



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

**ΑΑΔΕ**Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ Α΄

Ταχ. Δ/νση : Καρ. Σερβίας 10

Ταχ. Κώδικας : 10184 Αθήνα

Τηλέφωνο :210 3375317

Fax :210 3375001

E-Mail :d12.a@yo.syzefxis.gov.gr

Url : www.aade.gr

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

Αθήνα, 11 Φεβρουαρίου 2019

Ε.2028

ΠΡΟΣ : Ως προς τον πίνακα διανομής

ΘΕΜΑ: Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 42 του ν. 4172/2013 κατά τη σύσταση ή μεταβίβαση του δικαιώματος επικαρπίας μετοχών, έναντι τιμήματος.

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

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 42 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), όπως ισχύουν, κάθε εισόδημα που προκύπτει από υπεραξία μεταβίβασης των ακόλουθων τίτλων, καθώς και μεταβίβασης ολόκληρης επιχείρησης, υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων:

α) μετοχές σε εταιρεία μη εισηγμένη σε χρηματιστηριακή αγορά,

β) μετοχές και άλλες κινητές αξίες εισηγμένες σε χρηματιστηριακή αγορά, εφόσον ο μεταβιβάζων συμμετέχει στο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας με ποσοστό τουλάχιστον μισό τοις εκατό (0,5%),

γ) μερίδια ή μερίδες σε προσωπικές εταιρείες,

δ) κρατικά ομόλογα και έντοκα γραμμάτια ή εταιρικά ομόλογα,

ε) παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα.

Ως μεταβίβαση σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο νοείται και η εισφορά των ανωτέρω τίτλων για την κάλυψη ή αύξηση κεφαλαίου εταιρείας.

Ειδικά για τίτλους που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης, οι διατάξεις της παραγράφου αυτής έχουν εφαρμογή, εφόσον οι τίτλοι αυτοί έχουν αποκτηθεί από την 1η Ιανουαρίου 2009 και εξής.

Επίσης, όπως ορίζεται στην παράγραφο 3 του άρθρου 42 του ΚΦΕ, ως υπεραξία (υπαγόμενη στη φορολογία εισοδήματος) νοείται η διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης που κατέβαλε ο φορολογούμενος και της τιμής πώλησης που εισέπραξε. Τυχόν δαπάνες που συνδέονται άμεσα με την αγορά ή την πώληση των τίτλων, συμπεριλαμβάνονται στην τιμή κτήσης και την τιμή πώλησης.

2. Στις πιο πάνω διατάξεις εμπίπτει το εισόδημα που προκύπτει από μεταβιβάσεις τίτλων που πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία, αφού οι μεταβιβάσεις από χαριστική αιτία δεν αποτελούν αντικείμενο του Κώδικα αυτού (ΠΟΛ. 1068/2018 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ). Επαχθής αιτία νοείται η πώληση.

3. Η έννοια της πώλησης ορίζεται με το άρθρο 513 του Αστικού Κώδικα, σύμφωνα με το οποίο με τη σύμβαση της πώλησης ο πωλητής έχει την υποχρέωση να μεταβιβάσει την κυριότητα του πράγματος ή το δικαίωμα (στη συγκεκριμένη περίπτωση των τίτλων), που αποτελούν το αντικείμενο της πώλησης και να παραδώσει το πράγμα και ο αγοραστής έχει την υποχρέωση να πληρώσει το τίμημα που συμφωνήθηκε.

4. Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 1142 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι η προσωπική δουλειά της επικαρπίας συνίσταται στο εμπράγματο δικαίωμα του επικαρπωτή να χρησιμοποιεί και να καρπώνεται ξένο πράγμα, διατηρώντας όμως ακέραιη την ουσία του. Με τις διατάξεις δε, του πρώτου εδαφίου του άρθρου 1161 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι ο επικαρπωτής έχει υποχρέωση μετά τη λήξη της επικαρπίας να αποδώσει το πράγμα στον κύριο. Επιπλέον, στο άρθρο 1166 ΑΚ ορίζεται ότι *«η επικαρπία εφόσον δεν ορίστηκε διαφορετικά είναι αμεταβίβαστη. Η άσκησή της μπορεί να μεταβιβασθεί σε άλλον για χρόνο που δεν υπερβαίνει τη διάρκεια της επικαρπίας με την επιφύλαξη της διάταξης του άρθρου 1164»*.

Από τις ως άνω διατάξεις του Αστικού Κώδικα, προκύπτει ότι κατά τη σύσταση ή τη μεταβίβαση (στην εξαιρετική περίπτωση που έχει συμφωνηθεί ότι η επικαρπία είναι μεταβιβάσιμη) της επικαρπίας ο κύριος του πράγματος δεν απολλύει την κυριότητα επ' αυτού αλλά στερείται μόνο τη χρήση και κάρπωσή του, ενώ ο επικαρπωτής δεν αποκτά την κυριότητα του πράγματος, αλλά απλώς και μόνο το δικαίωμα να το χρησιμοποιεί και να το καρπώνεται, έχοντας παράλληλα την υποχρέωση να αποδώσει το πράγμα στον κύριο αυτού μετά τη λήξη της επικαρπίας.

5. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω και δεδομένου ότι κρίσιμο στοιχείο για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 42 του ΚΦΕ είναι να συντελείται μεταβίβαση, έναντι ανταλλάγματος, της κυριότητας των μεταβιβαζομένων τίτλων από τον πωλητή στον αγοραστή, συνάγεται ότι οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή κατά τη σύσταση (ή μεταβίβαση) του δικαιώματος επικαρπίας μετοχών. Συνεπώς, το αντίτιμο που

προκύπτει στη περίπτωση αυτή, δεν αποτελεί καταρχήν εισόδημα, δεν είναι αντικείμενο φόρου εισοδήματος και κατ' επέκταση δεν υπάγεται στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης, εφόσον η μεταβίβαση πραγματοποιηθεί ως μεμονωμένο γεγονός. Ωστόσο, τα παραπάνω ισχύουν με την επιφύλαξη της τυχόν διαπίστωσης της συνδρομής των προϋποθέσεων εφαρμογής του άρθρου 21 του ΚΦΕ, οπότε και εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού, σύμφωνα με τις οποίες ως «επιχειρηματική συναλλαγή» και συνεπώς υπαχθείσα στις εν λόγω διατάξεις, θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις (3) ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων.

6. Το αντίτιμο που εισπράττεται για τη σύσταση (ή τη μεταβίβαση) της επικαρπίας μετοχών με επαχθή αιτία δύναται να αναγράφεται στους κωδικούς 781-782 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (έντυπο Ε1), για κάλυψη τεκμηρίων, εφόσον οι μετοχές αποκτήθηκαν μετά την 1.1.2014 και η αγορά τους είχε αποτελέσει δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων το φορολογικό έτος που αποκτήθηκαν, ενώ αν αποκτήθηκαν πριν από την 1.1.2014 αναγράφεται το ποσό του αντίτιμου που εισπράχθηκε, αφού προηγουμένως αφαιρεθεί η αξία κτήσης της μετοχής κατά το ποσοστό που αναλογεί στην αξία της συνιστώμενης επικαρπίας και κάθε άλλο ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτησή της (παρ. 2 άρθρ. 34 ν. 4172/2013). Για τον προσδιορισμό του ποσοστού της αξίας κτήσης της μετοχής που αναλογεί στην αξία της συνιστώμενης επικαρπίας εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 15 του ν.2961/2001, ως εξής:

α. Αν πρόκειται για μεταβίβαση ισόβιας ή αόριστου χρόνου επικαρπίας, λαμβάνεται ως ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας, ανάλογα με την ηλικία του επικαρπωτή, το οποίο ορίζεται:

στα 8/10, αν ο επικαρπωτής δεν έχει υπερβεί το 20ό έτος της ηλικίας του,

στα 7/10, αν έχει υπερβεί το 20ό,

στα 6/10, αν έχει υπερβεί το 30ό,

στα 5/10, αν έχει υπερβεί το 40ό,

στα 4/10, αν έχει υπερβεί το 50ό,

στα 3/10, αν έχει υπερβεί το 60ό,

στα 2/10, αν έχει υπερβεί το 70ό και

στο 1/10, αν έχει υπερβεί το 80ό έτος της ηλικίας του.

β. Αν πρόκειται για μεταβίβαση επικαρπίας ορισμένου χρόνου, λαμβάνεται ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας ίσο με το 1/20 της αξίας αυτής για κάθε έτος διάρκειας. Το

μέρος του έτους υπολογίζεται ως ακέραιο έτος. Η αξία της επικαρπίας αυτής δεν μπορεί να είναι ανώτερη από τα 8/10 της αξίας της πλήρους κυριότητας.

Τέλος, δεδομένου ότι σε περίπτωση πώλησης περιουσιακών στοιχείων τα οποία έχουν περιέλθει στον φορολογούμενο από χαριστική αιτία ή αιτία θανάτου λαμβάνεται υπόψη (για την κάλυψη τεκμηρίων) ολόκληρο το τίμημα της πώλησης αφαιρούμενου του τυχόν επιβληθέντος φόρου (σχετ. η ΠΟΛ 1076/2015 εγκύκλιός μας), επισημαίνεται ότι, στην εξεταζόμενη περίπτωση αφαιρείται ο επιβληθείς φόρος που αναλογεί στην επικαρπία, σύμφωνα με τα παραπάνω ποσοστά.

**Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΑΑΔΕ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ**

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ**I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ**

1. Αποδέκτες Πίνακα Γ΄ (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Κεντρική Υπηρεσία ΣΔΟΕ και τις Περιφερειακές Δ/νσεις της
3. ΔΗΛΕΔ
4. Δ/ΝΣΗ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ – Τμήμα Ε΄ (για ανάρτηση στην ιστοσελίδα)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Γραφείο κ. Υπουργού Οικονομικών
2. Γραφείο κας Υφυπουργού Οικονομικών
3. Αποδέκτες Πινάκων Α΄, Β΄ (εκτός των αριθ. 1 και 2 αυτού), Ζ΄, Η΄, Θ΄, Ι΄, ΙΒ΄, ΙΓ΄, ΙΔ΄, ΙΕ΄, ΙΣΤ΄, ΙΖ΄, ΙΗ΄, Κ΄, ΚΑ΄, ΚΒ΄, ΚΓ΄
4. Δ/νση Επίλυσης Διαφορών
5. Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων(Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.)
6. Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π)
7. ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ»

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Διοικητή Α.Α. Δ.Ε.
2. Γραφείο κ. Γενικού Δ/ντή Φορολογικής Διοίκησης
3. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών
4. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού, Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας
5. Δ/νση Νομικής Υποστήριξης
6. Δ/νση Εφαρμογής Άμεσης Φορολ.– Τμήματα Α΄ (2), Β΄ (2) - Φακ. Τεκμ.(1)