



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΕΠΙΜΕΛΗΤΗΡΙΟ ΖΑΚΥΝΘΟΥ

Ζάκυνθος 13/11/2019  
Αριθ. πρωτ. 4082

Ταχ. Δ/ση: Λομβάρδου 20

29100 Ζάκυνθος

Πληροφορίες : Ε. Καμπιώτη

Τηλέφωνο : 26950 41941, 29090-2

FAX : 2695023135

e-mail: [zantecci@otenet.gr](mailto:zantecci@otenet.gr)

Προς : Υπουργείο Οικονομικών

Υπουργείο Ανάπτυξης

Βουλευτή Ζακύνθου

ΚΕΕ Ελλάδος

Επιμελητήρια χώρας

ΟΕΕ

ΞΕΕ

ΠΙΝ

## ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΗ

**ΘΕΜΑ: Σε συνέχεια σχετικού ερωτήματος του Επιμελητηρίου Ζακύνθου περί της αντιμετώπισης των ανείσπρακτων απαιτήσεων μετά την από 23-09-2019 θέση σε εκκαθάριση της εταιρείας THOMAS COOK εξ επόψεως Φορολογίας Εισοδήματος και Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.**

Η παρούσα εστίασε κυρίως στο ζήτημα των ανείσπρακτων απαιτήσεων εκ της THOMAS COOK και ουχί στην νομοθεσία σχηματισμού προβλέψεων, καθώς στρατηγική θέση του κλάδου ήταν και πρέπει να παραμείνει, ότι οι απαιτήσεις εκ της THOMAS COOK είναι ανείσπρακτες και ουχί επισφαλείς.

## **A. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

### **I. ΙΣΧΥΟΝ ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ**

Άρθρο 26 του Ν. 4172/2013

«4. Απαιτήση δύναται να διαγραφεί για φορολογικούς σκοπούς μόνου 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. .... 6. ... 7 .... 8. ...»

### **II. ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**

#### **A. ΠΟΛ 1056/2015**

«5. Με τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται, ότι η πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου, ανακτάται άμεσα με τη μεταφορά αυτής της πρόβλεψης στα κέρδη της επιχείρησης, εφόσον η απαίτηση: α) καταστεί εισπράξιμη ή β) διαγραφεί. Η απαίτηση δύναται να διαγραφεί για φορολογικούς σκοπούς μόνου 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. (...)

Προκειμένου για τη διαγραφή απαιτήσεων απαιτείται, όπως αναφέρθηκε παραπάνω, η σωρευτική πλήρωση των τριών (3) προϋποθέσεων που ορίζονται στις υπόψη διατάξεις. Ειδικότερα, όσον αφορά στην τρίτη προϋπόθεση με την

**οποία απαιτείται να έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης, διευκρινίζεται ότι με αυτές πρέπει να αποδεικνύεται ότι η σχετική απαίτηση είναι ανεπίδεκτη είσπραξης, δηλαδή ότι ο οφειλέτης είναι πράγματι αφερέγγυος. Η αφερεγγυότητά του μπορεί να αποδεικνύεται ενδεικτικά από τα ακόλουθα:**

α) τελεσίδικη απόφαση δικαστηρίου με την οποία να υποχρεώνεται ο οφειλέτης σε εξόφληση,

β) πιστοποιητικό υποθηκοφυλακείου από το οποίο να προκύπτει, κατά περίπτωση, η μη ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη ή τα υπάρχοντα τοιαύτα με τα τυχόν βάρη τους,

γ) σε περίπτωση διενέργειας πλειστηριασμού σε βάρος της περιουσίας του οφειλέτη, είτε κατά τη διαδικασία αναγκαστικής εκτέλεσης είτε συνεπεία μη επιτεύξεως πτωχευτικού συμβιβασμού, αντίγραφο του πίνακα κατάταξης ή διανομής από συμβολαιογράφο που ορίστηκε για τον πλειστηριασμό της περιουσίας του οφειλέτη, από τον οποίο να προκύπτει η μη ικανοποίηση του δανειστή από το εκπλειστηρίασμα,

δ) τη συμφωνία εξυγίανσης που επικυρώνεται από το πτωχευτικό δικαστήριο σύμφωνα με το έκτο Κεφάλαιο του Πτωχευτικού Κώδικα (ν.3588/2007), με την οποία προβλέπεται, μεταξύ άλλων, και η μείωση των απαιτήσεων των πιστωτών έναντι της επιχείρησης (προπτωχευτική διαδικασία),

ε) σε περίπτωση επιχείρησης που κηρύσσεται σε κατάσταση πτώχευσης και από τους επίσημους ισολογισμούς της προκύπτει ότι η επιχείρηση αυτή δεν έχει περιουσιακά στοιχεία (ακίνητα, πάγια, χρεόγραφα κλπ.) για να ικανοποιήσει τους οφειλέτες της.

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.

στ) σε περίπτωση διακοπής εργασιών κεφαλαιουχικών εταιρειών.

**Τα ανωτέρω είναι ενδεικτικά ούτως ώστε να μην αποκλεισθούν και άλλα τα οποία, είτε από μόνα τους, είτε σε συνδυασμό με τα ανωτέρω, είναι σε θέση να αποδείξουν ότι δεν είναι δυνατή η είσπραξη της απαίτησης.**

Σε κάθε περίπτωση όμως η επιχείρηση, η οποία φέρει και το βάρος της απόδειξης για την απώλεια συγκεκριμένης απαίτησης, οφείλει όταν της ζητηθεί **να προσκομίσει τα δικαιολογητικά εκείνα που διαθέτει στην αρμόδια για τον έλεγχο της φορολογική αρχή η οποία και θα κρίνει τελικά ως θέμα πραγματικό την επισφάλεια και το ανεπίδεκτο της είσπραξης.**

Βεβαιώσεις ή επιστολές δικηγόρων για την αδυναμία είσπραξης της απαίτησης δεν αποτελούν απόδειξη της αφερεγγυότητας του οφειλέτη. Ομοίως, η έκδοση ακάλυπτης επιταγής και η σχετική καταδίκη για την έκδοση αυτή δεν δημιουργούν μόνες τους ούτε αποδεικνύουν εξ αντικειμένου την αφερεγγυότητα του οφειλέτη.

Όταν η απαίτηση απορρέει από την πώληση κινητών πραγμάτων με τον όρο παρακράτησης της κυριότητας από τον πωλητή μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος, δεν μπορεί να γίνει διαγραφή αυτής πριν από την περαίωση της διαδικασίας διεκδίκησης και επιστροφής στην πωλήτρια επιχείρηση του πωληθέντος και μη εξοφληθέντος από τον αγοραστή πράγματος ή πριν την περαίωση της διαδικασίας δικαστικής επιδίωξης για την αποπληρωμή του τιμήματος.”.

**Β. ΠΟΛ. 1170/30-7-2015: Έκπτωση επισφαλών απαιτήσεων ξενοδοχειακών επιχειρήσεων λόγω της πτώχευσης αλλοδαπών τουριστικών πρακτορείων το έτος 2014.**

“Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, το οποίο ετέθη στην υπηρεσία μας με το αριθ. πρωτ. 1980/16.02.2015 έγγραφο του Ξενοδοχειακού Επιμελητηρίου της Ελλάδος, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 26 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και οι διαγραφές αυτών, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στις παραγράφους 5 έως 7 του ίδιου άρθρου, εκπίπτουν για φορολογικούς σκοπούς, με τις προϋποθέσεις που τίθενται στην ίδια παράγραφο. Επιπλέον με τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται, ότι η πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων ανακτάται άμεσα με τη μεταφορά αυτής της πρόβλεψης στα κέρδη της επιχείρησης, εφόσον η απαίτηση:

α) καταστεί εισπράξιμη ή β) διαγραφεί.

Η 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.

Από τα ανωτέρω και με βάση την ΠΟΛ.1056/2015 εγκύκλιό μας με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 26 του ν.4172/2013 συνάγεται ότι προκειμένου για τη διαγραφή της απαίτησης απαιτείται ο σχηματισμός της πρόβλεψης με βάση τις προϋποθέσεις της παρ.1 του άρθρου αυτού.

Από τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη της υπηρεσίας μας με το σχετικό έγγραφο του Ξενοδοχειακού Επιμελητηρίου της Ελλάδος, προκύπτει **ότι το έτος 2014 πτώχευσε ο Ισπανικός διαδικτυακός tour operator «TRANSOTEL», καθώς και πολλά Ρωσικά τουριστικά πρακτορεία, κατάλογος των οποίων (ως συνημμένο) μας απεστάλη από το ως άνω Επιμελητήριο με τη μεσολάβηση του γραφείου του**

**Ε.Ο.Τ. Ρωσίας.** Με τους ως άνω τουριστικούς πράκτορες είχαν συνάψει συμβάσεις συνεργασίας και σε αρκετές περιπτώσεις κατ' αποκλειστικότητα **πολλές ημεδαπές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις,** γεγονός που έχει ως αποτέλεσμα η εξόφληση των **τιμολογίων που έχουν εκδοθεί επί πιστώσει προς τα υπόψη πρακτορεία να καταστεί πρακτικά αδύνατη.** Από το Ξενοδοχειακό Επιμελητήριο της Ελλάδος τονίσθηκε ιδιαίτερα, ότι **προκειμένου για την απόδειξη της αφερεγγυότητας των ρώσων και ισπανών οφειλετών, η προσκόμιση τελεσίδικης δικαστικής απόφασης σε βάρος των οφειλετών αυτών αποτελεί μία διαδικασία εξαιρετικά χρονοβόρα και κοστοβόρα και επιπλέον δεν δημιουργεί καμία προσδοκία είσπραξης των οφειλομένων.**

2. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν πιο πάνω και δεδομένου ότι αφενός μεν λόγω της ιδιαιτερότητας της κατάστασης δεν είναι δυνατόν να σχηματισθούν προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων για το σύνολο των οφειλών των αλλοδαπών τουριστικών πρακτορείων εντός του 2014 και αφετέρου ότι οι ζημιές που υπέστησαν οι ημεδαπές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις από τη μη είσπραξη των απαιτήσεών τους οφείλονται σε οριστικό γεγονός (πτώχευση αλλοδαπών οφειλετών), το οποίο μάλιστα θέτει ζήτημα επιβίωσης των επιχειρήσεων αυτών λόγω του μεγάλου ύψους των υπόψη ζημιών, **με την παρούσα γίνεται δεκτό** ότι οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις **που παρουσιάζουν** επισφαλείς απαιτήσεις **λόγω πτώχευσης** των ρωσικών πρακτορείων που περιλαμβάνονται στον επισυναπτόμενο κατάλογο καθώς και λόγω πτώχευσης του Ισπανικού διαδικτυακού tour operator «TRANSOTEL», μπορούν να διαγράψουν οριστικά τις απαιτήσεις αυτές μέσα στο φορολογικό έτος 2014 και να εκπέσουν τα σχετικά ποσά από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού αυτού έτους, τηρουμένων των προϋποθέσεων του άρθρου 22 του Ν.4172/2013, **αλλά και με την επιπλέον προϋπόθεση ότι η ξενοδοχειακή επιχείρηση που ζημιώθηκε δεν έχει αποζημιωθεί με κανέναν τρόπο για το ποσό των υπόψη οφειλών (ζήτημα πραγματικό).**”

### **Γ. Σχόλιο επί τη βάσει των υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1056/2015 και της ΠΟΛ 1170/2015**

Με την ως άνω οδηγία (ΠΟΛ 1056/2015) και την σχετική οιοινεί απόφαση (ΠΟΛ 1170/2015), καθόσον δεν συντρέχει σχετική κανονιστική αρμοδιότητα για την έκδοση της, η Φορολογική Διοίκηση έκανε δεκτό ότι οι συμβαλλόμενες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις (ουχι έτερες) που είχαν απαιτήσεις από τα επίμαχα ρωσικά τουριστικά πρακτορεία και το αντίστοιχο ισπανικό, μπορούν, χωρίς την μεσολάβηση του σταδίου σχηματισμού πρόβλεψης και λαμβάνοντας υπ όψιν, ότι η απόδειξη της αφερεγγυότητας των επίμαχων τουριστικών πρακτορείων δια της προσκομιδής δικαστικής απόφασης σε βάρος των ως άνω πρακτορείων ήταν εξαιρετικά πολυδάπανη και χρονοβόρα, και χωρίς να συντρέχει βάσιμη προσδοκία εισπράξεως, να διαγράψουν τις σχετικές απαιτήσεις τους, εκπίπτοντας τις από τα ακαθάριστα έσοδά τους.

Συνακόλουθα για την ως άνω ρητώς οριζομένη περίπτωση η Φορολογική Διοίκηση υιοθέτησε, εν είδη τεκμηρίου, την θέση ότι οι επίμαχες αξιώσεις πληρούν τις προϋποθέσεις χαρακτηρισμού των ως ανείσπρακτων, επιτρέποντας την άμεση διαγραφή τους, στο φορολογικό έτος, εντός του οποίου πτώχευσαν τα επίδικα τουριστικά πρακτορεία.

Η Φορολογική Διοίκηση, συνεπώς, ήδη με την ως άνω ΠΟΛ 1170/2015, αναγνώρισε το ανείσπρακτον για τις περιπτώσεις του 2014, ενώ, παραλλήλως, απήλλαξε τις ζημιωθείσες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις από την χρονοβόρα και κοστοβάρα διαδικασία δικαστικής διεκδίκησης των επίμαχων αξιώσεων τους.

Επομένως με την ως άνω θέση της, ήδη, η Φορολογική Διοίκηση έχει σπεύσει μέσω οδηγίας να κρίνει το ανείσπρακτον μιας απαίτησης, απαλλάσσοντας τις ζημιωθείσες επιχειρήσεις από από την προϋπόθεση γ' της παρ. 4 του άρθρου 26 του Ν. 4172/2013 περί της *“ανάληψης όλων των κατά τον νόμο ενεργειών”*.

Συνεπώς, με την ως άνω οδηγία η Φορολογική Διοίκηση εξαιρέσε τις αντισυμβαλλόμενες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις από το άγος της λήψης όλων των εκ του νόμου ενεργειών, δεχόμενη το ανείσπρακτόν των τότε επίμαχων απαιτήσεων.

### **III. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ**

Επί τη βάσει των ανωτέρω η διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 26 του Ν. 4172/2013, και οι σχετικές οδηγίες της Φορολογικής Διοίκησης, διαφαίνεται ότι εισάγουν ένα πιο ευελικό πλαίσιο για τις επιχειρήσεις εκείνες, των οποίων οι απαιτήσεις εκτιμώνται όχι απλώς ως επισφαλείς αλλά ως ανείσπρακτες, οπότε δύνανται να τις διαγράφουν οριστικώς από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης των.

Ειδικότερα, οι εκ του νόμου ταχθείσες προϋποθέσεις για την διαγραφή, για λόγους φορολογίας εισοδήματος, μιας εκτιμώμενης ως ανείσπρακτης απαίτησης (νοείται χωρίς ΦΠΑ) είναι:

- η, λογικώς, προγενέστερη εγγραφή της επίμαχης απαίτησεως ως έσοδο της επιχείρησης,
- η ανάληψη όλων των εκ του νόμου οριζομένων ενεργειών είσπραξης,
- η διαγραφή της απαίτησης από τα βιβλία της επιχείρησης.

Εκ των ως άνω η δεύτερη αποτελεί την πλέον κρίσιμη και ελεγκτέα προϋπόθεση, ήτοι η ανάληψη, από την επιχείρηση που χαρακτηρίζει τις απαιτήσεις της ως ανείσπρακτες, όλων των εκ του νόμου ενεργειών είσπραξης, κατ' εφαρμογή της παρ. 4 του άρθρου 26 του Ν. 4172/2013.

Επομένως, ελεγκτέο είναι για την νομιμότητα της διαγραφής των ανείσπρακτων απαιτήσεων, το κατά πόσον η επιχείρηση έλαβε όλα τα εν του νόμου μέτρα είσπραξης. Κατά τον ως άνω τρόπο η επιχείρηση που εφήρμοσε την διάταξη της παρ. 4 του



άρθρου 26 του Ν. 4172/2013, οφείλει να αποδείξει την λήψη μέτρων είσπραξης σε βάρος της αφερέγγυας οφειλέτριας της, εν προκειμένω της THOMAS COOK.

Τούτο έχει σαν αποτέλεσμα την μετάθεση του βάρους απόδειξης της λήψης μέτρων είσπραξης κατά της εταιρείας THOMAS COOK στην εκάστοτε επιχείρηση.

Ταύτα δε, είναι εξαιρετικά σημαντικά υπό την άποψη των μελλοντικών φορολογικών ελέγχων, καθόσον, οι διαγραφείσες απαιτήσεις εκ τη THOMAS COOK από τα λογιστικά αρχεία των επιχειρήσεων, θα ελεγχούν, ως προς την νομιμότητα τους, όχι άμεσα αλλά καθ' ό η Φορολογική Διοίκηση ελέγξει τις ετήσιες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των επίμαχων επιχειρήσεων.

**Έτσι ελλοχεύει ο κίνδυνος**, εάν η Φορολογική Διοίκηση δεν λάβει μια σαφή και απρουνόητη θέση, όπως αντιστοίχως έλαβε με την έκδοση της ΠΟΛ 1170/2015 για τα πτωχευθέντα ρωσικά πρακτορεία, σε περίπτωση που οι ζημιωθείσες από την THOMAS COOK επιχειρήσεις επιλέξουν την οδό της διαγραφής των επίδικων απαιτήσεων, η Φορολογική Διοίκηση, εκ των υστέρων και χωρίς την τρέχουσα πίεση, στον μελλοντικό χρόνο των φορολογικών ελέγχων, να αγχθεί στην επιμέρους κρίση ότι οι ελεγχόμενες επιχειρήσεις μη νομίμως διέγραψαν τις οικείες απαιτήσεις τους εκ της THOMAS COOK, είτε διότι δεν ανέλαβαν όλες τις εκ του νόμου ενέργειες είτε διότι οι αναληφθείσες ενέργειες δεν ήταν επαρκείς, με συνεπακόλουθο κίνδυνο οι σχετικές διαγραφές να χαρακτηριστούν μη νόμιμες και αντί να μειώσουν τα ακαθάριστα εισοδήματα των επιχειρήσεων να προσ αυξήσουν το φορολογητέο τους εισόδημα.

Επομένως, και λαμβάνοντας υπ όψιν την, αντιστοίχως, δοθείσα λύση με έκδοση της ΠΟΛ 1170/2015 περί διαγραφής απαιτήσεων, και ουχί σχηματισμού προβλέψεων, για τις ανείσπρακτες απαιτήσεις από πτωχευθέντα ρωσικά πρακτορεία και το αντίστοιχο ισπανικό, είναι αναγκαίο και λόγους ασφάλειας δικαίου, και ειδικότερα για λόγους που συνέχονται με την αρχή της καλής νομοθέτησης, έκφανση της οποίας αποτελεί η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου (πρβλ. ΣτΕ

Ολομ. 2649/2017,2034/2011), και την απορρέουσα επιταγή για σαφή και προβλέψιμη εφαρμογή των εκάστοτε θεσπιζόμενων διοικητικών καταστάσεων, η Φορολογική Διοίκηση να προχωρήσει εγκαίρως στην έκδοση, σχετικής και αντίστοιχης προς την ΠΟΛ 1170/2013, απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), με αντιστοίχου περιεχομένου οδηγίες προς τα φορολογικά όργανα, ούτως ώστε οι ενδιαφερόμενοι να ενημερωθούν για την φορολογική αντιμετώπιση των υπόψη ζητημάτων.

Σε κάθε δε, άλλη περίπτωση που η Φορολογική Διοίκηση δεν ανταποκριθεί στο ως άνω εύλογο και νόμιμο αίτημα και εν όψει των πραγματικών περιστατικών που ομοιάζουν προς τα γεγονότα και τα κριτήρια που έλαβε υπ όψιν της η ΠΟΛ 1170/2015, δέον οι επιχειρήσεις να διεκπεραιώσουν τις οικείες φορολογικές τους υποχρεώσεις για το φορολογικό έτος 2020, κατ' εφαρμογή της παρ. 4 του άρθρου 26 του Ν. 4172/2013, **υποβάλλοντας δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με επιφύλαξη για τις επίδικες απαιτήσεις, κατ' εφαρμογή του άρθρου 20 του Ν. 4174/2013<sup>1</sup>**, τις οποίες θα έχουν, προγενεστέρως, διαγράψει ως ανείσπρακτες, μεταθέτοντας, κατά τον ως άνω τρόπο, το βάρος προς την Φορολογική Διοίκηση να ανταποκριθεί και να εκκαθαρίσει τις οικείες δηλώσεις, λαμβάνοντας σαφή διοικητική θέση, άμεσα και πάντως εντός του 2020, ως προς το ζήτημα των ανείσπρακτων απαιτήσεων από την THOMAS COOK.

Σε κάθε δε, περίπτωση ενόσω η Φορολογική Διοίκηση δεν λαμβάνει μια σαφή θέση ως προς το ως άνω ζήτημα και όσο οι επιπτώσεις από την κατάρρευση της THOMAS COOK δεν έχουν ξεπεραστεί από τον οικονομικό κύκλο, πρέπει για λόγους ακολουθητέας τακτικής να προκληθεί η Φορολογική Διοίκηση και συνακόλουθα και τα Τακτικά Διοικητικά Δικαστήρια να λάβουν θέση ως προς τις απαιτήσεις των επιχειρήσεων από την THOMAS COOK.

---

<sup>1</sup> Προς άρση κάθε πιθανής παρανόησης, η υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με επιφύλαξη δεν συνιστά προϋπόθεση ή αφορμή για την διενέργεια φορολογικού ελέγχου του διοικούμενου.

Αντίθετα όσο η λύση του εν λόγω προβλήματος μετατίθεται στο μέλλον υφίσταται ο κίνδυνος οι απαιτήσεις εκ της THOMAS COOK να μην εκτιμηθούν, εκ των φορολογικών οργάνων, ως ανείσπρακτες και όσες επιχειρήσεις επιλέξουν την οδό της διαγραφής των επίμαχων απαιτήσεων να βρεθούν αντιμέτωποι με τα όργανα της φορολογικής αρχής, και την πιθανή απαίτηση των τελευταίων για απόδειξη λήψης όλων των εκ του νόμου ενεργειών είσπραξης.

Εν όψει του συνόλου των ανωτέρω το μείζον ζήτημα, το οποίο καλούνται να απαντήσουν οι εμπλεκόμενες και ζημιωθείσες επιχειρήσεις είναι το πως θα αντιμετωπίσουν, για λόγους φορολογίας εισοδήματος, τις, *de facto*, ανείσπρακτες απαιτήσεις τους εκ της THOMAS COOK, στην περίπτωση κατά την οποία η Φορολογική Διοίκηση δεν ανταποκριθεί στο εύλογο και νόμιμο αίτημα για την επέκταση της ΠΟΛ 1170/2015 και στις απαιτήσεις εκ της THOMAS COOK.

#### **IV. ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ**

1. Έκδοση ταυτόσημου περιεχομένου εγκυκλίου οδηγίας με την ΠΟΛ 1170/2015 που να αφορά την THOMAS COOK για το φορολογικό έτος 2019.

2. Σε περίπτωση που δεν υλοποιηθεί η άνω λύση από την Φορολογική Διοίκηση προτείνεται:

α. η διαγραφή των επίμαχων απαιτήσεων από τα βιβλία των επίμαχων επιχειρήσεων, επί τη βάσει των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 26 του Ν. 4172/2013.

β. η υποβολή ετήσιων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με επιφύλαξη (κατ' άρθρον 20 του Ν. 4174/2013) για τις διαγραφείσες απαιτήσεις σε βάρος της THOMAS COOK, προκειμένου η Φορολογική Διοίκηση να προκληθεί να λάβει

θέση ως προς το ανείσπρακτον και συνακόλουθα το εκπεστέον ή μη των επίμαχων απαιτήσεων.

γ. η κατάργηση του δικαστικού ενοήμου για όσες επιχειρήσεις επιλέξουν την δικαστική οδό της διεκδίκησης των απαιτήσεων τους εκ της THOMAS COOK.

δ. συστηματική και συγκροτημένη νομική παρακολούθηση από το Ξενοδοχειακό Επιμελητήριο της Ελλάδος, όπως και από τα επιμέρους επιμελητήρια, των επερχόμενων σταδίων εκκαθάρισης της THOMAS COOK και χορήγηση, προς τα ενδιαφερόμενα μέλη των, κάθε αναγκαίου και δόκιμου εγγράφου (π.χ. δικαστική απόφαση λύσης, τελικός ισολογισμός λύσης κ.ο.κ.), προκειμένου οι επίμαχες επιχειρήσεις καθ' ό χρόνον βρεθούν ενώπιον φορολογικού ελέγχου ή εφ' όσον επιλέξουν την οδό της υποβολής δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με επιφύλαξη, να δύνανται να επιδείξουν προς την Φορολογική Αρχή κάθε διαθέσιμο στοιχείο, εκ του οποίου να αποδεικνύεται η αφερεγγυότητα της THOMAS COOK.

## **B. ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ**

### **I. ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ**

Σύμφωνα με το άρθρο 90 της οδηγίας 2006/112 ΕΚ ορίζεται ότι *“1. Σε περίπτωση ακύρωσης, καταγγελίας, λύσης, ολικής ή μερικής μη καταβολής, ή μείωσης της τιμής, που επέρχεται μετά την πραγματοποίηση της πράξης, η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται ανάλογα, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από τα κράτη μέλη. 2. Σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής της τιμής, τα κράτη μέλη μπορούν να παρεκκλίνουν από τη διάταξη της παραγράφου 1.”*

Σύμφωνα με την παρ. 5α του άρθρου 19 του Ν. 2859/2000 (ΚΦΠΑ) “5α. Η φορολογητέα αξία μειώνεται σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη πληρωμής του τιμήματος, εφόσον μετά την πραγματοποίηση των φορολογητέων πράξεων διαπιστώνεται **ότι η απαίτηση κατέστη οριστικά ανεπίδεκτη εισπράξεως**, λόγω θέσεως επιχείρησης σε ειδική εκκαθάριση, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 46 και 46α του Ν. 1892/1990 (ΦΕΚ 101 Α`), όπως αυτός τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του **άρθρου 14 του Ν. 2000/1991** (ΦΕΚ 206 Α`). (...)” [Οι ως άνω αναφερόμενες διατάξεις του Ν. 1892/1990 καταργήθηκαν.]

**Σύμφωνα με την, μόλις προσφάτως, εκδοθείσα 355/2019 απόφαση-σταθμός του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκ. 14) εκρίθη καθ’ ερμηνεία, των ως άνω διατάξεων ότι:**

α) θεμελιώδης αρχή του φόρου συνίσταται στην επιβολή **του επί της πράγματι ληφθείσας αντιπαροχής**, ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράξει ως ΦΠΑ ποσό υψηλότερο εκείνου που εισέπραξε ο υποκείμενος στο φόρο (οδηγία 2006/112/ΕΚ),

β) ότι σκοπός της παραγράφου 2 του άρθρου 90 της ανωτέρω οδηγίας, είναι η θέσπιση κανόνων μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου, **μόνο στην περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής του τιμήματος.**

Ταύτα άγουν στο ότι παρέχεται δικαίωμα μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου «λόγω ολικής ή μερικής μη πληρωμής του τιμήματος» σε κάθε περίπτωση όπου, μετά την πραγματοποίηση των φορολογητέων πράξεων, **ο υποκείμενος στον φόρο ευλόγως επικαλείται ότι, κατά πάσα πιθανότητα, (...) δεν θα εισπράξει την αντιπαροχή ή μέρος αυτής και ότι, συνεπώς, το χρέος δε θα εξοφληθεί, προσκομίζοντας τα αναγκαία στοιχεία** (...). Εκρίθη δε, με την ως άνω απόφαση, ότι περίπτωση “ολικής ή μερικής μη πληρωμής της τιμής” αποτελεί και η συμφωνία εξυγίανσης μεταξύ του αφερέγγυου οφειλέτη και των πιστωτών του, καταρτισθείσας υπό τους όρους του

Πτωχευτικού Κώδικα και επικυρωθείσας από το πτωχευτικό δικαστήριο, με περιεχόμενο, μεταξύ άλλων, τη μείωση των απαιτήσεων έναντι του οφειλέτη.

Και τούτο διότι η εν λόγω συμφωνία, η οποία, υπό τις ως άνω προϋποθέσεις, είναι δεσμευτική κατά νόμο για όλους τους πιστωτές οι απαιτήσεις των οποίων ρυθμίζονται από αυτήν και τους οποίους, επομένως, εμποδίζει να ζητήσουν την πλήρη εξόφληση των απαιτήσεών τους, συνιστά, κατ' αρχήν, επαρκή απόδειξη ότι η μη καταβολή του τμήματος των απαιτήσεων που υπόκεινται στην πραγματοποιηθείσα ρύθμιση (και συνεπώς, και η αντίστοιχη μη είσπραξη της σχετικής αντιπαροχής) είναι αρκούντως βέβαιη και μακροπρόθεσμη, παρέχοντας, έτσι, στον υποκείμενο στον φόρο προμηθευτή αγαθών (ή πάροχο υπηρεσιών) τη δυνατότητα να ανακτήσει το συνολικό ποσό του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ που κατέβαλε στη φορολογική αρχή για μη εξοφληθείσες απαιτήσεις. (...).

Ταύτα δε, έγιναν δεκτά και με την υπ' αριθμ. 2507/2019 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, δια της οποίας έγινε δεκτό αίτημα επιστροφής (και μάλιστα εντόκως) ΦΠΑ, που εμπεριέχεται σε ποσά απαιτήσεων αντισυμβαλλομένων, τα οποία έχουν οριστικά διαγραφεί σε περιπτώσεις πτωχευτικής διαδικασίας εξυγίανσης.

## **II. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ**

Παρίσταται εύλογο ότι εφ' όσον μια απαίτηση χαρακτηρίζεται ως ανεπίδεκτη εισπράξεως και διαγράφεται από τα οικεία βιβλία, να μην οφείλεται και ο σχετικός με αυτήν Φόρος Προστιθέμενης Αξίας.

Παρά δε, τον ισχυρό νομικό δεσμό μεταξύ των διατάξεων Φορολογίας Εισοδήματος και του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, εν τούτοις δεν συντρέχει δεν έχουν μεταξύ των αντανakλαστική νομική αλληλεπίδραση, καθώς ο ΦΠΑ, ως φόρος συναλλαγών καθορίζεται με αυτοτελείς κανόνες δικαίου.

Εν προκειμένω, η έννομη τάξη απαιτεί προς το σκοπό της μη εισπράξεως του την απόδειξη από τον υπόχρεο καταβολής ότι η εν λόγω απαίτηση κατέστη ανεπίδεκτη εισπράξεως, έχων ο τελευταίος το βάρος απόδειξης.

### **ΙΙΙ. ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ**

1. Έκδοση εγκυκλίου οδηγίας που να αφορά το ανείσπρακτον των απαιτήσεων της THOMAS COOK και την σχετική φορολογική ενοχή εξ επόψεων ΦΠΑ.

2. Σε περίπτωση που δεν υλοποιηθεί η άνω λύση από την Φορολογική Διοίκηση προτείνεται:

α. η διαγραφή των επίμαχων απαιτήσεων από τα βιβλία των επίμαχων επιχειρήσεων, επί τη βάσει των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 26 του Ν. 4172/2013.

β. η υποβολή περιοδικών και εκκαθαριστικών δηλώσεων ΦΠΑ με επιφύλαξη (κατ' άρθρον 20 του Ν. 4174/2013) για τις διαγραφείσες απαιτήσεις σε βάρος της THOMAS COOK, προκειμένου η Φορολογική Διοίκηση να προκληθεί να λάβει θέση ως προς το ανείσπρακτον των επίμαχων απαιτήσεων.

γ. η κατάργηση του δικαστικού ενσήμου για όσες επιχειρήσεις επιλέξουν την δικαστική οδό της διεκδίκησης των απαιτήσεων τους εκ της THOMAS COOK.

δ. συστηματική και συγκροτημένη νομική παρακολούθηση από το Επιμελητήριο, όπως και από τα επιμέρους επιμελητήρια, των επερχόμενων σταδίων εκκαθάρισης της THOMAS COOK και χορήγηση, προς τα ενδιαφερόμενα μέλη των, κάθε αναγκαίου και δόκιμου εγγράφου (π.χ. δικαστική απόφαση λύσης, τελικός ισολογισμός λύσης κ.ο.κ.), προκειμένου οι επίμαχες επιχειρήσεις καθ' ό χρόνον βρεθούν ενώπιον φορολογικού ελέγχου ή εφ' όσον επιλέξουν την οδό της υποβολής δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος

με επιφύλαξη, να δύνανται να επιδείξουν προς την Φορολογική Αρχή κάθε διαθέσιμο στοιχείο, εκ του οποίου να αποδεικνύεται η αφερεγγυότητα της THOMAS COOK.

## **Γ. ΚΑΤΑΛΗΚΤΙΚΟ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ**

Για λόγους σχετιζόμενους με τα συμφέροντα των μελών του Επιμελητηρίου, παρίσταται καθ' όλα εύλογο και συνετό, εν όψει του ότι κάθε φορολογούμενος φέρει βάρος απόδειξης των κρίσιμων περιστατικών που αφορούν τις φορολογικές του υποχρεώσεις, εφόσον η Φορολογική Διοίκηση δεν ανταποκριθεί στα εύλογα και δίκαια αιτήματα του κλάδου, για λόγους προάσπισης της ήδη συρρικνωθείσας αξίας των επιχειρήσεων που έχει υποστεί οι χώρος, συλλογικά **να συγκροτηθεί ένα άτυπο «παρατηρητήριο»** το οποίο θα παρακολουθεί επισταμένως τις διαδικασίες και τα στάδια εκκαθάρισης της THOMAS COOK λήψης στοιχείων και αποφάσεων και χορήγησης των σε κάθε ενδιαφερόμενο μέλος. Ενώ θα έχει σαν στρατηγική στόχευση την πρόσκληση θέσης εκ της Φορολογικής Διοίκησης για το ζήτημα των ανεισπρακτων απαιτήσεων.

Ταύτα λαμβάνουν ιδιαίτερη σημασία, αν ληφθεί υπ όψιν ότι σημερινές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις θα κληθούν να “απολογηθούν” για τον τρόπο φορολογικού χειρισμού των επίμαχων απαιτήσεων όχι σε παρόντα χρόνο αλλά αρκετά μεταγενέστερα στο πλαίσιο των μελλοντικών φορολογικών ελέγχων.

Επομένως, παρίσταται καθ' όλα εύλογο κάθε επιχείρηση εάν αποφασίσει να διαγράψει τις επίμαχες απαιτήσεις να συλλέξει στον τρέχοντα χρόνο τα στοιχεία εκείνα που θα της είναι αναγκαία να επιδείξει στην φορολογική αρχή σε ένα πιθανό μελλοντικό φορολογικό έλεγχο.



Η χορήγηση των εν λόγω στοιχείων εν όψει της ιδιαιτερότητας της απαιτήσεως πρέπει να είναι αποστολή του συλλογικού φορέα εκπροσώπησης του κλάδου.

**Καταληκτικώς προτείνεται:**

**1.** Η έκδοση ταυτόσημου περιεχομένου εγκυκλίου οδηγίας με την ΠΟΛ 1170/2015 που να αφορά την THOMAS COOK για το φορολογικό έτος 2019.

**1.1.** Η έκδοση αντιστοίχου περιεχομένου εγκυκλίου οδηγίας αναφορικά με την αντιμετώπιση των απαιτήσεων εξ επόψεων Φόρου Προστιθέμενης Αξίας

**2.** Σε περίπτωση που δεν υλοποιηθούν οι ως άνω λύσεις προτείνεται:

α. η διαγραφή των επίμαχων απαιτήσεων από τα βιβλία των επίμαχων επιχειρήσεων, επί τη βάσει των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 26 του Ν. 4172/2013.

β. η υποβολή ετήσιων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος (και αντίστοιχων δηλώσεων ΦΠΑ) με επιφύλαξη (κατ' άρθρον 20 του Ν. 4174/2013) για τις διαγραφείσες απαιτήσεις σε βάρος της THOMAS COOK, προκειμένου η Φορολογική Διοίκηση να προκληθεί να λάβει θέση ως προς το ανείσπρακτον και συνακόλουθα το εκπεστέον ή μη των επίμαχων απαιτήσεων.

γ. η κατάργηση του δικαστικού ενσήμου για όσες επιχειρήσεις επιλέξουν την δικαστική οδό της διεκδίκησης των απαιτήσεων τους εκ της THOMAS COOK.

δ. συστηματική και συγκροτημένη νομική παρακολούθηση από το Ξενοδοχειακό Επιμελητήριο της Ελλάδος, όπως και από τα επιμέρους επιμελητήρια, των επερχόμενων σταδίων εκκαθάρισης της THOMAS COOK και χορήγηση, προς τα ενδιαφερόμενα μέλη των, κάθε αναγκαίου και δόκιμου εγγράφου (π.χ. δικαστική απόφαση λύσης, τελικός ισολογισμός λύσης κ.ο.κ.), προκειμένου οι επίμαχες επιχειρήσεις καθ' ό χρόνον βρεθούν ενώπιον φορολογικού ελέγχου ή εφ' όσον επιλέξουν την οδό της υποβολής δηλώσεων

φορολογίας εισοδήματος με επιφύλαξη, να δύνανται να επιδείξουν προς την Φορολογική Αρχή κάθε διαθέσιμο στοιχείο, εκ του οποίου να αποδεικνύεται η αφερεγγυότητα της THOMAS COOK.

**Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ**

**ΦΩΤΙΟΣ ΣΤΑΥΡΟΥ ΚΟΤΤΗΣ**