



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

Αριθμός Γνωμοδότησης 173/2021

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Τμήμα Β΄)**

Συνεδρίαση της 7^{ης} Δεκεμβρίου 2021

Σύνθεση :

Πρόεδρος: Αικατερίνη Γρηγορίου, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ.

Μέλη: Θεόδωρος Ψυχογιός, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Αφροδίτη Κουτούκη, Κωνσταντίνος Κατσούλας, Αλέξανδρος Ροϊλός, Κωνσταντίνα Χριστοπούλου, Αγγελική Καστανά, Πέτρος Κωνσταντινόπουλος, Ιωάννης Αλεξανδράκης, Μαρία Μπασδέκη, Χρυσούλα Τσιαβού, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγητής : Πέτρος Κωνσταντινόπουλος, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους.

Αριθμός Ερωτήματος: Το έγγραφο με αριθ. πρωτ. Δ.ΕΙΣΠΡ.Ε 1020989 ΕΞ 2021/10-03-2021 της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων/Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης /Διεύθυνση Εισπράξεων/ Τμήμα Ε΄.

Περίληψη Ερωτήματος : Ερωτάται: **α)** Αν κατά τη διάρκεια της πτώχευσης του Α.Π. αποτελούσαν πτωχευτικά, ομαδικά ή μεταπτωχευτικά χρέη αυτού: **i)** Οι οφειλές από ΕΝ.Φ.Ι.Α., με αντικείμενο τα δικαιώματα κυριότητας του πτωχού επί των ακινήτων της πτωχευτικής περιουσίας, που αφορούν φορολογικά έτη μετά την κήρυξη της πτώχευσης και κατά τη διάρκεια αυτής, **ii)** οι οφειλές από τέλη επιτηδεύματος, που αφορούν δραστηριότητα που ασκούσε ο πτωχός πριν από την κήρυξη σε πτώχευση, επιβάλλονται όμως για φορολογικά έτη κατά τη διάρκεια αυτής, λόγω παράλειψης υποβολής δήλωσης διακοπής εργασιών στη Δ.Ο.Υ. και **iii)** οι οφειλές από έξοδα διοικητικής εκτέλεσης που επιβάλλονται κατά τη διάρκεια της πτώχευσης, αφορούν

όμως τα έξοδα αναγγελίας των απαιτήσεων του Δημοσίου στην πτωχευτική διαδικασία.

β) Ποιές από τις ανωτέρω (υπό στοιχ. α) οφειλές εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παραγράφου 1 του άρθρου 169 του ν. 3588/2007 (Πτωχευτικός Κώδικας).

γ) Αν στην έννοια των «οφειλών που δημιουργήθηκαν από αδίκημα», σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 169 του ν. 3588/2007, υπάγονται τα πτωχευτικά χρέη του συγκεκριμένου πτωχού από πρόστιμα πολεοδομίας, εφόσον έχουν επιβληθεί ως διοικητική κύρωση για παράβαση διατάξεων της πολεοδομικής νομοθεσίας. Σε θετική περίπτωση, πώς μπορεί να στοιχειοθετηθεί η τέλεση παράβασης με δόλο ή βαρεία αμέλεια.

--*--

Στο ως άνω ερώτημα, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β΄) γνωμοδότησε ως εξής:

Ιστορικό

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

1. Ο οφειλέτης Α.Π. κηρύχθηκε σε κατάσταση πτώχευσης, ατομικά, με την υπ' αριθ. 25/2013 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Χαλκιδικής, ενώ με την υπ' αριθ. 29/2013 απόφαση του ίδιου δικαστηρίου κηρύχθηκε σε πτώχευση η ομόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία «Π... & ΣΙΑ Ο.Ε.», με συνέπεια τη συμπτώχευση των ομόρρυθμων εταίρων αυτής, μεταξύ των οποίων και ο εν λόγω οφειλέτης.

2. Με την υπ' αριθ. 8/2018 απόφαση του προαναφερομένου δικαστηρίου κηρύχθηκε η παύση των εργασιών της ατομικής πτώχευσης του οφειλέτη, λόγω έλλειψης των αναγκαίων χρημάτων για τη χρηματοδότηση των εργασιών της πτώχευσης και της μη ύπαρξης ευχερώς ρευστοποιήσιμου περιουσιακού στοιχείου, ενώ, με την υπ' αριθ. 3/2019 απόφαση του ίδιου δικαστηρίου, ο πτωχός απαλλάχθηκε «πλήρως από το υπόλοιπο των απαιτήσεων των πιστωτών του που δεν ικανοποιείται από την πτωχευτική περιουσία», κατόπιν αποδοχής σχετικής αίτησής του, που άσκησε κατά το άρθρο 168 του ν. 3588/2007, όπως ίσχυε πριν από την κατάργησή του με την περίπτωση α΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 265 του ν.4738/2020. Προηγουμένως, με την υπ' αριθ. 9/2017 απόφαση του ίδιου δικαστηρίου, είχε κηρυχθεί η παύση των εργασιών και της ως άνω εταιρικής πτώχευσης.

3. Όπως αναφέρεται στην προαναφερομένη υπ' αριθ. 8/2018 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Χαλκιδικής, στις 26-4-2017 εκποιήθηκαν, με δημόσιο πλειοδοτικό διαγωνισμό, δύο ακίνητα που ο οφειλέτης είχε στην κυριότητά του κατά την κήρυξη της πτώχευσης, από τη διανομή δε του επιτευχθέντος εκπλειστηριάσματος εισπράχθηκε μέρος των οφειλών του προς το Δημόσιο, ατομικών και από συνυπευθυνότητα (ως ομόρρυθμου μέλους της «Π... & ΣΙΑ Ο.Ε.»).

4. Η Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, με το υπ' αριθ. πρωτ. 4474/04-02-2020 έγγραφό της προς την Διεύθυνση Εισπράξεων (Τμήμα Ε΄) της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Α.Α.Δ.Ε. (ήδη ερωτώσα Υπηρεσία), έθεσε το ερώτημα εάν, τόσο ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. των κατά τα ως άνω εκποιηθέντων ακινήτων, που βεβαιώθηκε τα ενδιάμεσα από την κήρυξη της πτώχευσης και ως την εκποίηση έτη 2015, 2016 και 2017, όσο και το τέλος επιτηδεύματος που βεβαιώθηκε στα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, μπορούν να διαγραφούν με βάση την ως άνω υπ' αριθ. 3/2019 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Χαλκιδικής που απαλλάσσει τον πτωχό από τα πτωχευτικά χρέη, λαμβανομένου υπόψη (στην περίπτωση του τέλους επιτηδεύματος) ότι ο πτωχός προέβη σε μεταβολή εργασιών την 12-11-2013 (ημερομηνία δημοσίευσης της υπ' αριθ. 25/2013 απόφασης κήρυξης της πτώχευσης) και σε διακοπή εργασιών την 01-10-2018 (ημερομηνία δημοσίευσης της υπ' αριθ. 8/2018 απόφασης κήρυξης παύσης των εργασιών της πτώχευσης).

5. Σε απάντηση, η ανωτέρω Υπηρεσία, με το υπ' αριθ. Δ.ΕΙΣΠΡ. Ε 1042660 ΕΞ 2020/07-04-2020 έγγραφό της προς τη Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, ζήτησε διευκρινήσεις α)ως προς το λόγο για τον οποίο υπάρχει ανεξόφλητο υπόλοιπο από ΕΝ.Φ.Ι.Α. για εκποιηθέντα ακίνητα της πτωχευτικής περιουσίας, δεδομένου ότι, σύμφωνα με το άρθρο 54Α του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), για την εκποίηση της πτωχευτικής περιουσίας απαιτείται πιστοποιητικό ΕΝ.Φ.Ι.Α. και β) ως προς το εάν έχουν ορθά βεβαιωθεί σε βάρος του πτωχεύσαντος, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος και τις οικείες ερμηνευτικές εγκυκλίους, τέλη επιτηδεύματος για τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, δηλαδή μετά την κήρυξη αυτού σε πτώχευση, ή εάν υφίσταται υποχρέωση διαγραφής τους κατ' εφαρμογή των ανωτέρω φορολογικών διατάξεων, ώστε να παρέλκει η εξέταση του ερωτήματος, εάν εμπίπτουν ή όχι στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 169 του ν. 3588/2007.

6. Απαντώντας η Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, με το υπ' αριθ. 13350/12-6-2020 έγγραφό της, κάνει γνωστό ότι για την εκποίηση της πτωχευτικής περιουσίας του οφειλέτη δεν εκδόθηκε πιστοποιητικό ΕΝ.Φ.Ι.Α., ενώ, ως προς τα βεβαιωθέντα τέλη επιτηδεύματος, παραπέμπει στο υπ' αριθ. ΔΕΑΦ Α 1061764 ΕΞ/03-06-2020 απαντητικό έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας, σύμφωνα με το οποίο, με βάση το οικείο νομοθετικό πλαίσιο, «... για τα έτη πριν το φορολογικό έτος 2018, η μη άσκηση δραστηριότητας αναγνωρίζεται μόνο με υποβληθείσα δήλωση διακοπής εργασιών στη Δ.Ο.Υ., ακόμη και εάν αυτή υποβλήθηκε εκπρόθεσμα, ώστε από την ημερομηνία διακοπής και εντεύθεν να μην οφείλεται τέλος επιτηδεύματος. Επομένως, δεν προβλέπεται διαγραφή του τέλους επιτηδεύματος για τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016, 2017, στην περίπτωση της πτώχευσης...».

7. Πέραν των ανωτέρω, προβληματισμός ανέκυψε και σχετικά με τη διαγραφή ή μη, κατ' εφαρμογή της ως άνω υπ' αριθ. 3/2019 απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Χαλκιδικής, των πτωχευτικών χρεών του οφειλέτη από πρόστιμα πολεοδομίας, που βεβαιώθηκαν με τα Α.Τ.Β. 511/04-02-2009, 3096/23-06-2009, 4478/07-09-2009, 5801/13-11-2009, 794/22-02-2010 και 3727/21-07-2010, αφού, επί εγγράφου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου προς τις πολεοδομικές υπηρεσίες, οι οποίες είχαν προβεί στην επιβολή των ανωτέρω προστίμων (βεβαιώσασες Αρχές), με το ερώτημα, εάν τα εν λόγω χρέη συνιστούν «οφειλές που δημιουργήθηκαν από αδίκημα που τελέσθηκε με δόλο ή βαρεία αμέλεια», κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 169 του ν. 3588/2007 και, ως εκ τούτου, εξαιρούνται της απαλλαγής κατά το άρθρο αυτό, δεν παρασχέθηκαν οι αιτηθείσες πληροφορίες/διευκρινίσεις (βλ. απαντητικά έγγραφα των εν λόγω πολεοδομικών υπηρεσιών, μνημονευόμενα και επισυναπτόμενα στο υπ' αριθ. 13350/12-6-2020 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου).

8. Όσον αφορά την εικόνα των οφειλών του συγκεκριμένου οφειλέτη κατά το χρόνο υποβολής του παρόντος ερωτήματος, όπως αυτή αποτυπώνεται στο υποσύστημα «Έσοδα» του taxís, προκύπτει ότι σε βάρος του υφίστανται ληξιπρόθεσμες ατομικές οφειλές, συνολικού ύψους 17.195,64€ (πλέον οφειλών ύψους 104,03 ευρώ, για τις οποίες ευθύνεται ως κληρονόμος), καθώς και οφειλές της εταιρείας «Π... & ΣΙΑ Ο.Ε.», συνολικού ύψους 9.325,05€, για τις οποίες ευθύνεται ως ομόρρυθμο μέλος της. Ειδικότερα, στις ανωτέρω ατομικές οφειλές περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, οι οφειλές από ΕΝ.Φ.Ι.Α. των φορολογικών ετών 2015, 2016 και 2017, οφειλές από τέλη επιτηδεύματος των φορολογικών ετών 2014, 2015, 2016 και 2017, στις οποίες

αναφέρεται το υπ' αριθ. 4474/04-02-2020 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, οφειλές από έξοδα διοικητικής εκτέλεσης που έχουν βεβαιωθεί εντός των ετών 2015 και 2018, πρόστιμο μητρώου που βεβαιώθηκε το έτος 2018 και τα πρόστιμα πολεοδομίας που αναφέρονται στο υπ' αριθ. 13350/12-6-2020 έγγραφο της αυτής Δ.Ο.Υ. και βεβαιώθηκαν πριν από την κήρυξη του οφειλέτη σε πτώχευση. Ομοίως, στις ως άνω οφειλές της εταιρείας, για τις οποίες ο Α.Π. ευθύνεται ως ομόρρυθμο μέλος της, περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, οφειλές από δήλωση φόρου εισοδήματος νομικού προσώπου (άρθρο 45 ν. 4172/2013) για τα έτη 2015 και 2016, έξοδα διοικητικής εκτέλεσης που βεβαιώθηκαν τα έτη 2017 και 2018 και πρόστιμα μητρώου που βεβαιώθηκαν τα έτη 2015 και 2019.

9. Επίσης, από τα στοιχεία της ατομικής πτώχευσης του αυτού οφειλέτη στο υποσύστημα «Δικαστικό» του taxis προκύπτει ότι η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ανήγγειλε στην εν λόγω πτώχευση, με τις υπ' αριθ. 147/23-12-2013, 67/18-10-2016 και 82/12-12-2016 αναγγελίες της, τις απαιτήσεις του Δημοσίου σε βάρος του πτωχεύσαντος, προερχόμενες τόσο από τις ατομικές οφειλές του, όσο και από τις οφειλές της εταιρείας «Π... & ΣΙΑ Ο.Ε.», για τις οποίες αυτός ευθύνεται ως ομόρρυθμο μέλος, συνολικού ύφους βασικής οφειλής 35.279,45 €, πλέον προσαυξήσεων/τόκων εκπρόθεσμης καταβολής 14.817,46 €. Στις αναγγελίες περιελήφθησαν οφειλές του πτωχεύσαντος, ατομικές και από συνυπευθυνότητα, βεβαιωμένες έως το χρόνο έκδοσης της τελευταίας αναγγελίας, με τελευταία χρονολογικά τη βεβαιωμένη στις 28-8-2016 (Α.Τ.Β. 54006) ατομική οφειλή του από ΕΝ.Φ.Ι.Α. Τέλος, από τα ίδια ως άνω στοιχεία προκύπτει ότι το συνολικό ποσό διανομής του προϊόντος της πτωχευτικής εκκαθάρισης ανήλθε σε 32.648,59 €.

10. Η άποψη της ερωτώσας Υπηρεσίας επί των τιθεμένων ερωτημάτων, όπως αυτή αιτιολογείται στο έγγραφο του κρινομένου ερωτήματος, είναι ότι, καταρχήν, στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 169 του ν. 3588/2007, περί απαλλαγής, εμπíπτουν μόνο τα πτωχευτικά χρέη του οφειλέτη και η απαλλαγή δεν καταλαμβάνει τα μεταπτωχευτικά και τα ομαδικά χρέη τούτου, ενώ, σχετικά με το χαρακτηρισμό ως πτωχευτικών, ομαδικών ή μεταπτωχευτικών, των συγκεκριμένων οφειλών από ΕΝ.Φ.Ι.Α., τέλη επιτηδεύματος και έξοδα διοικητικής εκτέλεσης, η Υπηρεσία προκρίνει το χαρακτηρισμό τους ως ομαδικών. Περαιτέρω, όσον αφορά τις οφειλές από πρόστιμα της πολεοδομίας, η άποψη της Υπηρεσίας είναι ότι αυτές υπάγονται, κατ' αρχήν,

στην έννοια των «οφειλών που δημιουργήθηκαν από αδίκημα», με επιφύλαξη, όμως, ως προς τον τρόπο με τον οποίο μπορεί να στοιχειοθετηθεί με ασφάλεια στην υπό εξέταση περίπτωση, αν η παράβαση, για την οποία επιβλήθηκαν το καθένα από τα πρόστιμα αυτά, τελέστηκε από δόλο ή βαρεία αμέλεια.

Νομοθετικό πλαίσιο

11. Στις διατάξεις των άρθρων 16, 17, 21, 30, 154, 166, 168 και 169 του κυρωθέντος με το άρθρο μόνο του ν. 3588/2007 (Α' 153) προϊσχύσαντος Πτωχευτικού Κώδικα (στο εξής ΠτΚ)¹, όπως ίσχυαν πριν την τροποποίησή τους με το ν. 4446/2016 (Α' 240), οι οποίες εφαρμόζονται στην κρινόμενη υπόθεση ως εκ του χρόνου έναρξης των διαδικασιών της προκειμένης πτώχευσης, πλην αυτών των άρθρων 168 και 169, οι οποίες εφαρμόζονται ως τίθενται με το άρθρο 11 του νόμου αυτού (βλ. άρθρο 13 παρ. 2 περ. α και δ του ν. 4446/2016), ορίζονται τα εξής:

« Άρθρο 16.- Πτωχευτική περιουσία

1. Η πτωχευτική περιουσία περιλαμβάνει το σύνολο της περιουσίας που ανήκει στον οφειλέτη κατά την κήρυξη της πτώχευσης, οπουδήποτε και αν βρίσκεται.

2. Δεν ανήκουν στην πτωχευτική περιουσία τα κατά το κοινό δικονομικό δίκαιο ή άλλες διατάξεις ακατάσχετα ή εξαιρούμενα με ειδικές διατάξεις νόμων. 3. .. 4. ..

5. Στην πτωχευτική περιουσία δεν περιλαμβάνεται η περιουσία που αποκτά ο οφειλέτης μετά την κήρυξη της πτώχευσης. Κατ' εξαίρεση, τόκοι και άλλες περιοδικές παροχές, καθώς και παρεπόμενες αξιώσεις ή δικαιώματα και αν ακόμη γεννώνται ή αναπτύσσονται μετά την κήρυξη της πτώχευσης, ανήκουν στην πτωχευτική περιουσία, εφόσον προέρχονται από ενοχή ή κύριο δικαίωμα που υπήρχε πριν την κήρυξη της πτώχευσης».

«Άρθρο 17.- Πτωχευτική απαλλοτρίωση

1. Ο οφειλέτης από την κήρυξη της πτώχευσης στερείται αυτοδικαίως της διοίκησης (διαχείρισης και διάθεσης) της περιουσίας του (πτωχευτική απαλλοτρίωση), την οποία ασκεί μόνος ο σύνδικος. Μετά την κήρυξη της πτώχευσης, πράξεις διαχείρισης ή διάθεσης στοιχείων της πτωχευτικής περιουσίας από τον οφειλέτη ή προς αυτόν, χωρίς τη σύμπραξη του συνδίκου, είναι ανενεργείς και απαγορεύεται να καταχωρηθούν σε δημόσια βιβλία οποιασδήποτε φύσεως, χωρίς τη γραπτή έγκριση του συνδίκου. 2. ...3. ...4. ...».

¹ Καταργήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 265 του ν. 4738/2020 (Α' 207).

«Άρθρο 21.- Πτωχευτικός πιστωτής

1. Πτωχευτικοί πιστωτές είναι εκείνοι που κατά την κήρυξη της πτώχευσης έχουν κατά του οφειλέτη γεννημένη και δικαστικώς επιδιώξιμη χρηματική ενοχική απαίτηση και ειδικότερα εκείνοι των οποίων: α. η απαίτηση...

2. Ο πτωχευτικός πιστωτής μπορεί να επιδιώξει την ικανοποίηση των απαιτήσεων του μόνο μέσω της πτωχευτικής διαδικασίας, εκτός εάν στον παρόντα κώδικα ορίζεται διαφορετικά».

«Άρθρο 30.- Συμβάσεις που συνάπτονται από τον σύνδικο.

Απαιτήσεις από συμβάσεις που συνάπτονται από τον σύνδικο ικανοποιούνται ως ομαδικές».

«Άρθρο 154.- Γενικά προνόμια

Μετά από την αφαίρεση των δικαστικών εξόδων, των εξόδων της διοίκησης της πτωχευτικής περιουσίας, στα οποία περιλαμβάνεται και η προσωρινή και οριστική αντιμισθία του συνδίκου και των τυχόν ομαδικών πιστωμάτων, οι πιστωτές κατατάσσονται με την ακόλουθη σειρά: α) ...,ζ) ... ».

«Άρθρο 166.- Παύση των εργασιών της πτωχεύσεως

1. Αν οι εργασίες της πτωχεύσεως δεν μπορούν να εξακολουθήσουν, λόγω έλλειψης των αναγκαίων χρημάτων ή ευχερώς ρευστοποιήσιμης περιουσίας, το πτωχευτικό δικαστήριο, μετά από έκθεση του εισηγητή και αφού ακούσει τον σύνδικο και την επιτροπή πιστωτών, μπορεί, μετά από αίτηση του οφειλέτη, πιστωτή ή του συνδίκου ή και αυτεπαγγέλτως, να κηρύξει την παύση των εργασιών της πτωχεύσεως.

2. Στην περίπτωση της παραγράφου 1 περατώνεται η πτώχευση, αίρεται η πτωχευτική απαλλοτρίωση και ο οφειλέτης αναλαμβάνει τη διοίκηση της περιουσίας του. Οι πιστωτές αναλαμβάνουν τα ατομικά καταδιωκτικά μέτρα και παύει το λειτούργημα του συνδίκου, καθώς και του εισηγητή. Τα αποτελέσματα αυτά επέρχονται μετά πάροδο μηνός από τη δημοσίευση της απόφασης της παραγράφου 1.

3. ...».

«Άρθρο 168.- Αίτηση περί απαλλαγής

Ο οφειλέτης υποβάλλει μετά την παρέλευση δύο ετών από την κήρυξη της πτώχευσης, άλλως μέχρι την περάτωσή της, αν αυτή επέρχεται ενωρίτερα, αίτηση περί της απαλλαγής του. ...».

«Άρθρο 169.- Απόφαση περί απαλλαγής

1. Το πτωχευτικό δικαστήριο αποφασίζει επί της υποβληθείσας σύμφωνα με το προηγούμενο άρθρο, αίτησης του οφειλέτη και, εφόσον τον κρίνει συγγνωστό σύμφωνα με το άρθρο 167, τον απαλλάσσει πλήρως από το υπόλοιπο των απαιτήσεων των πιστωτών που δεν ικανοποιείται από την πτωχευτική περιουσία. Η απόφαση επί της αίτησης εκδίδεται υποχρεωτικά μέσα σε προθεσμία εξήντα (60) ημερών από τη συζήτησή της.

2. Ο οφειλέτης δεν απαλλάσσεται από οφειλές που δημιουργήθηκαν από αδίκημα που τελέσθηκε με δόλο ή βαρεία αμέλεια.

3. ...4.».

12. Σύμφωνα με την επί του άρθρου 169 του ΠτΚ αιτιολογική έκθεση του ν. 4446/2016: «Το πτωχευτικό δικαστήριο οφείλει να αποφασίζει, εντός αποκλειστικής προθεσμίας εξήντα ημερών, επί της υποβληθείσας κατά τα ανωτέρω αίτησης του οφειλέτη περί απαλλαγής και, εφ' όσον τον κρίνει συγγνωστό, να τον απαλλάσσει πλήρως από το υπόλοιπο των απαιτήσεων των πιστωτών που δεν ικανοποιείται από την πτωχευτική περιουσία, εφ' όσον όμως δεν πρόκειται για οφειλές οι οποίες δημιουργήθηκαν από αδίκημα που τελέσθηκε με δόλο ή βαρεία αμέλεια. Το εύρος της απαλλαγής, κατά το περιεχόμενό της, θα ποικίλλει αναλόγως του τρόπου περάτωσης της πτώχευσης: Εάν η πτώχευση περατώνεται συνεπεία εκποίησης όλων των στοιχείων του ενεργητικού της κατά το άρθρο 164 - άρα με ένωση των πιστωτών ή με συνολική εκποίηση της επιχείρησης της παραγράφου 2 του άρθρου 19 - ο συγγνωστός οφειλέτης απαλλάσσεται κατά το ποσό των απαιτήσεων των πιστωτών που παραμένει ανεξόφλητο με βάση τον πίνακα διανομής. Οσάκις η πτώχευση περατώνεται με παύση εργασιών λόγω ελλείψεως ενεργητικού, η πλήρης απαλλαγή του συγγνωστού οφειλέτη δεν συνεπάγεται την αδυναμία των πιστωτών να αναλαμβάνουν τα ατομικά καταδιωκτικά μέτρα κατ' αυτού - θα καθιστά δηλαδή κατ' εξαίρεσιν ανεφάρμοστο το αποτέλεσμα που κατά τον κανόνα επιφέρει η παύση των εργασιών της πτώχευσης σύμφωνα με την δεύτερη παράγραφο του ισχύοντος άρθρου 166 ΠτΚ. Εάν η πτώχευση περατώνεται λόγω παρόδου δεκαετίας από την έναρξη της ένωσης ή δεκαπενταετίας από την κήρυξή της, η απαλλαγή του οφειλέτη θα είναι πλήρης, διότι...».

13. Στις διατάξεις των άρθρων 1, 2 και 6 του ν. 4223/2013 (Α' 287) ορίζονται τα εξής:

« Άρθρο 1.- Αντικείμενο του φόρου

1. Από το έτος 2014 και για κάθε επόμενο έτος επιβάλλεται Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) στα δικαιώματα της παραγράφου 2 του παρόντος, σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα και ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή κάθε είδους νομικές οντότητες την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους.

2. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. επιβάλλεται στα εμπράγματα δικαιώματα της πλήρους κυριότητας, της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας, της οίκησης και της επιφάνειας επί του ακινήτου. ...

3. ... 4. Τα δικαιώματα επί των οποίων επιβάλλεται ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. ετησίως είναι αυτά που υπάρχουν την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, ανεξάρτητα από μεταβολές που τυχόν επέρχονται κατά τη διάρκεια του έτους αυτού και ανεξάρτητα από τη μεταγραφή του τίτλου κτήσης.

5. ...6. ...».

«Άρθρο 2.- Υποκείμενο του φόρου

1. Υποκείμενο του ΕΝ.Φ.Ι.Α. είναι κάθε πρόσωπο ή οντότητα του άρθρου 1, ανάλογα με το δικαίωμα και το ποσοστό του, και ειδικότερα: α) Αυτός που αποκτά δικαίωμα σε ακίνητο από οποιαδήποτε αιτία, από την ημερομηνία σύνταξης του οριστικού συμβολαίου κτήσης ή από την ημερομηνία τελεσιδικίας της δικαστικής απόφασης με την οποία αναγνωρίζεται δικαίωμα ή καταδικάζεται ο δικαιοπάροχος σε δήλωση βουλήσεως. β)... ια)...

2. ...3. Ο πλήρης κύριος υποχρεούται στην καταβολή του συνολικού ΕΝ.Φ.Ι.Α. που βαρύνει το ακίνητο κατά το ποσοστό συνιδιοκτησίας του.

4.9...».

«Άρθρο 6.- Προσδιορισμός Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων και χρόνος υποβολής δήλωσης

1. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. προσδιορίζεται με πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου που εκδίδεται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με το άρθρο 31 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Α` 170).

2... ».

14. Στις διατάξεις του άρθρου 54Α του ν. 4174/2013 (Α` 170), το οποίο προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 9 του ν. 4223/2013 και συμπληρώθηκε με το άρθρο 13 παρ. 3 του ν. 4474/2017 (Α` 80) ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 54Α.- Υποχρεώσεις τρίτων για τον Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων

1. Απαγορεύεται κάθε υποσχητική ή εκποιητική δικαιοπραξία με την οποία συστήνονται, μεταβάλλονται, αλλοιώνονται ή μεταβιβάζονται, από οποιαδήποτε αιτία δικαιώματα επί ακινήτου ή παρέχεται δικαίωμα προσημείωσης ή υποθήκης σε αυτό, αν δεν μνημονεύεται και δεν επισυνάπτεται από το συμβολαιογράφο στο συμβόλαιο που συντάσσει, πιστοποιητικό της Φορολογικής Διοίκησης, με το οποίο πιστοποιείται ότι το ίδιο ακίνητο περιλαμβάνεται στη δήλωση Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, καθώς και ότι ο φορολογούμενος έχει καταβάλει ή νόμιμα απαλλαγεί από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. για το συγκεκριμένο ακίνητο και έχει καταβάλει τις ληξιπρόθεσμες δόσεις, έχει ρυθμίσει ή έχει νόμιμα απαλλαγεί από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. για τα υπόλοιπα ακίνητα, για τα οποία είναι υπόχρεος για τα πέντε (5) προηγούμενα έτη. Τα παραπάνω ισχύουν και για τη σύνταξη περίληψης κατακυρωτικής έκθεσης επί εκούσιου πλειστηριασμού. Στην περίπτωση αυτή το πιστοποιητικό προσκομίζεται μόνον από τον επισπεύδοντα τον εκούσιο πλειστηριασμό. Το πιστοποιητικό ΕΝ.Φ.Ι.Α., που αφορά ακίνητο πτωχού, χορηγείται στον κατά το χρόνο χορήγησης αυτού σύνδικο της πτώχευσης, εφόσον το ίδιο ακίνητο περιλαμβάνεται στη δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α. και εφόσον έχει καταβληθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο για τα πέντε (5) προηγούμενα έτη. ...

2. Οι φύλακες μεταγραφών και οι προϊστάμενοι των κτηματολογικών γραφείων υποχρεούνται να αρνηθούν τη μεταγραφή ή την καταχώρηση στα κτηματολογικά βιβλία συμβολαιογραφικού εγγράφου, με το οποίο συστήνονται, μεταβάλλονται, αλλοιώνονται ή μεταβιβάζονται από οποιαδήποτε αιτία δικαιώματα επί ακινήτου ή παρέχεται δικαίωμα προσημείωσης ή υποθήκης σε αυτό, αν δεν μνημονεύεται και δεν επισυνάπτεται το πιστοποιητικό της προηγούμενης παραγράφου. Το προηγούμενο εδάφιο ισχύει και για τη μεταγραφή ή καταχώρηση της κατακυρωτικής έκθεσης επί εκούσιου πλειστηριασμού, καθώς και για τη μεταγραφή ή καταχώρηση της αποδοχής κληρονομιάς.

3. ...».

15. Στις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 3986/2011 (Α'152), όπως η παράγραφος 3 αυτού είχε συμπληρωθεί με το άρθρο 73 παρ. 2 του ν. 4430/2016 (Α'205) και τροποποιήθηκε με το άρθρο 17 παρ. 2 του ν. 4577/2018 (Α'199), ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 31.- Επιβολή τέλους επιτηδεύματος

1. Οι επιτηδευματίες και οι ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα, εφόσον τηρούν βιβλία Β` ή Γ` κατηγορίας του Κ.Β.Σ., υποχρεούνται σε καταβολή ετήσιου τέλους επιτηδεύματος, το οποίο ορίζεται ως εξής: α) ... ε) ...

2. Σε περίπτωση διακοπής της δραστηριότητας μέσα στη χρήση, το τέλος επιτηδεύματος περιορίζεται ανάλογα με τους μήνες λειτουργίας της επιχείρησης ή της άσκησης του επαγγέλματος. Χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των δεκαπέντε (15) ημερών λογίζεται ως μήνας.

3. ... Από το φορολογικό έτος 2018 και εφεξής εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής τέλους ...οι επιχειρήσεις ανεξαρτήτως νομικής μορφής που βρίσκονται σε εκκαθάριση, πτώχευση ή αδράνεια. Σε περίπτωση που η αδράνεια δεν καταλαμβάνει ολόκληρο το φορολογικό έτος εφαρμόζεται αναλογικά η παρ. 2. ...

4. Για την εν γένει διαδικασία επιβολής και βεβαίωσης του τέλους επιτηδεύματος εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994).

5. ...

6. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται για τους επιτηδευματίες και ελεύθερους επαγγελματίες που ασκούν επιτήδευμα ή ελεύθερο επάγγελμα, αντίστοιχα, κατά την 1.1.2011 και μετά.

7. ... 8. ... 9.»

16. Στο άρθρο 22 του ν. 1577/1985 (Α' 210), «Γενικός Οικοδομικός Κανονισμός - Γ.Ο.Κ.», όπως ίσχυε μέχρι την κατάργησή του με το άρθρο 35 του ν. 4067/2012 (Α' 79), «Νέος Οικοδομικός Κανονισμός», ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 22.- Οικοδομικές άδειες - Αυθαίρετες κατασκευές.

1. Για την εκτέλεση οποιασδήποτε εργασίας δόμησης εντός ή εκτός οικισμού απαιτείται οικοδομική άδεια της αρμόδιας πολεοδομικής υπηρεσίας... 2. ...

3. Κάθε κατασκευή που εκτελείται α) χωρίς την άδεια της παρ. 1 ή β) καθ' υπέρβαση της άδειας ή γ) με βάση άδεια που ανακλήθηκε ή δ) κατά παράβαση των σχετικών διατάξεων είναι αυθαίρετη και υπάγεται στις σχετικές για τα αυθαίρετα διατάξεις του ν. 1337/1983, όπως ισχύουν».

17. Στο άρθρο 17 του ν. 1337/1983 (Α'33), όπως η παράγραφος 8 αυτού αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 4 του άρθρου 5 του ν. 3212/2003 (Α'308), ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 17.- Νέα αυθαίρετα

1. Τα αυθαίρετα κτίσματα ή κατασκευές εν γένει που ανεγείρονται μετά την 31.1.1983 εντός ή εκτός εγκεκριμένων σχεδίων πόλεων ή οικισμών που υπάρχουν πριν από το έτος 1923 καθώς και όσα δεν εξαιρούνται σύμφωνα με το άρθρο 15 του νόμου αυτού

κατεδαφίζονται υποχρεωτικά από τους κυρίους η συγκυρίους τους, έστω και αν έχει αποπερατωθεί η κατασκευή ή αν το κτίσμα κατοικείται ή χρησιμοποιείται με οποιοδήποτε τρόπο.

2. Εκτός από την κατεδάφιση επιβάλλεται: α) πρόστιμο ανέγερσης αυθαιρέτου. β) πρόστιμο διατήρησης αυθαιρέτου. ...

3. ...7. ...

8. Οι ιδιοκτήτες ή εντολείς κατασκευής αυθαιρέτων και οι εργολάβοι κατασκευής του τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον έξι (6) μηνών και με χρηματική ποινή από πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ μέχρι πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, ανάλογα με την αξία του αυθαίρετου έργου και το βαθμό υποβάθμισης του φυσικού ή πολιτιστικού περιβάλλοντος. Αν η πιο πάνω πράξη έχει γίνει από αμέλεια, τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης μέχρι ένα (1) έτος και με χρηματική ποινή από δύο χιλιάδες (2.000) ευρώ μέχρι δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ. Για απλές υπερβάσεις άδειας κατασκευής μπορεί να επιβληθεί ποινή μειωμένη.

Για την εκτέλεση εργασιών δόμησης, χωρίς οικοδομική άδεια ή κατά παράβαση αυτής, στα ρέματα, στους βιότοπους, σε παραλιακά δημόσια κτήματα, στους αρχαιολογικούς χώρους και σε δάση και αναδασωτές εκτάσεις εκτός από την κατά τις προηγούμενες παραγράφους επιβολή των προστίμων και της κατεδάφισης των αυθαιρέτων, τα πρόσωπα του πρώτου και του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου αυτής τιμωρούνται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών και με χρηματική ποινή από δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ μέχρι εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ. Μετατροπή της ποινής της φυλάκισης σε χρηματική, καθώς και αναστολή της εκτέλεσής της δεν επιτρέπεται. Η άσκηση της έφεσης δεν αναστέλλει την εκτέλεση της απόφασης. Ειδικότερα η πιο πάνω ευθύνη καταλογίζεται με τις ακόλουθες διακρίσεις: α) Στον κύριο, στο νομέα ή επικαρπωτή του ακινήτου. Σε περίπτωση ανέγερσης κτιρίου με το σύστημα της αντιπαροχής, υπεύθυνο πρόσωπο για την εφαρμογή των διατάξεων του νόμου αυτού είναι ο κατασκευαστής. β) ... γ)... δ)...

9. ..., ...15. ...».

Ερμηνεία και εφαρμογή διατάξεων

Κατά την ομόφωνη γνώμη του Τμήματος, από τις προαναφερόμενες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς, αλλά και σε συνδυασμό μεταξύ τους, ενόψει και του όλου νομικού πλαισίου εντός του οποίου εντάσσονται και του σκοπού που εξυπηρετούν, συνάγονται τα ακόλουθα:

- 18.** Όπως επισημαίνεται από την ΕΝΕ/2007 (Αιτιολογική Έκθεση της Νομοπαρασκευαστικής Επιτροπής του Πτωχευτικού Κώδικα (ΚΝοΒ 2007, 1553επ), υπ' άρθρο 21, ο ορισμός του πτωχευτικού πιστωτή υπό τον ΠτΚ είναι εκείνος που *«έχει καθιερωθεί στην θεωρία και την πράξη»*. Πρόκειται για τον πιστωτή εκείνον, που προσδιορίζεται αντικειμενικά, με βάση την απαίτηση που έχει κατά του οφειλέτη (*«πτωχευτικό πίστωμα»*) (Περάκης, Πτωχευτικό Δίκαιο, 4^η έκδ., σ. 267) και συγκεκριμένα, αυτόν που *«κατά την κήρυξη της πτώχευσης έχει κατά του οφειλέτη γεννημένη και δικαστικώς επιδιώξιμη χρηματική ενοχική απαίτηση»*. Εξάλλου, η απαίτηση είναι *«γεννημένη»*, όταν έχουν πληρωθεί οι προϋποθέσεις δημιουργίας της, αρκεί δε να έχει γεννηθεί η βασική σχέση, από την οποία απορρέει η συγκεκριμένη απαίτηση, έστω και αν η τελευταία ανακύπτει μετά την κήρυξη της πτώχευσης (Περάκης, ο.π., Κοτσίρης, ΠτΔ 2017, σ. 313, Σπυριδάκης, ΠτΔ σ. 171, ΕφΑθ 8927/1985 ΕλλΔνη 1987.1284). Επίσης, *«δικαστικώς επιδιώξιμη»* είναι η απαίτηση, αν η δικαστική άσκηση αυτής δεν εμποδίζεται από νομικούς λόγους (Σπυριδάκης, ΠτΔ, σ. 172). Ειδικά, όσον αφορά το Δημόσιο, ως πιστωτή, ως πτωχευτικά χρέη νοούνται οι οφειλές του πτωχεύσαντος προς αυτό, για τις οποίες η σχετική ενοχή γεννήθηκε σε χρόνο πριν από την κήρυξη της πτώχευσης, ανεξαρτήτως του χρόνου βεβαίωσής τους, δηλαδή δημιουργίας τίτλου είσπραξης και καταχώρισης αυτού στα βιβλία εισπρακτέων εσόδων (άρθρο 61 παρ. 4 Κ.Ε.Δ.Ε., ΣτΕ 2021/2010, ΝΣΚ 307/2001, βλ. και ΝΣΚ 473/1998, με την οποία χαρακτηρίστηκε ως *«πτωχευτικό χρέος»* οφειλή, η αιτία της οποίας ανάγεται σε χρόνο πριν από την πτώχευση και, συγκεκριμένα, οφειλή προς το Δημόσιο από κατάπτωση εγγύησης τούτου σε δάνειο –ΚΑΧΚΕΕΔ-, όταν η σύμβαση δανείου και η χορήγηση εγγύησης έλαβαν χώρα πριν από την πτώχευση, ανεξάρτητα από το χρόνο της κατάπτωσης).
- 19.** Περαιτέρω, οι πιστωτές που δημιουργούνται μετά την κήρυξη της πτώχευσης δεν είναι πτωχευτικοί, αλλά μεταπτωχευτικοί. Η διάκριση αντιστοιχεί, καταρχήν, στη διάκριση πτωχευτικής και μεταπτωχευτικής περιουσίας. Έτσι, ενώ οι πτωχευτικοί πιστωτές ικανοποιούνται αποκλειστικά από την πτωχευτική περιουσία, οι μεταπτωχευτικοί ικανοποιούνται από την μεταπτωχευτική (Κ. Ρόκας, ΠτΔ, 1987, σ. 139, ΑΠ 63/2013 ΝοΒ 2013.1239, ΕφΑθ 8100/1986 ΕλλΔνη 1987.862).
- 20.** Επίσης, μολονότι το ελληνικό πτωχευτικό δίκαιο γνώριζε πάντοτε την κατηγορία των ομαδικών πιστωτών, παρά ταύτα δεν υπήρχε ορισμός της έννοιας. Για πρώτη

φορά αυτό γίνεται με το άρθρο 94 παρ. 4 του νέου ΠτΚ (ν. 4738/2020), στο οποίο ορίζεται ότι: «*Ομαδικός πιστωτής είναι ο πιστωτής του οποίου η απαίτηση γεννήθηκε ή ανάγεται σε χρόνο μετά την πτώχευση και προέρχεται από την δραστηριότητα του συνδίκου ή, στην περίπτωση του άρθρου 94, του οφειλέτη ή συνδέεται με τα στοιχεία της πτωχευτικής περιουσίας. Οι απαιτήσεις των ομαδικών πιστωτών αποτελούν ομαδικά πιστώματα και ικανοποιούνται από την πτωχευτική και από τη μεταπτωχευτική περιουσία*». Βασικό στοιχείο, συνεπώς, της έννοιας, κατά την διάταξη αυτή (η οποία δεν έχει, βεβαίως, εφαρμογή στην υπό εξέταση περίπτωση, απηχεί όμως μια διαχρονική άποψη και ως τέτοια μπορεί να ληφθεί υπόψη κατά την ερμηνευτική προσέγγιση του θέματος), είναι ότι η ομαδική απαίτηση γεννάται μετά την κήρυξη της πτώχευσης και μάλιστα από τη δράση του συνδίκου, δικαιοπρακτική ή μη, ή, στην περίπτωση του άρθρου 94 (ανάθεση της διοίκησης της πτωχευτικής περιουσίας στον οφειλέτη), από τη δράση του οφειλέτη. Ο νόμος προσθέτει: «*ή συνδέεται με τα στοιχεία της πτωχευτικής περιουσίας*», για να καλύψει περιπτώσεις ομαδικών πιστωμάτων που δεν προέρχονται από τη δράση του συνδίκου ή του οφειλέτη, αλλά από την διεξαγωγή της πτωχευτικής διαδικασίας (Περάκης, ο.π., σ. 284 επ.). Οι ομαδικοί πιστωτές διαφέρουν από τους πτωχευτικούς, δοθέντος ότι δεν υπόκεινται σε αναστολή των ατομικών διώξεων, ούτε σε εξέλεξη των πιστώσεων και, γενικά, δεν θίγονται από την πτωχευτική διαδικασία (Κοτσίρης, ΠτΔ, 2017, σ. 309, Ν. Ρόκας, ΣτοιχΠτΔ, 1997, σ. 37, ΑΠ 776/2009 ΔΕΕ 2009.1357, ΑΠ 639/1974 ΕΕΝ 1975.293).

21. Εξάλλου, από τη γραμματική διατύπωση της παραγράφου 1 του άρθρου 169 του ΠτΚ («*απαλλάσσει πλήρως από το υπόλοιπο των απαιτήσεων των πιστωτών που δεν ικανοποιείται από την πτωχευτική περιουσία*»), σε συνδυασμό με τις επί του άρθρου αυτού αναφορές της οικείας αιτιολογικής έκθεσης που παρατίθενται ανωτέρω (παρ. 12), συνάγεται ότι η απαλλαγή που διατάσσεται από το πτωχευτικό δικαστήριο αφορά στα πτωχευτικά χρέη του πτωχού, καθώς οι απαιτήσεις των πτωχευτικών πιστωτών είναι εκείνες που, κατά τη διάρκεια της πτώχευσης και στο πλαίσιο της πτωχευτικής διαδικασίας, ικανοποιούνται κατ' αρχήν, αποκλειστικά από την πτωχευτική περιουσία (άρθρο 21 παρ. 2 ΠτΚ) και ως προς αυτές ισχύει, κατ' αρχήν, κατά τη διάρκεια της πτώχευσης, αναστολή των ατομικών διώξεων των πιστωτών για την είσπραξή τους (άρθρο 25 ΠτΚ). Συνάγεται, επίσης, ότι η απαλλαγή του οφειλέτη αφορά στο υπόλοιπο των πτωχευτικών χρεών του που παρέμεινε

ανείσπρακτο έως την περάτωση της πτωχευτικής διαδικασίας με οποιονδήποτε νόμιμο τρόπο.

22. Κατόπιν των ανωτέρω, από το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής του άρθρου 169 του ΠτΚ αποκλείονται τα μεταπτωχευτικά χρέη του πτωχού, δηλαδή εκείνα που δημιουργήθηκαν μετά την κήρυξη της πτώχευσης, από δραστηριότητα του πτωχεύσαντος οφειλέτη, η οποία δεν σχετίζεται με την πτωχευτική διαδικασία (π.χ. οφειλή από φόρο κληρονομιάς, όταν η επαγωγή της κληρονομιάς είναι μεταγενέστερη της κήρυξης σε πτώχευση, οφειλή φόρου εισοδήματος που προέρχεται από δραστηριότητα του πτωχού μετά την πτώχευση κ.ο.κ.).

23. Ομοίως, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 169 του ΠτΚ τα ομαδικά χρέη του πτωχεύσαντος, δηλαδή εκείνα που δημιουργήθηκαν από τη δραστηριότητα του συνδίκου της πτώχευσης και, γενικότερα, από τη διεξαγωγή της πτωχευτικής διαδικασίας (όπως π.χ. χρέη από Φ.Π.Α., τα οποία γεννήθηκαν μετά την κήρυξη της πτώχευσης από υποκείμενες στο φόρο αυτό πράξεις του συνδίκου κατά την εκκαθάριση της πτωχευτικής περιουσίας ή όταν ο σύνδικος, μετά από άδεια του πτωχευτικού δικαστηρίου, συνεχίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα του πτωχού, ΝΣΚ 438/2007). Τα ομαδικά χρέη (και οι ομαδικοί πιστωτές), αντιμετωπίζονται από το νόμο ευνοϊκότερα σε σχέση με τα πτωχευτικά χρέη και τους πτωχευτικούς πιστωτές, καθόσον ικανοποιούνται κατά προτεραιότητα από την πτωχευτική περιουσία, με προαφαίρεση αυτών από το προϊόν της πτωχευτικής εκκαθάρισης, κατ' άρθρο 154 του ΠτΚ και δεν υπόκεινται στην αναστολή ατομικών διώξεων, κατ' άρθρο 25 ΠτΚ, η οποία ισχύει μόνο για τα πτωχευτικά χρέη (ενδεικτικά, βλ. ΕφΑθ 2/1993, ΕφΠειρ 250/2011, ΔΕΕ 2011/1149, Περάκης, ΠτΔ, 3η έκδοση, σ. 251 επ.). Επισημαίνεται ότι τα ομαδικά χρέη δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο απαλλαγής (και εν γένει ρύθμισης) ούτε στις περιπτώσεις που η πτώχευση περατώνεται με δικαστική επικύρωση σχεδίου αναδιοργάνωσης (κατά την παράγραφο 3 του άρθρου 169 του ΠτΚ), δεδομένου ότι, με τη διάταξη της παραγράφου 6 του άρθρου 125 του ΠτΚ ρητά ορίζεται ότι *«τα δικαιώματα των ομαδικών πιστωτών δεν θίγονται από το σχέδιο»*.

24. Κατόπιν αυτών, επί του πρώτου και του δεύτερου υποερωτήματος, γίνεται ομόφωνα δεκτό ότι τα χρέη του πτωχού που προέρχονται από την επιβολή του ΕΝ.Φ.Ι.Α. στα δικαιώματα κυριότητας αυτού επί της, δεσμευμένης κατά τη διάρκεια

της πτώχευσης, πτωχευτικής περιουσίας και αφορούν χρονική περίοδο (φορολογικά έτη) μετά την κήρυξη της πτώχευσης και κατά τη διάρκεια αυτής, αποτελούν ομαδικά χρέη, δοθέντος ότι οι αντίστοιχες οφειλές αφορούν απαιτήσεις του Δημοσίου που γεννήθηκαν και κατέστησαν δικαστικά επιδιώξιμες μετά την κήρυξη και πριν την περάτωση της πτώχευσης και συνδέονται με στοιχεία της πτωχευτικής περιουσίας, την οποία διαχειρίζεται ο σύνδικος (άρθρο 17 ΠτΚ). Για τον ίδιο λόγο, αποτελούν ομαδικά πιστώματα και τα έξοδα διοικητικής εκτέλεσης που επιβλήθηκαν κατά τη διάρκεια της πτώχευσης και αφορούν έξοδα αναγγελίας των απαιτήσεων του Δημοσίου στην πτωχευτική διαδικασία. Επομένως, τα ως άνω χρέη δεν είναι πτωχευτικά και δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παραγράφου 1 του άρθρου 169 του ΠτΚ.

25. Ομοίως, δεν είναι πτωχευτικά πιστώματα και δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παραγράφου 1 του άρθρου 169 του ΠτΚ, τα χρέη που προέρχονται από τέλη επιτηδεύματος, τα οποία γεννήθηκαν σε φορολογικά έτη μετά την κήρυξη της πτώχευσης (πρβλ ΣτΕ 2021/2010).

26. Ειδικότερα, τα τέλη επιτηδεύματος επιβάλλονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν.3986/2011, με κριτήριο την ιδιότητα του υποκειμένου του φόρου ως επιτηδευματία ή ελεύθερου επαγγελματία και την, λόγω αυτής, άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας (ΣτΕ 2566/2015 Ολομ., σκ. 17) για χρόνο μετά τη δήλωση έναρξης εργασιών και μέχρι τη δήλωση διακοπής. Περαιτέρω, σε περίπτωση πτώχευσης του υποκειμένου σε φόρο, η κατά νόμο υποχρέωση αυτού προς υποβολή δήλωσης διακοπής εργασιών ανήκει στο σύνδικο, ενώ σε περίπτωση παύσης του λειτουργήματος του συνδίκου και ανάκτησης από τον πτωχό της ικανότητας διοίκησης της περιουσίας του, αυτός μπορεί να υποβάλει είτε εμπρόθεσμη είτε εκπρόθεσμη δήλωση διακοπής εργασιών, η οποία προδήλως εμπίπτει στην έννοια της διαχείρισης της περιουσίας, ασχέτως του χρονικού σημείου αναδρομής της δήλωσης, η οποία, μάλιστα, μπορεί να ανατρέξει στο παρελθόν, σε χρονικό σημείο προγενέστερο. Ο ακριβής χρόνος διακοπής των εργασιών του επιτηδευματία είναι πραγματικό γεγονός και η αλήθεια του περιεχομένου της δήλωσης ελέγχεται από τη φορολογική αρχή, μπορεί δε να οδηγήσει σε μείωση των απαιτήσεων του Δημοσίου χωρίς να τεθεί ζήτημα εφαρμογής διατάξεων της πτωχευτικής διαδικασίας (ΝΣΚ 14/2008).

27. Εξάλλου, με τη διάταξη της παραγράφου 8 του άρθρου 31 του ν.3986/2011, η οποία προστέθηκε με το άρθρο 17 του ν.4577/2017, ορίζεται ότι από το φορολογικό

έτος 2018 και εφεξής δεν υπάγονται στο τέλος επιτηδεύματος, μεταξύ άλλων, και οι επιχειρήσεις που βρίσκονται σε εκκαθάριση, πτώχευση ή αδράνεια.

28. Στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με το διδόμενο ιστορικό, ο πτωχός, επιτηδευματίας, προέβη σε δήλωση μεταβολής εργασιών με ημερομηνία 12-03-2013 (κήρυξη της πτώχευσης) και σε δήλωση διακοπής εργασιών με ημερομηνία 01-10-2018 (κήρυξη παύσης εργασιών της πτώχευσης). Με πράξεις της φορολογικής αρχής βεβαιώθηκε σε βάρος του τέλος επιτηδεύματος για τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, δηλαδή μετά την κήρυξη της πτώχευσης και πριν το φορολογικό έτος 2018. Με τα δεδομένα αυτά και ανεξαρτήτως τυχόν προβληματισμών σχετικά με την ορθότητα επιβολής των οικείων πράξεων καταλογισμού, οι πράξεις αυτές είναι ισχυρές και παράγουν τα αποτελέσματά τους, οι οφειλές που απορρέουν από αυτές γεννήθηκαν μετά την κήρυξη της πτώχευσης και δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παραγράφου 1 του άρθρου 169 του ν.3588/2007.

29. Τέλος, ως προς το τρίτο υποερώτημα, κατά την ενώπιον του Τμήματος διαλογική συζήτηση μεταξύ των μελών επί της ερμηνείας των προπαρατεθεισών διατάξεων, σε σχέση με το διδόμενο πραγματικό, διατυπώθηκαν τρεις γνώμες.

30. Κατά τη **γνώμη της πλειοψηφίας**, η οποία σχηματίστηκε από τους Νομικούς Συμβούλους του Κράτους Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Αφροδίτη Κουτούκη, Κωνσταντίνος Κατσούλας, Αλέξανδρος Ροϊλός, Κωνσταντίνα Χριστοπούλου, Αγγελική Καστανά, Μαρία Μπασδέκη και Χρυσούλα Τσιαβού (ψήφοι οκτώ – 8), με την υπ' αριθ. 3/2019 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Χαλκιδικής (Διαδικασία Εκούσιας Δικαιοδοσίας), ο πτωχός απαλλάχθηκε πλήρως από το υπόλοιπο των απαιτήσεων των πιστωτών του που δεν ικανοποιούνται από την πτωχευτική περιουσία, κατόπιν αποδοχής σχετικής αίτησής του, σύμφωνα με το άρθρο 168 του ΠτΚ. Όπως διαλαμβάνεται στην απόφαση αυτή, το πτωχευτικό δικαστήριο κατέληξε στην παραπάνω κρίση του, αφού έλαβε υπόψη την προηγηθείσα υπ' αριθ. 8/2018 απόφαση του ίδιου δικαστηρίου, περί παύσης των εργασιών της πτώχευσης λόγω έλλειψης των αναγκαίων χρημάτων για τη χρηματοδότηση των εργασιών της και μη ύπαρξης ευχερώς ρευστοποιήσιμου περιουσιακού στοιχείου, αλλά και διότι ο αιτών κρίθηκε συγγνωστός, κατά την έννοια του άρθρου 167 του ΠτΚ, εφόσον επέδειξε καλή πίστη, τόσο κατά την κήρυξη της

πτώχευσης, όσο και κατά τη διάρκειά της, ήταν συνεργάσιμος με τα όργανα της πτώχευσης, η πτώχευση δεν οφείλεται σε δόλιες ενέργειές του και δεν έχει καταδικασθεί για εκείνα από τα εγκλήματα που συνιστούν αρνητικές προϋποθέσεις για την κήρυξή του ως συγγνωστού, ούτε εκκρεμεί σε βάρος του ποινική δίωξη για τα εγκλήματα των άρθρων 171 και 172 του ΠτΚ. Σημειώνεται ότι η κρίση περί του συγγνωστού ή μη του πτωχού αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για την απαλλαγή του, η οποία είναι γενική, κατ' αρχήν, εξαιρουμένων ρητά των οφειλών του που δημιουργήθηκαν με δόλο ή βαρεία αμέλεια (άρθρο 169 παρ. 2 ΠτΚ). Επομένως, εφόσον στην παραπάνω απόφαση του πτωχευτικού δικαστηρίου δεν εκφέρεται ειδικότερη κρίση για την ένταξη των επίμαχων πολεοδομικών προστίμων στη ρητή εξαίρεση της παραγράφου 2 του άρθρου 169 του ΠτΚ, αυτά περιλαμβάνονται στην πλήρη απαλλαγή του πτωχού από το υπόλοιπο των απαιτήσεων των πιστωτών του και εν προκειμένω του Δημοσίου, που δεν ικανοποιούνται από την πτωχευτική περιουσία, ενόψει της τελεσιδικίας της εν λόγω απόφασης λόγω της παρέλευσης διετίας από τη δημοσίευσή της (ημ. δημ. 01-04-2019) και της μη άσκησης ενδίκων μέσων κατ' αυτής (βλ. υπ' αριθμ. 482/2021 πιστοποιητικό του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Χαλκιδικής), αλλά και της διαπλαστικής ενέργειας που απορρέει από την ως άνω απόφαση.

31. Επομένως, **κατά τη γνώμη της πλειοψηφίας**, τα χρέη του πτωχού από πρόστιμα της πολεοδομίας, που έχουν επιβληθεί πριν από την κήρυξη της πτώχευσης, ως διοικητική κύρωση για παράβαση διατάξεων της πολεοδομικής νομοθεσίας, αποτελούν πτωχευτικά χρέη που δεν εμπίπτουν στην παράγραφο 2 του άρθρου 169 του ν. 3588/2007 και καταλαμβάνονται από την υπ' αριθ. 3/2019 απαλλακτική απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Χαλκιδικής.

32. Περαιτέρω, με την **πρώτη μειοψηφική γνώμη**, η οποία σχηματίστηκε από τους Αντιπροέδρους ΝΣΚ Αικατερίνη Γρηγορίου και Θεόδωρο Ψυχογιού και τον Εισηγητή, Νομικό Σύμβουλο του Κράτους, Πέτρο Κωνσταντινόπουλο (ψηφοί τρεις – 3), από τις εφαρμοστέες στην προκειμένη περίπτωση, ως εκ του χρόνου επιβολής των πολεοδομικών προστίμων, διατάξεις που παρατίθενται ανωτέρω (παρ. 16, 17), συνάγεται ότι για κάθε αυθαίρετη κατασκευή επιβάλλεται, εκτός από κατεδάφιση, πρόστιμο ανέγερσης και διατήρησης αυθαίρετου και ότι οι ιδιοκτήτες, οι εντολείς και οι εργολάβοι τιμωρούνται με τις ποινές που προβλέπονται στην παράγραφο 8 του άρθρου 17 του ν. 1337/1983, οι οποίες μειώνονται σε περίπτωση που η πράξη έχει γίνει από αμέλεια. Σχετικά γίνεται δεκτό ότι ο δόλος ενυπάρχει στη θέληση

παραγωγής των πραγματικών περιστατικών που συγκροτούν την αντικειμενική υπόσταση του εγκλήματος της διάταξης αυτής και ότι δεν είναι αναγκαίο να αιτιολογείται ιδιαίτερος στην καταδικαστική απόφαση η ύπαρξη δόλου (ΑΠ 1376/2019, ποιν.). Επομένως, κατά τη γνώμη αυτή, τα χρέη του πτωχού από πρόστιμα της πολεοδομίας που έχουν επιβληθεί πριν από την κήρυξη της πτώχευσης, ως διοικητική κύρωση για παράβαση διατάξεων της πολεοδομικής νομοθεσίας, η οποία τιμωρείται και ποινικά, σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 17 του ν. 1337/1983, αποτελούν πτωχευτικά χρέη, τα οποία εμπίπτουν, κατ' αρχή, στην παράγραφο 2 του άρθρου 169 του ν. 3588/2007 και δεν καταλαμβάνονται από την υπ' αριθ. 3/2019 απαλλακτική απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Χαλκιδικής, η οποία, άλλωστε, στην αιτιολογία της αναφέρει ότι εξαιρούνται της απαλλαγής οι απαιτήσεις που προέρχονται από αδίκημα που τελέστηκε με δόλο ή βαρεία αμέλεια, σκέψη που οριοθετεί σαφώς και το εύρος του διατακτικού της (δεδομένου ότι διατακτικό συνιστά και κάθε μέρος του αιτιολογικού της απόφασης, στο οποίο δηλώνεται σαφώς βούληση προς επίλυση της διαφοράς, βλ. ΑΠ 300/1981, 674/1974, Δ. Κονδύλη, Το Δεδικασμένο, έκδ. β' σελ. 148). Ο οφειλέτης μπορεί να αποδείξει το αντίθετο και να γίνει δεκτό ότι απαλλάσσεται από αυτά, σε περίπτωση που προσκομίσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. απόφαση ποινικού δικαστηρίου που τον απαλλάσσει από την κατηγορία ή τον καταδικάζει, δεχόμενο ότι το αδίκημα τελέστηκε με ελαφρά αμέλεια.

33. Σύμφωνα, τέλος, με τη **δεύτερη μειοψηφική γνώμη**, η οποία σχηματίστηκε από το Νομικό Σύμβουλο του Κράτους Ιωάννη Αλεξανδράκη, από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 168 και 169 του ΠτΚ προκύπτει ότι το πτωχευτικό δικαστήριο, δικάζοντας επί της αιτήσεως απαλλαγής του πτωχού οφειλέτη από τα πτωχευτικά χρέη που δεν ικανοποιήθηκαν από την πτωχευτική περιουσία, είναι το μόνο αρμόδιο να αποφανθεί, αν υπάρχουν χρέη για τα οποία δεν παρέχεται απαλλαγή, όπως αυτά που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 169 και προέρχονται από ποινικό αδίκημα που διαπράχθηκε με δόλο ή βαριά αμέλεια. Στην προκείμενη υπόθεση, το πτωχευτικό δικαστήριο με την υπ' αριθ. 3/2019 απόφασή του, ως προς το ζήτημα αυτό, εκφράσθηκε με τρόπο που δημιουργεί αμφιβολίες, καθόσον το διατακτικό είναι γενικό και αόριστο, χωρίς να διακρίνει οφειλές που δημιουργήθηκαν από ποινικό αδίκημα. Το ζήτημα αυτό, καθόσον αφορά στις οφειλές

από πρόστιμα της πολεοδομίας, μπορεί να λυθεί μόνο με αίτηση ερμηνείας προς το δικαστήριο που εξέδωσε την παραπάνω απόφαση, σύμφωνα με τα άρθρα 316 επ. του ΚΠολΔ.

Απάντηση

34. Σύμφωνα με τα προεκτεθέντα, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα), επί **του πρώτου και του δεύτερου υποερωτήματος** γνωμοδοτεί **ομόφωνα** ως εξής:

Οι οφειλές **i)** από ΕΝ.Φ.Ι.Α., με αντικείμενο τα δικαιώματα κυριότητας του συγκεκριμένου πτωχού επί των ακινήτων της πτωχευτικής περιουσίας, που αφορούν φορολογικά έτη μετά την κήρυξη της πτώχευσης, **ii)** από έξοδα διοικητικής εκτέλεσης που επιβάλλονται κατά τη διάρκεια της πτώχευσης, αφορούν όμως τα έξοδα αναγγελίας των απαιτήσεων του Δημοσίου στην πτωχευτική διαδικασία και **iii)** από τέλη επιτηδεύματος που αφορούν φορολογικά έτη μετά την κήρυξη της πτώχευσης, δεν αποτελούν πτωχευτικά χρέη αυτού και, ως τέτοια, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παραγράφου 1 του άρθρου 169 του ΠτΚ.

Επί του τρίτου υποερωτήματος δέχεται, **κατά πλειοψηφία**, ότι στην έννοια των «οφειλών που δημιουργήθηκαν από αδίκημα», σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 169 του ΠτΚ, δεν υπάγονται τα πτωχευτικά χρέη του πτωχού από τα επιβληθέντα σε βάρος του πρόστιμα πολεοδομίας και, συνεπώς, αυτός απαλλάσσεται από τα χρέη αυτά, με βάση την υπ' αριθ. 3/2019 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Χαλκιδικής.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 28-12-2021

Η Πρόεδρος

Ο Εισηγητής

Αικατερίνη Ι. Γρηγορίου
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Πέτρος Κωνσταντινόπουλος
Νομικός Σύμβουλος του Κράτους