



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ
ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ Β'**

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κώδικας : 101 84 Αθήνα
Πληροφορίες : Ε. Πλάνη
Τηλέφωνο : 210 – 3375312
Fax : 210 – 3375001
E-Mail : d12.b@yo.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΕΞ. ΕΠΕΙΓΟΝ

**ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ
ΑΔΑ: 65Γ1Η-ΕΚΒ
Αθήνα, 9 Ιουνίου 2017**

**ΠΟΛ. 1080
ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.**

Θέμα: «Διευκρινίσεις αναφορικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 26 του ν.4172/2013 σε περίπτωση κήρυξης του οφειλέτη σε πτώχευση ή υπαγωγής αυτού σε προπτωχευτική διαδικασία εξυγίανσης»

Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις του Πρώτου Κεφαλαίου (άρθρα 1 επ.) του ν.3588/2007 (Πτωχευτικός Κώδικας, ΠτΚ) ρυθμίζεται η διαδικασία κήρυξης ενός προσώπου σε πτώχευση. Ειδικότερα:

(α) Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 5 ΠτΚ ορίζεται ότι η πτώχευση κηρύσσεται μετά από αίτηση πιστωτή που έχει έννομο συμφέρον, καθώς και μετά από αίτηση του εισαγγελέα πρωτοδικών, εφόσον τούτο δικαιολογείται από λόγους δημόσιου συμφέροντος, ενώ με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 10 του ΠτΚ ορίζεται ότι μετά την υποβολή της αίτησης για κήρυξη του οφειλέτη σε πτώχευση, ο πρόεδρος του αρμόδιου κατά το άρθρο 4 ΠτΚ δικαστηρίου, δικάζοντας κατά τη διαδικασία των ασφαλιστικών μέτρων (άρθρα 682 επ. Κ.Πολ.Δ.), μετά από αίτηση οποιουδήποτε έχει έννομο συμφέρον, μπορεί να διατάξει

όποιο μέτρο κρίνει αναγκαίο για να αποτραπεί κάθε επιζήμια για τους πιστωτές μεταβολή της περιουσίας του οφειλέτη ή μείωση της αξίας της, μέχρι να δημοσιευθεί η Απόφαση επί της αίτησης για κήρυξη της πτώχευσης. Ο πρόεδρος μπορεί, ιδίως, να απαγορεύσει οποιαδήποτε διάθεση περιουσιακού στοιχείου από τον οφειλέτη ή προς αυτόν, να διατάξει την αναστολή των ατομικών διώξεων των πιστωτών, να ορίσει μεσεγγυούχο.

(β) Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 21 ΠτΚ ορίζεται ότι ο πτωχευτικός πιστωτής, όπως αυτός ορίζεται στην παρ. 1 του ίδιου άρθρου, μπορεί να επιδιώξει την ικανοποίηση των απαιτήσεών του μόνο μέσω της πτωχευτικής διαδικασίας, εκτός εάν στον Κώδικα αυτό ορίζεται διαφορετικά, και, επιπλέον, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 25 του ίδιου ως άνω Κώδικα ορίζεται ότι με επιφύλαξη της διάταξης του άρθρου 26 («Ρυθμίσεις για τους ενέγγυους πιστωτές»), από την κήρυξη της πτώχευσης αναστέλλονται αυτοδικαίως όλα τα ατομικά καταδιωκτικά μέτρα των πιστωτών κατά του οφειλέτη προς ικανοποίηση ή εκπλήρωση πτωχευτικών απαιτήσεών τους. Ιδίως απαγορεύεται η έναρξη ή συνέχιση της αναγκαστικής εκτέλεσης, η άσκηση αναγνωριστικών ή καταψηφιστικών αγωγών, η συνέχιση των δικών επ' αυτών, η άσκηση ή εκδίκαση ένδικων μέσων, η έκδοση πράξεων διοικητικής ή φορολογικής φύσεως, ή η εκτέλεση τους σε στοιχεία της πτωχευτικής περιουσίας.

2. Ακόμη, με τις διατάξεις του Έκτου Κεφαλαίου (άρθρα 99 επ.) του Πτωχευτικού Κώδικα ρυθμίζεται η προπρωχευτική διαδικασία εξυγίανσης και θεσπίζεται ειδικό νομοθετικό πλαίσιο προστασίας της επιχείρησης που υπάγεται στη διαδικασία αυτή έναντι των πιστωτών της. Ειδικότερα:

(α) Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 106 ΠτΚ, όπως ισχύουν, ορίζεται ότι από την κατάθεση της συμφωνίας εξυγίανσης προς επικύρωση και μέχρι την έκδοση απόφασης από το πτωχευτικό δικαστήριο για την επικύρωση ή μη της συμφωνίας εξυγίανσης, αναστέλλονται αυτόματα τα μέτρα, εκκρεμή ή μη, ατομικής και συλλογικής αναγκαστικής εκτέλεσης κατά του οφειλέτη για την ικανοποίηση απαιτήσεων που έχουν γεννηθεί πριν την υποβολή της αίτησης επικύρωσης της συμφωνίας εξυγίανσης.

(β) Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 106α ΠτΚ, όπως ισχύουν, το πτωχευτικό δικαστήριο ή κατά περίπτωση ο πρόεδρός του, με απόφαση που λαμβάνεται κατόπιν αιτήσεως οποιουδήποτε έχει έννομο συμφέρον και δικάζεται με τη διαδικασία των

ασφαλιστικών μέτρων, δύναται, μετά την κατάθεση της αίτησης επικύρωσης της συμφωνίας εξυγίανσης, να διατάξει και οποιοδήποτε άλλο από τα προβλεπόμενα στο άρθρο 10 ΠτΚ προληπτικά μέτρα. Τα μέτρα αυτά καταλαμβάνουν τις απαιτήσεις που έχουν γεννηθεί πριν από την υποβολή της αίτησης επικύρωσης και μπορούν να ισχύουν μέχρι την έκδοση απόφασης επί της αίτησης επικύρωσης.

Τα ζητήματα που ρυθμίζονται με τις ως άνω διατάξεις είναι αντίστοιχα με αυτά που ρυθμίζονταν με τις διατάξεις του άρθρου 103 ΠτΚ, όπως αυτές ίσχυαν πριν την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του ν.4446/2016.

(γ) Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 106γ ΠτΚ, από την επικύρωσή της, η συμφωνία εξυγίανσης δεσμεύει το σύνολο των πιστωτών, οι απαιτήσεις των οποίων ρυθμίζονται από αυτή, ακόμη και αν δεν είναι συμβαλλόμενοι ή δεν ψήφισαν υπέρ της συμφωνίας εξυγίανσης. Δεν δεσμεύονται πιστωτές οι απαιτήσεις των οποίων γεννήθηκαν μετά την έκδοση της απόφασης που επικυρώνει τη συμφωνία εξυγίανσης.

3. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 26 του ν.4172/2013 παρέχεται η δυνατότητα έκπτωσης, για φορολογικούς σκοπούς, των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων ανάλογα με το ποσό της απαίτησης και το χρόνο που παραμένει ανείσπρακτη, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης.

4. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 26 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι απαίτηση δύναται να διαγραφεί για φορολογικούς σκοπούς μόνον εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

- α) έχει προηγουμένως εγγραφεί ποσό που αντιστοιχεί στην οφειλή ως έσοδο,
- β) έχει προηγουμένως διαγραφεί από τα βιβλία του φορολογούμενου και
- γ) έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης.

5. Όπως διευκρινίστηκε με την ΠΟΛ.1056/2015 εγκύκλιο, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι ως άνω διατάξεις, με τις αναφερόμενες στην ως άνω περ. γ' «κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης» θα πρέπει να αποδεικνύεται ότι η σχετική απαίτηση είναι ανεπίδεκτη είσπραξης, δηλαδή ότι ο οφειλέτης είναι πράγματι αφερέγγυος. Η αφερέγγυότητά του μπορεί να αποδεικνύεται, μεταξύ άλλων, από τη συμφωνία εξυγίανσης που επικυρώνεται από το πτωχευτικό δικαστήριο σύμφωνα με το έκτο

Κεφάλαιο του Πτωχευτικού Κώδικα, με την οποία προβλέπεται, μεταξύ άλλων, και η μείωση των απαιτήσεων των πιστωτών έναντι της επιχείρησης (παρ. 5 περ. δ') καθώς και από επίσημους ισολογισμούς από τους οποίους προκύπτει ότι η επιχείρηση αυτή δεν έχει περιουσιακά στοιχεία (ακίνητα, πάγια, χρεόγραφα κλπ.) για να ικανοποιήσει τους οφειλότες σε περίπτωση επιχείρησης που κηρύσσεται σε κατάσταση πτώχευσης. Στην περίπτωση αυτή δεν απαιτείται να έχει ολοκληρωθεί η διαδικασία της πτώχευσης. Επομένως, η κήρυξη του οφειλέτη σε κατάσταση πτώχευσης λόγω παύσης πληρωμών δεν επιφέρει από μόνη της απόσβεση της απαίτησης (παρ. 5 περ. ε').

6. Κατόπιν των ανωτέρω, παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες ως προς τη φορολογική μεταχείριση επισφαλών απαιτήσεων κατά οφειλετών που είτε έχουν υπαχθεί σε προπτωχευτική διαδικασία εξυγίανσης είτε έχουν κηρυχθεί σε πτώχευση:

(Α) Σχηματισμός προβλέψεων

Σε περίπτωση υποβολής αίτησης για κήρυξη του οφειλέτη σε πτώχευση ή για υπαγωγή στη διαδικασία εξυγίανσης σύμφωνα με τον ΠτΚ, σε περίπτωση που ο πιστωτής δεν είχε ήδη σχηματίσει πρόβλεψη για το ποσό της επισφαλούς απαίτησης με βάση τις ενέργειες που είχε αναλάβει κατά το παρελθόν για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης, αυτός μπορεί να σχηματίσει φορολογικά αναγνωρίσιμη πρόβλεψη επισφαλούς απαίτησης, κατά τον χρόνο κατάθεσης της σχετικής αίτησης στο δικαστήριο, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 26 του ίδιου νόμου, πλην της προϋπόθεσης ανάληψης κατάλληλων ενεργειών για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης, δεδομένου ότι, με τις διατάξεις του ΠτΚ και ιδίως τα άρθρα 10, 25, 106 και 106α αυτού, θεσπίζεται ειδικό πλαίσιο προστασίας της επιχείρησης από τους πιστωτές τόσο σε περίπτωση αίτησης κήρυξης της σε πτώχευση όσο και σε περίπτωση αίτησης υπαγωγής της σε προπτωχευτική διαδικασία εξυγίανσης. Ειδικά σε περίπτωση αίτησης υπαγωγής του οφειλέτη σε προπτωχευτική διαδικασία εξυγίανσης, το ποσό της κατά τα ανωτέρω σχηματισθείσας πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό κατά το οποίο μειώνεται η απαίτηση με βάση την αίτηση υπαγωγής σε διαδικασία εξυγίανσης.

Τα ανωτέρω τελούν υπό την επιφύλαξη του περιορισμού που τίθεται στο τελευταίο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 26 του ν.4172/2013.

Σε περίπτωση που το ποσό της απαίτησης για το οποίο σχηματίσθηκε η πρόβλεψη τελικά εισπραχθεί, η σχηματισθείσα πρόβλεψη θα ανακτηθεί άμεσα με τη μεταφορά του σχετικού ποσού στα κέρδη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 του άρθρου 26 του ν.4172/2013.

(B) Διαγραφή απαιτήσεων

Σε περίπτωση επικύρωσης από το πτωχευτικό δικαστήριο της συμφωνίας εξυγίανσης η οποία προβλέπει, μεταξύ άλλων, τη μείωση των απαιτήσεων των πιστωτών έναντι της επιχείρησης και εφόσον, πριν από την επικύρωσή της, δεν είχε σχηματισθεί πρόβλεψη για το ποσό της επισφαλούς απαίτησης που μειώνεται βάσει της συμφωνίας (ή είχε σχηματισθεί μικρότερη πρόβλεψη), οι πιστωτές, οι απαιτήσεις των οποίων καλύπτονται από τη συμφωνία, μπορούν να διαγράψουν οριστικά το μέρος της απαίτησης που καλύπτεται από τη συμφωνία και να εκπέσουν το σχετικό ποσό από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους εντός του οποίου επικυρώνεται η συμφωνία εξυγίανσης από το πτωχευτικό δικαστήριο με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013. Ως προς το ποσό της μείωσης που καλύπτεται από τις ήδη σχηματισμένες προβλέψεις εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 26 του ν.4172/2013.

Ομοίως, δύναται να διαγραφεί οριστικά, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013, το μέρος της απαίτησης κατά πτωχής εταιρείας που δεν ικανοποιήθηκε από την πτωχευτική περιουσία, σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν είχε σχηματίσει προηγουμένως πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων για το ποσό αυτό.

Τα παραπάνω ισχύουν και για το μέρος της διαγραφείσας απαίτησης που αφορά στο ποσό του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, το οποίο η επιχείρηση απέδωσε στο Δημόσιο χωρίς ωστόσο να το εισπράξει από τον πελάτη της, εφόσον από τις διατάξεις του ν.2859/2000 δεν παρέχεται η δυνατότητα μείωσης της φορολογητέας αξίας και επιστροφής του Φ.Π.Α. που αναλογεί στις σχετικές πράξεις (σχετ. η ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιος).

**Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ
ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ**