοντα για τη συμμετοχή του Δημοσίου σε συμφωνία εξυγίανσης (βλ. ΠΟΛ 1068/2013 κεφάλαιο 6 και κατωτέρω κεφάλαιο Γ.2 της παρούσας). Αναφορικά με τη διαμόρφωση της θέσης του Δημοσίου επί των σχετικών αιτήσεων, επισημαίνεται ότι δεν δύναται να γίνει δεκτό αίτημα περί τροποποίησης όρου που αφορά το Δημόσιο, πέραν των περιοριστικά αναφερόμενων στην περ. α της παρ. 11 του άρ. 106β ΠτΚ, ήτοι το Δημόσιο δεν συμφωνεί, σε περίπτωση που το αίτημα αφορά π.χ. στην ένταξη και άλλων οφειλών πέραν αυτών που έχουν υπαχθεί στην αρχική συμφωνία, στην επέκταση των αποτελεσμάτων της συμφωνίας και στα συνυπεύθυνα πρόσωπα, στη χορήγηση αποδεικτικού ενημερότητας με ειδικούς όρους κατά παράβαση των οριζόμενων στις οικείες διατάξεις, στην άρση μέτρων, στην εξάλειψη ή τροποποίηση όρου περί διαλυτικής αίρεσης σε περίπτωση μη εκπλήρωσης όρων της συμφωνίας κ.λπ. Πέραν των ανωτέρω, σημειώνεται ότι το Δημόσιο, κατά την εξέταση αιτήσεων περί συμμετοχής στην τροποποίηση επικυρωμένης συμφωνίας, απαιτείται να ελέγχει επιπλέον και τη συνδρομή της προϋπόθεσης που προβλέπεται στην περ. γ της παρ. 11 του άρ. 106β ΠτΚ και να μην συμφωνεί π.χ., σε περίπτωση που άλλοι πιστωτές, αν και βρίσκονται στην ίδια προνομιακή θέση με το Δημόσιο, προβλέπεται να ικανοποιηθούν με καλύτερους όρους (όπως π.χ. μικρότερο αριθμό δόσεων σε συνάρτηση με το ύψος των οφειλών, μικρότερο ποσοστό απαλλαγής προσαυξήσεων κ.λπ).

Στη δίκη της αίτησης επικύρωσης της τροποποιητικής συμφωνίας εξυγίανσης δύναται να ασκηθεί μόνο κύρια παρέμβαση από οποιονδήποτε έχει έννομο συμφέρον, επομένως και από το Δημόσιο, σε περίπτωση που δεν είναι συμβαλλόμενο μέρος και προκύπτει ότι από τους όρους που τροποποιούν την αρχική συμφωνία τίθεται ζήτημα παράβασης των προϋποθέσεων που προβλέπονται στην παρ. 11 του άρ. 106β ΠτΚ. Σημειώνεται ότι αποκλείεται η άσκηση τριτανakoπής και οποιουδήποτε άλλου ένδικου μέσου, με εξαίρεση τη δυνατότητα άσκησης έφεσης κατά της απόφασης που απορρίπτει αίτηση τροποποίησης συμφωνίας εξυγίανσης.

Υπενθυμίζεται (βλ. κεφάλαιο Α) ότι οι διατάξεις της παρ. 11 του άρ. 106β ΠτΚ εφαρμόζονται και στις εκκρεμείς κατά την 22α-12-2016 διαδικασίες εξυγίανσης, καθώς και σε διαδικασίες στις οποίες οι συμφωνίες εξυγίανσης έχουν ήδη επικυρωθεί κατά την ημερομηνία αυτή, αλλά δεν έχει ολοκληρωθεί η υλοποίησή τους (βλ. άρ. 13 παρ. 2 περ. α ν. 4446/2016, όπως αντικαταστάθηκε με το άρ. 15 παρ. 1 ν. 4491/2017).

7. Αποτελέσματα επικύρωσης της συμφωνίας εξυγίανσης (άρ. 106γ ΠτΚ)

Αναφορικά με τις συνέπειες της δικαστικής επικύρωσης συμφωνίας εξυγίανσης σύμφωνα με το νέο άρ. 106γ ΠτΚ, όπως αντικαταστάθηκε με τον ν. 4446/2016, επισημαίνονται τα εξής:

α) Δέσμευση του συνόλου των πιστωτών, συμβαλλομένων και μη

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρ. 106γ ΠτΚ, όπως αντικαταστάθηκε εκ νέου με την παρ. 7 του άρ. 14 ν. 4491/2017, η δικαστικά επικυρωθείσα συμφωνία εξυγίανσης δεσμεύει και τους μη συμβαλλόμενους πιστωτές ως προς τις απαιτήσεις τους που ρυθμίζονται από αυτή, υπό την προϋπόθεση όμως ότι γεννήθηκαν πριν από την ημερομηνία έκδοσης της επικυρωτικής απόφασης. Επομένως, στις περιπτώσεις που το Δημόσιο δεν είναι συμβαλλόμενο μέρος σε συμφωνία εξυγίανσης, η Φορολογική Διοίκηση, για τον εντοπισμό των οφειλών που καταλαμβάνονται από αυτήν, πρέπει να εφαρμόζει τους όρους της συμφωνίας λαμβάνοντας υπ' όψιν τον ανωτέρω νομοθετικό περιορισμό. Διευκρινίζεται και στο σημείο αυτό, ότι ως χρόνος γένεσης των απαιτήσεων του Δημοσίου νοείται ο χρόνος στον οποίο ανάγονται οι σχετικές υποχρεώσεις του οφειλέτη (επιχείρησης), ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης του οικείου νόμιμου τίτλου ή καταχώρησης αυτού στα βιβλία εισπρακτέων εσόδων.

Υπενθυμίζεται ότι η αντίστοιχη διάταξη της παρ. 1 του προϊσχύοντος άρ. 106η ΠτΚ προέβλεπε ως κρίσιμο χρόνο για την υπαγωγή των απαιτήσεων των μη συμβαλλομένων πιστωτών στο πεδίο εφαρμογής της συμφωνίας το άνοιγμα της διαδικασίας, δηλαδή την ημερομηνία έκδοσης της απόφασης κατά το προϊσχύον άρ. 101 ΠτΚ ή, σε περίπτωση άμεσης επικύρωσης συμφωνίας εξυγίανσης (προϊσχύον άρ. 106β ΠτΚ), την ημερομηνία έκδοσης της σχετικής απόφασης. Δεδομένου ότι στις ισχύουσες διατάξεις του ΠτΚ δεν προβλέπεται πλέον δικαστικό στάδιο «ανοίγματος» της διαδικασίας εξυγίανσης, προσαρμόστηκε αντιστοίχως και ο εν λόγω νομοθετικός περιορισμός αναφορικά με τις απαιτήσεις των μη συμβαλλομένων πιστωτών.

Αναφορικά με την εφαρμογή του ανωτέρω νομοθετικού περιορισμού (όπως ίσχυε πριν από τον ν. 4446/2016) για την ερμηνεία δικαστικά επικυρωθείσας συμφωνίας εξυγίανσης από τη Φορολογική Διοίκηση έχει εκδοθεί η υπ' αριθ. 55/2016 (Α' Τμήμα Ν.Σ.Κ.) γνωμοδότηση, η οποία έχει γίνει δεκτή από το Γ.Γ.Δ.Ε. (βλ. επίσης ενδεικτικά ΕφΠειρ. 437/2015).

β) Επέκταση ή μη της ισχύος της συμφωνίας σε συνυπόχρεα πρόσωπα

Με την παρ. 2 του νέου άρ. 106γ ΠτΚ αντικαταστάθηκε ο κανόνας της προϊσχύουσας παρ. 2 του άρ. 106η ΠτΚ, κατά την οποία (προϊσχύουσα διάταξη) η επικύρωση συμφωνίας εξυγίανσης δεν έχει κατ' αρχήν επίπτωση στην ευθύνη των εγγυητών και των εις ολόκληρον ευθυνόμενων προσώπων καθώς και στις ασφάλειες τρίτων, εκτός αν στη συμφωνία εξυγίανσης περιλαμβάνεται αντίθετος όρος (βλ. ΠΟΛ 1068/2013, κεφάλαιο 8 α). Με τη νέα διάταξη του πρώτου εδαφίου της παρ. 2 του άρ. 106γ ΠτΚ ορίζεται ότι: **«Τα δικαιώματα των πιστωτών κατά των εγγυητών και συνοφειλετών εις ολόκληρον του οφειλέτη, καθώς και τα υφιστάμενα δικαιώματα τους σε περιουσιακά αντικείμενα τρίτων, περιορίζονται στο ίδιο ποσό με την απαίτηση κατά του οφειλέτη, εκτός αν δεν συναινεί ο πιστωτής»**. Παρατηρείται ότι η νέα διάταξη είναι ομοίου περιεχομένου με αυτήν της παρ. 4 του άρ. 125 ΠτΚ, που ρυθμίζει τα αποτελέσματα από τη δικαστική επικύρωση σχεδίου αναδιοργάνωσης. Όπως προβλέπεται στην αιτιολογική έκθεση της νέας παρ. 2 του άρ. 106γ ΠτΚ **«...Με την εν λόγω τροποποίηση, τα αποτελέσματα της συμφωνίας επεκτείνονται και στην ευθύνη εγγυητών και συνοφειλετών υπό την προϋπόθεση όμως της**

συναίνεσης του εξασφαλιζόμενου πιστωτή, η οποία δικαιολογείται από τη φύση της εγγύησης ή συνοφειλής να διασφαλίζεται ο πιστωτής για την περίπτωση οικονομικής ατυχίας του οφειλέτη...».

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι προϋπόθεση για τον περιορισμό, σύμφωνα με τους όρους της συμφωνίας, της ευθύνης τυχόν εγγυητών και προσώπων που ευθύνονται εις ολόκληρον με τον οφειλέτη έναντι του Δημοσίου για οφειλές που υπάγονται στη συμφωνία καθώς και τυχόν εμπράγματων ασφαλειών που έχουν παρασχεθεί από τρίτους για την εξασφάλιση των απαιτήσεων αυτών είναι η συναίνεση του Δημοσίου, ως «εξασφαλιζόμενου» πιστωτή. Όπως προκύπτει όμως από τη διατύπωση της διάταξης («εκτός αν δεν συναινεί»), η τυχόν έλλειψη συναίνεσης του «εξασφαλιζόμενου» πιστωτή πρέπει να προκύπτει με σαφήνεια, σε περίπτωση δε που είναι συμβαλλόμενο μέρος, να διατυπώνεται ρητά.

Ακολούθως, στο πλαίσιο της διαδικασίας εξέτασης αιτημάτων για συμμετοχή του Δημοσίου σε συμφωνία εξυγίανσης (βλ. ΠΟΛ 1068/2013, κεφάλαιο 6 και κατωτέρω κεφάλαιο Γ.2 της παρούσας), οι αρμόδιες υπηρεσίες, σε περίπτωση που κρίνουν ότι συντρέχουν μεν οι προϋποθέσεις για τη σύναψη συμφωνίας, δεν δικαιολογείται όμως η επέκταση των όρων αυτής σε συνυπόχρεα πρόσωπα, πρέπει να εισηγούνται όπως διατυπωθεί ρητά στην επικείμενη συμφωνία η μη συναίνεση του Δημοσίου. Από την άλλη πλευρά, σε περίπτωση που το Δημόσιο δεν είναι συμβαλλόμενο μέρος, η έλλειψη συναίνεσής του αναφορικά με τον περιορισμό της ευθύνης των συνυπόχρεων προσώπων προκύπτει σαφώς από μόνη τη μη συμμετοχή του γενικά στη συμφωνία³, χωρίς άλλη ενέργεια, δεδομένου μάλιστα ότι στη διαδικασία εξυγίανσης, όπως ισχύει, σε αντίθεση με τη διαδικασία του σχεδίου αναδιοργάνωσης (άρ. 107 επ. ΠτΚ), δεν λαμβάνει χώρα ψηφοφορία επί του σχεδίου συμφωνίας.

Τέλος, σύμφωνα με την εξαίρεση που προβλέπει το δεύτερο εδάφιο της παρ. 2 του άρ. 106γ ΠτΚ, σε περίπτωση που για τις ρυθμιζόμενες στη συμφωνία οφειλές είχε παρασχεθεί εγγύηση από φυσικό πρόσωπο που συνδέεται με τον οφειλέτη, ως σύζυγος, συγγενής εξ αίματος ή εξ αγχιστείας μέχρι δεύτερου βαθμού, η ευθύνη του εν λόγω εγγυητή περιορίζεται όπως και η ευθύνη του οφειλέτη σε κάθε περίπτωση, ανεξαρτήτως της συναίνεσης ή μη του «εξασφαλιζόμενου» πιστωτή.

γ) Χορήγηση αποδεικτικού ενημερότητας

Με τον ν. 4446/2016 προστέθηκε στον ΠτΚ ειδική διάταξη, με την οποία προβλέπεται ρητά η υποχρέωση της Φορολογικής Διοίκησης να χορηγεί αποδεικτικό ενημερότητας για τις οφειλές που έχουν ενταχθεί στη συμφωνία εξυγίανσης, υπό τον όρο τήρησης αυτής. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τη νέα διάταξη της περ. γ της παρ. 3 του άρ. 106γ ΠτΚ, η οποία, όπως προαναφέρθηκε, εφαρμόζεται και σε διαδικασίες εξυγίανσης που ήταν εκκρεμείς κατά την 22α-12-2016, καθώς και σε διαδικασίες στις οποίες οι συμφωνίες εξυγίανσης έχουν ήδη επικυρωθεί κατά την ημερομηνία αυτή, αλλά δεν έχει ολοκληρωθεί η υλοποίησή τους (βλ. άρ. 13 παρ. 2 περ. α ν. 4446/2016, όπως αντικαταστάθηκε με το άρ. 15 παρ. 1 ν. 4491/2017): «γ) Οι ρυθμιζόμενες

³ Βλ. Μάζη Π., ΔΕΕ 1/2017, σελ. 40-41, Ψυχομάνη Σπ, Πτωχευτικό Δίκαιο και Δίκαιο Ρύθμισης Οφειλών Υπερχρεωμένων Φυσικών Προσώπων, Ζ' έκδοση, 2017, σελ. 121.

με τη συμφωνία εξυγίανσης οφειλές προς το Δημόσιο και τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης καθίστανται ενήμερες υπό τον όρο τήρησης της συμφωνίας εξυγίανσης και οι αρμόδιες αρχές οφείλουν να χορηγούν τις αντίστοιχες βεβαιώσεις ενημερότητας, σύμφωνα και με τα προβλεπόμενα στη συμφωνία εξυγίανσης». Σχετικά με την υποχρέωση αυτή διευκρινίζονται τα εξής:

Οι οφειλές που έχουν ενταχθεί σε δικαστικά επικυρωμένη συμφωνία εξυγίανσης θεωρούνται ότι έχουν τακτοποιηθεί με νόμιμο τρόπο, με την έννοια της παρ. 1 του άρ. 3 Απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ 1274/2013, όπως ισχύει (βλ. ενδεικτικά και Π.Πρωτ.Αθ. 8/2017). Ακολούθως, για τις ως άνω οφειλές και υπό τον όρο ότι έχουν εξοφληθεί οι προβλεπόμενες ληξιπρόθεσμες δόσεις, χορηγείται αποδεικτικό ενημερότητας, εφόσον όμως συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις που ορίζονται στις ισχύουσες διατάξεις (άρ. 12 ν. 4174/2013 και ΠΟΛ 1274/2013, όπως ισχύει), όπως της υποβολής των προβλεπόμενων στο άρ. 3 της ΠΟΛ 1274/2013 δηλώσεων της τελευταίας πενταετίας κ.ο.κ., και με τους όρους που προβλέπονται στις ανωτέρω διατάξεις π.χ. με την παρακράτηση που προβλέπεται στο άρ. 7 της ανωτέρω ΠΟΛ, κατά περίπτωση.

Αναφορικά με τη χορήγηση αποδεικτικού ενημερότητας σε συνυπόχρεα πρόσωπα που δεν καταλαμβάνονται από τη συμφωνία εξυγίανσης σύμφωνα με την παρ. 2 του άρ. 106γ ΠτΚ, παρατηρείται ότι στη νέα διάταξη της περ. γ της παρ. 3 του ίδιου άρθρου, δεν γίνεται αναφορά σε «ενήμερο οφειλέτη», αλλά σε «ενήμερες οφειλές». Για το λόγο αυτό, κρίνεται σύμφωνο με τη νέα διάταξη, σε αντίθεση με το προϊσχύον δίκαιο, να χορηγείται αποδεικτικό ενημερότητας και στα εν λόγω συνυπόχρεα πρόσωπα αναφορικά με τις οφειλές που έχουν ενταχθεί στη συμφωνία εξυγίανσης και υπό τον όρο τήρησης αυτής, σύμφωνα με τα ανωτέρω. Στην περίπτωση αυτή όμως, για την παρακράτηση πρέπει να λαμβάνεται υπ' όψιν το συνολικό ποσό της οφειλής για την οποία υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη, δεδομένου του μη περιορισμού της ευθύνης των προσώπων αυτών.

Πέραν των ανωτέρω γενικά ισχυόντων, σε περίπτωση που στη δικαστικά επικυρωθείσα συμφωνία έχει περιληφθεί ειδικός όρος σχετικά με τη χορήγηση αποδεικτικού ενημερότητας (που προβλέπει π.χ. μικρότερο ποσοστό παρακράτησης από το ως άνω ισχύον), η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται, σε συμμόρφωση με την επικυρωτική απόφαση, να χορηγήσει το αποδεικτικό σύμφωνα με τον όρο αυτό (σχετική γνωμ. Ν.Σ.Κ. 55/2016), εφαρμοζομένων συμπληρωματικά των ισχυουσών διατάξεων, εφόσον δεν αντίκεινται στα οριζόμενα στη συμφωνία. Παρατηρείται ότι από τη νέα διάταξη της περ. γ της παρ. 3 του άρ. 106γ ΠτΚ προκύπτει πλέον η δυνατότητα εισαγωγής ειδικών όρων στη συμφωνία εξυγίανσης σχετικά με θέματα που άπτονται της χορήγησης αποδεικτικού ενημερότητας. Υπενθυμίζεται ότι υπό το προϊσχύον δίκαιο η πρόβλεψη όρων με το ανωτέρω περιεχόμενο είχε κριθεί από μέρος της νομολογίας ότι αντίκειται σε διατάξεις αναγκαστικού δικαίου, με την έννοια της περ. γ της παρ. 2 του άρ. 106β ΠτΚ (βλ. ενδεικτικά ΠΠρΑθ 779/2015). Παρά όμως την ανωτέρω δυνατότητα που προβλέπει πλέον ο νόμος, πρέπει, σε κάθε περίπτωση, στο πλαίσιο άσκησης κύριας παρέμβασης στη δίκη της επικύρωσης, να επισημαίνονται τυχόν όροι της συμφωνίας που προβλέπουν τη χορήγηση αποδεικτικού ενημερότητας κατ' απόκλιση των ισχυουσών διατάξεων, εφόσον βλάπτουν υπέρμετρα τα συμφέροντα του Δημοσίου, ως πιστωτή (π.χ. χορήγηση αποδεικτικού ενημερότητας για μεταβίβαση ακινήτου με μικρό ή μηδενικό ποσοστό παρακράτησης) ή/και

εκφεύγουν του εξυγιαντικού σκοπού της συμφωνίας (π.χ. χορήγηση αποδεικτικού ενημερότητας σε συνυπόχρεα πρόσωπα για σκοπούς που δεν σχετίζονται με το επιχειρηματικό σχέδιο εξυγίανσης), προκειμένου να μην επικυρωθούν από το δικαστήριο, είτε λόγω παράβασης των προϋποθέσεων της παρ. 2 του άρ. 106β ΠτΚ, είτε ως καταχρηστικοί, κατά περίπτωση.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω ισχύουν μόνο αναφορικά με οφειλές που υπάγονται στη συμφωνία εξυγίανσης. Αν κατά το χρόνο που υποβάλλεται αίτημα για χορήγηση αποδεικτικού ενημερότητας, υφίστανται οφειλές που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της συμφωνίας (π.χ. οφειλές της επιχείρησης που γεννήθηκαν μετά τη δικαστική επικύρωση της συμφωνίας, οφειλές που εξαιρέθηκαν από την επικύρωση αυτής κ.λπ.), η ύπαρξη ειδικού όρου στη συμφωνία δεν εμποδίζει την εφαρμογή των ισχυουσών διατάξεων ως προς τις εκτός συμφωνίας οφειλές. Αν π.χ. προβλέπεται στη συμφωνία ειδικό ποσοστό παρακράτησης, αυτό θα εφαρμόζεται μόνο ως προς τις υπαγόμενες οφειλές, ενώ για τις εκτός συμφωνίας θα γίνεται παρακράτηση σύμφωνα με τα γενικώς ισχύοντα για το αποδεικτικό ενημερότητας (ΠΟΛ 1274/2013, όπως ισχύει) ή τη βεβαίωση οφειλής (ΠΟΛ 1275/2013, όπως ισχύει), ανάλογα αν οι εν λόγω οφειλές είναι ρυθμισμένες ή όχι (βλ. σχετική γνwm. 172/2016 της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., η οποία έχει γίνει δεκτή από το Γ.Γ.Δ.Ε.).

δ) Αναστολή ποινικής δίωξης για το αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο:

Σύμφωνα με την περ. β της παρ. 3 του νέου άρ. 106γ ΠτΚ, όπως αντικαταστάθηκε εκ νέου με την παρ. 8 του άρ. 14 ν. 4491/2017, για όσο χρονικό διάστημα προβλέπεται να διαρκέσει η εκπλήρωση των υποχρεώσεων του οφειλέτη που απορρέουν από την επικυρωθείσα συμφωνία εξυγίανσης και υπό τον όρο της εμπρόθεσμης εκπλήρωσης των συμφωνηθέντων αναστέλλεται η ποινική δίωξη για το αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο (άρ. 25 ν. 1882/1990), εφόσον αυτό έχει τελεστεί πριν από την υποβολή της αίτησης για επικύρωση της συμφωνίας κατ' άρ. 104 ΠτΚ. Υπενθυμίζεται ότι στο προϊσχύον άρ. 106η ΠτΚ κρίσιμος χρόνος τέλεσης του αδικήματος για την εφαρμογή της αντίστοιχης διάταξης ήταν ο χρόνος υποβολής αίτησης για το άνοιγμα της διαδικασίας κατά το προϊσχύον άρθρο 100 ή 106β, κατά περίπτωση (βλ. ΠΟΛ 1188/2012, κεφάλαιο 14). Κατά τη διάρκεια της ανωτέρω αναστολής της ποινικής δίωξης αναστέλλεται και η παραγραφή του ποινικού αδικήματος σύμφωνα με τη γενική διάταξη της παρ. 1 του άρ. 113 του Ποινικού Κώδικα, χωρίς όμως η αναστολή παραγραφής στην προκειμένη περίπτωση να υπόκειται στο χρονικό περιορισμό που προβλέπεται στο άρθρο αυτό.

Επισημαίνεται ότι και στην περίπτωση που συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις για την αναστολή της ποινικής δίωξης, ο Προϊστάμενος της αρμόδιας υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης υποχρεούται να υποβάλλει αίτηση ποινικής δίωξης για το αδίκημα του άρ. 25 ν. 1882/1990, ενημερώνοντας τον Εισαγγελέα, πρωτίστως με την αίτηση αλλά και σε επόμενα στάδια της ποινικής διαδικασίας, για τα προαναφερθέντα κρίσιμα στοιχεία, από τα οποία κατά νόμο εξαρτάται η αναστολή της ποινικής δίωξης ή η παύση της αναστολής (χρόνο υποβολής αίτησης για επικύρωση της συμφωνίας εξυγίανσης, έκδοση επικυρωτικής απόφασης, οφειλές που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής αυτής, καθυστέρηση στην καταβολή των δόσεων ή μη εκπλήρωση τυχόν άλλου όρου της συμφωνίας κ.λπ.).

Υπενθυμίζεται ότι, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρ. 106 γ ΠτΚ, σε περίπτωση πλήρους και εμπρόθεσμης εκπλήρωσης των υποχρεώσεων του οφειλέτη που απορρέουν από τη συμφωνία εξυγίανσης εξαλείφεται το αξιόποινο του αδικήματος της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο που τελέστηκε πριν από την υποβολή αίτησης για επικύρωση της συμφωνίας.

ε) Λήψη μέτρων για την είσπραξη των οφειλομένων βάσει της συμφωνίας

Λόγω της δεσμευτικής ισχύος της επικυρωτικής απόφασης για το Δημόσιο (παρ. 1 άρ. 106γ ΠτΚ βλ. ανωτέρω περίπτωση α της παρούσας ενότητας) και της υποχρέωσης της Φορολογικής Διοίκησης να συμμορφώνεται σε αυτήν, η ικανοποίηση των απαιτήσεων του Δημοσίου μπορεί να γίνει μόνο μέσω της επικυρωθείσας συμφωνίας και σύμφωνα με τους όρους αυτής (π.χ. ως προς το ποσό και το χρόνο των προβλεπόμενων καταβολών). **Επομένως, κατά τη διάρκεια ισχύος της συμφωνίας και εφόσον καταβάλλονται εμπρόθεσμα οι δόσεις που ορίζονται σε αυτή, δεν είναι επιτρεπτή η λήψη μέτρων για την αναγκαστική είσπραξη οφειλών που έχουν ενταχθεί στη συμφωνία.**

Δεδομένου όμως ότι σύμφωνα με την παρ. 5 του νέου άρ. 106γ ΠτΚ, όπως και του προϊσχύοντος άρ. 106η ΠτΚ, η απόφαση που επικυρώνει τη συμφωνία εξυγίανσης αποτελεί τίτλο εκτελεστό για τις υποχρεώσεις που αναλαμβάνονται με αυτήν, σε περίπτωση καθυστέρησης καταβολής δόσεων που οφείλονται βάσει της συμφωνίας, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να επιδιώξει την είσπραξη των καθυστερούμενων δόσεων με μέτρα αναγκαστικής είσπραξης σε βάρος του οφειλέτη βάσει της επικυρωτικής απόφασης και της συμφωνίας που επικυρώνεται με αυτήν, από τις οποίες προκύπτει το ποσό των καθυστερούμενων δόσεων και το ληξιπρόθεσμο αυτών. Αντίθετα, δεν είναι δυνατή κατά τη διάρκεια ισχύος της συμφωνίας, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, η αναγκαστική είσπραξη μη ληξιπρόθεσμων δόσεων αυτής.

Τα ανωτέρω δεν ισχύουν αναφορικά με τυχόν συνυπόχρεα πρόσωπα που δεν καταλαμβάνονται από τη συμφωνία εξυγίανσης, σε βάρος των οποίων μπορούν να ληφθούν μέτρα για το σύνολο της οφειλής για την οποία υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη.

Υπενθυμίζεται στο σημείο αυτό ότι μπορεί να τεθεί ως όρος της συμφωνίας εξυγίανσης η αναστολή μέτρων αναγκαστικής είσπραξης ή και γενικότερα των ατομικών και συλλογικών διώξεων (βλ. περ. η της παρ. 1 του άρ. 103 ΠτΚ και ομοίου περιεχομένου διάταξη προϊσχύοντος άρ. 106ε ΠτΚ) κατά τη διάρκεια ισχύος της συμφωνίας ανεξαρτήτως της συμμόρφωσης ή μη του οφειλέτη στις υποχρεώσεις του που απορρέουν από αυτήν. Σε περίπτωση όμως που το Δημόσιο δεν είναι συμβαλλόμενος πιστωτής, ο ανωτέρω όρος δεν το δεσμεύει περισσότερο από 3 μήνες από την ημερομηνία έκδοσης της επικυρωτικής απόφασης (βλ. ΠΟΛ 1068/2013, κεφάλαιο 8β).

Επισήμανση: Όπως προαναφέρθηκε, τα ανωτέρω αποτελέσματα επέρχονται από την έκδοση της επικυρωτικής απόφασης. Επομένως, η αρμόδια υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης, μόλις λάβει γνώση, με οποιονδήποτε τρόπο, της έκδοσης δικαστικής απόφασης που επικυρώνει συμφωνία εξυγίανσης, στην οποία υπάγονται οφειλές στη Φορολογική Διοίκηση, υποχρεούται, σε συμμόρφωση με την επικυρωτική απόφαση, να εφαρμόσει άμεσα τη

συμφωνία, ανεξαρτήτως υποβολής ή μη σχετικού αιτήματος από τον ενδιαφερόμενο, καθώς και να παρακολουθεί τη συμμόρφωση του οφειλέτη σε αυτή.

8. Ανατροπή επικυρωμένης συμφωνίας εξυγίανσης (άρ. 106ε & 103 παρ. 3 ΠτΚ)

α) Γενικά

Στο νέο άρ. 106ε ΠτΚ προβλέπεται αφενός μεν η δυνατότητα δικαστικής ακύρωσης επικυρωμένης συμφωνίας εξυγίανσης (παρ. 1 και 2 αυτού), κατ' αντιστοιχία με τα οριζόμενα στο άρ. 127 ΠτΚ για την ακύρωση σχεδίου αναδιοργάνωσης, αφετέρου δε η κήρυξη του οφειλέτη σε πτώχευση ως ειδική περίπτωση ματαιώσης υλοποίησης της συμφωνίας (παρ. 3 αυτού), κατ' αντιστοιχία πάλι με τα προβλεπόμενα στην παρ. 2 του άρ. 130 ΠτΚ για το σχέδιο αναδιοργάνωσης. Κατά τα λοιπά, ο νόμος αναγνωρίζει και υπό το ισχύον δίκαιο τη δυνατότητα κάθε πιστωτή να ασκεί τα δικαιώματα που προβλέπονται στο κοινό δίκαιο για τις περιπτώσεις μη εκπλήρωσης των υποχρεώσεων του οφειλέτη που αναλαμβάνονται ή διαμορφώνονται με τη συμφωνία, καθώς και καθυστερημένης ή πλημμελούς εκπλήρωσης, περιλαμβανομένων των δικαιωμάτων καταγγελίας ή υπαναχώρησης (παρ. 4 του άρ. 106ε ΠτΚ), κατ' αντιστοιχία με την ομοίου περιεχομένου διάταξη της παρ. 3 του προϊσχύοντος άρ. 106ε ΠτΚ. Αναφορικά με τις νέες διατάξεις του άρ. 106ε ΠτΚ περί δικαστικής ακύρωσης συμφωνίας εξυγίανσης και πτώχευσης οφειλέτη με χρέη που ρυθμίζονται από επικυρωμένη συμφωνία εξυγίανσης, επισημαίνονται τα εξής:

I. Δικαστική ακύρωση της συμφωνίας

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρ. 106ε ΠτΚ η αίτηση για δικαστική ακύρωση επικυρωμένης συμφωνίας εξυγίανσης υποβάλλεται από όποιον έχει έννομο συμφέρον και γίνεται δεκτή υπό συγκεκριμένες αυστηρές προϋποθέσεις, που προβλέπονται περιοριστικά στο νόμο, ήτοι:

i. εάν μετά την επικύρωση αποκαλύφθηκε ότι η συμφωνία αποτέλεσε προϊόν δόλου του οφειλέτη ή συμπαιγνίας του με πιστωτή ή τρίτο, ιδίως λόγω απόκρυψης του ενεργητικού ή διόγκωσης του παθητικού του ή/και

ii. εάν η μη εκπλήρωση των όρων της συμφωνίας από τον οφειλέτη είναι τόσο ουσιώδης, ώστε με βεβαιότητα να προβλέπεται η αδυναμία εξυγίανσης της επιχείρησής του.

Αναφορικά με τον πρώτο εκ των ανωτέρω λόγο ακύρωσης παρατηρείται ότι το περιεχόμενό του ταυτίζεται εν μέρει με την υπό στοιχείο γ της παρ. 2 του άρ. 106β ΠτΚ προϋπόθεση επικύρωσης συμφωνίας εξυγίανσης. Τα δεδομένα που στοιχειοθετούν τον λόγο αυτό (π.χ. περί απόκρυψης του ενεργητικού ή διόγκωσης του παθητικού του οφειλέτη) πρέπει να μην είχαν τεθεί υπ' όψιν του δικαστηρίου κατά την επικύρωση της συμφωνίας εξυγίανσης.

Αναφορικά με τον δεύτερο λόγο ακύρωσης παρατηρείται ότι ο νόμος απαιτεί τη συνδρομή «ουσιώδους» παράβασης των όρων της συμφωνίας, η οποία καθιστά αδύνατη την εξυγίανση της επιχείρησης, δηλαδή ματαιώνει το σκοπό της συμφωνίας. Για τη στοιχειοθέτηση του λόγου αυτού λαμβάνεται υπ' όψιν η παράβαση των υποχρεώσεων του οφειλέτη έναντι του

Δημοσίου αλλά και τυχόν άλλων όρων της συμφωνίας που συνδέονται με την υλοποίηση του επιχειρηματικού σχεδίου κ.ο.κ. Σε κάθε περίπτωση, η συνδρομή ή μη ορισμένου λόγου ακύρωσης διαπιστώνεται από το δικαστήριο.

Η αίτηση του Δημοσίου για ακύρωση συμφωνίας εξυγίανσης ασκείται από το Ν.Σ.Κ. κατόπιν εισήγησης του Προϊσταμένου της αρμόδιας για την επιδίωξη της είσπραξης υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης (βλ. την αρμοδιότητα υπ' αριθ. 62 στο άρθρ. 1 Απόφασης Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017 – ΦΕΚ Β' 2743/4-8-2017).

Αναφορικά με τα αποτελέσματα της ακύρωσης, όπως προκύπτει από την παρ. 2 του άρθρ. 106ε ΠτΚ, αυτή ενεργεί έναντι όλων των πιστωτών. Ειδικότερα, ως αυτοδίκαιες συνέπειες της ακύρωσης προβλέπονται η αποδέσμευση του συνόλου των πιστωτών από τους όρους της συμφωνίας και η πλήρης επαναφορά των απαιτήσεών τους στη νομική θέση που είχαν πριν από την επικύρωση της συμφωνίας (ως προς το ύψος, το είδος, την εξασφάλιση και τα προνόμια αυτών), κατόπιν αφαίρεσης των ήδη καταβληθέντων. Επομένως, με την ακύρωση της συμφωνίας, τυχόν οφειλές στη Φορολογική Διοίκηση που είχαν περιοριστεί βάσει αυτής επανέρχονται στο αρχικό ύψος τους, αφαιρουμένων των καταβληθέντων, και το υπόλοιπο καθίσταται άμεσα απαιτητό με το σύνολο των προσαυξήσεων/τόκων εκπρόθεσμης καταβολής που το επιβαρύνουν από τη βεβαίωση μέχρι την εξόφλησή του.

Περίληψη της απόφασης που ακυρώνει τη συμφωνία εξυγίανσης ή που απορρίπτει την αίτηση ακύρωσης αυτής δημοσιεύεται στο Γ.Ε.ΜΗ. και στο Δ.Δ.Δ. του Ε.Φ.Κ.Α.-Τ.Α.Ν. με επιμέλεια του οφειλέτη ή πιστωτών.

Όπως προαναφέρθηκε (βλ. κεφάλαιο Α), τα ανωτέρω οριζόμενα για τη δικαστική ακύρωση επικυρωμένης συμφωνίας εξυγίανσης εφαρμόζονται, σύμφωνα με τη γενική μεταβατική διάταξη της περ. β της παρ. 2 του άρθρ. 13 ν. 4446/2016, σε συμφωνίες εξυγίανσης που επικυρώνονται στο πλαίσιο διαδικασιών που αρχίζουν από 22-12-2016 και εφεξής.

Υπενθυμίζεται ότι για συμφωνίες που επικυρώθηκαν/επικυρώνονται κατά το προϊσχύον δίκαιο (πριν από τον ν. 4446/2016) μπορεί να εφαρμοστεί η γενικής ισχύος διάταξη του άρθρ. 758 Κ.Πολ.Δ. περί δικαστικής ανάκλησης αποφάσεων που εκδίδονται κατά τη διαδικασία της εκούσιας δικαιοδοσίας (βλ. και ΠΟΛ 1068/2013, κεφάλαιο 8 δ). Όπως έχει κριθεί στη νομολογία, η μη εκπλήρωση δικαστικά επικυρωμένης συμφωνίας αποτελεί λόγο ανάκλησης της απόφασης επικύρωσης αυτής, καθώς αποτελεί «νέο πραγματικό περιστατικό» με την έννοια του άρθρ. 758 Κ.Πολ.Δ. (βλ. ενδεικτικά ΕφΛαρ 74/2013, ΕφΠειρ 1112/2005, Γνωμ. Ν.Σ.Κ. 244/2012 για συμφωνίες πιστωτών-επιχείρησης κατ' άρθρ. 44 ν. 1892/1990). Προϋπόθεση για την άσκηση αίτησης ανάκλησης είναι η ιδιότητα του Δημοσίου ως διαδίκου στη δίκη της επικύρωσης (με κλήτευση αυτού ή/και άσκηση παρέμβασης στη δίκη) και η ύπαρξη έννομου συμφέροντος.

Αναφορικά με την αρμοδιότητα για την άσκηση αίτησης ανάκλησης εκ μέρους του Δημοσίου ισχύουν τα ανωτέρω αναφερόμενα για την άσκηση αίτησης ακύρωσης συμφωνίας εξυγίανσης.

II. Ματαίωση υλοποίησης της συμφωνίας λόγω κήρυξης του οφειλέτη σε πτώχευση

Στην παρ. 3 του άρ. 106ε ΠτΚ, όπως το πρώτο εδάφιο αυτής αντικαταστάθηκε εκ νέου με την παρ. 9 του άρ. 14 ν. 4491/2017, προβλέπονται, όπως προαναφέρθηκε, οι συνέπειες της κήρυξης του οφειλέτη σε πτώχευση μετά τη δικαστική επικύρωση συμφωνίας εξυγίανσης. Σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, αν μετά την επικύρωση της συμφωνίας εξυγίανσης κηρυχθεί σε πτώχευση ο οφειλέτης, η υλοποίηση της συμφωνίας ματαιώνεται κατά το μέρος που με αυτήν προβλέπεται μεταβολή όρων των υποχρεώσεων του οφειλέτη, όπως του χρόνου εκπλήρωσης αυτών (τμηματική καταβολή) ή/και μείωση των απαιτήσεων των πιστωτών, σύμφωνα με τις περ. α' και δ' της παρ. 1 του άρ. 103 ΠτΚ, αντίστοιχα.

Ειδικότερα, προβλέπεται επαναφορά των απαιτήσεων των πιστωτών που δεν έχουν ικανοποιηθεί πλήρως κατά τη συμφωνία, ως προς το ύψος και το χρόνο λήξης τους, ως είχαν πριν από την έκδοση της επικυρωτικής απόφασης, κατόπιν αφαίρεσης των ήδη καταβληθέντων.

Επομένως, σε περίπτωση που κοινοποιηθεί στη Φορολογική Διοίκηση η κήρυξη σε πτώχευση οφειλέτη, οι οφειλές του οποίου ρυθμίζονται με επικυρωμένη συμφωνία εξυγίανσης, πρέπει να απεικονιστεί άμεσα η ανατροπή της συμφωνίας, εφόσον υφίσταται ανεξόφλητο υπόλοιπο βάσει αυτής και να γίνει αναγγελία του Δημοσίου στην πτώχευση για το συνολικό ποσό των απαιτήσεων του που είχαν ενταχθεί σε αυτή, αφαιρούμενων των τυχόν καταβληθέντων.

Περαιτέρω, στην παρ. 3 του άρ. 106ε ΠτΚ προβλέπονται ειδικές συνέπειες της πτώχευσης αναφορικά με τις εμπράγματα ασφάλειες (π.χ. υποθήκη): Συγκεκριμένα, όσον αφορά τυχόν εμπράγματα ασφάλειες οι οποίες κατά τη συμφωνία εξυγίανσης είχαν εξαλειφθεί ή αρθεί, αυτές δεν αναβιώνουν, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά στη συμφωνία και έχει γίνει σχετική σημείωση στα οικεία δημόσια βιβλία. Όσον αφορά δε εμπράγματα ασφάλειες οι οποίες είχαν συσταθεί βάσει της συμφωνίας, για να εξασφαλίσουν την ικανοποίηση απαιτήσεων, αυτές εξακολουθούν να ισχύουν μόνον κατά το ποσό και για το χρόνο που ορίζεται στη συμφωνία, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά σε αυτή.

Υπενθυμίζεται ότι σύμφωνα με το άρ. 3 ΠτΚ προϋπόθεση για την κήρυξη σε πτώχευση, με την οποία, κατά τα ανωτέρω, επέρχεται και ματαίωση υλοποίησης της συμφωνίας εξυγίανσης, είναι, όταν την αίτηση ασκεί πιστωτής, να έχει περιέλθει ο οφειλέτης σε κατάσταση παύσης πληρωμών, δηλαδή σε αδυναμία εκπλήρωσης των ληξιπρόθεσμων χρηματικών υποχρεώσεων του κατά τρόπο γενικό και μόνιμο. Υπό την ανωτέρω προϋπόθεση και εφόσον αυτό κρίνεται σκόπιμο για την ικανοποίηση των απαιτήσεων του Δημοσίου (βλ. άρ. 40 παρ. 3 ν. 4174/2013 και άρ. 5 ΠτΚ), μπορεί και το Δημόσιο, ως πιστωτής, να αιτηθεί την κήρυξη σε πτώχευση οφειλέτη του που έχει υπαχθεί σε συμφωνία εξυγίανσης. Η ως άνω αδυναμία του οφειλέτη μπορεί να στοιχειοθετηθεί π.χ. σε περίπτωση μη εκπλήρωσης από αυτόν εν γένει των υποχρεώσεων του από τη συμφωνία, δηλαδή ως προς όλους ή τους περισσότερους πιστωτές του και όχι μόνο έναντι του Δημοσίου, εκτός βέβαια αν το Δημόσιο αποτελεί το βασικό πιστωτή, καταγγελίας της συμφωνίας ή επίσευσης αναγκαστικής εκτέλεσης σε βάρος του από τρίτους πιστωτές κ.ο.κ.

Η αίτηση πτώχευσης ασκείται δια του Ν.Σ.Κ. κατόπιν σχετικής εισήγησης του Προϊσταμένου της αρμόδιας για την επιδίωξη της είσπραξης υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης (βλ. την αρμοδιότητα υπ' αριθ. 62 στο άρ.1 Απόφασης Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017 - ΦΕΚ Β' 2743/4-8-2017).

Για τη δυνατότητα άσκησης αίτησης πτώχευσης από το Δημόσιο σε επόμενο στάδιο, ήτοι μετά την ανατροπή της συμφωνίας εξυγίανσης, βλ. κατωτέρω περίπτωση γ του παρόντος κεφαλαίου.

β) Ανατροπή της συμφωνίας κατ' εφαρμογή ειδικών όρων αυτής (διαλυτική αίρεση, πρόβλεψη λόγου καταγγελίας)

Στην παρ. 3 του άρ. 103 ΠτΚ, όπως και στην αντίστοιχη διάταξη της παρ. 3 του προϊσχύοντος άρ. 106ε ΠτΚ, προβλέπεται η δυνατότητα των συμβαλλομένων μερών να περιλάβουν στη συμφωνία εξυγίανσης όρο περί αυτοδίκαιης ανατροπής της, σε περίπτωση παράβασης ορισμένων υποχρεώσεων του οφειλέτη (π.χ. μη εμπρόθεσμης καταβολής συγκεκριμένου αριθμού δόσεων), χωρίς να απαιτείται οποιαδήποτε ενέργεια εκ μέρους του θιγόμενου πιστωτή («διαλυτική αίρεση» κατ' άρ. 202 ΑΚ). Συνέπεια πλήρωσης της διαλυτικής αίρεσης για το Δημόσιο είναι η επαναφορά των απαιτήσεών του στο αρχικό ύψος τους, ως είχε πριν από την επικύρωση της συμφωνίας, αφού ληφθούν υπ' όψιν τυχόν καταβολές (βλ. ΠΟΛ 1068/2013, Κεφ. 8). Ακολούθως, η αρμόδια υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης πρέπει, κατά την εφαρμογή επικυρωμένης συμφωνίας εξυγίανσης, να εξετάζει αν έχει περιληφθεί σε αυτή διαλυτική αίρεση και να παρακολουθεί την εκπλήρωση των υποχρεώσεων του οφειλέτη που συνδέονται με αυτή, ώστε, σε περίπτωση πλήρωσης της αίρεσης, να απεικονίζεται άμεσα η επελθούσα αυτόματη ανατροπή της συμφωνίας. Είναι ευνόητο ότι η διαλυτική αίρεση, ως όρος δικαστικά επικυρωμένης συμφωνίας, είναι δεσμευτική για το Δημόσιο, επομένως δεν υφίσταται διακριτική ευχέρεια της Φορολογικής Διοίκησης να αποκλίνει από αυτήν π.χ. να θεωρήσει ισχύουσα τη συμφωνία παρά την πλήρωση της διαλυτικής αίρεσης, χορηγώντας στον οφειλέτη μεγαλύτερη προθεσμία για την εκπλήρωση των υποχρεώσεών του.

Εκτός από διαλυτική αίρεση, στη συμφωνία εξυγίανσης ενδέχεται να περιλαμβάνεται ειδικός όρος με τον οποίο παρέχεται στον πιστωτή η δυνατότητα να αποδεσμευτεί ατομικά από τη συμφωνία με καταγγελία, υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις που ορίζονται σε αυτή π.χ. αν ο οφειλέτης δεν εκπληρώνει τις υποχρεώσεις του έναντι του πιστωτή για ορισμένο χρονικό διάστημα (βλ. παρ. 3 του άρ. 103 ΠτΚ και την αντίστοιχη διάταξη της παρ. 3 του προϊσχύοντος άρ. 106ε ΠτΚ). Αρμόδιος για την καταγγελία συμφωνίας εξυγίανσης είναι ο Προϊστάμενος της αρμόδιας για την επιδίωξη της είσπραξης υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης (βλ. την αρμοδιότητα υπ' αριθ. 92 στο άρ. 1 Απόφασης Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017 - ΦΕΚ Β' 2743/4-8-2017).

Κρίνεται σκόπιμο, σε περίπτωση που συντρέχει λόγος καταγγελίας της συμφωνίας, πριν από την άσκηση του δικαιώματος αυτού από το Δημόσιο, να αποστέλλεται στον οφειλέτη σχετική ειδοποίηση με πρόσκληση αυτού να ανταποκριθεί στις απορρέουσες από τη συμφωνία υποχρεώσεις του εντός ορισμένης προθεσμίας.

Προκειμένου η Φορολογική Διοίκηση να ενεργεί σε ένα ασφαλές κανονιστικό περιβάλλον και να αποφεύγονται μακροχρόνιες δικαστικές ενέργειες, κρίνεται σκόπιμο, προς όφελος του οφειλέτη και του Δημοσίου, να περιλαμβάνονται στις συμφωνίες εξυγίανσης σαφείς όροι σχετικά με τις προϋποθέσεις ανατροπής της ή αποδέσμευσης από αυτήν, με τους οποίους θα οριοθετούνται τα δικαιώματα των πιστωτών αλλά και θα διασφαλίζονται τα

συμφέροντα τους σε περίπτωση μη τήρησης της συμφωνίας. Για το λόγο αυτό, σε περίπτωση που δεν έχει περιληφθεί σχετικός όρος σε συμφωνία εξυγίανσης που έχει συναφθεί μεταξύ τρίτων πιστωτών και ρυθμίζει οφειλές προς το Δημόσιο, πρέπει να επισημαίνεται η έλλειψη αυτή στη σχετική εισήγηση της Φορολογικής Διοίκησης προς το Ν.Σ.Κ. στο πλαίσιο άσκησης κύριας παρέμβασης στη δίκη της επικύρωσης. Ομοίως, πρέπει να επισημαίνεται ως λόγος η τυχόν πρόβλεψη στη συμφωνία όρου με τον οποίο δυσχεραίνεται υπέρμετρα η δυνατότητα αποδέσμευσης του Δημοσίου (βλ. σχετικά και ΠΟΛ 1068/2013 κεφάλαιο 4.2).

γ) Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης μετά την ανατροπή της συμφωνίας

Στις ανωτέρω περιπτώσεις ανατροπής επικυρωμένης συμφωνίας εξυγίανσης (με εξαίρεση την περίπτωση κήρυξης του οφειλέτη σε πτώχευση), η αρμόδια υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης πρέπει να προβαίνει κατά προτεραιότητα στην άμεση λήψη μέτρων για την ικανοποίηση των απαιτήσεων του Δημοσίου, συμπεριλαμβανομένων των διασφαλιστικών μέτρων (π.χ. εγγραφή υποθήκης) και των μέτρων συλλογικής εκτέλεσης, όπως η αίτηση για κήρυξη του οφειλέτη σε πτώχευση. Για το ενδεδειγμένο μέτρο είσπραξης πρέπει να σταθμίζεται η προοπτική είσπραξης των απαιτήσεων του Δημοσίου σε κάθε περίπτωση.

Κεφάλαιο Γ.

Ειδικά θέματα

1. Αναστολή παραγραφής

α) Αναστολή παραγραφής στο πλαίσιο της δικαστικής διαδικασίας εξυγίανσης

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στο τέταρτο εδάφιο της παρ. 1 του άρ. 106 ΠτΚ, για τις απαιτήσεις που καταλαμβάνονται από την αυτοδίκαιη αναστολή μέτρων, η οποία επέρχεται από την κατάθεση συμφωνίας προς επικύρωση, και κατά το χρονικό διάστημα που ισχύει αυτή (βλ. ανωτέρω κεφάλαιο Β.2.α), προβλέπεται αναστολή παραγραφής. Ακολουθώντας, οι υπηρεσίες της Φορολογικής Διοίκησης πρέπει να μεριμνούν για την καταχώριση της εν λόγω αναστολής παραγραφής, θέτοντας ως ημερομηνία έναρξης αυτής την ημερομηνία κατάθεσης της συμφωνίας εξυγίανσης προς επικύρωση και ως λήξη αυτής την ημερομηνία έκδοσης της επικυρωτικής ή απορριπτικής απόφασης του πτωχευτικού δικαστηρίου. Σε περίπτωση που η ημερομηνία έκδοσης της δικαστικής απόφασης απέχει από την ημερομηνία κατάθεσης της συμφωνίας εξυγίανσης περισσότερο των τεσσάρων μηνών, ως ημερομηνία λήξης της αναστολής παραγραφής τίθεται το πέρας του τετραμήνου.

Σημειώνεται ότι σε αντίθεση με την προϊσχύουσα διάταξη της παρ. 1 του άρ. 103 ΠτΚ, δεν προβλέπεται πλέον με ειδική διάταξη στον ΠτΚ αναστολή παραγραφής των απαιτήσεων που καταλαμβάνονται από δικαστική απόφαση ή προσωρινή διαταγή προληπτικών μέτρων κατ' άρ. 106α ΠτΚ. Επιπλέον, δεν έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις της περ. β της παρ. 2 του άρ. 87 ν. 2362/1995 και οι ομοίου περιεχομένου διατάξεις της περ. β της παρ. 2 του άρ. 137 ν. 4270/2014

περί αναστολής παραγραφής των απαιτήσεων του Δημοσίου λόγω μη δυνατότητας λήψης μέτρων, καθώς στην προκειμένη περίπτωση η απαγόρευση δεν προκύπτει εκ του νόμου, όπως ορίζεται στις ανωτέρω διατάξεις, αλλά διατάσσεται με δικαστική απόφαση ή προσωρινή διαταγή. Δεδομένου όμως ότι στα ανωτέρω άρθρα του δημόσιου λογιστικού προβλέπεται συμπληρωματική εφαρμογή των διατάξεων περί αναστολής του κοινού δικαίου (βλ. άρ. 87 παρ. 1 ν. 2362/1995 και 137 παρ. 1 ν. 4270/2014), δύναται να τύχει εφαρμογής το άρ. 255 ΑΚ (στο οποίο παρέπεμπε και η προϊσχύουσα διάταξη του άρ. 103 ΠτΚ), που προβλέπει αναστολή συμπλήρωσης της παραγραφής κατά το τελευταίο εξάμηνο της προθεσμίας παραγραφής, υπό τις εκεί αναφερόμενες προϋποθέσεις. Ειδικά για τις οφειλές που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), για τις οποίες αποκτάται εκτελεστός τίτλος από 1-1-2014 και εφεξής (βλ. άρ. 66 παρ. 14 ν. 4174/2013), ισχύει η διάταξη της περ. α του πέμπτου εδαφίου της παρ. 1 του άρ. 51 του νόμου αυτού, που προβλέπει αναστολή παραγραφής σε κάθε περίπτωση αδυναμίας της Διοίκησης να εισπράξει το χρέος λόγω αναστολής εκτέλεσης από οποιαδήποτε αιτία. Στην περίπτωση αυτή, η παραγραφή δεν συμπληρώνεται πριν περάσει ένα έτος από τη λήξη της αναστολής (βλ. σχετική ΠΟΛ 1154/2016).

β) Αναστολή παραγραφής οφειλών που υπάγονται σε επικυρωμένη συμφωνία εξυγίανσης

Στον ΠτΚ, τόσο υπό το προϊσχύον δίκαιο όσο και μετά τον ν. 4446/2016, δεν ρυθμίζεται ειδικά το θέμα της αναστολής παραγραφής των οφειλών που υπάγονται σε επικυρωμένη συμφωνία εξυγίανσης, κατά τη διάρκεια ισχύος αυτής. Επομένως, ως προς τις οφειλές προς το Δημόσιο που έχουν υπαχθεί σε επικυρωμένη συμφωνία εξυγίανσης έχουν εφαρμογή οι σχετικές γενικής ισχύος διατάξεις του δημόσιου λογιστικού, ήτοι της παρ. 2 του άρ. 87 ν. 2362/1995 ή της παρ. 2 του άρ. 137 ν. 4270/2014, κατά περίπτωση, κατά την οποία η παραγραφή αναστέλλεται:

«α.για χρονικό διάστημα ίσο με το χρόνο για τον οποίο είχε χορηγηθεί στον υπόχρεο ή σε συνυπόχρεο, κατά την τελευταία διετία της παραγραφής, αναστολή πληρωμής του χρέους του ή διευκόλυνση τμηματικής καταβολής είτε με νόμο είτε με δικαστική απόφαση είτε με πράξη της αρμόδιας αρχής, που εκδίδεται ύστερα από αίτηση του υπόχρεου, ανεξάρτητα αν έχει συμμορφωθεί ή όχι εν όλω ή εν μέρει ο υπόχρεος.... β Στις περιπτώσεις αυτές (α' και β'), η παραγραφή συνεχίζεται μετά τη λήξη της αναστολής της και σε καμία περίπτωση δεν συμπληρώνεται πριν περάσει ένα (1) έτος από τη λήξη είτε της αναστολής πληρωμής ή της παραβίασεως της υποχρέωσης τμηματικής καταβολής, είτε της αναστολής λήψης των αναγκαστικών μέτρων αντίστοιχα».

Ειδικά για τις οφειλές που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), για τις οποίες αποκτάται εκτελεστός τίτλος από 1-1-2014 και εφεξής (βλ. παρ. 14 του άρ. 66 ν. 4174/2013), ισχύει η διάταξη της περ. α του πέμπτου εδαφίου της παρ. 1 του άρ. 51 του νόμου αυτού, που προβλέπει αναστολή παραγραφής για όσο χρονικό διάστημα είχε χορηγηθεί ρύθμιση τμηματικής καταβολής. Στην περίπτωση αυτή, η παραγραφή δεν συμπληρώνεται πριν περάσει ένα έτος από τη λήξη της αναστολής (βλ. σχετική ΠΟΛ 1154/2016).

2. Συμμετοχή του Δημοσίου σε συμφωνία εξυγίανσης

Αποφασιστική αρμοδιότητα για τη συμμετοχή ή μη του Δημοσίου σε συμφωνία εξυγίανσης, ως συμβαλλόμενου μέρους σε αυτή, κατ' εφαρμογή του άρ. 102 ΠτΚ (το περιεχόμενο του οποίου αντιστοιχεί στο προϊσχύον άρ. 106δ ΠτΚ) και της παρ. 6 του άρ. 4 του ν. 3808/2009, έχει ο Διοικητής της Α.Α.Δ.Ε. (βλ. περ. β και ε της παρ. 2 του άρ. 1 ΚΥΑ Υπουργού και Υφυπουργού Οικονομικών Δ6Α 1015213 ΕΞ/28-1-2013 σε συνδυασμό με άρ. 2 και 14 ν. 4389/2016 - ΦΕΚ 94 Α'), που αποφασίζει κατόπιν εισήγησης της Διεύθυνσης Εισπράξεων της Α.Α.Δ.Ε. και γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. Η σχετική αίτηση, με τα απαραίτητα συνοδευτικά έγγραφα, υποβάλλεται στην αρμόδια για την επιδίωξη της είσπραξης υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης, η οποία διατυπώνει εισήγηση επ' αυτής (βλ. τις αρμοδιότητες υπ' αριθ. 90 και 91 στο άρ. 1 Απόφασης Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017 - ΦΕΚ Β' 2743/4-8-2017). Η ειδικότερη διαδικασία εξέτασης της αίτησης από τα αρμόδια όργανα και τα απαραίτητα συνοδευτικά έγγραφα αυτής περιγράφονται στην εγκύκλιο οδηγία ΠΟΛ 1068/2013 (κεφάλαιο 6) σε συνδυασμό με την ΠΟΛ 1087/2010 (Β' Μέρος).

3. Τήρηση χειρόγραφου αρχείου

Επισημαίνεται ότι μέχρι την υλοποίηση της δράσης Δ.1.2.5. του Επιχειρησιακού Σχεδίου της Α.Α.Δ.Ε. 2017 «Προσαρμογή συστημάτων TAXIS και ELENXIS ώστε να απεικονίζονται οφειλέτες υπό καθεστώς αφερεγγυότητας, για περαιτέρω αυτοματοποίηση διαδικασιών είσπραξης» επιβάλλεται όπως στοιχεία αναφορικά με την πορεία υποθέσεων οφειλετών που σχετίζονται με τη διαδικασία εξυγίανσης (όπως ενδεικτικά: αιτήσεις, εκδοθείσες αποφάσεις-προσωρινές διαταγές και περιεχόμενο αυτών, αναστολή λήψης μέτρων, αναστολή παραγραφής, όροι επικυρωμένης συμφωνίας εξυγίανσης που αφορούν το Δημόσιο άμεσα ή έμμεσα, συμμόρφωση του οφειλέτη κ.λπ.) απεικονίζονται σε χειρόγραφο αρχείο. Σημειώνεται ότι το εν λόγω αρχείο δεν μπορεί να υποκατασταθεί από οποιαδήποτε – έστω και αναλυτική - σχετική σημείωση στο «Σημειωματάριο ΑΦΜ» του συστήματος TAXIS. Υπενθυμίζεται ότι σχετική υπόδειξη έχει γίνει ήδη με την ΠΟΛ 1068/2013 (Κεφ. 5).

Ο Διοικητής της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

Α. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΠΡΟΣ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες Πίνακα Γ'
2. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών (με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ, ύστερα από επικοινωνία και συνεννόηση με το Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας)
3. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας
4. Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη ΑΑΔΕ

B. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΠΡΟΣ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης
2. Διεύθυνση Ελέγχων
3. Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας
4. Διεύθυνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας
5. Διεύθυνση Εφαρμογής Φορολογίας Κεφαλαίου και Περιουσιολογίου
6. Διεύθυνση Φορολογικής Συμμόρφωσης
7. Διεύθυνση Οργάνωσης
8. Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου
9. Διεύθυνση Εσωτερικών Υποθέσεων
10. Γενική Διεύθυνση Τελωνείων και Ειδικών Φόρων Κατανάλωσης
11. Δ/ση Τελωνειακών Διαδικασιών
12. Δ/ση Ηλεκτρονικού Τελωνείου
13. Αποδέκτες Πίνακα Δ΄
14. Περιοδικό «Φορολογική Επιθεώρηση»
15. Κεντρική Υπηρεσία του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους
16. Ειδικό Νομικό Γραφείο Δημοσίων Εσόδων
17. Φορολογική και Τελωνειακή Ακαδημία
18. Δικηγορικοί Σύλλογοι
19. Αποδέκτες Πίνακα Η΄ (πλην Ομοσπονδίας Εκτελωνιστών Ελλάδος και συλλόγων εκτελωνιστών)
20. Γραφείο Υπουργού Οικονομικών
21. Γραφείο Υφυπουργού Οικονομικών
22. Υπουργείο Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Αλληλεγγύης (με την παράκληση να κοινοποιηθεί στο Κέντρο Είσπραξης Ασφαλιστικών Οφειλών - ΚΕΑΟ)

Γ. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο Διοικητή Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
2. Γραφείο Προϊσταμένου Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης
3. Διεύθυνση Νομικής Υποστήριξης
4. Διεύθυνση Εισπράξεων – Τμήματα Α,Β,Γ,Δ,Ε, Γραμματεία