

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΜΕΤΟΧΩΝ Α.Ε.

1) Φορολογία υπεραξίας μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο

Ποιο είναι το Νομικό πλαίσιο που διέπει τη φορολογία υπεραξίας των μετοχών;

Η φορολογία υπεραξίας μετοχών Α.Ε. μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο πέρασε τον τελευταίο καιρό από πολλές και συνεχείς τροποποιήσεις και αναμορφώσεις ώσπου κατέληξε στην αναφερόμενη πιο κάτω (πιστεύουμε οριστική) διαμόρφωση, κυρίως ως προς τον τρόπο υπολογισμού του φόρου υπεραξίας.

Σύμφωνα με το άρθρο 13§2 ν. 2238/1994 όπως διαμορφώθηκε, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%) η πραγματική αξία πώλησης μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών που μεταβιβάζονται από ιδιώτες ή από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά.

Σε μεταβίβαση μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο σε πρόσωπα της κλίμακας Α' φορολογίας κληρονομιών (γονείς, παιδιά, σύζυγο, εγγόνια) υπολογίζεται φόρος με συντελεστή 1,2%, ενώ στα πρόσωπα της κλίμακας Β' (αδέλφια, ανίψια, παππούδες) 2,4%. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται σε εισφορά μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο Αθηνών ή και σε αλλοδαπό για την κάλυψη μετοχικού κεφαλαίου νεοϊδρυόμενης ΑΕ ή για συμμετοχή σε αύξησή του (ΠΟΛ.1033/25.1.2000).

Αντίθετα εφαρμόζεται σε ανταλλαγή μετοχών, γιατί η ανταλλαγή θεωρείται διπλή πώληση. Πλέον των ανωτέρω περιπτώσεων, ο φόρος 5% οφείλεται και στην αξία των δικαιωμάτων που μεταβιβάζονται κατά την αύξηση του κεφαλαίου της ΑΕ από τους παλαιούς μετόχους της.

Η υπεραξία από πώληση μετοχών ημεδαπής ΑΕ μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο Αθηνών από επιχειρήσεις κρατών με τα οποία η Ελλάδα έχει συνάψει συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας του εισοδήματος, θα φορολογηθεί με βάση τις ισχύουσες διατάξεις, μόνον εφόσον το εισόδημα αυτό μπορεί να αποδοθεί στην μόνιμη εγκατάσταση, δηλαδή μόνο αν αποδειχθεί ότι οι μετοχές αυτές αποτελούν περιουσιακό στοιχείο της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα (ερμηνευτική ΠΟΛ.1156/12.5.2000).

Πως γίνεται ο προσδιορισμός της κατώτατης τιμής πώλησης σε μεταβίβαση μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών;

Η πραγματική αξία της μετοχής εξευρίσκεται με τη διαίρεση των ιδίων κεφαλαίων της εταιρίας που υφίστανται την προηγούμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία υποβάλλεται η δήλωση της παρ. 1 του άρθρου 13 του ν. 2238/1994 για τη μεταβίβαση της μετοχής, δια του αριθμού των υφισταμένων την ίδια ως άνω ημέρα μετοχών.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου, ως ίδια κεφάλαια, λαμβάνεται το άθροισμα των οριζομένων στην περ. 6 της παρ. 4.2.2000 του ΕΓΛΣ, που εμφανίζονται στον τελευταίο πριν από τη μεταβίβαση επίσημο ισολογισμό και των αυξήσεων (ή μειώσεων) κεφαλαίου που μεσολάβησαν, προσαυξημένα με την απόδοση που είχαν αυτά στην προηγούμενη πενταετία.

Τι λαμβάνεται ως απόδοση ιδίων κεφαλαίων;

Ως απόδοση ιδίων κεφαλαίων λαμβάνεται ο λόγος του μέσου όρου των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης (προ φόρων) των πέντε τελευταίων ισολογισμών πριν από τη μεταβίβαση και του μέσου όρου των ιδίων κεφαλαίων της αυτής χρονικής περιόδου. Σε περίπτωση που υπάρχουν λιγότεροι των πέντε (5) ισολογισμών, λαμβάνονται υπόψη οι μέσοι όροι των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης και των ιδίων κεφαλαίων των λιγότερων αυτών ισολογισμών.

Αν το άθροισμα των ολικών αποτελεσμάτων των πέντε τελευταίων ετών (ή και των λιγότερων) της επιχείρησης της οποίας πωλούνται οι μετοχές είναι αρνητικό, ο συντελεστής απόδοσης των ίδιων κεφαλαίων δεν μπορεί να είναι κάτω του μηδενός.

Όταν η επιχείρηση της οποίας μεταβιβάζονται οι μετοχές έχει προέλθει από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων ανώνυμων εταιριών ή λοιπών επιχειρήσεων και έχει καταρτίσει λιγότερους από τρεις ισολογισμούς πριν από τη μεταβίβαση των μετοχών της, τότε για τον υπολογισμό του μέσου όρου των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης και των ίδιων κεφαλαίων της λαμβάνονται υπόψη τα ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης και τα ίδια κεφάλαια όσων ισολογισμών αυτής υπάρχουν, καθώς και τα αποτελέσματα και τα ίδια κεφάλαια όσων από τους τελευταίους ισολογισμούς των επιχειρήσεων που έχουν μετασηματισθεί και τηρούσαν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων απαιτούνται, ώστε στο επίπεδο της επιχείρησης να συγκεντρωθούν τρεις ισολογισμοί.

Σε περίπτωση που από συμβολαιογραφικό έγγραφο ή ιδιωτικό συμφωνητικό προκύπτει πραγματική αξία μεταβίβασης μετοχών μεγαλύτερη αυτής που προκύπτει σύμφωνα με τις παραπάνω παραγράφους, λαμβάνεται υπόψη αυτή η μεγαλύτερη.

Ποια θεωρούνται ίδια κεφάλαια:

Με την περ. 6 της παρ. 4.2.200 του ΕΓΛΣ π.δ. 1123/1980, ορίζεται ότι:

Ίδια κεφάλαια θεωρούνται: Το άθροισμα των κονδυλίων των κατηγοριών Α(I), "ίδια κεφάλαια", Α(II) "διαφορά από έκδο-ση μετοχών υπέρ το άρτιο" Α(III) "διαφορές αναπροσαρμογής - επιχορηγήσεις επενδύσεων" Α(IV) "αποθεματικά κεφάλαια" και Α(V) "αποτελέσματα εις νέο" του παθητικού του ισολογισμού της παρ.4.1.103. Τα κονδύλια των κατηγοριών Α(I) και Α(II) λαμβάνονται μειωμένα κατά τα ποσά των κατηγοριών Α "οφειλόμενο κεφάλαιο" και Δ(II) (4) "κεφάλαιο εισπρακτέο στην επόμενη χρήση" του ενεργητικού του ισολογισμού της παρ.4.1.103".

Επισημαίνεται ότι στα ίδια κεφάλαια δεν συμπεριλαμβάνεται η κατηγορία Α(VI) "Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου" και συγκεκριμένα οι λογαριασμοί:

43.00.01 1. Καταθέσεις μετόχων

43.02 2. Διαθέσιμα μερίσματα χρήσεως για αύξηση μετοχών κεφαλαίου

43.90 3. Αποθεματικά διατιθέμενα για αύξηση κεφαλαίου.

Συνεπώς, από το σύνολο ιδίων κεφαλαίων (ΑI + ΑII + ΑIII + ΑIV + AV + AVI) του υποδείγματος του ισολογισμού παρ. 4.1.103 του ΕΓΛΣ, αφαιρείται η κατηγορία Α(VI) "Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου" και από την κατηγορία Α(I) το λογαριασμό 40.02.03 2. Οφειλόμενο κεφάλαιο και από την κατηγορία Α(II) το λογαριασμό "κεφάλαιο εισπρακτέο στην επόμενη χρήση" όπως αυτό εμφανίζεται στην κατηγορία Δ (II) (4) του ενεργητικού.

Ποια θεωρούνται ολικά αποτελέσματα:

Επίσης με την περ. 13 της παρ. 4.1.201 του ΕΓΛΣ (π.δ. 1123/1980) ορίζεται ότι: "Τα ολικά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμεταλλεύσεως, τα οποία προκύπτουν από το άθροισμα των αποτελεσμάτων εκμεταλλεύσεως από εργασίες και των χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων, απεικονίζονται στους Λογ.86.00 και 86.01 αντίστοιχα. Τα αποτελέσματα αυτά της εκμεταλλεύσεως απεικονίζονται και στο λογαριασμό 80 "γενική εκμετάλλευση" πριν από τη μεταφορά τους στο λογαριασμό 86".

Τα ολικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως, λογαριασμός 86.00 + 86.01 (Λογ.80.00) διαφέρουν από τα "Καθαρά αποτελέσματα χρήσεων" Λογ.86.99 γιατί δεν συμπεριλαμβάνουν τα "έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα".

Παράδειγμα

ΑΕ με μετοχές μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο έχει στον ισολογισμό με 31.12.2006

Μετοχικό Κεφάλαιο			100.000	
(100.000 μετοχές του 1,00 ευρώ)				
Τακτικό αποθεματικό			20.000	
Έκτακτο αποθεματικό			30.000	
Αφορολόγητο αποθεματικό			30.000	Σύνολο
ιδίων κεφαλαίων		180.000		
Τα καθαρά κέρδη και τα ίδια κεφάλαια της τελευταίας πενταετίας έχουν ως εξής:				
Καθαρά κέρδη 2002	50.000	ίδια κεφάλαια	130.000	
Καθαρά κέρδη 2003	10.000	ίδια κεφάλαια	140.000	
Ζημία 2004	(5.000)	ίδια κεφάλαια	140.000	
Καθαρά κέρδη 2005	25.000	ίδια κεφάλαια	160.000	
Καθαρά κέρδη 2006	<u>40.000</u>	ίδια κεφάλαια	<u>180.000</u>	
Σύνολο	120.000		750.000	

Μέσος όρος κερδών $\frac{120.000}{5} = 24.000$

Μέσος όρος κεφαλαίων $\frac{750.000}{5} = 150.000$

Ο λόγος μέσου όρου κερδών 5ετίας προς το μέσο όρο κεφαλαίων είναι:

$$\frac{24.000}{150.000} \text{ ήτοι } \frac{24}{150} \text{ ή } \frac{8}{50}$$

Από 1.1.2007 – 12.6.2007 που έγινε η μεταβίβαση των μετοχών δεν έγινε καμία αλλαγή στα ίδια κεφάλαια. Σύμφωνα με την ως άνω απόφαση του Υπ. Οικονομικών η κατώτερη πραγματική αξία της μετοχής ισούται με τα ίδια κεφάλαια 180.000

προσαυξημένα με το συντελεστή απόδοσης $\frac{8}{50}$

και διαιρούμενα δια τον αριθμό των μετοχών
ήτοι: $180.000 + (180.000 \times \frac{8}{50}) \div 28.800 = 208.800$

$\frac{208.800}{100.000} = 2,088$ ευρώ πραγματική αξία κάθε μετοχής.

100.000 μετοχές

Την 12.6.2007 έγινε μεταβίβαση 3.000 μετοχών αντί ποσού 5.400 ευρώ. Θα φορολογηθεί με την πραγματική αξία της μετοχής 2,088. Ήτοι: 3.000 μετοχές X 2,088 = 6.264 ευρώ για το ποσό αυτό που είναι μεγαλύτερο του συμβολαίου (5.400). Αυτός λοιπόν που μεταβίβασε τις μετοχές θα φορολογηθεί με ποσόν 6.264 X 5% = 313,20.

Αν η μεταβίβαση γίνει σε συγγενή (κατηγορία Β' της κλίμακας κληρονομιών, αδελφός κ.λπ.) 2,4%. Αν η μεταβίβαση γίνει σε σύζυγο, τέκνα, γονείς, εγγονούς 1,2%.

2. Διαδικασία μεταβίβασης μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο

(Άρθρο 79§4 ν. 2238/94)

Η μεταβίβαση εν ζωή ή λόγω θανάτου ονομαστικών ή ανώνυμων μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών πραγματοποιείται αποκλειστικώς με συμβολαιογραφικό έγγραφο ή με ιδιωτικό έγγραφο θεωρημένο από τον προϊστάμενο της οικείας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. Απόκτηση τέτοιων μετοχών κατά παράβαση της διάταξης αυτής θεωρείται άκυρη και δεν παράγει κανένα έννομο δικαίωμα υπέρ αυτού που τις αποκτά, όπως το δικαίωμα είσπραξης μερίσματος, συμμετοχής στις γενικές συνελεύσεις, μεταβίβασης των μετοχών αυτών κλπ. Τα παραπάνω εφαρμόζονται ανάλογα και όταν αυτός που μεταβιβάζει τις εν λόγω μετοχές δεν είναι φυσικό πρόσωπο. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως,

καθορίζονται οι λεπτομέρειες που είναι αναγκαίες για την εφαρμογή αυτής της παραγράφου, καθώς και οι περιπτώσεις που η πιο πάνω μεταβίβαση μπορεί να γίνει και με άλλο τρόπο.

Η μεταβίβαση μετοχών ονομαστικών, εκτός του ανωτέρω εγγράφου, γίνεται και με εγγραφή σχετική στο βιβλίο μετόχων της ΑΕ. Η τήρηση του βιβλίου αυτού είναι υποχρεωτική σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8B του ν. 2190/1920 και του άρθρου 7 του π.δ.186/1992. Στο νέο κοιμιστή των μετοχών δίδεται νέος τίτλος ή σημειώνεται πάνω στον παλιό η επελθούσα μεταβολή.

Ο δικαιούχος του κέρδους ή της ωφέλειας επιβαρύνεται με τον οικείο φόρο που καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή της δήλωσης στην αρμόδια ΔΟΥ της έδρας ΑΕ που μεταβιβάζονται οι μετοχές της πριν από οποιαδήποτε μεταβίβαση. Η σχετική δήλωση υποβάλλεται σε 3 αντίτυπα από τα οποία τα δύο επιστρέφονται θεωρημένα στο δικαιούχο του κέρδους. Στη δήλωση επισυνάπτεται και το ιδιωτικό ή συμβολαιογραφικό έγγραφο για τη μεταβίβαση, στο οποίο υποχρεωτικά πρέπει να αναγράφεται και το ύψος του κέρδους.

3. Φορολογική μεταχείριση εισοδήματος από μεταβίβαση μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο

Τι ισχύει για τα Φυσικά πρόσωπα, Ο.Ε., Ε.Ε. κλπ. άρθρου 2 ν. 2238/1994:

Με βάση τις ισχύουσες διατάξεις του ν. 2238/1994 προκύπτει ότι, αν ο μεταβιβάζων τις μετοχές είναι φυσικό πρόσωπο, προσωπική εταιρία ή άλλο νομικό πρόσωπο της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ν. 2238/1994 (Ο.Ε., Ε.Ε., κοινωνίες αστικού δικαίου, συμμετοχικές, αφανείς, κοινοπραξίες), ανεξάρτητα από την κατηγορία των τηρουμένων βιβλίων, ή νομικό πρόσωπο ΜΗ κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τότε με την κατά τα πιο πάνω αυτοτελή φορολογία εξαντλείται η φορολογική υποχρέωσή του για την υπεραξία που ενδεχομένως έχει προκύψει από αυτές τις μεταβιβάσεις. Επίσης, ενδεχόμενη ζημία από την πώληση των εν λόγω μετοχών δεν αναγνωρίζεται και ο καταβληθείς φόρος δεν επιστρέφεται.

Τι ισχύει για τα Ν.Π. κερδοσκοπικού χαρακτήρα:

Όταν τα πρόσωπα που μεταβιβάζουν τις μετοχές είναι από αυτά της παρ. 1 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994 (ημεδαπές ΑΕ, ημεδαπές ΕΠΕ, συνεταιρισμοί, αλλοδαπές επιχειρήσεις κτλ.) και λαμβανομένων υπόψη ότι:

α) από τα τηρούμενα βιβλία θα έχει προκύψει κέρδος ή ζημία από την πώληση των μετοχών, β) ο φόρος 5% που έχει καταβληθεί για τις μεταβιβασθείσες μετοχές είναι φόρος εισοδήματος, ως προβλεπόμενος από τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν.2238/1994 και γ) με την αυτοτελή φορολόγηση του 5% έχει επιβαρυνθεί ο δικαιούχος του κέρδους νομικό πρόσωπο (πωλητής), συνάγεται ότι, η πραγματική υπεραξία που προκύπτει από την πώληση μετοχών μη εισηγμένων στο ΧΑΑ θα πρέπει να αντιμετωπίζεται ως εισόδημα φορολογούμενο κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, εφαρμοζομένων των διατάξεων του άρθρου 106 του Ν. 2238/1994. Δηλαδή, σε περίπτωση διανομής κερδών από την Α.Ε., Ε.Π.Ε. ή συνεταιρισμό, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών του νομικού προσώπου, θα προστίθεται σε αυτά και το μέρος της υπεραξίας που προέκυψε από την πώληση μετοχών ΜΗ εισηγμένων στο ΧΑΑ, που αναλογεί στα διανεμόμενα, μετά την αναγωγή του εξευρισκομένου αυτού ποσού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου. Το μη διανεμόμενο μέρος στη 1044770/ ΠΟΛ.1117/23-3-1993 ΑΥΟ που έχει εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων της παρ. 8 του άρθρου 106 του ν. 2238/1994.

Περαιτέρω, από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και του συμπληρωματικού φόρου του νομικού προσώπου θα εκπίπτει, σύμφωνα με την περ. β' της παρ. 4 του άρθρου 109 του ν. 2238/1994, ο καταβληθείς σύμφωνα με τα πιο

πάνω φόρος 5% ο οποίος αναλογεί στο μέρος της υπεραξίας που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη.

Διευκρινίζεται ότι, σε περίπτωση κατά την οποία, το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε επί της αξίας των μετοχών που μεταβιβάστηκαν είναι μεγαλύτερο από το ποσό φόρου που προκύπτει με την εφαρμογή του συντελεστή φορολογίας του νομικού προσώπου επί της υπεραξίας που προέκυψε από την πώληση των ίδιων μετοχών, όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω δεν θα εφαρμόζονται γιατί με την καταβολή του φόρου 5% έχει εξαντληθεί η φορολογική υποχρέωση και για την υπεραξία. Στην περίπτωση αυτή, το ποσό της υπεραξίας θα αφαιρείται, κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, από τα κέρδη ισολογισμού (αναμόρφωση αποτελεσμάτων), ως έσοδο φορολογηθέν κατά ειδικό τρόπο.

Σε περίπτωση όμως που από την πώληση των μετοχών προέκυψε ζημία, θα εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 38 του ν. 2238/1994. Δηλαδή, η υπόψη ζημία θα συμψηφίζεται με κέρδη από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών που εμφανίζονται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού και εάν δεν υπάρχουν τέτοια κέρδη ή εάν αυτά που υπάρχουν υπολείπονται της ζημίας, τότε ολόκληρη η ζημία ή το υπόλοιπο αυτής, αντίστοιχα, μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των προαναφερομένων νομικών προσώπων. Περαιτέρω, ο φόρος 5% που θα έχει καταβληθεί κατά τη μεταβίβαση των μετοχών δεν θα εκπίπτει από το άθροισμα του αναλογούντος και του συμπληρωματικού φόρου των υπόψη νομικών προσώπων.

4. Φόρος μεταβίβασης εταιρικού μεριδίου λόγω κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής

Άρθρο 12 ν.2032/2002 και Π.Ο.Λ.1055/1.4.2003 Αποφ. Υπ. Οικ.

Η αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής μεταβίβαση μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών και λοιπών τίτλων κινητών αξιών, εταιρικών μερίδων ή μεριδίων, ποσοστών συμμετοχής σε κοινωνία αστικού δικαίου, που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα και συνεταιριστικών μερίδων, υπόκειται σε φόρο

α) αυτοτελώς με συντελεστή 1,2% προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στην Α' κατηγορία της κλίμακας φόρου κληρονομιών (γονείς, σύζυγοι, παιδιά, εγγόνια) και β) με συντελεστή 2,4% προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στη Β' κατηγορία. (αδελφία, ανιψιά, παππούδες κ.λπ.).

Για την αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων των περιπτώσεων α' και β' απαιτείται η σύνταξη ιδιωτικού εγγράφου, το οποίο συνυποβάλλεται με την οικεία δήλωση, ή συμβολαιογραφικού εγγράφου.

Για τα περιουσιακά στοιχεία της παραγράφου αυτής δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 4, 21, 22, 23, 24, 29§2, 36 και 47 ν. 2961/2001 περί φορολογίας κληρονομιών, ήτοι:

Άρθρο 4. Συνυπολογισμός άλλων δωρεών, γονικών παροχών

Άρθρα 21, 22, 23. Έκπτωση χρεών, βαρών, κληροδοτημάτων

Άρθρο 24. Επιμερισμός χρεών

Άρθρο 29§2 Έκπτωση αναπήρων

Άρθρα 36, 47. Συνυπολογισμός προγενέστερων δωρεών, γονικών παροχών.

Οι πιο πάνω διατάξεις δεν εφαρμόζονται στην περίπτωση που ο υπόχρεος σε φόρο, με τη δήλωση των παραπάνω περιουσιακών στοιχείων, συνυποβάλλει αίτημα για τη μη εφαρμογή τους και αφορούν:

Η παραπάνω απόφαση εφαρμόζεται σε μεταβίβαση, κατά περίπτωση:

α) ατομικής επιχείρησης

β) εταιρικές μερίδες και ποσοστά συμμετοχής σε υπόχρεους της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. (Ο.Ε., Ε.Ε., αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αφανείς ή

συμμετοχικές εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, καθώς και κοινοπραξίες του Κ.Β.Σ. οι οποίες ασχολούνται με οποιαδήποτε άλλη δραστηριότητα, εκτός από αυτή της εκτέλεσης δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων γενικώς, ανεξάρτητα αν αυτά αποτελούν έργα πολιτικού μηχανικού, λιμενικά, οδοποιίας, μηχανολογικά, ηλεκτρολογικά κτλ.),

γ) εταιρικά μερίδια Ε.Π.Ε., και

δ) μετοχές ημεδαπών Α.Ε. μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών.

5. Φόρος μεταβίβασης μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο λόγω κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής

Η αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής μεταβίβαση μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών και λοιπών τίτλων κινητών αξιών, εταιρικών μερίδων ή μεριδίων, ποσοστών συμμετοχής σε κοινωνία αστικού δικαίου, που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα και συνεταιριστικών μερίδων, υπόκειται σε φόρο αυτοτελώς με συντελεστή 1,2% προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στην Α' κατηγορία, και με συντελεστή 2,4% προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στη Β' κατηγορία.

Για την αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων των περιπτώσεων α' και β' απαιτείται η σύνταξη ιδιωτικού εγγράφου, το οποίο συνυποβάλλεται με την οικεία δήλωση, ή συμβολαιογραφικού εγγράφου.

Για τα περιουσιακά στοιχεία της παραγράφου αυτής δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 4, 21, 22, 23, 24, 29§2, 36 και 47 (βλέπε πιο πάνω στη μεταβίβαση μεριδίων σε τι αναφέρονται τα άρθρα αυτά).

Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που ο υπόχρεος σε φόρο, με τη δήλωση των παραπάνω περιουσιακών στοιχείων, συνυποβάλλει αίτημα για τη μη εφαρμογή της.

Λεπτομέρειες και παραδείγματα για τον προσδιορισμό της πραγματικής αξίας μετοχών βλέπε πιο πάνω.

Κατά την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου ΑΕ με εισφορά από παλαιούς μετόχους και ταυτόχρονη είσοδο νέου μετόχου δεν οφείλεται φόρος 5%. (Προσοχή! Βλέπε πιο κάτω την ΠΟΛ.1036/2.3.2006)

Με την ΠΟΛ.1127/25.11.2003 Υπ. Οικ. για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας επιχείρησης που εκμεταλλεύεται επιβατικό ή φορτηγό λεωφορείο Δ.Χ. δεν εφαρμόζονται τα ανωτέρω.

Άρθρο 35 παρ. 3 ν. 3220/2004

Για εισηγμένες στο χρηματιστήριο μετοχές, ομολογίες κλπ. τίτλους λαμβάνεται υπόψη η αξία της προηγούμενης ημέρας από τη γέννηση της φορολογικής υποχρέωσης.

6. ΦΟΡΟΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΜΕΤΟΧΩΝ ΕΙΣΗΓΜΕΝΩΝ ΣΤΟ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΟ

1. Σε μεταβίβαση μέσω χρηματιστηρίου υπολογίζεται και καταβάλλεται φόρος 1,5% επί της αξίας που μεταβιβάζονται (από 1.1.2005).

2. Σε μεταβίβαση μετοχών εισηγμένων στο χρηματιστήριο λόγω κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής ο φόρος υπολογίζεται επί της αξίας της μετοχής της προηγούμενης του θανάτου, ή της δωρεάς, ή της γονικής παροχής με συντελεστές 0,6% αν η κληρονομιά κ.λπ. γίνεται σε παιδιά, σύζυγο, γονέα ή εγγονό (πρόσωπα Α' Κατηγορίας κλίμακας κληρονομιών), 1,2% αν γίνεται σε αδελφούς, ανίψια, παππούδες κ.λπ. β' κλίμακας, γίνεται δηλαδή αυτοτελής φορολόγηση και εξαντλείται με την καταβολή του φόρου η φορολογική υποχρέωση

1022452/10255/B0012/ΠΟΛ.1036/2.3.2006 Εγκ. Υπ.Οικ.
Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του Ν. 3427/27.12.2005 που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων.

.....
Άρθρο 36 Ν. 3427/27.12.2005

Εισφορά μετοχών μη εισηγμένων σε χρηματιστήριο
για την κάλυψη ή αύξηση κεφαλαίου εταιρίας

Με την 1105373/11006πε/B0012/ΠΟΛ. 1033/25.1.2000 εγκύκλιό μας είχε γίνει δεκτό, ότι η εισφορά μετοχών για την κάλυψη του μετοχικού κεφαλαίου ημεδαπής ανώνυμης εταιρίας κατά τη σύσταση αυτής ή κατά την αύξηση του κεφαλαίου της, δεν συγκεντρώνει τα εννοιολογικά στοιχεία της πώλησης ή ανταλλαγής κατά τα οριζόμενα με τις διατάξεις των άρθρων 513 και 573 του Α.Κ., αντίστοιχα, καθόσον στην περίπτωση αυτή δεν υφίσταται τίμημα σε χρήμα ή σε παροχή άλλου αντικειμένου, αλλά απόκτηση δικαιώματος συμμετοχής στα κέρδη, στη διοίκηση της εταιρίας και στο προϊόν της εκκαθάρισης, σε περίπτωση λύσης αυτής και επομένως, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν. 2238/1994, περί αυτοτελούς φορολόγησης με συντελεστή 5% της πραγματικής αξίας των εισφερομένων μετοχών.

Τα ανωτέρω ίσχυαν και κατά την εισφορά μετοχών μη εισηγμένων σε χρηματιστήριο για την κάλυψη του μετοχικού κεφαλαίου αλλοδαπής Α.Ε. ή για συμμετοχή στην αύξηση αυτού, καθόσον και σε αυτή την περίπτωση δεν υπήρχαν τα εννοιολογικά στοιχεία της πώλησης (1033058/10278/B0012/2001 και 1064821/10576/B0012/2001 έγγραφά μας).

Ήδη, με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τροποποιείται το πιο πάνω καθεστώς και ορίζεται πλέον ρητά, ότι και στην υπόψη περίπτωση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν. 2238/. Δηλαδή, επιβάλλεται φόρος με συντελεστή 5% επί της αξίας των μετοχών ημεδαπών ανωνύμων εταιριών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών ή σε αλλοδαπό χρηματιστήριο, οι οποίες εισφέρονται για την κάλυψη του μετοχικού κεφαλαίου άλλης ανώνυμης εταιρίας, ημεδαπής ή αλλοδαπής ή κατά την αύξηση του κεφαλαίου της. Ο φόρος δε αυτός, προκειμένου περί εισφοράς μετοχών σε ημεδαπή Α.Ε., επιβάλλεται επί της αξίας των εισφερομένων μετοχών, όπως αυτή προσδιορίζεται από την Εκτιμητική Επιτροπή του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/1920, ενώ επί εισφοράς μετοχών σε αλλοδαπή Α.Ε., ο φόρος επιβάλλεται επί της ονομαστικής αξίας των μετοχών που λαμβάνει ο εισφέρων τις μετοχές ως αντάλλαγμα.

Τα ανωτέρω ισχύουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του νόμου αυτού, για εισφορές μετοχών που πραγματοποιούνται από την 1^η Ιανουαρίου 2006 και μετά.

1093702/11271/B0012/14.12.2006 Εγκ. Υπ. Οικ.

Φορολογικές υποχρεώσεις που προκύπτουν κατά τη λύση Α.Ε. και σύσταση από τους ίδιους εταίρους προσωπικής εταιρείας.

[Περίληψη]

Σε περίπτωση λύσης ΑΕ και στη συνέχεια έναρξης λειτουργίας προσωπικής εταιρείας προκύπτει υπεραξία φορολογητέα σε αντίθεση με την ΕΠΕ, καθώς η ΑΕ είναι κεφαλαιουχική και κατά τη λύση της τίθεται υποχρεωτικά σε εκκαθάριση οπότε με τη λήξη το προϊόν αυτής διατίθεται στους μετόχους με αποτέλεσμα να φορολογείται, για το ποσό που θα πάρουν οι μέτοχοι του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου και των κερδών που έχουν ήδη υπαχθεί σε φορολογία]

1. Όπως έχει διευκρινισθεί από την υπηρεσία μας κατά τη διακοπή μίας Ε.Π.Ε. και την έναρξη στον ίδιο χώρο προσωπικής εταιρείας με το ίδιο αντικείμενο, το ίδιο κεφάλαιο και τα ίδια ποσοστά συμμετοχής των εταίρων, δεν προκύπτει υπεραξία φορολογητέα κατά τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.2238/1994.

2. Τα παραπάνω δεν έχουν εφαρμογή στην περίπτωση λύσης ανώνυμης εταιρείας και στη συνέχεια έναρξης λειτουργίας προσωπικής εταιρείας, διότι η ανώνυμη εταιρεία είναι κεφαλαιουχική και κατά τη λύση της τίθεται υποχρεωτικά σε εκκαθάριση με βάση τις διατάξεις του κ.ν.2190/1920 και με τη λήξη, το προϊόν αυτής διατίθεται στους μετόχους και τέλος, η ίδια η ανώνυμη εταιρεία φορολογείται, σύμφωνα με το άρθρο 106 του ν.2238/1994, για το ποσό που θα πάρουν οι μέτοχοι του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου και των κερδών που έχουν ήδη υπαχθεί σε φορολογία. Επίσης, μετά τη λήξη της εκκαθάρισης, ο μεγάλος αριθμός, λόγω του κεφαλαιουχικού χαρακτήρα της ανώνυμης, των μετόχων δεν μπορεί να αποτελέσει το σύνολο των εταίρων μιας προσωπικής εταιρείας με τα αντίστοιχα ποσοστά συμμετοχής.

Ερωτάται εάν μετά την διάλυση του νομικού προσώπου (με τις νόμιμες διαδικασίες δημοσιότητας) και τη σύσταση προσωπικής εταιρείας στον ίδιο χώρο από τους ίδιους εταίρους με τα ίδια ποσοστά συμμετοχής στη νέα εταιρεία και το ίδιο αντικείμενο εργασιών δημιουργούνται θέματα υπεραξίας με βάση το αρθ.13 του Ν.2238/94 και εάν ναι πως πρέπει να αντιμετωπιστούν.

Σας αναφέρουμε ενδεικτικά περιπτώσεις που αποδεικνύεται ότι σε όλες τις μετατροπές επιχειρήσεων το πνεύμα του Υπουργείου είναι να μη θεωρείται μεταβίβαση σύμφωνα με το αρθ.13 η αλλαγή μορφής επιχείρησης όταν δεν υπάρχει αλλαγή προσώπων και ποσοστών.

Α) Διάλυση ατομικής επιχείρησης και ίδρυση στον ίδιο χώρο προσωπικής εταιρείας στην οποία μετέχουν ο φορέας και τα τέκνα του δεν φορολογείται το ποσοστό του φορέα 1089776/1906/A0012/21.11.2003.

Β) Διάλυση ατομικής επιχείρησης και ίδρυση Ε.Π.Ε. (όπως το προηγούμενο) 1023476/612/A0012/28.5.2004

Γ) Όταν λύεται προσωπική εταιρεία και ιδρύεται Ε.Π.Ε. με τους ίδιους εταίρους και τα ίδια ποσοστά συμμετοχής δεν οφείλεται φόρος υπεραξίας 1052699/1082/A0012/30.5.2003

Δ) Όταν λύεται Ε.Π.Ε. και ιδρύεται Ο.Ε. με τους ίδιους εταίρους και τα ίδια ποσοστά συμμετοχής δεν οφείλεται φόρος υπεραξίας.