

Αθήνα, 13 Μαΐου 2013

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
1) ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ  
Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (Δ12)  
ΤΜΗΜΑΤΑ: Α, Β  
2) ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΚΕ.Π.Υ.Ο.  
Δ/ΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΩΝ Η/Υ (Δ30)

Ταχ. Δ/ση: Καρ. Σερβίας 10  
Ταχ. Κωδ.: 101 84 ΑΘΗΝΑ  
Πληροφορίες: Μ. Χαπίδης  
Τηλέφωνο: 210-3375312  
ΦΑΞ: 210-3375001

## **ΕΞΑΙΡΕΤΙΚΩΣ ΕΠΕΙΓΟΥΣΑ**

### **ΠΟΛ 1102**

**ΘΕΜΑ: Εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του Κ.Φ.Ε.**

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

1. Με τις διατάξεις της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ως εισόδημα από κινητές αξίες αυτό που αποκτάται κάθε οικονομικό έτος από τη μεταβίβαση ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου και εταιρικών ομολόγων σε τιμή ανώτερης της τιμής κτήσης τους.

Οι διατάξεις αυτές προστέθηκαν με την παράγραφο 4 του άρθρου 13 του ν. 4051/2012 και έχουν εφαρμογή από τη δημοσίευση του νόμου, δηλαδή από 29.02.2012 και μετά.

2. Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται, ότι ως εισόδημα από κινητές αξίες θεωρείται αυτό που αποκτάται από τη μεταβίβαση ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου, καθώς και εταιρικών ομολόγων, χωρίς ο νόμος να κάνει διάκριση αν πρόκειται για ομόλογα ημεδαπής ή αλλοδαπής προέλευσης.

3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται, ότι στα λοιπά εισοδήματα των άρθρων 24 και 25 ενεργείται παρακράτηση έναντι του φόρου που αναλογεί, με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 12 του Κ.Φ.Ε.

Με την παρακράτηση αυτή δεν εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων, φυσικών ή νομικών προσώπων, αλλά τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις, συμψηφίζομένου του φόρου που παρακρατήθηκε.

4. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 114 του Κ.Φ.Ε., όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με την παρ. 11 του άρθρου 6 του ν. 4110/2013, ορίζεται, ότι οι διατάξεις του άρθρου 54 εφαρμόζονται ανάλογα και όταν ο καταβάλλον το εισόδημα ή δικαιούχος αυτού είναι νομικό πρόσωπο ή επιχείρηση από τα αναφερόμενα στο άρθρο 101 του παρόντος.

Εξαιρετικά, αν ο δικαιούχος του εισοδήματος από κινητές αξίες, εκτός μερισμάτων και τόκων από μετοχές και ιδρυτικούς τίτλους, που προέρχονται από τα διανεμόμενα κέρδη ημεδαπής ανώνυμης εταιρίας, είναι πρόσωπο από τα αναφερόμενα στην περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 101, το οποίο όμως δεν έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, το ποσοστό του παρακρατούμενου φόρου ορίζεται σε τριάντα τρία τοις εκατό (33%) στο εισόδημα αυτό και ο αλλοδαπός δικαιούχος δεν υποχρεούται στην υποβολή της ετήσιας φορολογικής δήλωσης για το πιο πάνω εισόδημα. Όταν δικαιούχος του εισοδήματος από κινητές αξίες, με εξαίρεση τα μερίσματα, είναι φυσικό πρόσωπο κάτοικος αλλοδαπής, η παρακράτηση φόρου ενεργείται με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%).

5. Από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι κατά τη μεταβίβαση ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου πριν την εξαργύρωση των τοκομεριδίων τους, το ποσό που εισπράττει ο πωλητής (φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό) πέραν του κεφαλαίου και των δεδουλευμένων τόκων μέχρι το χρόνο μεταβίβασης του ομολόγου, ήτοι το κεφαλαιακό κέρδος που οφείλεται στην υπεραπόδοση του επενδυόμενου αρχικού κεφαλαίου, αποτελεί εισόδημα από κινητές αξίες επί του οποίου διενεργείται παρακράτηση φόρου με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 54 ή του άρθρου 114 του Κ.Φ.Ε, κατά περίπτωση.

6. Πέραν των ανωτέρω, τα οποία αποτελούσαν πάγια θέση της Διοίκησης (1089083/10505/Β0012/ΠΟΛ.1240/22.8.1996 εγκύκλιος μας), με τις νέες διατάξεις του ν. 4051/2012 επεκτάθηκε, για λόγους συστηματικής ενότητας η ίδια φορολογική μεταχείριση και στην υπεραξία, ως εισόδημα από κινητές αξίες, από τη μεταβίβαση εταιρικών ομολόγων (εισηγητική έκθεση του ν. 4051/2012). Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή ανεξάρτητα αν τα ομόλογα μεταβιβάζονται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα.

Κατά συνέπεια, από την έναρξη ισχύος του ν. 4051/2012 και μετά, κατά τη μεταβίβαση εταιρικών ομολόγων (ημεδαπής και αλλοδαπής προέλευσης), παρακρατείται φόρος στην υπεραξία από τη διάθεσή τους, μη εφαρμοζομένων πλέον, προκειμένου για τα ημεδαπά εταιρικά ομόλογα, των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 14 του ν. 3156/2003, καθόσον οι διατάξεις της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 24 του Κ.Φ.Ε. σε συνδυασμό με τα άρθρα 54 και 114 του ίδιου νόμου, ως μεταγενέστερες, κατισχύουν αυτών του ν. 3156/2003.

7. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή και για την τυχόν διαφορά που προκύπτει μεταξύ της ονομαστικής αξίας και της αξίας κτήσης των ως άνω τίτλων (ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών) κατά την ημερομηνία λήξης τους, λόγω απόκτησής τους στην δευτερογενή αγορά, καθόσον και σε αυτή την περίπτωση ο δικαιούχος αποκτά κεφαλαιακό κέρδος, το οποίο με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 24 αποτελεί επίσης εισόδημα από κινητές αξίες.

8. Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι με βάση τις ισχύουσες διατάξεις, δεν προβλέπεται ο χρόνος και ο υπόχρεος διενέργειας παρακράτησης του φόρου στις πιο πάνω περιπτώσεις, με την παρούσα διευκρινίζεται, ότι η παρακράτηση φόρου θα πρέπει να διενεργείται από τον καταβάλλοντα (μεσολαβούσα Τράπεζα ή Εταιρεία Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών). Η παρακράτηση ενεργείται κατά το χρόνο της καταβολής ή πίστωσης του λογαριασμού του δικαιούχου. Για την απόδοση του παρακρατούμενου φόρου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 60 του Κ.Φ.Ε.

Κατά συνέπεια, για τα ποσά της υπεραξίας που αποκτώνται από τους δικαιούχους από την έκδοση της παρούσας και μετά, διενεργείται παρακράτηση φόρου σύμφωνα με τα αναφερόμενα πιο πάνω.

9. Όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση, για τους τόκους καταθέσεων αλλοδαπής προέλευσης που αποκτούν νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε. δεν αποδίδεται ο παρακρατούμενος φόρος 10% όταν οι εν λόγω τόκοι δεν εισάγονται στην Ελλάδα, δεδομένου ότι αποτελούν εισόδημα φορολογούμενο με τις γενικές διατάξεις (Δ12Β 1101864 ΕΞ2009/23-10-2009).

Ως εκ τούτου, κατ' ανάλογη εφαρμογή στις περιπτώσεις όπου ο καταβάλλων το κεφαλαιακό κέρδος από μεταβίβαση ομολόγων δεν είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα, ο δικαιούχος δεν υποχρεούται να αποδώσει τον οφειλόμενο φόρο 20% (αυτοαπόδοση) δεδομένου ότι το εισόδημα αυτό φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.

10. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 2 του 82 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται μεταξύ άλλων, ότι τα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, οι οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες, τα πιστωτικά ιδρύματα, οι εταιρείες παροχής πιστώσεων, οι εταιρείες μεσολάβησης στη μεταφορά κεφαλαίων, τα ιδρύματα πληρωμών, τα χρηματοδοτικά ιδρύματα και τα ελληνικά ταχυδρομεία, οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις αυτών, οι ενώσεις προσώπων, καθώς και κάθε άλλος επαγγελματικός φορέας ή οργάνωση, υποχρεούνται να υποβάλλουν ηλεκτρονικά στο Υπουργείο Οικονομικών κάθε στοιχείο και πληροφορία οικονομικού και φορολογικού ενδιαφέροντος που τους ζητείται, όπως αμοιβές, αποζημιώσεις, κατ' εξαίρεση των διατάξεων για το επαγγελματικό και τραπεζικό απόρρητο, καθώς και στοιχεία και πληροφορίες για ακίνητη και κινητή περιουσία, καθώς και κάθε άλλου στοιχείου αναγκαίου στις διαδικασίες βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου, καθώς και στις διαδικασίες του ελέγχου και των διασταυρώσεων.

11. Κατόπιν των ανωτέρω και με βάση τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο:

ι) Για τα ποσά (κεφαλαιακό κέρδος) από ομόλογα (Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικά) που αποκτήθηκαν από ημεδαπούς δικαιούχους από 1.1.2012 μέχρι 31.12.2012, οι Τράπεζες καθώς και οι Εταιρείες Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών θα πρέπει να διαβιβάσουν στην Γ.Γ.Π.Σ. μέχρι 17 Μαΐου 2013, καταστάσεις σε ηλεκτρονικό αρχείο με τα στοιχεία των δικαιούχων - συνδικαιούχων (όνομα ή επωνυμία και Α.Φ.Μ.), το ποσό της υπεραξίας που αυτοί απέκτησαν στο πιο πάνω χρονικό διάστημα από κάθε συναλλαγή στους ανωτέρω τίτλους, το οποίο φορολογείται με τις γενικές διατάξεις, καθώς και το ποσό του φόρου που ενδεχομένως παρακρατήθηκε σε

βάρος των δικαιούχων στα πιο πάνω εισοδήματα. Επιπλέον, στις ίδιες καταστάσεις θα αναγράφονται ξεχωριστά τα εισοδήματα που απέκτησαν οι πιο πάνω δικαιούχοι από ημεδαπά εταιρικά ομόλογα του ν. 3156/2003, για το χρονικό διάστημα από 1.1.2012 έως 28.2.2012 (δηλαδή πριν τη ψήφιση του ν. 4051/2012), προκειμένου να μην υπαχθούν σε φορολόγηση με τις γενικές διατάξεις. Με βάση τα πιο πάνω στοιχεία, η Γ.Γ.Π.Σ. θα εμφανίσει κατά την ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2013, μήνυμα στο οποίο θα αναφέρεται η υποχρέωση υποβολής δήλωσης των αναλογούντων κατά δικαιούχο ποσών, καθώς και το συνολικό ποσό της υπεραξίας που αποκτήθηκε, προκειμένου οι δικαιούχοι να φορολογηθούν με τις γενικές διατάξεις για τα πιο πάνω εισοδήματα. Ο κάθε δικαιούχος - συνδικαιούχος θα έχει την υποχρέωση για την ορθή συμπλήρωση των οικείων κωδικών (ΚΑ: 291, 292). Όσον αφορά τα νομικά πρόσωπα, τα πιο πάνω στοιχεία θα χρησιμοποιηθούν από τη Γ.Γ.Π.Σ. για λόγους ελεγκτικής επαλήθευσης. Για τα εν λόγω εισοδήματα που αποκτήθηκαν εντός του 2012 οι Τράπεζες και οι Εταιρείες Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών θα πρέπει να εκδώσουν βεβαιώσεις στους δικαιούχους με το σχετικό ποσό της υπεραξίας.

ii) Τα αναφερόμενα πιο πάνω έχουν ανάλογη εφαρμογή και για το οικονομικό έτος 2014 και επόμενα.

Ειδικά για τους αλλοδαπούς δικαιούχους, με νεότερη διαταγή μας θα διευκρινισθούν τα στοιχεία που θα πρέπει να διαβιβασθούν στην Γ.Γ.Π.Σ.

Για όσους κατέβαλαν στο Δημόσιο το ποσό του φόρου 20% μέχρι την έκδοση της παρούσας, χωρίς να τον παρακρατήσουν από τους δικαιούχους, θα τους επιστραφεί ως αχρεωστήτως καταβληθείς μετά την ολοκλήρωση της πιο πάνω διαδικασίας, δηλαδή μετά την εκκαθάριση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος.

12. Τέλος, επισημαίνεται, ότι σε περίπτωση που εταιρεία μεταβιβάσει ομόλογο του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικό ομόλογο πριν από τη λήξη του σε τιμή μικρότερη της τιμής αγοράς του, η ζημία που προκύπτει από την πράξη αυτή της προεξόφλησης, μετά τον συνυπολογισμό των δεδουλευμένων τόκων μέχρι την ημέρα της μεταβίβασης, αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, καθόσον και το κέρδος (ωφέλεια) που προκύπτει από την ίδια αιτία φορολογείται με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του Κ.Φ.Ε. (Δ12 1054641 ΕΞ 8.4.2011 έγγραφο μας).

13. Μετά την έκδοση της παρούσας, κάθε άλλη διαταγή με αντίθετο περιεχόμενο παύει να ισχύει.

Ακριβές αντίγραφο  
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας

Ο ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΜΑΥΡΑΓΑΝΗΣ