



ΑΔΑ: ΨΟΜ6Η-ΜΟΙ

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
Δ/ΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΜΗΜΑΤΑ Β΄, Α΄

Αθήνα, 17 Φεβρουαρίου 2016

Αριθ. Πρωτ.: ΔΕΑΦ Β 1027291 ΕΞ 2016

Ταχ. Δ/νση: Καρ. Σερβίας 10

ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.

Ταχ. Κώδ.: 101 84 Αθήνα

Πληροφορίες: Ε. Καπούτσου

Τηλέφωνο: 210 – 33.75.312

ΦΑΞ: 210 – 33.75.001

ΘΕΜΑ: Φορολογική μεταχείριση των συναλλαγματικών διαφορών που προκύπτουν από την αποτίμηση και τον διακανονισμό απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα, μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013.

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 παρ. 1 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013, το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ΄, του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο, ενώ με τις διατάξεις της παρ. 2 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται ότι όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.
2. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 ορίζεται 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, ενώ με τις διατάξεις της 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 το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

3. Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική αξία και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η φορολογική διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά, ενώ με τις διατάξεις της περ. δ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν οι προβλέψεις εκτός των οριζόμενων στο άρθρο 26 (προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις).

4. Περαιτέρω, με την ΠΟΛ. 1059/18.3.2015 εγκύκλιό μας, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 47, 57 και 58 του ν. 4172/2013, διευκρινίστηκε ότι στα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν περιλαμβάνονται αυτά που προκύπτουν από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 στην εύλογη αξία (ν. 4308/2014), δεδομένου ότι κατά τον ως άνω χρόνο δεν προκύπτει κανένα έσοδο από επιχειρηματική συναλλαγή για το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, αλλά το όποιο έσοδο θα προκύψει κατά τη ρευστοποίηση των υπόψη στοιχείων.

5. Επίσης, με την ΠΟΛ. 1113/2.6.2015 εγκύκλιό μας διευκρινίστηκε ότι η ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση τίτλων, χρεογράφων, υποχρεώσεων, κ.λπ. δεν είναι δαπάνη που αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή, αλλά η όποια δαπάνη θα προκύψει κατά τη μεταβίβαση των υπόψη τίτλων, κ.λπ. ή εξόφληση της σχετικής υποχρέωσης.

6. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. 4 παρ. 2.3.2. του άρθρου 1 του π.δ. 1123/1980 ορίζεται ότι με την επιφύλαξη των σχετικών διατάξεων των περιπτ. 17 και 23 της παρ. 2.2.110, για τις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα των περιπτώσεων 1 – 3, ισχύουν τα ακόλουθα:

α) Όταν προέρχονται από βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις παρακολουθούνται σε κατηγορίες κατά ξένο νόμισμα, ως εξής: καταχωρούνται σε ιδιαίτερους υπολογαριασμούς κατά ξένο νόμισμα, που έχουν τίτλο «προβλέψεις για

συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων» του λογαριασμού 44.14 «προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων». Στο τέλος κάθε χρήσεως, τα υπόλοιπα των παραπάνω ειδικών υπολογαριασμών κατά ξένο νόμισμα αν είναι χρεωστικά μεταφέρονται στη χρέωση του λογαριασμού 81.00.04 «συναλλαγματικές διαφορές», ενώ αν είναι πιστωτικά παραμένουν και, μέσα στην επόμενη χρήση, μεταφέρονται στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.04 «συναλλαγματικές διαφορές».

β) Όταν προέρχονται από μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις παρακολουθούνται σε κατηγορίες κατά ξένο νόμισμα, ως εξής: καταχωρούνται σε ιδιαίτερους υπολογαριασμούς κατά ξένο νόμισμα που έχουν τίτλο «προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση μακροπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων» του λογαριασμού 44.14. Στο τέλος κάθε χρήσεως, τα χρεωστικά υπόλοιπα των παραπάνω ειδικών υπολογαριασμών κατά ξένο νόμισμα, μεταφέρονται στη χρέωση του λογαριασμού 81.00.04, από δε τα πιστωτικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών αυτών μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.04 το μέρος εκείνο που αντιστοιχεί στις απαιτήσεις και στις υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα που εισπράχθηκαν ή πληρώθηκαν μέσα στη χρήση, εφόσον δεν προηγήθηκε η μεταφορά του μέρους αυτού κατά την είσπραξη ή πληρωμή των σχετικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων. Σε περίπτωση που προηγήθηκαν μερικοί συμψηφισμοί των πιστωτικών υπολοίπων των υπολογαριασμών του 44.14 με χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, το μέρος που μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.04 προσδιορίζεται κατ' αναλογία με βάση τα αρχικά πιστωτικά υπόλοιπα και τα μετά τους συμψηφισμούς αντίστοιχα πιστωτικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 44.14.

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την είσπραξη ή πληρωμή των απαιτήσεων και υποχρεώσεων των περιπτώσεων 1 – 3 καταχωρούνται απευθείας, οι χρεωστικές στη χρέωση του λογαριασμού 81.00.04 και οι πιστωτικές στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.04.

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση τυχόν διαθεσίμων σε ξένο νόμισμα, καταχωρούνται απευθείας, οι χρεωστικές στη χρέωση του λογαριασμού 81.00.04 και οι πιστωτικές στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.04.

Οι πιο πάνω διατάξεις του π.δ. 1123/1980 έπαψαν να ισχύουν με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 4308/2014, για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014.

7. Επίσης, με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 27 του ν. 4308/2014, οι οποίες ισχύουν για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014, ορίζεται ότι στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς τα νομισματικά στοιχεία μετατρέπονται με την ισοτιμία

κλεισίματος του ισολογισμού, ενώ με τις διατάξεις της παρ. 3 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται ότι οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τον διακανονισμό νομισματικών στοιχείων ή από τη μετατροπή τους σε μια ισοτιμία διαφορετική από την ισοτιμία μετατροπής κατά την αρχική αναγνώριση ή κατά τη σύνταξη προγενέστερων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.

8. Με τη λογιστική οδηγία εφαρμογής του νόμου 4308/2014 της ΕΛΤΕ διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι για την εφαρμογή των ρυθμίσεων του άρθρου 27 έχει σημασία η ταξινόμηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε νομισματικά και μη νομισματικά. Σύμφωνα με το σχετικό ορισμό του Παραρτήματος Α, νομισματικά ή χρηματικά στοιχεία είναι οι κατεχόμενες μονάδες νομίσματος και περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που θα εισπραχθούν ή πληρωθούν σε ένα καθορισμένο ή προσδιορισμένο αριθμό μονάδων νομίσματος. Παραδείγματα νομισματικών στοιχείων είναι τα διαθέσιμα ή ταμειακά ισοδύναμα, οι παντός είδους απαιτήσεις και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις.

Στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς, τα υπάρχοντα στοιχεία ισολογισμού που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα μετατρέπονται στο νόμισμα στο οποίο καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας και συγκεκριμένα τα νομισματικά στοιχεία μετατρέπονται με την ισοτιμία κλεισίματος της ημερομηνίας του ισολογισμού (συνεπώς προκύπτουν συναλλαγματικές διαφορές).

Οι συναλλαγματικές διαφορές από επιμέτρηση νομισματικών στοιχείων αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν, όταν πρόκειται για τις εξής δύο περιπτώσεις: α) συναλλαγματικές διαφορές κατά τον διακανονισμό, ή β) συναλλαγματικές διαφορές από την επιμέτρηση σε διαφορετική συναλλαγματική ισοτιμία από την ισοτιμία της αρχικής αναγνώρισης ή την ισοτιμία της σύνταξης προγενέστερων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

9. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω διευκρινίζονται τα ακόλουθα αναφορικά με τις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση ή τον διακανονισμό απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα:

Για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μέχρι την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν. 4308/2014 (31η Δεκεμβρίου 2014): α) οι χρεωστικές διαφορές που προκύπτουν από την αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα και οι οποίες μεταφέρονται στη χρέωση του λογαριασμού 81.00.04 από τους σχετικούς υπολογαριασμούς του λογαριασμού 44.14 «προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων», δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση, καθόσον, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ. 1113/2015 εγκύκλιό μας, οι σχετικές διαφορές δεν

αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, αλλά οι όποιες διαφορές θα προκύψουν κατά τον διακανονισμό (είσπραξη, πληρωμή) των σχετικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων, οπότε και θα κριθεί η έκπτωσή τους με βάση τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013.

β) οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα, οι οποίες μεταφέρονται στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.04, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παρ. 6 του παρόντος, δεν υπόκεινται κατά τον χρόνο αυτόν σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθόσον η εν λόγω αποτίμηση δεν αποτελεί επιχειρηματική συναλλαγή ώστε τα προερχόμενα από αυτήν έσοδα να αποτελούν έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά οι όποιες πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές θα υπαχθούν σε φόρο κατά τον διακανονισμό των σχετικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων, κατ' ανάλογη εφαρμογή όσων έχουν γίνει δεκτά με την ΠΟΛ. 1059/2015 εγκύκλιό μας, σχετικά με την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία.

Τα αναφερόμενα ανωτέρω σχετικά με την φορολογική μεταχείριση των χρεωστικών και πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών που προκύπτουν από τον διακανονισμό ή την επιμέτρηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων (νομισματικών στοιχείων) εφαρμόζονται ανάλογα και κατά περίπτωση και για τις διαφορές που προκύπτουν σε φορολογικά έτη που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014, οπότε και ισχύουν οι διατάξεις του ν. 4308/2014.

Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Προϊσταμένη του Αυτοτελούς

Τμήματος Διοίκησης

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες πίνακα Β' (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Κεντρική Υπηρεσία ΣΔΟΕ και Περιφερειακές Διευθύνσεις της
3. Δ/ση Παροχής Φορολογικών Υπηρεσιών – Τμήμα Β'
4. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών (e-υπηρεσίες)
(με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της Γ.Γ.Δ.Ε.)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Αποδέκτες πινάκων Α', ΣΤ' (εκτός των αριθ.1 και 2 αυτού), Ζ' (εκτός των αριθμών 3, 4 και 7), 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. ΣΩΜΑ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ, Καποδιστρίου 28, Τ.Κ. 106 82 Αθήνα

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Υπουργού
2. Γραφείο κ. Αναπληρωτή Υπουργού
3. Γραφείο κ. Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων
4. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών
5. Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας - Τμήματα Α' (3) - Β' (10)
6. Αυτοτελές Τμήμα Νομικής Υποστήριξης της Γ.Γ.Δ.Ε.