



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

Αριθμός Γνωμοδότησης 361/ 2013

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Β' ΤΜΗΜΑ)**

Συνεδρίαση της 14^{ης} Οκτωβρίου 2013

ΣΥΝΘΕΣΗ:

Πρόεδρος : Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Μέλη : Χριστόδουλος Μπότσιος, Θεόδωρος Ψυχογιός, Ευγενία Βελώνη, Αικατερίνη Γρηγορίου, Δημήτριος Χανής, Ελένη Σβολοπούλου και Κωνσταντίνα Χριστοπούλου, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγήτρια : Γεωργία Μπουρδάκου, Πάρεδρος ΝΣΚ .

Αριθμός Ερωτήματος : Το υπ' αριθμ.πρωτ. Δ12 Α1019897ΕΞ2013/4-2-2013 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, Γενικής Δ/νσης Φορολογίας, Δ/νσης Φορολογίας Εισοδήματος – Τμήμα Α'.

Ερωτήματα: α) *Αν, ενόψει και της υπ' αριθμ. 167/2012 γνωμοδότησης του ΝΣΚ, αποτελεί τεκμαρτή δαπάνη, κατ' άρθρο 17 περ. γ' του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ), η απόκτηση της κυριότητας ακινήτου από μέτοχο ανώνυμης εταιρείας, η οποία προέβη σε μείωση του μετοχικού της κεφαλαίου με την ακύρωση των μετοχών του μετόχου, ο οποίος εξήλθε από την εταιρεία, και την μεταβίβαση σε αυτόν, ακινήτου της τελευταίας, αντί της καταβολής μετρητών, σε in natura απόδοση της συμμετοχής τους στο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας και β) επί καταφατικής απαντήσεως, αν αποτελεί τεκμαρτή δαπάνη και η ενδεχόμενη διαφορά μεταξύ της αντικειμενικής αξίας*

του ακινήτου που λαμβάνει ο μέτοχος και της αξίας των μετοχών του που ακυρώνονται.



Επί των ανωτέρω ερωτημάτων το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδότησε ως εξής :

I. Ιστορικό

Από το έγγραφο της ερωτώσας υπηρεσίας και τα στοιχεία του φακέλου που το συνοδεύουν, προκύπτει το ακόλουθο πραγματικό, με βάση το οποίο υποβλήθηκαν τα εξεταζόμενα ερωτήματα:

Με το υπ' αριθμ. πρωτ. 6437/4-5-2009 έγγραφό της, η Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων έθεσε υπόψη της ερωτώσας υπηρεσίας τα εξής: Η ανώνυμη εταιρεία «ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΕΣ ΚΑΙ ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣΑ.Ε.», με απόφαση της έκτακτης Γενικής Συνελεύσεως των μετόχων της, αποφάσισε την μείωση του μετοχικού της κεφαλαίου κατά το ποσό που αντιστοιχεί στην ονομαστική αξία των μετοχών δύο μόνο εκ των πέντε μετόχων της και την μεταβίβαση σ' αυτούς περιουσιακών στοιχείων (ακινήτων) ανηγόντων στην κυριότητά της, αντί της καταβολής μετρητών. Εν συνεχεία, με δεδομένο ότι οι λοιποί μέτοχοι παρέμειναν στην εταιρεία με τον ίδιο αριθμό μετοχών που κατείχαν αλλά με διαφορετικό ποσοστό συμμετοχής ερωτήθηκε η υπηρεσία αν η πράξη αυτή αφορά πράξη μεταβιβάσεως μετοχών για την οποία οφείλεται φόρος 5%.

Η ίδια Δ.Ο.Υ, με το υπ' αριθμ. πρωτ. 1049495/31-3-2011 συμπληρωματικό έγγραφό της προς την ερωτώσα υπηρεσία, έθεσε το ερώτημα αν αποτελεί τεκμαρτή δαπάνη η απόκτηση από μέτοχο ανώνυμης εταιρείας ακινήτου, το οποίο αυτός λαμβάνει κατά την μείωση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας με καταβολή είδους στους μετόχους της και σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως εάν αποτελεί τεκμαρτή δαπάνη και η ενδεχόμενη διαφορά μεταξύ της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου που λαμβάνει ο μέτοχος και της αξίας των μετοχών του που ακυρώνονται, εφόσον η αντικειμενική αξία υπερβαίνει την αξία των μετοχών.

Ακολούθως, με το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ12Β1081169Ξ2011/3-6-2011 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών ζητήθηκε η άποψη της Δ/νσεως ΑΕ & Πίστεως, της Γενικής Δ/νσεως Εσωτερικού Εμπορίου της Γενικής Γραμματείας Εμπορίου του Υπουργείου Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας & Ναυτιλίας εάν είναι δυνατή, σύμφωνα

με τις διατάξεις του κ.ν. 2190/1920 «περί ανωνύμων εταιρειών», η μείωση του μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρείας κατά το μέρος αυτού που αντιστοιχεί σε ορισμένους μετόχους (μη καθολική), και αν η μείωση αυτή μπορεί να γίνει όχι με επιστροφή μετρητών, αλλά σε είδος, με τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας, όπως ακίνητα, μετοχές του χαρτοφυλακίου της κ.λ.π.

Το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (τμήμα Γ') με την υπ' αριθ. 167/2012 γνωμοδότησή του, η οποία εκδόθηκε επί σχετικού προς τον προβληματισμό του ΥΠΟΙΚ ερωτήματος της Γενικής Γραμματείας Εμπορίου και έγινε αποδεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας, γνωμοδότησε ότι η μείωση του μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρείας ως προς ορισμένους μόνο μετόχους και η μεταβίβαση σε αυτούς ακινήτων της εταιρείας, αντί μετρητών, είναι επιτρεπτή υπό τις προϋποθέσεις που αναφέρονται στη γνωμοδότηση

Συναφώς προς τα ανωτέρω, στην προαναφερθείσα γνωμοδότηση παρατίθεται λεπτομερέστερο πραγματικό, το οποίο έχει ως εξής: «... με την από 13-11-2008 απόφαση της αυτόκλητης καθολικής και έκτακτης γενικής συνέλευσης (εφεξής γ.σ.) των μετόχων της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΕΣ ΚΑΙ ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΙΡΗΣΕΙΣ – ΑΦΟΙ Χ.ΑΕ», αποφασίσθηκε με καθολική απαρτία και πλειοψηφία η μείωση του μετοχικού της κεφαλαίου με ακύρωση των μετοχών δύο (2) μόνον εκ των πέντε (5) μετόχων της και η μεταβίβαση σ' αυτούς περιουσιακών στοιχείων (ακινήτων) ανηκόντων στην κυριότητα της εταιρείας αντί της καταβολής μετρητών. Συγκεκριμένα, αποφασίσθηκε η μείωση του μετοχικού κεφαλαίου της εν λόγω εταιρείας κατά 581.218,05 ευρώ, επί συνολικού μετοχικού κεφαλαίου 2.075.77,75 ευρώ (70.725 ονομαστικές μετοχές, ονομαστικής αξίας εκάστης 29,35 ευρώ), η οποία θα πραγματοποιείτο με ακύρωση 19.803 μετοχών, ονομαστικής αξίας εκάστης 29,35 ευρώ, δηλαδή με την ακύρωση του συνόλου των μετοχών των δύο εκ των πέντε μετόχων της και την μεταβίβαση σ' αυτούς περιουσιακών στοιχείων -ακινήτων της εταιρείας, αντί της καταβολής μετρητών, όπως τα ακίνητα αυτά περιγράφονται στη ληφθείσα απόφαση καθώς και στο με αριθμ. 3316/12-1-2009 Συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου Αθηνών Β. Μ. που αφορά στη «μεταβίβαση οριζοντίων ιδιοκτησιών λόγω μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου της ανωνύμου εταιρείας με έξοδο του μετόχου Γ. Χ. και απόδοση σ' αυτόν «in naturam» της συμμετοχής του στο μετοχικό κεφάλαιο» αξίας 498.186,90 ευρώ, αντικειμενικής

αξίας 751.537,94 ευρώ και αναπόσβεστης αξίας 376.886,36 ευρώ (ανάλογα στοιχεία αξιών και για τον άλλο μέτοχο, σύμφωνα με το συνημμένο στο έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, έγγραφο της Α' Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων). Σημειώνεται ότι, η μείωση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας κατά 581.218,05 ευρώ πραγματοποιήθηκε με την ακύρωση του συνόλου των μετοχών του μετόχου Χ. Χ. συνολικής ονομαστικής αξίας 83.031,15 ευρώ και του συνόλου των μετοχών του μετόχου Γ. Χ. συνολικής ονομαστικής αξίας 498.186,90 ευρώ >.

Το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (τμήμα Α') με την υπ' αριθμ. 486/2011 προγενέστερη γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών, γνωμοδότησε ότι, επί λύσεως ανώνυμης εταιρείας, ο εκκαθαριστής δεν μπορεί να διανείμει αυτούσια τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας στους μετόχους, αλλά πρέπει πρώτα να τα ρευστοποιήσει και ακολούθως να διανείμει το τελικό προϊόν της εκκαθαρίσεως. Κατά συνέπεια, η αξία μεταβίβασης ακινήτων της υπό εκκαθάριση τελούσης ανώνυμης εταιρείας προς τους μετόχους της κατά το ποσοστό συμμετοχής τους σε αυτή, αποτελεί στην ουσία μεταβίβαση από επαχθή αιτία προς τρίτους και έχει εφαρμογή για κάθε ένα των μετόχων το τεκμήριο απόκτησης περιουσιακού στοιχείου του άρθρου 17 περ. γ' του ν. 2238/1994.

II. Εφαρμοστές διατάξεις

Στις διατάξεις των άρθρων 15 και 17 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά τον κρίσιμο χρόνο, ορίζονται τα εξής:

« Άρθρο 15

Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες.

Το συνολικό εισόδημα προσδιορίζεται, κατ' εξαίρεση, με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογουμένου και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό των δαπανών που προσδιορίζεται κατά τα επόμενα άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό καθαρό εισόδημα των κατηγοριών Α' έως Ζ'. Το εισόδημα που υπόκειται σε φόρο στην περίπτωση αυτή προσδιορίζεται κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 19».

« Άρθρο 17

Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων.

5

Ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για:

α)...β)... γ) Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης. Ως τίμημα αγοράς λαμβάνεται η αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982. Αν το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως καταβαλλόμενη δαπάνη λαμβάνεται το καθοριζόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως καταβαλλόμενη δαπάνη λαμβάνεται: αα) Το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια. ββ) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος ή της αξίας κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων».

III. Από τον συνδυασμό των προπαρατεθεισών διατάξεων συνάγονται τα ακόλουθα:

1. Το συνολικό εισόδημα προσδιορίζεται, κατ' εξαίρεση, τεκμαρτώς με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογουμένου και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό των δαπανών που προσδιορίζεται κατά τα άρθρα 16-17 ν. 2238/1994 είναι ανώτερο από το συνολικό καθαρό εισόδημα των κατηγοριών Α έως Ζ. Στην περίπτωση αυτή, το εισόδημα που υπόκειται σε φόρο αυτή προσδιορίζεται κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 19 του ίδιου νόμου. Κατά το άρθρο 17 περ. γ' του ν. 2238/1994, ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου και των προσώπων που τους βαρύνουν λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται, μεταξύ άλλων, για αγορά ακινήτων.

2. Με βάση το προεκτεθέν στην οικεία θέση πραγματικό, η ανώνυμη εταιρεία του ερωτήματος προέβη σε μείωση του μετοχικού της κεφαλαίου με την ακύρωση των μετοχών δύο μετόχων της και την μεταβίβαση σε αυτούς, οι οποίοι εξήλθαν από την εταιρεία, ακινήτων της τελευταίας, αντί της καταβολής μετρητών, σε in natura απόδοση της συμμετοχής τους στο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας.



Με την υπ' αριθμ. 167/2012 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, η οποία έγινε αποδεκτή από το προς τούτο αρμόδιο όργανο, έγινε δεκτόν ότι η κατά τον προεκτεθέντα τρόπο μείωση του μετοχικού κεφαλαίου και η μεταβίβαση στους εξελθόντες μετόχους ακινήτων της εταιρείας, αντί μετρητών, είναι επιτρεπτή υπό τις προϋποθέσεις που αναφέρονται στη γνωμοδότηση. Η κρίση περί της νομιμότητας των ζητημάτων αυτών και της συνδρομής ή μη των σχετικών προϋποθέσεων ανάγεται στη σφαίρα της λειτουργικής αρμοδιότητας της εποπτεύουσας τις ανώνυμες εταιρείες αρχής και όχι της φορολογικής αρχής. Υπό τα δεδομένα αυτά και υπό την προϋπόθεση ότι στην εξεταζόμενη περίπτωση τηρήθηκαν οι διατυπώσεις δημοσιότητας που προβλέπονται στον κ.ν. 2190/1920 για τη μείωση του μετοχικού κεφαλαίου και την τροποποίηση του καταστατικού της εταιρείας (καταχώριση στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών, δημοσίευση στην ΕτΚ), για τις οποίες δεν υπάρχουν στοιχεία στο φάκελο, και εφόσον η αξία του μεταβιβασθέντος ακινήτου, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 17 περ. γ' του ν. 2238/1994, είναι ίση ή μεγαλύτερη της ονομαστικής αξίας των ακυρωθεισών μετοχών, τότε δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των εν λόγω διατάξεων. Και τούτο, διότι, υπό τις προϋποθέσεις αυτές, η μεταβίβαση του ακινήτου γίνεται με αντάλλαγμα τη χρηματική αξία των ακυρουμένων μετοχών, αφού συνιστά επιστροφή του ποσοστού συμμετοχής των μετόχων στην εταιρεία και, συνακολούθως, δεν μπορεί να γίνει λόγος για καταβολή άλλης δαπάνης προς απόκτησή του. Απεναντίας, συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των επίμαχων διατάξεων περί τεκμαρτής δαπάνης, εάν και εφόσον η αξία του μεταβιβασθέντος ακινήτου, όπως αυτή προσδιορίζεται στο άρθρο 17 περ. γ' του ν. 2238/1994, υπερβαίνει την ονομαστική αξία των μετοχών που ακυρώθηκαν και, ως εξυπακούεται, μόνον κατά το υπερβάλλον. Σημειωτέον, τέλος, ότι η υπ' αριθμ. 486/2011 γνωμοδότηση του ΝΣΚ δεν είναι αντίθετη προς τα ανωτέρω, διότι αντιμετώπισε διάφορο ζήτημα, δηλαδή την τεκμαρτή δαπάνη επί απόκτησης ακινήτου, στην περίπτωση εταιρείας υπό εκκαθάριση.

IV. Κατ' ακολουθίαν των προεκτεθέντων, στο τεθέν ερώτημα αρμόζει η απάντηση ότι, η απόκτηση της κυριότητας ακινήτου από εξελθόντα μέτοχο ανώνυμης εταιρείας, η οποία προέβη σε μείωση του μετοχικού της κεφαλαίου με την ακύρωση των μετοχών του και τη μεταβίβαση ακινήτου της σε αυτόν, αντί της καταβολής μετρητών, αποτελεί τεκμαρτή δαπάνη του μετόχου, κατ' άρθρο 17 περ.

B

γ' του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ), μόνον εάν και κατά το μέρος που η αξία του ακινήτου που απέκτησε αυτός υπερβαίνει την ονομαστική αξία των ακυρωθεισών μετοχών του.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ
Αθήνα, 29-10-2013
Ο Πρόεδρος

Αλέξανδρος Γερ. Καραγιάννης
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Η Εισηγήτρια

Γεωργία Μπουρδάκου
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.