



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 16 Οκτωβρίου 2020

Αριθ. Πρωτ.: Ε.2164

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ**

ΤΜΗΜΑΤΑ Β', Α'

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κώδικας : 101 84 Αθήνα
Τηλέφωνο : 210 – 3375456
Fax : 210 – 3375001
E-Mail : d12.b@yo.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.

ΘΕΜΑ: Η ωφέλεια που προκύπτει υπέρ επιχείρησης από τη διαγραφή υποχρεώσεων της στο πλαίσιο της προπτωχευτικής διαδικασίας εξυγίανσης των άρθρων 99 επ. του Πτωχευτικού Κώδικα δεν συνιστά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 47 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε. - ν.4172/2013) όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παρ.1 του άρθρου 47 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι, σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, το ποσό που διανέμεται ή κεφαλαιοποιείται φορολογείται σε κάθε περίπτωση ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από την ύπαρξη φορολογικών ζημιών.
2. Με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των

εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισης της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

Με την παρ. 2 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται ότι το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.

Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 3 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται ότι για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους.

3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του Έκτου Κεφαλαίου (άρθρα 99 επ.) του Πτωχευτικού Κώδικα (ΠτΚ – ν.3588/2007) ρυθμίζεται η προπτωχευτική διαδικασία εξυγίανσης και θεσπίζεται ειδικό νομοθετικό πλαίσιο προστασίας της επιχείρησης η οποία βρίσκεται σε παρούσα ή επαπειλούμενη αδυναμία εκπλήρωσης των ληξιπρόθεσμων χρηματικών υποχρεώσεων της κατά τρόπο γενικό. Η διαδικασία εξυγίανσης αποτελεί συλλογική προπτωχευτική διαδικασία, που αποσκοπεί στη διατήρηση, αξιοποίηση, αναδιάρθρωση και ανόρθωση της επιχείρησης με την επικύρωση της συμφωνίας που προβλέπεται στο υπόψη κεφάλαιο, χωρίς να παραβλάπτεται η συλλογική ικανοποίηση των πιστωτών.

Ειδικότερα, με τις διατάξεις του άρθρου 103 του ΠτΚ όπως ισχύουν, ορίζεται ότι η συμφωνία εξυγίανσης δύναται να έχει ως αντικείμενο οποιαδήποτε ρύθμιση του ενεργητικού και του παθητικού και, μεταξύ άλλων, τη μείωση των απαιτήσεων έναντι του οφειλέτη.

Επισημαίνεται ότι με τις διατάξεις του άρθρου 181 του ίδιου ως άνω Κώδικα, καταργήθηκαν από την έναρξη ισχύος του, μεταξύ άλλων, τα άρθρα 44 έως 46γ του ν. 1892/1990 και το Τρίτο Βιβλίο (άρθρα 525 έως 707) του Εμπορικού Νόμου.

4. Το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους, με την αριθ. 457/1994 γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών, έκρινε ότι το έσοδο που προκύπτει από τη διαγραφή υποχρεώσεων των προβληματικών και υπερχρεωμένων επιχειρήσεων κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 44 του ν. 1892/1990 (συμφωνίες πιστωτών και επιχείρησης), δεν περιέρχεται στην επιχείρηση από την άσκηση της επιχειρηματικής της δραστηριότητας και συνεπώς δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα κατά την έννοια των διατάξεων του ν.δ. 3843/1958.

5. Επίσης, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους, με την αριθ. 168/2007 γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, έκρινε ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ι' της παρ. 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994

(προϊσχύων Κ.Φ.Ε.), ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις νοείται το προκύπτον από την άσκηση, μεταξύ άλλων, ατομικής ή εταιρικής επιχείρησης κέρδος, το οποίο (κέρδος) συνιστά και το χαρακτηριστικό γνώρισμα του φορολογητέου εισοδήματος. Κατά συνέπεια, το ποσό το οποίο ωφελείται εταιρεία από τη μείωση των απαιτήσεων των πτωχευτικών πιστωτών στα πλαίσια συμφωνίας πτωχευτικού συμβιβασμού με βάση τις διατάξεις των άρθρων 600 έως 609 του Εμπορικού Νόμου, δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα, διότι δεν συγκεντρώνει τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του εισοδήματος το οποίο προκύπτει από άσκηση εμπορικής δραστηριότητας, και περαιτέρω, δεν εμπίπτει στις διατάξεις της περ. 1 της παρ. 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994, καθόσον ο πτωχευτικός συμβιβασμός δεν θεωρείται παραίτηση της πιστώτριας επιχείρησης από την είσπραξη χρέους μέσα στα πλαίσια της επαγγελματικής τους συνεργασίας.

6. Από όλα όσα αναφέρθηκαν ανωτέρω συνάγεται ότι η προπτωχευτική διαδικασία εξυγίανσης των άρθρων 99 επ. του ΠτΚ έχει ως στόχο την εξυγίανση των επιχειρήσεων και όχι την επίτευξη κέρδους, το οποίο αποτελεί το χαρακτηριστικό γνώρισμα του φορολογητέου εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν.4172/2013, δεδομένου ότι η παραίτηση πιστώτριας επιχείρησης από την είσπραξη χρέους δεν λαμβάνει χώρα στο πλαίσιο της επαγγελματικής τους συνεργασίας.

Ως εκ τούτου το ποσό το οποίο ωφελείται επιχείρηση από τη διαγραφή υποχρεώσεων της, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 99 του ΠτΚ δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα κατά το χρόνο διαγραφής τους και θα πρέπει να εμφανιστεί σε ειδικό αποθεματικό. Περαιτέρω, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι για το εν λόγω αποθεματικό σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησής του δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 47 του ν.4172/2013, δεδομένου ότι το ποσό της υπόψη ωφέλειας δεν εμπίπτει στην έννοια του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα. Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο έχουν εφαρμογή και σε περίπτωση που το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα τηρεί απλογραφικά βιβλία, όπου το ποσό της ως άνω ωφέλειας παρακολουθείται εξωλογιστικά.

**Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΑΔΕ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ**

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες Πίνακα Γ΄, εκτός του αριθ. 2.
2. ΓΔΗΛΕΔ
3. Επιχειρησιακή Δ/νση ΣΔΟΕ Αττικής & Επιχειρησιακή Δ/νση ΣΔΟΕ Μακεδονίας

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Γραφείο Υπουργού Οικονομικών
2. Γραφείο Υφυπουργού Οικονομικών
3. Γραφείο Γενικής Γραμματέως Φορολογικής Πολιτικής και Δημόσιας Περιουσίας
4. Αποδέκτες πινάκων Α΄, Β΄, (εκτός των αριθ.1 και 2 αυτού), Ζ΄ (εκτός των αριθ.2,3,5 και 6 αυτού), Η΄ (εκτός των αριθ.4,10 και 11 αυτού), Ι΄, ΙΒ΄, ΙΓ΄, ΙΕ΄, ΙΣΤ΄, ΙΖ΄, ΙΗ΄, ΙΘ΄, Κ΄, ΚΑ΄, ΚΒ΄ και ΚΓ΄
5. Υπουργείο Ανάπτυξης και Επενδύσεων, Γενική Γραμματεία Εμπορίου & Προστασίας Καταναλωτή, Γενική Δ/νση Αγοράς, Δ/νση Εταιρειών, Πλ. Κάνιγγος, Τ.Κ. 101 81, Αθήνα
6. Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), Βουλής 7, Τ.Κ. 105 62, Αθήνα
7. ΔΤΔ – Εγκεκριμένοι Οικονομικοί Φορείς
8. Περιοδικό «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ»

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.
2. Γραφείο Γενικού Δ/ντή Φορολογικής Διοίκησης
3. Γραφεία Γενικών Δ/ντών
4. Δ/νση Νομικής Υποστήριξης
5. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας
6. Δ/νση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας – Τμήματα Α΄, Β΄