

ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΓΚΥΚΛΙΟΥ: 1136
ΕΤΟΣ: 2002

ΕΚΔΟΥΣΑ ΑΡΧΗ ΕΓΚΥΚΛΙΟΥ:
ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣ/ΤΟΣ (Δ12)

ΤΜΗΜΑ: Β'

ΤΙΤΛΟΣ ΕΓΚΥΚΛΙΟΥ:

Κατά τη μεταβίβαση, με επαχθή αιτία, της ψιλής κυριότητας μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών ή σε αλλοδαπό χρηματιστήριο, οφείλεται ο προβλεπόμενος από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 2238/1994 φόρος 5%.

ΚΕΙΜΕΝΟ ΕΓΚΥΚΛΙΟΥ:

Αθήνα, 24 Απριλίου 2002

Αριθμ. Πρωτ. 1038084/10115/Β0012

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

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 2238/1994, όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με το άρθρο 33 του ν. 2778/1999, η πραγματική αξία πώλησης μετοχών ή παραστατικών τίτλων μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε άλλο διεθνώς αναγνωρισμένο χρηματιστηριακό θεσμό, που μεταβιβάζονται από ιδιώτες ή από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%).

2. Η πώληση των πιο πάνω αναφερόμενων τίτλων νοείται όπως αυτή καθορίζεται με το άρθρο 513 του Αστικού Κώδικα. Με τη σύμβαση δηλαδή της πώλησης, ο πωλητής έχει την υποχρέωση να μεταβιβάσει την κυριότητα του πράγματος (στη συγκεκριμένη περίπτωση των αξιογράφων στα οποία ενσωματώνονται οι προαναφερόμενοι τίτλοι), που αποτελεί το αντικείμενο της πώλησης και να παραδώσει το πράγμα, ενώ ο αγοραστής έχει την υποχρέωση να πληρώσει το τίμημα.

3. Όπως έχει γίνει δεκτό με την 1100563/10789/Β0012/ΠΟΛ.1249/31.10.2001 εγκύκλιό μας, κατά τη σύσταση ή τη μεταβίβαση της επικαρπίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα, ο κύριος του πράγματος δεν απολλύει την κυριότητα επ' αυτού αλλά στερείται μόνο τη χρήση και κάρπωση του. Συνεπώς, στην περίπτωση αυτή ΔΕΝ έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 2238/1994, καθόσον δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις των διατάξεων αυτών οι οποίες, κατά ρητή διατύπωση μη επιδεχόμενη διασταλτική ερμηνεία,

απαιτούν πώληση, δηλαδή μεταβίβαση της κυριότητας του τίτλου από τον πωλητή στον αγοραστή.

4. Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 2961/2001, με τον οποίο κυρώθηκε ο Κώδικας Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Λαχεία, ορίζεται, ότι η αξία της επικαρπίας, σε περίπτωση διαχωρισμού αυτής από την κυριότητα, προσδιορίζεται σε ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας, κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης του επικαρπωτή (παρ. 3). Σε ισόβια ή αορίστου χρόνου επικαρπία λαμβάνεται ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας, ανάλογα με την ηλικία του επικαρπωτή, το οποίο ορίζεται στα 8/10, αν ο επικαρπωτής δεν έχει υπερβεί το 20ό έτος της ηλικίας του, στα 7/10, αν έχει υπερβεί το 20ό, στα 6/10, αν έχει υπερβεί το 30ό, στα 5/10, αν έχει υπερβεί το 40ό, στα 4/10, αν έχει υπερβεί το 50ό, στα 3/10, αν έχει υπερβεί το 60ό, στα 2/10, αν έχει υπερβεί το 70ό και στο 1/10, αν έχει υπερβεί το 80ό έτος της ηλικίας του (παρ. 4), ενώ σε επικαρπία για ορισμένο χρόνο λαμβάνεται ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας ίσο με το 1/20 της αξίας αυτής για κάθε έτος διάρκειας, μη δυνάμενης της αξίας της επικαρπίας στην περίπτωση αυτή να είναι ανώτερη από τα 8/10 της αξίας της πλήρους κυριότητας (παρ. 5).

5. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω και δεδομένου ότι κρίσιμο στοιχείο για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 2238/1994 είναι να συντελείται μεταβίβαση, έναντι ανταλλάγματος, της κυριότητας των

μεταβιβαζομένων στοιχείων από τον πωλητή στον αγοραστή, συνάγεται, ότι κατά τη μεταβίβαση, με επαχθή αιτία, της ψιλής κυριότητας τίτλων μετοχών συντρέχουν όλα τα εννοιολογικά στοιχεία της πώλησης, όπως αυτά καθορίζονται με το άρθρο 513 του Α.Κ., αφού στην περίπτωση αυτή ο κύριος των μετοχών απολλύει την κυριότητα επί των τίτλων και διατηρεί μόνο το δικαίωμα χρήσης και κάρπωσής τους. Συνεπώς, στην περίπτωση αυτή έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 2238/1994 και οφείλεται ο προβλεπόμενος από τις διατάξεις αυτές φόρος 5%.

Προκειμένου για τον υπολογισμό της αξίας επί της οποίας θα επιβληθεί ο πιο πάνω φόρος 5%, θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της 1112719/11072/B0012 /ΠΟΛ.1233 /2.12.1999 Α.Υ.Ο., με την οποία προσδιορίζεται η κατώτατη πραγματική αξία πώλησης των μετοχών σε περίπτωση μεταβίβασης της πλήρους κυριότητας αυτών, περιοριζόμενης της προκύπτουσας αυτής αξίας στην αξία της ψιλής κυριότητας. Η αξία της ψιλής κυριότητας εξευρίσκεται μετά την αφαίρεση από την προκύπτουσα κατώτατη πραγματική αξία πώλησης των μετοχών της αξίας της επικαρπίας, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά τα οριζόμενα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 2961/2001. Επισημαίνεται ότι στην περίπτωση που η επικαρπία είναι ισόβια ή αορίστου χρόνου και ο επικαρπωτής είναι ανώνυμη εταιρία, δεν μπορούν να εφαρμοσθούν τα οριζόμενα

στην παρ. 4 του άρθρου αυτού (ηλικία επικαρπωτή, κλπ.), οπότε στην περίπτωση αυτή η αξία της επικαρπίας περιορίζεται στα 8/10 της αξίας που αναλογεί στην πλήρη κυριότητα.

Τα ανωτέρω τελούν υπό την προϋπόθεση ότι η προκύπτουσα σύμφωνα με τα πιο πάνω αξία είναι μεγαλύτερη από την αξία που συμφωνήθηκε για τη μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας των μετοχών.

6. Τέλος, τονίζεται, ότι σε περίπτωση που η ψιλή κυριότητα των μετοχών μεταβιβάζεται στο ίδιο πρόσωπο στο οποίο είχε προηγουμένως μεταβιβασθεί η επικαρπία, τα ανωτέρω δεν έχουν εφαρμογή, καθόσον είναι προφανής η καταστρατήγηση των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 2238/1994. Στην περίπτωση αυτή ο φόρος 5% θα υπολογίζεται στη συνολική αξία των μετοχών.

Τα ανωτέρω θα έχουν ανάλογη εφαρμογή και όταν έχει προηγηθεί η μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας των μετοχών προς το ίδιο πρόσωπο.

Ο ΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ

ΔΗΜ. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ