

Αθήνα, 3 Φεβρουαρίου 2014

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
Δ/ΝΣΗ ΤΕΛΩΝ & ΕΙΔΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΩΝ
ΤΜΗΜΑ: Α΄

Ταχ.Δ/νση : Σίνα 2- 4
Ταχ.Κωδ. : 106 72 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες: Α. Γιαννακούλη
Τηλέφωνο : 210 3642922
FAX : 210 3642251

ΠΟΛ 1044/2014

ΘΕΜΑ: «Κοινοποίηση της 113/2009 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ.».

Κοινοποιούμε την με αρ. 113/2009 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα ΣΤ΄), η οποία έγινε δεκτή από το Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, στον οποίο έχει μεταβιβαστεί η σχετική αρμοδιότητα, δυνάμει της με αρ. Δ6Α 1015213 ΕΞ2013/ 28-1-2013 απόφασης του Υπουργού και του Υφυπουργού Οικονομικών (130 Β΄), στις 25.11.2013.

Με την ως άνω γνωμοδότηση, η οποία εκδόθηκε σε απάντηση σχετικού ερωτήματος της Υπηρεσίας μας, το Ν.Σ.Κ. έκρινε ομόφωνα τα ακόλουθα:

1. Είναι δυνατή η εκ μέρους Ε.Π.Ε. έκδοση εταιρικών μεριδίων υπέρ το άρτιον. Η μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε. δεν δύναται να εκδόσει εταιρικά μερίδια υπέρ το άρτιον και να τα διαθέσει σε τρίτο πρόσωπο. Πρέπει να τηρήσει τις σχετικές διατυπώσεις για τη συγκεκριμένη αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου και τη μετατροπή της σε πολυπρόσωπη Ε.Π.Ε. και ακολούθως να διαθέσει τα μερίδια σε τρίτους.
2. Στην περίπτωση έκδοσης εταιρικών μεριδίων υπέρ το άρτιον, στο φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου υπάγεται, τόσο η μέχρι το άρτιον τιμή διάθεσης του μεριδίου, όσο και η υπέρ το άρτιον διαφορά.
3. Το τέλος χαρτοσήμου δεν επιβάλλεται επί των αναφερομένων στο άρθρο 18 του ν. 1676/1986 συγκεντρώσεων κεφαλαίων, όπως είναι η υπέρ το άρτιον διαφορά.

Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΘΕΟΧΑΡΗΣ ΘΕΟΧΑΡΗΣ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
ΕΙΔΙΚΟ ΓΡΑΦΕΙΟ ΝΟΜΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως: 113/2009
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Τμήμα ΣΤ')
Συνεδρίαση της 17/3/2009

Σύνθεση:

Πρόεδρος: Δημήτριος Αναστασόπουλος, Αντ/δρος Ν.Σ.Κ.

Μέλη: Σπυρίδων Δελλαπόρτας, Ανδρέας Φυτράκης, Ιωάννης Τριάντος,
Ηλίας Ψώνης, Παρασκευάς Βαρελάς, Ασημίνα Ροδοκάλη, Θεόδωρος
Ψυχογιός, Νομικοί Σύμβουλοι.

Εισηγητής: Γεώργιος Νικ. Καρακώστας, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

Αριθμός Πρωτ.Ερωτήματος: 1073063/899/Τα & Ε.Φ./4-7-08

Περίληψη Ερωτήματος: 1.α) Αν είναι δυνατή η έκδοση εταιρικών μεριδίων υπέρ το άρτιον από Ε.Π.Ε., συμπεριλαμβανομένης και της μονοπρόσωπης. β) Σε καταφατική περίπτωση, ποια είναι η μεταχείριση της έκδοσης αυτής ως προς τον Φόρο Συγκέντρωσης Κεφαλαίου. 2.- Αν υπόκειται στο κατά το άρθρο 15, παραγρ. 5, περ.γ' Π.Δ/τος της 28-7-1931 (Κώδικας Τελών Χαρτοσήμου) τέλος χαρτοσήμου (1%), στις περιπτώσεις έκδοσης μετοχών ή εταιρικών μεριδίων υπέρ το άρτιον, η εγγραφή στα βιβλία εμπορικών εν γένει εταιριών ή επιχειρήσεων περί καταθέσεως της υπέρ το άρτιον διαφοράς, εφόσον η διαφορά αυτή υπόκειται (και) στο Φόρο

1  

Συγκέντρωσης Κεφαλαίου του άρθρου 18, παραγρ.1, περιπτ. α' και γ' του ν.1676/1986.

I.- Α. Στο άρθρο 14 του ν.2190/1920 «Θεσμικός νόμος περί Ανωνύμων Εταιριών» ορίζονται τα εξής: «1. Η ονομαστική αξία εκάστης μετοχής δεν δύναται να οριστεί κατώτερα των τριάντα λεπτών (0,30) του ευρώ και ανωτέρα των 100 (100) ευρώ. 2. Απαγορεύεται η έκδοση μετοχών εις τιμήν κατώτεραν του αρτίου. 3.- Η εξ εκδόσεως μετοχών υπέρ το άρτιον προκύπτουσα διαφορά δεν δύναται να διατεθεί προς πληρωμήν μερισμάτων ή ποσοστών».

Γίνεται δεκτό, και δεν αμφισβητείται, ότι ως «έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιον» νοείται η έκδοση μετοχών σε τιμή διάθεσης ανώτερης της ονομαστικής αξίας (Υπ. Οικονομικών, Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης - ΣΛΟΤ, έγγραφο υπ' αριθμ. πρωτ. 382/17.10.2007, Α.Π. 1300/06, Εφ.Πειρ. 907/2005, Γνμ Νομ.Δ/νσης Υπ.Εθν. Οικον. 27/1987, Παναγ. Ρέπια «Δυνατότητα αύξησης του κεφ. Ε.Π.Ε με έκδοση εταιρικών μεριδίων υπέρ το άρτιον» Δ.Φ.Ν. Τ.61, σελ. 508).

Περαιτέρω, γίνεται επίσης δεκτό ότι, ναι μεν στο ν.3190/55 «Περί Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης», όπως και στη φορολογική νομοθεσία, δεν υπάρχει ρητή πρόβλεψη για την έκδοση και διάθεση εταιρικών μεριδίων ΕΠΕ υπέρ το άρτιον, όμως η αυτού του τύπου έκδοση από την εταιρία αυτή δεν αντιβαίνει, ούτε στις ρητές διατάξεις του ως άνω νόμου, ούτε στο πνεύμα αυτών και τον χαρακτήρα της Ε.Π.Ε. Είναι επομένως απολύτως νόμιμη (Γν.Νομ.Δ/νσης Υπ.Εθν.Οικον. 27/1987, Κ.Παμπούκη «Δίκαιον Εμπορικών Εταιρειών», παρ.10, σελ. 202, Λ.Γεωργακόπουλος «Εγχειρίδιο Εμπορ. Δικ.», Τ.Β' παρ.21 ΙΙΙ, σελ.185, Ελ.Λεβαντή - Θ. Γρηγοράκος «Το Δίκαιον των Εμπορικών Εταιριών», Τομ. Πέμπτος, σελ. 2073-2074, Ευαγγ. Περάκης «Το δικαιο της Ε.Π.Ε.», σελ. 483, 484, υπ' αριθμ. πρωτ. 382/17-10-2007 έγγραφο του Συμβουλίου Λογιστικής Τυποποίησης - ΣΛΟΤ του Υπ. Οικον. & Οικον, Παν. Ρέπιας ο.π.).

Στο άρθρο 43α του ν.3190/1955 «Περί Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης» ορίζονται τα εξής: «1.- Η εταιρία περιορισμένης ευθύνης μπορεί να συσταθεί από ένα πρόσωπο ή να καταστεί μονοπρόσωπη, οπότε στην επωνυμία της συμπεριλαμβάνεται ολογράφως η λεκτική σύνθεση «ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΤΑΙΡΙΑ

2 



ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ». 2. 3. Οι εξουσίες της συνέλευσης των εταίρων ασκούνται από τον μοναδικό εταίρο. Οι αποφάσεις του μοναδικού εταίρου, που λαμβάνονται κατά τον τρόπο αυτόν, καταγράφονται σε πρακτικό προσυπογεγραμμένο αυθημερόν από παρισταμένο συμβολαιογράφο της έδρας της εταιρίας. 4.- 5. Κατά τα λοιπά, στη μονοπρόσωπο εταιρία περιορισμένης ευθύνης εφαρμόζονται οι λοιπές διατάξεις του παρόντος νόμου. 6. Καταργούνται οι διατάξεις των παραγράφων 1, εδάφιο ε' και 2 του άρθρου 44 του παρόντος νόμου...». Σημείωση: Το άρθρο 43α προστέθηκε με το άρθρο 2 του Π.Δ/τος 279/1993 (ΦΕΚ Α'122), «Προσαρμογή ν.3190/1955 στην 12η Οδηγία 89/667/ΕΟΚ» Εξ' άλλου, στο 40 του ίδιου νόμου ορίζονται τα εξής: «Η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου δύναται να γίνει μόνον δια τροποποιήσεως της εταιρικής συμβάσεως κατόπιν αποφάσεως της συνελεύσεως των εταίρων, λαμβανομένης τουλάχιστον δια της εν άρθρω 38 παρ.1 πλειοψηφίας. 2. Η ανάληψις του νέου κεφαλαίου γίνεται είτε υπό των εταίρων είτε υπό τρίτων δι' εγγράφου αυτών δηλώσεως προς την εταιρείαν εντός είκοσι ημερών από της περί αυξήσεως του κεφαλαίου αποφάσεως της συνελεύσεως. 3. 4. Εντός δέκα ημερών από της λήψεως της εν παρ.2 του παρόντος άρθρου προθεσμίας δέον να καταρτισθεί συμβολαιογραφικόν έγγραφον μεταξύ των διαχειριστών της εταιρίας και των αναλαβόντων τα εταιρικά μερίδια, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των άρθρων 4 και 5. Η εξόφληση των αναληφθέντων εταιρικών μεριδίων δεν δύναται να γίνει δια συμψηφισμού». Τέλος, στο άρθρο 38 του αυτού νόμου ορίζονται τα εξής: «1. Τροποποίηση της εταιρικής συμβάσεως δύναται να γίνει μόνον δι' αποφάσεως της συνελεύσεως λαμβανομένης δια πλειοψηφίας τουλάχιστον των τριών τετάρτων του όλου αριθμού των εταίρων εκπροσωπούντων τα τρία τέταρτα του όλου εταιρικού κεφαλαίου. 2. Επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 40 παρ.4, η κατά την παρ.1 του παρόντος άρθρου απόφαση δέον να περιβληθεί το τύπο του συμβολαιογραφικού εγγράφου. 3. ... 4. Κάθε τροποποίηση της εταιρικής σύμβασης μαζί με ολόκληρο το νέο κείμενο της σύμβασης υποβάλλεται στις διατυπώσεις δημοσιότητας που ορίζει το άρθρο 8. Πριν από την τήρηση των παραπάνω διατυπώσεων, η τροποποίηση δεν παράγει αποτελέσματα».



Γίνεται δεκτό ότι η έκδοση και διάθεση μεριδίων υπέρ το άρτιον, επιτρεπόμενη κατά τα προεκτεθέντα, τουλάχιστον κατά την μέχρι του αρτίου ονομαστική τους αξία, αυξάνει το εταιρικό κεφάλαιο και, εφόσον αυτά αναλαμβάνονται από τρίτους -μη εταίρους-, συνεπάγεται αυτόθροα την εισοδο αυτών στην εταιρία, ως νέων εταίρων, έστω και αν, σύμφωνα με την σχετική περί αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου απόφαση της συνέλευσης των εταίρων, τα νέα αυτά πρόσωπα δεν θα έχουν δικαίωμα ψήφου στη συνέλευση αυτή (Γνμ Νομ. Δ/νης μετ. Εθν. Οικον. 27/87, 824/86, Παν. Ρέπας οπ. παρ., ΕΦ. Πειρ. 907/05, Β.Τουντόπουλος, Γνμ ΔΕΕ 2002/814 επ., Π.Πρ.Αθ. 4377/04 κ.α.).

Είναι φανερό ότι η ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΠΕ δεν είναι δυνατόν να προβεί στην κατά τα ανωτέρω διάθεση μεριδίων σε τρίτους -μη εταίρους χωρίς να αλλοιωθεί ο τύπος αυτής ως μονοπρόσωπης και χωρίς να δημιουργηθεί κατάσταση πολυπρόσωπης Ε.Π.Ε. Ακυρης, βεβαίως, καθώς πάσχει ελάττωμα ως προς την σύστασή της, όπως προκύπτει από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 7 και 6 του ν.3190/1955. Η μόνη οδός προς την επίτευξη του ως άνω σκοπού, της διάθεσης δηλαδή εταιρικών μεριδίων σε τρίτους από την ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΠΕ είναι, πριν από την εν λόγω διάθεση, η γενική συνέλευση της εταιρίας αυτής, κατ' ουσίαν δηλαδή ο μοναδικός εταίρος, να αποφασίσει την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου και την μετατροπή της εταιρίας σε πολυπρόσωπη, τηρουμένων για την εγκυρότητα των μεταβολών αυτών, αλλά και, περαιτέρω, για την διενέργεια από την εταιρία εγκύρων νομικών πράξεων, των διατάξεων που παρατίθενται ανωτέρω (Ευαγγ. Περάκης «Το δικαίο της Ε.Π.Ε.», σελ. 937, Εφ.Θεσ.2485/01, Γ.Μιχαλόπουλος «Η Μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε.», σελ. 61, συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης του Υπ.Οικ. & Οικονομικών, ΑΠ 382/17-10-07). Τελικώς, βέβαια, η διάθεση των εταιρικών μεριδίων θα γίνει όχι από την μονοπρόσωπη, αλλά από την κατά μετατροπή αυτής πολυπρόσωπη Ε.Π.Ε.

Σημειώνεται, πάντως, ότι η φορολογική αρχή, προκειμένου να φορολογήσει την υπέρ το άρτιο διαφορά, κατά τα αναφερόμενα στη συνέχεια του παρόντος, δεν έχει χρέος να εξετάσει αυτή παρεμπιπτόντως την εγκυρότητα της έκδοσης υπέρ το άρτιον εταιρικών μεριδίων, είτε πρόκειται για πολυπρόσωπη, είτε πρόκειται για



μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε. περιορίζεται μόνον στην εξ απόψεως Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίου αντιμετώπιση της υπόθεσης.

Β.- Στον νόμο 1676/1986 «ΕΦΤΕ - Φόρος συγκέντρωσης Κεφαλαίου, πρώτων υλών, Δασμοί κλπ», ορίζονται τα εξής: Άρθρο 17: «Επιβάλλεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου, φόρος με την ονομασία "Φόρος στη συγκέντρωση κεφαλαίων" από: α) εμπορικές εταιρείες και κοινοπραξίες επιτηδευματιών, β) συνεταιριστικές οργανώσεις κάθε βαθμού, οποιαδήποτε άλλη εταιρεία, νομικό πρόσωπο, ένωση προσώπων ή κοινωνία, εφ' όσον ο σκοπός που επιδιώκουν τα πρόσωπα αυτά είναι κερδοσκοπικός, γ) υποκατάστημα ξένης εταιρείας». Άρθρο 18: «1. Αποτελούν συγκέντρωση κεφαλαίων και υπάγονται στο φόρο οι κατωτέρω πράξεις: α) η σύσταση των προσώπων που περιλαμβάνονται στο άρθρο 17 και η αύξηση του κεφαλαίου τους, που γίνεται με την εισφορά περιουσιακών στοιχείων οποιουδήποτε είδους, β) γ) η αύξηση του ενεργητικού των προσώπων του άρθρου 17, που γίνεται με την εισφορά περιουσιακών στοιχείων οποιουδήποτε είδους, όχι για συμμετοχή στο εταιρικό κεφάλαιο ή την εταιρική περιουσία, αλλά για χορήγηση δικαιωμάτων ίδιας φύσης με εκείνα που έχουν οι εταίροι, όπως το δικαίωμα ψήφου ή το δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη ή στο προϊόν της εκκαθάρισης. δ.».

Από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι αποτελεί συγκέντρωση κεφαλαίων, και υπάγεται στον φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου, η πράξη σύστασης των προσώπων που αναφέρονται στο άρθρο 17, μεταξύ των οποίων, ως εμπορική εταιρία, συγκαταλέγεται και η Ε.Π.Ε. Στη περίπτωση αυτή ο φόρος υπολογίζεται επί του αρχικού εταιρικού κεφαλαίου. Περαιτέρω, συγκέντρωση κεφαλαίου αποτελεί και η πράξη με την οποία αποφασίζεται η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου. Στη περίπτωση αυτή ο φόρος υπολογίζεται επί του ποσού της αύξησης του κεφαλαίου. Οι δύο αυτές περιπτώσεις εξαντλούν τη φορολόγηση του εταιρικού κεφαλαίου, τόσον του αρχικού, όσον και της επαύξησής του, προβλέπονται δε από την περίπτωση α' της παρ.1 του άρθρου 18. Η περίπτωση γ' επουδενί είναι δυνατόν να θεωρηθεί ότι αναφέρεται στο εταιρικό κεφάλαιο. Αναφέρεται στην αύξηση του ενεργητικού από παλαιούς ή νέους, κυρίως, εταίρους, στην οποία προβαίνουν, όχι για συμμετοχή στο εταιρικό κεφάλαιο ή στην εταιρική περιουσία, αλλά για την

χορήγηση σε αυτούς δικαιωμάτων που απολαμβάνουν οι εταίροι, κυρίως του δικαιώματος συμμετοχής στα κέρδη. Είναι πλέον ή σαφές ότι στη περίπτωση αυτή οι εισφέροντες δεν καθίστανται εταίροι. Θα μπορούσαν να χαρακτηριστούν απλοί επενδυτές.

Ενόψει των προεκτεθέντων, και για την απάντηση στο υπό τα στοιχ. 1. β' ερώτημα, πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ του μέχρι του αρτίου ποσού του εταιρικού μεριδίου, το οποίο ταυτίζεται με την ονομαστική αξία αυτού, και του υπέρ το άρτιο, δηλαδή του πέραν της ονομαστικής αξίας, ποσού του μεριδίου. Το μέχρι του αρτίου ποσό συνιστά αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου, περίπτωση δηλαδή συγκέντρωσης κεφαλαίου η οποία προβλέπεται από την περ.α' (της παρ.1 του άρθρου 18). Ως προς αυτό δεν γεννάται θέμα, γίνεται γενικώς δεκτό και δεν αμφισβητείται (Παν.Ρέππας, Δ/ντής Υπ. Οικονομικών, Δ.Φρ.Νομ., Τ.61, σελ.508, Γνωμ.Νομ. Δ/νσης Υπ.Εθν.Οικον. 27/1987, 824/1988, υπ' αριθμ.πρωτ.20558/ΛΣ 21619, γνωμ. 215 της Γν. σ.1994 έγγραφο του Υπ. Οικ. Και Οικονομικών). Ως προς τη «διαφορά από την έκδοση μεριδίων υπέρ το άρτιον», όμως, όπως αποκαλείται η διαφορά μεταξύ της τιμής διάθεσης του μεριδίου και της ονομαστικής αξίας αυτού, αυτή δεν υπόκειται στο φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου, στον οποίο, αντιθέτως, υπόκειται, αν μεταγενεστέρως κεφαλαιοποιηθεί -κατόπιν αποφάσεως της γενικής συνέλευσης των εταίρων περί αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου και εκδόσεως νέων μεριδίων, εννοείται - (Υπ' αριθμ.πρωτ. 20558/ΛΣ2169 - γνωμ. 215 της 15.6.94, Παν.Ρέππας οπ.παραπ., ΠΟΛ 1230/10.10.94). Κατά τις Γνμ 27/87, 824/86 Νομ. Δ/νση Υπ.Εθν. Οικον., η περί ης πρόκειται διαφορά, είτε μεταγενεστέρως κεφαλαιοποιήθηκε είτε όχι, αποτελεί αύξηση των ιδίων κεφαλαίων της εταιρίας. Οι γνωμοδοτήσεις όμως αυτές ερμηνεύουν διατάξεις του ν.1262/1982, άρθρ.5 και όχι αυτές του ν.1676/86. Υπάγουν τη διαφορά υπέρ το άρτιο στην έννοια του όρου «ίδια κεφάλαια» που χρησιμοποιεί ο ν.1262/82, ο οποίος, όμως, ρυθμίζει θέματα διαφορετικά από αυτά του ν.1676/86. Ο όρος «ίδιο κεφάλαιο» και ο όρος «μετοχικό κεφάλαιο», τον οποίο χρησιμοποιεί ο ν.1676/1986, δεν ταυτίζονται. Με την διαφορά υπέρ το άρτιο αυξάνονται μεν τα ίδια κεφάλαια της εταιρίας, όχι όμως και το μετοχικό κεφάλαιο. Η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου συνοδεύεται αναγκαίως από την έκδοση νέων μετοχών, στην ονομαστική αξία των οποίων

αντιστοιχεί. Το ποσό που καταβάλλεται ως διαφορά υπέρ το άρτιον δεν ενσωματώνεται σε μετοχές, δεν εκδίδονται, ειδικώς για την περίπτωση αυτή, μετοχές, ασχέτως αν η καταβολή λαμβάνει χώρα με την ευκαιρία έκδοσης μετοχών, και συνεπώς δεν αυξάνεται κατά το ποσό αυτής το μετοχικό κεφάλαιο. Επομένως στις γνωμοδοτήσεις αυτές δεν μπορεί να στηριχθεί ή να τεκμηριωθεί άποψη περί υπαγωγής της «διαφοράς υπέρ το άρτιο» στη περ.α' της παρ.1 του άρθρου 18 του ν.1676/86. Περαιτέρω, παρατηρείται ότι η άποψη αυτή δέχεται, μεν, ορθώς, ότι η διαφορά υπέρ το άρτιο δεν αυξάνει το μετοχικό κεφάλαιο και ότι, συνεπώς, δεν μπορεί να υπαχθεί στη περ. α, πλην παραλείπει να εξετάσει την υπαγωγή της ή όχι στην περ.γ' και, κατ' ευθείαν, αποφαινεται ότι δεν υπάγεται κατά την καταβολή της στο φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου, στον οποίο, αντιθέτως, υπάγεται με την μεταγενέστερη τυχόν κεφαλαιοποίησή της. Είναι ανάγκη επομένως να εξεταστεί η δυνατότητα υπαγωγής της υπέρ το άρτιον διαφοράς σε άλλη περίπτωση του άρθρου 18, και συγκεκριμένα στη περίπτωση γ'. Όπως δέχεται και η ανωτέρω ερμηνευτική εκδοχή, η συγκεκριμένη καταβολή αυξάνει το ενεργητικό της επιχείρησης και, όπως προεξετέθη, γίνεται, όχι για να αυξηθεί το μετοχικό κεφάλαιο και να συμμετάσχει σε αυτό ο καταβάλλων, αλλά για να αποκτήσει δικαίωμα ή δικαιώματα εξ εκείνων που έχουν οι μέτοχοι, όπως η συμμετοχή και κέρδη. Συντρέχουν επομένως όλοι οι όροι που απαιτεί η περ.γ' και, συνεπώς, οφείλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου, ασχέτως μάλιστα της κεφαλαιοποίησής της στο μέλλον.

II.- Στο άρθρο 14 του Π.Δ/τος της 28.7.1931 «Περί Κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου», Α' 239, ορίζεται ότι «Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρ.15, το τέλος ορίζεται εις 1%», και στο άρθρο 15 ότι «Εις το κατά την παρ.1 του προηγουμένου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται: 1. ... 5.α). ... γ)..... «Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταιρών ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικής εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κ.λ.π., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου 1%. Εις ήν περιπτώσιν, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου,

αποδεικνύεται ότι η κατάθεση ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κ.λ.π. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου, οφείλεται το διά την σύμβασιν, πράξιν κ.λ.π. προβλεπόμενον τέλος».

Από την ως άνω διάταξη του άρθρου 15, αναφερομένην σε κάθε εν γένει εγγραφή των βιβλίων περί κατάθεσης χρημάτων, συνάγεται ότι ο όρος «κατάθεση» χρησιμοποιείται υπό την έννοια της εν γένει δόσης χρημάτων και δεν περιορίζεται μόνο στις περιπτώσεις κατάθεσης χρημάτων με δικαίωμα ανάληψής τους. Συνεπώς, κατά την έννοια της εν λόγω διάταξης, κάθε εγγραφή στα βιβλία περί δόσης ή ανάληψης χρημάτων χωρίς μνεία της αιτίας υπόκειται κατ' αρχήν σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 1%, εκτός αν ο φορολογούμενος ισχυρισθεί και αποδείξει ότι η εγγραφή αυτή ανάγεται σε σύμβαση, πράξη κ.λ.π. που υποβλήθηκε στα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλάχθηκε νομίμως από αυτά (ΣτΕ 1472/2002, 1762/92).

Η «διαφορά υπέρ το άρτιον», ως κατάθεση χρημάτων προς εμπορική εταιρία υπόκειται σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 1%. Μετά την εισαγωγή όμως με τις διατάξεις 17 έως 31 του ν.1676/87 του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων, ο οποίος κατά το άρθρο 18, παρ.1, περ.γ' του νόμου αυτού επιβάλλεται στις αυξήσεις του ενεργητικού των εμπορικών εταιριών με κατάθεση χρημάτων, και την κατάργηση με το άρθρο 31 του ίδιου νόμου, από τον χρόνο έναρξης της ισχύος του (1.1.1987), των τελών χαρτοσήμου επί των υπαγομένων στον φόρο αυτόν πράξεων του άρθρου 18, καταθέσεις που αυξάνουν το ενεργητικό των εταιριών αυτών δεν υπόκεινται πλέον σε τέλος χαρτοσήμου. Κατά την αντίθετη εκδοχή, η επιβολή τέλους σε τέτοια πράξη κατάθεσης, δηλαδή φόρου με τα ίδια χαρακτηριστικά γνωρίσματα του φόρου που θα επιβληθεί κατά την αύξηση του ενεργητικού των εταιριών με την απόφαση για έκδοση και διάθεση εταιρικών μεριδίων υπέρ το άρτιον, θα προσέκρουε στο άρθρο 10, και στους σκοπούς, της οδηγίας 69/335/Ε.Ο.Κ. του Συμβουλίου της 17.7.69 περί εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (L-249), καθ' υποχρέωση της οποίας θεσπίσθηκαν οι διατάξεις αυτές του ν.1676/86 (ΣτΕ 1470/02, 1767/92).

III.- Κατ' ακολουθίαν των προεκτεθέντων το Τμήμα γνωμοδοτεί ομόφωνα ως εξής: 1) Είναι δυνατή η εκ μέρους Ε.Π.Ε. έκδοση εταιρικών μεριδίων υπέρ το άρτιον. Η μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε. δεν δύναται να εκδόσει εταιρικά μερίδια υπέρ το

8 

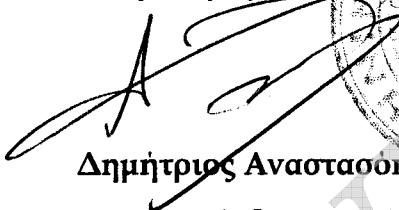


άρτιον και να τα διαθέσει σε τρίτο πρόσωπο. Πρέπει να τηρήσει τις σχετικές διατυπώσεις για την συγκεκριμένη αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου και τη μετατροπή της σε πολυπρόσωπη Ε.Π.Ε. και ακολούθως να διαθέσει τα μερίδια σε τρίτους. 2) Στη περίπτωση έκδοσης εταιρικών μεριδίων υπέρ το άρτιο, στον φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου υπάγεται, τόσο η μέχρι το άρτιο τιμή διάθεσης του μεριδίου, όσον και η υπέρ το άρτιον διαφορά.3) Το τέλος χαρτοσήμου δεν επιβάλλεται επί των αναφερομένων στο άρθρο 18 του ν.1576/86 συγκεντρώσεων κεφαλαίων, όπως είναι και η υπέρ το άρτιον διαφορά.

Θεωρήθηκε

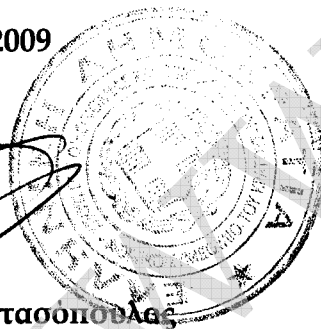
Αθήνα, 11 /5/2009

Ο Πρόεδρος

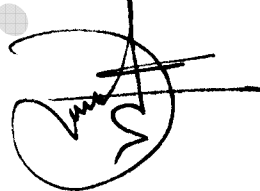


Δημήτριος Αναστασόπουλος

Αντιπρόεδρος ΝΣΚ



Ο Εισηγητής



Γεώργιος Καρακώστας

Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.