

ΚΑΤΕΠΕΙΓΟΝ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (Δ. 12)
ΤΜΗΜΑΤΑ Α', Β' & Γ'

Αθήνα, 22 Μαρτίου 2000
Αριθμ. Πρωτ. : 1030026/10403/Β' 0012

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κώδικας : 101 84 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες : Ηλ. Κατούδης,
Αντωνόπουλος Δ.
Ηλιοκαύτου Μ.
Τηλέφωνο : 33 75 317, 318
3375311,312
ΦΑΞ : 33 75 001

ΠΟΛ. : 1108

ΠΡΟΣ : Αποδέκτες Π. Δ.

ΘΕΜΑ: «Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του ν. 2753/1999 και του ν. 2778/ 1999, οι οποίες αφορούν τη φορολογία εισοδήματος των φυσικών και των νομικών προσώπων».

Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις των άρθρων 3 (παράγραφοι 3-11, 13, 16, 18 και 19), 4 (παράγραφοι 1-12 και 16-19) και 5 (παράγραφοι 8 και 9) του ν. 2753/1999 καθώς και τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν. 2778/1999, οι οποίες αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και σας παρέχουμε τις ακόλουθες ερμηνευτικές οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους.

Άρθρο 3 Φορολογία Επιχειρήσεων

1. Με την παράγραφο 3 αυτού του άρθρου του κοινοποιούμενου νόμου, αντικαταστάθηκαν οι διατάξεις της υποπερίπτωσης ββ' της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ν. 2238/1994.

Σύμφωνα με τις νέες διατάξεις, λογίζεται ως εισόδημα και φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 20% το κέρδος ή η ωφέλεια από τη μεταβίβαση εταιρικών μερίδων ή μεριδίων, καθώς και ποσοτών συμμετοχής σε κοινωνία αστικού δικαίου που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα και σε κοινοπραξία του Κ. Β. Σ., εκτός από τη μερίδα συμμετοχής σε κοινοπραξία τεχνικών έργων, της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ.

Δηλαδή, θεωρείται ως εισόδημα και φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 20% το κέρδος ή η ωφέλεια που προκύπτει από τη μεταβίβαση ποσοτών συμμετοχής σε Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., αφανή ή συμμετοχική εταιρία, αστική εταιρία (κερδοσκοπική ή μη κερδοσκοπική), κοινωνία αστικού δικαίου που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα καθώς και κοινοπραξία του Κ.Β.Σ. η οποία ασχολείται με οποιαδήποτε άλλη δραστηριότητα, εκτός από αυτή της εκτέλεσης δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων.

Επομένως, μετά την έναρξη ισχύος των νέων διατάξεων της υποπερίπτωσης ββ' της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ν. 2238/1994 δεν υπόκεινται πλέον στην αυτοτελή φορολογία με 20% τα ακόλουθα εισοδήματα :

α) Το κέρδος ή η ωφέλεια από τη μεταβίβαση μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών. Σημειώνεται ότι για τη μεταβίβαση των μετοχών αυτών θεσπίστηκε, νέος τρόπος αυτοτελούς φορολογίας, ο οποίος αναλύεται στην επόμενη παράγραφο.

β) Το κέρδος ή η ωφέλεια από τη μεταβίβαση ποσοστών συμμετοχής σε κοινοπραξία του Κ.Β.Σ. η οποία ασχολείται με την εργολαβική κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων γενικώς, ανεξάρτητα αν αυτά αποτελούν έργα πολιτικού μηχανικού, λιμενικά, οδοποιίας, μηχανολογικά, ηλεκτρολογικά κτλ.

Όπως αναφέρθηκε πιο πάνω, η υπόψη αυτοτελής φορολογία επιβάλλεται επί του κέρδους ή της ωφέλειας από τη μεταβίβαση των συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων. Δηλαδή, επί του θετικού ποσού που προκύπτει, εάν από την αξία μεταβίβασης αυτών των περιουσιακών στοιχείων, όπως αυτή συμφωνείται μεταξύ του πωλητή και του αγοραστή, αφαιρεθεί η αξία απόκτησης τους από τον πωλητή. Όμως, το κέρδος (ή ωφέλεια) από τη μεταβίβαση των συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων στο οποίο επιβάλλεται τελικώς η υπόψη αυτοτελής φορολογία εξευρίσκεται όχι μόνο με την εφαρμογή των νέων διατάξεων της πιο πάνω υποπερίπτωσης, αλλά και με την παράλληλη εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 11 του άρθρου 3 του κοινοποιούμενου ν. 2753/1999. Οι τελευταίες προβλέπουν την έκδοση απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, με την οποία καθορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού του ελάχιστου κέρδους ή ωφέλειας από τη μεταβίβαση των συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων (εκδόθηκε η αριθ. 1119720/1980/ΠΟΛ.1259/ 22-12-1999 Α.Υ.Ο.), με συνέπεια η υπόψη αυτοτελής φορολογία να επιβάλλεται τελικά στο μεγαλύτερο από τα δύο ποσά. Περαιτέρω ανάλυση γίνεται πιο κάτω στην παράγραφο 8.

Οι νέες διατάξεις της υποπερίπτωσης ββ' της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ν. 2238/1994 ισχύουν, σύμφωνα με την περίπτωση θ' του άρθρου 26 του κοινοποιούμενου ν. 2753/1999, από τη δημοσίευση του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Συνεπώς, αταλαμβάνουν μεταβιβάσεις που λαμβάνουν χώρα από 17-11-1999 και μετά.

2. Με την παράγραφο 4 αυτού του άρθρου, του κοινοποιούμενου νόμου προστέθηκε στο άρθρο 13 του ν. 2238/1994 νέα παράγραφος με αριθμό 2, οι διατάξεις της οποίας θεσπίζουν νέο τρόπο αυτοτελούς φορολογίας για τη μεταβίβαση μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών.

Με τις διατάξεις της πιο πάνω νέας παραγράφου ορίζεται ότι, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 5% η πραγματική αξία πώλησης μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, που μεταβιβάζονται από ιδιώτες ή από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά. Για την καταβολή του φόρου αυτού και την υποβολή της σχετικής δήλωσης έχουν εφαρμογή τα αναφερόμενα στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ν. 2238/1994.

Επομένως, όταν φυσικό πρόσωπο (ιδιώτης ή επιτηδευματίας, ημεδαπός ή αλλοδαπός) ή νομικό πρόσωπο (ημεδαπό ή αλλοδαπό, κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα) μεταβιβάζει μετοχές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, τότε επί της αξίας μεταβίβασης που συμφωνείται μεταξύ του πωλητή και του αγοραστή, επιβάλλεται αυτοτελώς φόρος εισοδήματος με συντελεστή 5%. Επομένως, για την επιβολή αυτού του φόρου είναι αδιάφορο το οικονομικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) που προκύπτει από τη μεταβίβαση των μετοχών. Όμως, και σ' αυτές τις μεταβιβάσεις, όπως και στις μεταβιβάσεις της προηγούμενης παραγράφου, η πραγματική αξία μεταβίβασης των μετοχών επί της οποίας επιβάλλεται τελικώς η υπόψη αυτοτελής φορολογία εξευρίσκεται όχι μόνο με την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, αλλά και με την παράλληλη εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 11 του άρθρου 3 του κοινοποιούμενου ν. 2753/1999. Οι τελευταίες διατάξεις ορίζουν την έκδοση απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, με την οποία καθορίζεται, προκειμένου για την επιβολή της υπόψη αυτοτελούς φορολογίας, ο τρόπος προσδιορισμού της κατώτατης πραγματικής αξίας μεταβίβασης των μετοχών (εκδόθηκε η αριθ. 1112719/11072/ΠΟΛ.1233/2-12-1999 Α.Υ.Ο.). Συνεπώς, η υπόψη αυτοτελής φορολογία επιβάλλεται είτε στην πιο πάνω κατώτατη πραγματική αξία μεταβίβασης, είτε στην αξία μεταβίβασης που συμφωνείται μεταξύ του πωλητή και

αγοραστή, ανάλογα με το ποια από τις δύο είναι μεγαλύτερη. Για το θέμα αυτό παρέχονται περισσότερες διευκρινίσεις στην παράγραφο 8 του παρόντος άρθρου.

Ο πιο πάνω φόρος 5% δεν οφείλεται κατά την εισφορά μετοχών ΜΗ εισηγμένων στο ΧΑΑ (ή και σε αλλοδαπό χρηματιστήριο) για την κάλυψη μετοχικού κεφαλαίου ημεδαπής Α.Ε. ή για τη συμμετοχή στην αύξηση του, γιατί δεν θεωρείται μεταβίβαση αιτία πωλήσεως ή ανταλλαγής, αλλά εισφορά κεφαλαίου αποτιμώμενη σε χρήμα (1105373/ΠΟΛ. 1033/25-1 -2000 εγκύκλιος διαταγή μας).

Αντίθετα, ο εν λόγω φόρος οφείλεται επί ανταλλαγής μετοχών, καθόσον αυτή εξομοιούται με διπλή πώληση.

Επειδή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13 αναφέρονται σε μεταβιβάσεις μετοχών ΜΗ εισηγμένων στο ΧΑΑ και δεδομένου ότι οι κάτοικοι Ελλάδος φορολογούνται και για το εκτός Ελλάδος εισόδημά τους, συνάγεται ότι, οι υπόψη διατάξεις εφαρμόζονται και στις μεταβιβάσεις μετοχών ΜΗ εισηγμένων στο ΧΑΑ (ημεδαπών ή αλλοδαπών εταιριών), που πραγματοποιούν κάτοικοι Ελλάδος, φυσικά ή νομικά πρόσωπα.

Αντίθετα, δεν καταλαμβάνουν τις μεταβιβάσεις μετοχών εισηγμένων σε αλλοδαπά χρηματιστήρια, καθόσον στην περίπτωση αυτή οφείλεται φόρος 6%, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 2742/1999 και του άρθρου 27 του ν. 2703/1999.

Στο σημείο αυτό επισημαίνεται ότι, οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του ν. 2238/1994 αντικαταστάθηκαν εκ νέου με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν. 2778/1999 (Φ.Ε.Κ. 295 Α').

Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 5% η πραγματική αξία πώλησης μετοχών ή παραστατικών τίτλων μετοχών μη εισηγμένων στο ΧΑΑ ή αλλοδαπό χρηματιστήριο, ή σε άλλο διεθνώς αναγνωρισμένο χρηματιστηριακό θεσμό που μεταβιβάζονται από ιδιώτες ή από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά.

Από τη σύγκριση των διατάξεων αυτών και τις αντίστοιχες του ν. 2753/1999 συνάγεται ότι, δεν έχει επέλθει καμία ουσιαστική αλλαγή και επομένως όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω αλλά και όλα όσα αναφέρονται στη συνέχεια εξακολουθούν να ισχύουν και μετά την έναρξη ισχύος του ν. 2778/1999.

Απλώς με τις νέες διατάξεις γίνεται ρητή μνεία στις μεταβιβάσεις μετοχών ΜΗ εισηγμένων στα αλλοδαπά χρηματιστήρια ή σε άλλους διεθνώς αναγνωρισμένους χρηματιστηριακούς θεσμούς, ενώ με βάση τις προηγούμενες διατάξεις προέκυπτε το ίδιο αποτέλεσμα κατά την ερμηνεία τους.

Επίσης, με τις μεταγενέστερες πιο πάνω διατάξεις ορίζεται ότι αυτές εφαρμόζονται και στα παραστατικά τίτλων μετοχών, δηλαδή και στους προσωρινούς τίτλους που εκδίδονται πριν από την έκδοση των μετοχών κτλ.

Πλέον των ανωτέρω περιπτώσεων, σας γνωρίζουμε ότι ο φόρος 5% οφείλεται και στην αξία των δικαιωμάτων που μεταβιβάζουν, κατά την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρίας, οι παλαιοί μέτοχοι της εταιρίας.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του ν. 2238/1994 προβλέπεται, ότι ο πιο πάνω φόρος καταβάλλεται σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ίδιου νόμου, δηλαδή με τον ίδιο τρόπο που καταβάλλεται και ο φόρος που επιβάλλεται επί του κέρδους ή της ωφέλειας από τις μεταβιβάσεις ολόκληρων επιχειρήσεων, εταιρικών μερίδων ή μεριδίων κτλ.

Συνεπώς, το πρόσωπο που μεταβιβάζει τις μετοχές, το οποίο επιβαρύνεται με τον οικείο φόρο, υποχρεούται να καταβάλλει αυτόν εφάπαξ πριν από τη μεταβίβαση των μετοχών με δήλωση, η οποία υποβάλλεται σε τρία (3) αντίτυπα στη Δ.Ο.Υ. στην οποία υπάγεται η Α.Ε. της οποίας μεταβιβάζονται οι μετοχές, τα δύο δε από αυτά τα αντίτυπα, αφού θεωρηθούν από τη Δ.Ο.Υ., επιστρέφονται στο πρόσωπο τούτο.

Με βάση όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω και λαμβανομένων υπόψη των ισχυουσών λοιπών διατάξεων του ν. 2238/1994 προκύπτει ότι, αν ο μεταβιβάζων τις μετοχές είναι φυσικό πρόσωπο, προσωπική εταιρία ή άλλο νομικό πρόσωπο της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ν. 2238/1994, ανεξάρτητα από την κατηγορία των τηρουμένων βιβλίων, ή νομικό πρόσωπο ΜΗ κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τότε με την κατά τα πιο πάνω αυτοτελή φορολογία εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του για την υπεραξία που ενδεχομένως έχει προκύψει από αυτές τις μεταβιβάσεις. Επίσης, ενδεχόμενη ζημία από την πώληση των εν λόγω μετοχών δεν αναγνωρίζεται και ο καταβληθείς φόρος 5% δεν επιστρέφεται.

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

α) από τα τηρούμενα βιβλία θα έχει προκύψει κέρδος ή ζημία από την πώληση των μετοχών,
β) ο φόρος 5% που έχει καταβληθεί για τις μεταβιβασθείσες μετοχές είναι φόρος εισοδήματος, ως προβλεπόμενος από τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.2238/1994 και
γ) με την αυτοτελή φορολόγηση του 5% έχει επιβαρυνθεί ο δικαιούχος του κέρδους νομικό πρόσωπο (πωλητής), συνάγεται ότι, η πραγματική υπεραξία που προκύπτει από την πώληση μετοχών μη εισηγμένων στο ΧΑΑ θα πρέπει να αντιμετωπίζεται ως εισόδημα φορολογούμενο κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, εφαρμοζομένων των διατάξεων του άρθρου 106 του ν. 2238/1994.

Δηλαδή, σε περίπτωση διανομής κερδών από την Α.Ε., Ε.Π.Ε. ή συνεταιρισμό, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών του νομικού προσώπου, θα προστίθεται σε αυτά και το μέρος της υπεραξίας που προέκυψε από την πώληση μετοχών ΜΗ εισηγμένων στο Χ.Α.Α., που αναλογεί στα διανεμόμενα, μετά την αναγωγή του εξευρισκόμενου αυτού ποσού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου. Το μη διανεμόμενο μέρος της υπεραξίας θα πρέπει να εμφανίζεται σε λογαριασμό αποθεματικού με βάση τα οριζόμενα στη 1044770/ΠΟΛ. 1117/23-3-1993 Α.Υ.Ο. που έχει εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων της παραγράφου 8 του άρθρου 106 του ν. 2238/1994.

Περαιτέρω, από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και του συμπληρωματικού φόρου του νομικού προσώπου θα εκπίπτει, σύμφωνα με την περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 109 του ν. 2238/1994, ο καταβληθείς σύμφωνα με τα πιο πάνω φόρος 5% ο οποίος αναλογεί στο μέρος της υπεραξίας που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη.

Διευκρινίζεται ότι, σε περίπτωση κατά την οποία, το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε επί της αξίας των μετοχών που μεταβιβάστηκαν είναι μεγαλύτερο από το ποσό φόρου που προκύπτει με την εφαρμογή του συντελεστή φορολογίας του νομικού προσώπου (35% ή 40%) επί της υπεραξίας που προέκυψε από την πώληση των ίδιων μετοχών, όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω δεν θα εφαρμόζονται γιατί με την καταβολή του φόρου 5% έχει εξαντληθεί η φορολογική υποχρέωση και για την υπεραξία. Στην περίπτωση αυτή, το ποσό της υπεραξίας θα αφαιρείται, κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, από τα κέρδη ισολογισμού (αναμόρφωση αποτελεσμάτων), ως έσοδο φορολογηθέν κατά ειδικό τρόπο.

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

Οι διατάξεις της νέας παραγράφου 2 του άρθρου 13 του ν. 2238/1994 ισχύουν, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του παρόντος άρθρου του κοινοποιούμενου ν.2753/1999, για μεταβιβάσεις μετοχών που πραγματοποιούνται από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού, δηλαδή από τη δημοσίευση του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή από 17-11-1999 και μετά. Επίσης, με την παράγραφο 6 του παρόντος άρθρου του κοινοποιούμενου ν. 2753/1999 και επειδή η υπόψη αυτοτελής φορολογία δεν επιβάλλεται πλέον επί του κέρδους ή της ωφέλειας από τη μεταβίβαση μετοχών, ορίζεται ότι για τις μεταβιβάσεις μετοχών για τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις της νέας παραγράφου 2 του άρθρου 13 του ν. 2238/1994 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 15 του ν. 2459/1997, με τις οποίες προβλεπόταν ή έκδοση προεδρικού διατάγματος, με το οποίο θα καθορίζεται, μεταξύ άλλων, ο τρόπος προσδιορισμού της ωφέλειας από τη μεταβίβαση μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών.

3. Με την παράγραφο 5 αυτού του άρθρου του κοινοποιούμενου ν. 2753/1999 και λόγω της προσθήκης της νέας παραγράφου 2 στο άρθρο 13 του ν. 2238/1994, μεταβλήθηκε η αρίθμηση των πρώην παραγράφων 2 έως και 12 αυτού του άρθρου. Ειδικότερα, οι υπόψη παράγραφοι αναριθμήθηκαν σε 3 έως και 13 αντίστοιχα.

4. Με την παράγραφο 7 του άρθρου αυτού παρέχεται η δυνατότητα στα φυσικά ή νομικά πρόσωπα που έχουν μεταβιβάσει από 18 Φεβρουαρίου 1997 μέχρι και 16 Νοεμβρίου 1999 μετοχές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών και οι δηλώσεις φόρου υπεραξίας που υπέβαλαν στις Δ.Ο.Υ. δεν έχουν ακόμη ελεγχθεί, να φορολογηθούν με βάση το νέο τρόπο (5% επί της αξίας των μεταβιβασθεισών μετοχών).

Προς τούτο, προβλέπεται ότι οι υπόχρεοι πρέπει να υποβάλλουν συμπληρωματικές δηλώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ν. 2238/1994 μέσα σε τρεις (3) μήνες από τη δημοσίευση του νόμου αυτού και να καταβάλλουν τη διαφορά του φόρου που προκύπτει από την εφαρμογή της διάταξης της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του ν. 2238/1994 και του ποσού που καταβλήθηκε με την αρχική δήλωση, εφάπαξ με την υποβολή της δήλωσης αυτής, χωρίς την επιβολή πρόσθετων φόρων, προστίμων ή άλλων κυρώσεων.

Στο σημείο αυτό επισημαίνεται ότι με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 28 του ν. 2789/2000 (Φ.Ε.Κ. 21 Α') η πιο πάνω προθεσμία έχει παραταθεί μέχρι και τις 17 Ιουνίου 2000.

Από τη διατύπωση των πιο πάνω διατάξεων προκύπτει ότι, η εφαρμογή τους είναι δυνατή. Επίσης, προκύπτει ότι, δεν υπάγονται στη ρύθμιση αυτή τα πρόσωπα τα οποία υπέβαλαν δηλώσεις κατά τα ανωτέρω, αλλά οι δηλώσεις τους έχουν ελεγχθεί (είναι αδιάφορο στην προκειμένη περίπτωση αν οι σχετικές υποθέσεις έχουν περαιωθεί οριστικά ή αν εκκρεμούν προς διοικητική επίλυση της διαφοράς ή στα διοικητικά δικαστήρια).

Σημειώνεται ότι στις διαλαμβανόμενες διατάξεις δεν υπάρχει πρόβλεψη για επιστροφή φόρου στην περίπτωση που με τη δήλωση υπεραξίας είχε καταβληθεί ποσό φόρου μεγαλύτερο από αυτό που προκύπτει από την εφαρμογή των νέων διατάξεων και επομένως το επιπλέον αυτό ποσό φόρου που έχει καταβληθεί δεν επιστρέφεται (1014276/10156/11-2-2000 έγγραφό μας).

5. Με την παράγραφο 8 του άρθρου αυτού καταργήθηκαν οι διατάξεις των παραγράφων 4 και 5 του άρθρου 13 του ν. 4459/1965, που προέβλεπαν την επιβολή φόρου 5% επί της αξίας των μεταβιβαζομένων ονομαστικών μετοχών των ημεδαπών κτηματικών ανωνύμων εταιριών. Ειδικότερα, με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 24 του ν.2214/1994, ορίζεται ότι, για τις ανώνυμες εταιρείες που εμπίπτουν στις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου και νόμου, δηλαδή γι' αυτές που τα κεφάλαιά τους είναι επενδεδυμένα σε αστικά ακίνητα κατά ποσοστό 60% και άνω, εφαρμόζονται ανάλογα μεταξύ άλλων και οι διατάξεις των παραγράφων 4 και 5 του άρθρου 13 του ν. 4459/1965.

Επομένως, μετά την κατάργηση των προαναφερθεισών διατάξεων, δεν οφείλεται πλέον φόρος πέντε τοις εκατό (5%) στην αξία των μεταβιβαζομένων με επαχθή αιτία ονομαστικών μετοχών των πιο πάνω εταιριών.

Επισημαίνεται ότι, η υποχρέωση για ονομαστικοποίηση του συνόλου των μετοχών -ΜΗ εισηγμένων στο Χ.Α.Α. - των ημεδαπών ανωνύμων εταιριών εξακολουθεί να υφίσταται όταν τα κεφάλαια τους, στα οποία περιλαμβάνονται και τα πάσης φύσεως αποθεματικά που έχουν σχηματίσει, είναι επενδυμένα σε αστικά ακίνητα κατά ποσοστό 60% και άνω.

Περαιτέρω, επειδή με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 13 του ν. 4459/1965 οριζόταν ότι, για τη μεταβίβαση των πιο πάνω μετοχών συντάσσεται υποχρεωτικά συμβολαιογραφικό έγγραφο, προκύπτει ότι, μετά την κατάργηση της συγκεκριμένης διάταξης παύει να ισχύει αυτή η υποχρέωση και για τη μεταβίβαση - με επαχθή αιτία - μετοχών που εμπίπτουν στο δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του ν.2214/1994, απαιτείται σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 79 του ν. 2238/1994, η σύνταξη είτε συμβολαιογραφικού εγγράφου, είτε ιδιωτικού εγγράφου θεωρημένου από τον προϊστάμενο της οικείας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

Υπενθυμίζουμε ότι, τα στοιχεία που πρέπει να περιέχει το συμβολαιογραφικό έγγραφο ή το ιδιωτικό έγγραφο έχουν καθοριστεί με την αρ.1056431/10479/Β'0012/ΠΟΛ.1169/ /23-5-1997 Α.Υ.Ο.

Επίσης, κατά τη μεταβίβαση των μετοχών που εμπίπτουν στις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του ν. 2214/1994, οφείλεται ο προβλεπόμενος από τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του ν. 2238/1994 φόρος.

Τα ανωτέρω ισχύουν για μεταβιβάσεις μετοχών που γίνονται από τη δημοσίευση του νόμου, δηλαδή από 17 Νοεμβρίου 1999 και μετά.

6. Με τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου αυτού αντικαταστάθηκε το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 24 του ν. 2214/1994, που αναφέρεται στην επιβολή κυρώσεων σε βάρος των οριζομένων από την παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου ανωνύμων εταιριών, όταν το σύνολο των μετοχών τους δεν έχουν γίνει ονομαστικές.

Ειδικότερα, οι ανώνυμες εταιρίες που έχουν ως αντικείμενο εργασιών την εκμετάλλευση κλινικών, διαγνωστικών κέντρων αποθεραπείας και αποκατάστασης, γηροκομείων, εκπαιδευτηρίων, φροντιστηρίων, ινστιτούτων επαγγελματικής κατάρτισης, επαγγελματικών σχολών και γενικά την παροχή ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης ή εκπαίδευσης οποιασδήποτε μορφής και βαθμίδας, καθώς και οι λοιπές ανώνυμες εταιρίες (εξαιρουμένων των ξενοδοχειακών, όσων ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών και όσων τελούν σε εκκαθάριση) των οποίων τα κεφάλαια (στα οποία περιλαμβάνονται και τα πάσης φύσεως αποθεματικά τους) είναι επενδυμένα σε αστικά ακίνητα κατά ποσοστό 60% ή μεγαλύτερο υποχρεούνται με το άρθρο 24 του ν. 2214/1994 να έχουν το σύνολο των μετοχών τους ονομαστικές και όσες είχαν ανώνυμες υποχρεώθηκαν εντός εξαμήνου από της δημοσίευσής του νόμου να τις μετατρέψουν σε ονομαστικές.

Επίσης, η υποχρέωση για ονομαστικοποίηση γεννάται και όταν κατά τη λήξη κάποιας χρήσης η σχέση αστικών ακινήτων - κεφαλαίων διαμορφωθεί σε ποσοστό 60% ή μεγαλύτερο, χωρίς δυνατότητα να μετατραπούν εκ νέου σε ανώνυμες αν σε μεταγενέστερη χρήση η σχέση αυτή διαμορφωθεί σε ποσοστό κατώτερο του 60%.

Σε όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις αν η ονομαστικοποίηση δεν έγινε μέχρι την 11 Νοεμβρίου 1994 (ΣΗΜ. : Με την 1124341/10886/ΠΟΛ.1246/1994 διαταγή μας έγινε δεκτό ότι αρκούσε μέχρι την ημερομηνία αυτή να είχε υποβληθεί στην αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Εμπορίου, η σχετική αίτηση με τα απαιτούμενα δικαιολογητικά) ή δεν γίνει μέσα σε 6 μήνες από τη λήξη της χρήσης εντός της οποίας γεννάται η υποχρέωση, κατά περίπτωση, προβλεπόταν η επιβολή προστίμου που υπολογιζόταν σε ποσοστό 10% επί της αξίας του συνόλου των μετοχών για κάθε μήνα καθυστέρησης.

Ήδη, με τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 3 του κοινοποιούμενου νόμου τροποποιείται ο τρόπος υπολογισμού του πιο πάνω προστίμου. Το διαλαμβανόμενο πρόστιμο υπολογίζεται πλέον σε ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) επί του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου της ανώνυμης εταιρίας που υφίσταται κατά το χρόνο λήξης της προθεσμίας για ονομαστικοποίηση των μετοχών. Κατά συνέπεια, αν κατά τον ανωτέρω κρίσιμο χρόνο υφίσταται αποθεματικό από την υπέρ το άρτιον έκδοση μετοχών ή υπάρχουν καταθέσεις των μετόχων για μελλοντική αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, τα ποσά αυτά δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του προστίμου.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 24 ορίζεται ότι για την επιβολή του πιο πάνω προστίμου και γενικά για την διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 16 του ν. δ. 3843/1958 (νυν 113 του ν. 2238/94), δηλαδή στις διατάξεις αυτές δεν γίνεται μνεία για μείωση του προστίμου κατά την εξώδικη λύση της διαφοράς και επί πλέον, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 25 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι διατηρούνται σε ισχύ, μεταξύ άλλων, και οι διατάξεις του άρθρου 24 του ν.2214/94 συνάγεται ότι, κατά την αποδοχή από μέρους της εταιρίας του επιβληθέντος προστίμου, αυτό ΔΕΝ μειώνεται.

7. Με τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, σχετικά με το νέο τρόπο υπολογισμού του προστίμου σε περίπτωση μη ονομαστικοποίησης του συνόλου των μετοχών από τις υπόχρεες ανώνυμες εταιρίες, εφαρμόζονται ανάλογα και σε όλες τις υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον των φορολογικών αρχών, των διοικητικών δικαστηρίων και του Σ.τ.Ε. Επομένως, οι Δ.Ο.Υ. θα υπολογίζουν το πρόστιμο με τον προαναφερθέντα τρόπο όχι μόνο σε όσες περιπτώσεις διαπιστώνουν στο εξής ότι συντρέχει περίπτωση επιβολής του, αλλά και για όσες υποθέσεις εκκρεμούν μετά από έλεγχο που έχουν ήδη ενεργήσει. Αντίθετα, αν η υπόθεση έχει περαιωθεί με οποιοδήποτε τρόπο, η εταιρία δεν μπορεί να επανέλθει και να ζητήσει την εφαρμογή των νέων διατάξεων.

Για τις υποθέσεις που εκκρεμούν στα διοικητικά δικαστήρια ή το Σ.τ.Ε. οι Δ.Ο.Υ. πρέπει να ακυρώσουν τις εκδοθείσες πράξεις επιβολής προστίμου και να εκδώσουν καινούργιες σύμφωνα με τις ισχύουσες νέες διατάξεις.

Παράλληλα, θα πρέπει να ενημερώσουν σχετικά εγγράφως και «επί αποδείξει» τη γραμματεία του δικαστηρίου ενώπιον του οποίου εκκρεμεί η υπόθεση ώστε να ακυρωθεί η εκδίκαση της υπόθεσης. Παράλληλα το έγγραφο αυτό πρέπει να κοινοποιείται στην ενδιαφερόμενη εταιρία.

8. Με την παράγραφο 11 του άρθρου αυτού, ορίζεται ότι για την εφαρμογή της υποπερίπτωσης ββ' της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 και της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του ν. 2238/1994, με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού: **α)** Της κατώτατης πραγματικής αξίας πώλησης των μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών μετοχών που μεταβιβάζονται, λαμβάνοντας ενδεικτικά υπόψη αποτελέσματα από τους τελευταίους πριν από τη μεταβίβαση ισολογισμούς και την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης και **β)** του ελάχιστου ποσού της υπεραξίας που προκύπτει από τη μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και ποσοστών συμμετοχής, λαμβάνοντας υπόψη ενδεικτικά τα καθαρά κέρδη των τελευταίων ετών, την αμοιβή του επιχειρηματία και το επιτόκιο των εντόκων γραμματίων του Δημοσίου ετήσιας διάρκειας, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών.

Σύμφωνα με τις πιο πάνω διατάξεις, για την επιβολή της αυτοτελούς φορολογίας των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 13 του ν.2238/1994, με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται : **α)** η κατώτατη πραγματική αξία μεταβίβασης των μετοχών που δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών και **β)** το ελάχιστο κέρδος ή η ωφέλεια από τη μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης καθώς και των περιουσιακών στοιχείων που αναφέρονται στην υποπερίπτωση ββ' της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του παραπάνω άρθρου και νόμου, δηλαδή εταιρικών μερίδων ή μεριδίων και ποσοστών συμμετοχής σε κοινωνία αστικού δικαίου

που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα και σε κοινοπραξία του Κ.Β.Σ., εκτός της κοινοπραξίας τεχνικών έργων. Επομένως, σε περίπτωση που πρόκειται να μεταβιβασθούν μετοχές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, προκειμένου να εξευρεθεί η βάση επί της οποίας επιβάλλεται η αυτοτελής φορολογία με συντελεστή 5%, πρέπει προηγουμένως να υπολογιστεί η κατώτατη πραγματική αξία πώλησης των μετοχών τούτων σύμφωνα με όσα ορίζονται από την προαναφερόμενη σχετική υπουργική απόφαση. Κατόπιν, η υπολογιζόμενη με αυτόν τον τρόπο αξία συγκρίνεται με την αξία πώλησης των εν λόγω μετοχών την οποία έχουν συμφωνήσει οι συμβαλλόμενοι και η αυτοτελής φορολογία με συντελεστή 5% επιβάλλεται στην μεγαλύτερη από τις δύο αξίες. Τα ίδια εφαρμόζονται ανάλογα και όταν πρόκειται να μεταβιβαστούν τα περιουσιακά στοιχεία που αναφέρονται παραπάνω (ολόκληρη επιχείρηση, εταιρικά μερίδια κτλ.).

Οι διατάξεις της παραγράφου 11 του παρόντος άρθρου του κοινοποιούμενου ν. 2753/1999 ισχύουν, σύμφωνα με την περίπτωση θ' του άρθρου 26 αυτού του νόμου, από τη δημοσίευση του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Συνεπώς, καταλαμβάνουν δηλώσεις για τη μεταβίβαση των προαναφερομένων περιουσιακών στοιχείων που υποβάλλονται από 17-11-1999 και μετά.

Όπως προαναφέρθηκε, κατ' εξουσιοδότηση των πιο πάνω διατάξεων εκδόθηκαν οι αριθ. 112719/11072/Β0012/ΠΟΛ1233/2-12-99 και 1119720/1980/Α'0012/ΠΟΛ1259/22-12-99 αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, οι οποίες δημοσιεύθηκαν στα Φ.Ε.Κ. Β' 2187/20-12-1999 και Β' 2227/29-12-1999 αντιστοίχως. Για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των υπόψη Υπουργικών αποφάσεων παρέχουμε τις εξής οδηγίες :

I. Α.Υ.Ο. 112719/11072/Β'0012/ΠΟΛ1233/2-12-1999

Με την υπόψη υπουργική απόφαση ορίζεται ότι, η πραγματική αξία κάθε μετοχής εξευρίσκεται αν τα ίδια κεφάλαια της Α.Ε., που υπάρχουν την προηγούμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία υποβάλλεται η δήλωση της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ν. 2238/1994 (λαμβανομένων υπόψη των οποιονδήποτε μεταβολών μετά τον τελευταίο επίσημο ισολογισμό), αφού προηγουμένως προσαυξηθούν με την απόδοση που είχαν, διαιρεθούν με τον αριθμό των μετοχών της Α.Ε. που υπάρχουν την ίδια ως άνω ημέρα. Για την κατά τα πιο πάνω εξεύρεση της πραγματικής αξίας κάθε μετοχής λαμβάνονται :

α) Ως ίδια κεφάλαια, εκείνα που ορίζονται στην περίπτωση 6 της παραγράφου 4.2.200 του ΕΓΛΣ. Δηλαδή, το άθροισμα των κονδυλίων των ακόλουθων πρωτοβάθμιων λογαριασμών, όπως τα κονδύλια αυτά εμφανίζονται στα βιβλία της Α.Ε. κατά την προηγούμενη ημέρα εκείνης που υποβάλλεται η δήλωση της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ν. 2238/1994:

- Λογαριασμός 40 «Κεφάλαιο», αφαιρουμένων των κονδυλίων των λογαριασμών 18.12 «Οφειλόμενο κεφάλαιο», 33.04 «Οφειλόμενο κεφάλαιο» και 33.05 «Δόσεις μετοχικού κεφαλαίου σε καθυστέρηση».
- Λογαριασμός 41 «Αποθεματικά - Διαφορές αναπροσαρμογής - Επιχορηγήσεις επενδύσεων», αφαιρουμένου του κονδυλίου του λογαριασμού 41.01 «Οφειλόμενη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο».
- Λογαριασμός 42 «Αποτελέσματα εις νέο».

β) Ως απόδοση ιδίων κεφαλαίων, το πηλίκο το οποίο προκύπτει ως ακολούθως :

αα) Όταν η Α.Ε. έχει προέλθει από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων Α.Ε. ή λοιπών επιχειρήσεων και έχει καταρτίσει και δημοσιεύσει λιγότερους από τρεις ισολογισμούς πριν από τη μεταβίβαση των μετοχών της, το πηλίκο που προκύπτει από τη διαίρεση του μέσου όρου των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης των ισολογισμών αυτής και όσων από τους τελευταίους ισολογισμούς των μετατρεπόμενων ή επιχειρήσεων που μετατράπηκαν ή συγχωνεύθηκαν απαιτούνται ώστε να συγκεντρωθούν τρεις ισολογισμοί (εάν βέβαια οι επιχειρήσεις αυτές

τηρούσαν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.), με το μέσο όρο των ιδίων κεφαλαίων των ιδίων ως άνω ισολογισμών.

ββ) Σε οποιαδήποτε άλλη περίπτωση, το πηλίκο που προκύπτει με τη διαίρεση του μέσου όρου των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης των πέντε τελευταίων πριν από τη μεταβίβαση των μετοχών δημοσιευθέντων ισολογισμών της Α.Ε., με το μέσο όρο των ιδίων κεφαλαίων των ιδίων ως άνω ισολογισμών. Αν έχουν δημοσιευθεί λιγότεροι των πέντε (5) ισολογισμών, λαμβάνονται τα στοιχεία των δημοσιευθέντων (4 ή 3 κτλ.) ισολογισμών.

Αν η προκύπτουσα με τον τρόπο αυτό απόδοση ιδίων κεφαλαίων είναι αρνητική ή μηδέν, αυτή δεν λαμβάνεται υπόψη.

Περαιτέρω, με την υπουργική αυτή απόφαση ορίζεται ότι εάν από το συμβολαιογραφικό ή ιδιωτικό έγγραφο με το οποίο μεταβιβάζονται οι μετοχές προκύπτει πραγματική αξία μεταβίβασης κάθε μετοχής μεγαλύτερη από αυτή που εξευρίσκεται με τον τρόπο που προαναφέρεται, τότε για την επιβολή της αυτοτελούς φορολογίας λαμβάνεται υπόψη η πρώτη αξία.

Για την καλύτερη κατανόηση όσων προαναφέρονται παρατίθεται το ακόλουθο παράδειγμα:

Παράδειγμα

Η ΑΕ «X», της οποίας οι μετοχές δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, ιδρύθηκε το 1980. Την 18.2.2000 ένας από τους μετόχους της συμφώνησε να μεταβιβάσει 10.000 μετοχές της υπόψη Α.Ε. έναντι 15.000.000 δρχ. Τα ίδια κεφάλαια της Α.Ε. «X» και ο αριθμός των μετοχών της, κατά την προηγούμενη ημέρα της υποβολής της δήλωσης, όπως προκύπτουν από τα βιβλία της, είναι 450.000.000 δρχ. και 200.000 αντίστοιχα. Από τους πέντε τελευταίους ισολογισμούς που έχει δημοσιεύσει η υπόψη Α.Ε. πριν από την υποβολή της δήλωσης, προκύπτουν τα εξής δεδομένα :

	ΟΛΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ	ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ
Ισολογισμός της 31.12.1998	100.000.000	400.000.000
Ισολογισμός της 31.12.1997	80.000.000	400.000.000
Ισολογισμός της 31.12.1996	60.000.000	300.000.000
Ισολογισμός της 31.12.1995	50.000.000	300.000.000
Ισολογισμός της 31.12.1994	40.000.000	300.000.000
Άθροισμα	330.000.000	1.700.000.000
Μέσος όρος	66.000.000	340.000.000

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα και σύμφωνα με όσα ορίζονται από την υπόψη υπουργική απόφαση, η πραγματική αξία κάθε μετοχής εξευρίσκεται ως εξής :

$$\text{- Απόδοση ιδίων κεφαλαίων} = \frac{66.000.000}{340.000.000} = 0,194$$

$$\text{- Πραγματική αξία κάθε μετοχής} = \frac{\text{Ίδια κεφάλαια (την 19.2.2000)} \times 1,194}{\text{Αριθμός μετοχών (την 19.2.2000)}} = \frac{450.000.000 \times 1,194}{200.000} = \frac{537.300.000}{200.000} = 2.687 \delta \text{ρχ.}$$

$$\text{- Πραγματική αξία κάθε μετοχής με βάση τη συμφωνία του «X» και του «Α» (15.000.000/10.000)} = 1.500 \delta \text{ρχ.}$$

- Επομένως, αφού η πραγματική αξία μεταβίβασης κάθε μετοχής που προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται στην υπουργική απόφαση είναι μεγαλύτερη από το φερόμενο ως συμφωνηθέν μεταξύ των συμβληθέντων αντάλλαγμα, για την επιβολή της αυτοτελούς φορολογίας λαμβάνεται υπόψη η πρώτη και κατά συνέπεια, ο φόρος που πρέπει να καταβάλλει ο πωλητής μέτοχος με βάση τη σχετική δήλωση ανέρχεται σε 1.343.500 δρχ. $[(10.000 \times 2.687) = 26.870.000 \times 5\%]$. Το ποσό του φόρου αυτού και ο αριθμός του διπλοτύπου θα πρέπει να μνημονεύονται στο ιδιωτικό συμφωνητικό ή το συμβολαιογραφικό έγγραφο που θα συνταχθεί για τη μεταβίβαση, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 79 του ν. 2238/1994 και την αριθ. 1056431/10479/ΠΟΛ. 1169/1997 Α.Υ.Ο.

Σημειώνεται ότι στο παράδειγμα μας λήφθηκαν υπόψη τα στοιχεία των ισολογισμών που αφορούσαν τις χρήσεις 1994 - 1998 γιατί κατά το χρόνο πώλησης των μετοχών δεν υπήρχε δημοσιευμένος ισολογισμός της χρήσης 1999.

Διευκρινίζεται ότι αν μεταβιβάζονται μετοχές αλλοδαπών εταιριών, ως αξία επί της οποίας θα επιβάλλεται ο φόρος 5% θα λαμβάνεται η συμφωνούμενη.

II. Α.Υ.Ο. 119720/1980/Α'0012/ΠΟΛ.1259/22-12-1999

Με την απόφαση αυτή του Υπουργού Οικονομικών ορίζεται ότι το ελάχιστο κέρδος ή η ωφέλεια από τη μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης, καθώς και ποσοστών συμμετοχής σε πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ν. 2238/1994 (Ο.Ε., Ε.Ε., αστικές ή αφανείς ή συμμετοχικές εταιρίες, κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα και κοινοπραξίες του Κ.Β.Σ.) εξευρίσκεται εάν από την ελάχιστη αξία μεταβίβασης αυτών των περιουσιακών στοιχείων αφαιρεθεί η αξία απόκτησης των ίδιων περιουσιακών στοιχείων.

Επίσης, με την παραπάνω απόφαση ορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού των παραπάνω αξιών, δηλαδή της ελάχιστης αξίας μεταβίβασης και της αξίας απόκτησης των προαναφερομένων περιουσιακών στοιχείων. Ειδικότερα, η ελάχιστη αξία μεταβίβασης αυτών προσδιορίζεται ως εξής :

- α) Όταν μεταβιβάζεται ολόκληρη επιχείρηση που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., καθώς και όταν μεταβιβάζεται ποσοστό συμμετοχής στα πιο πάνω πρόσωπα που επίσης τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., υπολογίζεται ο μέσος όρος των ολικών τους αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης των πέντε τελευταίων ετών πριν από τη μεταβίβαση, όπως αυτά προκύπτουν από τους οικείους ισολογισμούς. Αν η επιχείρηση που μεταβιβάζεται ολόκληρη ή τα πιο πάνω πρόσωπα τηρούν βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή δεν τηρούν βιβλία, τότε λαμβάνεται ο μέσος όρος των συνολικών εισοδημάτων τους (από κάθε πηγή και αδιάφορα αν αυτά φορολογούνται ή απαλλάσσονται της φορολογίας) των πέντε τελευταίων ετών πριν από τη μεταβίβαση, όπως αυτά προκύπτουν από τις οικείες δηλώσεις τους φορολογίας εισοδήματος.

Περαιτέρω, διευκρινίζεται ότι σε περιπτώσεις εφαρμογής των αντικειμενικών κριτηρίων (άρθρα 1 και 2 του ν. 2214/1994) μέχρι και τη διαχειριστική περίοδο 1998, για τον υπολογισμό του μέσου όρου των κερδών της πενταετίας λαμβάνονται υπόψη τα κέρδη που προσδιορίστηκαν με τα κριτήρια αυτά.

Όταν η επιχείρηση της οποίας μεταβιβάζονται μερίδια έχει προέλθει από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων και πριν από τη μεταβίβαση έχουν υποβληθεί λιγότερες από τρεις (3) δηλώσεις, τότε για την εξεύρεση του μέσου όρου των εισοδημάτων ή των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης, λαμβάνονται υπόψη, κατά περίπτωση τα εισοδήματα ή τα ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης των επιχειρήσεων που έχουν μετασηματισθεί, ώστε στο επίπεδο της επιχείρησης να συγκεντρωθούν τρεις ισολογισμοί ή τριών τελευταίων ετών τα ετήσια ποσά καθαρού εισοδήματος.

β) Από τον κατά τα πιο πάνω υπολογιζόμενο μέσο όρο των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης ή συνολικών εισοδημάτων, ανάλογα με την περίπτωση, αφαιρούνται τα εξής μεγέθη :

αα) Η ετήσια αμοιβή η οποία προβλέπεται από τη συλλογική σύμβαση εργασίας των εμποροϋπαλλήλων για υπάλληλο με πέντε (5) χρόνια υπηρεσίας χωρίς προσαυξήσεις επιδομάτων πολυετίας και οικογενειακών βαρών, στρογγυλοποιούμενη στην πλησιέστερη εκατοντάδα χιλιάδας, η οποία ισχύει την 1η Ιανουαρίου του έτους μέσα στο οποίο γίνεται η μεταβίβαση. Αν η επιχείρηση που μεταβιβάζεται ολόκληρη ή τα πιο πάνω πρόσωπα παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες, τότε η υπόψη ετήσια αμοιβή προσαυξάνεται κατά ποσοστό 30%.

Σημειώνεται ότι για τα έτη 1999 και 2000 η ετήσια αμοιβή ανέρχεται σε 2.600.000 δραχμές, σύμφωνα με την 1007749/159/Α'0012/ΠΟΛ.1018/25-1-2000 διαταγή μας και προκειμένου για επιχείρηση παροχής υπηρεσιών ανέρχεται σε 3.380.000 δραχμές. Η υπόψη αμοιβή εφόσον η μεταβίβαση γίνεται μέσα στο πρώτο έτος λειτουργίας της επιχείρησης περιορίζεται σε τόσα δωδέκατα όσα και οι μήνες λειτουργίας της επιχείρησης. Χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των δεκαπέντε ημερών λογίζεται ολόκληρος μήνας.

ββ) Οι τόκοι των ίδιων κεφαλαίων της επιχείρησης που μεταβιβάζεται ολόκληρη ή των πιο πάνω προσώπων, οι οποίοι υπολογίζονται με βάση το επιτόκιο των έντοκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου ετήσιας διάρκειας της τελευταίας έκδοσης πριν από την υποβολή της δήλωσης για τη μεταβίβαση. Αν η επιχείρηση που μεταβιβάζεται ολόκληρη ή τα πιο πάνω πρόσωπα τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., τότε ως ίδια κεφάλαια λαμβάνονται αυτά που προκύπτουν από τα βιβλία τους, διαφορετικά λαμβάνεται το κεφάλαιο τους όπως προκύπτει από το καταστατικό τους. Ειδικά, όταν μεταβιβάζεται ολόκληρη επιχείρηση (ατομική) που τηρεί βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή δεν τηρεί βιβλία, τα ίδια κεφάλαια της δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να είναι κατώτερα του 1.000.000 δραχμών.

Σημειώνεται ότι το ως άνω επιτόκιο ανέρχεται σε 9,07% για το διάστημα από 17-11-1999 μέχρι και 29-11-1999, σε 8,88% για το διάστημα από 30-11-1999 μέχρι και 13-12-1999 και σε 8,26% για το διάστημα από 14-12-1999 και μέχρις ότου μεταβληθεί, σύμφωνα με την προαναφερόμενη διαταγή μας.

γ) Το ποσό που απομένει μετά την κατά τα πιο πάνω αφαίρεση της ετήσιας αμοιβής και των τόκων των ίδιων κεφαλαίων πολλαπλασιάζεται με το συντελεστή αναπροσαρμογής που προκύπτει από τον τύπο $1 - \frac{v^n}{i}$, όπου $v^n = \frac{1}{(1+i)^n}$, $n = 5$ και

i = το παραπάνω επιτόκιο.

Επομένως και μετά τις σχετικές αντικαταστάσεις ο τύπος γίνεται :

$$1 - \frac{1}{i \left(1 + \frac{1}{i^5} \right)}$$

Σημειώνεται ότι ο συντελεστής αναπροσαρμογής ανέρχεται σε 3,8825 για το διάστημα από 17-11-1999 μέχρι και 29-11-1999, σε 3,9017 για το διάστημα από 30.11.1999 μέχρι και 13-12-1999 και σε 3,9654 για το διάστημα από 14-12-1999 και μέχρις ότου μεταβληθεί το υπόψη επιτόκιο, σύμφωνα με την προαναφερόμενη διαταγή μας.

δ) Το ποσό που προκύπτει μετά τον παραπάνω πολλαπλασιασμό προσαυξάνεται με τον οικείο συντελεστή, ανάλογα με τα έτη λειτουργίας της επιχείρησης που μεταβιβάζεται ολόκληρη ή των πιο πάνω προσώπων. Ειδικότερα, αν η επιχείρηση ή τα πρόσωπα αυτά λειτουργούν μέχρι και τρία (3) έτη, το υπόψη ποσό δεν προσαυξάνεται. Αν λειτουργούν

πάνω από τρία έτη και μέχρι πέντε (5) έτη προσαυξάνεται κατά 25%. Αν λειτουργούν πάνω από πέντε (5) έτη και μέχρι δέκα έτη προσαυξάνεται κατά 50%. Αν λειτουργούν πάνω από δέκα (10) έτη και μέχρι δεκαπέντε (15) έτη προσαυξάνεται κατά 75% και αν λειτουργούν πάνω από δεκαπέντε (15) έτη προσαυξάνεται κατά 100%. Κατ' εξαίρεση, αν η επιχείρηση, που μεταβιβάζεται ολόκληρη, ή τα πιο πάνω νομικά πρόσωπα δεν υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων του Κ.Β.Σ. ή υποχρεούνται και τηρούν βιβλία Α' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., οι πιο πάνω συντελεστές προσαύξησης περιορίζονται στο μισό. Δηλαδή, το 25% γίνεται 12,5%, το 50% γίνεται 25%, το 75% γίνεται 37,5% και το 100% γίνεται 50%.

- ε) «Το ποσό που προκύπτει «μετά την παραπάνω προσαύξηση, όταν μεταβιβάζεται ολόκληρη επιχείρηση, συνιστά την ελάχιστη αξία μεταβίβασης της. Αντίθετα, όταν μεταβιβάζεται ποσοστό συμμετοχής στα πιο πάνω πρόσωπα, τότε η ελάχιστη αξία μεταβίβασης του εξευρίσκεται αν το ποσό που προκύπτει μετά την παραπάνω προσαύξηση πολλαπλασιαστεί με το μεταβιβαζόμενο ποσοστό συμμετοχής.

Περαιτέρω, για τον προσδιορισμό της ωφέλειας από τη μεταβίβαση των υπόψη περιουσιακών στοιχείων η αξία απόκτησης τους, η οποία πρέπει να αφαιρεθεί από την ελάχιστη αξία μεταβίβασης τους, προσδιορίζεται ως εξής :

- i) Όταν η επιχείρηση (ολόκληρη) ή το ποσοστό συμμετοχής στα πιο πάνω πρόσωπα έχουν αποκτηθεί μετά την 17-11-1999 και μεταβιβάζονται, ως αξία απόκτησής τους λαμβάνεται το ποσό που πράγματι καταβλήθηκε για την απόκτησή τους, το οποίο όμως δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από την ελάχιστη αξία μεταβίβασης τους, η οποία υπολογίστηκε κατά την απόκτησή τους.

Όταν η επιχείρηση συστήθηκε μετά την 17-11-1999 ως κόστος λαμβάνεται, προκειμένου περί εταιρίας, το ποσοστό του κεφαλαίου που αναλογεί στο μεταβιβαζόμενο ποσοστό ή προκειμένου περί ατομικής επιχείρησης το κόστος ίδρυσης αυτής, όπως αυτό προκύπτει από τα πραγματικά δεδομένα εξόδων ίδρυσης αυτής π. χ. καταβληθέντα ενοίκια για τη συμφωνία μίσθωσης ακινήτου, αγορές παγίων για την έναρξη λειτουργίας της επιχείρησης τοις μετρητοίς και ενδεχόμενα και εμπορευμάτων τοις μετρητοίς, που πραγματοποιήθηκαν μέχρι την πραγματοποίηση εσόδων από τη λειτουργία της επιχείρησης. Σημειώνεται ότι το κόστος αυτό προκειμένου για ατομική επιχείρηση δεν μπορεί να είναι μικρότερο του 1.000.0000 δρχ.

- ii) Όταν η επιχείρηση (ολόκληρη) ή το ποσοστό συμμετοχής στα πιο πάνω πρόσωπα έχουν αποκτηθεί πριν από την 17-11-1999 και μεταβιβάζονται, ως αξία απόκτησής τους λαμβάνεται προκειμένου για ατομική επιχείρηση το κόστος ίδρυσής της, που προσδιορίζεται όπως παραπάνω και προκειμένου περί μεριδίου ή μερίδας αν ο μεταβιβάζων είναι αρχικός εταίρος από τη σύσταση της εταιρίας κτλ. το ποσοστό συμμετοχής του στο κεφάλαιο, ενώ αν το μερίδιο έχει αποκτηθεί από προηγούμενη μεταβίβαση η αξία απόκτησης του και ειδικότερα :

αα) Αν έχει πραγματοποιηθεί έλεγχος της δήλωσης που υποβλήθηκε για την απόκτηση του η αξία τους όπως προσδιορίστηκε οριστικά από τον έλεγχο.

ββ) Αν δεν έχει πραγματοποιηθεί έλεγχος της πιο πάνω δήλωσης, το ποσό που πράγματι καταβλήθηκε για την απόκτησή τους, όπως προκύπτει από κάθε πρόσφορο στοιχείο, π. χ. από το καταστατικό της εταιρίας, όταν μεταβιβάζεται ποσοστό συμμετοχής σε αυτή.

γγ) Αν έχει αποκτηθεί κατά κληρονομιά λαμβάνεται υπόψη η αξία της επιχείρησης ή της εταιρικής μερίδας που δηλώθηκε ή προσδιορίστηκε μετά από τον οικείο φορολογικό έλεγχο στην υπόθεση φόρου κληρονομιάς. Τα ίδια εφαρμόζονται ανάλογα σε περίπτωση απόκτησης από χαριστική αιτία (γονική παροχή, δωρεά).

Ακόμα, με την υπόψη υπουργική απόφαση ορίζεται ότι το ελάχιστο κέρδος ή η ωφέλεια από τη μεταβίβαση μεριδίων Ε.Π.Ε. εξευρίσκεται εάν από την ελάχιστη αξία μεταβίβασης αυτών αφαιρεθεί η αξία απόκτησης τους. Σ' αυτή την περίπτωση, η ελάχιστη αξία μεταβίβασης των μεριδίων της Ε.Π.Ε. προσδιορίζεται με τον ίδιο τρόπο όπως προσδιορίζεται και η ελάχιστη αξία μεταβίβασης μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, με τη μόνη διαφορά ότι από το μέσο όρο των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης των ισολογισμών της Ε.Π.Ε. αφαιρούνται τα εξής μεγέθη :

- α) Η ετήσια αμοιβή της υποπερίπτωσης αα' της προαναφερόμενης περίπτωσης β', μόνον όταν αυτός που μεταβιβάζει τα μερίδια της Ε.Π.Ε. είναι και διαχειριστής της και συμμετέχει στην Ε.Π.Ε., πριν από τη μεταβίβαση των μεριδίων της, με ποσοστό τουλάχιστον 50% και
 - β) Οι τόκοι των ίδιων κεφαλαίων της υποπερίπτωσης ββ' της προαναφερόμενης περίπτωσης β'.
- Όσον αφορά την αξία απόκτησης των μεταβιβαζόμενων μεριδίων της Ε.Π.Ε., αυτή εξευρίσκεται με τον ίδιο τρόπο όπως η αξία κτήσης των μεταβιβαζόμενων ποσοστών συμμετοχής σε Ο.Ε. , Ε. Ε. κτλ.

Τέλος, με την υπουργική αυτή απόφαση ορίζεται ότι εάν από το συμβολαιογραφικό ή ιδιωτικό έγγραφο με το οποίο μεταβιβάζονται τα προαναφερόμενα περιουσιακά στοιχεία προκύπτει αξία μεταβίβασης αυτών μεγαλύτερη από αυτή που εξευρίσκεται με τον τρόπο που κατά περίπτωση προαναφέρεται, τότε για τον προσδιορισμό του ελάχιστου κέρδους ή της ωφέλειας λαμβάνεται υπόψη η πρώτη αξία.

Για την καλύτερη κατανόηση όσων προαναφέρονται, παραθέτουμε τα ακόλουθα παραδείγματα :

Παράδειγμα 1°

Ο Α διατηρεί ατομική εμπορική επιχείρηση, η οποία ασχολείται με την εμπορία αγαθών, άρχισε να λειτουργεί από το 1980 και τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Τα κέρδη της επιχείρησης αυτής, όπως προκύπτουν από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που έχει υποβάλει ο Α, έχουν ως εξής :

Καθαρά κέρδη διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/1998	5.000.000 δρχ.
Καθαρά κέρδη διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/1997	4.000.000 δρχ.
Καθαρά κέρδη διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/1996	3.000.000 δρχ.
Καθαρά κέρδη διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/1995	2.000.000 δρχ.
Καθαρά κέρδη διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/1994	1.000.000 δρχ.
Μέσος όρος των παραπάνω καθαρών κερδών	3.000.000 δρχ.

Την 15-1-2000 ο Α μεταβίβασε την υπόψη ατομική εμπορική επιχείρησή του αντί ποσού 10.000.000 δρχ.

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα και σύμφωνα με όσα ορίζονται από την υπόψη υπουργική απόφαση, το κέρδος ή η ωφέλεια από αυτή τη μεταβίβαση, επί της οποίας θα υπολογισθεί ο φόρος με συντελεστή 20%, εξευρίσκεται ως εξής :

- Μέσος όρος των παραπάνω καθαρών κερδών 3.000.000 δρχ.
- Μείον :

❖ Ετήσια αμοιβή εμποροϋπαλλήλων	2.600.000	
❖ Τόκοι ίδιων κεφαλαίων (1.000.000 X 8,26%)	<u>82.600</u>	<u>2.682.600</u> δρχ.
• Υπόλοιπο		317.400 δρχ.
• Υπόλοιπο X συντελεστή αναπροσαρμογής (317.400X3,9654)		1.258.618 δρχ.
• Πλέον προσαύξηση κατά 100% με βάση τα έτη λειτουργίας		<u>1.258.618</u> δρχ.
• Ελάχιστη αξία μεταβίβασης της επιχείρησης		2.517.236 δρχ.

Επειδή η ελάχιστη αξία μεταβίβασης της επιχείρησης είναι κατώτερη από την πραγματική αξία μεταβίβασης, δηλαδή αυτή που συμφωνήθηκε μεταξύ του Α και του αγοραστή, λαμβάνεται η δεύτερη αξία προκειμένου να προσδιοριστεί το κέρδος ή η ωφέλεια από τη μεταβίβαση αυτής της επιχείρησης. Επομένως :

• Πραγματική αξία μεταβίβασης	10.000.000 δρχ.
• Μείον αξία απόκτησης	<u>1.000.000</u> δρχ.
• Κέρδος ή ωφέλεια από τη μεταβίβαση επί της οποίας θα υπολογιστεί ο φόρος με συντελεστή 20%	9.000.000 δρχ.

Παράδειγμα 2°

Η Ο.Ε. «Χ» συστάθηκε το 1995 με εταιρικό κεφάλαιο 800.000 δραχμές. Ασχολείται με την παραγωγή και πώληση προϊόντων και τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας του Κ. Β. Σ. Τα εισοδήματα της εταιρίας αυτής (φορολογούμενα με τις γενικές διατάξεις ή / και φορολογούμενα με ειδικό τρόπο και εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή / και αφορολόγητα) όπως προκύπτουν από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που έχει υποβάλει, έχουν ως εξής :

	Δ' πηγής	Α' πηγής	Γ' πηγής	Σύνολο
Εισοδήματα διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/99	5.000.000	1.000.000	2.000.000	8.000.000
Εισοδήματα διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/98	4.000.000	1.000.000	2.000.000	7.000.000
Εισοδήματα διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/97	3.000.000	1.000.000	2.000.000	6.000.000
Εισοδήματα διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/96	2.500.000	800.000	1.700.000	5.000.000
Εισοδήματα διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/95	2.000.000	800.000	1.200.000	4.000.000
Μέσος όρος των παραπάνω εισοδημάτων				6.000.000

Την 20-7-2000 ο «Χ», ο οποίος συμμετέχει στην υπόψη Ο.Ε. από τη σύστασή της με ποσοστό συμμετοχής 50%, μεταβιβάζει το 50% του ποσοστού συμμετοχής του σ' αυτή την εταιρία έναντι 4.000.000 δραχμών.

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα και σύμφωνα με όσα ορίζονται από την υπόψη απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, το κέρδος ή η ωφέλεια από τη μεταβίβαση του ως άνω ποσοστού συμμετοχής σ' αυτή την εταιρία, επί του οποίου θα υπολογιστεί ο φόρος με συντελεστή 20%, εξευρίσκεται ως εξής :

• Μέσος όρος των παραπάνω εισοδημάτων	6.000.000 δρχ.
• Μείον :	
❖ Ετήσια αμοιβή εμποροϋπαλλήλου	2.600.000 δρχ.
❖ Τόκοι ίδιων κεφαλαίων (800.000 X 8,26%)	<u>66.080</u> δρχ.
• Υπόλοιπο	3.333.920 δρχ.
• Υπόλοιπο επί τον συντελεστή αναπροσαρμογής (3.333.920 X 3,9654)	13.220.326 δρχ.

- Πλέον προσαύξηση κατά 50% με βάση τα έτη λειτουργίας 6.610.163 δρχ.
- Άθροισμα 19.830.489 δρχ.
- Ελάχιστη αξία μεταβίβασης του ποσοστού συμμετοχής που μεταβιβάζεται ο «X» [$19.830.489 \times 25\%$ ($50\% \times 50\%$)] 4.957.622 δρχ.

Επειδή η ελάχιστη αξία μεταβίβασης του υπόψη ποσοστού συμμετοχής του X είναι μεγαλύτερη από την πραγματική αξία μεταβίβασης αυτού, δηλαδή από αυτή που συμφωνήθηκε μεταξύ του X και του αγοραστή, λαμβάνεται η πρώτη αξία προκειμένου να προσδιοριστεί το κέρδος ή η ωφέλεια από τη μεταβίβαση του συγκεκριμένου ποσοστού συμμετοχής του X. Επομένως :

- Ελάχιστη αξία μεταβίβασης του ποσοστού συμμετοχής που μεταβιβάζεται ο X 4.957.622 δρχ.
- Μείον αξία απόκτησης ($800.000 \times 25\%$) 200.000 δρχ.
- Κέρδος ή ωφέλεια επί της οποίας θα υπολογιστεί ο φόρος με συντελεστή 20% 4.757.622 δρχ.

9. Με την παράγραφο 13 του παρόντος άρθρου του κοινοποιούμενου ν.2753/1999 αντικαταστάθηκαν οι διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του ν.2238/1994.

Με τις νέες διατάξεις της πιο πάνω περίπτωσης ορίζεται ότι εισόδημα από κινητές αξίες είναι τα κέρδη αμοιβαίων κεφαλαίων, καθώς και η πρόσθετη αξία που αποκτούν οι μεριδιούχοι αμοιβαίων κεφαλαίων από την εξαγορά σε τιμή ανώτερη της τιμής κτήσης.

Από τη σύγκριση των νέων και των αντικατασταθεισών διατάξεων αυτής της περίπτωσης προκύπτει ότι εισόδημα από κινητές αξίες αποτελεί πλέον και το κέρδος των μεριδιούχων αμοιβαίων κεφαλαίων που προκύπτει όταν τα μερίδιά τους εξαγοράζονται από τα αμοιβαία κεφάλαια σε τιμή ανώτερη από εκείνη που τα απέκτησαν και όχι μόνο τα κέρδη που λαμβάνουν από τα αμοιβαία κεφάλαια, όπως όριζαν οι αντικατασταθείσες διατάξεις αυτής της περίπτωσης.

Οι νέες διατάξεις της υπόψη περίπτωσης ισχύουν, σύμφωνα με την περίπτωση α' του άρθρου 26 του κοινοποιούμενου ν.2753/1999, για τα εισοδήματα που αποκτούνται από την 1-1-1999 και μετά. Τονίζεται στο σημείο αυτό ότι και πριν από τη θέσπιση των νέων διατάξεων η Διοίκηση είχε τη θέση ότι το παραπάνω κέρδος από την εξαγορά των μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων συνιστούσε εισόδημα από κινητές αξίες.

10. Με τις διατάξεις της παραγράφου 16 του άρθρου αυτού, προστέθηκαν δύο νέες περιπτώσεις γ' και δ', καθώς και νέο εδάφιο, στην παράγραφο 2 του άρθρου 29 του ν.2238/1994. Με τις νέες αυτές διατάξεις επεκτείνεται η δυνατότητα που έχουν οι επιχειρήσεις που αναφέρονται στις περιπτώσεις α' και β' της ίδιας παραγράφου (υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, ημεδαπές επιχειρήσεις στο κεφάλαιο των οποίων μετέχουν αλλοδαπές με ποσοστό 50% και άνω), αναφορικά με το κλείσιμο της διαχειριστικής τους περιόδου στον ίδιο χρόνο που κλείνει τη διαχείρισή της η αλλοδαπή επιχείρηση και στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) Όταν η ημεδαπή εταιρία στο κεφάλαιο της οποίας μετέχει με ποσοστό 50% ή μεγαλύτερο, άλλη ημεδαπή εταιρία, στο κεφάλαιο της οποίας μετέχει αλλοδαπή επιχείρηση με το ίδιο ή μεγαλύτερο ποσοστό, η πρώτη εταιρία μπορεί να κλείνει την διαχείρισή της αντί στις 30 Ιουνίου ή 31 Δεκεμβρίου κάθε έτους, κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείρισή της η αλλοδαπή επιχείρηση (περίπτωση γ').

Επισημαίνεται, ότι για την εφαρμογή των νέων αυτών διατάξεων δεν είναι απαραίτητο να συμμετέχει η αλλοδαπή επιχείρηση στο κεφάλαιο της ημεδαπής με το ίδιο ποσοστό με το οποίο συμμετέχει η δεύτερη στο κεφάλαιο της άλλης ημεδαπής εταιρίας (ενδιαφερόμενης) αλλά αρκεί η προϋπόθεση και τα δύο ποσοστά να είναι 50% η μεγαλύτερο του.

- β)** Η ημεδαπή επιχείρηση που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. στο κεφάλαιο της οποίας μετέχει με ποσοστό τουλάχιστον πενήντα τοις εκατό (50%) άλλη ημεδαπή επιχείρηση, κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείρισή της η συμμετέχουσα επιχείρηση, (περίπτωση δ').

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του προστεθέντος στην παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου (29 του ν. 2238/1994) εδαφίου προβλέπεται ότι σε περίπτωση κατά την οποία οι αλλοδαπές επιχειρήσεις ή ημεδαπές εταιρίες που αναφέρονται στις περιπτώσεις α', β', γ' και δ' της ίδιας παραγράφου μεταβάλλουν για οποιοδήποτε λόγο τη λήξη της διαχειριστικής τους περιόδου, το υποκατάστημα της αλλοδαπής επιχείρησης ή η ημεδαπή εταιρία στο κεφάλαιο της οποίας συμμετέχει η αλλοδαπή επιχείρηση ή ημεδαπή εταιρία με ποσοστό τουλάχιστον 50%, μπορεί να προσαρμόξει το χρόνο λήξης της διαχειριστικής περιόδου με αυτόν της αλλοδαπής ή της συμμετέχουσας επιχείρησης (ημεδαπής ή αλλοδαπής).

Η προσαρμογή αυτή γίνεται, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, χωρίς προηγούμενη έγκριση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

Επίσης, επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 29 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι σε περίπτωση μετάθεσης του χρόνου λήξης της διαχειριστικής περιόδου, η μετάθεση αυτή θεωρείται πάντοτε ως παράταση της δωδεκάμηνης περιόδου, συνάγεται ότι και το υποκατάστημα της αλλοδαπής επιχείρησης ή η ημεδαπή εταιρία σε περίπτωση αλλαγής της λήξης της διαχειριστικής περιόδου της αλλοδαπής ή ημεδαπής, κατά περίπτωση εταιρίας, δεν μπορεί να κλείσει διαχειριστική περίοδο διάρκειας μικρότερης των 12 μηνών (σμίκρυνση της διαχειριστικής περιόδου).

Επομένως, αν για παράδειγμα αλλοδαπή επιχείρηση και το υποκατάστημα της στην Ελλάδα έπρεπε να κλείσουν κανονικά ισολογισμό στις 30 Ιουνίου 2000 και η αλλοδαπή επιχείρηση μετέβαλε την ημερομηνία και θα κλείσει «ισολογισμό με 31/12/1999 το υποκατάστημα δεν μπορεί να κλείσει ισολογισμό με την ημερομηνία αυτή, αλλά μπορεί όμως να κλείσει με 31 Δεκεμβρίου του επόμενου έτους 2000 (υπερδωδεκάμηνη).

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν. 2753/1999, από τη δημοσίευση του νόμου αυτού στην εφημερίδα της κυβερνήσεως δηλαδή από τις 17-11-1999 και μετά.

11. Με τις διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου αυτού αντικαταστάθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του α. ν. 148/1967. Με την τροποποίηση αυτή μειώθηκε, από ογδόντα τοις εκατό (80%) σε εξήντα πέντε τοις εκατό (65%), το ποσοστό του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου, που απαιτείται, προκειμένου η Γενική Συνέλευση των μετόχων της ανώνυμης εταιρείας να αποφασίσει, τη μη διανομή ποσοστού τουλάχιστον τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) των καθαρών κερδών, μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού, όταν, το προκύπτον με τον τρόπο αυτό ποσό προς διανομή είναι μεγαλύτερο από το πρώτο μέρος το οποίο υποχρεούται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 45 του κ. ν. 2190/20, να διανείμει η Α.Ε. και που υπολογίζεται σε ποσοστό 6% επί του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου.

Τα ανωτέρω ισχύουν με την προϋπόθεση, ότι, η διαφορά των κερδών, δηλαδή το ποσό κερδών που απομένει μέχρι το 35% των καθαρών κερδών (μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού) θα μεταφερθεί σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού και περαιτέρω, το αποθεματικό αυτό υποχρεούται η εταιρία να το κεφαλαιοποιήσει με έκδοση νέων μετοχών που

παραδίδει δωρεάν στους δικαιούχους μετόχους. Η κεφαλαιοποίηση αυτή, δηλαδή η λήψη της σχετικής απόφασης από τη γενική συνέλευση των μετόχων πρέπει να γίνει υποχρεωτικά εντός τετραετίας από το χρόνο σχηματισμού του αποθεματικού. Στο σημείο αυτό επισημαίνεται ότι με βάση τις αντικατασταθείσες διατάξεις η κεφαλαιοποίηση του πιο πάνω τμήματος των κερδών γινόταν χωρίς χρονικό περιορισμό αλλά και χωρίς την υποχρέωση της προηγούμενης εμφάνισης του σε αποθεματικό. Επίσης, κατά την κεφαλαιοποίηση δεν οφείλεται φόρος εισοδήματος, καθόσον πρόκειται για κεφαλαιοποίηση κερδών που έχουν φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της ίδιας παραγράφου τροποποιήθηκαν και οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του α.ν. 148/1967. Με τις νέες διατάξεις προβλέπεται ότι οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 3 του α. ν. 148/1967 δεν θα εφαρμόζονται, εφόσον το αποφασίσει η Γενική Συνέλευση των μετόχων με πλειοψηφία 70% τουλάχιστον του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου. Δηλαδή, η Γενική Συνέλευση των μετόχων μπορεί να αποφασίσει την μη διανομή του 35% των καθαρών κερδών και παράλληλα τη μη κεφαλαιοποίηση της επί πλέον διαφοράς κερδών (μεταξύ του 35% των καθαρών κερδών μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού και του 6% του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου). Στην περίπτωση αυτή είναι αυτονόητο ότι η διαφορά αυτή δεν θα εμφανισθεί σε λογαριασμό αποθεματικού αφού δεν πρόκειται να κεφαλαιοποιηθεί.

Όλα τα ανωτέρω θα έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παράγραφο 19 του άρθρου αυτού για τα διανεμόμενα κέρδη που προέρχονται από ισολογισμούς που εγκρίνονται από τη γενική συνέλευση των μετόχων από την έναρξη ισχύος του κοινοποιούμενου νόμου, δηλαδή από 17 Νοεμβρίου 1999 και μετά.

Άρθρο 4

Έκπτωση δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων

- Κίνητρα για την απασχόληση προσωπικού και πραγματοποίησης επενδύσεων.

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, τροποποιήθηκαν οι διατάξεις της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, σχετικά με τη δυνατότητα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών πελατών. Ειδικότερα, με τις νέες διατάξεις παρέχεται η πιο πάνω δυνατότητα και στις επιχειρήσεις σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, καθώς και στις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης συνδρομητικών τηλεοπτικών σταθμών.

Οι επιχειρήσεις αυτές θα υπολογίζουν, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, την πιο πάνω πρόβλεψη επί της αξίας των υπηρεσιών ή συνδρομητικών που αναγράφεται στα εκδιδόμενα, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., στοιχεία προς επιτηδευματίες ή ιδιώτες, με εξαίρεση αυτά που εκδίδονται προς το Δημόσιο, δήμους και κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

Το ποσό της πρόβλεψης θα υπολογίζεται, σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο των νέων διατάξεων με ποσοστό επτάμισυ τοις χιλίοις (7,5%) για ισολογισμούς που κλείνουν με 31 Δεκεμβρίου 2000 και με ένα τοις εκατό (1%) για ισολογισμούς που κλείνουν με 31 Δεκεμβρίου 2001 και μετά. Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 14 του ν. 2753/1999 η δυνατότητα σχηματισμού πρόβλεψης από τις προαναφερθείσες επιχειρήσεις παρέχεται από ισολογισμούς που κλείνουν με 31 Δεκεμβρίου 1999 και μετά συνάγεται ότι, για τον προσδιορισμό των κερδών της χρήσης 1999 η διαλαμβανόμενη πρόβλεψη θα υπολογισθεί με το ποσοστό 0,5% που ισχύει για όλες γενικά τις επιχειρήσεις με εξαίρεση βέβαια αυτές που πραγματοποιούν πωλήσεις επί πιστώσει διαρκών καταναλωτικών αγαθών για τις οποίες ισχύει ποσοστό 1%.

Λόγω της υπαγωγής και του Ο.Τ.Ε. στις προαναφερθείσες ρυθμίσεις, με την παράγραφο 3 του άρθρου αυτού καταργήθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 2 του ν. 2374/1996 (Φ.Ε.Κ. 32 Α'), βάσει των οποίων ο Ο.Τ.Ε. δικαιούταν να σχηματίζει πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις ύψους έως 0,3% επί των εσόδων του από τηλεφωνικές συνδέσεις επιτηδευματιών.

Επίσης, με τις διατάξεις της παραγράφου 17 του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι, τα προαναφερθέντα για την απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων των επιχειρήσεων σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, καθώς και των επιχειρήσεων εκμετάλλευσης συνδρομητικών τηλεοπτικών σταθμών, έχουν ανάλογη εφαρμογή και για τις επιχειρήσεις ύδρευσης -αποχέτευσης (π.χ. ΕΥΔΑΠ) και το ποσό της πρόβλεψης υπολογίζεται στα έσοδα από παροχή υπηρεσιών ύδρευσης - αποχέτευσης κατά τα προαναφερόμενα.

Κατά τα λοιπά έχουν εφαρμογή όσα έχουν γίνει δεκτά με τις αριθ. 1018050/189/ΠΟΛ. 1042/93, 1122241/2246/ΠΟΛ. 1238/94 και 1047146/10364/ΠΟΛ.1142/1997 ερμηνευτικές εγκυκλίους των νόμων ν. 2065/1992, ν. 2214/1994 και ν. 2459/1997.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της περίπτωσης ιγ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994, με τις οποίες ως γνωστόν προβλεπόταν ότι, τα ποσά των δαπανών βελτιώσεων και προσθηκών σε μισθούμενα ακίνητα εκπίπτοντο ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση και σε κάθε περίπτωση όχι πέραν των πέντε ετών.

Με τις νέες διατάξεις προσαρμόζεται ο τρόπος απόσβεσης των πιο πάνω δαπανών με αυτόν που προβλέπει το Εθνικό Λογιστικό Σχέδιο.

Ειδικότερα, με τις νέες διατάξεις προβλέπεται η ισόποση έκπτωση των διαλαμβανομένων δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση (όπως και προηγουμένως), αλλά χωρίς τον περιορισμό της πενταετίας.

Επομένως, αν η αρχική σύμβαση μίσθωσης - στη διάρκεια της οποίας έχουν πραγματοποιηθεί βελτιώσεις - προσθήκες από τη μισθώτρια επιχείρηση στο μίσθιο -παραταθεί, τα χρόνια της παράτασης δεν λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των ανωτέρω, καθόσον στην περίπτωση αυτή δεν θα πληρούται η προϋπόθεση της ισόποσης έκπτωσης (απόσβεσης) των εν λόγω δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα. Αν όμως, κατά το χρόνο έναρξης απόσβεσης των πιο πάνω δαπανών παραταθεί η σύμβαση της μίσθωσης ή είναι βέβαιη η παράταση της (π.χ. προβλέπονται από το νόμο περί εμπορικών μισθώσεων, έχει εκδοθεί δικαστική απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί ακόμη κτλ.), στην περίπτωση αυτή τα χρόνια της παράτασης της μίσθωσης θα ληφθούν υπόψη. Περαιτέρω, όμως τίθεται ένας καινούργιος περιορισμός. Συγκεκριμένα προβλέπεται ότι, ο συντελεστής που προκύπτει από την εφαρμογή της ισόποσης έκπτωσης, ανάλογα με τη διάρκεια της σύμβασης, δεν μπορεί να είναι μικρότερος από το συντελεστή που ορίζεται από το π.δ. 100/1998, για το ίδιο πάγιο στοιχείο. Στην περίπτωση αυτή, εφαρμόζονται τα οριζόμενα από το π. δ., δηλαδή οι αποσβέσεις ενεργούνται με τον οριζόμενο με αυτό συντελεστή, ανάλογα με το είδος του παγίου στοιχείου (κτιριακών εγκαταστάσεων).

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παραθέτουμε τα ακόλουθα παραδείγματα :

Παράδειγμα 1^ο

Ξενοδοχειακή ανώνυμη εταιρία μισθώνει ένα ξενοδοχείο για δέκα (10) χρόνια και στο εν λόγω ξενοδοχείο πραγματοποιεί προσθήκες και βελτιώσεις συνολικής αξίας 800.000.000 δρχ. Επειδή ο συντελεστής απόσβεσης που προκύπτει με βάση τη διάρκεια της σύμβασης, 10% (800.000.000 : 10 = 80.000.000 ετήσιο ποσό απόσβεσης) είναι μεγαλύτερος από τον προβλεπόμενο από την περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του π.δ. 100/1998 ποσοστό 8% για τις κτιριακές εγκαταστάσεις των ξενοδοχείων συνάγεται ότι, η συγκεκριμένη

ξενοδοχειακή επιχείρηση θα εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της 80.000.000 δρχ. κάθε χρόνο για την απόσβεση των δαπανών προσθηκών και βελτιώσεων που πραγματοποίησε.

Παράδειγμα 2^ο

Αν όμως στο προηγούμενο παράδειγμα η διάρκεια της σύμβασης ήταν εικοσαετής θα προέκυπτε ποσό ετήσιας απόσβεσης 40.000.000 δρχ. ($800.000.000 : 20$), ήτοι συντελεστής απόσβεσης 5% ($800.000.000 \times 5\% = 40.000.000$).

Επειδή όμως ο συντελεστής αυτός είναι μικρότερος του προβλεπόμενου από το π. δ. 100/1998, κατά ρητή διατύπωση του νόμου θα εφαρμοστεί ο τελευταίος, δηλαδή το 8%.

Είναι αυτονόητο ότι αν οι προσθήκες ή βελτιώσεις πραγματοποιηθούν μεταγενέστερα του χρόνου κατάρτισης της σύμβασης, για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, λαμβάνονται υπόψη το υπόλοιπα χρόνια της σύμβασης.

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την περίπτωση δ' του άρθρου 26 του ν. 2753/1999, για κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς που κλείνουν με 31 Δεκεμβρίου 1999 και μετά, ανεξάρτητα από το χρόνο πραγματοποίησης των δαπανών βελτιώσεων και προσθηκών.

Επομένως, οι επιχειρήσεις που έχουν εφαρμόσει τις προϋσχύσασες διατάξεις της περίπτωσης ιβ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 για προσθήκες και βελτιώσεις που πραγματοποίησαν σε μισθωμένο ακίνητο και υφίσταται αναπόσβεστη αξία αυτών λόγω μη παρελεύσεως της πενταετίας ή της διάρκειας της μίσθωσης, αυτές υποχρεούνται να αποσβέσουν την αναπόσβεστη αξία με βάση τα προαναφερθέντα δηλαδή ισομερώς από τα ακαθάριστα έσοδα των υπολειπομένων, βάσει της σύμβασης (μίσθωσης) χρήσεων.

Για καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παραθέτουμε το ακόλουθο παράδειγμα :

Παράδειγμα

Ανώνυμη εταιρία το 1997 μίσθωσε ένα ακίνητο (κτιριακές εγκαταστάσεις) για είκοσι (20) έτη. Την ίδια χρονιά πραγματοποίησε δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων συνολικής αξίας 15.000.000 δραχμών στο ακίνητο αυτό. Επειδή η διάρκεια της μίσθωσης (20 έτη) είναι μεγαλύτερη των πέντε (5) ετών, η συγκεκριμένη επιχείρηση εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα της το 20% των δαπανών αυτών, ήτοι 3.000.000 δραχμές κάθε χρόνο για τις χρήσεις 1997 και 1998. Το αναπόσβεστο υπόλοιπο των πιο πάνω δαπανών (τα 3/5 της αρχικής αξίας των δαπανών = $3/5 \times 15.000.000 = 9.000.000$ δραχμές) θα έπρεπε να αποσβεσθεί ισομερώς από τα ακαθάριστα έσοδα των υπολειπομένων, βάσει της σύμβασης (μίσθωσης) χρήσεων, δηλαδή με συντελεστή ($1/18 = 0,0555$) 5,55% (οπότε $9.000.000 \times 0,0555$ ή $9.000.000 / 18$ έτη = 500.000 ετήσιο ποσό απόσβεσης).

Επειδή όμως ο συντελεστής αυτός είναι μικρότερος από εκείνον που προβλέπει το π.δ. 100/1998, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, θα εφαρμοστεί ο τελευταίος, δηλαδή το 8% ($9.000.000 \times 8\% = 720.000$ ετήσιο ποσό απόσβεσης) για τη χρήση 1999 και εφεξής. Δηλαδή με τον τρόπο αυτό σμικρύνεται ο χρόνος απόσβεσης των προσθηκών και βελτιώσεων.

3. Με την παράγραφο 5 του άρθρου αυτού προστέθηκε καινούργιο εδάφιο στην περίπτωση στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994. Με βάση τις νέες αυτές διατάξεις, τα μισθώματα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις στις εταιρίες leasing για ακίνητα που έχουν γίνει, σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις σχετικές διατάξεις των νόμων 1665/1986 και 2367/1995, αντικείμενο χρηματοδοτικής μίσθωσης, δεν εκπίπτουν κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου. Δηλαδή, αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα μόνο το μέρος των μισθωμάτων που αντιστοιχεί στην αξία των κτιρίων. Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένου

ότι οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να καταχωρούν στα βιβλία τους το σύνολο των δαπανών τους, δηλαδή στην προκειμένη περίπτωση το σύνολο των καταβληθέντων μέσα στη χρήση μισθωμάτων, υποχρεούνται κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος να αναμορφώνουν τα αποτελέσματα τους με την προσθήκη ως λογιστικής διαφοράς, του μέρους των καταβληθέντων μισθωμάτων που αντιστοιχεί στην αξία του οικοπέδου.

Για την εξεύρεση του ΜΗ εκπιπόμενου μέρους των μισθωμάτων θα λαμβάνεται από τα συνολικά καταβληθέντα μέσα στη χρήση μισθώματα, ποσοστό ίσο με αυτό με το οποίο συμμετέχει το οικόπεδο στη συνολική αξία οικοπέδου - κτιρίου με βάση τα οριζόμενα στη φορολογία κεφαλαίου. Επομένως, στις περιοχές που ισχύουν αντικειμενικές αξίες, αυτές θα λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των ανωτέρω.

Στο σημείο αυτό επισημαίνεται ότι γήπεδα και οικόπεδα (χωρίς κτιριακές εγκαταστάσεις) δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την περίπτωση γ' του άρθρου 26 του κοινοποιούμενου νόμου για κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς που κλείνουν με 31 Δεκεμβρίου 1999 και μετά και επομένως αφορούν και μισθώματα που καταβλήθηκαν μέσα στη χρήση 1999 έστω και αν η καταβολή τους έγινε στα πλαίσια συμβάσεων leasing που είχαν συναφθεί πριν από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι για την έκπτωση των δαπανών των -περιπτώσεων ι' και ιη' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994 (δικαιωμάτων που καταβάλλονται στην αλλοδαπή από εμπορικές επιχειρήσεις που αφορούν σήματα, μεθόδους εμπορίας κλπ., εξόδων διοικητικής υποστήριξης, οργάνωσης, αναδιοργάνωσης και γενικά υπηρεσιών που παρέχονται στην επιχείρηση από επιχειρήσεις που ανήκουν στον ίδιο όμιλο) από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων των διαχειριστικών χρήσεων που λήγουν μετά τις 30 Δεκεμβρίου 1997 και μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2000 δεν απαιτείται προηγούμενη έγκριση της επιτροπής, η οποία συγκροτήθηκε κατ' εξουσιοδότηση των πιο πάνω διατάξεων (1079048/1117/Α'0006/25-7-1997 Α.Υ.Ο.). Περαιτέρω, προβλέπεται ότι ο έλεγχος των πιο πάνω δαπανών θα γίνεται από τα ΕΘΕΚ και Π.Ε.Κ. στα πλαίσια του ελεγκτικού τους έργου.

Στο σημείο αυτό επισημαίνεται ότι οι ελεγκτικές υπηρεσίες των ΕΘ.Ε.Κ. και Π.Ε.Κ. θα πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τους τα δικαιολογητικά κλπ. στοιχεία που ορίστηκαν με την 1071870/10664/Π.Ο.Α.1198/1997 Α.Υ.Ο. και τα οποία υποβλήθηκαν στην πιο πάνω Επιτροπή, ζητώντας αντίγραφο από την ελεγχόμενη επιχείρηση (τα εν λόγω δικαιολογητικά έχουν ήδη επιστραφεί στις επιχειρήσεις).

Επίσης, με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι οι προσφυγές που έχουν ασκηθεί μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (17-11-1999) θεωρούνται ως μη ασκηθείσες και δεν εξετάζονται. Η ρύθμιση αυτή κρίθηκε αναγκαία γιατί πολλές επιχειρήσεις που είχαν υποβάλει αίτηση και δικαιολογητικά στην Επιτροπή για έγκριση των διαλαμβανόμενων δαπανών, έχουν ασκήσει προσφυγή λόγω της επιδειχθείσας από την Επιτροπή αδυναμίας να εξετάσει εγκαίρως τις πιο πάνω αιτήσεις τους.

5. Με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού προστέθηκε περίπτωση ιθ' στην παράγραφο 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994.

Με τις διατάξεις αυτές προβλέπεται η έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων των ποσών για την αγορά (μετρητοίς ή επί πιστώσει) ηλεκτρονικών υπολογιστών και του λογισμικού (software) που παρέχονται στους υπαλλήλους της επιχείρησης για τηλεργασία, ήτοι εργασία μέσω υπολογιστή από το σπίτι.

Δηλαδή, με τις νέες αυτές διατάξεις η απόσβεση των πιο πάνω δαπανών γίνεται εφάπαξ (επιτάχυνση της απόσβεσης).

Τα ανωτέρω δεν έχουν εφαρμογή για την τηλεργασία που γίνεται κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 1 του ν. 2639/1998 (Φ.Ε.Κ. 205 Α'), καθόσον αυτές αναφέρονται σε περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών ή έργου, ενώ με τις νέες διατάξεις της περίπτωσης ιθ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 ορίζεται ρητά ότι οι ηλεκτρονικοί υπολογιστές θα πρέπει να παρέχονται σε υπαλλήλους της εταιρίας (εξαρτημένη εργασία). Επίσης, προκύπτει ότι οι πιο πάνω διατάξεις δεν έχουν εφαρμογή για υπολογιστές που παρέχονται σε εργάτες της εταιρίας. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής έχουν εφαρμογή για κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς που κλείνουν με 31 Δεκεμβρίου 1999 και μετά.

6. Με τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου αυτού προστέθηκε εδάφιο στο τέλος της παραγράφου 5 του άρθρου 11 του π. δ. 100/1998 «Καθορισμός συντελεστών αποσβέσεων», σύμφωνα με το οποίο η απόσβεση της αξίας των ηλεκτρονικών υπολογιστών και του λογισμικού τους (SOFTWARE) μπορεί να γίνει και εφάπαξ εντός της χρήσης κατά την οποία αυτοί τέθηκαν σε λειτουργία.

Σημειώνεται ότι για την απόσβεση της αξίας των ηλεκτρονικών υπολογιστών και ηλεκτρονικών συγκροτημάτων γενικά, καθώς και του λογισμικού τους (SOFTWARE) έχει προβλεφθεί συντελεστής απόσβεσης 30% με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 11 του προαναφερθέντος π.δ.100/1998.

Η εφαρμογή της καινούργιας διάταξης (άρθρο 4 παράγραφος 9 ν. 2753/1999) είναι δυναμική (και όχι υποχρεωτική), καθόσον με αυτή παρέχεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις ή να αποσβέσουν εξολοκλήρου την αξία των ηλεκτρονικών υπολογιστών και του λογισμικού τους, λόγω της ταχείας ανάπτυξης της τεχνολογίας όσον αφορά τους ηλεκτρονικούς υπολογιστές, ή να διενεργήσουν απόσβεση της αξίας των στοιχείων αυτών τμηματικά, με συντελεστή 30%.

Η ισχύς της διάταξης αυτής έχει εφαρμογή για κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς που κλείνουν με 31-12-1999 και μετά. Το δικαίωμα επιλογής του τρόπου απόσβεσης των παραπάνω στοιχείων έχουν οι επιχειρήσεις για τους καινούργιους ηλεκτρονικούς υπολογιστές, τα ηλεκτρονικά συγκροτήματα και του λογισμικού τους (δηλαδή που αγοράζουν στη χρήση που κλείνουν ισολογισμούς την 31-12-1999 και μετά).

7. Με τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου αυτού παρατείνεται μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 2001 η ισχύς των διατάξεων των παραγράφων 2, 3, 4, 5 και 6 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, σχετικά με τη δυνατότητα έκπτωσης δαπανών χωρίς δικαιολογητικά από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, που αναφέρονται στις διατάξεις αυτές (εξαγωγικές, γραφεία γενικού τουρισμού, τηλεοπτικές, ραδιοφωνίας κτλ.).

8. Με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 4 του κοινοποιούμενου νόμου ορίζεται ότι, οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 105 του ν. 2238/1994 εφαρμόζονται ανάλογα και στα πιστωτικά ιδρύματα που λειτουργούν με τη μορφή αμιγούς πιστωτικού συνεταιρισμού του ν. 1667/1986 (Φ.Ε.Κ. 196 Α').

Εξάλλου, με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 105 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι, οι τράπεζες, για την απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων τους επιτρέπεται να εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα τους ποσοστό, ανάλογα με το είδος της Τράπεζας, επί του ποσού του ετήσιου μέσου όρου των πραγματικών χορηγήσεων, όπως αυτό προκύπτει από τις μηνιαίες λογιστικές καταστάσεις τους ως ακολούθως :

Οι Κτηματικές Τράπεζες ποσοστό δύο τοις χιλίοις (2%), οι τράπεζες επενδύσεων, δύο τοις εκατό (2%) και οι λοιπές τράπεζες, ένα τοις εκατό (1%).

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, τα πιστωτικά ιδρύματα που λειτουργούν με τη μορφή αμιγούς πιστωτικού συνεταιρισμού (συνεταιριστικές τράπεζες) του ν. 1667/1986 (Φ.Ε.Κ. 196 Α'), για την απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων τους, επιτρέπεται πλέον να σχηματίζουν πρόβλεψη με ποσοστό 1% επί του ετήσιου μέσου όρου των πραγματικών χορηγήσεων τους, καθόσον οι τράπεζες αυτές δεν είναι ούτε κτηματικές ούτε επενδύσεων.

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 26 του κοινοποιούμενου νόμου, για τα κέρδη των συνεταιριστικών τραπεζών που προκύπτουν από ισολογισμούς που κλείνουν με ημερομηνία 31-12-1999 και μετά.

9. Με τις διατάξεις της παραγράφου 12 του άρθρου αυτού αντικαταστάθηκε το τρίτο εδάφιο της περίπτωσης ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994.

Με τις νέες διατάξεις προβλέπεται, όπως και με τις αντικατασταθείσες, ότι η μη έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων των καταβαλλομένων από την επιχείρηση «κάθε είδους φόρων που βαρύνουν τρίτους. Περαιτέρω όμως και κατ' εξαίρεση των ανωτέρω προβλέπεται η δυνατότητα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα των τραπεζών του ΕΦΤΕ με τον οποίο επιβαρύνονται επί των ωφελειών που αποκτούν από πράξεις επί μετοχών.

Η ρύθμιση αυτή έγινε, γιατί ο φόρος αυτός που επιβάλλεται στις ανωτέρω πράξεις δεν μπορεί να επιρριφθεί στους αντισυμβαλλόμενους και επιβαρύνει τα αποτελέσματα των πιστωτικών ιδρυμάτων.

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή για κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς που κλείνουν με 31 Δεκεμβρίου 1999 και μετά.

10. Με τις διατάξεις της παραγράφου 13 παρέχεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις, προκειμένου για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών τους, να αφαιρούν από τα κέρδη τους, ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) των δαπανών των εργοδοτικών εισφορών που καταβάλλουν για κύρια ασφάλιση και αφορούν προσλήψεις εργατοϋπαλλήλων που θα πραγματοποιήσουν από τη δημοσίευση του νόμου, δηλαδή από 17 Νοεμβρίου 1999 και μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2001.

Η δυνατότητα αυτή παρέχεται μόνο για το νεοπροσλαμβανόμενο προσωπικό από επιχειρήσεις, ανεξάρτητα με τη νομική μορφή με την οποία λειτουργούν (Α.Ε., Ε.Π.Ε., συνεταιρισμοί, εγκατεστημένα στη χώρα μας υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, προσωπικές εταιρίες, ατομικές επιχειρήσεις) και την κατηγορία των τηρουμένων βιβλίων του Κ.Β.Σ.

Επομένως, η πιο πάνω δυνατότητα δεν παρέχεται για παράδειγμα στους ελεύθερους επαγγελματίες (μηχανικοί, δικηγόροι, ιατροί κτλ.), έστω και αν στο προαναφερθέν χρονικό διάστημα προσλάβουν επιπλέον εργατοϋπαλλήλους.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, ως εργοδοτικές εισφορές λαμβάνονται μόνο οι εισφορές της επιχείρησης προς το Ι.Κ.Α. για κύρια ασφάλιση και μόνο αυτές που αφορούν τους νεοπροσλαμβανόμενους εργατοϋπαλλήλους.

Η αφαίρεση του 50% των εργοδοτικών αυτών εισφορών θα γίνεται κατά ρητή διατύπωση του νόμου από τα καθαρά κέρδη που προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2238/1994. Επομένως, για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. η αφαίρεση θα γίνεται από τα κέρδη που προκύπτουν μετά την λογιστική αναμόρφωση με τις ΜΗ αναγνωριζόμενες προς έκπτωση δαπάνες.

Δηλαδή, η διαλαμβανόμενη έκπτωση θα γίνεται εξωλογιστικά με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φυσικού ή νομικού προσώπου.

Επίσης, επειδή ο νόμος ορίζει ότι η αφαίρεση γίνεται από το καθαρό εισόδημα της επιχείρησης, συνάγεται ότι σε περίπτωση που υφίσταται υπόλοιπο ζημίας παρελθουσών χρήσεων για μέταφορα θα γίνεται πρώτα ο συμψηφισμός της ζημίας αυτής και από το προκύπτον υπόλοιπο καθαρών κερδών θα γίνεται η αφαίρεση των υπόψη εργοδοτικών εισφορών.

Αν πρόκειται για Α.Ε., Ε.Π.Ε. ή συνεταιρισμό που έχει και αφορολόγητα έσοδα ή εισοδήματα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, η αφαίρεση των εργοδοτικών εισφορών θα γίνεται από τα κέρδη που προκύπτουν μετά την εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 106 του ν.2238/1994.

Αν πρόκειται για κέρδη επιχείρησης με βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., η αφαίρεση θα γίνεται από τα κέρδη που προκύπτουν από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 32 και 33 του ν. 2238/1994.

Η μείωση αυτή ισχύει σύμφωνα με το προτελευταίο εδάφιο της παραγράφου 13 για χρονικό διάστημα δύο ετών από το χρόνο πρόσληψης κάθε νέου εργαζομένου.

Δηλαδή, ισχύει για τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας έγινε η πρόσληψη και την επομένη αυτής.

Περαιτέρω, προβλέπεται ότι τα πιο πάνω έχουν εφαρμογή με τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α)** Κατά την προηγούμενη από την πρόσληψη διαχειριστική περίοδο πρέπει να απασχολούνται στην επιχείρηση τουλάχιστον 5 εργατοϋπάλληλοι με πλήρη απασχόληση.
- β)** Κατά τις διαχειριστικές περιόδους, τα κέρδη των οποίων μειώνονται σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, ο αριθμός του απασχολούμενου εργατοϋπαλληλικού προσωπικού δεν μειώνεται λόγω απολύσεως. Επομένως, η μείωση του αριθμού του απασχολούμενου προσωπικού μέσα στη χρήση της οποίας τα φορολογητέα κέρδη μειώνονται, η οποία οφείλεται σε άλλη αιτία (οικειοθελής αποχώρηση, συνταξιοδότηση, εργατικό ατύχημα κλπ.) δεν επηρεάζει την εφαρμογή των ευεργετικών διατάξεων της παραγράφου αυτής.

Ενόψει των προϋποθέσεων αυτών και της εξουσιοδότησης του τελευταίου εδαφίου για έκδοση κοινής απόφασης των Υπουργών Οικονομικών και Εργασίας και Κοινωνικών Ασφαλίσεων με την οποία θα καθορίζεται ο τρόπος της διαπίστωσης του απασχολούμενου εργατοϋπαλληλικού προσωπικού και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια, εκδόθηκε η αριθ. 1018247/10216/ΠΟΛ. 1061/21-2-2000 κοινή απόφαση των προαναφερθέντων Υπουργών με την οποία προβλέπονται τα ακόλουθα :

Οι επιχειρήσεις που επιθυμούν να τύχουν της μείωσης των φορολογητέων κερδών τους σε εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, υποχρεούνται να υποβάλλουν με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους τα ακόλουθα δικαιολογητικά :

- α)** Κατάσταση στην οποία θα εμφανίζεται ο αριθμός των απασχοληθέντων, με πλήρη απασχόληση, εργατοϋπαλλήλων για κάθε μήνα της διαχειριστικής περιόδου εντός της οποίας έλαβε χώρα η πρόσληψη, καθώς και της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου. Επομένως, οι επιχειρήσεις, που θα κάνουν χρήση των προαναφερθεισών ευεργετικών διατάξεων λόγω πρόσληψης προσωπικού από 17-11-1999 έως 31-12-1999 στην κατάσταση που θα υποβάλλουν με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2000 (Διαχειριστική περίοδος 1/1/1999 - 31/12/1999) θα δηλώσουν για κάθε μήνα χωριστά των ετών 1998 και 1999 τον αριθμό των εργατοϋπαλλήλων που απασχόλησαν με πλήρη απασχόληση.

Είναι αυτονόητο ότι επιχειρήσεις που κλείνουν ισολογισμό με 30 Ιουνίου τα πιο πάνω στοιχεία θα αφορούν τις δύο χρήσεις (πρόσληψης προσωπικού και προηγούμενης) που αρχίζουν την 1^η Ιουλίου και τελειώνουν την 30 Ιουνίου του επόμενου έτους.

Με τον τρόπο αυτό θα ελέγχεται αν πληρούται η προϋπόθεση της απασχόλησης (με πλήρη απασχόληση) τουλάχιστον 5 εργατοϋπαλλήλων κατά την προηγούμενη της πρόσληψης εργατοϋπαλλήλων χρήσης, καθώς και η ΜΗ μείωση του προσωπικού κατά τη χρήση της πρόσληψης των εργατοϋπαλλήλων, που προβλέπεται από τη δεύτερη προϋπόθεση.

- β)** Κατάσταση στην οποία θα εμφανίζονται τα στοιχεία των εργατοϋπαλλήλων που προσέλαβε η επιχείρηση μέσα στη χρήση στην οποία αναφέρεται η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, η ημερομηνία πρόσληψης τους, καθώς και οι καταβληθείσες, για αυτούς, εργοδοτικές εισφορές για κύρια ασφάλιση.

Τονίζεται ότι οι πιο πάνω καταστάσεις θα υποβάλλονται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους στο οποίο αναφέρεται η πρόσληψη προσωπικού αλλά και του επόμενου οικονομικού έτους των οποίων ζητείται η μείωση των φορολογητέων κερδών.

Περαιτέρω, με την απόφαση αυτή προβλέπεται ότι ο έλεγχος όλων όσων αναφέρθηκαν πιο πάνω εναπόκειται στην αρμόδια φορολογική αρχή και επομένως τα ελεγκτικά όργανα δεν πρέπει να επαφίενται σε ενδεχόμενη προσκόμιση δικαιολογητικών άλλων δημοσίων υπηρεσιών από τις επιχειρήσεις.

Επίσης προβλέπεται ότι, οι επιχειρήσεις που ζητούν την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 13 του άρθρου 4 του ν. 2753/1999, πρέπει να έχουν καταχωρίσει στα βιβλία τους τους μισθούς και ημερομίσθια που κατέβαλαν στο προσωπικό τους (παλαιό και νεοπροσληφθέν), καθώς και τις καταβληθείσες αντίστοιχες εργοδοτικές εισφορές, εφόσον τηρούνται βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Επομένως, ο έλεγχος δεν θα αναγνωρίζει τη μείωση των φορολογητέων κερδών που έχει κάνει η επιχείρηση με βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., όταν διαπιστώνεται ότι δεν έχουν ενημερωθεί τα βιβλία της με τα πιο πάνω ποσά.

Τέλος, με την τελευταία παράγραφο της απόφασης προβλέπεται ότι σε περίπτωση καταστρατήγησης της προϋπόθεσης της παραγράφου αυτής, δηλαδή αν μετά την πρόσληψη του προσωπικού μειωθεί ο αριθμός του απασχολούμενου προσωπικού, η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει εκπρόθεσμα συμπληρωματική δήλωση για τα οικονομικά έτη των οποίων τα φορολογητέα κέρδη μειώθηκαν με βάση τις διατάξεις της παραγράφου αυτής.

11. Όπως έχει γίνει πάγια δεκτό από τη Διοίκηση, προκειμένου η μεταφερόμενη κατά τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2238/1994 ζημία προηγούμενης χρήσης να συμψηφισθεί με τα καθαρά κέρδη των επομένων πέντε οικονομικών ετών, πρέπει αυτή, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 61 του ίδιου νόμου, να δηλώνεται, δηλαδή να αναγράφεται στην οικεία ένδειξη της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους στο οποίο μεταφέρεται.

Αντίθετα, η μη αναγραφή του δικαιούμενου για μεταφορά ποσού ζημίας στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του επόμενου, από αυτό που προέκυψε, οικονομικού έτους, στερεί το φορολογούμενο από το δικαίωμα του συμψηφισμού της ζημίας, γιατί με τις πιο πάνω διατάξεις επιδιώχθηκε η εξάρτηση του υπόψη συμψηφισμού ή της μεταφοράς της ζημίας σε επόμενα οικονομικά έτη, με την κανονική εκπλήρωση και συμμόρφωση των δικαιούχων με τις φορολογικές υποχρεώσεις τους.

Η υποχρέωση της μεταφοράς ολόκληρου του ποσού της ζημίας υπήρχε και όταν τα αποτελέσματα της χρήσης στην οποία έπρεπε να μεταφερθεί η ζημία ήταν ζημιογόνα ή τα κέρδη που υπήρχαν δεν ήταν επαρκή για συμψηφισμό ολόκληρου του ποσού της ζημίας παρελθούσης χρήσεως (Δ. 5251/3-11-87, 1054171/2-6-99 κλπ. έγγραφα μας).

Ήδη, με τις διατάξεις της παραγράφου 16 του άρθρου αυτού παρέχεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις που δεν είχαν μεταφέρει τη ζημία προηγούμενης χρήσης (ή προηγούμενων χρήσεων) γιατί τα αποτελέσματα της χρήσης στην οποία έπρεπε να μεταφερθεί (δηλωθεί) η ζημία αυτή ήταν ζημιογόνα, να συμψηφίσουν το πιο πάνω ποσό ζημίας με κέρδη επομένων χρήσεων, εφόσον υφίστανται οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 4 του ν.2238/1994. Δηλαδή, η ζημία αυτή να είχε προκύψει από επαρκή και ακριβή βιβλία, να έχει δηλωθεί εμπρόθεσμα (μέχρι τέλους του οικονομικού έτους που προέκυψε), να μην έχει παρέλθει η προθεσμία της πενταετίας κτλ.

Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι στις διατάξεις του νόμου δεν αναφέρεται η υποχρέωση υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων παρελθουσών χρήσεων και προθεσμία υποβολής αυτών συνάγεται ότι, η δήλωση (μεταφορά) του διαλαμβανόμενου ποσού της ζημίας παρελθουσών χρήσεων πρέπει να γίνει με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2000.

Τα πιο πάνω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της διαλαμβανόμενης παραγράφου, για ζημίες που δεν μεταφέρθηκαν και δεν περιελήφθησαν στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος μέχρι και του οικονομικού έτους 1999.

12. Με τις διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου αυτού προστέθηκε νέο εδάφιο στη περίπτωση ιβ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994.

Με τις νέες διατάξεις παρέχεται η δυνατότητα στις εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν. 1665/1986 να αποσβένουν τα έξοδα που πραγματοποιούν για την αγορά ακινήτων (Φ.Μ.Α., συμβολαιογραφικά έξοδα, μεσιτικά, αμοιβές δικηγόρων κτλ.) τα οποία θα αποτελέσουν αντικείμενο σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης, όχι μόνον εφάπαξ ή τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία αλλά και ισόποσα μέσα στις χρήσεις που διαρκεί η σύμβαση.

Η ισόποση απόσβεση ανάλογα με τα έτη διάρκειας της μίσθωσης ισχύει, σύμφωνα με την παράγραφο 19 του άρθρου αυτού, για ακίνητα που αποκτούν οι εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης μέσα στη χρήση 1999 και μετά, προκειμένου να αποτελέσουν αντικείμενο κατάρτισης συμβάσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης (για επαγγελματική χρήση).

Άρθρο 5

Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και παρακράτηση φόρου

1. Με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου αυτού αντικαταστάθηκαν οι περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 2 του άρθρου 107 του ν. 2238/94. Με την τροποποίηση αυτή μεταβάλλεται η προθεσμία υποβολής δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων του άρθρου 101 του ν. 2238/94.

Ειδικότερα :

α) Τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του ν. 2238/94, δηλαδή οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις, συνεταιρισμοί και αλλοδαπές επιχειρήσεις πρέπει να υποβάλλουν τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι τη δέκατη (10η) ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, για τα εισοδήματα που απέκτησαν μέσα σε αυτή, αντί μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του ίδιου μήνα, που όριζαν οι προϊσχύσασες διατάξεις. Επομένως, τα νομικά πρόσωπα που κλείνουν ισολογισμό με 31 Δεκεμβρίου πρέπει να υποβάλλουν τη δήλωση τους μέχρι 10 Μαΐου του επόμενου έτους και αυτά που κλείνουν ισολογισμό με 30 Ιουνίου μέχρι 10 Νοεμβρίου του ίδιου έτους.

Η πιο πάνω νέα προθεσμία υποβολής των δηλώσεων ισχύει για κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς που κλείνουν με 31 Δεκεμβρίου 1999 και μετά.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 107 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι, με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να μεταφέρεται ειδικά για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες η ημερομηνία λήξης της προθεσμίας που ορίζεται πιο πάνω και η υποβολή της δήλωσης να γίνεται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του Α.Φ.Μ. του νομικού προσώπου. Κατ' εξουσιοδότηση αυτών των διατάξεων εκδόθηκε η αριθμ. 1118929/11122/ΒΟ012/ΠΟΛ.1253/20-12-99 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών σύμφωνα με την οποία, ειδικά οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, που κλείνουν ισολογισμό με 31 Δεκεμβρίου κάθε έτους και αρμόδιοι για την παραλαβή των δηλώσεων τους είναι οι προϊστάμενοι των δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών Φ.Α.Β.Ε. Αθηνών, ΦΑΕΕ Αθηνών, Φ.Α.Ε Πειραιά και Φ.Α.Ε Θεσσαλονίκης, θα υποβάλλουν αυτή ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του Α.Φ.Μ. τους, ως ακολούθως;

- α)** Οι ανώνυμες εταιρίες, των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει στο ψηφίο 1, μέχρι την 10η Μαΐου.
- β)** Οι ανώνυμες εταιρίες, των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει στο ψηφίο 2, μέχρι την επόμενη εργάσιμη ημέρα της προθεσμίας που λήγει για το ψηφίο 1.
- γ)** Οι ανώνυμες εταιρίες, των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει στο ψηφίο 3, μέχρι την επόμενη εργάσιμη ημέρα της προθεσμίας που λήγει για το ψηφίο 2.

- δ) Οι ανώνυμες εταιρίες, των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει στο ψηφίο 4, μέχρι την επόμενη εργάσιμη ημέρα της προθεσμίας που λήγει για το ψηφίο 3.
- ε) Οι ανώνυμες εταιρίες, των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει στο ψηφίο 5, μέχρι την επόμενη εργάσιμη ημέρα της προθεσμίας που λήγει για το ψηφίο 4.
- στ) Οι ανώνυμες εταιρίες, των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει στο ψηφίο 6, μέχρι την επόμενη εργάσιμη ημέρα της προθεσμίας που λήγει για το ψηφίο 5.
- ζ) Οι ανώνυμες εταιρίες, των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει στο ψηφίο 7, μέχρι την επόμενη εργάσιμη ημέρα της προθεσμίας που λήγει για το ψηφίο 6.
- η) Οι ανώνυμες εταιρίες, των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει στο ψηφίο 8, μέχρι την επόμενη εργάσιμη ημέρα της προθεσμίας που λήγει για το ψηφίο 7.
- θ) Οι ανώνυμες εταιρίες, των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει στο ψηφίο 9, μέχρι την επόμενη εργάσιμη ημέρα της προθεσμίας που λήγει για το ψηφίο 8.
- ι) Οι ανώνυμες εταιρίες, των οποίων το Α.Φ.Μ. λήγει στα ψηφία 10, 20, 30, 40 και 50, μέχρι την επόμενη εργάσιμη ημέρα της προθεσμίας που λήγει για το ψηφίο 9.
- ια) Οι ανώνυμες εταιρίες, των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει στα ψηφία 60, 70, 80, 90 και 00 μέχρι την επόμενη εργάσιμη ημέρα της προθεσμίας που λήγει για τα ψηφία 10, 20, 30, 40 και 50.

Σε περίπτωση που η εργάσιμη ημέρα στην οποία μια από τις πιο πάνω προσθεσμίες είναι εξαιρέσιμη ή αργία για τις δημόσιες υπηρεσίες, τότε η προθεσμία αυτή μεταφέρεται στην αμέσως επόμενη εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα και οι τυχόν επόμενες αυτής μεταφέρονται διαδοχικά στις κατά σειρά αντίστοιχες επόμενες εργάσιμες ημέρες.

Τα οριζόμενα από την απόφαση αυτή έχουν εφαρμογή και για τα εγκατεστημένα στη χώρα μας υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, εφόσον υφίσταται σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας μεταξύ της αλλοδαπής χώρας στην οποία έχει την έδρα της η αλλοδαπή εταιρία και της Ελλάδας, καθόσον με αυτή απαγορεύεται η διακριτική μεταχείριση των εταιριών των δύο χωρών (1108145/10734/ΒΟ012/17-11-95 έγγραφο μας).

Τονίζεται ότι η υποβολή της δήλωσης, ανάλογα με το ψηφίο στο οποίο λήγει ο Α.Φ.Μ., δεν ισχύει για τις ημεδαπές Α.Ε. που υποβάλλουν τη δήλωση τους σε Δ.Ο.Υ. διαφορετική από τις προαναφερθείσες αλλά και για όλες τις Α.Ε. που κλείνουν ισολογισμό σε διαφορετικό χρόνο από αυτόν της 31 Δεκεμβρίου.

β) Τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 2 του άρθρου 101 του ν. 2238/94, ήτοι τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά, δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου υποβάλλουν τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι τις δέκα (10) Μαρτίου του οικείου οικονομικού έτους για τα εισοδήματα που απέκτησαν μέσα στο αμέσως προηγούμενο έτος, αντί τις δύο (2) Μαρτίου του οικείου οικονομικού έτους που οριζόταν από τις προϊσχύουσες διατάξεις. Η νέα προθεσμία ισχύει για τις δηλώσεις οικονομικού έτους 2000 και μετά.

Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ως αφετηρία για τον υπολογισμό του πρόσθετου φόρου (1,50% για κάθε μήνα καθυστέρησης) που ορίζεται με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 1 του ν. 2523/77, λαμβάνεται η επόμενη ημέρα από τη λήξη της προθεσμίας που ορίζεται από το νόμο ή την προαναφερθείσα υπουργική απόφαση.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου αυτού τροποποιήθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 13 του ν. 2238/1994 που αναφέρονται στη φορολογία των δικαιωμάτων ή αποζημιώσεων που καταβάλλονται σε αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμούς που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα καθώς και στα ποσά που καταβάλλονται στις ίδιες επιχειρήσεις για την παροχή οποιασδήποτε υπηρεσίας και κάθε είδους συμβουλών στην Ελλάδα.

Με την τροποποίηση αυτή εντάσσονται στις περιοριστικά αναφερόμενες στο νόμο περιπτώσεις και τα ποσά που καταβάλλονται σε αλλοδαπά αθλητικά σωματεία επαγγελματικά ή μη καθώς και σε οποιοδήποτε τρίτο αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο, για τη μεταβίβαση σε

ημεδαπά αθλητικά σωματεία, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή τους, του δικαιώματος χρησιμοποίησης αλλοδαπών ποδοσφαιριστών, καλαθοσφαιριστών, πετοσφαιριστών, υδατοσφαιριστών και λοιπών αθλητών.

Επομένως, τα αθλητικά σωματεία υποχρεούνται πλέον να παρακρατούν φόρο με συντελεστή 20% στα πιο πάνω ποσά που καταβάλλουν στην αλλοδαπή.

Επειδή στο νόμο αναφέρεται ότι την υποχρέωση για παρακράτηση του φόρου έχουν όλα τα αθλητικά σωματεία, επαγγελματικά ή μη, προκειμένου να αποκτήσουν το αποκλειστικό δικαίωμα χρησιμοποίησης αλλοδαπών ποδοσφαιριστών, καλαθοσφαιριστών, πετοσφαιριστών, υδατοσφαιριστών, αθλητών «χαντ μπολ» κλπ., σε αθλητικές συναντήσεις, συνάγεται ότι, όλα τα σωματεία ανεξάρτητα με τη νομική μορφή που λειτουργούν, ΠΑΕ (Ποδοσφαιρική Ανώνυμη Εταιρία), ΚΑΕ (Καλαθοσφαιριστική Ανώνυμη Εταιρία), αθλητικό σωματείο που λειτουργεί ως νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (π.χ. ερασιτέχνης «Παναθηναϊκός Αθλητικός Όμιλος», ερασιτέχνης «ΟΣΦΠ», «Ναυτικός Όμιλος Βουλιαγμένης», «Πανελλήνιος Γυμναστικός Σύλλογος» κλπ), όταν «αποκτούν» κάποιο αλλοδαπό αθλητή θα πρέπει να παρακρατούν φόρο με 20% στα ποσά που καταβάλλουν για τη συγκεκριμένη κάθε φορά «μεταγραφή».

Κατά ρητή διατύπωση του νόμου, για να γίνεται η παρακράτηση φόρου, τα ποσά πρέπει να καταβάλλονται σε αλλοδαπό αθλητικό σωματείο ανεξάρτητα από τη νομική μορφή με την οποία λειτουργεί ή σε οποιοδήποτε αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο. Επομένως και σε περίπτωση που τα ποσά καταβάλλονται σε πράκτορες ή πρακτορεία που μεσολαβούν για την «απόκτηση» του αλλοδαπού αθλητή. Επίσης, παρακράτηση φόρου θα γίνεται και στην περίπτωση που δικαιούχος της αμοιβής είναι αλλοδαπή Ομοσπονδία (π.χ. Ποδοσφαίρου κλπ.) ή και το ίδιο το αλλοδαπό κράτος.

Αντίθετα, όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω δεν αφορούν στα ποσά που καταβάλλονται στον ίδιο τον αμειβόμενο αθλητή, καθόσον στην περίπτωση αυτή έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 14 του ν.2238/1994.

Στο σημείο αυτό επισημαίνεται ότι, αν υπάρχει διμερής σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και της χώρας που εδρεύει ο αλλοδαπός δικαιούχος, θα εφαρμόζονται τα οριζόμενα στη σύμβαση, ως κατισχύοντα της εσωτερικής νομοθεσίας.

Κατά ρητή διατύπωση των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 13 του ν. 2238/1994 η παρακράτηση πρέπει να γίνεται κατά την καταβολή των δικαιωμάτων και αν προηγείται πίστωση αυτών στα βιβλία του αθλητικού σωματείου, κατά το χρόνο της πίστωσης (προτελευταίο εδάφιο της παρ.6 του άρθρου 13 του ν. 2238/94). Στον αλλοδαπό δικαιούχο καταβάλλεται η διαφορά, δηλαδή το ποσό που απομένει μετά την αφαίρεση του παρακρατηθέντος φόρου. Η απόδοση του φόρου αυτού στο Δημόσιο γίνεται μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου από την παρακράτηση μήνα. Για την απόδοση του φόρου θα χρησιμοποιείται το έντυπο, «ΔΗΛΩΣΗ Απόδοσης παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αποζημιώσεις, δικαιώματα, αμοιβές κλπ.» (Ε.178).

Με βάση το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 6 του άρθρου 13 του ν. 2238/1994, οι τράπεζες υποχρεούνται να αρνηθούν την παροχή του ποσού συναλλάγματος, που αναλογεί για την αποστολή στο εξωτερικό των διαλαμβανομένων δικαιωμάτων, αν δεν προσκομισθεί σε αυτές αποδεικτικό καταβολής στο Δημόσιο του φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα αυτά.

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή σύμφωνα με την περίπτωση ε' του άρθρου 27 του κοινοποιούμενου νόμου, για συμβόλαια ή συμφωνητικά που συνάπτονται από τη δημοσίευση του νόμου, δηλαδή από 17 Νοεμβρίου 1999 και μετά. -

Με εντολή Υπουργού
Ο Γενικός Γραμματέας
ΧΑΡΗΣ ΑΛΑΜΑΝΟΣ