

απόψεις

Δεν συνιστά εισόδημα η ωφέλεια από διαγραφή χρεών σε προπτωχευτική διαδικασία

Μόλις προ ολίγων ημερών εκδόθηκε η με αριθμό Ε2164/16.10.2020 εγκύκλιος της ΑΑΔΕ¹, με την οποία δίνονται διευκρινίσεις, σχετικά με το φορολογικό χαρακτηρισμό και μεταχείριση της ωφέλειας, που προκύπτει υπέρ επιχείρησης από τη διαγραφή υποχρεώσεων της στο πλαίσιο προπτωχευτικής διαδικασίας εξυγίανσης (Ν.3588/2007 ΠτΚ).

Η εγκύκλιος αυτή επιχειρεί να τερματίσει την αντίθετη στη λογική και τον Νόμο πρόσφατη πρακτική ορισμένων περιφερειακών φορολογικών-ελεγκτικών υπηρεσιών. Οι οποίες ισχυρίστηκαν ότι, από τον χρόνο παύσης ισχύος του προϊσχύσαντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994) και την έναρξη ισχύος του Ν.4172/2013 (1.1.2014) μέχρι την έναρξη ισχύος του μόλις ψηφισθέντα νέου πτωχευτικού κώδικα, στον οποίο έχει περιληφθεί ειδική ρύθμιση για τη μη φορολογική επιβάρυνσή της, η εν λόγω ωφέλεια δήθεν υπαγόταν σε φόρο εισοδήματος. Με ειδικότερη αιτιολογία του ισχυρισμού αυτού ότι δεν προβλέπεται ρητή απαλλαγή της στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Πρωτίστως, η άποψη πως οτιδήποτε δεν εξαιρείται ρητά από τον φόρο εισοδήματος, υπάγεται σε αυτόν, δεν βρίσκει συνταγματικό έρεισμα καθώς το αντικείμενο του φόρου συνιστά ουσιώδες στοιχείο της φορολογικής ενοχής, που με ρητό τρόπο πρέπει να έχει περιληφθεί στην οικεία φορολογική διάταξη. Επομένως, για να επιβληθεί φόρος εισοδήματος, θα πρέπει η ελεγχόμενη ύλη να δύναται να ενταχθεί στο φορολογικό περιστατικό που περιγράφεται στον Νόμο, ενώ δεν είναι συνταγματικά ανεκτή η επιβολή φόρου με το επιχείρημα ότι αυτή δεν έχει ρητά εξαιρεθεί (αναστροφή – ανεπίτρεπτη αρνητική προϋπόθεση). Έτσι, προκειμένου να ήταν βάσιμη η ένταξη της ωφέλειας διαγραφής στο πεδίο εφαρμογής του φόρου εισοδήματος θα έπρεπε αυτή να συγκεντρώνει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του επιχειρηματικού κέρ-

¹ Βλ. σελ. 1061 επ. παρόντος τεύχους.

δους. Όμως, η διαγραφή της ωφέλειας στο στάδιο (προ)πτωχευτικής διαδικασίας δεν συγκεντρώνει τα εννοιολογικά αυτά χαρακτηριστικά. Καθώς, αυτή λαμβάνει χώρα ακριβώς διότι η επιχείρηση έχει ενταχθεί σε διαδικασία (προ)πτώχευσης και κατά συνέπεια η διαγραφή αυτή δεν συνιστά το θετικό αποτέλεσμα συνήθους επιχειρηματικής δραστηριότητας. Η δε διαγραφή λαμβάνει χώρα με σκοπό την εξυγίανση και όχι με σκοπό την επίτευξη επιχειρηματικού κέρδους.

Αυτά είχαν γίνει δεκτά και στο παρελθόν από τη φορολογική διοίκηση με Γνωμοδοτήσεις του ΝΣΚ (457/1994 και 168/2007). Η παράλειψη έκδοσης ειδικής εγκυκλίου μετά την έναρξη ισχύος του Ν.4172/2013 άφησε ανοικτό το πεδίο φορολογικών καταλογισμών επί των διαγραφόμενων ποσών απαιτήσεων και εντός της (προ)πτωχευτικής διαδικασίας. Ο επιχειρούμενος από τις φορολογικές υπηρεσίες φορολογικός καταλογισμός επί ανύπαρκτου φορολογητέου κέρδους (αντικείμενο του φόρου) κατ' ουσία ακύρωνε την προσπάθεια επιχειρηματικής εξυγίανσης εντός του πτωχευτικού πλαισίου. Αφού το καταλογιζόμενο ποσό φόρου πλέον των προσουξήσεών του ήταν σχεδόν ισόποσο με αυτό των διαγραφόμενων απαιτήσεων. Η πρακτική λοιπόν αυτή δεν εξυπηρετούσε το δημόσιο συμφέρον που στοχεύει στην επιχειρηματική εξυγίανση, με περαιτέρω στόχο την οικονομική ανάπτυξη. Επιπρόσθετα, δεν εξυπηρετούσε ούτε και το ταμειακό συμφέρον του δημοσίου, καθώς από επιχείρηση που τελεί υπό πτώχευση ή σε προπτωχευτική διαδικασία είναι σφόδρα αμφίβολη η είσπραξη ποσού φόρου εισοδήματος, υπολογιζόμενου επί ποσού διαγραφέντων χρεών.

Έτσι, η μόλις εκδοθείσα εγκύκλιος της ΑΑΔΕ, η οποία ανατρέχει στον χρόνο έναρξης ισχύος του Ν.4172/2013 (1.1.2014), καθώς αυτή έχει ερμηνευτικό χαρακτήρα, συνιστά το αναγκαίο ανάχωμα στην πιο πάνω τακτική. Τακτική, η οποία εκτός από αντίθετη στον Νόμο, επιπρόσθετα ήταν ταμειακά αναποτελεσματική για τα δημόσια έσοδα και εν τέλει έβλαπτε το δημόσιο συμφέρον.

Η επιλογή για την αναφορά στο συγκεκριμένο ζήτημα που μοιάζει να είναι αρκετά εξειδικευμένο και ίσως περιορισμένου ενδιαφέροντος έγινε για να τονιστεί για μια φορά ακόμη η ανάγκη της προληπτικής δράσης της φορολογικής αρχής. Είναι προτιμότερο για λόγους ασφάλειας δικαίου, η κεντρική φορολογική διοίκηση να προλαβαίνει και όχι να έπεται, ώστε να αναστρέψει ζημιά που έχει ήδη προκληθεί. Η έκδοση της εγκυκλίου, ενώ ήδη έχουν προηγηθεί άστοχοι και προφανώς ανεπίδεκτοι είσπραξης φορολογικοί καταλογισμοί και έχει δαπανηθεί χρόνος πολύτιμος των ελεγκτικών υπηρεσιών, δεν συμβάλλει ούτε στην αύξηση της αποδοτικότητας του ελεγκτικού μηχανισμού ούτε και στη δημιουργία συνθηκών εμπιστοσύνης των φορολογούμενων στη δράση του μηχανισμού αυτού. Έτσι, η έλλειψη ταχέως αντανakλαστικού, ώστε να προλαμβάνονται τέτοιου είδους αστοχίες, μόνο βλαπτική για το δημόσιο συμφέρον μπορεί να είναι.

Ασπασία Μάλλιου