



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**  
**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**  
**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**  
**ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**  
**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ**  
**ΤΜΗΜΑ Β', Α'**

**ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ**

ΑΔΑ:

Αθήνα, 17 Νοεμβρίου 2016

Αριθ. Πρωτ.: ΔΕΑΦ Β 1167345 ΕΞ 2016

**Ταχ. Δ/ση:** Καρ. Σερβίας 10

**Ταχ. Κώδ.:** 101 84 ΑΘΗΝΑ

**Πληροφορίες:** Ε. Πλάνη

**Τηλέφωνο:** 210 – 33.75.312

**ΦΑΞ:** 210 – 33.75.001

**ΠΡΟΣ:** Ως Π.Δ.

**ΘΕΜΑ: Φορολογική μεταχείριση της χρεωστικής διαφοράς (ζημίας) που προέκυψε σε βάρος προσωπικής εταιρείας από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου στο πλαίσιο του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους.**

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

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994, όπως αυτές ίσχυαν πριν από την κατάργησή τους με τον ν.4172/2013, το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, της ζημίας που πραγματοποιήθηκε από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 13 του άρθρου 105 του ίδιου ως άνω νόμου, οι οποίες προστέθηκαν με την περ. β' της παρ. 5 του άρθρου 3 του ν.4046/2012 και αντικαταστάθηκαν στη συνέχεια με την παρ. 15 του άρθρου 9 του ν.4110/2013, ορίζεται ότι η χρεωστική διαφορά που προκύπτει σε βάρος των νομικών προσώπων από την

ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα σε τριάντα (30) ισόποσες ετήσιες δόσεις, αρχής γενόμενης από τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιείται η ανταλλαγή των τίτλων και ανεξάρτητα από το χρόνο διακράτησης των ομολόγων. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, ως χρεωστική διαφορά λαμβάνεται η διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας των τίτλων που εκδόθηκαν σε ανταλλαγή και του κόστους απόκτησης των αρχικών τίτλων. Ειδικά, σε περίπτωση που μετά την απόκτηση των αρχικών τίτλων προέκυψε ζημία από την αποτίμησή τους η οποία δεν έχει συμψηφιστεί με αποθεματικό κατά τις διατάξεις του άρθρου 38, λαμβάνεται το αρχικό κόστος απόκτησης.

3. Όπως αναφέρεται στην ΠΟΛ. 1134/2013 εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις της παρ. 15 του άρθρου 9 του ν. 4110/2013, η έκπτωση σε τριάντα (30) ισόποσες ετήσιες δόσεις της χρεωστικής διαφοράς που προκύπτει από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, αφορά μόνο τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994), ήτοι ανώνυμες εταιρίες, εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, συνεταιρισμούς, κ.λπ. Σκοπός δε της ρύθμισης αυτής ήταν, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην αιτιολογική έκθεση του ν.4046/2012, η αποφυγή της υπέρμετρης φορολογικής επιβάρυνσης των τραπεζών, ασφαλιστικών επιχειρήσεων, ασφαλιστικών ταμείων και λοιπών νομικών προσώπων.

4. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι διατάξεις της παρ. 13 του άρθρου 105 του ν.2238/1994 ρυθμίζουν αποκλειστικά τον χρόνο έκπτωσης της χρεωστικής διαφοράς που προέκυψε σε βάρος των νομικών προσώπων του άρθρου 101 του νόμου αυτού (ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, κ.λπ.) από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου, και όχι τη δυνατότητα έκπτωσης της εν λόγω ζημίας, η οποία ρυθμίζεται από τις γενικές διατάξεις που ισχύουν για την έκπτωση των δαπανών.

Επομένως, οι προσωπικές εταιρίες, οι οποίες, σε αντίθεση με τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, δεν έχουν τη δυνατότητα με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις να εκπέσουν τη χρεωστική διαφορά (ζημία) που προέκυψε από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου στο πλαίσιο του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους ισόποσα σε βάθος τριακονταετίας, διατηρούν το δικαίωμα εφάπαξ έκπτωσης του ποσού αυτού από τα ακαθάριστα έσοδά τους στη χρήση

μέσα στην οποία πραγματοποιήθηκε η ανταλλαγή των εν λόγω τίτλων με βάση τις διατάξεις της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994.

Για τον προσδιορισμό της χρεωστικής διαφοράς λαμβάνεται υπόψη η διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας των τίτλων που εκδόθηκαν σε ανταλλαγή και του κόστους απόκτησης των αρχικών τίτλων. Ειδικά για τις προσωπικές εταιρείες με διπλογραφικά βιβλία και για την αποφυγή περιπτώσεων διπλής έκπτωσης, κατά τον προσδιορισμό της χρεωστικής διαφοράς λαμβάνεται υπόψη η αξία κτήσης μετά την αποτίμησή τους, σε περίπτωση που μετά την απόκτηση των αρχικών τίτλων προέκυψε ζημία από την αποτίμησή τους η οποία, είτε έχει συμψηφισθεί με κέρδη από πώληση μετοχών, κατά τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν.2238/1994, ή έχει μεταφερθεί σε χρέωση ειδικού λογαριασμού προκειμένου να συμψηφισθεί με μελλοντικά κέρδη από την ίδια αιτία. Σε περίπτωση που η ζημία αυτή δεν έχει συμψηφισθεί με αποθεματικό κατά τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν.2238/1994, λαμβάνεται υπόψη το αρχικό κόστος απόκτησης.

## Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ**

### **ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ:**

#### **I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ**

1. Αποδέκτες πίνακα Γ' (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Κεντρική Υπηρεσία ΣΔΟΕ και τις Περιφερειακές Διευθύνσεις της
3. Δ/ση Παροχής Φορολογικών Υπηρεσιών – Τμήμα Β'
4. Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης Γ.Γ.Δ.Ε.

(με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της Γ.Γ.Δ.Ε.)

5. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών – Τμήμα Ε'

#### **II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ**

1. Αποδέκτες πινάκων Α', Β', Ζ', Η', Θ', Ι', ΙΑ', ΙΒ', ΙΓ', ΙΔ', ΙΕ', ΙΣΤ', ΙΖ', ΙΗ', ΙΘ', Κ', ΚΑ', ΚΒ' και ΚΓ'

2. Υπουργείο Οικονομίας Ανάπτυξης & Τουρισμού, Γενική Γραμματεία Εμπορίου & Προστασίας Καταναλωτή, Γενική Δ/ση Αγοράς, Δ/ση Εταιρειών & Γ.Ε.ΜΗ., Πλ. Κάνιγγος, Τ.Κ. 101 81, Αθήνα
3. Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), Βουλής 7 – Τ.Κ. 105 62 ΑΘΗΝΑ
4. ΜΠΕΜΠΕΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ & ΣΙΑ Ε.Ε., Λ. Θησέως 5, Νέα Ερυθραία, Τ.Κ. 146 71

### **III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ**

1. Γραφείο κ. Υπουργού
2. Γραφείο κ. Υφυπουργού
3. Γραφείο κ. Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων
4. Γραφείο κ. Αναπλ. Γενικού Δ/ντή Φορολογικής Διοίκησης
5. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών
6. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας
7. Δ/ση Νομικής Υποστήριξης της Γ.Γ.Δ.Ε.
8. Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας – Τμήματα Α' – Β'