

**ΠΑΝΤΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ**

ΤΜΗΜΑ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

**ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ**



ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΦΟΙΤΗΤΡΙΑΣ ΣΑΒΒΟΠΟΥΛΟΥ ΕΥΑΓΓΕΛΙΑΣ

**«Αυτοτελής φορολόγηση επιχειρήσεων:
φορολογικές και ελεγκτικές παράμετροι»**

Επιβλέπων

Καθηγητής Απόστολος Αποστόλου

Αθήνα, 2011

Πρόλογος

Η παρούσα διπλωματική εργασία η οποία διεξάγεται στα πλαίσια του μεταπτυχιακού προγράμματος σπουδών «Φορολογία και Ελεγκτική» του Παντείου Πανεπιστημίου, έχει ως αντικείμενο να παρουσιάσει την φορολογική αντιμετώπιση της αυτοτελούς φορολόγησης των επιχειρήσεων. Συγκεκριμένα αναφέρεται στην αυτοτελή φορολόγηση μεταβιβάσεων επιχειρήσεων από επαχθή αιτία, στην εκχώρηση δικαιώματος συναφούς με την δραστηριότητα επιχείρηση και στην πώληση μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο.

Η επίβλεψη της εργασίας αυτής ανατέθηκε καταρχήν και ξεκίνησε από τον Δρ. Μιχάλη Δωρή, οι πολύτιμες συμβουλές του οποίου λήφθηκαν υπόψη και αποτέλεσαν οδηγό για την συγγραφή της. Λόγω όμως της απώλειας του κ. Δωρή – και ενώ η παρούσα εργασία βρισκόταν σε εξέλιξη και είχε ολοκληρωθεί κατά το μεγαλύτερο μέρος της - η συνέχιση της επίβλεψης της εργασίας ανατέθηκε στον καθηγητή κ Απόστολο Αποστόλου.

Οι παραπάνω μορφές αυτοτελούς φορολόγησης αποτελούν τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 13 του κώδικα φορολογίας εισοδήματος Ν. 2238/94. Ο κώδικας φορολογίας έχει δεχτεί πολλές αλλαγές, και για τα συγκεκριμένα ζητήματα έχουν εκδοθεί πολλές εγκύκλιοι και αποφάσεις του υπουργείου για περαιτέρω επεξηγήσεις καθώς και αρκετές ατομικές διοικητικές λύσεις.

Αυτό που έκανε την συγκεκριμένη εργασία δυσχερή, εκτός από το πρόβλημα της πολυνομίας και των διαρκών αλλαγών, είναι το γεγονός ότι δεν υπάρχει βιβλιογραφία επί του συγκεκριμένου θέματος και η σχετική αρθρογραφία είναι περιορισμένη. Η συγγραφή βασίσθηκε κυρίως στη σύνθεση των νόμων, αποφάσεων και σχετικών εγγράφων της διοίκησης. Επίσης έγινε προσπάθεια να συμπεριληφθούν και οι ειδικές περιπτώσεις και εξαιρέσεις που εφαρμόζονται σε κάθε περίπτωση, ώστε να αποδοθεί η ισχύουσα κατάσταση σήμερα.

Πίνακας Περιεχομένων

Κεφάλαιο Α.....	5
Εισαγωγικές Έννοιες	5
Α.1 Συνταγματικές αρχές στην επιβολή του φόρου	5
Α.2 Έννοιες εισοδήματος – κεφαλαίου	7
Α.3 Διάκριση εννοιών εισοδήματος και ωφέλειας	8
Α.4 Διακρίσεις των επιχειρήσεων.....	9
Α.5 Νομική Μορφή Ιδιωτικών Επιχειρήσεων	10
Α.6 Χαρακτηριστικά.....	15
Α.7 Άυλη αξία επιχείρησης	17
Α.8 Τα ασώματα πάγια στοιχεία.....	18
Κεφάλαιο Β :	20
Μεταβιβάσεις από επαχθή αιτία	20
Β.1 Γενικά περί μεταβίβασης επιχειρήσεων.....	21
Β.2 Φορολογία ωφέλειας ή κέρδους από εκχώρηση ολόκληρης επιχείρησης	25
Β.3 Εξελίξεις της νομοθεσίας	26
Β.3.1. Μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων μεταξύ συγγενών.....	26
Β.3.2. Συνταξιοδότηση γονέα ή συζύγου	28
Β.3.3 Διακοπή εργασιών επιχείρησης.....	30
Β.4 Φορολογία κέρδους ή ωφέλειας από τη μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου ή μερίδων	33
Β.5 Κέρδος ή ωφέλεια από μη συμμετοχή εταίρου στην αύξηση του κεφαλαίου του προσωπικής εταιρίας ή ΕΠΕ.....	34
Β.6 Κέρδος ή ωφέλεια από τη μεταβίβαση ποσοστών συμμετοχής σε κοινωνία αστικού δικαίου ή σε κοινοπραξία.....	35
Β.7 Υποχρεώσεις συμβολαιογράφου, πωλητή, αγοραστή κατά τη μεταβίβαση	37
Β.8 Περιπτώσεις που δεν υπολογίζεται φόρος υπεραξίας.....	39
Β.9 Αυτοτελής φορολόγηση εκχώρησης δικαιώματος συναφούς με την επιχείρηση	40
Β.9.1 Φορολογία ωφέλειας ή κέρδους από εκχώρηση δικαιωμάτων.	40
Β.9.2 Ωφέλεια ή κέρδος από τη μεταβίβαση διπλώματος ευρεσιτεχνίας και εισφορά τεχνογνωσίας (Know- How).....	42
Β.9.3 Ωφέλεια σε περίπτωση παραίτησης από μισθωτικά δικαιώματα – αναγκαστικής έξωσης μισθωτή.....	42
Β.9.4 Φορολογία κέρδους ή ωφέλειας που προέρχεται από εκμίσθωση καταστήματος	44
Β.9.5 Ωφέλεια ή υπεραξία από μεταβίβαση αυτοκινήτων	45
Β.9.6 Αυτοτελής φορολογία στα ποσά που καταβάλλονται από το μισθωτή προς τον εκμισθωτή πέρα από τα μισθώματα	46
Κεφάλαιο Γ	48
Προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας κατά τη μεταβίβαση με επαχθή αιτία ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μερίδων και, ποσοστών συμμετοχής	48
Γ.1 Υπολογισμός υπεραξίας	48
Γ.1.1 Άυλη αξία επιχείρησης	49
Γ.1.2 Καθαρή Θέση	53
Γ.1.3 Κόστος Απόκτησης	55
Γ.2 Παραδείγματα υπολογισμού αυτοτελούς φορολόγησης	56
Γ.2.1 Παράδειγμα μεταβίβασης ατομικής επιχείρησης.....	56
Γ.2.2 Παράδειγμα μεταβίβασης ποσοστού συμμετοχής σε ομόρρυθμη εταιρεία με βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή σε Ε.Π.Ε.....	60

Κεφάλαιο Δ.....	63
Φορολογία μεταβίβασης μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο.....	63
Δ.1 Γενικά περί του φόρου μεταβίβασης μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο. ...	63
Δ.2 Υποχρεώσεις αγοραστή και πωλητή κατά τη μεταβίβαση μετοχών κατά το φορολογικό νόμο.....	67
Δ.3 Μεταβίβαση μετοχών μεταξύ άμεσων συγγενών	71
Δ.4 Μεταβίβαση του 100% των μετοχών επιχείρησης.....	72
Δ.5 Φορολογία μεταβίβασης μετοχών αλλοδαπών ανωνύμων εταιρειών μη εισηγμένων σε διεθνώς αναγνωρισμένο χρηματιστηριακό θεσμό.	72
Δ.6 Προσδιορισμός κατώτατης πραγματικής (φορολογικής) αξίας μετοχής μη εισηγμένης στο Χρηματιστήριο Αθηνών.....	73
Δ.7 Παραδείγματα προσδιορισμού αξίας μετοχής	75
Δ.7.1 Ειδικές περιπτώσεις ισολογισμών.....	79
Δ.8 Συγχώνευση με απορρόφηση – Η απορροφούμενη κατέχει ως περιουσιακό στοιχείο μετοχές.....	81
Δ.9 Αύξηση κεφαλαίου ανώνυμης εταιρείας.....	82
Δ.10 Μεταβιβάσεις μετοχών ημεδαπών επιχειρήσεων μη εισηγμένων από αλλοδαπές επιχειρήσεις.....	83
Δ.11 Εισφορά μετοχών σε εταιρεία.	84
Δ.12 Η εισφορά σε ημεδαπή ή αλλοδαπή εταιρεία αποτελείται από μετοχές αλλοδαπών ανωνύμων εταιρειών ή λοιπούς τίτλους ή εταιρικά μερίδια.....	86
Ελεγκτικές Παράμετροι.....	87
Παράρτημα.....	88
Συμπεράσματα.....	110

Κεφάλαιο Α

Εισαγωγικές Έννοιες

Στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάζονται βασικές έννοιες, η εξέταση των οποίων είναι απαραίτητη προκειμένου να διερευνηθεί το θέμα της αυτοτελούς φορολόγησης των επιχειρήσεων. Πιο συγκεκριμένα παρουσιάζονται οι αρχές που προσδιορίζονται από το σύνταγμα για την επιβολή του φόρου, οι έννοιες εισοδήματος και κεφαλαίου, η διάκριση των επιχειρήσεων ανάλογα με το σκοπό και νομική μορφή. Επίσης γίνεται αναφορά στην άυλη αξία της επιχείρησης καθώς και στα ασώματα πάγια στοιχεία.

A.1 Συνταγματικές αρχές στην επιβολή του φόρου

Για τον κάθε πολίτη, ο φόρος αποτελεί αφαίρεση μέρους από το εισόδημά του ή την περιουσία του. Επομένως, η φορολογία έχει σοβαρές επιπτώσεις στην οικονομική του κατάσταση. Γι' αυτό, ο φόρος πρέπει να επιβάλλεται και να εισπράττεται όχι αυθαίρετα, αλλά με βάση ορισμένους νομικούς και δημοσιονομικούς κανόνες.

Για τον παραπάνω λόγο, σε όλα τα πολιτισμένα κράτη έχουν τεθεί φραγμοί στην αυθαιρεσία της εκτελεστικής εξουσίας να επιβάλλει φόρους, το δε δικαίωμα δημιουργίας εσόδων υπέρ του Κράτους προστατεύεται με συνταγματικές διατάξεις. Στη χώρα μας, το άρθρο 78 του ισχύοντος Συντάγματος, ορίζει, ότι «κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο¹». Επίσης, με την ίδια διάταξη ορίζεται, ότι «το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής και οι από της φορολογίας απαλλαγές ή εξαιρέσεις και η απονομή συντάξεων δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησεως».

Στη συνέχεια και για μεγαλύτερη ασφάλεια του πολίτη, το ίδιο άρθρο ορίζει, ότι ο «φόρος δεν δύναται να έχει αναδρομική ισχύ, εκτεινόμενη πέραν του προηγούμενου της επιβολής του φόρου οικονομικού έτους»². Εξαιρέσεις, υπό ορισμένους όρους,

¹ Τυπικός νόμος είναι ο κανόνας δικαίου που ψηφίζεται από τη Βουλή και κυρώνεται, εκδίδεται και δημοσιεύεται από τον Πρόεδρο της Δημοκρατίας. Τυπικοί νόμοι είναι και οι αναγκαστικοί νόμοι και τα νομοθετικά διατάγματα.

² Η διάταξη του άρθρου 33 Ι του ν. 231/75, κατά το μέρος που έχει αναδρομική ισχύ εκτεινόμενη πέραν του προηγούμενου από της θεσπίσεώς της οικονομικού έτους, συνεπάγεται αύξηση του φορολογικού βάρους και είναι ανίσχυρη (Σ.τ.Ε. 3420, 3187/1981, 2308/1982).

προβλέπονται στο ίδιο άρθρο, για εισαγωγικούς ή εξαγωγικούς δασμούς ή φόρους κατανάλωσης.

Από τα παραπάνω προκύπτει, ότι η επιβολή και είσπραξη του φόρου στην Ελλάδα πρέπει να προβλέπεται από διάταξη τυπικού νόμου, διαφορετικά θεωρείται αντισυνταγματική πράξη. Μ' αυτό τον τρόπο προστατεύεται ο πολίτης από οποιαδήποτε αυθαιρεσία της εκτελεστικής εξουσίας να επιβάλλει και να εισπράττει φόρους με τα όργανά της. Επίσης, από τα παραπάνω προκύπτει ότι και η νομοθετική εξουσία δεσμεύεται και αυτή να μην ψηφίσει νόμο εξουσιοδοτικό που να προβλέπει την επιβολή φόρου με διάταγμα ή υπουργική απόφαση. Όχι μόνο είναι αντισυνταγματική η αναδρομική επιβολή φόρου, αλλά και η κατάργηση καθιερωμένης απαλλαγής αναδρομικά θεωρείται σύμφωνα με την νομολογία αντισυνταγματική.³

Ειδικά η νομολογία ορίζει ότι :

- Η διάταξη του άρθρου 11 του ν. 542/77 κατά το μέρος που έχει αναδρομική ισχύ, εκτεινόμενη πέραν του προηγούμενου της τριαύτης ρυθμίσεως έτους, αντίκειται στο άρθρο 78 2 του Συντάγματος⁴.
- Η διάταξη του άρθρου 13 του Ν.Δ. 254/1973 δια της οποίας απαγορεύεται η επιστροφή του αποδοθέντος στο Δημόσιο φόρου επί των Κέντρων πολυτελείας, συνιστά εμμέσως αναδρομική επιβολή φόρου, η οποία απαγορεύεται από το άρθρο 78 του Συντάγματος⁵.
- Τα άρθρα 20 και 17 ν.δ. 1077/71 που όρισαν ότι ισχύει από το οικονομικό έτος 1972 η νέα φορολογική ρύθμιση, δια της οποίας καταργείται η δυνατότητα του φορολογουμένου να ζητήσει τη φορολόγηση και των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, κατά τις γενικές διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος και επί τη βάση των ισχυόντων συντελεστών

Κατά το άρθρο 78 Παρ. 2 του Συντάγματος «Φόρος ή άλλο οιονδήποτε οικονομικό βάρος δεν δύναται να επιβληθεί διά νόμου αναδρομικής ισχύος, εκτεινόμενης πέραν του προηγούμενου της επιβολής του φόρου οικονομικού έτους». Από την διάταξη αυτή του Συντάγματος και από τις σχετικές συζητήσεις στην Αναθεωρητική Βουλή προκύπτει ότι ως οικονομικό έτος επιβολής του φόρου νοείται το έτος κατά το οποίο δημοσιεύτηκε ο σχετικός νόμος, ότι η δυνατότητα αναδρομικής επιβολής φόρου περιορίζεται στο έτος δημοσίευσής του σχετικού νόμου και στο αμέσως προηγούμενο έτος και ότι πάντως δεν δύναται να υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου που έχει λήξει κατά την έναρξη του προηγούμενου της δημοσίευσής του σχετικού νόμου ημερολογιακού έτους (Σ.τ.Ε. 428/1986).

³ Η αναδρομική κατάργηση φορολογικής απαλλαγής, συνεπαγομένη επιβολήν φόρου αναδρομικώς, προσκρούει προς το Σύνταγμα και συνεπώς δεν τυγχάνει εφαρμοστέα (ΣτΕ 3924/1978 και 1501/1981) Ως επιβολή φόρου νοείται και ο περιορισμός υφιστάμενης απαλλαγής (ΣτΕ 1865/1985 Ολομ)

⁴ Σ.τ.Ε. 989/1980

⁵ Σ.τ.Ε. 422, 2630/198 1

φορολογίας εισοδήματος, είναι ανίσχυρα, διότι η νέα αυτή ρύθμιση ισχύει αναδρομικώς και δια τα μερίσματα που αποκτήθηκαν κατά την διαχειριστική περίοδο 1971 και μπορεί να οδηγήσει ανεπίτρεπτα σε αναδρομική φορολογική επιβάρυνση⁶.

A.2 Έννοιες εισοδήματος – κεφαλαίου

Στην οικονομική επιστήμη, τα όρια ανάμεσα στο εισόδημα και το κεφάλαιο (περιουσία) είναι πολλές φορές δυσδιάκριτα, αν και η επιστήμη και η νομολογία καταβάλλουν προσπάθειες να τα διαχωρίσουν για να γίνει δυνατό να επιβάλλεται ο φόρος μόνο πάνω στο εισόδημα. Σύμφωνα με τα όσα διδάσκονται στην Πολιτική Οικονομία, κεφάλαιο είναι το σύνολο των οικονομικών αγαθών που ανήκουν σ' ένα πρόσωπο και τα οποία διαθέτονται για την παραγωγή άλλων αγαθών, ενώ εισόδημα είναι οι υπηρεσίες που τα αγαθά παρέχουν στη διάρκεια μιας ορισμένης χρονικής περιόδου (περιοδικότητα). Οι Αμερικανοί οικονομολόγοι θεωρούν το εισόδημα ως συρροή (Afflux) πλούτου και υπηρεσιών στη διάρκεια ορισμένης χρονικής περιόδου. Αναφέρουμε εδώ τη θεωρία του Αμερικανού οικονομολόγου Irving Fisher (1867-1947) που διατυπώθηκε στο βιβλίο του «The purchasing power of money» (1911). Ο Fisher ορίζει το κεφάλαιο ως απόθεμα πλούτου (Stoch), το δε εισόδημα ως συρροή πλούτου (Afflux) μέσα σε ορισμένη χρονική περίοδο.

Το ζήτημα, εάν ο φόρος πρέπει να επιβάλλεται πάνω στο εισόδημα ή πάνω στο κεφάλαιο, έχει αρκετά απασχολήσει την επιστήμη. Καταρχήν, λόγοι *δικαιοσύνης* υπαγορεύουν ο φόρος να επιβάλλεται στο εισόδημα και όχι στο κεφάλαιο, γιατί είναι πιο δίκαιο να αντλείται το έσοδο του κράτους από το εισόδημα που είναι κάτι το τακτικά επαναλαμβανόμενο, παρά από το κεφάλαιο, στο οποίο πρέπει να προσφεύγουμε μόνο σε έκτακτες και εξαιρετικές περιστάσεις. Αλλά και λόγοι *οικονομικοί* υποχρεώνουν να αποφεύγεται η επιβολή φόρου πάνω στο κεφάλαιο, γιατί αυτό μπορεί να οδηγήσει σε μείωση του και συνεπώς εξαφάνιση του κεφαλαίου. Επομένως, η σωστή φορολογική πολιτική επιβάλλει να γίνει το εισόδημα η κύρια και τακτική πηγή του φόρου, το δε κεφάλαιο (περιουσία) ν' αποτελέσει έκτακτη πηγή.

⁶ Σ.τ.Ε. 2512 - 16/1980, 2606/ 1981

Για τους πιο πάνω λόγους, ο φόρος πρέπει να επιβάλλεται στο εισόδημα και όχι στο κεφάλαιο. Ωστόσο, σε εξαιρετικές περιστάσεις, όταν οι ανάγκες του κράτους το επιβάλλουν, συγχωρείται η επιβολή φόρου πάνω στο κεφάλαιο, αλλά τότε πρέπει να καταβάλλεται φροντίδα ώστε να μην οδηγεί αυτή στην τελική απομείωση του. Τέτοιες έκτακτες περιστάσεις είναι οι πολεμικές περίοδοι, μεγάλες καταστροφές κ.λπ., οπότε το κράτος αποφασίζει, για την κοινή σωτηρία, να επιβάλει φόρο στο κεφάλαιο, εφόσον τα τακτικά έσοδά του δεν επαρκούν να καλύψουν τις δαπάνες που δημιουργήθηκαν από τα έκτακτα αυτά γεγονότα. Ιστορικά φόρος στο κεφάλαιο είχε επιβληθεί παλιότερα στην Ελλάδα με το Ν.Δ. 3323/55, αργότερα δε, με το Νόμο 11/1975 «περί φορολογίας της ακινήτου περιουσίας», το Ν. 1249/1982 «περί φορολογίας της ακίνητης περιουσίας», και πρόσφατα με το Ν. 2459/1997 «περί μεγάλης ακίνητης περιουσίας».

Εκτός από τις παραπάνω περιπτώσεις, ο νόμος 2238/94 περί φορολογίας εισοδήματος εξομοιώνει κάποια κέρδη ή ωφελήματα προερχόμενα από στοιχεία κεφαλαίου (τα οποία δεν φέρουν τα γνωρίσματα του εισοδήματος) ως εισόδημα και τα φορολογεί.

A.3 Διάκριση εννοιών εισοδήματος και ωφέλειας

Γίνεται, συνήθως, διάκριση μεταξύ εισοδήματος και ωφέλειας κυρίως για φορολογικούς σκοπούς. Ο όρος «ωφέλεια» έχει αντικειμενική έννοια και αναφέρεται σε κάθε ωφέλεια-πρόσοδο από οποιαδήποτε πηγή και αν προέρχεται, ανεξάρτητα από το πρόσωπο στο οποίο περιέρχεται. Ο όρος «εισόδημα» έχει υποκειμενική έννοια και συνδέεται με το πρόσωπο που αποκερδαίνει το εισόδημα. Το εισόδημα, δηλαδή, αποτελείται από το σύνολο των ωφελειών των διαφόρων πηγών: είναι το «συνολικό εισόδημα» κατά την έκφραση του ελληνικού νόμου περί φορολογίας εισοδήματος.⁷

⁷ Χρήστου Ν. Τότση, Ερμηνεία φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σελ 48, Πάμισος 2003

A.4 Διακρίσεις των επιχειρήσεων

Ως «επιχείρηση», γενικά, νοείται το σύνολο πραγμάτων, δικαιωμάτων και πραγματικών καταστάσεων ή σχέσεων, στα οποία περιλαμβάνονται κινητά, ακίνητα, απαιτήσεις, υποχρεώσεις, πελατεία, φήμη, εμπορικό και βιομηχανικό σήμα, εμπορική πίστη κ.λπ., τα οποία οργανώθηκαν σε οικονομική ενότητα από τον φορέα τους, φυσικό ή νομικό πρόσωπο, που ονομάζεται επιχειρηματίας, ο οποίος, διά καταλλήλου οργανώσεως των συντελεστών της παραγωγής (φύσης - εργασίας - κεφαλαίου), επιδιώκει την πραγματοποίηση του μέγιστου δυνατού κέρδους (Πρβλ. Α.Π. 406/1951, Εφ. Αθ. 2022/1949)⁸. Κατ' άλλον ορισμό, ως «επιχείρηση» νοείται η αυτοτελής οικονομική μονάδα, η οποία, με σειρά πράξεων και ενεργειών οικονομικής φύσης, αποβλέπει στον εφοδιασμό της αγοράς με αγαθά ή υπηρεσίες, με σκοπό το κέρδος.

Αναλυτικότερα οι επιχειρηματικές οικονομικές μονάδες διακρίνονται:

α) Ανάλογα με τον **επιδιωκόμενο σκοπό** σε *μονάδες κοινωφελούς χαρακτήρα* και *κερδοσκοπικές μονάδες*.

β) Ανάλογα με την **νομική μορφή** σε *Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.)* και *Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου (Ν.Π.Ι.Δ.)*.

γ) Ανάλογα με τον **ιδρυτή και ιδιοκτήτη** τους σε *ιδιωτικές επιχειρηματικές μονάδες*, *δημόσιες επιχειρηματικές μονάδες* και *μικτές επιχειρηματικές μονάδες*.

Το μεγαλύτερο ποσοστό των επιχειρηματικών μονάδων είναι ιδιωτικές επιχειρήσεις οι οποίες διακρίνονται:

(i) Ανάλογα με το **αντικείμενο δράσης** τους σε επιχειρήσεις *Πρωτογενούς Παραγωγής* (δασικές, κτηνοτροφικές, αλιευτικές, γεωργικές κλπ), επιχειρήσεις *Δευτερογενούς Παραγωγής* (βιομηχανικές, βιοτεχνικές και γενικότερα οι μεταποιητικές επιχειρήσεις, σε επιχειρήσεις *Τριτογενούς Παραγωγής* (εμπορικές ή

⁸ Πηγή : Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας , Σελ. 1492 έτος 2004,
<http://www.taxheaven.gr/acforum/index.php?showtopic=33713>

εμπορευματικές επιχειρήσεις, χρηματοδοτικά ιδρύματα, κλπ) και σε επιχειρήσεις μικτού αντικειμένου δράσης.

(ii) Ανάλογα με το μέγεθος⁹ οι επιχειρήσεις διακρίνονται σε πολύ μικρές, μικρές, μεσαίες και μεγάλες

(iii) Ανάλογα με τη νομική μορφή διακρίνονται σε ατομικές και εταιρικές(Ν.Π.Ι.Δ.). Οι εταιρικές παραπέρα διακρίνονται σε προσωπικές εταιρίες ή εταιρίες μεριδίων (Ο.Ε., απλή Ε.Ε., αφανής ή συμμετοχική εταιρία), κεφαλαιουχικές εταιρίες ή εταιρίες κατά μετοχές (κατά μετοχές Ε.Ε., Α.Ε., συμπλοιοκτησία) και μεικτές (Ε.Π.Ε., συνεταιρισμός).

A.5 Νομική Μορφή Ιδιωτικών Επιχειρήσεων¹⁰

Πριν προχωρήσουμε στην ανάλυση της αυτοτελούς φορολόγησης, κρίνεται σκόπιμο να παρατεθούν οι νομικές μορφές των ιδιωτικών επιχειρήσεων και τα βασικά τους χαρακτηριστικά. Οι κυριότερες από τις νομικές μορφές επιχειρήσεων που αναφέρθηκαν, περιγράφονται συνοπτικά παρακάτω:¹¹

Ατομική Επιχείρηση

Η μορφή αυτή είναι ιδιαίτερα διαδεδομένη. Η επιχείρηση, στη περίπτωση αυτή, ανήκει σε ένα και μόνο φυσικό πρόσωπο, τον επιχειρηματία και δεν αποτελεί χωριστή νομική προσωπικότητα. Έχει σαν επωνυμία το όνομα του φυσικού προσώπου καθώς και το φορολογικό του μητρώο. Κύριο πλεονέκτημά της είναι η μεγάλη ευελιξία ως προς τις επιχειρηματικές αποφάσεις που αφορούν στο είδος της δραστηριότητας, στην επιλογή των τεχνικών μεθόδων και, ως ένα βαθμό, στο μέγεθος της παραγωγής. Τα πλεονεκτήματα αυτά είναι ουσιώδη, κυρίως για τις μικρές και μέσου μεγέθους αγροτικές, βιοτεχνικές και εμπορικές επιχειρήσεις, στις οποίες η προσωπική επίβλεψη και πρωτοβουλία είναι μεγάλης σημασίας. Όταν όμως το είδος

⁹ Σύμφωνα με τον κανονισμό της Κοινότητας (ΕΚ) 364/2004, που είναι σε ισχύ από 01/01/2005.

¹⁰ Δημοσθένης Λ. Χέβας, Ειδικά λογιστικά & φορολογικά θέματα εταιριών, Αθήνα 2000

¹¹ «Φορολογία εισοδήματος Ανωνύμων Εταιριών με βάση τα Ελληνικά και τα Διεθνή λογιστικά πρότυπα», Ανδρεάκης Νικόλαος, Οκτώβριος 2009

της δραστηριότητας επιβάλλει την ανάπτυξη μεγάλου μεγέθους, τότε η εταιρική μορφή της επιχείρησης είναι συχνά η πιο κατάλληλη. Τα βασικά χαρακτηριστικά των ατομικών επιχειρήσεων είναι τα εξής :

□ Είναι πολύ εύκολη η δημιουργία τους διότι δεν υπάρχουν χρονοβόρες διαδικασίες. Δεν υπάρχει ανάγκη επένδυσης κάποιου κατ' ελάχιστον απαιτούμενου κεφαλαίου. Ο επιχειρηματίας είναι ο ιδιοκτήτης της επιχείρησης και έχει όλη την ευθύνη για τα χρέη και τις υποχρεώσεις της.

□ Ο επιχειρηματίας καρπώνεται αποκλειστικά τα κέρδη.

□ Οι απαιτήσεις των πιστωτών της επιχείρησης και του Δημοσίου ικανοποιούνται με τα περιουσιακά στοιχεία τόσο της επιχείρησης όσο και της κινητής και ακίνητης περιουσίας του ιδιοκτήτη.

□ Ο επιχειρηματίας διοικεί την επιχείρηση, εξασφαλίζει κεφάλαιο, αναλαμβάνει τους κινδύνους, υφίσταται τις ζημιές και πληρώνει όλους τους φόρους.

Ομόρρυθμη Εταιρεία (Ο.Ε.)

Αποτελεί προσωπική εταιρεία και τη συστήνουν δύο ή περισσότερα φυσικά ή νομικά πρόσωπα, που τη σχέση τους θα πρέπει να χαρακτηρίζει υψηλός βαθμός αμοιβαίας εμπιστοσύνης. Οι εταίροι ευθύνονται «αλληλέγγυα και απεριόριστα» και με την προσωπική τους περιουσία ανεξάρτητα με το ποσοστό συμμετοχής τους στο εταιρικό κεφάλαιο και οι αποφάσεις διέπονται από την αρχή της ομοφωνίας. Τα βιβλία που τηρούνται είναι ανάλογα του κύκλου εργασιών(Β ή Γ κατηγορίας).

Τα βασικά χαρακτηριστικά της Ο.Ε. είναι τα εξής:

□ Οι εταίροι είναι αλληλέγγυα υπεύθυνοι με όλη τους την περιουσία για τη δραστηριότητα και τα χρέη της εταιρίας.

□ Δεν υπάρχει ανάγκη επένδυσης κάποιου κατ' ελάχιστον απαιτούμενου κεφαλαίου. Η επωνυμία της εταιρείας σχηματίζεται από τα ονόματα ενός ή όλων των εταίρων.

□ Με τη λύση της εταιρείας δεν παύει η ευθύνη των εταίρων για τυχόν υπάρχοντα χρέη της εταιρείας.

□ Η ομόρρυθμη εταιρεία δεν χρειάζεται συμβολαιογραφικό έγγραφο για την ίδρυση της, αντιθέτως αρκεί ένα ιδιωτικό συμφωνητικό.

□ Οι ιδιοκτήτες της Ο.Ε. πρέπει να είναι ελεύθεροι επαγγελματίες, ασφαλισμένοι στο Ασφαλιστικό Ταμείο Ο.Α.Ε.Ε. (Οργανισμός Ασφάλισης Ελευθέρων Επαγγελματιών, παλαιότερα Τ.Ε.Β.Ε.) και δεν είναι δυνατόν να εμφανίζονται και ως υπάλληλοι της εταιρείας. Η είσπραξη οποιασδήποτε αμοιβής τους από την εταιρεία τους γίνεται με την έκδοση Δελτίου Παροχής Υπηρεσιών που υποχρεούνται να διαθέτουν.

Ετερόρρυθμη Εταιρεία (Ε.Ε.)

Αποτελεί επίσης προσωπική εταιρεία και επιλέγεται όταν μεταξύ των εταίρων υπάρχουν πρόσωπα που δεν επιθυμούν να ευθύνονται αλληλέγγυα και απεριόριστα με την προσωπική τους περιουσία. Τα πρόσωπα αυτά μετέχουν ως ετερόρρυθμα μέλη, ευθύνονται μέχρι του ποσού του κεφαλαίου που έχουν εισφέρει και δεν δικαιούνται επιχειρηματικής αμοιβής. Θα πρέπει να υπάρχει τουλάχιστον ένας ομόρρυθμος εταίρος, ο οποίος θα ευθύνεται απεριόριστα και αλληλέγγυα. Κατά τα λοιπά ισχύουν τα ίδια με την ομόρρυθμη εταιρεία και σε ότι αφορά τους ομόρρυθμους εταίρους ή τον ομόρρυθμο εταίρο, τα βασικά χαρακτηριστικά είναι ίδια.

Ανώνυμη Εταιρεία (Α.Ε.)

Αποτελεί κεφαλαιουχική εταιρεία και αφορά τη σοβαρότερη μορφή εταιρικής δραστηριότητας, η οποία διέπεται από ειδικό νομικό καθεστώς. Είναι νομικό πρόσωπο αυτόνομο, με δική του επωνυμία, περιουσία και έδρα, ανεξάρτητο από τα φυσικά πρόσωπα που συμμετέχουν.

Για την ίδρυσή της απαιτείται :

□ Κεφάλαιο τουλάχιστο 60.000 € (σε περίπτωση μετατροπής ή συγχώνευσης 300.000 €) το οποίο διαιρείται σε ίσα μερίδια που ονομάζονται μετοχές και τις κατέχουν φυσικά ή νομικά πρόσωπα (μέτοχοι) ανάλογα με το κεφάλαιο που έχουν εισφέρει.

□ Συμβολαιογραφικό έγγραφο (καταστατικό) περίληψη του οποίου δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

□ Έγκριση από την αρμόδια Νομαρχία.

Η ευθύνη των μετόχων περιορίζεται στο ποσό του κεφαλαίου που έχουν εισφέρει. Τηρεί υποχρεωτικά βιβλία Γ' κατηγορίας (διπλογραφικό λογιστικό σύστημα). Τα διοικητικά όργανα της εταιρείας είναι η Γενική Συνέλευση των μετόχων, η οποία παίρνει αποφάσεις για τα σοβαρότερα εταιρικά θέματα και το Διοικητικό Συμβούλιο, το οποίο εκλέγεται από τη Γενική Συνέλευση και αποφασίζει για θέματα καθημερινής λειτουργίας. Οι αποφάσεις της εταιρείας στηρίζονται στην αρχή της πλειοψηφίας τόσο από πλευράς Γενικής Συνέλευσης όσο και από πλευράς Διοικητικού Συμβουλίου. Για την προστασία της μειοψηφίας ορισμένες αποφάσεις της Γενικής Συνέλευσης για πολύ σοβαρά θέματα (ορίζονται από το Νόμο και το καταστατικό), λαμβάνονται με μεγαλύτερο ποσοστό πλειοψηφίας.

Τα βασικά χαρακτηριστικά της Ανώνυμης Εταιρείας είναι τα ακόλουθα:

□ Οι αυστηροί όροι δημοσιότητας κατά την ίδρυσή της αλλά και καθ' όλη τη διάρκεια της ζωής της.

□ Ο μέτοχος συμμετέχει στην εκλογή της διοίκησης της εταιρείας, στη διαμόρφωση των γενικών αρχών της πολιτικής και στα κέρδη, ανάλογα με τον αριθμό των μετοχών που διαθέτει.

□ Στη γενική συνέλευση των μετόχων κάθε μέτοχος διαθέτει τόσους ψήφους όσες είναι οι μετοχές που κατέχει. Σε περίπτωση ζημιών ή πτωχεύσεως είναι υπεύθυνος μέχρι του ποσού που έχει καταβάλει για τις μετοχές του, δηλαδή, στη χειρότερη περίπτωση, οι μετοχές του χάνουν τελείως την αξία τους.

Η μεταβίβαση των μετοχών και των δικαιωμάτων που τις συνοδεύουν είναι ελεύθερη.

Έχει δική της περιουσία που διακρίνεται από την περιουσία των μετόχων της και έχει πλήρη ευθύνη έναντι των πιστωτών της και του Δημοσίου μέχρι του συνόλου της αξίας της κινητής και ακίνητης περιουσίας της.

Η μακρά διάρκειά της (συνήθως 50 ετών).

Ένας ιδιόκτητης μετοχών μιας Α.Ε. μπορεί να είναι και υπάλληλος της εταιρείας, δηλαδή ασφαλισμένος στο Ι.Κ.Α.

Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.)

Είναι μία ενδιάμεση εταιρική μορφή, ανάμεσα στις προσωπικές και στις ανώνυμες εταιρείες. Το κύριο γνώρισμα των εταιρειών αυτών είναι το μικρό κεφάλαιο που χρειάζεται για τη σύστασή τους και η περιορισμένη ευθύνη των εταίρων (φυσικά ή νομικά πρόσωπα) τους, μέχρι το ύψος του κατατεθειμένου εταιρικού κεφαλαίου, όπως ακριβώς συμβαίνει και με τις ανώνυμες εταιρείες, σε αντίθεση με τις προσωπικές εταιρείες. Για τη λήψη των αποφάσεων απαιτείται η πλειοψηφία τόσο των εταιρικών μεριδίων όσο και των εταίρων (φυσικά ή νομικά πρόσωπα). Υποχρεωτικά θα πρέπει να τηρεί Γ' κατηγορίας βιβλία. Τα διοικητικά όργανα της εταιρείας είναι η «Γενική Συνέλευση» των εταίρων που συγκαλείται τουλάχιστον μία φορά το χρόνο και ο «Διαχειριστής» που εκλέγεται από τη Γενική Συνέλευση. Για την ίδρυσή της απαιτούνται :

Εταιρικό κεφάλαιο τουλάχιστον 4.500 €, το οποίο διαιρείται σε ίσα εταιρικά μερίδια τα οποία κατέχουν φυσικά ή νομικά πρόσωπα (εταίροι) ανάλογα το κεφάλαιο που έχουν εισφέρει.

Συμβολαιογραφικό έγγραφο (καταστατικό) και δημοσίευση του στο ΦΕΚ.

Συμβολαιογραφικό έγγραφο επίσης απαιτείται για κάθε τροποποίηση του.

Τα βασικά χαρακτηριστικά της Ε.Π.Ε. είναι τα ακόλουθα:

- Η διαίρεση του κεφαλαίου σε ίσα μερίδια, που ενσωματώνονται σε έγγραφα, τις «μερίδες συμμετοχής», με αξία τουλάχιστον €30 έκαστο.
- Συγκεκριμένοι όροι δημοσιότητας κατά την ίδρυσή της αλλά και καθ' όλη τη διάρκεια της ζωής της.
- Η ορισμένη διάρκειά της (αν και η παράλειψη αναγραφής της διάρκειας δεν αποτελεί λόγο ακυρότητας της εταιρείας).
- Κάθε (συν)ιδιοκτήτης Ε.Π.Ε. είναι ελεύθερος επαγγελματίας και ως εκ τούτου έχει υποχρέωση να είναι ασφαλισμένος στο Ασφαλιστικό Ταμείο Ο.Α.Ε.Ε. (Οργανισμός Ασφάλισης Ελευθέρων Επαγγελματιών, παλαιότερα Τ.Ε.Β.Ε.)
- Οι ιδιοκτήτες της Ε.Π.Ε. δεν επιτρέπεται να είναι και υπάλληλοι της εταιρείας τους.
- Ο Διαχειριστής της Ε.Π.Ε., που μπορεί να διοικεί την εταιρεία σαν να είναι ο μοναδικός ιδιοκτήτης, έχει προσωπική ευθύνη για παράνομες πράξεις της εταιρείας και τυχόν παράνομη πτώχευσή της, με όριο το σύνολο της κινητής και ακίνητης περιουσίας του.

A.6 Χαρακτηριστικά

Η επιχείρηση, κατά την προεκτεθείσα έννοια, έχει, μεταξύ άλλων, και τα εξής χαρακτηριστικά:

- a. Τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης (πράγματα, δικαιώματα, απαιτήσεις, υποχρεώσεις) εμφανίζονται στο ενεργητικό και στο παθητικό αυτής και είναι συγκεντρωμένα στο πρόσωπο του φορέα της, έτσι ώστε να αποτελούν οικονομική ενότητα, δηλαδή, οικονομικό σύνολο, που μπορεί να μεταβιβασθεί, χωρίς να θιγεί η ταυτότητα της επιχείρησης.

β. Η επιχείρηση θεωρείται, ότι μεταβιβάζεται ως σύνολο στην περίπτωση, που μεταβιβάζεται ενιαία και διά μιας πράξεως το σύνολο των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων αυτής (ενεργητικό και παθητικό), δηλαδή, στην περίπτωση, που μεταβιβάζονται ως σύνολο τα αγαθά της επιχείρησης (εμπορεύσιμα και πάγια), τα άυλα αγαθά αυτής (π.χ. φήμη, πελατεία, εμπορικότητα, βιομηχανικό σήμα, κ.λπ.), οι απαιτήσεις της, οι υποχρεώσεις της, κ.λπ., έτσι ώστε το πρόσωπο, που αποκτά την επιχείρηση (αγοραστής), να καθίσταται καθολικός διάδοχος του μεταβιβάζοντος την επιχείρηση (πωλητή), τόσο ως προς τα δικαιώματα, όσο και προς τις υποχρεώσεις της μεταβιβαζόμενης επιχείρησης.

Ο «αέρας» αναφέρεται, κατά τα συναλλακτικά ήθη, στην αξία που η επιχείρηση έχει ως σύνολο πραγμάτων, δικαιωμάτων, άυλων αγαθών ή άλλων πραγματικών καταστάσεων (πελατεία, φήμη, πίστη στις συναλλαγές), που έχουν οργανωθεί σε οικονομική ενότητα, από την οποία και μπορεί να ωφεληθεί άλλος, ο οποίος θα ασκήσει την ίδια επιχείρηση (Εφ. Θεσ/νίκης 2955/1997 Δελτίο Συνδέσμου Α.Ε. και ΕΠΕ 1998, σελ. 438).¹²

γ. Η επιχείρηση, ως σύνολο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων (ενεργητικό και παθητικό), μπορεί να μεταβιβασθεί είτε με επαχθή αιτία, δηλαδή, με αντάλλαγμα, π.χ. λόγω πωλήσεως (Πρβλ. Εφ. Αθ. 1828/1951, 564/1960, 2537/1977), είτε με χαριστική αιτία, δηλαδή, χωρίς αντάλλαγμα, π.χ. λόγω δωρεάς, γονικής παροχής ή κληρονομίας (Πρβλ. Εφ. Αθ. 1128/1951, 564/1960, 2537/1977).

«Επιχείρηση λοιπόν είναι το σύνολο των περιουσιακών έννομων ή πραγματικών σχέσεων, που ο επιχειρηματίας ή ο έμπορος οργανώνει κατά παραγωγικό τρόπο, στοχεύοντας στο κέρδος από τις δραστηριότητες αυτές.»¹³

Βάσει του άρθρου 28 παρ. 1 του ΚΦΕ συνάγεται ότι από φορολογική άποψη η έννοια της εμπορικής επιχείρησης είναι ευρύτερη αυτής που αναφέρεται στον εμπορικό νόμο, καθόσον είναι αδιάφορο αν οι διενεργούμενες πράξεις είναι εμπορικές ή αστικές ή εάν ο φορολογούμενος έχει ή όχι την εμπορική ιδιότητα, αρκεί ότι αυτός πραγματοποίησε κέρδη από την κατά σύστημα άσκηση κερδοσκοπικού

¹² Γεωργίου Στ. Αληφαντή: Η λογιστική της υπεραξίας επιχείρησης, Λογιστής τεύχος 588 : (3/2004)

¹³ Λεονάρδος Αρ. Κόντος – Μάναλης : Η φορολογία των επιχειρήσεων, σελ 218 , Σακκούλας 2007

επαγγέλματος, δηλαδή απαιτείται συστηματική άσκηση επαγγέλματος που έχει κερδοσκοπικό χαρακτήρα¹⁴. Συνεπώς, κάθε εισόδημα το οποίο δεν αναφέρεται στο άρθρο 48 παρ. 1 του ΚΦΕ και προέρχεται από κερδοσκοπικό επάγγελμα, ανεξαρτήτου πηγής (εμπορικής ή γεωργικής) θεωρείται ότι εμπίπτει στην έννοια του επιχειρηματικού εισοδήματος.¹⁵

Επιχείρηση θεωρείται και η μεμονωμένη ή συμπωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους (άρθρο 28 παρ. 2 ΚΦΕ) π.χ. αγορά περιουσιακού στοιχείου με άμεση πρόθεση μεταπώλησης. Πώληση περιουσιακών στοιχείων από ιδιώτες, τα οποία έχουν αγοράσει για επένδυση του κεφαλαίου τους ή ιδιοχρησιμοποίηση δεν συνιστά σαφώς επιχείρηση και δεν φορολογείται. Δηλαδή στην μεμονωμένη πράξη απαιτείται η πρόθεση της άμεσης επίτευξης κέρδους, να υπάρχουν τα χαρακτηριστικά της επιχείρησης έστω και με στοιχειώδη οργάνωση, άρα πρέπει να εξετάζεται ο επιχειρηματικός χαρακτήρας της πράξης.

Επιχείρηση επίσης λογίζεται και η πώληση μέσα σε 2 χρόνια από την αγορά εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχέδιο πόλεως και έχουν μεγάλη αξία¹⁶.

Οι φορολογικοί νόμοι έχουν διευρυμένο πεδίο δράσης και αποβλέπουν στα πραγματικά οικονομικά γεγονότα. Για αυτό το λόγο υπάγονται στη φορολογία και τα κέρδη που αποκτώνται από παράνομες ή αθέμιτες πράξεις.

A.7 Άυλη αξία επιχείρησης

Άυλη αξία της επιχείρησης είναι η ικανότητα της επιχείρησης να παράγει κέρδη λόγω φήμης, πελατείας, πίστωσης στην αγορά, ικανότητας του προσωπικού, οργάνωσης, εξειδίκευσης και άλλων θετικών στοιχείων τα οποία συμβάλλουν στη δημιουργία κερδών.

Σύμφωνα με την απόφαση του Υπ. Οικονομικών 1030366/πολ. 1053/2003, η άυλη αξία προσδιορίζεται στο ποσό που προκύπτει εάν από το μέσο όρο των εισοδημάτων της τελευταίας πενταετίας που αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή, τα οργανικά αποτελέσματα, αφαιρέσουμε: α) την εμπορική αμοιβή, και β) τους

¹⁴ Σ.τ.Ε. 1571/1960

¹⁵ Λεονάρδος Αρ. Κόντος – Μάναλης : Η φορολογία των επιχειρήσεων, σελ 216, Σακκούλας 2007

¹⁶ Άρθρο 28 παρ. 2 ΚΦΕ

τόκους των ιδίων κεφαλαίων και το υπόλοιπο που απομένει πολλαπλασιασθεί αρχικά με το συντελεστή αναπροσαρμογής από την οικεία ράντα και ακολούθως με το συντελεστή παλαιότητας της επιχείρησης.

Ειδικά η άυλη αξία της Ε.Π.Ε. προσδιορίζεται σύμφωνα με τα ανωτέρω με μόνη διαφορά ότι δεν αφαιρείται η άνω εμπορική αμοιβή.

Το ποσό της άυλης αξίας πρέπει να είναι πάντοτε θετικό, μεγαλύτερο του μηδενός. Στην περίπτωση που είναι αρνητικό, δηλαδή, μικρότερο του μηδενός, τότε η άυλη αξία, προσδιορίζεται με αξία μηδενική, π.χ., εάν ο μέσος όρος των κερδών της τελευταίας πριν από τη μεταβίβαση πενταετίας είναι 9.000,00 ευρώ και η εμπορική αμοιβή είναι 9.300,00 τότε προκύπτει αρχικά αρνητική άυλη αξία ($9.000,00 - 9.300,00 =$) (-) 300,00 ευρώ η οποία τελικά προσδιορίζεται ως μηδενική άυλη αξία, οπότε εάν η καθαρή θέση της μεταβιβαζόμενης επιχείρησης είναι 2.000,00 ευρώ, τότε η ελάχιστη αξία της μεταβιβαζόμενης επιχείρησης προσδιορίζεται στο ποσό ($0 + 2.000,00 =$) 2.000,00 ευρώ.¹⁷

Ο «αέρας» αναφέρεται, κατά τα συναλλακτικά ήθη, στην αξία που η επιχείρηση έχει ως σύνολο πραγμάτων, δικαιωμάτων, άυλων αγαθών ή άλλων πραγματικών καταστάσεων (πελατεία, φήμη, πίστη στις συναλλαγές), που έχουν οργανωθεί σε οικονομική ενότητα, από την οποία και μπορεί να ωφεληθεί άλλος, ο οποίος θα ασκήσει την ίδια επιχείρηση (Εφ. Θεσ/νίκης 2955/1997 Δελτίο Συνδέσμου Α.Ε. και ΕΠΕ 1998, σελ. 438).¹⁸

A.8 Τα ασώματα πάγια στοιχεία

Ασώματες ακινητοποιήσεις είναι τα άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία αποκτώνται από την επιχείρηση με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για μεγάλο συνήθως χρονικό διάστημα, μεγαλύτερο του έτους. Τα οικονομικά αυτά αγαθά μπορούν να αποτιμηθούν σε χρήμα και να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής.

Η έννοια των ασώματων ακινητοποιήσεων σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ ασώματες ακινητοποιήσεις είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά τα οποία είναι δεκτικά χρηματικής αποτιμήσεως και μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, είτε

¹⁷ Γεωργίου Στ. Αληφαντή: Υπεραξία λόγω πώλησης μετοχών και επιχειρήσεων, Λογιστής τεύχος 586 (1/2004)

¹⁸ Γεωργίου Στ. Αληφαντή: Η λογιστική της υπεραξίας επιχείρησης, Λογιστής τεύχος 588 : (3/2004)

αυτά μόνα, είτε μαζί με την οικονομική μονάδα. Ο σκοπός της απόκτησης των ασώματων ακινητοποιήσεων είναι η παραγωγική τους χρήση για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του ενός έτους.

Οι ασώματες ακινητοποιήσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες :

I. Δικαιώματα (πχ διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμποροβιομηχανικά σήματα ή πνευματική ιδιοκτησία),

II. Πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητες και σχέσεις (πχ η φήμη και η πελατεία, η πίστη, η καλή οργάνωση της οικονομικής μονάδας, η εξειδίκευση στην παραγωγή αγαθών).

Η έννοια των ασώματων ακινητοποιήσεων σύμφωνα με τον ν. 2190/1920 Ανώματες ακινητοποιήσεις είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά τα οποία αποκτώνται από την εμπειρία, με σκοπό την παραγωγική τους χρήση για χρονικό διάστημα, οπωσδήποτε, μεγαλύτερο του ενός έτους. Στους λογαριασμούς της κατηγορίας των ασώματων ακινητοποιήσεων περιλαμβάνονται τα ποσά τα οποία καταβάλλονται για την απόκτηση τέτοιων αγαθών, καθώς και τα ποσά τα οποία δαπανούνται από την εταιρία για την δημιουργία των αγαθών αυτών.¹⁹

Από τα ανωτέρω αναφερόμενα γίνεται αντιληπτό ότι στο χώρο της φορολογίας υπάρχει εύρος εννοιών και ποικιλία αντικειμένων (π.χ. στην εταιρική μορφή), τα οποία είναι δυνατόν να επηρεάσουν – άλλοτε σε μεγαλύτερο και άλλοτε σε μικρότερο βαθμό – την προσέγγιση του νομοθέτη σχετικά με την εφαρμογή διατάξεων αυτοτελούς φορολόγησης.

¹⁹ Ευαγγελία Αγοράστη και Άννα Κυπραίου, Ανώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης, Πτυχιακή εργασία, Μάρτιος 2010.

Κεφάλαιο Β :

Μεταβιβάσεις από επαχθή αιτία

Στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάζεται το βασικό πλαίσιο που αφορά στην επιβολή αυτοτελούς φορολόγησης σε περιπτώσεις μεταβίβασης από επαχθή αιτία (πώληση) ολόκληρης επιχείρησης και εταιρικών μεριδίων σε τρίτους καθώς και σε συγγενικά πρόσωπα, σύμφωνα με το άρθρο άρθρο 13 παρ. 1 περιπτ. α του Ν. 2238/1994:²⁰

α) **Μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης** ή υποκαταστήματος σε τρίτους . Φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) η ωφέλεια (υπεραξία) που προκύπτει από τη μεταβίβαση αυτή. Η συγκεκριμένη διάταξη αφορά εταιρικά μερίδια προσωπικών εταιριών και εταιριών περιορισμένης ευθύνης.

β) **Μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων ή μεριδίων** σε τρίτους. Φορολογείται, επίσης, η υπεραξία από την πώληση εταιρικών μεριδίων αυτοτελώς με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%). Με μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων ή μεριδίων εξομοιώνεται και η μη συμμετοχή εταίρου στην αύξηση του κεφαλαίου προσωπικής εταιρείας ή Ε.Π.Ε. (παράγραφος 5 του άρθρου 1 του Ν. 2954/2001, με την οποία προστέθηκε σχετικό εδάφιο στην υποπερίπτωση ββ' της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του Ν. 2238/94. Ισχύς από 2/11/2001). Εξομοίωση μη συμμετοχής εταίρου στην αύξηση του κεφαλαίου της εταιρείας με μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων. Στις ανώνυμες εταιρίες δεν ισχύει η συγκεκριμένη διάταξη καθώς οι μετοχές ανωνύμων εταιριών δεν συνιστούν εταιρικά μερίδια.²¹

γ) **Μεταβιβάσεις από επαχθή αιτία σε συγγενικά πρόσωπα.** Μεταβιβάσεις των παραπάνω στοιχείων από επαχθή αιτία σε συγγενικά πρόσωπα Α' και Β' κατηγορίας (σύζυγος, κατιόντες πρώτου βαθμού, ανιόντες πρώτου βαθμού εξ αίματος).

δ) Εκχώρηση δικαιώματος συναφούς με την επιχείρηση

Με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) φορολογείται αυτοτελώς λογιζόμενο ως εισόδημα κάθε κέρδος ή ωφέλεια που προέρχεται από την εκχώρηση ή μεταβίβαση

²⁰ Η φορολογία μεταβιβάσεως εταιρικών μεριδίων, Μιλτιάδη Κ. Λεοντάρη, Λογιστής 584(11/2003)

²¹ ΣτΕ 1665/2007

αυτοτελώς κάθε δικαιώματος, το οποίο είναι συναφές με την άσκηση της επιχείρησης ή του επαγγέλματος, όπως του δικαιώματος της μίσθωσης ή υπομίσθωσης ή του προνομίου ή του διπλώματος ευρεσιτεχνίας και άλλων παρόμοιων δικαιωμάτων, καθώς και της άδειας κυκλοφορίας των αυτοκινήτων οχημάτων ή μοτοσικλετών δημόσιας χρήσης που μεταβιβάζονται. Με εκχώρηση εξομοιώνεται και η παραίτηση από μισθωτικά δικαιώματα (προ μεταβίβασης).²²

B.1 Γενικά περί μεταβίβασης επιχειρήσεων

Ως επιχείρηση νοείται κατά τις γενικές αρχές του δικαίου των συναλλαγών το σύνολο πραγμάτων, δικαιωμάτων, άυλων αγαθών ή πραγματικών καταστάσεων (όπως πελατεία, φήμη, πίστη στις συναλλαγές κλπ.) που έχουν οργανωθεί σε οικονομική ενότητα από τον επιχειρηματία. Από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 361, 479 και 513 του Αστικού Κώδικα συνάγεται ότι, με βάση την αρχή της ελευθερίας των συμβάσεων, οι συμβαλλόμενοι μπορούν να συμφωνήσουν την πώληση ολόκληρης της επιχείρησης ή και μέρους αυτής, π.χ. σε περίπτωση πωλήσεως καταστήματος επιχείρησης.²³

Ο όρος «*μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης*» που αναφέρεται στο άρθρο 13, του Ν. 2238/ 1994 υποδηλώνει τη μεταβίβαση συνόλου αλληλεξαρτώμενων και ενιαία νοουμένων δικαιωμάτων και υποχρεώσεων που απορρέουν από την επιχείρηση ως οικονομική μονάδα και όχι αναγκαία του συνόλου των σχετικών δικαιωμάτων.

Κατά την έννοια της διάταξης αυτής, εκχώρηση «ολοκλήρου επιχείρησης» συνιστά και η μεταβίβαση ενός κλάδου της επιχείρησης όπως π.χ. του κλάδου ασφαλίσεων ζωής μιας ασφαλιστικής επιχείρησης. Εξάλλου, δεν αποκλείεται η εφαρμογή της παραπάνω διάταξης και όταν η μεταβίβαση υπό την προεκτεθείσα έννοια γίνεται σε συμμόρφωση διατάξεων νόμου, όπως στην περίπτωση που αλλοδαπή ασφαλιστική επιχείρηση μεταβιβάζει τον κλάδο ασφαλίσεων ζωής σε θυγατρική ελληνική ασφαλιστική επιχείρηση σε συμμόρφωση προς τις ανωτέρω διατάξεις του Ν.Δ. 400/1970 (όπως τροποποιήθηκαν με το Π.Δ. 118/1985) που προέβλεψαν: α) ότι δεν

²² Άρθρο 13 παρ. 2 περιπτ. β του 2238/94

²³ Εφ. Θεσ/νίκης 2955/1997, Δελτίο Συνδέσμου Α.Ε. και ΕΠΕ 1998 σελ. 438 και Α.Π. 736/2002 Δελτίο Συνδέσμου Α.Ε. και ΕΠΕ 2003 σελ. 534

επιτρέπεται η ταυτόχρονη άσκηση ασφαλίσεων κατά ζημιών και ασφαλίσεων ζωής από την ίδια ασφαλιστική επιχείρηση εκτός αν αυτή ασκεί, κατά τη δημοσίευση του εν λόγω Π.Δ/τος, συγχρόνως ασφαλίσεις κατά ζημιών και ασφαλίσεις ζωής, οπότε επιτρέπεται η ταυτόχρονη άσκηση μόνο επί ορισμένο χρονικό διάστημα και εφόσον τηρηθεί ξεχωριστή διαχείριση και β) ότι για την άσκηση ασφαλίσεων ζωής από αλλοδαπή ασφαλιστική επιχείρηση απαιτείται η ίδρυση για το σκοπό αυτό θυγατρικής ελληνικής ασφαλιστικής επιχείρησης.

Επίσης, κατά την έννοια της ως άνω διάταξης του άρθρου 13 παρ. 1 του 2238/94 ως ωφέλεια από εκχώρηση επιχείρησης νοείται η ωφέλεια που αποκτάται από την εκποίηση επιχείρησης υπό την ανωτέρω έννοια και οφείλεται στην καλή πορεία των εργασιών της, δηλαδή το τμήμα του λαμβανομένου για την εκποίηση ανταλλάγματος, που αντιπροσωπεύει προσαύξηση της αξίας της επιχείρησης λόγω της φήμης, της πελατείας και των άλλων άυλων στοιχείων, τα οποία, μαζί με τα οικεία πράγματα και δικαιώματα συνιστούν την επιχείρηση²⁴.

Κατά την πώληση της επιχείρησης σχεδόν, σε όλες τις περιπτώσεις, καταβάλλεται τίμημα πωλήσεως μεγαλύτερο της πραγματικής αξίας της επιχείρησης. Η θετική αυτή διαφορά ονομάζεται «υπεραξία επιχειρήσεως» (ή Goodwill ή κατά τα συναλλακτικά ήθη «αέρας»).

Ο «αέρας» αναφέρεται, κατά τα συναλλακτικά ήθη, στην αξία που η επιχείρηση έχει ως σύνολο πραγμάτων, δικαιωμάτων, άυλων αγαθών ή άλλων πραγματικών καταστάσεων (πελατεία, φήμη, πίστη στις συναλλαγές), που έχουν οργανωθεί σε οικονομική ενότητα, από την οποία και μπορεί να ωφεληθεί άλλος, ο οποίος θα ασκήσει την ίδια επιχείρηση.²⁵

Όταν πωλείται μια επιχείρηση, ο πωλών επιχειρηματίας υπολογίζει το τίμημα πωλήσεως με βάση τα εξής στοιχεία:

α) Από την πραγματική αξία των πωλούμενων επιμέρους περιουσιακών στοιχείων (ενσώματων και ασώματων, αποθεμάτων, απαιτήσεων, συμμετοχών, χρεογράφων και διαθεσίμων μειουμένου, του συνόλου αυτών, με την αξία των υποχρεώσεων (βέβαιων

²⁴ Σ.τ.Ε. 1722/1997

²⁵ Εφ. Θεσ/νίκης 2955/1997 Δελτίο Συνδέσμου Α.Ε. και ΕΠΕ 1998 σελ. 438

και ενδεχόμενων). Η πραγματική αξία των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων απεικονίζει την αξία με την οποία αυτά μεταβιβάζονται κατά τις συναλλαγές και δύναται να εκτιμηθεί από ανεξάρτητους εκτιμητές π.χ. εμπειρογνώμονες της επιτροπής του άρθρου 9 του Ν. 2190/1920. Στην περίπτωση που η αποτίμηση της περιουσίας της επιχειρήσεως έχει γίνει από την επιτροπή του άρθρου 9 του κωδ. Ν. 2190/1920, η εκτίμηση της επιτροπής αυτής είναι δεσμευτική για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.²⁶

β) Από την αξία της ωφέλειας την οποία η επιχείρηση παράγει: Η ωφέλεια αυτή ονομάζεται υπεραξία επιχειρήσεως (ή αέρας ή Goodwill). Η υπεραξία της επιχείρησης στηρίζεται στην εκτίμηση για την ικανότητά της να πραγματοποιεί υψηλά κέρδη. Η εκτίμηση για τα υψηλά κέρδη βασίζεται σε πραγματικές καταστάσεις όπως πελατεία, φήμη, πίστη στις συναλλαγές κλπ.

Για τον προσδιορισμό της ωφελείας, λαμβάνεται υπόψη το συμφωνηθέν αντάλλαγμα, δηλαδή αυτό που αναγράφεται στο οικείο συμβόλαιο, εκτός αν αποδειχθεί από τη φορολογική αρχή με συγκεκριμένα στοιχεία ότι το πραγματικό συμφωνηθέν είναι ανώτερο του αναγραφόμενου στο πωλητήριο συμβόλαιο. Η κρίση αυτή δεν αποκλείεται να στηρίζεται και στην αγοραία αξία των πωληθέντων εκ της οποίας, κατά κανόνα, δεν απέχουν οι τιμές πώλησεως άνευ ειδικού λόγου, περί του οποίου όμως οφείλει να προβάλλει ειδικούς και συγκεκριμένους ισχυρισμούς ο φορολογούμενος (Σ.τ.Ε. 3867/1985).²⁷

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. δύναται να αμφισβητήσει το αληθές του αναγραφόμενου στο οικείο συμβόλαιο τιμήματος, αποδεικνύοντας με συγκεκριμένα στοιχεία ότι η αγοραία αξία είναι μεγαλύτερη. Στη φορολογική πρακτική ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υπολογίζει τη φορολογητέα αξία του μεταβιβαζόμενου εταιρικού μεριδίου ως εξής:

Κατ' αρχήν λαμβάνει τον μέσο όρο των κερδών της τελευταίας πενταετίας. Το ποσό αυτό το κεφαλαιοποιεί με το ισχύον τραπεζικό επιτόκιο. Από το εξευρεθέν με αυτό τον τρόπο ποσό αφαιρεί το εταιρικό κεφάλαιο και επί του υπολειπόμενου ποσού υπολογίζει την αξία του μεταβιβαζόμενου (εκχωρούμενου) ποσοστού του εταιρικού

²⁶ Υπ. Οικονομικών 1039171/πολ. 1180/1994

²⁷ Αυτοτελής φορολόγηση εισοδήματος, Χρήστου Ν. Τότση, Λογιστής τευχός 529 (5/1999)

μεριδίου. Έτσι, για να φέρουμε ένα παράδειγμα, εάν σε μία ομόρρυθμη εταιρεία με δύο μέλη από 75% και 25% το καθένα, θελήσει το δεύτερο μέλος να μεταβιβάσει το εταιρικό του μερίδιο και δοθέντος του ότι το εταιρικό κεφάλαιο είναι 3.000€, ο μέσος όρος των κερδών της τελευταίας πενταετίας 15.000 €. και το τραπεζικό επιτόκιο 5%, θα έχουμε τα εξής:

$$(15.000 \times 100) / 5$$

$$= 300.000.-3.000. = 297.000. \times 25\% = 74.250 \text{ € φορολογητέα αξία}$$

Στην περίπτωση όμως αυτή ο φορολογούμενος δύναται να προβάλει και να αποδείξει ότι ενόψει των συντρεχουσών περιστάσεων, το αναγραφόμενο στο συμβόλαιο τίμημα είναι και το πράγματι συμφωνηθέν (βλ. Σ.τ.Ε. 3421/1989).

Ως πραγματοποιηθείσα υπεραξία νοείται το πραγματικό κτηθέν αντάλλαγμα.²⁸

Φορολογείται ως ωφέλεια του άρθρου 13 § 1 Ν 2238/94, και η εκχώρηση εταιρικής μερίδα ή μεριδίου εταιρου Ε.Π.Ε. (και όχι μόνο ολοκλήρου επιχειρήσεως).²⁹ Η διάταξη του άρθρου 13 § 1 του Ν. 2238/94 έχει εφαρμογή και στην περίπτωση που, επί εταιρικής επιχειρήσεως, μεταβιβάζεται όχι ολόκληρη η επιχείρηση, αλλά εταιρικό μερίδιο, διότι και στην περίπτωση αυτή είναι δυνατό να προκύψει ωφέλεια από την καλή πορεία των εργασιών της επιχείρησης.³⁰

Το άρθρο 13 παρ. 1 Ν. 2238/94 ορίζει ότι τα κέρδη της ΕΠΕ λογίζονται κτηθέντα από κάθε εταίρο κατά το λόγο της συμμετοχής του στην εταιρεία, αλλά τούτο ισχύει επί εταίρων που έχουν την πλήρη κυριότητα των εταιρικών μεριδίων. Δεν νοείται κατανομή κερδών και, αντίστοιχα φορολογική υποχρέωση, σε πρόσωπα που δεν αποκτούν κέρδη, όπως οι ψιλοί κύριοι εταιρικών μεριδίων. Συνεπώς εφόσον κατά Νόμο λαμβάνεται υπόψη, η πραγματική κτήση κερδών, που αποτελεί και προϋπόθεση φορολογικής υποχρέωσης, τα κέρδη ΕΠΕ κατανέμονται μεταξύ των εταίρων και των τυχόν επικαρπωτών εταιρικών μεριδίων, οι οποίοι έχουν άμεση και απόλυτη εξουσία επί των κερδών των οικείων μεριδίων, δηλαδή επί των κερδών που αναλογούν σ' αυτά. Ο επιμερισμός των κερδών ενεργείται κατά το λόγο του αριθμού των μεριδίων,

²⁸ Σ.τ.Ε. 3599/1978, 1428/1976, Διοικ. Εφ. Αθην. 210/1983

²⁹ Σ.τ.Ε. 3023/1979, 3681/1980, 2176/1983

³⁰ Σ.τ.Ε. 3440/1987

των οποίων έχουν την κυριότητα οι πρώτοι και την επικαρπία οι δεύτεροι. Οι επικαρπωτές μεριδίων ΕΠΕ άσχετα αν μετέχουν ή όχι ως εταίροι, λαμβάνονται υπόψη για την κατανομή των κερδών και τον προσδιορισμό των νομίμων φορολογικών υποχρεώσεων στη φορολογία εισοδήματος³¹.

B.2 Φορολογία ωφέλειας ή κέρδους από εκχώρηση ολόκληρης επιχείρησης

Κατά την εκχώρηση εμπορικής επιχείρησης, επωνυμίας, κ.λπ., πολλές φορές εισπράττεται κάποιο χρηματικό ποσό πέρα από την καθαρή περιουσία, δηλαδή πέρα από την αξία που έχουν τα μεταβιβαζόμενα πραγματικά (υλικά) περιουσιακά στοιχεία. Η διαφορά ανάμεσα στη μεταβιβαζόμενη αξία και την αρχική αξία αποτελεί την υπεραξία της επιχείρησης κ.λπ. που μεταβιβάζεται (αέρας, Fonds Commercial, goodwill) οφείλεται δε στην καλή πορεία της επιχείρησης και τη φήμη και πελατεία της.³² Η υπεραξία αυτή αποτελεί ωφέλεια ή κέρδος και αν και δεν συγκεντρώνει τα εννοιολογικά γνωρίσματα του εισοδήματος, ωστόσο υπόκειται σε φορολογία, κατά ρητή διάταξη του άρθρου 13 παρ. 1 του 2238/94

Ο Ν. 2190/1920 «περί ανωνύμων εταιρειών» ορίζει (άρθρο 43 § 4β), ότι η υπεραξία της επιχείρησης είναι ίση με τη διαφορά μεταξύ του ολικού τιμήματος αγοράς και της πραγματικής αξίας των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων.

Όπως έχει γίνει δεκτό από τη νομολογία³³, ο όρος «εκχώρηση ολόκληρης επιχείρησης» υποδηλώνει τη μεταβίβαση πλέγματος δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, κατ' αντιδιαστολή προς τη μεταβίβαση επιμέρους στοιχείων της επιχείρησης.

Επίσης από το Συμβούλιο της Επικρατείας έχει γίνει δεκτό ότι εκχώρηση ολόκληρης επιχείρησης συνιστά και μεταβίβαση ενός κλάδου της επιχείρησης, όπως λ.χ. του κλάδου ασφαλίσεων ζωής μιας ασφαλιστικής επιχείρησης. Εξάλλου το ίδιο Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι η εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 13 § 1 περίπτ. α' του Ν. 2238/94 δεν αποκλείεται και όταν η μεταβίβαση γίνεται σε συμμόρφωση διατάξεων νόμου και όχι οικειοθελώς.

³¹ Σ.τ.Ε. 537/1987

³² Κρητικού Μ. Ιωσηφίνα, «Η υπεραξία της επιχείρησης κατά τα ΔΛΠ και την Ελληνική νομοθεσία», σελ 12, Διπλωματική 2004

³³ Σ.τ.Ε. 625/1985

Η φορολογία αυτή επιβάλλεται επί του θετικού ποσού που προκύπτει, εάν από την αξία μεταβίβασης των περιουσιακών στοιχείων της μεταβιβαζόμενης επιχείρησης, όπως αυτή συμφωνείται μεταξύ του πωλητή και του αγοραστή αφαιρεθεί η αξία απόκτησης τους από τον πωλητή.³⁴

Από την υπαγωγή στις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 13 του 2238/94 εξαιρούνται μετατροπές ή συγχωνεύσεις που γίνονται με συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως του ν.3296/14.12.2004 άρθρο 18 με το οποίο παρέχονται φορολογικά κίνητρα στις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις προκειμένου να συγχωνευθούν μεταξύ τους και να ιδρύσουν νέα προσωπική εταιρεία ή ΕΠΕ ή Α.Ε. καθώς και λοιπών αναπτυξιακών κλπ νόμων απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος της υπεραξίας που προκύπτει από την εκτίμηση της επιτροπής του άρθρου 9 του κ.ν.2190/1920.

Όλες οι άλλες περιπτώσεις συγχώνευσης ή μετατροπής προσωπικών ή ατομικών επιχ/σεων οι οποίες δεν διέπονται από συγκεκριμένες διατάξεις και η εκτίμηση τους γίνεται από τους εταίρους ή το φορέα τους είναι μη γνήσιες ή καταχρηστικές και υπάγονται στις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε.³⁵

B.3 Εξελίξεις της νομοθεσίας

B.3.1. Μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων μεταξύ συγγενών.

Με το άρθρο 3, παρ.3 του Ν.3091/2002, προκειμένου για μεταβιβάσεις των άνω περιουσιακών στοιχείων. σε δικαιούχους που υπάγονται στην Α' ή Β' κατηγορία του άρθρου 29 του Ν. 2961/2001 ⁽¹⁾ η πραγματική αξία πώλησης αυτών φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 1,2% και 2,4% αντίστοιχα (άρθρο 13, παρ. 1 υποπερ. ββ,

³⁴Υπ. Οικονομικών 1095154/1804/Α0012/ 20.10.2008

³⁵ 1046717/795/Α0012 / 05.06.2008

Κατάταξη Φορογυμένων

Οι κατηγορίες Α,Β και Γ συγγένειας του άρθρου 29 του Ν.2961/2001, όπως τροποποιημένο με τα άρθρα 1 έως 4 του Ν.3634/2008 ισχύει, περιλαμβάνουν τα εξής πρόσωπα:

Στην Α' κατηγορία υπάγονται σύζυγος, τέκνα, γονείς και εγγόνια .

Στην Β' κατηγορία υπάγονται παππούδες, δισέγγονα, προπαππούδες, αναγνωρισθέντα τέκνα έναντι ανιόντων (γονέων, παππούδων) του πετέρα που τα αναγνώρισε, τέκνα και εγγόνια του αναγνωρισθέντος έναντι του αναγνωρίσαντος, και των ανιόντων (γονέων, παππούδων) αυτού, αδελφια (αμφιθαλή ή ετεροθαλή) , συγγενείς εξ αίματος τρίτου βαθμού εκ πλαγίου (θείοι), πατριοί και μητρίες, τέκνα από προηγούμενο γάμο αυζύγου, τέκνα εξ αγχιστείας (γαμπροί – νύφες) και ανιόντες εξ αγχιστείας (πεθεροί- πεθερές).

Στην Γ' κατηγορία υπάγεται οποιοσδήποτε άλλος εξ αίματος ή εξ αγχιστείας συγγενής του κληρονομούμενου (π.χ. εξαδέλφια, μακρνήνια κλπ.) ή εξωτικός (Υπ.Οικονομικών πολ.1136/2008 Λογιστής 2008 σελ. 1554)

Ν. 2238/1994 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3, παρ. 3, Ν. 3091/2002 ισχύει από 1.1.2003). Η διάταξη αυτή ίσχυσε μέχρι 23.4.2010 όπου τροποποιήθηκε με την περ. α, της παρ.2, του άρθρου 5, του Ν. 3842/2010 ως εξής: *αν μεταβιβαστεί από επαχθή αιτία ατομική επιχείρηση ή μερίδιο προσωπικής εταιρείας από δικαιούχο με βαθμό συγγένειας της Α' κατηγορίας του άρθρου 29 του Ν. 2961/2001 (όπως αυτός αντικαθίσταται κάθε φορά) φορολογείται η υπεραξία μεριδίου με συντελεστή 5%, και όχι η πραγματική αξία μεταβίβασης με 1,2% όπως ίσχυε έως τη δημοσίευση του Ν. 3842/2010, δηλαδή έως 23.4.2011. Για τις ίδιες μεταβιβάσεις από δικαιούχους με βαθμό συγγένειας της Β' κατηγορίας του άρθρου 29 του Ν.2961/2001 (όπως αυτό αντικαθίσταται κάθε φορά) φορολογείται επίσης με συντελεστή 10% επί του υπερτιμήματος και όχι με συντελεστή 2,4% επί της πραγματικής αξίας μεταβίβασης όπως ίσχυε έως την δημοσίευση του νόμου αυτού. Επομένως, οι νέες διατάξεις ισχύουν από 23.4.2010 και μετά. ³⁷*

Σημειώνεται ότι από 23.4.2010 και μετά, δηλαδή από την έναρξη ισχύος των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του Ν. 3842/2010 καταργήθηκε ο ανωτέρω μειωμένος συντελεστής φορολογίας (1,2% και 2,4% κατά περίπτωση) για μεταβιβάσεις από δικαιούχους με βαθμό συγγένειας της Α' ή Β' κατηγορίας του άρθρου 29 του Ν.2961/2001. Επομένως, για μεταβιβάσεις εταιρικών μεριδίων Ε.Π.Ε. που πραγματοποιούνται μεταξύ των πιο πάνω δικαιούχων, από τη δημοσίευση του Ν. 3842/2010, δηλαδή από 23.4.2010 και μέχρι 30.3.2011, οφείλεται φόρος με συντελεστή 20% επί της υπεραξίας από την πώληση εταιρικών μεριδίων Ε.Π.Ε. αντίστοιχα. (Υπ. Οικονομικών πολ.1054/10,5,2010, Λογιστής 2010, σελ.1031) Με το άρθρο 21, παρ.14, του Ν. 3943/2011, τροποποιήθηκε το προτελευταίο εδάφιο της περίπτωσης α', της παρ. 1, του άρθρου 13 του Ν. 2238/1994 ως εξής:

«Αν μεταβιβαστεί από επαχθή αιτία ατομική επιχείρηση ή μερίδιο προσωπικής εταιρείας ή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης από δικαιούχο με βαθμό συγγένειας της Α' κατηγορίας της παραγράφου 1 του άρθρου 29 του Ν. 2961/2001, η υπεραξία φορολογείται με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%).»

Το τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης α, της παρ. 1, του άρθρου 13, του Ν. 2238/1994 το οποίο παρέμεινε όπως είχε τροποποιηθεί με τον προηγούμενο Ν.3842/2010, αναφέρει τα εξής :

³⁷ Υπ. Οικονομικών πολ.1054/10.5.2010

«Για τις ίδιες μεταβιβάσεις από δικαιούχους με βαθμό συγγενείας της Β κατηγορίας της παρ.1, του άρθρου 29, του Ν.2961/2001 η υπεραξία φορολογείται με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%)».

Βάσει των νέων διατάξεων του Ν.3943/2011, οι οποίες ισχύουν από 31.3.2011 οι μεταβιβάσεις εταιρικών μεριδίων εταιρειών περιορισμένης ευθύνης μεταξύ συγγενών Α και Β βαθμού από επαχθή αιτία φορολογούνται με συντελεστή 5% και 10% αντίστοιχα., ενώ με το προηγούμενο φορολογικό καθεστώς φορολογούντο με συντελεστή 20%.

Με βάση τις διατάξεις της περ. α, της παρ. 1, του άρθρου 13, του Ν. 2238/1994 οι μεταβιβάσεις ατομικών επιχειρήσεων, μεριδίων προσωπικών εταιρειών ή εταιριών περιορισμένης ευθύνης φορολογούνται με τους εξής συντελεστές :

Νομικοί τύποι μεταβιβαζόμενων επιχειρήσεων	Συντελεστές φορολογίας σε μεταβιβάσεις μεταξύ συγγενών		
	Α βαθμού	Β βαθμού	Γ βαθμού και τρίτων
Ατομική επιχείρηση (από 23.4.2010)	5%	10%	20%
Μερίδιο προσωπικής εταιρείας(από 23.4.2010)	5%	10%	20%
Μερίδιο εταιρείας περιορισμένης ευθύνης (από 31.3.2011)	5%	10%	20%

Β.3.2. Συνταξιοδότηση γονέα ή συζύγου³⁸

Με την περίπτ. α΄ της παραγρ. 2 του άρθρου 5 του Ν 3842/2010 αντικαταστάθηκαν τα τρία τελευταία εδάφια της περίπτ. α΄ της παραγρ. 1 του άρθρου 13 του ΚΦΕ, σχετικά με τις φορολογικές υποχρεώσεις που δημιουργούνται **κατά τη μεταβίβαση ατομικών επιχειρήσεων, εταιρικών μεριδίων προσωπικών εταιριών** από γονείς προς τα τέκνα και από το σύζυγο προς τη σύζυγο. Ειδικότερα, αν μεταβιβαστεί από

³⁸ ΠΟΛ 1135/4.10.10

επαχθή αιτία, ατομική επιχείρηση από γονέα προς τα τέκνα του, ή από σύζυγο σε σύζυγο, **λόγω συνταξιοδότησης** του μεταβιβάζοντος, διατηρείται η απαλλαγή από το φόρο υπεραξίας, που προβλεπόταν και από τις αντικατασταθείσες διατάξεις.

Αν, όμως, μεταβιβαστεί από επαχθή αιτία μερίδιο **ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης** εταιρίας από γονέα προς τα τέκνα του ή από σύζυγο σε σύζυγο, **λόγω συνταξιοδότησης** του μεταβιβάζοντος, διατηρείται η απαλλαγή από τη καταβολή του φόρου υπεραξίας με την προϋπόθεση, ότι η εταιρία της οποίας μεταβιβάζονται μερίδια δεν έχει στα πάγια περιουσιακά στοιχεία της ακίνητα. **Εάν η εταιρία έχει ακίνητα**, οφείλεται φόρος με ποσοστό φόρου πέντε τις εκατό (5%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, που ισχύει κατά το έτος της μεταβίβασης, και αναλογεί στο ποσοστό των μεριδίων που μεταβιβάζονται.

Περαιτέρω, με τις νέες διατάξεις προβλέπεται ότι αν η ατομική επιχείρηση ή τα μερίδια προσωπικής εταιρίας μεταβιβασθούν από δικαιούχο με βαθμό συγγένειας της Α' κατηγορίας του άρθρου 29 του ν. 2961/2001, χωρίς να συντρέχει λόγος συνταξιοδότησης, η υπεραξία υπόκειται σε φορολογία με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%), ενώ αν η μεταβίβαση γίνεται σε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει β' βαθμός συγγένειας οφείλεται φόρος με συντελεστή 10%.

Διευκρινίζεται ότι η συγκεκριμένες διατάξεις ισχύουν για μεταβιβάσεις από γονέα σε τέκνο εξ αίματος ή εξ υιοθεσίας και όχι σε άλλο πρόσωπο που είναι συγγενής εξ αίματος ή εξ αγχιστείας με τον μεταβιβάζοντα.(Υπ. Οικ. 1031603/23.3.2000, πολ1118).

Η συνταξιοδότηση του μεταβιβάζοντος, πρέπει να αποδεικνύεται με νόμιμα δικαιολογητικά, όπως η προσκόμιση κατά την μεταβίβαση, κυρωμένου φωτοαντιγράφου της σχετικής αίτησης για συνταξιοδότηση που υποβλήθηκε στον αρμόδιο συνταξιοδοτικό φορέα ή υποβολή υπεύθυνης δήλωσης του ν. 1599/1986 οπού θα δηλώνεται η προσκόμιση της προαναφερθείσας αίτησης συνταξιοδότησης μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα.

Επισημαίνεται, ότι σε περίπτωση μεταβίβασης εταιρικών μεριδίων ΕΠΕ σε όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις οφείλεται πλέον φόρος 20% επί της υπεραξίας που προκύπτει

κατά τη μεταβίβαση, γιατί στις νέες διατάξεις δεν περιλαμβάνονται οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, σε αντίθεση με αυτές που αντικαταστάθηκαν.

Όλα όσα αναφέρθηκαν στην παράγραφο αυτή ισχύουν για μεταβιβάσεις ατομικών επιχειρήσεων, εταιρικών μεριδίων προσωπικών εταιριών και ΕΠΕ που λαμβάνουν χώρα από 23 Απριλίου 2010 και μετά.

B.3.3 Διακοπή εργασιών επιχείρησης

Με την απόφαση 1052699/1082/A0012/30.5.2003, είχε οριστεί ότι επιβάλλεται φόρος υπεραξίας σε περίπτωση διακοπής των εργασιών επιχείρησης (ατομικής ή εταιρείας) και έναρξης στον ίδιο χώρο με το ίδιο αντικείμενο εργασιών άλλης επιχείρησης (ατομικής ή εταιρείας) μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα έξι μηνών.

Με την ΠΟΛ.1169/2.8.2011 καταργήθηκε η προηγούμενη απόφαση και ορίστηκε ότι, κατά τη διακοπή εργασιών επιχείρησης και έναρξη εργασιών στον ίδιο χώρο χωρίς να προκύπτει η καταβολή τιμήματος δεν επιβάλλεται φόρος εισοδήματος. Αντίθετα, η ύπαρξη καταβληθέντος τιμήματος έχει ως αποτέλεσμα την εφαρμογή των πιο πάνω διατάξεων για οφειλή φόρου με 20%. Εξάλλου, το ΣτΕ με την 2661/2008 απόφασή του έκρινε, μεταξύ άλλων, ότι για την επιβολή της αυτοτελούς φορολόγησης 20% στο κέρδος ή στην ωφέλεια που προκύπτει από τη μεταβίβαση επιχείρησης ως σύνολο, η φορολογική Αρχή φέρει το βάρος απόδειξης ότι έλαβε χώρα μεταβίβαση της επιχείρησης.

Συνεπώς βάσει των ανωτέρω μέχρι 2.8.2011, ο φόρος υπεραξίας, αρχικά, υπολογιζόταν, σε περίπτωση διακοπής των εργασιών επιχείρησης (ατομικής ή εταιρείας) και έναρξης στον ίδιο χώρο με το ίδιο αντικείμενο εργασιών άλλης επιχείρησης (ατομικής ή εταιρείας) μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα έξι (6) μηνών.³⁹

Η θέση αυτή βασίστηκε, όπως γνωστοποίησε το Υπ. Οικονομικών με της εγκύκλιο 1169/2011, ότι στις ανωτέρω περιπτώσεις διακοπής και έναρξης των εργασιών επιχειρήσεων με το ίδιο αντικείμενο εργασιών είναι πιθανόν να υποκρύπτεται η

³⁹ Υπ. Οικονομικών 1052699/2003, 1077654/A.0012/2007

καταβολή «αέρα» ή μεταβίβαση ολόκληρης της επιχείρησης που σταματά τις εργασίες της.

Ειδικότερα για την επιβολή του φόρου υπεραξίας, το Υπουργείο Οικονομικών με την εγκύκλιο 1052699/2003 διευκρίνισε τα εξής και συγχρόνως ανακάλεσε κάθε προηγούμενη αντίθετη οδηγία:

α) Όταν στο χώρο που λειτουργούσε ατομική επιχείρηση ιδρύεται και λειτουργεί εταιρεία στην οποία μετέχει και ο φορέας τους ατομικής επιχείρησης από το συνολικό ποσό τους υπεραξίας που προκύπτει με βάση τα δεδομένα τους ατομικής επιχείρησης δεν λαμβάνεται υπόψη το ποσό που αντιστοιχεί στο ποσοστό συμμετοχής του φορέα τους ατομικής επιχείρησης στην εταιρεία που συστήθηκε.

β) Σε περίπτωση λύσης εταιρείας και άσκησης στον ίδιο χώρο ατομικής επιχείρησης από μέλος τους δεν υπολογίζεται υπεραξία μόνο για το ποσοστό τους συμμετοχής του μέλους αυτού στη λυθείσα εταιρεία.

γ) Δεν τίθεται θέμα εφαρμογής υπεραξίας στην περίπτωση διακοπής ατομικής επιχείρησης και ίδρυση στη θέση τους μονοπρόσωπης Ε.Π.Ε. από το ίδιο πρόσωπο.

Στις άνω αναφερόμενες περιπτώσεις διάλυσης ατομικών επιχειρήσεων ή εταιρειών και λειτουργίας στην ίδια διεύθυνση με το ίδιο αντικείμενο επιχειρήσεων υπό νέα μορφή, είχαν εφαρμογή μέχρι 2.8.2011 οι διατάξεις της απόφασης του Υπ. Οικονομικών 1030366/πολ. 1053/2003 «περί προσδιορισμού του ελάχιστου ποσού υπεραξίας κατά τη μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης κ.λ.π.»⁴⁰. Οι απόψεις αυτές όπως διευκρίνισε το Υπ. Οικονομικών με την εγκύκλιο 1169/2011, έχουν εφαρμογή μέχρι 2.8.2011.

Συνεπώς απ 2.8.2011, κατά τη διακοπή των εργασιών επιχείρησης και έναρξης στον ίδιο χώρο με το ίδιο αντικείμενο εργασιών άλλης επιχείρησης, δεν οφείλεται φόρος υπεραξίας, όταν δεν προκύπτει η καταβολή σχετικού τιμήματος. Επίσης, με την ίδια εγκύκλιο (πολ.1169/2011) το Υπ. Οικονομικών ανακάλεσε ως προς το θέμα αυτό την ανωτέρω παρατιθέμενη εγκύκλιο 1052699/2003.

⁴⁰ Υπ. Οικονομικών 1052699/2003

Το κείμενο της εγκυκλίου 1169/2011 είναι το εξής :

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παρ.1 του άρθρου 13 του ΚΦΕ, φορολογείται αυτοτελώς λογιζόμενο ως εισόδημα με συντελεστή 20% κάθε κέρδος ή ωφέλεια που προέρχεται από τη μεταβίβαση: αα) ολόκληρης επιχείρησης με τα άυλα στοιχεία αυτής, όπως αέρας, επωνυμία, σήμα, προνόμια κτλ. ή υποκαταστήματος επιχείρησης, όπως αυτό ορίζεται από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 9 του [ΚΒΣ](#) ββ) εταιρικών μερίδων ή μεριδίων, ποσοστών σε κοινωνία αστικού δικαίου που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα, ή σε κοινοπραξία, εκτός κοινοπραξίας τεχνικών έργων, της παρ. 2 του άρθρου 2 του ΚΒΣ. Η ωφέλεια υπολογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ίδια περίπτωση, παράγραφο, άρθρο και νόμο.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι παραπάνω διατάξεις εφαρμόζονται κατά την περίπτωση που συντελείται μεταβίβαση με αντάλλαγμα.

2. Περαιτέρω, με την αριθμ. πρωτ. 1052699/1082/Α0012/30.5.2003 διαταγή μας, έγινε δεκτό ότι επιβάλλεται φόρος υπεραξίας σε περίπτωση διακοπής των εργασιών επιχείρησης (ατομικής ή εταιρείας) και έναρξης στον ίδιο χώρο με το ίδιο αντικείμενο εργασιών άλλης επιχείρησης (ατομικής ή εταιρείας) μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα έξι μηνών.

Είναι προφανές ότι η θέση αυτή βασίστηκε στο ότι στις πιο πάνω περιπτώσεις διακοπής και έναρξης εργασιών επιχειρήσεων με το ίδιο αντικείμενο εργασιών είναι πιθανόν να υποκρύπτεται η καταβολή «αέρα» ή μεταβίβαση ολόκληρης της επιχείρησης που σταματά τις εργασίες της.

3. Εξάλλου, το [ΣτΕ](#) με την 2661/2008 απόφασή του έκρινε, μεταξύ άλλων, ότι για την επιβολή της αυτοτελούς φορολόγησης 20% στο κέρδος ή στην ωφέλεια που προκύπτει από τη μεταβίβαση επιχείρησης ως σύνολο, η φορολογική Αρχή φέρει το βάρος απόδειξης ότι έλαβε χώρα μεταβίβαση της επιχείρησης.

4. Κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει ότι οι διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 13 του ΚΦΕ έχουν εφαρμογή σε περίπτωση που συντελείται πραγματική μεταβίβαση με την καταβολή τιμήματος. Κατά συνέπεια κατά τη διακοπή εργασιών επιχείρησης και έναρξη εργασιών στον ίδιο χώρο χωρίς να προκύπτει η καταβολή τιμήματος δεν

επιβάλλεται φόρος εισοδήματος. Αντίθετα, η ύπαρξη καταβληθέντος τιμήματος έχει ως αποτέλεσμα την εφαρμογή των πιο πάνω διατάξεων για οφειλή φόρου με 20%

Εν όψει των ανωτέρω, από την έκδοση της παρούσης ανακαλείται κατά το μέρος αυτό η αριθμ. πρωτ. 1052699/1082/A0012/30.5.2003 εγκύκλιος, δηλαδή από εδώ και στο εξής κατά την διακοπή εργασιών επιχείρησης και έναρξη στον ίδιο χώρο με το ίδιο αντικείμενο εργασιών άλλης επιχείρησης δεν οφείλεται φόρος υπεραξίας, όταν δεν προκύπτει η καταβολή σχετικού τιμήματος.

B.4 Φορολογία κέρδους ή ωφέλειας από τη μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου ή μερίδων

Φορολογείται ως ωφέλεια του άρθρου 13 § 1 Ν 2238/94, και η εκχώρηση εταιρικής μερίδα ή μεριδίου εταιρού Ε.Π.Ε. (και όχι μόνο ολοκλήρου επιχειρήσεως).⁴¹ Η διάταξη του άρθρου 13 § 1 του Ν. 2238/94 έχει εφαρμογή και στην περίπτωση που, επί εταιρικής επιχειρήσεως, μεταβιβάζεται όχι ολόκληρη η επιχείρηση, αλλά εταιρικό μερίδιο, διότι και στην περίπτωση αυτή είναι δυνατό να προκύψει ωφέλεια από την καλή πορεία των εργασιών της επιχείρησης.⁴²

Κατά ρητή διάταξη του νόμου, η μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου από μέλος προσωπικής εταιρείας σε τρίτο πρόσωπο υπόκειται στο φόρο αυτοτελώς, θεωρουμένου ως εισοδήματος. Στην περίπτωση αυτή δημιουργείται θέμα αν θα υπαχθεί σε φόρο ο εκχωρητής της μερίδας του εταίρος και πώς θα υπολογισθεί η αξία της εκχωρούμενης μερίδας του. Έχει γίνει δεκτό από τη νομολογία ότι το τυχόν προκύπτον κέρδος από την εκχώρηση της μερίδας φορολογείται, υπό την προϋπόθεση, όμως, ότι η τιμή στην οποία έγινε η εκχώρηση (πώληση) της μερίδας υπερβαίνει την αρχική αξία του μεταβιβαζόμενου μεριδίου, όπως η αξία αυτή αναγράφεται στα βιβλία της εταιρείας.

Έστω, για παράδειγμα, ότι η πραγματική αξία της μερίδας του Α' που συμμετέχει σε Ε.Π.Ε. ανέρχεται στο ποσό των 10.000 € και ότι πούλησε το μερίδιό του στο Β' αντί 15.000 €. Η διαφορά των δρχ. 5.000 € (15.000 μείον 10.000) αποτελεί ωφέλεια ή κέρδος του Α' και υπόκειται σε φόρο.

⁴¹ Σ.τ.Ε. 3023/1979, 3681/1980, 2176/1983

⁴² Σ.τ.Ε. 3440/1987

Το κέρδος (υπεραξία) αυτό είναι άσχετο με το τυχόν προκύψαν κέρδος από τη συμμετοχή του εταίρου στην Ε.Π.Ε. μέχρι το χρόνο εκχώρησης του μεριδίου του: το κέρδος τούτο φορολογείται κανονικώς ως εισόδημα Δ' κατηγορίας (εμπορικών επιχειρήσεων).

Το κέρδος από την εκχώρηση εταιρικού μεριδίου δεν μπορεί να αμφισβητηθεί με το επιχείρημα της Φορολογικής Αρχής ότι η αγοραία αξία του μεριδίου είναι ανώτερη από το αναγραφόμενο στην εκχώρηση τίμημα. Απαιτείται να αποδείξει η Φορολογική Αρχή ότι το αναγραφέν τίμημα εκχώρησης είναι εικονικό.

Τα ανωτέρω ισχύουν για τους εταίρους που έχουν την πλήρη κυριότητα των εταιρικών μεριδίων και καρπούνται το κέρδος. Αν, όμως, ο εταίρος έχει την ψιλή κυριότητα, όχι δε και την επικαρπία, τότε δεν δημιουργείται φορολογική υποχρέωση για τον ψιλό κύριο. Με την αριθ. 537/1987 απόφαση του Σ.τ.Ε. καθορίζεται ο τρόπος φορολογίας στις περιπτώσεις αυτές.

Ωφέλεια μπορεί να προκύψει και κατά το στάδιο εκκαθάρισης εταιρείας, χωρίς τούτο να αναιρεί το χαρακτήρα της μεταβίβασης από την οποία μπορεί να προκύψει ωφέλεια.⁴³

B.5 Κέρδος ή ωφέλεια από μη συμμετοχή εταίρου στην αύξηση του κεφαλαίου του προσωπικής εταιρίας ή ΕΠΕ

Εξομοιώνεται με μεταβίβαση εταιρικών μερίδων ή μεριδίων και η μη συμμετοχή εταίρου στην αύξηση του κεφαλαίου προσωπικής εταιρίας ή ΕΠΕ. Συνεπώς σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 13 του ΚΦΕ, το κέρδος ή η ωφέλεια που θα προκύψει από τη μη συμμετοχή των υφιστάμενων εταίρων στην αύξηση του κεφαλαίου, θα φορολογηθεί αυτοτελώς με 20%, λογιζόμενη ως εισόδημα.

Οι διατάξεις αυτές, βάσει οδηγίας της Διοίκησης (Πολ. 1122/12-4-2002) δεν έχουν εφαρμογή στις περιπτώσεις μετασχηματισμού Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. ή προσωπικών εταιριών

⁴³ Σ.τ.Ε. 897/1990

σε Ε.Π.Ε. ή Α.Ε., με βάση τις διατάξεις του Ν. 2166/1993⁴⁴ και του Ν.Δ. 1297/1972⁴⁵. Ο λόγος που συμβαίνει αυτό είναι πρώτον ότι κάτι τέτοιο θα αντέκρουε τον ίδιο το σκοπό αυτών των νομοθετημάτων, για δημιουργία μεγαλύτερων οικονομικών μονάδων και δεύτερον ότι στις μετατροπές βάσει αυτών απαιτείται εξ ορισμού ελάχιστο εταιρικό κεφάλαιο το οποίο είναι ήδη αυξημένο.

Ζήτημα γεννήθηκε αν η συμμετοχή νέου εταίρου στην αύξηση κεφαλαίου μονοπρόσωπης ΕΠΕ, συνιστά μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων από τον παλιό εταίρο στο νέο και συνεπώς αν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων της υποπερίπτωσης ββ περ. α της παρ. 1 του άρθρου 13 του ΚΦΕ.

Το ΝΣΚ με την 602/2001 γνωμοδότηση του κατέληξε ότι η συμμετοχή αυτή δεν συνιστά μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων και δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής της αυτοτελούς φορολόγησης του άρθρου 13 του 2238/94.

B.6 Κέρδος ή ωφέλεια από τη μεταβίβαση ποσοστών συμμετοχής σε κοινωνία αστικού δικαίου ή σε κοινοπραξία

Κοινωνία υπάρχει⁴⁶, όταν ένα δικαίωμα ανήκει σε περισσότερα άτομα. Η πιο συνηθισμένη περίπτωση δημιουργίας δικαιώματος κοινωνίας είναι όταν με το θάνατο κάποιου προσώπου περιέρχεται ένα συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο (π.χ. ακίνητο, επιχείρηση κ.λπ.) στους κληρονόμους του εξ αδιαίρετου. Στην περίπτωση αυτή δημιουργείται μεταξύ των κληρονόμων κοινωνία κατ' ιδανικά μέρη.

Ο Αστικός Κώδικας εξετάζει, από πλευράς αστικού δικαίου, την κοινωνία και στα άρθρα 785 - 805 καταγράφει τους κανόνες λειτουργίας του δικαιώματος αυτού. Οι διάφοροι φορολογικοί νόμοι αντιμετωπίζουν την κοινωνία και ως υποκείμενο φορολογίας. Έτσι, ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων στο άρθρο 2 § 1 αναφέρει και την κοινωνία του Αστικού Κώδικα επιτηδευματία, όταν ασκεί επιχείρηση.

⁴⁴ Νόμος 2166/1993 «Κίνητρα ανάπτυξης επιχειρήσεων, διαρρυθμίσεις στην έμμεση και άμεση φορολογία και άλλες διατάξεις»

⁴⁵ Ν.Δ. 1297/1972 «Περί παροχής φορολογικών κινήτρων δια την συγχώνευσιν ή μετατροπήν επιχειρήσεων προς δημιουργίαν μεγάλων οικονομικών μονάδων»

⁴⁶ Αστικός Κώδικας, άρθρο 785

Διαφωτιστική είναι η σχετική παράγραφος της ερμηνευτικής εγκυκλίου του Κ.Β.Σ. (υπ' αριθ. 3/1992) που έχει ως εξής:

«Κοινωνία του Αστικού Κώδικα, κατά τις διατάξεις του (άρθρο 785), είναι το δικαίωμα που ανήκει από κοινού (αδιαίρετα), κατά ιδανικά μέρη, σε περισσότερα πρόσωπα (φυσικά ή νομικά). Κοινωνίες που συνήθως συναντώνται στην πράξη είναι ιδίως η συνιδιοκτησία οικοπέδου, στο οποίο ανεγείρεται ξενοδοχείο ή γίνεται χώρος στάθμευσης αυτοκινήτων, η συνιδιοκτησία μηχανημάτων και η από κοινού εκμετάλλευσή τους, η συνιδιοκτησία κινητών ή ακινήτων που αποκτήθηκαν σε πλειστηριασμό (από υπερθεματιστές) και η από κοινού εκμετάλλευσή τους, η συνέχιση της επιχείρησης από τους κληρονόμους του αποβιώσαντος επιτηδευματία.

Για να καταστεί επιτηδευματίας η κοινωνία, πέραν από την ύπαρξη των παραπάνω προϋποθέσεων (εννοιολογικών στοιχείων), θα πρέπει να εκδηλωθεί η βούληση των κοινωνιών για την άσκηση επιχείρησης, που αποδεικνύεται από τη δήλωση έναρξης δραστηριότητας».

Οι κοινωνίες Αστικού Δικαίου, που ασκούν επιχείρηση, θεωρούνται από τον Κ.Β.Σ. ως επιτηδευματίες (άρθρο 2 § 1).

Επίσης, ο Ν. 2238/94 στο άρθρο 2 § 4 ορίζει ότι οι κοινωνίες Αστικού Δικαίου, που ασκούν επιχείρηση, υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος και ότι τα εισοδήματα και κέρδη αυτών θεωρείται ότι αποκτήθηκαν από κάθε ένα μέλος της κοινωνίας για το ποσοστό των κερδών που του αναλογεί από τη συμμετοχή του σ' αυτήν (άρθρο 28 § 4).

Από τη Διοίκηση του Υπουργείου Οικονομικών είχε γίνει δεκτό ότι κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 32 του Ν.Δ. 3323/55 (τώρα άρθρου 13 Ν. 2238/94) με τον ίδιο τρόπο φορολογείται και το κέρδος ή ωφέλεια η οποία προκύπτει από τη μεταβίβαση με αντάλλαγμα είτε υποκαταστήματος επιχείρησης είτε ποσοστών συμμετοχής σε κοινοπραξία του Κ.Β.Σ. ή σε κοινωνία αστικού δικαίου που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα.

Η ωφέλεια ή το κέρδος από την εκχώρηση δικαιώματος ή επιχείρησης όπως υπολογίστηκε ανωτέρω φορολογείται αυτοτελώς. Η έννοια της αυτοτέλειας είναι ότι

αυτό το κέρδος δεν σχετίζεται με κέρδη ή ζημίες από τις εργασίες της επιχείρησης ή με θετικά ή αρνητικά στοιχεία εισοδήματος άλλων πηγών.

Η Φορολογική Νομοθεσία (άρθρο 2, παράγραφος 4 ΚΦΕ), προβλέπει φορολόγηση για τις ομόρρυθμες, τις ετερόρρυθμες, τις κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, τις αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, τις συμμετοχικές ή αφανείς και τις κοινοπραξίες

Φορολογείται αυτοτελώς, λογιζόμενο ως εισόδημα, με συντελεστή 20% κάθε κέρδος ή ωφέλεια που προέρχεται από τη μεταβίβαση εταιρικών μερίδων ή μεριδίων, καθώς και ποσοστών συμμετοχής σε κοινωνία Αστικού Δικαίου που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα (άρθρο 13 § 1 Ν. 2238/94).

B.7 Υποχρεώσεις συμβολαιογράφου, πωλητή, αγοραστή κατά τη μεταβίβαση

Μέχρι την ισχύ της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Ν. 2386/1996 (7.3.1996) με την οποία αντικαταστάθηκε το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του Ν. 2238/94, ο φόρος παρακρατείτε από τον υπόχρεο για την καταβολή του κέρδους ή της ωφέλειας κατά την πίστωση ή την καταβολή αυτών στο δικαιούχο.

Ο δικαιούχος του κέρδους ή της ωφέλειας που προέρχεται από τη μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου ή ολόκληρης επιχείρησης με τα άυλα αυτής στοιχεία, καθώς και από την εκχώρηση ή μεταβίβαση αυτοτελώς κάθε δικαιώματος το οποίο είναι συναφές με την άσκηση της επιχείρησης ή του επαγγέλματος ή από την εκχώρηση ή μεταβίβαση της άδειας αυτοκινήτου δημόσιας χρήσης κ.λπ. βαρύνεται με το φόρο αυτού του εισοδήματος και (αντί να παρακρατείται από τον αντισυμβαλλόμενο όπως προέβλεπαν οι προϊσχύσασες διατάξεις) καταβάλει (ο δικαιούχος του εισοδήματος) το φόρο αυτόν εφάπαξ με την υποβολή από αυτόν της σχετικής δήλωσης στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία της περιφέρειας όπου βρίσκεται η έδρα της επιχείρησης της οποίας μεταβιβάζεται ή εκχωρείται το περιουσιακό στοιχείο, πριν από τη με οποιοδήποτε τρόπο μεταβίβαση ή εκχώρηση του οικείου περιουσιακού στοιχείου. Η σχετική δήλωση υποβάλλεται σε τρία αντίτυπα από τα οποία τα δύο επιστρέφονται θεωρημένα στο δικαιούχο του κέρδους ή της ωφέλειας. Στη δήλωση

αυτή εκτός των άλλων στοιχείων πρέπει να αναγράφονται οι αριθμοί φορολογικών μητρώων και οι ΔΟΥ που είναι αρμόδιες για τη φορολογία των αντισυμβαλλομένων, καθώς και οτιδήποτε συγκεκριμενοποιεί το μεταβιβαζόμενο ή εκχωρούμενο περιουσιακό στοιχείο, η αξία αυτού και η ωφέλεια που προκύπτει από τη συναλλαγή αυτή. Εάν η οικεία πράξη μεταβίβασης ή εκχώρησης γίνεται με ιδιωτικό έγγραφο, ο προϊστάμενος της αρμόδιας ΔΟΥ υποχρεούται να αρνηθεί τη θεώρηση του εγγράφου αυτού, εάν δεν επισυνάπτεται σε αυτό αντίτυπο της οικείας δήλωσης και δεν αναγράφονται στο σώμα του εγγράφου τα στοιχεία αυτής. Στο ιδιωτικό αυτό έγγραφο πρέπει απαραίτητα να αναγράφεται το κέρδος ή ωφέλεια που προέκυψε από την εκχώρηση του δικαιώματος ή του εταιρικού μεριδίου ή ολόκληρης της επιχείρησης.

Σε περίπτωση εκχώρησης ή μεταβίβασης περιουσιακού στοιχείου από αυτά που αναφέρονται στο άρθρο 13 παρ.1 του 2238/94 χωρίς να υποβληθεί η οικεία δήλωση από το δικαιούχο του κέρδους ή της ωφέλειας για να καταβληθεί με βάση αυτό ο φόρος εφάπαξ, το πρόσωπο που αποκτά το περιουσιακό στοιχείο είναι αλληλεγγύως και σε ολόκληρο συνυπεύθυνο με τον μεταβιβάζοντα ή εκχωρούντα για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται.

Η Διοίκηση επισημαίνει (βλ. Υπ. Οικ. 1085968/26.7.96, πολ. 1216) ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 16 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990, τα συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιαδήποτε συναλλαγή πρέπει να θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από την ημερομηνία κατάρτισης και υπογραφής από την αρμόδια ΔΟΥ, διαφορετικά είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα.

Με την καταβολή του φόρου εξαντλείται, κατ' αρχήν, η φορολογική υποχρέωση του πωλητή. Εάν, όμως, ο πωλητής είναι πρόσωπο της παρ. 1, του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994 (ανώνυμες εταιρείες ΕΠΕ κλπ.), με εξαίρεση τις τραπεζικές και ασφαλιστικές επιχειρήσεις, με την καταβολή του άνω φόρου εισοδήματος δεν εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων, αλλά τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις, δηλαδή η πωληθείσα υπεραξία συναθροίζεται με τα λοιπά εισοδήματα π.χ. της ανώνυμης εταιρείας και το σύνολο αυτών φορολογείται με το συντελεστή φορολόγησης των κερδών της ανώνυμης εταιρείας π.χ. 20% όπου από τον προκύπτοντα φόρο εισοδήματος επί των κερδών

συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος επί της υπεραξίας 20%. (άρθρο 3, παρ. 6, Ν. 3090/2002.⁴⁷

B.8 Περιπτώσεις που δεν υπολογίζεται φόρος υπεραξίας

Δεν τίθεται θέμα υπολογισμού φόρου υπεραξίας του άρθρου 13(παρ.1περ.α) του Ν.2238/1994 στις εξής περιπτώσεις::

α) Η επιχείρηση που ασκούσε το ίδιο επάγγελμα προηγουμένως στο χώρο αυτό, δεν διέκοψε τις εργασίες αλλά τις μετέφερε αλλού. (Υπ. Οικονομικών 1077654/1516/A.0012/2007).

β) Η διακοπή εργασιών της επιχείρησης έγινε με απόφαση δικαστηρίου(έξωση) ή με απόφαση άλλων αρμοδίων οργάνων (πχ Νομαρχίας, Αγρονομίας κλπ) (Υπ. Οικονομικών 1077654/1516/A.0012/2007)

γ) Εκμισθώνεται η χρήση χώρου, μέσα σε κτίρια που στεγάζονται δημόσιες, δημοτικές, κοινοτικές υπηρεσίες, σχολεία κλπ με καθορισμένο μίσθωμα, ύστερα από μειοδοτικό διαγωνισμό του Δημοσίου, Ο.Τ.Α κλπ δεν πρόκειται για μεταβίβαση επιχείρησης. (Υπ. Οικονομικών 1116026/2251/A.0012/2007) Στις περιπτώσεις που εκμισθώνεται η χρήση κυλικείου, καφενείου, πλαζ κ.λ.π. με καθορισμένο μίσθωμα, ύστερα από μειοδοτικό διαγωνισμό δεν πρόκειται για μεταβίβαση επιχείρησης οπότε δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων της περ.α, της παρ.1, του άρθρου 13, του Ν.2238/1994 (Υπ. Οικονομικών 1061605/ 1144/A0012/25.7.2008, Ατομικές Λύσεις 2008, σελ.212)

δ) Δεν επιβάλλεται φόρος υπεραξίας κατά τη λύση προσωπικής εταιρείας και έναρξη νέας προσωπικής εταιρείας με τους ίδιους εταίρους και τα ίδια ποσοστά συμμετοχής. (Υπ. Οικονομικών 1020965/400/A.0012/2007, Ατομικές Λύσεις 2007).

⁴⁷ Υπ. Οικονομικών 1021577/πολ. 1038/2003

B.9 Αυτοτελής φορολόγηση εκχώρησης δικαιώματος συναφούς με την επιχείρηση

B.9.1 Φορολογία ωφέλειας ή κέρδους από εκχώρηση δικαιωμάτων.

Θεωρείται ως εισόδημα και φορολογείται αυτοτελώς το κέρδος ή ωφέλεια που προέρχεται από την από την εκχώρηση ή μεταβίβαση αυτοτελώς κάθε δικαιώματος, το οποίο είναι συναφές με την άσκηση της επιχείρησης ή του επαγγέλματος. Ο φορολογικός νόμος με την περίπτωση β της παρ. 1 του άρθρου 13 αναφέρει τα εξής δικαιώματα :

- Δικαίωμα μίσθωσης ή υπομίσθωσης
- Δικαίωμα προνομίου
- Δικαίωμα διπλώματος ευρεσιτεχνίας
- Δικαίωμα άδειας κυκλοφορίας των αυτοκινήτων οχημάτων ή μοτοσικλετών δημόσιας χρήσης που μεταβιβάζονται
- Η παραίτηση από μισθωτικά δικαιώματα, η οποία εξομοιώνεται με εκχώρηση.

Η ωφέλεια που προκύπτει, όταν εκχωρούνται αυτά τα δικαιώματα, καθώς και οποιοδήποτε άλλο δικαίωμα ή προνόμιο συναφές με την άσκηση της επιχείρησης ή του επαγγέλματος, υπόκειται σε φόρο με συντελεστή 20% σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 13 § 1β' του φορολογικού νόμου. Τονίζεται ιδιαίτερα, ότι η ωφέλεια ή το κέρδος από την εκχώρηση δικαιωμάτων εν γένει, θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις μόνον εάν πρόκειται για δικαίωμα συναφές με την άσκηση της επιχείρησης ή του επαγγέλματος και ο κτώμενος τούτο είναι το ίδιο το πρόσωπο που ασκεί την εμπορική επιχείρηση ή το επάγγελμα. Διαφορετικά, η ωφέλεια αυτή δεν υπόκειται σε φόρο ούτε ως εισόδημα της Δ' κατηγορίας ούτε ως εισόδημα κάποιας άλλης κατηγορίας. Έτσι, δεν αποτελεί εισόδημα υποκείμενο σε φόρο η ωφέλεια που αποκομίζει κάποιος ιδιώτης, ο οποίος δεν ασκεί επιχείρηση, όταν αυτός εκχωρεί το μισθωτικό δικαίωμα για το σπίτι όπου κατοικεί.

Για να υπαχθεί στο φόρο αυτή η ωφέλεια, θα πρέπει να προέρχεται από σύμβαση μεταβίβασης δικαιώματος με αντάλλαγμα, η οποία σύμβαση να έχει καταρτισθεί ελεύθερα και οικιοθελώς. Ο νόμος, δηλαδή, φορολογεί εκείνον ο οποίος,

έχοντας πλήρες και αναμφισβήτητο δικαίωμα, το εκχωρεί και το μεταβιβάζει έναντι ανταλλάγματος, πράγμα που σημαίνει ότι το πωλεί γιατί από την πώληση περιμένει ωφέλεια μεγαλύτερη από εκείνη που αυτός προβλέπει ότι θα έχει αν διατηρήσει και εκμεταλλευθεί ο ίδιος αυτό το δικαίωμά του.⁴⁸

Στην περίπτωση που η ωφέλεια που προέρχεται από παραχώρηση χρήσης και όχι από εκχώρηση, δεν υπόκειται στην αυτοτελή φορολόγηση του άρθρου 13 του Ν. 238/94, αλλά φορολογείται με τις γενικές διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος. Τούτο διότι ο όρος «παραχώρηση χρήσης» είναι διάφορος της έννοιας της «εκχώρησης» και οι φορολογικές διατάξεις είναι στενώς ερμηνευτέες.

Κέρδη από την παραχώρηση της εκμετάλλευσης δικαιωμάτων. Συνηθισμένες είναι οι περιπτώσεις κατά τις οποίες μια επιχείρηση παραχωρεί την εκμετάλλευση διαφόρων δικαιωμάτων, όπως είναι τα δικαιώματα ευρεσιτεχνίας και πνευματικής ιδιοκτησίας, οι μυστικές βιομηχανικές μέθοδοι κ.ά.

Η μεταβίβαση αυτών των δικαιωμάτων σε τρίτους προς εκμετάλλευση γίνεται συνήθως έναντι καταβολής ενός δικαιώματος το οποίο εισπράττεται σ' όλη την περίοδο που διαρκεί η μεταβίβαση. Στην προκειμένη περίπτωση, τα έσοδα (κέρδη) από τη μεταβίβαση αυτών των δικαιωμάτων φορολογούνται κατά το άρθρο 28 του Κ.Φ.Ε. ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και για το ποσό των δικαιωμάτων που αντιστοιχούν στην κάθε χρήση.

Δεν πρόκειται, δηλαδή, εδώ, για εφάπαξ εκχώρηση τέτοιων δικαιωμάτων, οπότε αυτά θα υπάγονται σε φόρο ως κέρδη ή ωφέλεια κατά τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, αλλά για συνηθισμένο κέρδος της επιχείρησης, το οποίο προκύπτει κάθε

⁴⁸ Ως ωφέλεια από εκχώρηση επιχείρησης νοείται η ωφέλεια που αποκτάται από την εκποίηση επιχειρήσεως και οφείλεται στην καλή πορεία των εργασιών της, δηλαδή, το τμήμα του λαμβανομένου για την εκποίηση ανταλλάγματος, που αντιπροσωπεύει προσαύξηση της αξίας της επιχείρησης λόγω της φήμης, της πελατείας και των άλλων άυλων στοιχείων, τα οποία, μαζί με τα οικεία πράγματα και δικαιώματα συνιστούν την επιχείρηση. Εξάλλου, για τον προσδιορισμό της κατά τα ανωτέρω φορολογητέας ωφέλειας λαμβάνεται υπόψη το συμφωνηθέν αντάλλαγμα, δηλαδή, το τίμημα που αναγράφεται στο οικείο συμβόλαιο, εκτός αν ήθελε αποδειχθεί από τη φορολογική αρχή με συγκεκριμένα στοιχεία ότι το πράγματι συμφωνηθέν είναι ανώτερο από εκείνο που αναγράφεται στο πωλητήριο συμβόλαιο (Σ.τ.Ε. 768/1991).

έτος από τη μεταβίβαση των δικαιωμάτων και φορολογείται ολόκληρο μέσα σε μία χρήση, εκείνη τη χρήση μέσα στην οποία έχει κτηθεί αυτό το κέρδος.

B.9.2 Ωφέλεια ή κέρδος από τη μεταβίβαση διπλώματος ευρεσιτεχνίας και εισφορά τεχνογνωσίας (Know-How)

Από τη Διοίκηση (βλ. Υπ. Οικ. 1073794/1991, πολ. 1152) και με σύμφωνη γνώμη του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (γνωμ. 104/1990) έγινε δεκτό ότι δεν συντρέχει δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 13 § 1 Ν. 2238/94, όταν από τα πραγματικά περιστατικά δεν προκύπτει ότι το υπό εκχώρηση δίπλωμα ευρεσιτεχνίας αποτελούσε πριν από την εκχώρησή του αντικείμενο επαγγελματικής ή επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσώπου που πρόκειται να το εκχωρήσει, έτσι ώστε η εκχώρηση αυτή να μπορεί να θεωρηθεί συναφής προς την επιχείρηση.

Αντιθέτως από τη νομολογία έχει γίνει δεκτό, ότι η πώληση διπλώματος ευρεσιτεχνίας από επιχείρηση σε επιχείρηση αποτελεί εισόδημα του άρθρου 13 § 1 Ν. 2238/94, μη ασκούντος επιρροή του γεγονότος ότι από το χρόνο σύστασης της μεταβιβάζουσας επιχείρησης μέχρι την επίμαχη μεταβίβαση, δεν είχαν λάβει χώρα άλλες εκτός από τη μεταβίβαση αυτή δραστηριότητες, γιατί η μεταβιβάζουσα εταιρεία παρέμεινε σε πλήρη αδράνεια.

Κατά τις οδηγίες της Διοίκησης (βλ. Υπ. Οικ. Α. 1506/1987), η εισφορά τεχνογνωσίας (Know-How) σε ανώνυμη εταιρεία έναντι μετοχών αυτής τις οποίες λαμβάνει ο εισφέρων την τεχνογνωσία, αποτελεί εκχώρηση δικαιώματος και φορολογείται σύμφωνα με το άρθρο 13 § 1 Ν. 2238/94.

B.9.3 Ωφέλεια σε περίπτωση παραίτησης από μισθωτικά δικαιώματα – αναγκαστικής έξωσης μισθωτή.

Πολλές φορές, ο μισθωτής ακινήτου, ενώ προστατεύεται από το ενοικιοστάσιο, παραιτείται ωστόσο οικειοθελώς από τα μισθωτικά του δικαιώματα υπέρ του εκμισθωτή και δέχεται να εκκενώσει το μίσθιο έναντι αποζημίωσης, την οποία του καταβάλλει ο εκμισθωτής του ακινήτου. Επίσης, εμφανίζονται περιπτώσεις κατά τις οποίες, στο μισθωτή του ακινήτου που προστατεύεται από το ενοικιοστάσιο, του

καταβάλλεται αποζημίωση για να παραιτηθεί από το δικαίωμά του προς επανεγκατάστασή του στο μίσθιο.

Το ζήτημα, όμως, που γεννάται στην προκειμένη περίπτωση είναι εάν η αποζημίωση η οποία καταβάλλεται στο μισθωτή για να παραιτηθεί από τα μισθωτικά του δικαιώματα, αποτελεί γι' αυτόν ωφέλεια υποκείμενη σε φόρο και, σε καταφατική περίπτωση, σε ποια πηγή εισοδήματος ανήκει αυτή η ωφέλεια.

Ανεξάρτητα από τις θεωρητικές απόψεις που θα μπορούσαν να υποστηριχτούν, το θέμα τούτο λύθηκε τελικά με ρητή διάταξη του νόμου (άρθρο 13 § 1 β'), με την οποία ορίζεται, ότι και η παραίτηση από μισθωτικά δικαιώματα εξομοιώνεται με την εκχώρηση. Εδώ, ο φορολογικός νόμος δεν διευκρινίζει εάν οποιαδήποτε παραίτηση (οικειοθελής ή αναγκαστική) ισοδυναμεί με εκχώρηση, αλλά είναι προφανές, και τούτο το δέχτηκε και η νομολογία⁴⁹, ότι μόνο όταν η παραίτηση είναι οικειοθελής δημιουργείται υποχρέωση καταβολής φόρου, όχι όμως και όταν γίνεται αναγκαστικά.

Συνεπώς, όταν λόγω διάταξης νόμου κ.λ.π. λαμβάνει χώρα αναγκαστική στέρηση του μισθωτικού δικαιώματος, η αποζημίωση, την οποία εισπράττει ο μισθωτής για να παραιτηθεί από το μισθωτικό του δικαίωμα δεν αποτελεί φορολογητέα ωφέλεια.

Στη περίπτωση κατά την οποία, λόγω αναγκαστικής έξωσης του μισθωτή, καταβάλλεται σ' αυτόν μια αποζημίωση, η αποζημίωση την οποία επιδικάζει το Δικαστήριο υπέρ του μισθωτή, δεν συνιστά γι' αυτόν ωφέλεια (εισόδημα) φορολογητέα, γιατί η αποζημίωση παρέχεται ως αντάλλαγμα για τη ζημία που έχει αυτός υποστεί από τη στέρηση της στέγης του.⁵⁰

⁴⁹ Διά την υπαγωγήν εις φορολογίαν της αποζημιώσεως του μισθωτού, λόγω παραιτήσεως εκ μισθωτικών του δικαιωμάτων υπέρ του εκμισθωτού ιδιοκτήτου, της τοιαύτης παραιτήσεως εξομοιουμένης προς εκχώρησιν απαιτείται αυτοπροαίρετος παραίτησις και ουχί αναγκαστική τοιαύτη. Κατ' ακολουθίαν, η παρεχομένη εις τον μισθωτήν αποζημίωσις του άρθρου 6 του Ν.Δ. 225/1969 «περί μισθώσεως καταστημάτων», δεν υπόκειται εις φορολογίαν διότι, εν προκειμένω, δεν υφίσταται εκχώρησις των μισθωτικών δικαιωμάτων του, ουδέ λαμβάνει χώραν αυτοπροαίρετος παραίτησις υπέρ του εκμισθωτού ιδιοκτήτου, αλλ' εισπράττεται αποζημίωσις, συνεπεία της αναγκαστικής στέρσεως της μισθώσεως, προς αντιμετώπισιν των δαπανών της νέας επαγγελματικής εγκαταστάσεως του μισθωτού (Υπ. Οικ. Ε. 1219/1971, πολ. 24).

⁵⁰ Σ.Τ.Ε. 2421/1953, Διοικ. Εφετ. Θεσ/νίκης 58/1999, Σ.Τ.Ε. 1319/2002, Υπ. Οικ. Α. 2644/1976, πολ. 97 και Α. 4047/1981, πολ. 93. Εν μέρει αντίθετη Ν.Σ.κ. 905/1989 - πολ. 1026/1992

B.9.4 Φορολογία κέρδους ή ωφέλειας που προέρχεται από εκμίσθωση καταστήματος

Σχετικά με το θέμα αυτό, η Διοίκηση με την 1056246/πολ. 1196/20.6.2000 εγκύκλιό της, διευκρινίζει τα εξής:

«Πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της υποπερ. αα' της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 2238/94 αποτελεί κατ' αρχάς η μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης, μερίδας ή μεριδίου με τα άυλα στοιχεία αυτής που γίνεται με αντάλλαγμα, γιατί μόνο στις μεταβιβάσεις αυτού του είδους (από επαχθή αιτία) είναι δυνατό να προκύψει περιουσιακή επαύξηση-κέρδος ή ωφέλεια για τον μεταβιβάζοντα.

Έτσι σε όσες περιπτώσεις εκμισθώνεται ή παραχωρείται η χρήση καταστήματος (γραφείου, περιπτέρου κ.τ.λ.) με καθορισμένο μηνιαίο μίσθωμα, δεν πρόκειται για μεταβίβαση περιουσιακού στοιχείου από αυτά που αναφέρονται στις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ν. 2238/1994, ώστε να προκύψει περιουσιακή επαύξηση-κέρδος ή ωφέλεια για τον κύριο της επιχείρησής εκμετάλλευσης καταστήματος που εκμισθώνει τούτο.

Κατά συνέπεια, δεν συντρέχει θέμα εφαρμογής των παραπάνω διατάξεων στις περιπτώσεις εκμίσθωσης ή παραχώρησης της χρήσης καταστήματος, ακόμα κι αν προηγούμενα λειτουργούσε σ' αυτό επιχείρηση με το ίδιο αντικείμενο εργασιών, εφόσον δεν διαπιστώνεται ότι ο ιδιοκτήτης του δεν εισέπραξε επιπλέον ποσό πέρα από τα συμφωνηθέντα μισθώματα που θα αναγράφονται στο συμβόλαιο με το μισθωτή. Το αν θα προκύψει τυχόν περιουσιακή επαύξηση κέρδους ή ωφέλειας για τον ιδιοκτήτη κατά την εκμίσθωση του καταστήματός του, εάν και εφόσον διαπιστωθεί ότι αυτός θα εισπράξει επιπλέον ποσό πέρα από τα οριζόμενα στο συμβόλαιο μισθώματα, είναι θέμα πραγματικό το οποίο εναπόκειται στην εξελεγκτική εξουσία του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας».

B.9.5 Ωφέλεια ή υπεραξία από μεταβίβαση αυτοκινήτων

Από τη μεταβίβαση αυτοκινήτου, υπάρχει πιθανότητα να προκύψουν δύο ωφέλειες η μία, επειδή μεταβιβάζεται η άδεια κυκλοφορίας του αυτοκινήτου· η άλλη, επειδή το αυτοκίνητο πωλείται ως εμπόρευμα σε τιμή μεγαλύτερη από εκείνη με την οποία αγοράστηκε. Γι' αυτό πρέπει να γίνεται σαφής διάκριση: άλλο είναι η ωφέλεια που προέρχεται από τη μεταβίβαση της άδειας κυκλοφορίας και άλλο είναι η αυτόματη υπερτίμηση που πραγματοποιείται όταν το αυτοκίνητο πωλείται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο. Στην πρώτη περίπτωση, η ωφέλεια που προέρχεται από το γεγονός ότι μεταβιβάζεται (εκχωρείται) το δικαίωμα της άδειας κυκλοφορίας, εφόσον το δικαίωμα τούτο είναι συναφές με την άσκηση επιχείρησης, θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (άρθρ. 13 § 1 β') και φορολογείται αυτοτελώς.

Στη δεύτερη περίπτωση η υπερτίμηση (υπεραξία) που πραγματοποιείται όταν το αυτοκίνητο πωλείται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο θεωρείται, επίσης, ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και φορολογείται σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 28 § 3ζ' του νόμου, εφόσον το αυτοκίνητο ανήκει σε πρόσωπο το οποίο ασκεί εμπορική επιχείρηση.

Η ωφέλεια (κέρδος) από τη μεταβίβαση άδειας κυκλοφορίας φορτηγού αυτοκινήτου δημόσιας χρήσης υπάγεται στο φόρο του άρθρου 13 § 1 β' του Ν. 2238/94, εφόσον η μεταβίβαση γίνεται από εμπορική επιχείρηση. Ως ωφέλεια ή κέρδος λογίζεται η διαφορά μεταξύ του πράγματι συμφωνηθέντος ποσού και της τιμής κτήσεως της άδειας κυκλοφορίας. Στην τιμή κτήσης της άδειας προστίθενται και οι δαπάνες που έγιναν για την απόκτηση της άδειας διότι και αυτές μειώνουν την ωφέλεια που πραγματοποιείται από την πώληση της άδειας. Έτσι έκρινε στο ανωτέρω θέμα η νομολογία του Συμβουλίου Επικρατείας⁵¹.

⁵¹ Σ.τ.Ε. 1019/1987

Η ωφέλεια αυτή προσδιορίζεται από το νόμο με βάση ορισμένα δεδομένα. Ζήτημα γεννάται ως προς το χρόνο κτήσης της ωφέλειας, όταν αυτή προέρχεται από τη μεταβίβαση της άδειας κυκλοφορίας. Κατά τα κρατούντα στη νομολογία, για να προκύψει ωφέλεια από αυτοκίνητο, πρέπει να γίνει μεταβίβασή του με οριστικό συμβόλαιο και όχι με προσύμφωνο. Συνεπώς, εάν ο πωλητής του αυτοκινήτου αναλαμβάνει την υποχρέωση να το μεταβιβάσει αμέσως μόλις εκπληρωθούν ορισμένοι όροι, δεν επέρχεται μεταβίβαση της κυριότητας του αυτοκινήτου και, ως εκ τούτου, δεν προκύπτει ωφέλεια υποκείμενη σε φορολογία, γιατί σ' αυτή την περίπτωση, δεν είναι εκκαθαρισμένη η απαίτηση.

B.9.6 Αυτοτελής φορολογία στα ποσά που καταβάλλονται από το μισθωτή προς τον εκμισθωτή πέρα από τα μισθώματα

Με την παράγραφο 3 του άρθρου 4 του Ν. 2390/1996 προστέθηκε περίπτωση γ' στην παράγραφο 1 του άρθρου 13 του Ν. 2238/94, με την οποία επιβάλλεται φορολογία με συντελεστή 25% σε κάθε ποσό που καταβάλλεται, πέρα από τα μισθώματα, από το μισθωτή προς τον εκμισθωτή, σε περίπτωση μίσθωσης ακινήτου, είτε αυτό μισθώνεται μόνο του είτε μισθώνεται μαζί με το ακίνητο και με τον οποιονδήποτε εξοπλισμό ή εγκατάσταση που τυχόν διαθέτει.

Η αυτοτελής αυτή φορολογία, που ισχύει από 21.3.1996, επιβάλλεται στα ποσά που καταβάλλονται πέρα από τα μισθώματα (αέρας), είτε κατά την αρχική μίσθωση είτε κατά την ανανέωση της μίσθωσης του ακινήτου.

Κατά τις οδηγίες της Διοίκησης⁵², στην ανωτέρω φορολογία δεν περιλαμβάνεται το ποσό της εγγύησης που καταβάλλεται συνήθως κατά το χρόνο σύναψης της μίσθωσης του ακινήτου από το μισθωτή, η οποία εγγύηση παγίως συμφωνείται να επιστραφεί μετά τη λήξη της μισθώσεως και επομένως δεν έχει το χαρακτήρα ανταλλάγματος για την παραχώρηση του μισθίου.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 9 του Ν. 3091/2002 μειώθηκε από 25% σε 20% ο ανωτέρω συντελεστής φόρου επί του ποσού που καταβάλλει ο

⁵² Υπ. σικ. 1032610113.3.96, Πολ. 1080/96

μισθωτής στον εκμισθωτή πέραν των μισθωμάτων. σ πιο πάνω μειωμένος συντελεστής αυτοτελούς φορολόγησης ισχύει για ποσά που καταβάλλονται ή πιστώνονται από 1.1.2003 και μετά.⁵³

Στο παρόν κεφάλαιο έγινε αναφορά στην επιβολής φόρου, στην μεταβίβασης ολόκληρης επιχείρησης καθώς και εταιρικών μεριδίων και μερίδων τόσο σε τρίτους όσο και σε συγγενείς. Επίσης έγινε συνοπτική αναφορά στις περιπτώσεις αυτοτελούς φορολόγησης από εκχώρηση δικαιώματος συναφούς με την επιχείρηση.

Από την εξέλιξη της νομοθεσίας προέκυψε ότι σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν. 2238/94 επιβάλλεται φόρος 20% στις παραπάνω περιπτώσεις μεταβίβασης. Με τον νόμο 3842/2010 προέκυψε μεταβολή τόσο στα ποσοστά φορολόγησης στις περιπτώσεις μεταβίβασης σε συγγενείς Α και Β κατηγορίας του άρθρου 29 του ν. 2961/2001, όσο και στην βάση υπολογισμού. Συγκεκριμένα φορολογείται πλέον η υπεραξία και όχι η πραγματική αξία μεταβίβασης με ποσοστά 5% και 10% σε αντικατάσταση των παλαιότερων μειωμένων ποσοστών 1,2% και 2,4% .

Επίσης με την Πολ. 1169/2011 δεν οφείλεται πλέον φόρος υπεραξίας κατά την διακοπή των εργασιών επιχείρησης και έναρξης στον ίδιο χώρο με το ίδιο αντικείμενο εργασιών άλλης επιχείρησης σε διάστημα έξι μηνών, όταν δεν υπάρχει καταβολή τιμήματος. Συνεπώς μόνο στις περιπτώσεις που υπάρχει καταβολή τιμήματος οφείλεται φόρος.

⁵³ Ν. 3091/2002 , άρθρο 30 περ. ζ' και εγκύκλιο Υπ. σικ. 1021577/πολ. 1038/5.3.2003

Κεφάλαιο Γ

Προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας κατά τη μεταβίβαση με επαχθή αιτία ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μερίδων και, ποσοστών συμμετοχής

Στο παρόν κεφάλαιο θα αναπτύξουμε τον προσδιορισμό του ελάχιστου ποσού υπεραξίας όπως έχει καθοριστεί με την Πολ.1053/2003, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την Πολ. 1118/2004 και πλέον ισχύει. Με τις αποφάσεις αυτές ορίζεται ο τρόπος με τον οποίο αποτιμώνται τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία των επιχειρήσεων, καθώς και η μελλοντική τους απόδοση με τα προσδοκώμενα οφέλη από τη δράση τους προκειμένου να προσδιορισθεί φορολογικά η ελάχιστη αξία κατά τη μεταβίβαση τους.

Γ.1 Υπολογισμός υπεραξίας

Σύμφωνα με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών 1030366/πολ. 1053/2003 και το άρθρο 13 (παρ. 1, περ. α), Ν. 2238/1994 το ελάχιστο ποσό υπεραξίας, δηλαδή το κέρδος ή η ωφέλεια από τη μεταβίβαση επιχείρησης προκύπτει ως εξής:

$$\text{Υπεραξία} = \text{Ελάχιστη αξία μεταβίβασης} - \text{Κόστος κτήσεως}$$

Ελάχιστη αξία μεταβίβασης επιχείρησης είναι το ελάχιστο τίμημα πώλησεως κάτω από το οποίο, κατά τη φορολογική νομοθεσία, δεν μπορεί να πωληθεί μια επιχείρηση.

Προσδιορίζεται από το άθροισμα της «άυλης αξίας» και της «καθαρής θέσης» της επιχείρησης πλέον, στην περίπτωση των ατομικών επιχειρήσεων, το υπερτίμημα που προκύπτει από την ταυτόχρονη μεταβίβαση Ι.Χ.Ε. ή Ι.Χ.Φ. παγίων στοιχείων απαραίτητων για τη λειτουργία της ή ειδικά διαμορφωμένων για τις ανάγκες της. Στην περίπτωση αυτή οι διατάξεις του άρθρου 7 του Ν.Δ. 1160/1981 εφαρμόζονται μόνο για τον προσδιορισμό της ελάχιστης αξίας μεταβίβασης. Εάν, όμως, από το συμβολαιογραφικό έγγραφο ή το ιδιωτικό συμφωνητικό, με το οποίο μεταβιβάζεται η επιχείρηση ή τα εταιρικά μερίδια ή μερίδες ή ποσοστά συμμετοχής σε κοινωνία

αστικού δικαίου που ασκεί επιχείρηση ή σε κοινοπραξία, εκτός της κοινοπραξίας τεχνικών έργων, προκύπτει αξία μεταβίβασης (τίμημα) μεγαλύτερη της άνω ελάχιστης αξίας ως αξία πώλησης λαμβάνεται η συμφωνηθείσα μεγαλύτερη αξία.

Στο παράρτημα I της εργασίας επισυνάπτονται τόσο η Πολ. 1053/2003 όσο και η εγκύκλιος 1066328/1394/A0012, οι οποίες περιγράφουν αναλυτικά τον τρόπο προσδιορισμού ανά κατηγορία νομικής μορφής και τρόπου τήρησης βιβλίων.

Γ.1.1 Άυλη αξία επιχείρησης

Άυλη αξία της επιχείρησης είναι η ικανότητα της επιχείρησης να παράγει κέρδη λόγω φήμης, πελατείας, πίστωσης στην αγορά, ικανότητας του προσωπικού, οργάνωσης, εξειδίκευσης και άλλων θετικών στοιχείων τα οποία συμβάλλουν στη δημιουργία κερδών.

Σύμφωνα με την απόφαση του Υπ. Οικονομικών 1030366/πολ. 1053/2003 και το άρθρο 13, παρ. 1, περ. α, Ν. 2238/1994, η άυλη αξία προσδιορίζεται στο ποσό που προκύπτει εάν από το μέσο όρο των εισοδημάτων της τελευταίας πενταετίας που αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή τα οργανικά αποτελέσματα, αφαιρέσουμε: α) την εμπορική αμοιβή και β) τους τόκους των ιδίων κεφαλαίων και το υπόλοιπο που απομένει πολλαπλασιασθεί αρχικά με το συντελεστή αναπροσαρμογής από την οικεία ράντα και ακολούθως με το συντελεστή παλαιότητας της επιχείρησης. Τα ανωτέρω ισχύουν στις περιπτώσεις ατομικής επιχείρησης και μεριδίων ποσοστών συμμετοχής σε υπόχρεους της παρ. 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/94⁵⁴ που τηρούν βιβλία Α και Β κατηγορίας.

Για βιβλία Γ κατηγορίας ισχύουν τα ανωτέρω με την διαφορά ότι προστίθεται η λογιστική καθαρή θέση της εταιρίας η οποία *«εμφανίζεται στον τελευταίο πριν από τη μεταβίβαση επίσημο ισολογισμό και επίσης η υφιστάμενη διαφορά μεταξύ της αξίας των ακινήτων, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο μεταβίβασης στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και της εμφανιζόμενης στα βιβλία αξίας κτήσης αυτών, αν η δεύτερη είναι μικρότερη της πρώτης.*

⁵⁴ Ο.Ε., Ε.Ε., αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, αφανείς ή συμμετοχικές εταιρίες, κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα καθώς και κοινοπραξίες του ΚΒΣ 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 κ.λπ.

Για την εξεύρεση του μέσου όρου διευκρινίζεται ότι, αν πρόκειται για εταιρία η οποία έχει προέλθει από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων και πριν από τη μεταβίβαση των μεριδίων της έχει υποβάλει λιγότερες από τρεις (3) δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, για την εξεύρεση του μέσου όρου των εισοδημάτων ή των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης λαμβάνονται υπόψη τα ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης όσων ισολογισμών αυτής υπάρχουν, καθώς και τα αποτελέσματα όσων από τους τελευταίους ισολογισμούς των επιχειρήσεων που έχουν μετασχηματισθεί και τηρούσαν βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ απαιτούνται, ώστε στο επίπεδο της επιχείρησης να συγκεντρωθούν τρεις (3) ισολογισμοί».⁵⁵

Ειδικά η άυλη αξία της Ε.Π.Ε. προσδιορίζεται σύμφωνα με τα ανωτέρω με μόνη διαφορά ότι δεν αφαιρείται η άνω εμπορική αμοιβή.

Το ποσό της άυλης αξίας πρέπει να είναι πάντοτε θετικό, μεγαλύτερο του μηδενός. Στην περίπτωση που είναι αρνητικό, δηλαδή μικρότερο του μηδενός, τότε η άυλη αξία, προσδιορίζεται με αξία μηδενική και δεν συμψηφίζεται με τυχόν θετικό αποτέλεσμα της καθαρής θέσης.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι για τον υπολογισμό της άυλης αξίας της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη τα εξής:

- α) Τα εισοδήματα ή αποτελέσματα τελευταίας πενταετίας
- β) Η εμπορική αμοιβή
- γ) Οι τόκοι ιδίων κεφαλαίων
- δ) Ο συντελεστής αναπροσαρμογής
- ε) Ο συντελεστής παλαιότητας

Με την απόφαση του Υπ. Οικονομικών 1090770/πολ. 1118/2004 τροποποιήθηκε η Πολ 1053/2003 και πλέον στην άυλη αξία της ατομικής επιχείρησης, προστίθεται η καθαρή θέση αυτής, καθώς και το υπερτίμημα που προκύπτει από την ταυτόχρονη μεταβίβαση Ι.Χ. επιβατικών ή Ι.Χ. φορτηγών αυτοκινήτων παγίων στοιχείων απαραίτητων για την λειτουργία της ή ειδικά διαμορφωμένων για τις ανάγκες της.

⁵⁵ Εγκύκλιος 1066328/1394 /Α 0012,16-7-2003

Γ 1.1.1 Εισοδήματα ή αποτελέσματα τελευταίας πενταετίας

Επιχειρήσεις που δεν τηρούν ή τηρούν βιβλία Α ή Β κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Για τις ανωτέρω επιχειρήσεις, τα εισοδήματα προκύπτουν από το μέσο όρο των καθαρών δηλωθέντων κερδών της τελευταίας πενταετίας πριν από την μεταβίβαση. Αν η επιχείρηση είναι νέα με λιγότερα από πέντε έτη ο μέσος όρος προκύπτει από την άθροιση των κερδών αυτών των ετών δια του αριθμού τους.

Επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Εάν τηρούνται βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. λαμβάνεται ο μέσος όρος των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης των πέντε τελευταίων ετών πριν από τη μεταβίβαση όπως αυτά προκύπτουν από τους οικείους λογαριασμούς αποτελεσμάτων χρήσεως που συνοδεύουν τους αντίστοιχους ισολογισμούς.

Στην περίπτωση που τα έτη λειτουργίας είναι λιγότερα από πέντε λαμβάνονται υπόψη αυτά τα έτη. Για εταιρείες οι οποίες έχουν προέλθει από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων και πριν από τη μεταβίβαση των μεριδίων τους έχουν υποβάλλει λιγότερες από τρεις (3) δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για την εξεύρεση του μέσου όρου των εισοδημάτων ή των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης λαμβάνονται υπόψη τα ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης όσων ισολογισμών αυτών υπάρχουν, καθώς και τα αποτελέσματα όσων από τους τελευταίους ισολογισμούς των επιχειρήσεων που έχουν μετασχηματισθεί και τηρούσαν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. απαιτούνται, ώστε στο επίπεδο της επιχείρησης να συγκεντρωθούν τρεις (3) ισολογισμοί.

Γ 1.1.2 Εμπορική αμοιβή

Η εμπορική αμοιβή καθορίζεται κάθε χρόνο με απόφαση του Υπ. Οικονομικών. Πρόκειται για την ετήσια αμοιβή η οποία προβλέπεται από τη συλλογική σύμβαση εργασίας των εμποροϋπαλλήλων που ισχύει την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους για υπάλληλο με πέντε (5) έτη υπηρεσίας, χωρίς προσαυξήσεις επιδομάτων πολυετίας και οικογενειακών βαρών, στρογγυλοποιούμενη στην πλησιέστερη εκατοντάδα.

Προκειμένου για επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες, η αμοιβή προσαυξάνεται κατά 30% (άρθρο 1, παρ.2, απόφασης Υπ. Οικονομικών 1030366/πολ. 1053/2003).

Κατά την μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων και ποσοστών συμμετοχής, για τον υπολογισμό της ετήσιας αμοιβής λαμβάνονται υπόψη τα εξής:⁵⁶

- 1. Προκειμένου για μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου ομόρρυθμης εταιρείας και μεριδίων των λοιπών υπόχρεων, εκτός της ετερόρρυθμης εταιρείας, η ετήσια αμοιβή που ισχύει, κατά περίπτωση, υπολογίζεται στο διπλάσιο*
- 2. Προκειμένου για μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου ετερόρρυθμης εταιρείας, η ετήσια αμοιβή που ισχύει, κατά περίπτωση, υπολογίζεται στο διπλάσιο, επί του ποσοστού συμμετοχής των ομορρυθμων εταίρων. Στην περίπτωση αυτή το ποσοστό που αφαιρείται δεν μπορεί να είναι μικρότερο από την ισχύουσα ετήσια αμοιβή του εμποροϋπαλλήλου.*

Γ 1.1.3 Τόκοι ιδίων κεφαλαίων

«Οι τόκοι των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης, υπολογίζονται με βάση το μέσο όρο του επιτοκίου των εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου ετήσιας διάρκειας, που εκδόθηκαν το Δεκέμβριο του έτους που προηγείται της μεταβίβασης»⁵⁷. Οι τόκοι ιδίων κεφαλαίων καθορίζονται κάθε χρόνο με απόφαση του Υπ. Οικονομικών.

Γ 1.1.4 Συντελεστής αναπροσαρμογής

Ο συντελεστής αναπροσαρμογής καθορίζεται κάθε χρόνο με απόφαση του Υπ. Οικονομικών. Επομένως το υπόλοιπο που απομένει, εάν από το μέσο όρο των δηλωθέντων αποτελεσμάτων ή εισοδημάτων της τελευταίας πενταετίας αφαιρέσουμε την εμπορική αμοιβή και τους τόκους των ιδίων κεφαλαίων, πολλαπλασιάζεται με το συντελεστή αναπροσαρμογής. (άρθρο 1, παρ. 2, περ. γ. απόφασης Υπ. Οικονομικών 1030366/πολ. 1053/2003 και άρθρο 13, παρ. 1, περ. α, Ν. 2238/1994).

⁵⁶ Πολ 1053/2003

⁵⁷ Άρθρο 13, παρ. 1, περ. α, Ν. 2238/1994

Γ 1.1.5 Συντελεστής παλαιότητας

Ο συντελεστής παλαιότητας καθορίζεται με την απόφαση του Υπ. Οικονομικών 1030366/πολ. 1053/2003 Το γινόμενο που προκύπτει από τον άνω πολλαπλασιασμό με το συντελεστή αναπροσαρμογής, εν συνεχεία, πολλαπλασιάζετε με τους ακόλουθους ποσοστιαίους συντελεστές ανάλογα με τα έτη λειτουργίας της επιχείρησης. Το άθροισμα των παραπάνω δύο γινομένων, είναι η ελάχιστη άυλη αξία της επιχείρησης.

Έτη λειτουργίας	Συντελεστές
Από 3 έως 5 έτη	10%
Από 5 έως 10 έτη	20%
Από 10 έως 15 έτη	30%
Άνω των 15 ετών	40%

Προκειμένου για επιχειρήσεις που δεν τηρούν ή τηρούν βιβλία Α κατηγορίας του Κ.Β.Σ., οι πιο πάνω συντελεστές περιορίζονται κατά ποσοστό πενήντα της 50 %.

Γ.1.2 Καθαρή Θέση

Καθαρή θέση επιχείρησης (ή καθαρή περιουσία ή λογιστική καθαρή θέση ή ίδια κεφάλαια) είναι το ίδιο κεφάλαιο κάθε οικονομικής μονάδας, το οποίο για τις εταιρείες αποτελείται από το μετοχικό ή εταιρικό κεφάλαιο, από τα κάθε είδους και φύσεως αποθεματικά και από το εκάστοτε υπόλοιπο εις νέον κερδών ή ζημιών (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.400 περ. 2).

Η καθαρή θέση της επιχείρησης προκύπτει εάν από την περιουσία της (ή ενεργητικό), δηλαδή πάγια, αποθέματα, απαιτήσεις κ.λ.π. αφαιρέσουμε τις πάσης φύσεως υποχρεώσεις.

Ειδικότερα , για τον υπολογισμό αυτόν, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:⁵⁸

α) Πάγια

- Προκειμένου για ατομική επιχείρηση λαμβάνεται υπόψη η αναπόσβεστη αξία των παγίων, εκτός από ακίνητα και αυτοκίνητα, τα οποία αποτελούν περιουσιακό στοιχείο του φυσικού προσώπου.

- Προκειμένου για μεταβιβάσεις εταιρικών μερίδων λαμβάνεται υπόψη η αναπόσβεστη αξία όλων των παγίων (και ακινήτων και αυτοκινήτων), τα οποία αποτελούν στην προκειμένη περίπτωση περιουσιακό στοιχείο του νομικού προσώπου, προσαυξημένη με τη θετική διαφορά μεταξύ αντικειμενικής αξίας και τιμής κτήσης των ακινήτων.

Σε περίπτωση που για οποιοδήποτε λόγο δεν έχουν γίνει αποσβέσεις, για τον πιο πάνω υπολογισμό, λαμβάνεται η αξία των βιβλίων μειωμένη με τις αποσβέσεις που θα έπρεπε να είχαν γίνει, γιατί ο υπολογισμός αυτός σκοπό έχει την ανεύρεση της πραγματικής αξίας της επιχείρησης και όχι για άλλους φορολογικούς σκοπούς.

β) Αποθέματα

- Προκειμένου για επιχειρήσεις εμπορίας ή παραγωγής λαμβάνεται υπόψη ποσοστό 10% επί των αγορών των εμπορευσίμων αγαθών του έτους που προηγείται του έτους της μεταβίβασης. Αν η επιχείρηση έχει διενεργήσει απογραφή, τότε λαμβάνονται υπόψη τα αποθέματα της τελευταίας απογραφής πριν από τη μεταβίβαση.

- Προκειμένου για επιχειρήσεις που παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες δεν υπολογίζεται ποσοστό 10% επί των αναλωσίμων υλικών.

- Προκειμένου για μικτές επιχειρήσεις υπολογίζεται ποσοστό 10% επί των εμπορευσίμων αγαθών του προηγούμενου έτους από τη μεταβίβαση.

γ) Απαιτήσεις

- Προκειμένου για επιχειρήσεις εμπορίας ή παραγωγής αγαθών που διενεργούν χονδρικές και λιανικές ή αποκλειστικά χονδρικές πωλήσεις λαμβάνεται ποσοστό 10% μόνο επί των χονδρικών πωλήσεων που πραγματοποίησε η επιχείρηση κατά το έτος που

⁵⁸ Πολ 1053/2004

προηγείται της μεταβίβασης, δηλαδή επί λιανικών πωλήσεων δεν υπολογίζονται απαιτήσεις.

- Προκειμένου για επιχειρήσεις που παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες δεν υπολογίζονται απαιτήσεις.

- Προκειμένου για μικτές επιχειρήσεις (παροχή υπηρεσιών και εμπορία ή παραγωγή αγαθών) το ποσοστό 10% υπολογίζεται μόνο επί των χονδρικών πωλήσεων του έτους που προηγείται της μεταβίβασης.

Γ.1.3 Κόστος Απόκτησης⁵⁹

Α) Επιχειρήσεις που δεν τηρούν ή τηρούν βιβλία Α ή Β κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

1) Προκειμένου για ατομική επιχείρηση

ως κόστος απόκτησης της λαμβάνεται αυτό που προκύπτει από τα πραγματικά δεδομένα. Σημειώνεται ότι το κόστος αυτό δεν μπορεί να είναι μικρότερο των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ.

2) Προκειμένου για μεταβίβαση εταιρικών μερίδων κ.λπ.:

ως κόστος απόκτησης της επιχείρησης της οποίας μεταβιβάζονται μερίδια, που έχουν αποκτηθεί κατά την ίδρυση της, λαμβάνεται το κεφάλαιο, όπως αυτό αναφέρεται στο καταστατικό της. Εάν μέχρι το χρόνο μεταβίβασης των μεριδίων έχουν λάβει χώρα αυξομειώσεις του κεφαλαίου, ως κόστος απόκτησης λαμβάνεται ο μέσος όρος του κεφαλαίου της επιχείρησης των πέντε (5) προηγούμενων χρήσεων πριν από τη μεταβίβαση και σε περίπτωση κατά την οποία έχουν παρέλθει λιγότερες από τις πέντε (5) χρήσεις, ως κόστος απόκτησης λαμβάνεται ο μέσος όρος του κεφαλαίου αυτών των χρήσεων.

Β) Επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Ως κόστος απόκτησης των μεταβιβαζόμενων μεριδίων λαμβάνεται αυτό που έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης, ανεξάρτητα από το χρόνο απόκτησης τους.

⁵⁹ Πολ. 1053/2003

Γ.2 Παραδείγματα υπολογισμού αυτοτελούς φορολόγησης⁶⁰

Γ.2.1 Παράδειγμα μεταβίβασης ατομικής επιχείρησης

Ατομική επιχείρηση εμπορίας αγαθών με αποκλειστικά λιανικές πωλήσεις τηρεί βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Λειτουργεί εννέα έτη επί ιδιόκτητου καταστήματος ενώ η αναπόσβεστη αξία του λοιπού πάγιου εξοπλισμού της ανέρχεται την 31.12.2009 σε 2.000,00 ευρώ. Σημειώνεται ότι η άνω ατομική επιχείρηση δεν διαθέτει αυτοκίνητο. Η επιχείρηση αυτή μεταβιβάζεται την 27.4.2010 αντί συμφωνηθέντος τιμήματος 20.000,00 ευρώ σε τρίτο μη συγγενή. Σύμφωνα με την απόφαση του Υπ. Οικονομικών 1030366/πολ. 1053/2003 το ελάχιστο ποσό υπεραξίας που αποτελεί εισόδημα του άρθρου 13 του Ν. 2238/1994 και φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 20% προκύπτει ως εξής:

$$\text{Υπεραξία} = \text{Ελάχιστη αξία μεταβίβασης} - \text{Κόστος κτήσεως}$$

$$\text{Ελάχιστη αξία μεταβίβασης} = \text{Άυλη αξία} + \text{Καθαρή θέση}$$

⁶⁰ Γεώργιος Στ. Αληφαντής, «Μεταβίβαση επιχειρήσεων και φορολογία», σημειώσεις στο πλαίσιο ΠΜΣ Νομικής Σχολής Δημοκριτείου Πανεπιστημίου Θράκης, 2011

α) Άυλη αξία

Μέσος όρος καθαρών εισοδημάτων της τελευταίας πριν τη μεταβίβαση πενταετίας που αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα:

Χρήσεις	Καθαρά εισοδήματα
2009	Κέρδος 27.883,00 ευρώ
2008	Κέρδος 19.000,00 ευρώ
2007	Κέρδος 18.000,00 ευρώ
2006	Κέρδος 16.000,00 ευρώ
2005	Κέρδος 10.000,00 ευρώ

Σύνολο	90.883,00 ευρώ

	Μέσος όρος κερδών (90.883,00:5)	ευρώ	18.176,60
μείον:	Εμπορική αμοιβή (από 26.1.2010 είναι 13.530,00)	ευρώ	(13.530,00)
μείον:	Τόκος ιδίων κεφαλαίων (3.000,00 x 0,91%) ⁽¹⁾	ευρώ	(27,3 0)
	Σημείωση: Επειδή η καθαρή θέση 31.12.2009, όπως προσδιορίζεται στη συνέχεια, είναι 2.000,00 ευρώ, το Υπ. Οικονομικών δέχεται ότι τα ίδια κεφάλαια δεν μπορεί να είναι κατώτερα του κόστους κτήσεως 3.000,00 ευρώ (Υπ. Οικονομικών 1066328/2003)		
	Υπόλοιπο	ευρώ	<u>4.619,30</u>
	Αναπροσαρμογή με την εφαρμογή της ράντας (4.619,30 x 4,6) ⁽²⁾	ευρώ	21.248,78

⁽¹⁾ Την 26.1.2010 ο τόκος των ιδίων κεφαλαίων είχε καθορισθεί σε ποσοστό 0,91%

⁽²⁾ Την 26.1.2010 ο συντελεστής αναπροσαρμογής είχε καθορισθεί 4,9

πλέον: Προσαύξηση με τα έτη λειτουργίας

(21.248,78 x 20%)

ευρώ 4.249,76

Σύνολο ή Άυλη αξία (α)

ευρώ 25.498,54

β) Καθαρή θέση 31.12.2009

Ενεργητικό

- Ακίνητο. Επειδή η ατομική επιχείρηση δεν τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. το ακίνητο δεν λαμβάνεται υπόψη

ευρώ -

- *Λοιπά πάγια (αναπόσβεστο υπόλοιπο)*

ευρώ 2.000,00

- *Αποθέματα* (Υποθέτουμε ότι οι αγορές εμπορευμάτων της χρήσεως 2009 είναι 100.000,00 ευρώ και επίσης ότι η επιχείρηση δεν έχει διενεργήσει απογραφή 31.12.2009) 100.000,00 x 10%

ευρώ 10.000,00

- *Απαιτήσεις* (Επειδή η επιχείρηση διενεργεί μόνο λιανικές πωλήσεις δεν θεωρείται ότι υπάρχουν απαιτήσεις 31.12.2009

ευρώ -

Σύνολο ενεργητικού

ευρώ 12.000,00

μείον: *Υποχρεώσεις* (Οι υποχρεώσεις υπολογίζονται στο 10% των αγορών της χρήσεως 2002.

ευρώ (10.000,00)

Καθαρή θέση 31.12.2009 (β)

ευρώ 2.000,00

γ) Ελάχιστη αξία μεταβίβασης της επιχείρησης (α+β)

ευρώ 27.498,54

Φόρος εισοδήματος μεταβιβαζόμενου μεριδίου σε μη συγγενείς:

Βάσει των δεδομένων του παραδείγματος η μεταβίβαση γίνεται σε τρίτο μη συγγενή οπότε εισόδημα φορολογούμενο αυτοτελώς βάσει του άρθρου 13 του Ν. 2238/1994 είναι η υπεραξία $(27.498,54 - 3.000,00=)$ ευρώ. 24.498,54 και ο φόρος εισοδήματος είναι $(24.498,54 \times 20\%=)$ ευρώ 4.899,71. Σημειώνεται ότι το Υπ. Οικονομικών στο άνω παράδειγμα της εγκυκλίου 1066328/2003 δεν αναφέρει ποιο είναι το κόστος κτήσεως της ατομικής επιχείρησης και για αυτό λαμβάνει το ελάχιστο κόστος κτήσεως που καθορίζεται με την απόφαση του Υπ. Οικονομικών 1030366/πολ. 1053/2003, δηλαδή το ποσό των ευρώ. 3.000,00

Φόρος εισοδήματος μεταβιβαζόμενου μεριδίου σε συγγενείς:

Στην περίπτωση που η άνω ατομική επιχείρηση μεταβιβαζόταν σε συγγενείς Α' ή Β' κατηγορίας τότε εισόδημα φορολογούμενο αυτοτελώς λαμβάνεται το άνω ποσό 27.498,54 ευρώ (επειδή είναι μεγαλύτερο από το συμφωνηθέν τίμημα 20.000,00 ευρώ) και ο φόρος εισοδήματος προσδιοριζόταν μέχρι 23.4.2010 για τους συγγενείς Α' κατηγορίας στο ποσό $(27.498,54 \times 1,2\%=)$ ευρώ 329,98 ενώ για τους συγγενείς Β' κατηγορίας στο ποσό $(27.498,54 \times 2,4\%=)$ ευρώ 659,96 .Από 23.4.2010 και μετά ο φόρος εισοδήματος προσδιορίζεται επί της προκύπτουσας υπεραξίας ευρώ $(27.498,54-3.000=)24.498,54$, δηλαδή για τους συγγενείς Α' κατηγορίας στο ποσό $(27.498,54-3.000) \times 5 \%=)$ ευρώ 1.224,93 ενώ για τους συγγενείς Β' κατηγορίας στο ποσό $(27.498,54-3.000) \times 10 \%=)$ ευρώ 2.449,85.(Υπ. Οικονομικών πολ.1054/10.5.2010,Λογιστής 2010, σελ. 1031).

Γ.2.2 Παράδειγμα μεταβίβασης ποσοστού συμμετοχής σε ομόρρυθμη εταιρεία με βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή σε Ε.Π.Ε.

Ομόρρυθμη εταιρεία (ή Ε.Π.Ε.) με αντικείμενο εργασιών την εμπορία αγαθών τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Στο κεφάλαιο της ομόρρυθμης εταιρείας (ή της Ε.Π.Ε.) συμμετέχουν τρεις εταίροι με ποσοστό συμμετοχής στο κεφάλαιο της ομόρρυθμης 33,3% ο κάθε ομόρρυθμος εταίρος (ή εταιρικό κεφάλαιο Ε.Π.Ε. 18.000,00 ευρώ διαιρούμενο σε 600 εταιρικά μερίδια των 30 ευρώ/μερίδιο, δηλαδή 200 εταιρικά μερίδια σε καθένα από τους τρεις εταίρους της Ε.Π.Ε.). Η άνω ομόρρυθμη εταιρεία (ή η Ε.Π.Ε.) λειτουργεί εννέα (9) έτη σε ιδιόκτητο κατάστημα, η αξία κτήσεως του οποίου όπως εμφανίζεται στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία της είναι 100.000,00 ευρώ, (αξία γηπέδου 10.000,00 ευρώ, αξία κτιρίου 90.000,00 ευρώ) ενώ η αντικειμενική αξία του ίδιου ακινήτου την 27.5.2010 είναι 150.000,00 ευρώ.

Την 31.12.2010 η άνω ομόρρυθμη εταιρεία (ή η Ε.Π.Ε.) συνέταξε τις παρακάτω οικονομικές καταστάσεις:

Ενεργητικό	Ομόρρυθμη εταιρεία (ή Ε.Π.Ε.) Ισολογισμός 31.12.2010			Παθητικό
	Αξία κτήσεως	Αποσβέσεις	Αναπόσβεστο υπόλοιπο	
Γήπεδο	10.000,00	-	10.000,00	Ίδια κεφάλαια: Εταιρικό κεφάλαιο
Κτίριο	90.000,00	72.000,00	18.000,00	Αποθεματικά
	-----	-----	-----	
	100.000,00	72.000,00	18.000,00	Σύνολο ιδίων κεφαλαίων (ή λογιστική καθαρή θέση)
	=====	=====	=====	
Λοιπά			72.000,00	Υποχρεώσεις

Σύνολο			100.000,00	Σύνολο
			=====	=====

Αποτελέσματα χρήσεως 2010

Κύκλος εργασιών	500.000,00
Κόστος πωληθέντων	(370.000,00)
Μικτό κέρδος	<u>130.000,00</u>
Έξοδα διοικήσεως	40.000,00

Έξοδα διαθέσεως	20.000,00	(60.000,00)
Ολικό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης		70.000,00 ⁽¹⁾
Ανόργανο αποτέλεσμα		10.000,00
Αποτέλεσμα χρήσεως		<u>80.000,00</u>

Την 27.5.2011 ένας εκ των άνω εταίρων μεταβίβασε το μερίδιό του σε τρίτο μη συγγενικό του πρόσωπο αντί συμφωνηθέντος τιμήματος 20.000,00 ευρώ. Με βάση τα παραπάνω δεδομένα και σύμφωνα με την απόφαση του Υπ. Οικονομικών 1030366/πολ. 1053/2003 για την ομόρρυθμη εταιρεία και το πρώτο εδάφιο της υποπερίπτωσης ββ' της περίπτωσης α της παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 2238/1994 για την Ε.Π.Ε., το κέρδος ή η ωφέλεια από τη μεταβίβαση του ως άνω ποσοστού 33,3% των μερίδων (εάν η εταιρεία είναι ομόρρυθμη) ή των 20 εταιρικών μεριδίων (εάν η εταιρεία είναι Ε.Π.Ε.) επί του οποίου θα υπολογισθεί ο φόρος εισοδήματος με συντελεστή 20%, εξευρίσκεται ως εξής:

	Η εταιρεία είναι ομόρρυθμη	Η εταιρεία είναι Ε.Π.Ε.
1) Προσδιορισμός άυλης αξίας επιχειρήσεως:		
α) Ολικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως:		
Χρήσεως	Κέρδος	
2010	70.000,00	
2009	35.000,00	
2008	30.000,00	
2007	20.000,00	
2006	<u>15.000,00</u>	
Σύνολο	<u>170.000,00</u>	
Μέσος όρος (170.000,00:5 έτη)	34.000,00	34.000,00
μειών: β) Ετήσια αμοιβή εμποροϋπαλλήλου (13.530,00 ⁽¹⁾ x 2 ⁽²⁾)	(27.060,00)	-
μειών: γ) Τόκοι ιδίων κεφαλαίων (30.000,00 x 4,85% ⁽³⁾)	(145,50)	(145,50)
δ) Υπόλοιπο	<u>5.485,00</u>	<u>33.854,50</u>
Υπόλοιπο επί το συντελεστή		

⁽¹⁾ Η εμπορική αμοιβή καθορίστηκε από 26.1.2010 στο ποσό 13.530,00 ευρώ. Προκειμένου για μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου ομόρρυθμης εταιρείας και μεριδίων των λοιπών υποχρέων, εκτός της ετερόρρυθμης εταιρείας, η ετήσια αμοιβή που ισχύει, κατά περίπτωση, υπολογίζεται στο διπλάσιο.

⁽²⁾ Προκειμένου για μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου ομόρρυθμης εταιρείας και μεριδίων των λοιπών υποχρέων, εκτός της ετερόρρυθμης εταιρείας, η ετήσια αμοιβή που ισχύει, κατά περίπτωση, υπολογίζεται στο διπλάσιο (άρθρο 2, παρ. 2, περ. α, Απόφασης Υπ. Οικονομικών 1030366/πολ. 1053/2003).

⁽³⁾ Από 26.1.2011 το επιτόκιο εντόκων γραμματίων Ελληνικού Δημοσίου ετήσιας διάρκειας είναι 4,85% και ο αντίστοιχος συντελεστής προσαρμογής από την οικεία ράντα 4,347886 ή κατά στρωγγυλοποίηση 4,3.

αναπροσαρμογής:	23.585,50	
- 5.485,00 x 4,3		145.574,35
- 33.854,50 x 4,3		
πλέον: ε) Προσαύξηση κατά 20% με βάση τα έτη λειτουργίας της επιχείρησης	4.717,10	29.114,87
Σύνολο άυλης αξίας	28.302,60	174.689,22
2) Καθαρή θέση ισολογισμού 31.12.2010	30.000,00	30.000,00
3) Διαφορά αξίας ακινήτου:		
Αντικειμενική αξία ακινήτου ευρώ 150.000,00		
μείον: Αξία κτήσεως ευρώ (100.000,00)	50.000,000	50.000,00
Ελάχιστη αξία μεταβίβασης επιχειρήσεως	108.302,60	254.689,22
μείον: Κόστος αποκτήσεως (ή λογιστική καθαρή θέση)	(30.000,00)	(30.000,00)
Υπεραξία εταιρείας	78.302,60	224.689,22
Υπεραξία μεταβιβαζόμενου μεριδίου:		
α) Ομόρρυθμης (78.302,60x 33,3%)	26.074,77	
β) Ε.Π.Ε. (224.689,22x 200/600)		74.896,40

Φόρος εισοδήματος μεταβιβαζόμενου μεριδίου συγγενείς και σε μη συγγενείς

Νομικοί τύποι μεταβιβαζόμενων επιχειρήσεων	Φορολογητέα υπεραξία μεταβιβαζόμενου μεριδίου	Φόρος σε μεταβιβάσεις μεταξύ συγγενών & λοιπών		
		A βαθμού	B βαθμού	Γ βαθμού και τρίτων
		5%	10%	20%
Μερίδιο ομόρρυθμης εταιρείας	26.074,77	1.303,74	2.607,48	5.214,95
Μερίδιο Ε.Π.Ε.	74.896,40	3.744,82	7.489,64	14.979,28

Κεφάλαιο Δ

Φορολογία μεταβίβασης μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο

Το παρόν κεφάλαιο αναφέρεται στη μεταβίβαση μετοχών ανωνύμων εταιριών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο από φυσικά ή νομικά πρόσωπα ημεδαπά ή αλλοδαπά. Γίνεται αναφορά στην αλλαγή των φορολογικών συντελεστών στις μεταβιβάσεις μεταξύ συγγενών και στην εξομοίωση τους με τις μεταβιβάσεις προς τρίτους. Επίσης αναλύεται ο τρόπος προσδιορισμού της κατώτατης πραγματικής αξίας πώλησης των μετοχών.

Δ.1 Γενικά περί φόρου μεταβίβασης μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο.⁶²

Μέχρι την ισχύ του Ν. 2459/1997 (18.2.1997) το εισόδημα από το κέρδος ή την ωφέλεια από τη μεταβίβαση μετοχών (ανωνύμων ή ονομαστικών) μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών απαλλασσόταν της φορολογίας εισοδήματος.⁶³

Με το άρθρο 15, παρ. 1, του Ν. 2459/1997 τροποποιήθηκε η παρ. 1 του άρθρου 13, του Ν. 2238/1994 και θεωρείται από τότε εισόδημα, το κέρδος ή η ωφέλεια από τη μεταβίβαση μετοχών (ανωνύμων ή ονομαστικών) μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών. Το κέρδος αυτό, κατ' αρχήν, φορολογείτο αυτοτελώς με συντελεστή 20% (επί της διαφοράς μεταξύ τιμής κτήσης και τιμή πώλησης). Ακολούθως, όπως αναφέρεται και στη συνέχεια, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 5% η πραγματική αξία πώλησης μετοχών.

Κατά την εισηγητική έκθεση του σχεδίου νόμου, η νέα αυτή φορολογία κρίθηκε επιβεβλημένη για λόγους ίσης φορολογικής μεταχείρισης με τις προσωπικές εταιρίες και ΕΠΕ οι οποίες φορολογούνταν ήδη αυτοτελώς με συντελεστή 20%. Όπως αναφέρει ο Χρήστος Ν. Τότσης, *«η αλήθεια όμως είναι, ότι το μοναδικό κίνητρο θέσπισης της διάταξης αυτής ήταν η απεγνωσμένη προσπάθεια του Υπουργείου Οικονομικών να εξεύρει πόρους»*.⁶⁴

Επίσης, με την παρ. 6 της άνω διάταξης, ο τρόπος προσδιορισμού της ανωτέρω ωφέλειας θα καθοριζόταν με προεδρικό διάταγμα. Όμως, επειδή το προεδρικό

⁶² Σημειώσεις «Φορολογία μεταβίβασης μετοχών», Γεωργίου Στ. Αληφαντή, Αθήνα 2010

⁶³ Υπ. Οικονομικών πολ.1142/1997, Λογιστής 1997 σελ.916

⁶⁴ Ερμηνεία Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών & Νομικών Προσώπων, Χρήστου Ν Τότση, Πάμισος 2003, Σελ 342

διάταγμα δεν εκδόθηκε, φορολογείτο με 20% το κέρδος ή η ωφέλεια που δηλωνόταν κατά τη μεταβίβαση των μετοχών.⁶⁵

Τα δικαστήρια έκριναν ότι επειδή, ο εννοιολογικός προσδιορισμός της ανωτέρω ωφέλειας, δεν γίνεται στον ίδιο τον τυπικό νόμο (δηλαδή με τη διάταξη του άρθρου 15, του Ν. 2459/1997), άλλα ανατίθεται σε διάταγμα, το οποίο λαμβάνει υπόψη ορισμένα κριτήρια (τιμάρθμος, χρόνος κτήσης μετοχών), η διάταξη του άρθρου 15, του Ν. 2459/1997 αντίκειται στο άρθρο 78, παρ.1 και 4 του Συντάγματος.^{66,67}

Εν συνεχεία, με το άρθρο 3 (παρ. 4) του Ν. 2753/1999 καταργήθηκαν οι άνω διατάξεις. Συγχρόνως, οι νέες αυτές διατάξεις πρόσθεσαν την παρ.2, στο άρθρο 13, του Ν. 2238/1994 με τις οποίες επιβλήθηκε φόρος: α) επί της πραγματικής αξίας πώλησης μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών , η πραγματική αυτή αξία φορολογείτο αυτοτελώς με συντελεστή 5%.

Με την παρ. 11, του άνω άρθρου 3, του Ν.2753/1999, ορίσθηκε ότι για την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 2, του άρθρου 13, του Ν. 2238/1994, θα καθορισθούν με αποφάσεις του Υπ. Οικονομικών, ποια στοιχεία θα λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό της κατώτατης πραγματικής αξίας πώλησης μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών μετοχών που μεταβιβάζονται. Τα στοιχεία, τα οποία λαμβάνονται υπόψη ενδεικτικά είναι τα έξης: τα αποτελέσματα των τελευταίων πριν τη μεταβίβαση ισολογισμών και η απόδοση των ιδίων κεφαλαίων. Κατ' εξουσιοδότηση των άνω διατάξεων εκδόθηκε η απόφαση του Υπ. Οικονομικών 1112719/1980/πολ.1233/1999 (Λογιστής 2000, σελ.112) με την οποία ορίσθηκε ο προσδιορισμός της πραγματικής αξίας πώλησης μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών. Τα δικαστήρια έκριναν ότι επειδή, οι άνω διατάξεις του Ν.2753/1999 καθιστούν το αντικείμενο της προβλεπόμενης από αυτές φορολογίας

⁶⁵ Άρθρο 3, παρ. 7, Ν.2753/1999 και Υπ. Οικονομικών πολ.1142/1997, Λογιστής 1997 σελ.916

⁶⁶ Διοικ. Πρωτ. Αθηνών 11654-6/2002 Λογιστής 2003, σελ. 1472 και σχετικό άρθρο Χ. Τότση, Λογιστής 2004, σελ. 748

⁶⁷ Άρθρο 78 Συντάγματος : παρ. 1: «Κανένas φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος» και παρ. 4 : «Το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία και η απονομή των συντάξεων δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης.»

περιεχόμενο νομοθετικής εξουσιοδοτήσεως , αντίκειται στο άρθρο 78, (παρ.1 και 4) του Συντάγματος.⁶⁸

Ακολούθως, η άνω διάταξη τροποποιήθηκε με το άρθρο 33, του Ν.2778/1999. Η νέα αυτή διάταξη , η οποία ίσχυσε μέχρι το έτος 2006, ανέφερε ότι φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 5% η πραγματική αξία πώλησης μετοχών ή παραστατικών τίτλων μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών `Αθηνών ή σε αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε άλλο διεθνώς αναγνωρισμένο χρηματιστηριακό θεσμό που μεταβιβάζονται από ιδιώτες ή από φυσικά ή νομικά πρόσωπα ημεδαπά ή αλλοδαπά (παρ.2 που προστέθηκε στο άρθρο 13 του Ν. 2238/1994 με το άρθρο 33 του Ν. 2778/1999). Οι άνω διατάξεις ερμηνεύθηκαν με την εγκύκλιο του Υπ. Οικονομικών πολ. 1108/2000.⁶⁹

Στη συνέχεια, με το άρθρο 3,(παρ.3 και 4) του Ν.3091/2002 προστέθηκε, τελευταίο εδάφιο στην παρ. 2, του άρθρου 13, του Ν. 2238/1994 προκειμένου για μεταβιβάσεις των άνω περιουσιακών στοιχείων. σε δικαιούχους που υπάγονται στην Α' ή Β' κατηγορία του άρθρου 29 του Ν. 2961/2001. Στην περίπτωση αυτή, η πραγματική αξία πώλησης αυτών φορολογείτο αυτοτελώς με συντελεστή 1,2% και 2,4% αντίστοιχα . Η διάταξη αυτή ίσχυσε μέχρι 23.4.2010 όπου καταργήθηκε με την παρ.2, του άρθρου 5 ,του Ν. 3842/2010 .

Επομένως, για μεταβιβάσεις που πραγματοποιούνται μεταξύ των πιο πάνω δικαιούχων, από τη δημοσίευση του Ν. 3842/2010, δηλαδή από 23.4.2010 και μετά, οφείλεται φόρος με συντελεστή 5% επί της πραγματικής αξίας πώλησης μετοχών μη Εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών .⁷⁰

Επίσης, με την παρ. 5, του άρθρου 3, του Ν.3091/2002, ορίστηκε ότι για την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 2, του άρθρου 13, του Ν. 2238/1994, θα καθορισθούν με αποφάσεις του Υπ. Οικονομίας και Οικονομικών, ποια στοιχεία θα λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό της κατώτατης πραγματικής αξίας που προκύπτει από τη μεταβίβαση μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών μετοχών.

⁶⁸ Διοικ. Πρωτ. Αθηνών 9709/2003, Λογιστής 2003, σελ. 1614, σχετικό άρθρο Χ. Τότση, Λογιστής 2004, σελ. 748 και Διοικ. Εφετ.. Αθηνών 1436/2006 Λογιστής 2007, σελ. 78

⁶⁹ Λογιστής 2000, σελ. 693

⁷⁰ Υπ. Οικονομικών πολ.1054/10.5.2010

Τα στοιχεία, τα οποία λαμβάνονται υπόψη, ενδεικτικά είναι τα εξής: τα αποτελέσματα των τελευταίων πριν τη μεταβίβαση ισολογισμών και η απόδοση των ιδίων κεφαλαίων. Κατ' εξουσιοδότηση των άνω διατάξεων εκδόθηκε η απόφαση του Υπ. Οικονομίας και Οικονομικών 1030366/πολ.1053/2003, με την οποία ορίστηκε ο προσδιορισμός της πραγματικής αξίας πώλησης μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών.

Τέλος, επειδή, όπως αναφέρουμε ανωτέρω, ο εννοιολογικός προσδιορισμός της άνω ωφέλειας, δεν γίνεται στον ίδιο τον τυπικό νόμο και, επίσης, οι άνω διατάξεις καθιστούν το αντικείμενο της προβλεπόμενης από αυτές φορολογίας περιεχόμενο νομοθετικής εξουσιοδότησεως, αντίκειντο στο άρθρο 78, παρ.1 και 4 του Συντάγματος, για το λόγο αυτό, με την παρ.1 του άρθρου 10 του Ν. 3522/2006, ενσωματώθηκε η απόφαση του Υπ. Οικονομίας και Οικονομικών 1030366/πολ.1053/2003 στο άρθρο 13 και συγκεκριμένα αντικαταστάθηκε το πρώτο εδάφιο της παρ. 2, του άρθρου 13, του Ν.2238/1994.⁷¹

Τα σημαντικότερα θέματα της διάταξης της παρ.1 του άρθρου 10 του Ν. 3522/2006 είναι τα εξής:

α) Το κείμενο της διάταξης της απόφασης του Υπ. Οικονομίας και Οικονομικών 1030366/πολ.1053/2003 ενσωματώθηκε στο άρθρο 13, του Ν. 2238/1994.

β) Φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%) η πραγματική αξία πώλησης μετοχών ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, οι οποίες μεταβιβάζονται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά.

γ) Επίσης, με ιδιαίτερο εδάφιο της άνω διάταξης, που τέθηκε στην παρ. 2 του άρθρου 13, του Ν. 2238/1994, ρυθμίσθηκε και η φορολογία μεταβίβασης μετοχών μη εισηγμένων σε αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε άλλο διεθνώς αναγνωρισμένο χρηματιστηριακό θεσμό ως εξής : « Η διάταξη του πρώτου εδαφίου της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται και για μεταβιβάσεις μετοχών αλλοδαπών εταιρειών μη

⁷¹ Υπ. Οικονομικών πολ. 1052/2007

εισηγμένων σε διεθνώς αναγνωρισμένο χρηματιστηριακό θεσμό από ημεδαπά φυσικά ή νομικά πρόσωπα . Στην περίπτωση αυτή, ο φόρος επιβάλλεται επί της συμφωνηθείσας αξίας πώλησης των μετοχών » (αναλύεται στην επόμενη ενότητα).

δ) Οι διατάξεις ισχύουν για εισοδήματα οικονομικού έτους 2006 και μετά.

Όταν δικαιούχοι της υπεραξίας αυτής είναι πρόσωπα της παρ. 1, του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994 (ανώνυμες εταιρείες, Ε.Π.Ε. κ.λ.π) με την καταβολή του άνω φόρου από 1.1.2007 δεν εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του άνω δικαιούχου, αλλά το κέρδος φορολογείται με τις γενικές διατάξεις, ο δε καταβληθείς φόρος συμψηφίζεται με τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος των άνω προσώπων (άρθρο 10, παρ. 2 και 3, Ν. 3522/2006) υπό την προϋπόθεση ότι από την πώληση των άνω μετοχών προκύπτει κέρδος. Αντιθέτως, εάν από την πώληση των άνω μετοχών προκύπτει ζημία ο άνω φόρος δεν επιστρέφεται, αλλά ούτε και εκπίπτει φορολογικά ως δαπάνη.⁷²

Δ.2 Υποχρεώσεις αγοραστή και πωλητή κατά τη μεταβίβαση μετοχών κατά το φορολογικό νόμο.

1) Σύνταξη εγγράφου θεωρημένου από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 (παρ. 4) του Ν. 2238/1994, η μεταβίβαση μετοχών (ονομαστικών ή ανώνυμων) ημεδαπής ανώνυμης εταιρίας μη εισηγμένης στο Χρηματιστήριο, ανεξάρτητα από ποιον γίνεται και της αιτίας στην οποία οφείλεται, πραγματοποιείται αποκλειστικά είτε με συμβολαιογραφικό έγγραφο είτε με ιδιωτικό έγγραφο, το τελευταίο όμως, πρέπει απαραίτητα να είναι θεωρημένο από τον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. Σε αντίθετη περίπτωση η μεταβίβαση των συγκεκριμένων μετοχών είναι άκυρη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα. Δηλαδή, εάν π.χ., φυσικό πρόσωπο αποκτήσει συνεπεία αγοράς μετοχές αυτής της κατηγορίας και η αγορά αυτή δεν στηρίζεται σε συμβολαιογραφικό έγγραφο ή στο παραπάνω ιδιωτικό έγγραφο, η εν λόγω αγορά θεωρείται άκυρη. Κατά συνέπεια, το φυσικό πρόσωπο του παραδείγματος δεν δικαιούται ούτε τα μερίσματα να εισπράξει, τα οποία αντιστοιχούν στις εν λόγω

⁷² Υπ. Οικονομικών 1107756/2007

μετοχές, ούτε να συμμετάσχει στις γενικές συνελεύσεις των μετόχων της συγκεκριμένης ανώνυμης εταιρίας, ούτε να πουλήσει τις συγκεκριμένες μετοχές και γενικά δεν δικαιούται να ασκήσει κανένα δικαίωμα από εκείνα που θα δύνατο να ασκήσει ο νόμιμος κάτοχος αυτών των μετοχών.⁷³

Οι φορολογικές υποχρεώσεις του πωλητή-μετόχου μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο είναι οι έξης:

α) Να συνταχθεί συμβολαιογραφικό ή ιδιωτικό έγγραφο θεωρημένο από το προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. για μεταβίβαση των μετοχών π.χ. της ανώνυμης εταιρείας Α. Διαφορετικά η μεταβίβαση των μετοχών της Α είναι άκυρη, με αποτέλεσμα ο νέος μέτοχος να μην μπορεί να παραστεί στη γενική συνέλευση της Α, να εισπράξει το μέρος από την Α κ.λ.π.

β) Να υποβληθεί δήλωση φόρου εισοδήματος μεταβίβασης μετοχών 5%.

γ) Να αποδοθεί φόρος εισοδήματος με συντελεστή 5%, ο οποίος θα υπολογισθεί επί της μεγαλύτερης αξίας μεταξύ πραγματικής π.χ. 600 €/μετοχή και φορολογητέας αξίας μετοχών π.χ. 522 €/μετοχή.⁷⁴

Επίσης στην περίπτωση όπου οι μεταβιβαζόμενες μετοχές είναι ονομαστικές, τότε μεταβιβάζονται σύμφωνα με το άρθρο 8β (παρ. 6) του κωδ. Ν. 2190/1920, δηλαδή με εγγραφή σε ειδικό βιβλίο της εταιρείας, η οποία χρονολογείται και υπογράφεται από τον μεταβιβάζοντα μέτοχο και τον αποκτώντα ή τους πληρεξουσίους αυτών.

Το άνω βιβλίο μετόχων προβλέπεται και από τον Κ.Β.Σ. (άρθρο 7, παρ. 5, Κ.Β.Σ.). Σημειώνεται ότι από 1.1.2003 το βιβλίο αυτό είναι αθεώρητο.⁷⁵

Απόδοση του φόρου και υποβολή δήλωσης. Για την καταβολή του άνω φόρου και την υποβολή της σχετικής δήλωσης, ο δικαιούχος του κέρδους ή της ωφέλειας

⁷³ Υπ. Οικονομικών 1047166/πολ. 1142/1997, Λογιστής 1997 σελ. 932

⁷⁴ Άρθρο 79 παρ. 4 του 2248/94. «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 του προηγούμενου εδαφίου θεωρείται άκυρη και δεν παράγει κανένα έννομο δικαίωμα υπέρ αυτού που τις αποκτά, όπως το δικαίωμα εισπράξης μερίσματος, συμμετοχής στις γενικές συνελεύσεις, μεταβίβασης των μετοχών αυτών κ.λπ.. Τα παραπάνω εφαρμόζονται ανάλογα και όταν αυτός που μεταβιβάζει τις εν λόγω μετοχές δεν είναι φυσικό πρόσωπο.»

⁷⁵ Ν. 3052/2002, άρθρο 4, παρ.7

επιβαρύνεται με τον άνω φόρο και καταβάλλει αυτόν εφάπαξ με την υποβολή δηλώσεως στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. όπου βρίσκεται η έδρα της επιχείρησης η οποία μεταβιβάζει τις μετοχές . Η σχετική δήλωση υποβάλλεται σε τρία αντίτυπα από τα οποία τα δύο επιστρέφονται θεωρημένα στο δικαιούχο του κέρδους ή της ωφέλειας. Εάν η οικεία πράξη μεταβίβασης μετοχών γίνεται με ιδιωτικό έγγραφο, ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αρνηθεί τη θεώρηση του εγγράφου αυτού, εάν δεν επισυνάπτεται σε αυτό αντίτυπο της οικείας δήλωσης και δεν αναγράφονται στο σώμα του εγγράφου τα στοιχεία αυτής. Στο ιδιωτικό αυτό έγγραφο πρέπει απαραίτητως να αναγράφεται το κέρδος ή η ωφέλεια που προέκυψε από τη μεταβίβαση των μετοχών. Σε περίπτωση μεταβίβασης μετοχών, χωρίς να υποβληθεί η οικεία δήλωση από το δικαιούχο του κέρδους ή της ωφέλειας για να καταβληθεί με βάση αυτή ο φόρος εφάπαξ, το πρόσωπο που αποκτά τις μετοχές είναι αλληλέγγυο και εις ολόκληρον συνυπεύθυνο με τον μεταβιβάζοντα για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται.

Ματαίωση σύνταξης ιδιωτικού συμφωνητικού. Στην περίπτωση που η πώληση μετοχών ανώνυμης εταιρείας μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών ματαιωθεί πριν την υποβολή στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. του ιδιωτικού συμφωνητικού πώλησης και μεταβίβασης αυτών, ο καταβληθείς φόρος 5% επιστρέφεται ως αχρεωστήτως καταβληθείς, καθόσον μόνο με τη σύνταξη και υποβολή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του εν λόγω συμφωνητικού ή με τη σύνταξη συμβολαιογραφικού εγγράφου, κατά περίπτωση συντελείται η εν λόγω μεταβίβαση.⁷⁶

2) Στοιχεία εγγράφων (συμβολαιογραφικών ή ιδιωτικών) για μεταβίβαση μετοχών.⁷⁷

α) Ακριβής χρόνος μεταβίβασης μετοχών.

β) Τόπος σύνταξης του εγγράφου (συμβολαιογραφικό ή ιδιωτικό).

γ) Τα στοιχεία όλων των συμβαλλομένων (αγοραστών, πωλητών, δωρητών, δωρεοδόχων κ.λ.π.):

γα) Φυσικά πρόσωπα ^{(1) (2)}	Κάτοικος Ελλάδος	Κάτοικος Αλλοδαπής ⁽³⁾
- Ονοματεπώνυμο	Ναι	Ναι
- Πατρώνυμο	Ναι	Ναι

⁷⁶ Υπ. Οικονομικών 1077415/10868/Β0012/2007 Ατομικές Λύσεις 2007

⁷⁷ Απόφαση Υπουργού Οικονομικών 1056431/πολ. 1169/23.5.1997

- Διεύθυνση επαγγέλματος	Ναι	-
- Διεύθυνση κατοικίας	Ναι	Ναι (4)
- Α.Φ.Μ.	Ναι	
- Αριθμός ταυτότητας	Ναι	-
- Αρμόδια ΔΟΥ (του φυσικού προσώπου):		
• Ημεδαπή	Ναι	(4)
• Αλλοδαπή	-	Ναι
γβ) Νομικά πρόσωπα⁽¹⁾	Ημεδαπά⁽⁴⁾	Αλλοδαπά⁽³⁾
- Επωνυμία	Ναι	Ναι
- Τίτλος	Ναι	Ναι
- Έδρα	Ναι	Ναι (4)
- Α.Φ.Μ.	Ναι	
- Αριθμός ταυτότητας	Ναι	-
- Αρμόδια ΔΟΥ (του φυσικού προσώπου):		
• Ημεδαπή	Ναι	(4)
• Αλλοδαπή	-	Ναι

δ) Στοιχεία μεταβιβαζόμενων μετοχών:

- Στοιχεία ανώνυμης εταιρείας (Επωνυμία, Έδρα, Α.Φ.Μ.)
- Είδος μετοχών (ονομαστικές, ανώνυμες, προνομιούχες κ.λ.π.), αριθμός μετοχών, ονομαστική αξία μετοχών, αύξων αριθμός μεταβιβαζόμενων μετοχών, οι προσαρτημένες σε αυτές μερισματαποδείξεις.

ε) Ο τρόπος με τον οποίο μεταβιβάζονται (πώληση, δωρεά, γονική παροχή, ανταλλαγή, αντικατάσταση κ.λ.π.

στ) Σε περίπτωση πώλησης αναγράφονται το συμφωνημένο τίμημα και ο τρόπος καταβολής τους.

ζ) Οι καταβληθέντες φόροι

(1) Σε περίπτωση κυριότητας των μετοχών εξ αδιαιρέτου αναγράφονται τα στοιχεία όλων των μετόχων ανεξάρτητα εάν πρόκειται για μεταβιβάζοντες ή αποκτώντες την κυριότητα των εν λόγω μετοχών.

(2) Όταν οι μεταβιβαζόμενες μετοχές ανήκουν ή περιέρχονται σε ανήλικο, πέραν των στοιχείων του ανηλίκου θα αναγράφονται και τα στοιχεία του προσώπου το οποίο ασκεί την επιμέλεια.

(3) Όταν η μεταβίβαση των μετοχών γίνεται μέσω εκπροσώπου ή πληρεξούσιου στην Ελλάδα, ο οποίος εκπροσωπεί είτε τον μεταβιβάζοντα είτε τον αποκτώντα τις μετοχές αλλοδαπό κάτοικο θα αναγράφονται επιπλέον στο έγγραφο και τα στοιχεία του εν λόγω προσώπου (ονοματεπώνυμο, πατρώνυμο, αριθμός ταυτότητας, Α.Φ.Μ., διεύθυνση κατοικίας, αρμόδια ΔΟΥ). Οι αλλοδαπές εταιρείες στην περίπτωση αυτή δεν είναι απαραίτητο να προσκομίσουν το συστατικό τους έγγραφο, αλλά να προσκομίσουν μόνο πιστοποιητικό της αρμόδιας αρχής της χώρας της έδρας τους από το οποίο να προκύπτει η νόμιμη σύσταση και λειτουργία τους (Υπ. Οικονομικών 1001908/πολ. 1003/2005).

(4) Στην περίπτωση που ο αλλοδαπός κάτοικος ή το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο υποβάλλουν και στην Ελλάδα δήλωση φορολογίας εισοδήματος θα αναγράφονται επιπλέον στο έγγραφο και ο Ελληνικός Α.Φ.Μ. καθώς και η Ελληνική Δ.Ο.Υ.

Δ.3 Μεταβίβαση μετοχών μεταξύ άμεσων συγγενών

Διατάξεις που ίσχυαν μέχρι 23.4.2010.

Για μεταβιβάσεις μετοχών από επαχθή αιτία σε δικαιούχους που υπάγονται στην Α' ή Β' κατηγορία του άρθρου 29 του Ν. 2961/2001⁷⁸ η πραγματική αξία πώλησης αυτών φορολογείται με συντελεστή 1,2% και 2,4% αντίστοιχα (άρθρο 13, παρ. 1, υποπ. ββ, Ν. 2238/1994 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3, παρ. 3, Ν. 3091/2002).

Διατάξεις που ισχύουν από 23.4.2010.

Από την έναρξη ισχύος των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 5 του Ν. 3842/2010, δηλαδή από 23.4.2010, καταργήθηκε ο μειωμένος συντελεστής φορολογίας (1,2% και 2,4% κατά περίπτωση), για τις μεταβιβάσεις μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών.⁷⁹

Επομένως, για μεταβιβάσεις που πραγματοποιούνται μεταξύ των πιο πάνω δικαιούχων, από τη δημοσίευση του Ν. 3842/2010, δηλαδή από 23.4.2010 και μετά, οφείλεται φόρος με συντελεστή 5% επί της πραγματικής αξίας πώλησης μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών.

⁷⁸ Κατάταξη Φορογουμένων:

Οι κατηγορίες Α, Β και Γ συγγένειας του άρθρου 29 του Ν. 2961/2001, όπως τροποποιημένο με τα άρθρα 1 έως 4 του Ν. 3634/2008 ισχύει, περιλαμβάνουν τα εξής πρόσωπα:

Στην Α' κατηγορία υπάγονται σύζυγος, τέκνα, γονείς και εγγόνια.

Στην Β' κατηγορία υπάγονται παππούδες, δισέγγονα, προπαππούδες, αναγνωρισθέντα τέκνα έναντι ανιόντων (γονέων, παππούδων) του πατέρα που τα αναγνώρισε, τέκνα και εγγόνια του αναγνωρισθέντος έναντι του αναγνωρίσαντος, και των ανιόντων (γονέων, παππούδων) αυτού, αδελφια (αμφιθαλή ή ετεροθαλή), συγγενείς εξ αίματος τρίτου βαθμού εκ πλαγίου (θείοι), πατριοί και μητριοί, τέκνα από προηγούμενο γάμο συζύγου, τέκνα εξ αγχιστείας (γαμπροί – νύφες) και ανιόντες εξ αγχιστείας (πεθεροί- πεθερές).

Στην Γ' κατηγορία υπάγεται οποιοσδήποτε άλλος εξ αίματος ή εξ αγχιστείας συγγενής του κληρονομούμενου (π.χ. εξάδελφια, μακρνήφια κλπ.) ή εξωτικός (Υπ. Οικονομικών πολ. 1136/2008)

⁷⁹ Υπ. Οικονομικών πολ. 1054/10.5.2010

Δ.4 Μεταβίβαση του 100% των μετοχών επιχείρησης.

Σημειώνεται ότι το Υπ. Οικονομικών, αρχικά είχε δεχθεί ότι όταν μεταβιβάζεται το 100% των μετοχών θεωρείται ως μεταβίβαση επιχείρησης (Υπ. Οικονομικών 1047166/πολ. 1142/1997, Λογιστής 1997 σελ. 931). Σήμερα, όμως, η άποψη αυτή δεν ισχύει , αλλά στην περίπτωση αυτή οφείλεται φόρος 5% στην αξία πώλησης του συνόλου (100%) των μεταβιβαζόμενων μετοχών ανώνυμης εταιρείας με μετοχές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών. Ο φόρος υπολογίζεται επί της μεγαλύτερης αξίας μεταξύ της τεκμαρτής (ή φορολογικής) αξίας που υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13, του Ν.2238/1994 και του συμφωνημένου τμήματος.

Δ.5 Φορολογία μεταβίβασης μετοχών αλλοδαπών ανωνύμων εταιρειών μη εισηγμένων σε διεθνώς αναγνωρισμένο χρηματιστηριακό θεσμό.

Τα αναφερόμενα, εφαρμόζονται και για μεταβιβάσεις μετοχών αλλοδαπών ανωνύμων εταιρειών μη εισηγμένων σε διεθνώς αναγνωρισμένο χρηματιστηριακό θεσμό από ημεδαπά φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Στην περίπτωση αυτή, ο άνω φόρος 5% επιβάλλεται επί της συμφωνηθείσας αξίας πώλησης των μετοχών. Όταν οι δικαιούχοι είναι πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994 (ανώνυμες εταιρείες, Ε.Π.Ε. κ.λ.π.) με την καταβολή του άνω φόρου 5% δεν εξαντλείται η φορολογική τους υποχρέωση, αλλά το αποκτηθέν εισόδημα φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.

Στην άνω περίπτωση, όταν μεταβιβάζονται, από φυσικό ή νομικό πρόσωπο που έχει την κατοικία ή την έδρα του στην Ελλάδα, μετοχές αλλοδαπών ανωνύμων εταιρειών ή εταιρικά μερίδια αλλοδαπών εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, τότε ο άνω δικαιούχος (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) του εισοδήματος θα αποδώσει τον οφειλόμενο φόρο στην αρμόδια για τη φορολόγηση του Δ.Ο.Υ. μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από αυτόν εντός του οποίου πωλήθηκαν οι μετοχές ή τα εταιρικά μερίδια.⁸⁰

⁸⁰ Υπ. Οικονομικών 1108966/11467/B0012/10.11.2008, Ατομικές Λύσεις 2008, σελ.232

Δ.6 Προσδιορισμός κατώτατης πραγματικής (φορολογικής) αξίας μετοχής μη εισηγμένης στο Χρηματιστήριο Αθηνών

Ο προσδιορισμός της κατώτατης πραγματικής (ή φορολογικής) αξίας μετοχής μη εισηγμένης στο Χρηματιστήριο Αθηνών, αρχικά καθοριζόταν μέχρι 20.4.2003 με την απόφαση του Υπ. Οικονομικών 1112719/πολ.1233/1999 (Λογιστής 2000, σελ.112). Από 21.4.2003 εξευρίσκεται βάσει της απόφασης του Υπ. Οικονομικών 1030366/πολ.1053/2003, η οποία με το άρθρο 10 του Ν.3522/2006 ενσωματώθηκε στην παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν. 2238/1994.

Σήμερα, η κατώτατη πραγματική (φορολογική) αξία των μετοχών ημεδαπών ανωνύμων εταιριών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, εξευρίσκεται, όπως αναφέρουμε ανωτέρω, βάσει του άρθρου 13, (παρ. 2) του Ν. 2238/1994 ως ακολούθως :

Φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%) η πραγματική αξία πώλησης μετοχών ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, οι οποίες μεταβιβάζονται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά.

Για τον προσδιορισμό της πραγματικής αξίας των μετοχών για την επιβολή του φόρου πέντε τοις εκατό (5%) λαμβάνεται υπόψη και η κατώτατη πραγματική αξία των μετοχών που μεταβιβάζονται, η οποία εξευρίσκεται ως ακολούθως:

α) Τα ίδια κεφάλαια της εταιρείας, που εμφανίζονται στον τελευταίο πριν από τη μεταβίβαση επίσημο ισολογισμό και όπως αυτά διαμορφώνονται μετά από αύξηση ή μείωση που έχει πραγματοποιηθεί μέχρι και την προηγούμενη ημέρα της μεταβίβασης, προσαυξάνονται με την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων των πέντε (5) τελευταίων διαχειριστικών περιόδων πριν από τη μεταβίβαση. Στο αποτέλεσμα που προκύπτει προστίθεται και η υφιστάμενη διαφορά μεταξύ της αξίας των ακινήτων της εταιρείας, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο της μεταβίβασης στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και της εμφανιζόμενης στα βιβλία αξίας κτήσης αυτών, αν η δεύτερη είναι μικρότερη της πρώτης. Το ποσό που προκύπτει σύμφωνα με τα πιο πάνω, διαιρούμενο δια του αριθμού των υφιστάμενων κατά το χρόνο μεταβίβασης μετοχών,

αντιπροσωπεύει την ελάχιστη πραγματική αξία της κάθε μετοχής, η οποία λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της αξίας των μετοχών που μεταβιβάζονται.

β) Ως απόδοση ιδίων κεφαλαίων λαμβάνεται ο λόγος του μέσου όρου των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης (προ φόρων) των πέντε (5) τελευταίων, πριν από τη μεταβίβαση, ισολογισμών και του μέσου όρου των ιδίων κεφαλαίων της ίδιας χρονικής περιόδου. Σε περίπτωση που νόμιμα έχουν καταρτισθεί λιγότεροι από πέντε (5) ισολογισμοί, λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία των ισολογισμών αυτών. Αν το άθροισμα των ολικών αποτελεσμάτων είναι αρνητικό, δεν λαμβάνεται υπόψη καμία απόδοση.

γ) Όταν η εταιρεία της οποίας μεταβιβάζονται οι μετοχές έχει προέλθει από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων ανωνύμων εταιρειών ή άλλων μορφών επιχειρήσεων και η μεταβίβαση λαμβάνει χώρα πριν από τη σύνταξη τριών ισολογισμών, λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία της προηγούμενης περίπτωσης, που προκύπτουν και από τους ισολογισμούς των επιχειρήσεων που έχουν μετασχηματισθεί, εφόσον τηρούσαν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ώστε να λαμβάνονται υπόψη στοιχεία τριών ισολογισμών συνολικά.

δ) Σε περίπτωση που από το συμβολαιογραφικό έγγραφο ή ιδιωτικό συμφωνητικό προκύπτει ως πραγματική αξία μεταβίβασης μετοχών μεγαλύτερη αυτής που προκύπτει, σύμφωνα με τις διατάξεις των υποπεριπτώσεων α' έως γ' της παρούσας παραγράφου, λαμβάνεται υπόψη η συμφωνηθείσα.

Η διάταξη του πρώτου εδαφίου της παραγράφου αυτής εφαρμόζεται και για μεταβιβάσεις μετοχών αλλοδαπών ανωνύμων εταιρειών μη εισηγμένων σε διεθνώς αναγνωρισμένο χρηματιστηριακό θεσμό από ημεδαπά φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Στην περίπτωση αυτή, ο φόρος επιβάλλεται επί της συμφωνηθείσας αξίας πώλησης των μετοχών. Το τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης α' της προηγούμενης παραγράφου 1 εφαρμόζεται ανάλογα. (άρθρο 5, παρ.2, περ.β, του Ν. 3842/2010).

Για την καταβολή του φόρου αυτού και την υποβολή της σχετικής δήλωσης έχουν εφαρμογή τα αναφερόμενα στις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής έχουν εφαρμογή και επί εισφοράς των τίτλων που αναφέρονται στο πρώτο εδάφιο, για την κάλυψη του κεφαλαίου νεοϊδρυόμενης ημεδαπής ή αλλοδαπής εταιρείας ή για την αύξηση του κεφαλαίου υφιστάμενης. Ως πραγματική αξία των μετοχών που εισφέρονται για την κάλυψη ή αύξηση του

κεφαλαίου ημεδαπής εταιρείας, λαμβάνεται η αξία η οποία προσδιορίζεται από την Εκτιμητική Επιτροπή του άρθρου 9 του κ.ν.2190/1920.

“ Όταν δικαιούχοι των εισοδημάτων της παραγράφου αυτής είναι πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 101, με την καταβολή του πιο πάνω φόρου δεν εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων, αλλά τα κέρδη από τις συναλλαγές αυτές φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις”.

Σημειώνεται, όπως αναφέρεται ρητά στην παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν.2238/1994, σε περίπτωση που από το συμβολαιογραφικό έγγραφο ή ιδιωτικό συμφωνητικό προκύπτει ως πραγματική αξία (ή συμφωνηθείσα αξία) μεταβίβασης μετοχών μεγαλύτερη της φορολογικής αξίας, δηλαδή αυτής που προκύπτει, σύμφωνα με τις διατάξεις των υποπεριπτώσεων α έως γ της παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν.2238/1994, λαμβάνεται υπόψη η άνω συμφωνηθείσα αξία.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι κατά την μεταβίβαση μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, ο άνω φόρος 5% υπολογίζεται πάντοτε επί της μεγαλύτερης αξίας μεταξύ συμφωνηθείσας αξίας και φορολογικής αξίας.

Δ.7 Παραδείγματα προσδιορισμού αξίας μετοχής⁸¹

Παράδειγμα 1

Δίδονται οι παρακάτω οικονομικές καταστάσεις 31.12.2006 της ανώνυμης εταιρίας Α. Σημειώνεται ότι η χρήση 2006 είναι η δεύτερη εταιρική χρήση και οι μετοχές της εταιρίας είναι ονομαστικές και μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο. Επίσης η εταιρεία δεν έχει ακίνητα στην κυριότητα της.

⁸¹ Γεώργιος Στ. Αληφαντής, Σημειώσεις μαθήματος «Λογιστική Ομίλων, Τραπεζών & Συγγωνεύσεων – Εξαγορών», ΠΜΣ Φορολογίας – Ελεγκτικής Παντείου Πανεπιστημίου.

Ενεργητικό		Παθητικό	
Χρήση 2006	Χρήση 2005	Χρήση 2006	Χρήση 2005
		Μετ. Κεφάλαιο (1.000 μτχ 60 €/ μτχ	60.000 60.000
		Αποθεματικά	240.000 140.000
		Σύνολο	300.000 200.000
Λοιπά	1.000.000 800.000	700.000 600.000	
	1.000.000 800.000	1.000.000 800.000	

Λογαριασμός "Αποτελέσματα Χρήσεως"

	Χρήση 2006	Χρήση 2005
Οργανικά έσοδα	1.000.000,00	800.000,00
Οργανικά έξοδα	-750.000,00	-680.000,00
Αποτελέσματα εκμ/σης	250.000,00	120.000,00
Ανόργανα Αποτελ/τα	50.000,00	80.000,00
Αποτελέσματα χρήσης	300.000,00	200.000,00

Μέτοχος της παραπάνω εταιρίας προτίθεται την 1.1.2007 να πουλήσει 100 μετοχές αντι 600€/ μετοχή.

Ερώτηση 1 : Πως γίνεται η μεταβίβαση των άνω μετοχών;

Απάντηση : Επειδή οι μετοχές είναι ονομαστικές μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο μεταβιβάζονται σύμφωνα με το άρθρο 8β παρ. 6 του Ν. 2190/1920⁸², όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 13 του Ν. 3604/2007 και ισχύει με εγγραφή σε ειδικό

⁸² Η μεταβίβαση των ονομαστικών μετοχών γίνεται με εγγραφή σε ειδικό βιβλίο της εταιρείας, η οποία χρονολογείται και υπογράφεται από τον μεταβιβάζοντα μέτοχο και τον αποκτώντα ή τους πληρεξουσίους αυτών. Μετά από κάθε μεταβίβαση εκδίδεται νέος τίτλος ή επισημειώνονται από την εταιρεία επί του υπάρχοντος τίτλου, εφόσον έχει εκδοθεί, η μεταβίβαση που έγινε και η εταιρική επωνυμία ή τα ονοματεπώνυμα με την έδρα και τις διευθύνσεις αντίστοιχα, το επάγγελμα και την εθνικότητα του μεταβιβάζοντος και του αποκτώντος. Τα στοιχεία αυτά καταχωρίζονται και στο ειδικό βιβλίο του πρώτου εδαφίου. Ως μέτοχος έναντι της εταιρείας θεωρείται ο εγγεγραμμένος στο βιβλίο αυτό.

βιβλίο της εταιρίας. Η εγγραφή χρονολογείται και υπογράφεται από τον μεταβιβάζονται μέτοχο και τον αποκτώντα ή τους πληρεξουσίους αυτών.

Ερώτηση 2 : Ποιες είναι οι φορολογικές υποχρεώσεις του πωλητή μετόχου;

Απάντηση :

Φορολογικές υποχρεώσεις του πωλητή – μετόχου:

1. Να συνταχθεί συμβολαιογραφικό ή ιδιωτικό έγγραφο θεωρημένο από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. για μεταβίβαση των μετοχών. Διαφορετικά η μεταβίβαση μετοχών είναι άκυρη με αποτέλεσμα ο νέος μέτοχος να μην μπορεί να παραστεί στη γενική συνέλευση της Α, να εισπράξει το μέρος από την Α κ.τ.λ.
2. Να υποβάλει δήλωση φόρου εισοδήματος μεταβίβασης μετοχών 5%.
3. Να αποδοθεί φόρος εισοδήματος ο οποίος θα υπολογισθεί επί της μεγαλύτερης αξίας μεταξύ πραγματικής (600€/μετοχή) και φορολογητέας αξίας μετοχών (522€/ μετοχή).

3^α. Προσδιορισμός φορολογικής αξίας μετοχής :

- ✓ Μέσος όρος αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης
 $(250.000 + 120.000) / 2 = 185.000$
- ✓ Μέσος όρος ιδίων κεφαλαίων
 $(300.000 + 200.000) / 2 = 250.000$
- ✓ Συντελεστής απόδοσης ιδίων κεφαλαίων
 $(185.000 / 250.000) = 0,74$
- ✓ Φορολογητέα αξία μετοχής
 $(300.000 + 300.000 * 0,74) / 1000 = 522\text{€} / \text{μετοχή}$

3^β. Φόρος εισοδήματος

$$(600\text{€} / \text{μετοχή} * 100 \text{ μετοχές} * 5\%) = 3.000\text{€}$$

Παράδειγμα 2

Ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία, της οποίας οι μετοχές δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, ιδρύθηκε το έτος 1980, έχει στην κυριότητά της ένα ακίνητο το οποίο εμφανίζεται κατά την ημέρα της μεταβίβασης των μετοχών στα λογιστικά βιβλία της με αξία κτήσεως 100.000,00 ευρώ ενώ η αντικειμενική αξία του ακινήτου αυτού κατά την ίδια ημέρα ανέρχεται στο ποσό 159.700,00 ευρώ (διαφορά αξίας ακινήτου 59.700,00 ευρώ). Την 20.8.2010 ένας από τους μετόχους της συμφώνησε να μεταβιβάσει 10.000 μετοχές της άνω ανώνυμης εταιρείας αντί 15,00 ευρώ/μετοχή. Τα ίδια κεφάλαια της άνω ανώνυμης και ο αριθμός των μετοχών της κατά την προηγούμενη ημέρα υποβολής της δήλωσης μεταβίβασης των μετοχών είναι 400.000,00 ευρώ και 20.000 μετοχές αντίστοιχα. Από τις πέντε τελευταίες οικονομικές καταστάσεις, που έχει δημοσιεύσει η άνω ανώνυμη εταιρεία πριν από την υποβολή της παραπάνω δήλωσης, προκύπτουν τα εξής δεδομένα (ποσά σε ευρώ):

Οικονομικές καταστάσεις	Ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης (€)	Ίδια κεφάλαια (€)
31.12.2009	100.000,00	400.000,00
31.12.2008	80.000,00	400.000,00
31.12.2007	60.000,00	300.000,00
31.12.2006	50.000,00	300.000,00
31.12.2005	40.000,00	300.000,00
Σύνολα	330.000,00	1.700.000,00
Μέσος όρος	66.000,00	340.000,00

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα και σύμφωνα με όσα ορίζονται από την παρ.2 του άρθρου 13, του Ν. 2238/1994, η πραγματική αξία κάθε μετοχής εξευρίσκεται ως εξής:

$$\begin{array}{l} \text{- Απόδοση} \\ \text{κεφαλαίων} \end{array} \quad \text{ιδίων} = \frac{66.000,00}{340.000,00} = 0,194 = \alpha$$

- Πραγματική αξία κάθε μετοχής
:

$$\frac{\text{Ίδια κεφάλαια} + \text{Ίδια κεφάλαια} \times \alpha + \text{Διαφορά αξίας ακινήτων}}{\text{Αριθμός μετοχών}}$$

$$\frac{\text{Ίδια κεφάλαια (την 19.8.2010)} \times 1,194 + \text{Υπεραξία ακινήτων}}{\text{Αριθμός μετοχών (την 19.8.2010)}} = \frac{400.000,00 \times 1,194 + 59.700,00}{20.000} =$$

$$= (537.300,00 : 20.000 =) 26,87 \text{ ευρώ/μετοχή}$$

Για την επιβολή της αυτοτελούς φορολογίας, μεταξύ των δύο άνω τιμών (ευρώ 26,87 και ευρώ 15,00) λαμβάνεται υπόψη η μεγαλύτερη, δηλαδή η πρώτη και κατά συνέπεια ο φόρος που πρέπει να καταβάλλει ο πωλητής μέτοχος με βάση τη σχετική δήλωση ανέρχεται σε 13.435,00 ευρώ [(10.000 x 26,87) = 268.700,00 x 5%].

Δ.7.1 Ειδικές περιπτώσεις ισολογισμών

1) Προσδιορισμός πραγματικής αξίας μετοχής κατά την πρώτη διαχειριστική χρήση.

Εάν η μεταβίβαση των μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών μετοχών ανωνύμων εταιρειών πραγματοποιείται σε χρονικό σημείο που εμπίπτει στη διάρκεια της πρώτης διαχειριστικής της περιόδου, τότε ως κατώτατη πραγματική αξία κάθε μεταβιβαζόμενης μετοχής της λαμβάνεται το ποσό που προκύπτει από τη διαίρεση των ιδίων κεφαλαίων της ανώνυμης εταιρείας, που υφίστανται την προηγούμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία υποβάλλεται η δήλωση της παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 2238/1994 με τον αριθμό των μετοχών της ανώνυμης εταιρείας που υφίστανται την ίδια ημέρα.⁸³

Τα ίδια κεφάλαια της ανώνυμης εταιρείας της ως άνω ημέρας είναι το άθροισμα των κονδυλίων συγκεκριμένων λογαριασμών των βιβλίων της, δηλαδή αυτών που αναφέρονται στην περ. 6 της παρ. 4.2.2000 του Ε.Γ.Λ.Σ. όπως αυτά υφίστανται την

⁸³ Υπ. Οικονομικών 1066328/2003 και 1052381/10696/B0012/6.7.2000

εν λόγω ημέρα, δηλαδή το άθροισμα των κονδυλίων: Ίδια κεφάλαια μείον οφειλόμενο κεφάλαιο και κεφάλαιο εισπρακτέο την επόμενη χρήση πλέον διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο, διαφορές αναπροσαρμογής – επιχορηγήσεως επενδύσεων, αποθεματικά κεφάλαια και υπόλοιπο κερδών εις νέον.

2) Μεταβίβαση μετοχών πριν τη δημοσίευση του ισολογισμού.

Όταν οι μετοχές μεταβιβάζονται μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου αλλά πριν από τη δημοσίευση του ισολογισμού, τότε στην περίπτωση αυτή, παρά το γεγονός ότι ο ισολογισμός που έχει συνταχθεί δεν είναι επίσημος, αυτός θα λαμβάνεται υπόψη εφόσον έχει ελεγχθεί από Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή και τέλος, έχει εκδοθεί το σχετικό ΤΑΠΕΤ.⁸⁴

3) Μεταβίβαση μετοχών ανώνυμης εταιρείας ευρισκομένης σε αδράνεια.

Τα αναφερόμενα ανωτέρω για τη μεταβίβαση μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών (ή εταιρικών μεριδίων εταιρείας περιορισμένης ευθύνης) έχουν εφαρμογή και όταν η εταιρεία βρίσκεται σε αδράνεια.⁸⁵

4) Μεταβίβαση μετοχών ανώνυμης εταιρείας που συντάσσει οικονομικές καταστάσεις βάσει Δ.Π.Χ.Π.

Οι ανώνυμες εταιρείες που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις βάσει Δ.Π.Χ.Π. ,συντάσσουν, συγχρόνως, και οικονομικές καταστάσεις βάσει του Ε.Γ.Λ.Σ., για τις ανάγκες της φορολογικής νομοθεσίας, τις οποίες καταχωρούν στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού. Για τον υπολογισμό της φορολογικής αξίας κατά την μεταβίβαση των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών τους, πρέπει να ληφθούν υπόψη τα ίδια κεφάλαια καθώς και το αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως. Στην περίπτωση των άνω εταιρειών, τα στοιχεία αυτά λαμβάνονται από τον φορολογικό ισολογισμό του Ε.Γ.Λ.Σ., παρότι οι επίσημες οικονομικές καταστάσεις δεν είναι αυτές, άλλα οι ανωτέρω που καταρτίζονται με βάση τα Δ.Π.Χ.Π..⁸⁶

⁸⁴ Υπ. Οικονομικών 1066328/2003 Λογιστής 2003, σελ. 1333

⁸⁵ Υπ. Οικονομικών 1066328/2003 Λογιστής 2003, σελ. 1333

⁸⁶ Υπ. Οικονομικών πολ.1077/2010

Δ.8 Συγγώνευση με απορρόφηση – Η απορροφούμενη κατέχει ως περιουσιακό στοιχείο μετοχές.

Κατά την απορρόφηση εταιρείας, η οποία έχει στην κυριότητά της μετοχές ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, από άλλη εταιρεία, δεν συντελείται πώληση των μετοχών αυτών, αλλά μεταβίβαση του συνόλου της περιουσίας της στην οποία συμπεριλαμβάνονται οι μετοχές αυτές.

Κατά συνέπεια, κατά την απορρόφηση αυτή, δεν οφείλεται ο προβλεπόμενος από τις διατάξεις της παρ.2, του άρθρου 13, του Ν.2238/1994 φόρος 5%, και η απορροφούμενη δε εταιρεία, για το λόγο αυτό, δεν υποχρεούται στην υποβολή της αντίστοιχης δήλωσης απόδοσης του ανωτέρω φόρου και στη θεώρηση από τη Δ.Ο.Υ. οποιουδήποτε εγγράφου (ιδιωτικού ή δημοσίου) συνταχθεί στα πλαίσια της οικείας απορρόφησης (Υπ. Οικονομικών 1107805/11197 πε/Β012/9.1.2008, Ατομικές Λύσεις 2008, σελ.172 και 1114115/10018/Β0012/2007, Ατομικές Λύσεις 2007).

Παράδειγμα: Η αλλοδαπή εταιρεία Α με έδρα το Άμστερνταμ της Ολλανδίας απορρόφησε την 31.10.2007 την αλλοδαπή εταιρεία Β επίσης φορολογικό κάτοικο Ολλανδίας, η οποία Β κατέχει μετοχές (ονομαστικές) μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών ημεδαπής (ελληνικής) εταιρείας. Στην περίπτωση αυτή δεν οφείλεται ο προβλεπόμενος από τις διατάξεις της παρ.2, του άρθρου 13, του Ν.2238/1994 φόρος 5% ούτε η ανωτέρω Β υποχρεούται στην υποβολή της αντίστοιχης δήλωσης απόδοσης του άνω φόρου 5% και στη θεώρηση από τη Δ.Ο.Υ. οποιουδήποτε εγγράφου (ιδιωτικού ή δημοσίου) συνταχθεί στα πλαίσια της οικείας απορρόφηση.⁸⁷

⁸⁷ Υπ. Οικονομικών 1107805/11197 πε/Β012/9.1.2008

Δ.9 Αύξηση κεφαλαίου ανώνυμης εταιρείας

Δ.9.1 Αύξηση κεφαλαίου με νέους μετόχους.

Εάν ανώνυμη εταιρεία αποφασίζει αύξηση μετοχικού κεφαλαίου με εισφορά από τους παλαιούς μετόχους και ταυτόχρονη είσοδο νέου μετόχου με αποτέλεσμα τη μείωση του ποσοστού συμμετοχής των παλαιών μετόχων, π.χ. από 100% σε 50% στο μετοχικό κεφάλαιο της ανώνυμης εταιρείας, τότε δεν οφείλεται ο φόρος μεταβίβασης μετοχών 5%, του άρθρου 13 του Ν. 2238/1994 καθόσον η περίπτωση αυτή δεν αντιμετωπίζεται από το Ν. 2238/1994 ως έμμεση μεταβίβαση αλλά και γιατί και στην ακραία ακόμη περίπτωση της παραίτησης των παλαιών μετόχων από τη συμμετοχή τους στην αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 2238/1994.

Εάν, όμως, η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου γίνει με εισφορά από τους παλαιούς μετόχους και μόνο, για το ποσοστό μετοχών που θα λάβει νεοεισερχόμενος μέτοχος, εφόσον δεν θα καταβληθεί ισόποσο με το λαμβανόμενο ποσοστό μετοχών τίμημα, θα θεωρηθεί ότι αυτό (το ποσοστό) είναι δωρεά από τους παλαιούς μετόχους προς το νέο και θα επιβληθεί ο οικείος φόρος, ο οποίος θα είναι συνάρτηση του ύψους και της συγγενικής σχέσης του δωρητή προς το δωρεοδόχο.⁸⁸

Δ.9.2 Παραίτηση παλαιών μετόχων από το δικαίωμα προτίμησης.

Η παραίτηση παλαιών μετόχων από το δικαίωμα προτίμησης κατά την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας, χωρίς την ύπαρξη κάποιου ανταλλάγματος, δεν αποτελεί μεταβίβαση δικαιώματος και δεν οφείλεται φόρος 5%.⁸⁹

Δ.9.3 Συμπληρωματικές εισφορές για κάλυψη του ελαχίστου απαιτούμενου από το Ν.Δ. 1297/1972 και του Ν.2166/1993 κεφαλαίο.

Όταν το εισφερόμενο κεφάλαιο της μετασχηματιζόμενης επιχείρησης ή το άθροισμα των εισφερόμενων κεφαλαίων των μετασχηματιζομένων, βάσει των διατάξεων του Ν.2166/1993 ή του Ν.Δ.1297/1972, επιχειρήσεων, υπολείπεται των κατωτάτων ορίων

⁸⁸ Υπ. Οικονομικών 1059261/2003

⁸⁹ Υπ. Οικονομικών 1077411/10869 πε/Β012/2007

που απαιτούν οι νόμοι αυτοί (για την ανώνυμη εταιρεία είναι ευρώ 300.000 και για την εταιρεία περιορισμένης ευθύνης είναι ευρώ 146.735), τότε είναι αναγκαίο να πραγματοποιηθούν συμπληρωματικές εισφορές, προκειμένου να καλυφθεί το κεφάλαιο αυτών, είτε από τους παλαιούς εταίρους ή μετόχους της μετασχηματιζόμενης ή των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, είτε από τρίτα πρόσωπα. Στην περίπτωση αυτή δεν οφείλεται φόρος εισοδήματος λόγω υπεραξίας.⁹⁰

Δ.10 Μεταβιβάσεις μετοχών ημεδαπών επιχειρήσεων μη εισηγμένων από αλλοδαπές επιχειρήσεις.

Όταν ο μέτοχος (πωλητής των μετοχών) είναι αλλοδαπή επιχείρηση ισχύουν τα εξής:⁹¹

α) Η αλλοδαπή επιχείρηση δεν έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα: Στην περίπτωση που το κράτος, στο οποίο η αλλοδαπή επιχείρηση έχει την έδρα της, έχει συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας, τότε το κέρδος από την πώληση των μετοχών ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών, φορολογείται μόνο στο κράτος αυτό.

Αντιθέτως, εάν η αλλοδαπή επιχείρηση δεν έχει την έδρα της σε κράτος με το οποίο η Ελλάδα να έχει συνάψει σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας, τότε η πώληση μετοχών ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών που πραγματοποιείται από την άνω αλλοδαπή επιχείρηση φορολογείται αυτοτελώς στην Ελλάδα με συντελεστή 5%.

β) Η αλλοδαπή επιχείρηση (με έδρα εκτός Η.Π.Α.) έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα:

βα) Εάν οι μεταβιβαζόμενες μετοχές αποτελούν περιουσιακό στοιχείο της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα τότε κατά τη μεταβίβαση θα φορολογηθούν αυτοτελώς με συντελεστή 5% (άρθρο 13, παρ. 2, Ν. 2238/1994).

ββ) Στην αντίθετη περίπτωση, όταν δηλαδή οι μεταβιβαζόμενες μετοχές δεν αποτελούν περιουσιακό στοιχείο της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα, το εισόδημα αυτό δεν φορολογείται στην Ελλάδα, εφόσον το εν λόγω εισόδημα δεν μπορεί να αποδοθεί με οποιονδήποτε τρόπο στη μόνιμη εγκατάσταση.

⁹⁰ Υπ. Οικονομικών 1077843/11088/Β0012/22.10.2008, Ατομικές Λύσεις 2008, σελ.223

⁹¹ Υπ. Οικονομικών 1025192/πολ. 1156/2000

γ) Η αλλοδαπή επιχείρηση με έδρα τις Η.Π.Α. έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα: Το κέρδος από τη μεταβίβαση ημεδαπών ανωνύμων μετοχών φορολογείται στην Ελλάδα ανεξάρτητα αν έχουν με οποιονδήποτε τρόπο σχέση με την εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση.

Δ.11 Εισφορά μετοχών σε εταιρεία.

Επίσης, ο άνω φόρος 5% οφείλεται από 1.1.2006 και επί εισφοράς των τίτλων που αναφέρονται ανωτέρω για την κάλυψη του κεφαλαίου νεοϊδρυόμενης, ημεδαπής ή αλλοδαπής εταιρείας ή για την αύξηση του κεφαλαίου υφιστάμενης. Ως πραγματική αξία των μετοχών που εισφέρονται για την κάλυψη ή αύξηση του κεφαλαίου ημεδαπής εταιρείας, λαμβάνεται η αξία η οποία προσδιορίζεται από την εκτιμητική επιτροπή του άρθρου 9 του κωδ. Ν. 2190/1920 (άρθρο 36, Ν. 3427/2005 το οποίο πρόσθεσε δύο νέα εδάφια στην παρ. 2, του άρθρου 13, του Ν. 2238/1994).

Αντιθέτως, ο άνω φόρος δεν οφειλόταν μέχρι 31.12.2005 κατά την εισφορά μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών (ή και σε αλλοδαπό χρηματιστήριο) για την κάλυψη μετοχικού κεφαλαίου ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας ή για τη συμμετοχή στην αύξησή του, γιατί δεν θεωρείται μεταβίβαση αιτία πωλήσεως ή ανταλλαγής, αλλά εισφορά κεφαλαίου αποτιμώμενη σε χρήμα.⁹²

Δ.11.1 Εισφορά μετοχών σε ημεδαπή εταιρεία.

Η εισφορά αποτελείται από μετοχές ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών. Με τις διατάξεις του έβδομου και όγδοου εδαφίου της παρ.2, του άρθρου 13, του Ν.2238/1994, οι οποίες προστέθηκαν με το άρθρο 36 του Ν.3427/2005, ορίζεται ότι σε περίπτωση εισφοράς μετοχών ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, για την κάλυψη του κεφαλαίου νεοϊδρυόμενης, ημεδαπής ή αλλοδαπής εταιρείας ή για την αύξηση του κεφαλαίου υφιστάμενης, επιβάλλεται φόρος με συντελεστή 5% επί της πραγματικής αξίας αυτών. Ως πραγματική αξία των μετοχών που εισφέρονται για την κάλυψη ή αύξηση του κεφαλαίου ημεδαπής

⁹² Υπ. Οικονομικών 1105373/πολ. 1033/2000 και 1030026/πολ. 1108/2000

εταιρείας, λαμβάνεται η αξία η οποία προσδιορίζεται από την εκτιμητική επιτροπή του άρθρου 9 του Ν.2190/1920.

Δ.11.2 Εισφορά μετοχών σε αλλοδαπή ανώνυμη εταιρεία.

Η εισφορά αποτελείται από μετοχές ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών Όπως διευκρινίσθηκε από το Υπ. Οικονομικών ο επιβαλλόμενος άνω φόρος 5%, προκειμένου περί εισφοράς μετοχών ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών σε αλλοδαπή ανώνυμη εταιρεία, υπολογίζεται επί της ονομαστικής αξίας των μετοχών που λαμβάνει ο εισφέρων τις μετοχές ως αντάλλαγμα.⁹³

Δ.11.3 Εισφορά μετοχών σε ημεδαπή Ε.Π.Ε.

Η εισφορά αποτελείται από μετοχές ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών. Σε περίπτωση εισφοράς από ανώνυμη εταιρεία (ή Ε.Π.Ε.) μετοχών ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών για τη κάλυψη του κεφαλαίου νεοϊδρυόμενης ημεδαπής εταιρείας περιορισμένης ευθύνης ή κατά την αύξηση του κεφαλαίου της, τότε επιβάλλεται φόρος με συντελεστή 5% επί της πραγματικής αξίας αυτών. Ως πραγματική αξία των μετοχών που εισφέρονται για την κάλυψη ή αύξηση του κεφαλαίου ημεδαπής εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, λαμβάνεται η αξία η οποία προσδιορίζεται από την εκτιμητική επιτροπή του άρθρου 9, του Ν.2190/1920 καθόσον και στην περίπτωση αυτή προβλέπεται εκτίμηση των εισφερόμενων μετοχών από την εκτιμητική επιτροπή του άρθρου 9 του κωδ. Ν. 2190/1920, σύμφωνα με το άρθρο 5, του Ν. 3190/1955 (άρθρο 13, παρ. 2, Ν. 2238/19994, Υπ. Οικονομικών 1019325/10278/Β0012/2007 Ατομικές Λύσεις 2007).

Δ.11.4 Εισφορά μετοχών σε αλλοδαπή Ε.Π.Ε.

Η εισφορά αποτελείται από μετοχές ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών. Σε περίπτωση κάλυψης κεφαλαίου αλλοδαπής Ε.Π.Ε θα έχουν ανάλογη εφαρμογή τα ανωτέρω, δηλαδή ο φόρος 5% στην υπόψη περίπτωση θα επιβάλλεται επί της ονομαστικής

⁹³ Υπ. Οικονομικών πολ.1036/ 2006

αξίας των μεριδίων που λαμβάνει ως αντάλλαγμα η εισφέρουσα τις μετοχές ημεδαπή εταιρεία(Υπ. Οικονομικών 1019325/10278/B0012/2007 Ατομικές Λύσεις 2007).

Δ.12 Η εισφορά σε ημεδαπή ή αλλοδαπή εταιρεία αποτελείται από μετοχές αλλοδαπών ανωνύμων εταιρειών ή λοιπούς τίτλους ή εταιρικά μερίδια.

Οι διατάξεις του εβδόμου και ογδού εδαφίου της παρ.2 του άρθρου 13 του Ν.2238/1994, αναφέρονται μόνο στην εισφορά μετοχών ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών και όχι λοιπών τίτλων (π.χ. αλλοδαπών ή λοιπών τίτλων), προκειμένου για την κάλυψη του κεφαλαίου νεοϊδρυσόμενης ή υφιστάμενης ημεδαπής ή αλλοδαπής ανώνυμης εταιρείας ή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης (Υπ. Οικονομικών 1120853/11379 πε/2008, Ατομικές Λύσεις 2008, σελ. 177)

Η εισφορά αποτελείται από μετοχές αλλοδαπών ανωνύμων εταιρειών ή λοιπούς τίτλους. Κατά συνέπεια, στην περίπτωση εισφοράς από ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία μετοχών αλλοδαπής θυγατρικής εταιρείας, δεν επιβάλλεται φόρος 5%, ως μη προβλεπόμενο κάτι τέτοιο από το νόμο. Επίσης, αν η εισφέρουσα τις υπόψη μετοχές της, λάβει μετοχές της αλλοδαπής εταιρείας ίσης αξίας με τις εισφερθείσες, συνάγεται, ότι δεν προκύπτει υπεραξία για φορολογία. Όμως, κατά την εισφορά των μετοχών αυτών (ημεδαπής εταιρείας) σε αλλοδαπή εταιρεία οφείλεται φόρος 5% επί της ονομαστικής αξίας των μετοχών που λαμβάνει η εισφέρουσα τις μετοχές ως αντάλλαγμα (Υπ. Οικονομικών 1120853/11379 πε/2008, Ατομικές Λύσεις 2008, σελ. 177)

Η εισφορά αποτελείται από εταιρικά μερίδια. Στην περίπτωση εισφοράς μεριδίων εταιρείας περιορισμένης ευθύνης δεν επιβάλλεται φόρος με βάση τις διατάξεις του άρθρου 13, του Ν. 2238/1994 (20% επί της προκύπτουσας υπεραξίας) ως μη προβλεπόμενο κάτι τέτοιο από το Ν.2238/1994. Εάν, όμως, η αξία των τίτλων (μετοχών ή εταιρικών μεριδίων), που η εισφέρουσα εταιρεία λαμβάνει, λόγω της άνω εισφοράς εταιρικών μεριδίων, είναι μεγαλύτερη της αξίας των εισφερόμενων μεριδίων, συνάγεται ότι η προκύπτουσα εκ του λόγου αυτού υπεραξία υπόκειται σε φορολογία με βάση τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος (Υπ. Οικονομικών 1019325/10278/B0012/200 Ατομικές Λύσεις 2007).

Ελεγκτικές Παράμετροι

Πρόσφατα το υπουργείο οικονομικών εξέδωσε απόφαση⁹⁴ σχετικά με τον καθορισμό των διαδικασιών που πρέπει να τηρούνται αναφορικά με το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό.

Το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό προβλέπεται στην παρ. 5 του άρθρου 82 του ν.2238/94 και αφορά τις Ανώνυμες Εταιρίες και τις Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης που οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις τους ελέγχονται υποχρεωτικά από Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία. Ο φορολογικός έλεγχος πραγματοποιείται επί συγκεκριμένων φορολογικών αντικειμένων οι οποίοι αναφέρονται στο σώμα της απόφασης.

Το Πιστοποιητικό αυτό διακρίνεται σε δύο τμήματα , στην Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης και στο Προσάρτημα των Αναλυτικών Πληροφοριακών Στοιχείων.

Η έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης ανάλογα με τα ευρήματα από τα αναλυτικά στοιχεία μπορεί να υπογραφεί χωρίς επιφύλαξη αλλά στην περίπτωση που βρεθούν πολλές παραβάσεις να έχει και αρνητικό συμπέρασμα.

Η έκθεση αυτή υποβάλλεται ηλεκτρονικά στο Υπουργείο Οικονομικών από τους νόμιμους ελεγκτές και το υπουργείο επιλέγει δείγμα εταιριών για έλεγχο, μπορεί όμως να διενεργεί και ελέγχους σε εταιρίες στις οποίες προκύπτει εκ του πιστοποιητικού ότι συντρέχουν σοβαρές παραβάσεις.

Σχετικά με την αυτοτελή φορολόγηση γίνεται αναφορά στην περίπτωση των εισηγμένων μετοχών στο Χρηματιστήριο, ώστε να διενεργείται έλεγχος σχετικά με το αν έχει υποβληθεί δήλωση και καταβολή του φόρου 5% πάνω στην πραγματική αξία πώλησης των μετοχών. Ως προς την μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης και μεταβίβασης εταιρικών μεριδίων ή μερίδων καθώς και εκχώρηση δικαιωμάτων δεν γίνεται αναφορά στην απόφαση αυτή για έλεγχο καταβολής των σχετικών φόρων.

⁹⁴ Πολ. 1159/26-7-2011

Παράρτημα

Για την εξεύρεση της φορολογητέας αξίας των παραπάνω αναφερόμενων περιπτώσεων, του άρθρου 13 του 2238/94, η διοίκηση έχει εκδώσει την Πολ. 1053/2003 καθώς και ερμηνευτική εγκύκλιο αυτής⁹⁵, για την πλήρη κατανόηση και τρόπον υπολογισμού. Οι συγκεκριμένες αποφάσεις, οι οποίες αναφέρονται σε κάθε νομική μορφή εταιρίας αναλυτικά παρατίθενται παρακάτω.

ΠΟΛ 1053/2003

*Μέρος πρώτο
Κεφάλαιο Α*

Προσδιορισμός του ελάχιστου ποσού υπεραξίας (ωφέλειας) **Άρθρο 1**

Μεταβίβαση Ατομικής Επιχείρησης

1. Το ελάχιστο ποσό υπεραξίας από τη μεταβίβαση επιχείρησης προκύπτει, αν από την ελάχιστη αξία μεταβίβασης αφαιρεθεί το κόστος απόκτησης, όπως τα ποσά αυτά προσδιορίζονται σύμφωνα με τις πιο κάτω παραγράφους 2, 3, 4 και 5.

2. Ελάχιστη αξία μεταβίβασης

Στην άυλη αξία της επιχείρησης, προστίθεται η καθαρή θέση αυτής, όπως αυτές ορίζονται παρακάτω καθώς και το υπερτίμημα που προκύπτει από την ταυτόχρονη μεταβίβαση Ι.Χ.Ε. ή Ι.Χ.Φ. παγίων στοιχείων απαραίτητων για τη λειτουργία της ή ειδικά διαμορφωμένων για τις ανάγκες της. Στην περίπτωση αυτή οι διατάξεις του άρθρου 7 του Ν.Δ. 1160/1981 εφαρμόζονται μόνο για τον προσδιορισμό της ελάχιστης αξίας μεταβίβασης.⁹⁶

2.1 Άυλη Αξία

α) Προσδιορίζεται ο μέσος όρος των εισοδημάτων των τελευταίων ετών, ως εξής:

- Όταν δεν τηρούνται βιβλία ή τηρούνται βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., λαμβάνεται ο μέσος όρος των κατά δήλωση εισοδημάτων κάθε πηγής των πέντε (5) τελευταίων ετών πριν από τη μεταβίβαση, που αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα της.
- Αν τηρούνται βιβλία Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., λαμβάνεται ο μέσος όρος των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης των πέντε (5) τελευταίων ετών πριν από τη μεταβίβαση, όπως αυτά προκύπτουν από τους οικείους ισολογισμούς.
- Εάν τα έτη λειτουργίας της επιχείρησης είναι λιγότερα από πέντε (5) λαμβάνονται υπόψη αυτά τα έτη.

β) Από το μέσο όρο των εισοδημάτων, που προσδιορίζονται όπως πιο πάνω, αφαιρούνται:

αα) Η ετήσια αμοιβή η οποία προβλέπεται από τη συλλογική σύμβαση εργασίας των

⁹⁵ Εγκύκλιος 1066328/1394/Α0012

⁹⁶ Τροποποίηση βάσει της ΠΟΛ.1118/4.11.2004]

εμποροϋπαλλήλων, που ισχύει κατά την 1 η Ιανουαρίου κάθε έτους, για υπάλληλο με πέντε (5) χρόνια υπηρεσία, χωρίς προσαυζήσεις επιδομάτων πολυετίας και οικογενειακών βαρών, στρογγυλοποιούμενη στην πλησιέστερη εκατοντάδα. Προκειμένου για επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες, η αμοιβή αυτή προσαυζάνεται κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%).

ββ) Οι τόκοι των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης, οι οποίοι υπολογίζονται με βάση το μέσο όρο του επιτοκίου των έντοκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου ετήσιας διάρκειας, που εκδόθηκαν το Δεκέμβριο του έτους που προηγείται της μεταβίβασης.

γ) Το ποσό που προκύπτει μετά την αφαίρεση των ποσών των παραπάνω περιπτώσεων αα' και ββ' (R) αναπροσαρμόζεται με την εφαρμογή της σταθερής ληξιπρόθεσμης ράντας

$$\alpha = R * \frac{1-v^n}{i}$$

όπου:

- α, το ποσό που προκύπτει μετά την αναπροσαρμογή και αποτελεί την άυλη αξία της επιχείρησης.
- R, το ποσό που αναπροσαρμόζεται και αναφέρεται στο υπερκέρδος της επιχείρησης.
- n, το πενταετές μελλοντικό χρονικό διάστημα για το οποίο προσδοκείται το υπερκέρδος.

$$v^n = \frac{1}{(1+i)^n}$$

η παρούσα αξία του κεφαλαίου, η αξία του οποίου μετά από το πιο πάνω μελλοντικό διάστημα (n) είναι ένα λεπτό του ευρώ

- i, το επιτόκιο των έντοκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου ετήσιας διάρκειας.

δ) Το αποτέλεσμα που προκύπτει μετά την παραπάνω αναπροσαρμογή προσαυζάνεται με τους ακόλουθους ποσοστιαίους συντελεστές, ανάλογα με τα έτη λειτουργίας της επιχείρησης:

Έτη λειτουργίας	Συντελεστές
Πάνω από 3 μέχρι 5	10%
Πάνω από 5 μέχρι 10	20%
Πάνω από 10 μέχρι 15	30%
Πάνω από 15	40%

Προκειμένου για επιχειρήσεις που δεν είναι υπόχρεες σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων ή τηρούν βιβλία Α' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., οι πιο πάνω συντελεστές περιορίζονται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%).

ε) Το ποσό που προκύπτει από τα ανωτέρω είναι η ελάχιστη άυλη αξία της επιχείρησης.

2.2 Καθαρή θέση

α) Με βιβλία Α' - Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Η κατώτατη πραγματική αξία από τη μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης, από επαχθή αιτία, προκύπτει αν η άυλη αξία, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 1 του κεφαλαίου Α' του πρώτου μέρους, μειωθεί με τις υποχρεώσεις, που υπολογίζονται σε ποσοστό 10% επί των αγορών που πραγματοποίησε η επιχείρηση κατά τη χρήση που προηγείται της μεταβίβασης και προσαυξηθεί με τα ακόλουθα ποσά:

1) Πάγια

Η αναπόσβεστη αξία των παγίων εκτός ακινήτων και αυτοκινήτων.

2) Αποθέματα

Ως απόθεμα εμπορεύσιμων αγαθών λογίζεται ποσοστό 10% επί των αγορών της χρήσης που προηγείται της μεταβίβασης.

3) Απαιτήσεις

Ως απαίτηση λογίζεται ποσοστό 10% επί των πωλήσεων που πραγματοποίησε η επιχείρηση κατά τη χρήση που προηγείται της μεταβίβασης.

β) Με βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Στην άυλη αξία της επιχείρησης, προστίθεται η λογιστική καθαρή θέση αυτής, η οποία εμφανίζεται στον τελευταίο πριν από τη μεταβίβαση επίσημο ισολογισμό και η υφιστάμενη διαφορά μεταξύ της αξίας των ακινήτων, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο μεταβίβασης στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και της εμφανιζόμενης στα βιβλία αξίας κτήσης αυτών, αν η δεύτερη είναι μικρότερη της πρώτης.

3. Κόστος απόκτησης

Ως κόστος απόκτησης της ατομικής επιχείρησης λαμβάνεται το κόστος απόκτησης της από τον μεταβιβάζοντα, το οποίο δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ.

4. Αν από το συμβολαιογραφικό έγγραφο ή το ιδιωτικό συμφωνητικό προκύπτει αξία μεταβίβασης (τίμημα) μεγαλύτερη της ελάχιστης αξίας που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις παραπάνω παραγράφους, ως αξία πώλησης λαμβάνεται η συμφωνηθείσα.

Άρθρο 2

Μεταβίβαση εταιρικών μερίδων και ποσοστών συμμετοχής υπόχρεων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. (Ο.Ε. και Ε.Ε.)⁹⁷

1. Το ελάχιστο ποσό της υπεραξίας από τη μεταβίβαση των εταιρικών μερίδων και ποσοστών συμμετοχής, εξευρίσκεται, εάν από την ελάχιστη αξία μεταβίβασης όλων των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης αφαιρεθεί το κόστος απόκτησης της, και η τυχόν διαφορά πολλαπλασιασθεί με το ποσοστό συμμετοχής του μεταβιβάζοντος.
2. Ελάχιστη αξία μεταβίβασης

Η ελάχιστη αξία μεταβίβασης είναι το άθροισμα της άυλης αξίας και της καθαρής θέσης, όπως ορίζονται στις παραγράφους 2.1 και 2.2 του άρθρου 1 του κεφαλαίου Α' του πρώτου μέρους της παρούσας και επιπλέον προστεθούν:

α) για επιχειρήσεις με βιβλία Α' - Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., η αναπόσβεστη αξία των ακινήτων, αυτοκινήτων και η θετική διαφορά μεταξύ αντικειμενικής αξίας και τιμής κτήσης των ακινήτων,

β) για επιχειρήσεις με βιβλία Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., η υφιστάμενη διαφορά μεταξύ της αξίας των ακινήτων της επιχείρησης, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο μεταβίβασης στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και της εμφανιζόμενης στα βιβλία αξίας κτήσης αυτών, αν η δεύτερη είναι μικρότερη της πρώτης. Όταν η επιχείρηση της οποίας μεταβιβάζονται μερίδια έχει προέλθει από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων και πριν από τη μεταβίβαση των μεριδίων της έχει υποβάλει λιγότερες από τρεις (3) δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, για την εξεύρεση του μέσου όρου των εισοδημάτων ή των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης έχει ανάλογη εφαρμογή η παράγραφος 3 του κεφαλαίου Β' του πρώτου μέρους της παρούσας.

Ειδικά για τον υπολογισμό της ετήσιας αμοιβής, λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα:

α) Προκειμένου για μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου ομόρρυθμης εταιρίας και μεριδίων των λοιπών υπόχρεων, εκτός της ετερόρρυθμης εταιρίας, η ετήσια αμοιβή που ισχύει, κατά περίπτωση, υπολογίζεται στο διπλάσιο.

β) Προκειμένου για μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου ετερόρρυθμης εταιρίας, η ετήσια αμοιβή που ισχύει, κατά περίπτωση, υπολογίζεται στο διπλάσιο, επί του ποσοστού συμμετοχής των ομόρρυθμων εταίρων. Στην περίπτωση αυτή το ποσό που αφαιρείται δεν μπορεί να είναι μικρότερο από την ισχύουσα ετήσια αμοιβή του εμποροϋπαλλήλου.

3. Κόστος απόκτησης

Ως κόστος απόκτησης της επιχείρησης της οποίας μεταβιβάζονται μερίδια, που έχουν αποκτηθεί κατά την ίδρυση της, λαμβάνεται το κεφάλαιο της, όπως αυτό αναφέρεται στο καταστατικό της. Εάν μέχρι το χρόνο μεταβίβασης των μεριδίων έχουν λάβει χώρα αυξομειώσεις του κεφαλαίου, ως κόστος απόκτησης λαμβάνεται ο μέσος όρος του κεφαλαίου της επιχείρησης των (5) πέντε προηγούμενων χρήσεων πριν από τη

⁹⁷ Ο.Ε., Ε.Ε., αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, αφανείς ή συμμετοχικές εταιρίες, 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.. Οι τελευταίες φορολογούνται βάσει του άρθρου 34 παρ. 3.

μεταβίβαση και σε περίπτωση κατά την οποία έχουν παρέλθει λιγότερες από τις πέντε (5) χρήσεις, ως κόστος απόκτησης λαμβάνεται ο μέσος όρος του κεφαλαίου αυτών των χρήσεων.

Ως κόστος απόκτησης, για τις μετέπειτα μεταβιβάσεις λαμβάνεται η ελάχιστη αξία της επιχείρησης η οποία έχει υπολογισθεί κατά την απόκτηση των μεριδίων με βάση τις διατάξεις των Υπουργικών αποφάσεων, που έχουν εκδοθεί για τον προσδιορισμό της ελάχιστης αξίας.

Αν τα μεταβιβαζόμενα μερίδια ή μέρος αυτών έχουν αποκτηθεί πριν από το χρόνο έναρξης ισχύος της Τ119720719807Α0012/ ΠΟΛ.1259/22.12.1999 Α.Υ.Ο., ως αξία κτήσης λαμβάνεται αυτή που οριστικοποιήθηκε με οποιονδήποτε τρόπο κατά την εφαρμογή των διατάξεων φορολογίας εισοδήματος ή κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών ή σε περίπτωση μη οριστικοποίησης, η δηλωθείσα αξία.

4. Αν από το συμβολαιογραφικό έγγραφο ή το ιδιωτικό συμφωνητικό προκύπτει αξία μεταβίβασης (τίμημα) μεγαλύτερη της ελάχιστης αξίας που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις παραπάνω παραγράφους, ως αξία πώλησης λαμβάνεται η συμφωνηθείσα.

Άρθρο 3

Μεταβίβαση μεριδίων ημεδαπών Ε.Π.Ε.

1. Το ελάχιστο ποσό της υπεραξίας που προκύπτει από τη μεταβίβαση μεριδίων ημεδαπής εταιρίας περιορισμένης ευθύνης εξευρίσκεται με την αφαίρεση του κόστους απόκτησης τους από την ελάχιστη αξία που έχουν κατά το χρόνο μεταβίβασης.

2. Για την εξεύρεση της ελάχιστης αξίας των μεριδίων λαμβάνεται υπόψη το άθροισμα:

α) των ιδίων κεφαλαίων της εταιρίας που εμφανίζονται στον τελευταίο πριν από τη μεταβίβαση επίσημο ισολογισμό και των αυξομειώσεων τους που έλαβαν χώρα μέχρι το χρόνο μεταβίβασης,

β) της άυλης αξίας, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 2.1 του άρθρου 1 του κεφαλαίου Α' του πρώτου μέρους, χωρίς όμως την αφαίρεση της οριζόμενης από την υποπερίπτωση αα' της περίπτωσης β' της παραγράφου αυτής αμοιβής και

γ) της υφιστάμενης διαφοράς μεταξύ της αξίας των ακινήτων της εταιρίας, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο μεταβίβασης στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και της εμφανιζόμενης στα βιβλία αξίας κτήσης αυτών, αν η δεύτερη είναι μικρότερη της πρώτης. Το ποσό που προκύπτει σύμφωνα με τα πιο πάνω, διαιρούμενο δια του αριθμού των υφισταμένων κατά το χρόνο μεταβίβασης μεριδίων αντιπροσωπεύει την ελάχιστη πραγματική αξία του κάθε μεριδίου, η οποία πολλαπλασιαζόμενη στη συνέχεια με τον αριθμό των μεταβιβαζόμενων μεριδίων, αποτελεί την ελάχιστη αξία των τελευταίων.

3. Όταν η επιχείρηση της οποίας μεταβιβάζονται τα μερίδια έχει προέλθει από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων και έχει καταρτίσει λιγότερους από τρεις (3) ισολογισμούς, πριν από τη μεταβίβαση των μεριδίων της, τότε για την εξεύρεση του μέσου όρου των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης, εφαρμόζεται η παράγραφος 3 του κεφαλαίου Β' του πρώτου μέρους της παρούσας.

4. Προκειμένου για μεταβιβάσεις μεριδίων από επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., ως κόστος απόκτησης των μεταβιβαζομένων μεριδίων λαμβάνεται αυτό που έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τους, ανεξάρτητα από το χρόνο απόκτησης τους.

Για τα φυσικά πρόσωπα και τις επιχειρήσεις με βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., που μεταβιβάζουν μερίδια, ως κόστος απόκτησης λαμβάνεται η ελάχιστη αξία μεταβίβασης των μεριδίων, η οποία έχει υπολογισθεί κατά την απόκτηση τους, με βάση τις διατάξεις της παρούσας ή της 1119720/1980/ ΑΟΟΙ2/ ΠΟΛ.1259/22.12.1999 Α.Υ.Ο., ανάλογα με το χρόνο απόκτησης τους. Αν τα μεταβιβαζόμενα μερίδια ή μέρος αυτών έχουν αποκτηθεί πριν από το χρόνο έναρξης ισχύος της πιο πάνω απόφασης, ως αξία κτήσης λαμβάνεται αυτή που οριστικοποιήθηκε με οποιονδήποτε τρόπο κατά την εφαρμογή των διατάξεων φορολογίας εισοδήματος ή κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών ή σε περίπτωση μη οριστικοποίησης, η δηλωθείσα αξία. Όταν τα μεταβιβαζόμενα μερίδια έχουν αποκτηθεί κατά την ίδρυση της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, ως κόστος απόκτησης των μεριδίων αυτών λαμβάνεται η αξία τους, όπως αυτή αναφέρεται στο καταστατικό της εταιρίας. Εάν μέχρι το χρόνο μεταβίβασης των μεριδίων έχουν λάβει χώρα αυξομειώσεις του κεφαλαίου, ως κόστος απόκτησης λαμβάνεται ο μέσος όρος του κεφαλαίου των πέντε (5) προηγούμενων χρήσεων πριν από τη μεταβίβαση και σε περίπτωση κατά την οποία έχουν παρέλθει λιγότερες από τις πέντε (5) χρήσεις, ως κόστος απόκτησης λαμβάνεται ο μέσος όρος του κεφαλαίου αυτών των χρήσεων.

5. Αν από το συμβολαιογραφικό έγγραφο ή το ιδιωτικό συμφωνητικό προκύπτει αξία μεταβίβασης (τίμημα) μεγαλύτερη της ελάχιστης αξίας που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις παραπάνω παραγράφους, ως αξία πώλησης λαμβάνεται η συμφωνηθείσα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β'

Μεταβίβαση μετοχών ημεδαπών ανωνύμων εταιριών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο αξιών Αθηνών

1. Η κατώτατη πραγματική αξία των μετοχών ημεδαπών ανωνύμων εταιριών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών εξευρίσκεται ως ακολούθως:

Τα ίδια κεφάλαια της εταιρίας, που εμφανίζονται στον τελευταίο πριν από τη μεταβίβαση επίσημο ισολογισμό και οι αυξομειώσεις τους που έλαβαν χώρα μέχρι και την προηγούμενη ημέρα της μεταβίβασης, προσαυξάνονται με την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων των πέντε (5) τελευταίων διαχειριστικών περιόδων πριν από τη μεταβίβαση. Στο αποτέλεσμα που προκύπτει, προστίθεται και η υφιστάμενη διαφορά μεταξύ της αξίας των ακινήτων της εταιρίας, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο της μεταβίβασης στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και της εμφανιζόμενης στα βιβλία αξίας κτήσης αυτών, αν η δεύτερη είναι μικρότερη της πρώτης. Το ποσό που προκύπτει σύμφωνα με τα πιο πάνω, διαιρούμενο δια του αριθμού των υφισταμένων κατά το χρόνο μεταβίβασης μετοχών, αντιπροσωπεύει την ελάχιστη πραγματική αξία της κάθε μετοχής, η οποία πολλαπλασιαζόμενη στη συνέχεια με τον αριθμό των μεταβιβαζομένων μετοχών αποτελεί την κατώτατη πραγματική αξία των τελευταίων.

2. Ως απόδοση ιδίων κεφαλαίων λαμβάνεται ο λόγος του μέσου όρου των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης (προ φόρων) των πέντε (5) 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 ισολογισμών αυτών. Αν το άθροισμα αυτών των ολικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης της οποίας πωλούνται οι μετοχές είναι αρνητικό, τότε δεν λαμβάνεται υπόψη καμία απόδοση.

3. 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 (3) ισολογισμούς πριν από τη μεταβίβαση των μετοχών της, τότε για τον υπολογισμό του μέσου όρου των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης και των ιδίων 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 μετασχηματισθεί και τηρούσαν βιβλία Γ κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων απαιτούνται, ώστε στο επίπεδο της επιχείρησης να συγκεντρωθούν τρεις (3) ισολογισμοί.

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

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

Προσδιορισμός κατώτατης πραγματικής αξίας μεταβιβαζόμενων επιχειρήσεων σε συγγενείς (δικαιούχους της Α' ή Β' κατηγορίας του άρθρου 29 του ν.2961/2001)

Άρθρο 1

Ατομικής Επιχείρησης

Η κατώτατη πραγματική αξία της ατομικής επιχείρησης προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται στις παραγράφους 2.1 και 2.2 του άρθρου 1 του κεφαλαίου Α' του πρώτου μέρους της παρούσας.

Άρθρο 2

Εταιρικές μερίδες και ποσοστά συμμετοχής υπόχρεων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε.⁹⁸

Η κατώτατη πραγματική αξία μερίδων και ποσοστών συμμετοχής των πιο πάνω υπόχρεων προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται στις παραγράφους 2 και 4 του άρθρου 2 του κεφαλαίου Α' του πρώτου μέρους της παρούσας.

Άρθρο 3

Μερίδια ημεδαπών Ε.Π.Ε.

⁹⁸ Ο.Ε., Ε.Ε., αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, αφανείς ή συμμετοχικές εταιρίες, 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.. Οι τελευταίες φορολογούνται βάσει του άρθρου 34 παρ. 3.

Η κατώτατη πραγματική αξία των μεριδίων ημεδαπών εταιριών περιορισμένης ευθύνης προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται στις παραγράφους 2, 3 και 5 του άρθρου 3 του κεφαλαίου Α' του πρώτου μέρους της παρούσας.

Άρθρο 4

Μετοχές ημεδαπών ανωνύμων εταιριών μη εισηγμένες στο Χ.Α.Α.
Η κατώτατη πραγματική αξία των μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α. μετοχών ημεδαπών ανωνύμων εταιριών προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται στο κεφάλαιο Β' του πρώτου μέρους της παρούσας.

Τίτλος εγκυκλίου:

Προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας κατά τη μεταβίβαση με επαχθή αιτία ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή μερίδων, ποσοστών συμμετοχής και μετοχών μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α.

Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας παρέχουμε τις ακόλουθες διευκρινίσεις:

I. ΓΕΝΙΚΑ

1. Η επιχείρηση, ως οικονομική οντότητα, είναι ένα σύνολο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, που αντιστοιχούν στα διάφορα περιουσιακά στοιχεία της. Έτσι, κατά την πώληση μιας επιχείρησης, τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία αυτής πρέπει να αποτιμηθούν, για να βρεθεί η ελάχιστη αξία μεταβίβασής της.

Η πώληση μιας επιχείρησης συντελείται με τη μεταβίβαση των δικαιωμάτων κυριότητας επί των περιουσιακών στοιχείων της, που στις προσωπικές εταιρίες και Ε.Π.Ε. είναι τα εταιρικά μερίδια ή μερίδες, στις ανώνυμες εταιρίες είναι οι μετοχές και στις δε ατομικές επιχειρήσεις, που είναι η πιο απλή μορφή επιχειρηματικής δραστηριότητας, ολόκληρη η επιχείρηση, η οποία συνήθως είναι ένα μέρος από την ατομική περιουσία του φυσικού προσώπου.

2. Με την 1030366/10307/Β0012/ΠΟΛ.1053/1-4-2003 Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, α) ορίζεται νέος τρόπος προσδιορισμού του ελάχιστου ποσού υπεραξίας και της κατώτατης πραγματικής αξίας, προκειμένου για τον υπολογισμό του φόρου από τη μεταβίβαση με επαχθή αιτία, σε τρίτους, ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή μερίδων, ποσοστών συμμετοχής και μετοχών μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α. και β) καθορίζεται για πρώτη φορά ο τρόπος προσδιορισμού της κατώτατης πραγματικής αξίας (της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του ν.3091/24-12-2002) προκειμένου να υπολογισθεί ο φόρος από τη μεταβίβαση με επαχθή αιτία (πώληση) σε δικαιούχο συγγενή της Α' ή Β' κατηγορίας του άρθρου 29 του ν.2961/2001.

Η παραπάνω απόφαση εφαρμόζεται σε μεταβίβαση, κατά περίπτωση, i) ατομικής επιχείρησης, ii) εταιρικών μερίδων και ποσοστών συμμετοχής σε υπόχρεους της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. (Ο.Ε., Ε.Ε., αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, αφανείς ή συμμετοχικές εταιρίες, 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.), iii) εταιρικών μεριδίων Ε.Π.Ε. και iv) μετοχών ημεδαπών Α.Ε. μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών.

II. ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΑΤΟΜΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ, ΕΤΑΙΡΙΚΩΝ ΜΕΡΙΔΩΝ ΚΑΙ ΠΟΣΟΣΤΩΝ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΣΕ ΥΠΟΧΡΕΟΥΣ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 4 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 2 ΤΟΥ ΚΦΕ

A. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΠΟΥ ΔΕΝ ΤΗΡΟΥΝ Ή ΤΗΡΟΥΝ ΒΙΒΛΙΑ Α' ή Β' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.

1. Με το νέο τρόπο υπολογισμού, το ελάχιστο ποσό υπεραξίας, δηλαδή της ωφέλειας από τη μεταβίβαση, προκύπτει ως εξής:

α) προκειμένου για ατομικές επιχειρήσεις, αν από την ελάχιστη αξία μεταβίβασης αφαιρεθεί το κόστος απόκτησης και

β) προκειμένου για εταιρικές μερίδες και ποσοστά συμμετοχής των υποχρέων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ, αν από την ελάχιστη αξία μεταβίβασης όλων των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης αφαιρεθεί το κόστος απόκτησής της και η τυχόν διαφορά πολλαπλασιασθεί, με το ποσοστό συμμετοχής του μεταβιβάζοντος.

2. ΕΛΑΧΙΣΤΗ ΑΞΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ

Είναι το άθροισμα της Άυλης Αξίας και της Καθαρής Θέσης της Επιχείρησης.

2.1. ΑΪΛΗ ΑΞΙΑ

Η άυλη αξία (όπως αυτή αναφέρεται στην παράγραφο 2.1 του άρθρου 1 του κεφαλαίου Α' του πρώτου μέρους της Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών) προκύπτει εάν ο μέσος όρος των καθαρών δηλωθέντων κερδών της τελευταίας πενταετίας πριν από τη μεταβίβαση μειωθεί: α) με την εμπορική αμοιβή και β) με τους τόκους των ιδίων κεφαλαίων και στη συνέχεια η προκύπτουσα διαφορά πολλαπλασιασθεί με το συντελεστή προσαρμογής στην οικεία ράντα και το αποτέλεσμα προσαυξηθεί με το συντελεστή παλαιότητας ανάλογα με τα έτη λειτουργίας της επιχείρησης.

Περαιτέρω, για την εξεύρεση του μέσου όρου των δηλωθέντων κερδών διευκρινίζεται ότι, αν η επιχείρηση είναι νέα με λιγότερα από πέντε (5) έτη λειτουργίας, ο μέσος όρος προκύπτει από την άθροιση των κερδών αυτών των ετών δια του αριθμού τους.

2.2. ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ

Η καθαρή θέση, όπως αυτή αναφέρεται στη παράγραφο 2.2 του άρθρου 1 του κεφαλαίου Α' του πρώτου μέρους της Απόφασης, προκύπτει, εάν το άθροισμα της αναπόσβεστης αξίας των παγίων, αποθεμάτων και απαιτήσεων μειωθεί με τις υποχρεώσεις της επιχείρησης.

Ειδικότερα, για τον υπολογισμό αυτόν, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

α) Πάγια

- Προκειμένου για ατομική επιχείρηση λαμβάνεται υπόψη η αναπόσβεστη αξία των παγίων, εκτός από ακίνητα και αυτοκίνητα, τα οποία αποτελούν περιουσιακό στοιχείο του φυσικού προσώπου.

- Προκειμένου για μεταβιβάσεις εταιρικών μερίδων λαμβάνεται υπόψη η αναπόσβεστη αξία όλων των παγίων (και ακινήτων και αυτοκινήτων), τα οποία αποτελούν στην προκειμένη περίπτωση περιουσιακό στοιχείο του νομικού προσώπου, προσαυξημένη με τη θετική διαφορά μεταξύ αντικειμενικής αξίας και τιμής κτήσης των ακινήτων.

Σε περίπτωση που για οποιοδήποτε λόγο δεν έχουν γίνει αποσβέσεις, για τον πιο πάνω υπολογισμό, λαμβάνεται η αξία των βιβλίων μειωμένη με τις αποσβέσεις που θα έπρεπε να είχαν γίνει, γιατί ο υπολογισμός αυτός σκοπό έχει την ανεύρεση της πραγματικής αξίας της επιχείρησης και όχι για άλλους φορολογικούς σκοπούς.

β) Αποθέματα

- Προκειμένου για επιχειρήσεις εμπορίας ή παραγωγής λαμβάνεται υπόψη ποσοστό 10% επί των αγορών των εμπορευσίμων αγαθών του έτους που προηγείται του έτους της μεταβίβασης. Αν η επιχείρηση έχει διενεργήσει απογραφή, τότε λαμβάνονται υπόψη τα αποθέματα της τελευταίας απογραφής πριν από τη μεταβίβαση.

- Προκειμένου για επιχειρήσεις που παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες δεν υπολογίζεται ποσοστό 10% επί των αναλωσίμων υλικών.

- Προκειμένου για μικτές επιχειρήσεις υπολογίζεται ποσοστό 10% επί των εμπορευσίμων αγαθών του προηγούμενου έτους από τη μεταβίβαση.

γ) Απαιτήσεις

- Προκειμένου για επιχειρήσεις εμπορίας ή παραγωγής αγαθών που διενεργούν χονδρικές και λιανικές ή αποκλειστικά χονδρικές πωλήσεις λαμβάνεται ποσοστό 10% μόνο επί των χονδρικών πωλήσεων που πραγματοποίησε η επιχείρηση κατά το έτος που

προηγείται της μεταβίβασης, δηλαδή επί λιανικών πωλήσεων δεν υπολογίζονται απαιτήσεις.

- Προκειμένου για επιχειρήσεις που παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες δεν υπολογίζονται απαιτήσεις.

- Προκειμένου για μικτές επιχειρήσεις (παροχή υπηρεσιών και εμπορία ή παραγωγή αγαθών) το ποσοστό 10% υπολογίζεται μόνο επί των χονδρικών πωλήσεων του έτους που προηγείται της μεταβίβασης.

3. ΚΟΣΤΟΣ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ

α) Προκειμένου για ατομική επιχείρηση, ως κόστος απόκτησής της λαμβάνεται αυτό που προκύπτει από τα πραγματικά δεδομένα. Σημειώνεται ότι το κόστος αυτό δεν μπορεί να είναι μικρότερο των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ.

β) Προκειμένου για μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων κ.λ.π.:

- Ως κόστος απόκτησης της επιχείρησης της οποίας μεταβιβάζονται μερίδια, που έχουν αποκτηθεί κατά την ίδρυσή της, λαμβάνεται το κεφάλαιο, όπως αυτό αναφέρεται στο καταστατικό της. Εάν μέχρι το χρόνο μεταβίβασης των μεριδίων έχουν λάβει χώρα αυξομειώσεις του κεφαλαίου, ως κόστος απόκτησης λαμβάνεται ο μέσος όρος του κεφαλαίου της επιχείρησης των πέντε (5) προηγούμενων χρήσεων πριν από τη μεταβίβαση και σε περίπτωση κατά την οποία έχουν παρέλθει λιγότερες από τις πέντε (5) χρήσεις, ως κόστος απόκτησης λαμβάνεται ο μέσος όρος του κεφαλαίου αυτών των χρήσεων. Για παράδειγμα, εταιρία εμφανίζει στις 31.12 κάθε έτους από τα πέντε (5) τελευταία έτη πριν από τη μεταβίβαση μεριδίων της τα εξής ποσά εταιρικού κεφαλαίου:

31.12.2002	30.000 Ευρώ
31.12.2001	10.000 Ευρώ
31.12.2000	10.000 Ευρώ
31.12.1999	10.000 Ευρώ
31.12.1998	10.000 Ευρώ

Μέσος όρος Εταιρικού Κεφαλαίου $70.000 : 5 = 14.000$ Ευρώ, το οποίο και θα ληφθεί υπόψη για τον προσδιορισμό του κόστους απόκτησης.

- Για τις επιχειρήσεις που μεταβιβάζουν μερίδια που είχαν αποκτήσει από προηγούμενες μεταβιβάσεις ως κόστος απόκτησης, λαμβάνεται η ελάχιστη αξία της επιχείρησης η οποία έχει υπολογισθεί κατά την απόκτηση των μεριδίων με βάση τις διατάξεις της παρούσας ή της 1119720/1980/Α0012/ΠΟΛ.1259/1999 Υπουργικής Απόφασης, που έχει εκδοθεί για τον προσδιορισμό της ελάχιστης αξίας, ανάλογα με το χρόνο απόκτησής τους. Αν όμως τα μεταβιβαζόμενα μερίδια ή μέρος αυτών έχουν αποκτηθεί πριν από το χρόνο έναρξης ισχύος της 1119720/1980/Α0012/ΠΟΛ.1259/1999 Α.Υ.Ο., ως αξία κτήσης λαμβάνεται αυτή που οριστικοποιήθηκε με οποιονδήποτε τρόπο κατά τα ηνεφαρμογή των διατάξεων φορολογίας εισοδήματος ή κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών ή σε περίπτωση μη οριστικοποίησης, η δηλωθείσα αξία.

Β. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΠΟΥ ΤΗΡΟΥΝ ΒΙΒΛΙΑ Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΤΟΥ ΚΒΣ.

Για τις επιχειρήσεις αυτές εφαρμόζονται ανάλογα όσα αναφέρθηκαν προηγούμενα για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του ΚΒΣ με τις εξής διαφοροποιήσεις:

α) Στην άυλη αξία της επιχείρησης, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με την παρ.2.1 του άρθρου 1 του κεφαλαίου Α' του πρώτου μέρους της 1030366/10307/Β0012/ΠΟΛ.1053/2003 Α.Υ.Ο., προστίθεται η λογιστική καθαρή θέση

αυτής, η οποία εμφανίζεται στον τελευταίο πριν από τη μεταβίβαση επίσημο ισολογισμό και επίσης η υφιστάμενη διαφορά μεταξύ της αξίας των ακινήτων, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο μεταβίβασης στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και της εμφανιζόμενης στα βιβλία αξίας κτήσης αυτών, αν η δεύτερη είναι μικρότερη της πρώτης.

β) Περαιτέρω, για την εξεύρεση του μέσου όρου διευκρινίζεται ότι, αν πρόκειται για εταιρία η οποία έχει προέλθει από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων και πριν από τη μεταβίβαση των μεριδίων της έχει υποβάλει λιγότερες από τρεις (3) δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, για την εξεύρεση του μέσου όρου των εισοδημάτων ή των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης λαμβάνονται υπόψη τα ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης όσων ισολογισμών αυτής υπάρχουν, καθώς και τα αποτελέσματα όσων από τους τελευταίους ισολογισμούς των επιχειρήσεων που έχουν μετασχηματισθεί και τηρούσαν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. απαιτούνται, ώστε στο επίπεδο της επιχείρησης να συγκεντρωθούν τρεις (3) ισολογισμοί.

γ) Ως κόστος απόκτησης των μεταβιβαζομένων μεριδίων λαμβάνεται αυτό που έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης, ανεξάρτητα από το χρόνο απόκτησής τους.

ΑΞΙΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ Κ.Λ.Π.

Αν από το συμβολαιογραφικό έγγραφο ή το ιδιωτικό συμφωνητικό προκύπτει αξία μεταβίβασης (τίμημα) μεγαλύτερη της ελάχιστης αξίας που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις παραπάνω παραγράφους, ως αξία πώλησης λαμβάνεται η συμφωνηθείσα. Από αυτή τη μεγαλύτερη αξία του συμβολαίου ή του συμφωνητικού κ.λ.π. στη συνέχεια αφαιρείται το κόστος απόκτησης και προκύπτει το ποσό της υπεραξίας επί του οποίου θα υπολογισθεί ο οφειλόμενος φόρος.

ΙΙΙ. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΤΩΤΑΤΗΣ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΖΟΜΕΝΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ (ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΥΣ ΤΗΣ Α' Ή Β' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 29 ΤΟΥ ν.2961/2001).

1. Η κατώτατη πραγματική αξία μεταβιβαζομένων επιχειρήσεων, μεριδίων, μερίδων κλπ. σε συγγενείς δικαιούχους της Α' ή Β' κατηγορίας του άρθρου 29 του ν.2961/2001 προσδιορίζεται ως εξής:

- Προκειμένου για ατομικές επιχειρήσεις είναι το άθροισμα της άυλης αξίας και της καθαρής θέσης της επιχείρησης (όπως αυτές προσδιορίζονται πιο πάνω, ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων).

_ Προκειμένου για εταιρικές μερίδες και ποσοστά συμμετοχής σε υπόχρεους της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. είναι το άθροισμα της άυλης αξίας και της καθαρής θέσης της επιχείρησης (όπως αυτές προσδιορίζονται πιο πάνω κατά περίπτωση) το οποίο πολλαπλασιάζεται με το ποσοστό συμμετοχής του μεταβιβάζοντα (πωλητή).

2. Στην κατώτατη πραγματική αξία που προκύπτει, εφαρμόζεται ο συντελεστής 5% ή 10%⁹⁹, ανάλογα με το βαθμό συγγένειας του πωλητή και επιβάλλεται ο φόρος μεταβίβασης της περίπτωσης αυτής.

3. Περαιτέρω, οι κατηγορίες Α' και Β' συγγένειας του άρθρου 29 του ν.2961/2001 περιλαμβάνουν τα εξής πρόσωπα:

⁹⁹ Τροποποίηση βάση του νόμου [3943/2011](#), άρθρου 21, παρ.14. Ισχύει από 31/3/2011

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α΄

Για κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία που περιέρχεται σε: α) σύζυγο του κληρονομούμενου, β) κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα από νόμιμο γάμο, τέκνα χωρίς γάμο έναντι της μητέρας, αναγνωρισθέντα εκούσια ή δικαστικά έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή δικαστικά έναντι και των δύο γονέων), γ) ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού (γονείς).

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Β΄

Για κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία που περιέρχεται σε: α) κατιόντες δεύτερου (εγγονοί) και επόμενων βαθμών, β) ανιόντες δεύτερου (παππούς, γιαγιά) και επόμενων βαθμών, γ) εκούσια ή δικαστικά αναγνωρισθέντα τέκνα έναντι των ανιόντων του πατέρα που τα αναγνώρισε, δ) κατιόντες του αναγνωρισθέντος έναντι του αναγνωρίσαντος και των ανιόντων αυτού, ε) αδελφούς (αμφιθαλείς ή ετεροθαλείς), στ) συγγενείς εξ αίματος τρίτου βαθμού εκ πλαγίου (ανεψιοί), ζ) πατριούς και μητριές, η) τέκνα από προηγούμενο γάμο του συζύγου, θ) τέκνα εξ αγχιστείας (γαμπρούς – νύφες) και ι) ανιόντες εξ αγχιστείας (πεθερό – πεθερά).

Διευκρινίζεται ότι οι πιο πάνω συγγένειες αποδεικνύονται με τα δικαιολογητικά που απαιτούνται και κατά τη μεταβίβαση αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής.

ΑΞΙΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ

Αν από το συμβολαιογραφικό έγγραφο ή το ιδιωτικό συμφωνητικό προκύπτει αξία μεταβίβασης (τίμημα) μεγαλύτερη της ελάχιστης αξίας που προσδιορίζεται σύμφωνα με τα παραπάνω, ως αξία πώλησης λαμβάνεται η συμφωνηθείσα και επί αυτής εφαρμόζονται οι συντελεστές 5% ή 10%, κατά περίπτωση.

IV. ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΜΕΡΙΔΙΩΝ Ε.Π.Ε.

Για μεταβιβάσεις μεριδίων Ε.Π.Ε., είτε για τον προσδιορισμό της υπεραξίας είτε για τον προσδιορισμό της κατώτατης πραγματικής αξίας προς συγγενείς Α΄ ή Β΄ βαθμού, ισχύουν ανάλογα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω με τη διαφοροποίηση ότι στις μεταβιβάσεις αυτές από το μέσο όρο των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης δεν αφαιρείται εμπορική αμοιβή. Το ποσό που προκύπτει από το άθροισμα των ιδίων κεφαλαίων της εταιρίας, της άυλης αξίας αυτής και της υφιστάμενης διαφοράς μεταξύ της αξίας των ακινήτων της εταιρίας, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο μεταβίβασης στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και της εμφανιζόμενης στα βιβλία αξίας κτήσης αυτών, διαιρούμενο δια του αριθμού των υφισταμένων κατά το χρόνο μεταβίβασης μεριδίων, αντιπροσωπεύει την ελάχιστη πραγματική αξία του κάθε μεριδίου, η οποία πολλαπλασιαζόμενη στη συνέχεια με τον αριθμό των μεταβιβαζομένων μεριδίων, αποτελεί την ελάχιστη αξία των τελευταίων.

V. ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΜΕΤΟΧΩΝ ΜΗ ΕΙΣΗΓΜΕΝΩΝ ΣΤΟ Χ.Α.Α.

Για μεταβιβάσεις, είτε προς τρίτους είτε σε συγγενείς Α' ή Β' βαθμού, μετοχών ημεδαπών ανωνύμων εταιριών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών με τη νέα απόφαση παραμένει βασικά ο τρόπος προσδιορισμού της κατώτατης πραγματικής αξίας αυτών, όπως ίσχυε με την 1112719/11072/Β0012/ΠΟΛ.1233/2-12-1999 Α.Υ.Ο., με τη διαφοροποίηση ότι στα αναπροσαρμοσμένα με το συντελεστή απόδοσης ίδια κεφάλαια της Α.Ε. προστίθεται και η υφιστάμενη διαφορά μεταξύ της αξίας των ακινήτων της εταιρίας, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο της μεταβίβασης στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και της εμφανιζόμενης στα βιβλία αξία κτήσης αυτών, αν η δεύτερη είναι μικρότερη της πρώτης. Το ποσό που προκύπτει σύμφωνα με τα πιο πάνω, διαιρούμενο δια του αριθμού των υφισταμένων κατά το χρόνο μεταβίβασης μετοχών, αντιπροσωπεύει την ελάχιστη πραγματική αξία της κάθε μετοχής, η οποία πολλαπλασιαζόμενη στη συνέχεια με τον αριθμό των μεταβιβαζόμενων μετοχών αποτελεί την κατώτατη πραγματική αξία των τελευταίων.

Σημειώνεται, ότι αν η μεταβίβαση των μετοχών λαμβάνει χώρα κατά τη διάρκεια της πρώτης χρήσης της ανώνυμης εταιρίας και κατά συνέπεια δεν υφίσταται ισολογισμός, ως «Ίδια Κεφάλαια» θα λαμβάνονται τα υφιστάμενα κατά την προηγούμενη από τη μεταβίβαση ημέρα και τα οποία πρέπει να προκύπτουν από το Ισοζύγιο των λογαριασμών του Γενικού Καθολικού της μέρας αυτής (1052381/10699/Β0012/2000, 1091126/10735/Β0012/2000 έγγραφά μας). Τα ίδια ισχύουν και όταν οι μετοχές μεταβιβάζονται μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου αλλά πριν από τη δημοσίευση του ισολογισμού. Στην περίπτωση όμως αυτή, παρά το γεγονός ότι ο ισολογισμός που έχει συνταχθεί δεν είναι επίσημος, αυτός θα λαμβάνεται υπόψη εφόσον έχει ελεγχθεί από ορκωτό λογιστή και τέλος, έχει εκδοθεί το σχετικό ΤΑΠΕΤ (1006412/10044/Β0012/2002 έγγραφό μας). Επίσης, διευκρινίζεται ότι ως ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης λαμβάνονται αυτά των δημοσιευθέντων πέντε (5) τελευταίων ισολογισμών, ανεξάρτητα αν οι χρήσεις αυτές έχουν περαιωθεί με τακτικό έλεγχο από τον οποίο προέκυψαν διαφορές φορολογικού ελέγχου (1053803/10466/Β0012/2001 και 1027615/10283/Β0012/2003 έγγραφά μας). Κατά τα λοιπά εξακολουθούν να ισχύουν όσα αναφέρονται στην 1030026/10403/ Β0012/ ΠΟΛ.1108/22-3-2000 εγκύκλιό μας. Τα αναφερόμενα πιο πάνω για τη μεταβίβαση μετοχών μη εισηγμένων στο ΧΑΑ ή εταιρικών μεριδίων εταιρίας περιορισμένης ευθύνης έχουν εφαρμογή και όταν η εταιρία βρίσκεται σε αδράνεια.

Για την καλύτερη κατανόηση όλων όσων αναφέρθηκαν πιο πάνω, σας παραθέτουμε τα ακόλουθα παραδείγματα, λαμβάνοντας υπόψη, ότι σύμφωνα με την 1023535/508/Α0012/2003 διαταγή, από 1 Ιανουαρίου 2003 η εμπορική αμοιβή ανέρχεται σε 9.300 ευρώ, το επιτόκιο των εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου ετήσιας διάρκειας είναι 2,69%, με αντίστοιχο συντελεστή προσαρμογής από την οικεία ράντα 4,6.

Βάσει της **Πολ 1017/27-1-2011** έχουν αλλάξει τα ποσά και τα ποσοστά όπως ορίζονται παρακάτω.

1. Η ετήσια εμπορική ή επαγγελματική αμοιβή ανέρχεται στο ποσό των δεκατριών χιλιάδων πεντακοσίων τριάντα ευρώ (13.530)για τις επιχειρήσεις εμπορίας η παραγωγής αγαθών.

Προκειμένου για επιχειρήσεις **αποκλειστικά παροχής υπηρεσιών** η αμοιβή αυτή προσαυξάνεται κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) και ανέρχεται στο ποσό των δέκα επτά χιλιάδων πεντακοσίων ογδόντα εννέα ευρώ (17.589).

Για μεταβιβάσεις μεριδίων, μερίδων κ.λ.π των υποχρεω των παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. ισχύουν όσα έχουν γίνει δεκτά με την 1058352/1219 /ΠΟΛ1200/28.6.2000 εγκύκλιο .

2. Το επιτόκιο των εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου ετήσιας διάρκειας ανέρχεται σε 4,85% με αντίστοιχο συντελεστή προσαρμογής από την οικεία ράντα 4,3474886 ή κατά στρογγυλοποίηση 4,3.

3. Τα πιο πάνω ισχύουν για μεταβιβάσεις που πραγματοποιούνται από την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας εγκυκλίου.

Τα παρακάτω παραδείγματα, καθώς έχουν σκοπό την κατανόηση του τρόπου εφαρμογής, παρατίθενται όπως έχουν δημοσιευτεί από την σχετική εγκύκλιο χωρίς να έχουν προσαρμοστεί στα ποσά και ποσοστά βάσει της Πολ. 1017/2011.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1ο (Μεταβίβαση ατομικής επιχείρησης)

Ατομική επιχείρηση εμπορίας αγαθών με αποκλειστικά λιανικές πωλήσεις τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας. Λειτουργεί εννέα (9) έτη επί ιδιόκτητου καταστήματος, ενώ η αναπόσβεστη αξία του λοιπού πάγιου εξοπλισμού της ανέρχεται στις 31.12.2002 σε δύο χιλιάδες (2.000) ευρώ.

Η επιχείρηση αυτή μεταβιβάζεται στις 27.4.2003 αντί συμφωνηθέντος τιμήματος είκοσι χιλιάδων (20.000) ευρώ και έχει καθαρά κέρδη στις 5 προηγούμενες χρήσεις ως κατωτέρω.

Α. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ ΓΙΑΨΛΗ ΑΞΙΑ

Καθαρά κέρδη χρήσεων	2002	22.000	
	2001	14.000	
	2000	13.000	
	1999	11.000	
	1998	10.000	
Μέσος όρος αυτών		70.000 /5=	14.000,00

Μείον

α) Εμπορική αμοιβή	9.300,00
β) Τόκοι ιδίων κεφαλαίων (3.000 X 2,69%) =	<u>80,70</u> -9.380,70
Υπόλοιπο	4.619,30
Αναπροσαρμογή με την εφαρμογή της ράντας (4.619,30 X 4,6) =	21.248,78
Πλέον	
Προσαύξηση με τα έτη λειτουργίας (21.248,78 X 20%) =	<u>4.249,75</u>
Άθροισμα (αύλη αξία)	25.498,53

II. ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ

Επειδή διενεργεί μόνο λιανικές πωλήσεις, δεν υπάρχουν απαιτήσεις, ενώ το απόθεμα εμπορευσίμων με τις υποχρεώσεις αλληλοσυμψηφίζονται. Κατά συνέπεια, η καθαρή θέση της ανέρχεται σε δύο χιλιάδες (2.000) ευρώ που είναι η αναπόσβεστη αξία των παγίων.

III. ΕΛΑΧΙΣΤΗ ΑΞΙΑ

Αύλη αξία + καθαρή θέση (25.498,53 + 2.000) =	27.498,53
Μείον	
Κόστος απόκτησης	<u>-3.000,00</u>
Υπεραξία επιχείρησης	24.498,53
Οφειλόμενος φόρος (24.498,53 X 20%) =	4.899,70

B. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΤΩΤΑΤΗΣ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ

Εάν η επιχείρηση είχε μεταβιβασθεί σε συγγενή Β' βαθμού, τότε ο οφειλόμενος φόρος θα ήταν:

$$\begin{aligned} & (\text{Αύλη αξία} + \text{καθαρή θέση} = \text{κατώτατη πραγματική αξία}) \\ & 25.498,5 + 2.000 = 27.498,53 \\ & 27.498,53 \times 2,4\% = 659,96 \end{aligned}$$

**Τροποποίηση του άρθρου 13 παρ. 2 παραγ. 5, με την περίπτωση β' της παραγράφου 2 του ν. 3842/2010. Το ποσοστό πλέον είναι 10%

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2ο

Αν υποθέσουμε ότι η ίδια επιχείρηση αποκτήθηκε έναντι 8.000 ευρώ, λειτουργεί επί 3 έτη και έχει καθαρά κέρδη όπως πιο κάτω.

Α.ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ

Καθαρά κέρδη χρήσεων	2002	10.000	
	2001	9.000	
	2000	8.500	
Μέσος όρος αυτών		<u>27.500</u>	/3= 9.166,67
Μείον			
α) Εμπορική αμοιβή			9.300,00
β) Τόκοι ιδίων κεφαλαίων			
(3.000 X 2,69%) =			<u>80,70</u>
Υπόλοιπο			-9.380,70
Αρα άυλη αξία			-214,03
			0,00

II. Καθαρή θέση

Η καθαρή θέση ανέρχεται σε δύο χιλιάδες (2.000) ευρώ που είναι η αναπόσβεστη αξία των παγίων.

III. Ελάχιστη αξία ή Κατώτατη πραγματική αξία

Άυλη αξία + καθαρή θέση			
(0 + 2.000) =			2.000,00
Μείον			
Κόστος απόκτησης			<u>-8.000,00</u>
Υπεραξία επιχείρησης			0,00

Επειδή από το ιδιωτικό συμφωνητικό κλπ. προκύπτει αξία μεταβίβασης (τίμημα) μεγαλύτερη από την ελάχιστη αξία ή την κατώτατη πραγματική αξία ο φόρος υπολογίζεται αντίστοιχα όπως πιο κάτω:

α) Συμφωνηθέν τίμημα – Κόστος απόκτησης = Υπεραξία		
20.000 - 8.000 = 12.000 X 20% = 2.400 €		4.899,70

β) οφειλόμενος φόρος μεταβίβασης
σε συγγενείς α' βαθμού 20.000 X 1,2% = 240 ευρώ

**Τροποποίηση του άρθρου 13 παρ. 2 παραγ. 5, με την περίπτωση β' της παραγράφου 2 του ν. 3842/2010. Το ποσοστό πλέον είναι 5%

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 3ο (Μεταβίβαση μεριδίων υποχρέων παραγρ.4 άρθρο 2 Κ.Φ.Ε., Ο.Ε., Ε.Ε. κ.λ.π.)

Ομόρρυθμη εταιρία με αντικείμενο εργασιών την εμπορία αγαθών τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Φ.Ε. και μετέχουν σε αυτήν τρεις (3) εταίροι με τα ίδια ποσοστά συμμετοχής. Η εταιρία λειτουργεί εννέα (9) έτη σε ιδιόκτητο κατάστημα, η αξία του

οποίου, όπως αυτή εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της είναι 100.000 ευρώ, ενώ η αντικειμενική του αξία ανέρχεται σε 150.000 ευρώ. Η λογιστική καθαρή θέση της εταιρίας που εμφανίζεται στον ισολογισμό της 31.12.2002 είναι 30.000 ευρώ (30 μερίδια, 1.000 ευρώ έκαστο). Στις 27.5.2003 ο εταίρος «Α» μεταβιβάζει στον εταίρο «Β» το μερίδιό του αντί συμφωνηθέντος τιμήματος 20.000 ευρώ.

A. ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ

I. ΑΥΛΗ ΑΞΙΑ

Ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης χρήσεων

	2002	70.000	
	2001	35.000	
	2000	30.000	
	1999	20.000	
	1998	15.000	
Μέσος όρος αυτών		<u>170.000</u> /5=	34.000,00
Μείον			

α) Εμπορική αμοιβή	(9300 x 2)	18.600,00	
β) Τόκοι ιδίων κεφαλαίων			
(30.000 X 2,69%) =		807,00	-19.407,00
Υπόλοιπο			<u>14.593,00</u>
Αναπροσαρμογή με την εφαρμογή της ράντας			
(14.593 X 4,6) =			67.127,80
Πλέον			
Προσαύξηση με τα έτη λειτουργίας			
(67.127,80 X 20%) =			<u>13.425,56</u>
Αθροισμα (αύλη αξία)			80.553,36

II. ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ

Ισολογισμός 31.12.2002 : 30.000,00

III. ΥΠΕΡΤΙΜΗΜΑ ΑΚΙΝΗΤΟΥ

Διαφορά αξίας βιβλίων και
αντικειμενικής (150.000 – 100.000) = 50.000,00

IV. ΕΛΑΧΙΣΤΗ ΑΞΙΑ

Αύλη αξία + καθαρή θέση + υπερτίμημα (80.553,36 + 30.000 + 50.000) =	160.553,36
Μείον	
Κόστος απόκτησης (εταιρικό κεφάλαιο)	<u>-30.000,00</u>
Υπεραξία επιχείρησης	130.553,36
Υπεραξία μεταβιβαζόμενου μεριδίου $130.553,36 \times 33,3\% =$	43.474,27
Οφειλόμενος φόρος (43.474,27 X 20%) =	8.694,85

B. ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ Β' ΒΑΘΜΟΥ

Αν ο «B» είναι συγγενής β' βαθμού με τον «A», τότε ο οφειλόμενος φόρος είναι:
 $160.553,36 \times 33,3\% = 53.464,26 \times 2,4\% = 1.283,14^{100}$

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 4ο (Μεταβίβαση μεριδίων Ε.Π.Ε.)

Αν στο προηγούμενο παράδειγμα η εταιρία είχε τη νομική μορφή της ΕΠΕ, τότε με το νέο τρόπο υπολογισμού της υπεραξίας, θα προέκυπταν τα ακόλουθα:

A. ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ

ΑΥΛΗ ΑΞΙΑ

Μέσος όρος ολικών αποτελέσματος εκμετάλλευσης	34.000,00
Μείον	
β) Τόκοι ιδίων κεφαλαίων	<u>-807,00</u>
Υπόλοιπο	33.193,00
Αναπροσαρμογή με την εφαρμογή της ράντας (33.193 X 4,6) =	152.687,80
Πλέον	
Προσαύξηση με τα έτη λειτουργίας $152.687,80 \times 20\% =$	<u>30.537,56</u>
Άθροισμα (αύλη αξία)	<u>183.225,36</u> (1)

ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ

Ισολογισμός 31.12.2002	30.000,00	(2)
------------------------	-----------	-----

ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΞΙΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗΣ

(150.000-100.000) =	50.000,00	(3)
---------------------	-----------	-----

ΕΛΑΧΙΣΤΗ ΑΞΙΑ

¹⁰⁰ Τροποποίηση του άρθρου 13 παρ. 2 παραγ. 5, με την περίπτωση β' της παραγράφου 2 του ν. 3842/2010. Το ποσοστό πλέον είναι 10%.

(1) + (2) + (3)

263.225,36

(Ελάχιστη αξία κάθε μεριδίου: $\frac{263.225,36}{30} = 8.774,18$

Ελάχιστη αξία μεταβιβαζομένων μεριδίων (8.774,18 X 10) : 87.741,80
(μεγαλύτερη του συμφωνηθέντος τιμήματος των 20.000 ευρώ)

Μείον κόστος απόκτησης: $\frac{10.000,00}{77.741,80}$
ΥΠΕΡΑΞΙΑ : 77.741,80
Οφειλόμενος φόρος (77.741,80 X 20%) = 15.548,36

B. ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ Β' ΒΑΘΜΟΥ

87.741,80 X 2,4% = 2.105,80

Τροποποίηση του άρθρου 13 παρ. 2 παραγ. 5, με την περίπτωση β' της παραγράφου 2 του ν. 3842/2010. Το ποσοστό πλέον είναι 10%.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 5ο (Μεταβίβαση μετοχών μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α.)

Ανώνυμη εταιρία με μετοχές ΜΗ εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, η οποία ιδρύθηκε το έτος 1985, έχει στην κυριότητά της ένα ακίνητο, το οποίο εμφανίζεται στα βιβλία της με αξία κτήσης 100.000 ευρώ, ενώ η αντικειμενική του αξία ανέρχεται στο ποσό των 150.000 ευρώ.

Στις 28.4.2003 ένας από τους μετόχους της ως άνω εταιρίας συμφώνησε να μεταβιβάσει 540 μετοχές της εταιρίας αυτής έναντι 64.800 ευρώ. Τα ίδια κεφάλαια της υπόψη εταιρίας, όπως αυτά εμφανίζονται στον τελευταίο πριν από τη μεταβίβαση επίσημο ισολογισμό της ανέρχονται σε 270.000 ευρώ (2.700 μετοχές ονομαστικής αξίας 100 ευρώ έκαστη). Επισημαίνεται ότι καμία μεταβολή δεν πραγματοποιήθηκε στα ίδια αυτά κεφάλαια μέχρι το χρόνο της μεταβίβασης. Από τους πέντε (5) τελευταίους ισολογισμούς που έχει δημοσιεύσει η πιο πάνω ανώνυμη εταιρία πριν από την υποβολή της δήλωσης, προκύπτουν τα εξής δεδομένα:

Ισολογισμοί	Ολικά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης	Ίδια Κεφάλαια
31.12.2002	410.000	270.000
31.12.2001	380.000	200.000
31.12.2000	300.000	180.000
31.12.1999	250.000	180.000
31.12.1998	150.000	120.000
Άθροισμα	1.490.000	950.000
Μέσος Όρος	298.000	190.000

Με βάση τα πιο πάνω δεδομένα και σύμφωνα με όσα ορίζονται στην 1030366/10307/B0012/ΠΟΛ.1053/1.4.2003 Α.Υ.Ο., η πραγματική αξία κάθε μετοχής εξευρίσκεται ως εξής:

$$\text{Απόδοση ιδίων κεφαλαίων :} \quad \frac{298.000}{190.000} = 1,5684$$

Πραγματική αξία κάθε μετοχής :

$$\frac{\text{Ίδια κεφάλαια μετά την αναπροσαρμογή+Διαφορά αξίας βιβλίων και αντικειμενικής}}{\text{Αριθμός υφισταμένων μετοχών}}$$

$$\frac{270.000 + (270.000 \times 1,5684) + 50.000}{2.700} = \frac{743.468}{2.700} = 275,36$$

$$\text{Πραγματική αξία μεταβιβαζομένων μετοχών} = 275,36 \times 540 = 148.694,4$$

Για μεταβιβάσεις σε τρίτους:

$$\text{Οφειλόμενος φόρος} = 148.694,4 \times 5\% = 7.434,72$$

Για μεταβιβάσεις σε συγγενείς Β' Βαθμού:

$$\text{Οφειλόμενος φόρος} = 148.694,4 \times 2,4\% = 3.568,67$$

Τροποποίηση του άρθρου 13 παρ. 2 παραγ. 5, με την περίπτωση β' της παραγράφου 2 του ν. 3842/2010. Το ποσοστό πλέον είναι 10%.

Συμπεράσματα

Από την ανάλυση των παραγράφων 1 & 2 του άρθρου 13 του Νόμου 2238/94 που αφορά στην αυτοτελή φορολόγηση κατά την μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή μεριδίων, στη μεταβίβαση κάθε δικαιώματος συναφούς με την δραστηριότητα επιχείρησης καθώς και στην μεταβίβαση από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο, συμπεραίνουμε τα εξής :

1) Ο προσδιορισμός τόσο της φορολογητέας αξίας όσο και των φορολογικών συντελεστών ποικίλουν και διαμορφώνονται σε :

- 20% επί του ελάχιστου ποσού υπεραξίας σε περίπτωση μεταβίβασης ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή μεριδίων καθώς
- 5% επί της πραγματικής αξίας πώλησης των μετοχών
- 20% στις περιπτώσεις μεταβίβασης δικαιώματος συναφούς με την επιχείρηση

2) Η έννοια της μεταβίβασης έχει διευρυμένη έννοια, καθώς με μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων ή μεριδίων εξομοιώνεται και η μη συμμετοχή εταίρου στην αύξηση του κεφαλαίου προσωπικής εταιρίας ή εταιρίας περιορισμένης ευθύνης.

3) Στην περίπτωση της μεταβίβασης μετοχών, ο φόρος 5% επί της πραγματικής αξίας πώλησης, οφείλεται και επί ανταλλαγής των μετοχών, καθόσον αυτή εξομοιώνεται με διπλή πώληση. Επίσης, οφείλεται και στην αξία των δικαιωμάτων που μεταβιβάζονται κατά την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρείας. Ακόμη, οφείλεται επί μεταβίβασης παραστατικών τίτλων μετοχών, δηλαδή οφείλεται και επί μεταβίβασης προσωρινών τίτλων που εκδίδονται πριν την έκδοση των μετοχών.

4) Το πνεύμα του νόμου 2238/94 διακατέχεται από την έννοια και τον προσδιορισμό της υπεραξίας στην μεταβίβαση, η οποία επεκτείνεται ως βάση υπολογισμού της φορολογητέας αξίας, όχι μόνο στις μεταβιβάσεις προς τρίτους από επαχθή αιτία ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή μεριδίων και ποσοστών συμμετοχής, αλλά και στις περιπτώσεις μεταβίβασης των άνω κατηγοριών μεταξύ συγγενών A &

Β κατηγορίας του άρθρου 29 του 2961/2001.Ειδικότερα σε αντιδιαστολή με τον προσδιορισμό κατώτατης πραγματικής αξίας όπως ίσχυε μέχρι την έκδοση του νόμου 3842/2010, με συντελεστές φορολογίας 1,2 % και 2,4% αντίστοιχα, από 23.4.2010 φορολογείται πλέον η υπεραξία με αυξημένους φορολογικούς συντελεστές 5% και 10% αντίστοιχα.

5) Αλλαγή στους φορολογικούς συντελεστές ισχύει και κατά την μεταβίβαση μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μεταξύ συγγενών Α και Β κατηγορίας. Από την έκδοση του νόμου 3842/2010 καταργήθηκαν οι μειωμένοι συντελεστές και οι μεταβιβάσεις αυτές φορολογούνται όπως και μεταξύ τρίτων δηλαδή με 5% πάνω στην πραγματική αξία μετοχών.

6) Επιπλέον με την περίπτ. α΄ της παραγρ. 2 του άρθρου 5 του Ν 3842/2010 αντικαταστάθηκαν τα τρία τελευταία εδάφια της περίπτ. α΄ της παραγρ. 1 του άρθρου 13 του ΚΦΕ, σχετικά με τις φορολογικές υποχρεώσεις που δημιουργούνται κατά τη μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων προσωπικών εταιριών από γονείς προς τα τέκνα και από το σύζυγο προς τη σύζυγο. Συγκεκριμένα για να ισχύει η απαλλαγή από τον φόρο υπεραξίας λόγω συνταξιοδότησης από μεταβιβάσεις επαχθούς αιτίας σε ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες απαιτείται οι εν λόγω εταιρίες να μην έχουν στα πάγια στοιχεία τους ακίνητα. Σε αντίθεση περίπτωση οφείλεται φόρος 5% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, που ισχύει κατά το έτος της μεταβίβασης, και αναλογεί στο ποσοστό των μεριδίων που μεταβιβάζονται.

7) Με την πρόσφατη Πολ 1169/2.8.2011 καταργήθηκε η επιβολή φόρου σύμφωνα με το άρθρο 13 του ΚΦΕ στις περιπτώσεις διακοπής των εργασιών επιχείρησης και έναρξης στον ίδιο χώρο με το ίδιο αντικείμενο εργασιών άλλης επιχείρησης, μέσα σε εύλογο διάστημα έξι μηνών. Η διάταξη αυτή που είχε επιβληθεί προσπαθώντας να περιορίσει την πιθανότητα να υποκρύπτεται καταβολή αέρα ή μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης πλέον δεν ισχύει. Η ανωτέρω αλλαγή ενδεχομένως αποτελεί μια επιχειρηματική ανάσα στη δύσκολη οικονομική συγκυρία που βιώνουμε σήμερα.

Η επιβολή της φορολογίας μπορεί να αποτελέσει αναπτυξιακό εργαλείο σε ορισμένες περιπτώσεις και εφαλτήριο και κίνητρο για την προώθηση της υγιούς επιχειρηματικότητας.

Βιβλιογραφία

Χρήστος Ν. Τότσης, Ερμηνεία φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, Πάμισος 2003

Λεονάρδος Αρ. Κόντος – Μάναλης : Η φορολογία των επιχειρήσεων, Σάκκουλας 2007

Δημοσθένης Α. Χέβας, Ειδικά λογιστικά & φορολογικά θέματα εταιριών, Κ. & Π Σμπίλιας 2000

Γεώργιος Καβαλάκης, φορολογία εισοδήματος : κωδικοποίηση ν.2238/1994, Δεδεμάδης, 2009

Πτυχιακές :

Ανδρεάκης Νικόλαος, «Φορολογία εισοδήματος Ανωνύμων Εταιριών με βάση τα Ελληνικά και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Οκτώβριος 2009, Επιβλέπων Καθηγητής : Ταχυνάκης Παναγιώτης

Ευαγγελία Αγοράστη και Άννα Κυπραίου, «Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης», Πτυχιακή εργασία, ΤΕΙ Κρήτης, Μάρτιος 2010, Επιβλέπων Καθηγητής : Μανιός Εμμανουήλ

Κρητικού Μ. Ιωσηφίνα, «Η υπεραξία της επιχείρησης κατά τα ΔΛΠ και την Ελληνική νομοθεσία», Πάντειο Πανεπιστήμιο, Νοέμβριος 2004, Επιβλέποντες Καθηγητές : Κ. Στεφάνου – Ι. Φίλος

Αρθρογραφία :

Γεωργίου Στ. Αληφαντή : Υπεραξία λόγω πώλησης μετοχών και επιχειρήσεων, Λογιστής τεύχος 586 (1/2004)

Γεωργίου Στ. Αληφαντή: Η λογιστική της υπεραξίας επιχείρησης, Λογιστής τεύχος 588 : (3/2004)

Μιλτιάδη Κ. Λεοντάρη, Η φορολογία μεταβιβάσεως εταιρικών μεριδίων, Λογιστής 584(11/2003)

Χρήστου Ν. Τότση, Αυτοτελής φορολόγηση εισοδήματος, , Λογιστής τεύχος 529 (5/1999)

Παναγιώτη Θ. Ρέππα, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, Σελ. 1492 έτος 2004

Νόμοι - Εγκύκλιοι – Διαταγές :

Αστικός Κώδικας

Ν. 2238/94 «Κώδικας φορολογίας εισοδήματος»

Ν. 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις»

Ν. 2166/1993 «Κίνητρα ανάπτυξης επιχειρήσεων, διαρρυθμίσεις στην έμμεση και άμεση φορολογία και άλλες διατάξεις»

Ν.Δ. 1297/1972 «Περί παροχής φορολογικών κινήτρων δια την συγχώνευσιν ή μετατροπὴν επιχειρήσεων προς δημιουργίαν μεγάλων οικονομικών μονάδων»

Ν. 3091/2002 «Απλουστεύσεις και βελτιώσεις στη φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου και άλλες διατάξεις»

Ν. 231/75 «Περί αντικαταστάσεως, τροποποιήσεως και συμπληρώσεως φορολογικών τινών διατάξεων»

Εγκύκλιος 1066328/1394/A0012, 16-3-2003 «Προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας κατά τη μεταβίβαση με επαχθή αιτία ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή μερίδων, ποσοστών συμμετοχής και μετοχών μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α.»

Πολ.1054/2010 «Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του ν.3842/2010 που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων»

Πολ. 1026/1992 «Το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλεται από ιδιοκτήτη οικοδομής στο μισθωτή, για να αποχωρήσει αυτός από το ακίνητο, αποτελεί εισόδημα και φορολογείται, κατά το ποσό που δεν καλύπτει δαπάνες μετεγκατάστασης»

Πολ. 1053/2003 «Προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας κατά τη μεταβίβαση με επαχθή αιτία ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή μερίδων, ποσοστών συμμετοχής, καθώς και μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών»

Πολ. 1135/2010 «Κοινοποίηση άρθρων του ν.3842/2010 (ΦΕΚ 58Α΄)»

Πολ. 1038/2003 «Ερμηνεία των διατάξεων του Ν. 3091/2002»

Πολ. 1017/27-1-11 «Καθορισμός εμπορικής αμοιβής, επιτοκίου και ράντας ,για τον προσδιορισμό της άυλης αξίας επιχειρήσεων που μεταβιβάζονται το έτος 2011»

Πολ.1169/2-8-2011 «Μη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 13 του ΚΦΕ σε περίπτωση διακοπής των εργασιών επιχείρησης και έναρξης στον ίδιο χώρο με το ίδιο αντικείμενο εργασιών άλλης επιχείρησης.»

Πολ. 1159/26-7-2011 «Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/94) αναφορικά με το

Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008»

Πολ. 1080/96 «Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του νομοσχεδίου - Μεταρρυθμίσεις στο αντικειμενικό σύστημα φορολογίας εισοδήματος και άλλες διατάξεις»

Εγκύκλιος 1052699/1082/A0012/30.5.2003 «Διευκρινίσεις για την επιβολή φόρου υπεραξίας σε ορισμένες περιπτώσεις.»

Ν.Δ. 1297/1972 «Περί παροχής φορολογικών κινήτρων δια την συγχώνευσιν ή μετατροπήν επιχειρήσεων προς δημιουργίαν μεγάλων οικονομικών μονάδων»

Δικτυακοί τόποι :

www.minfin.gr (Υπουργείο Οικονομικών)
www.dsa.gr (Δικηγορικός Σύλλογος Αθηνών)
www.taxheaven.gr (Ιστότοπος για λογιστές)
www.logistis.gr (Περιοδικό Λογιστής)