



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδότησης 80/2014
ΤΟΥ ΝΟΜΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
Α΄ ΤΑΚΤΙΚΗΣ ΟΛΟΜΕΛΕΙΑΣ
Συνεδρίαση της 6^{ης} Μαρτίου 2014

Σύνθεση:

Πρόεδρος : Ιωάννης Σακελλαρίου, Πρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Μέλη : Μιχαήλ Απέσσος, Ηλίας Ψώνης, Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδροι του Ν.Σ.Κ., Χριστόδουλος Μπότσιος, Ιωάννα Καραγιαννοπούλου, Ανδρέας Γραμματικός, Θεόδωρος Ψυχογιός, Παναγιώτης Παναγιωτουνάκος, Γεώργιος Κανελλόπουλος, Ευγενία Βελώνη, Στυλιανή Χαριτάκη, Δημήτριος Χανής, Νικόλαος Δασκαλαντωνάκης, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Γαρυφαλλιά Σκιάνη, Ελένη Σβολοπούλου, Δημήτριος Μακαρονίδης, Αλέξανδρος Ροϊλός, Ευστράτιος Συνοίκης, Ευαγγελία Σκαλτσά, Κυριακή Παρασκευοπούλου, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη, Θεόδωρος Τσιράς και Σταύρος Σπυρόπουλος Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγήτρια : Γεωργία Μπουρδάκου, Πάρεδρος ΝΣΚ.

Αριθμός ερωτήματος: Το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ. 13Β 1012166 ΕΞ 2011/24-01-2011 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων, Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας, Δ/νσης Φορολογίας Κεφαλαίου (Τμήμα Β').

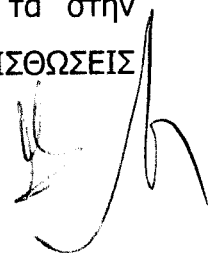
Περίληψη ερωτήματος: Ερωτάται, εάν η απόσχιση τμήματος χρηματοδοτικής μίσθωσης ακινήτου εταιρείας και η εισφορά του σε λειτουργούσα ανώνυμη εταιρεία θεωρείται μεταβίβαση σε «τρίτο πρόσωπο» και, ως εκ τούτου, αίρεται, κατ' άρθρο

6 παρ. 8 του ν. 1665/1986, η χορηγηθείσα κατά τη προηγούμενη σύμβαση sale and lease back απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης του εν λόγω ακινήτου.

I. Από το υπ' αριθμ. Δ. 13B 1012166 ΕΞ 2011/24-01-2011 έγγραφο της ερωτώσης υπηρεσίας και τα στοιχεία που συγκροτούν το σχετικό φάκελο, προκύπτουν τα εξής:

Η ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «Π. ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΕΣ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» με την υπ' αριθμ. 86595/30-12-2005 σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης ακινήτου, παραχώρησε στην ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «Ι. Κ. ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΚΑΙ ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΥΠΟΔΗΜΑΤΩΝ» τη χρήση των αναφερομένων στη σύμβαση ακινήτων (οριζόντιες ιδιοκτησίες), έναντι μισθώματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 1665/1986, όπως ισχύει, προκειμένου τα ακίνητα αυτά να χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά και μόνο για τις επιχειρησιακές και επαγγελματικές ανάγκες της μισθώτριας εταιρείας. Η μίσθωση έχει δεκαετή διάρκεια, με δικαίωμα της μισθώτριας για ανανέωση αυτής ή εξαγορά των μισθίων. Τα εν λόγω ακίνητα είχαν περιέλθει στην εκμισθώτρια εταιρεία με αγορά από την ίδια την μισθώτρια, δυνάμει του υπ' αριθμ. 86594/30-12-2005 αγοραπωλητηρίου συμβολαίου, προκειμένου να αποτελέσουν αντικείμενο σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης μεταξύ των αυτών συμβαλλομένων (sale and lease back), βάσει δε αυτού η αγοράστρια εταιρεία δεν κατέβαλε φόρο για την εν λόγω μεταβίβαση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν. 3091/2002, περί απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης ακινήτου σε περίπτωση που η αγορά γίνεται από εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης με σκοπό τη χρηματοδοτική μίσθωση του ακινήτου στον πωλητή (χρηματοδοτικός μισθωτής).

Στη συνέχεια, με το υπ' αριθμ. 2920/21-9-2007 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Αθηνών Α.Π-Β, η προαναφερομένη εταιρεία «Π. ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΕΣ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» απέσχισε τα τμήματα «Χρηματοδοτικής Μισθώσεως Ακινήτων, Επαγγελματικών Οχημάτων, Επιβατικών Οχημάτων, Μηχανημάτων, Επίπλων και Αεροσκαφών», εισφέροντάς τα στην ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «Π. LEASING ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΕΣ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ



Α.Ε.», η οποία και τα απορρόφησε, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2166/1993. Η εισφέρουσα εταιρεία «Π. ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΕΣ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» κατείχε όλες τις μετοχές της απορροφώσας ως μοναδική μέτοχος αυτής. Ειδικότερα, αποφασίσθηκε όπως η εισφέρουσα εταιρεία μεταβιβάσει το σύνολο της περιουσίας των ανωτέρω τμημάτων (ενεργητικό και παθητικό) στην απορροφώσα εταιρεία, έτσι ώστε η τελευταία να καταστεί αποκλειστική κυρία, νομέας, κάτοχος και δικαιούχος κάθε περιουσιακού στοιχείου του εν λόγω κλάδου. Στο ίδιο συμβόλαιο προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση της απόσχισης και της απορρόφησης θα ακυρωθούν όλες οι μετοχές της απορροφώσας εταιρείας («Π. LEASING ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΕΣ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ Α.Ε.»), και θα εκδοθούν νέες, που θα παραδοθούν στη μοναδική μέτοχο και εισφέρουσα τα τμήματα εταιρεία «Π. ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΕΣ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ Α.Ε.».

Ενόψει των ανωτέρω, ετέθη το ερώτημα, εάν η απόσχιση τμήματος χρηματοδοτικής μίσθωσης ακινήτου εταιρείας και η εισφορά του σε λειτουργούσα ανώνυμη εταιρεία θεωρείται μεταβίβαση σε «τρίτο πρόσωπο» και, ως εκ τούτου, αίρεται, κατ' άρθρο 6 παρ. 8 του ν. 1665/1986, η χορηγηθείσα κατά τη προηγηθείσα σύμβαση sale and lease back απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης του εν λόγω ακινήτου

Επί του ερωτήματος αυτού εκδόθηκε η υπ' αριθμ. 635/2012 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ, την οποία ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών δεν αποδέχθηκε και, με το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ. 12Β 1045714 ΕΞ 2013/11-03-2013 έγγραφό του, ζήτησε την παραπομπή του ερωτήματος στην Ολομέλεια του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Κατόπιν αυτών, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια) γνωμοδότησε ως ακολούθως :

II. 1. Με τις διατάξεις των άρθρων 1 (παρ. 1 και 2), 2 (παρ.1, 3) και 6 παρ. 8 του ν.1665/1986 «*Συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης*» (Α' 194) ορίζονται τα ακόλουθα:

Άρθρο 1. Έννοια. «1. Με τη σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης ο κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 2 εκμισθωτής υποχρεούται να παραχωρεί έναντι μισθώματος τη χρήση πράγματος, κινητού ή ακινήτου, ή και των δύο μαζί, που προορίζεται αποκλειστικά για επαγγελματική χρήση του αντισυμβαλλομένου,

παρέχοντας στον αντισυμβαλλόμενο του συγχρόνως το δικαίωμα είτε να αγοράσει το πράγμα είτε να ανανεώσει τη μίσθωση για ορισμένο χρόνο. Οι συμβαλλόμενοι έχουν την ευχέρεια να ορίσουν ότι το δικαίωμα αγοράς μπορεί να ασκηθεί και πριν από τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης.

2. Αντικείμενο χρηματοδοτικής μίσθωσης μπορεί να είναι κινητό ή ακίνητο που αγόρασε προηγουμένως ο εκμισθωτής από τον μισθωτή. Εξαιρείται η αγορά ακινήτου από ελεύθερο επαγγελματία».

Άρθρο 2. «1. Α. Συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης μπορούν να συνάπτουν ως εκμισθωτές μόνο: (α) οι ανώνυμες εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης, οι οποίες συνιστώνται με σκοπό τη διενέργεια εργασιών του άρθρου 1 του νόμου αυτού....».

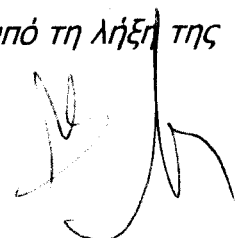
Άρθρο 3. Διάρκεια χρηματοδοτικής μίσθωσης. Μίσθωση δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. «1. Η διάρκεια της χρηματοδοτικής μίσθωσης είναι πάντοτε ορισμένη και δεν μπορεί να συμφωνηθεί μικρότερη από τρία (3) έτη για τα κινητά, πέντε (5) έτη για τα αεροσκάφη και δέκα (10) έτη για τα ακίνητα. Αν συμφωνηθεί μικρότερη, ισχύει για την ως άνω καθοριζόμενη ελάχιστη διάρκεια.

2. Αν λυθεί η σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης πριν από τη λήξη της και συναφθεί νέα σύμβαση για το ίδιο πράγμα μεταξύ των ίδιων συμβαλλομένων, ο χρόνος που πέρασε έως τη λύση της αρχικής σύμβασης συνυπολογίζεται στον απαιτούμενο κατά την προηγούμενη παράγραφο ελάχιστο χρόνο για τη νέα σύμβαση.

3. Σε περίπτωση αγοράς του μισθίου πριν από την πάροδο τριετίας από την έναρξη της μίσθωσης, ο μισθωτής έχει υποχρέωση να καταβάλει τα ποσά για φορολογικές και λοιπές επιβαρύνσεις υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων που θα όφειλε να έχει καταβάλει αν κατά το χρόνο σύναψης της χρηματοδοτικής μίσθωσης είχε αγοράσει το μίσθιο.

4. Ο μισθωτής μπορεί να μεταβιβάσει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του από τη σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης σε τρίτο με έγγραφη συναίνεση της εκμισθώτριας εταιρείας.».

Άρθρο 6. «1..2...8. Απαλλάσσονται από, τυχόν, φόρο αυτομάτου υπερτιμήματος που θα επιβληθεί, καθώς και από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων: α) η μεταβίβαση ακινήτου από τον εκμισθωτή προς το μισθωτή κατά τη λήξη της χρηματοδοτικής μίσθωσης, β) η εξαγορά του μισθίου ακινήτου πριν από τη λήξη της



σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης από το μισθωτή, σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης, γ) οι συμβάσεις αγοράς ακινήτων από εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης με σκοπό τη χρηματοδοτική μίσθωση του πωλητή του ακινήτου, ο οποίος αποκτά την ιδιότητα του χρηματοδοτικού μισθωτή. Εξαιρούνται οι συμβάσεις αγοράς ακινήτων στις οποίες αντισυμβαλλόμενος είναι εξωχώρια εταιρεία. Αν το μίσθιο αγορασθεί πριν την πάροδο τριετίας από την έναρξη της μίσθωσης ή ο μισθωτής μεταβιβάσει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις από τη σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης σε τρίτο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 3 του νόμου αυτού, ή το ακίνητο παραμείνει στην κυριότητα της εταιρείας χρηματοδοτικής μίσθωσης, λόγω μη εξόφλησης του συμφωνηθέντος τιμήματος, ή μεταβιβασθεί από αυτή σε τρίτο, αίρεται η χορηγηθείσα ως άνω απαλλαγή. Στις περιπτώσεις αυτές καταβάλλεται εφάπαξ ο φόρος που αναλογεί στην αξία του ακινήτου κατά το χρόνο άρσης της απαλλαγής, εκτός αν ο φόρος που αναλογεί στην αξία του ακινήτου ή στο δηλωθέν τίμημα κατά το χρόνο χορήγησης αυτής είναι μεγαλύτερος, οπότε καταβάλλεται ο μεγαλύτερος αυτός φόρος. Η οικεία δήλωση υποβάλλεται εντός δίμηνης ανατρεπτικής προθεσμίας από το χρόνο άρσης της απαλλαγής». (Η περ. γ' προστέθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 26 του ν. 3091/2002 (Α' 330).

2. Με τις διατάξεις του άρθρου 14 του π.δ. 498/1987 «Προσαρμογή της Ελληνικής νομοθεσίας περί Ανωνύμων Εταιρειών (Κωδ. Νομ. 2190/20 "περί Ανωνύμων Εταιρειών", όπως κωδικοποιήθηκε με το ΒΔ 174/63 και τροποποιήθηκε με το ΠΔ 409/86) προς το Κοινοτικό Δίκαιο και ειδικότερα προς τις διατάξεις της Τρίτης Οδηγίας 78/855/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 9/10/78, της Έκτης Οδηγίας 82/891/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 17/12/82, της Εβδόμης Οδηγίας 83/349/Εοκ του Συμβουλίου της 13/6/83 και μερικώς της Πρώτης Οδηγίας 68/151 ΕΟΚ του Συμβουλίου της 9/3/68 της Δεύτερης Οδηγίας 77/91 /ΕΟΚ του Συμβουλίου της 13/12/76 και της Τέταρτης Οδηγίας 78/660/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 25/7/78.» (Α 236) ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 14

«(Έκτη Οδηγία άρθ. 1, 2 και 21)

Μετά το νέο άρθρο 80 του Κωδ. Νομ. 2190/20 τίθεται ο τίτλος «ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12^{ον} – Διάσπαση Ανωνύμων Εταιρειών» και προστίθεται και νέο άρθρο 81, ως εξής:

« Άρθρο 81 :

1. Η διάσπαση ανώνυμων εταιρειών πραγματοποιείται, είτε με απορρόφηση, είτε με σύσταση νέων εταιρειών, είτε με απορρόφηση και σύσταση νέων εταιρειών.

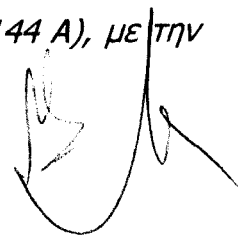
2. Διάσπαση με απορρόφηση είναι η πράξη με την οποία μία ανώνυμη εταιρεία (διασπώμενη), η οποία λύεται χωρίς να ακολουθήσει εκκαθάριση, μεταβιβάζει σε άλλες υφιστάμενες ανώνυμες εταιρείες (επωφελούμενες) το σύνολο της περιουσίας της (ενεργητικό και παθητικό) έναντι απόδοσης στους μετόχους της μετοχών εκδιδόμενων από τις επωφελούμενες εταιρείες

3. Διάσπαση με σύσταση νέων εταιρειών είναι η πράξη με την οποία μία ανώνυμη εταιρεία (διασπώμενη), η οποία λύεται χωρίς να ακολουθήσει εκκαθάριση, μεταβιβάζει σε άλλες ανώνυμες εταιρείες που συνιστώνται ταυτόχρονα (επωφελούμενες) το σύνολο της περιουσίας της (ενεργητικό και παθητικό) έναντι απόδοσης στους μετόχους της μετοχών εκδιδόμενων από τις επωφελούμενες εταιρείες

4. Διάσπαση με απορρόφηση και με σύσταση νέων εταιρειών είναι η πράξη με την οποία μία ανώνυμη εταιρεία (διασπώμενη), η οποία λύεται χωρίς να ακολουθήσει εκκαθάριση, μεταβιβάζει μερικώς σε άλλες υφιστάμενες ανώνυμες εταιρείες (επωφελούμενες με απορρόφηση) και μερικώς σε άλλες ανώνυμες εταιρείες που συνιστώνται ταυτόχρονα (επωφελούμενες με σύσταση) το σύνολο της περιουσίας της (ενεργητικό και παθητικό) έναντι απόδοσης στους μετόχους της μετοχών εκδιδόμενων από τις επωφελούμενες εταιρείες

3. Με τις διατάξεις των άρθρων 1 παρ. 1, (περ. α-ε), 3 (παρ. 1) και 4 (παρ. 3) του ν. 2166/1993 «Κίνητρα ανάπτυξης επιχειρήσεων...» (Α' 137), όπως ισχύει, ορίζονται τα ακόλουθα:

Άρθρο 1. «1. Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 5 του παρόντος εφαρμόζονται στις ακόλουθες περιπτώσεις: α. Μετατροπής ή συγχώνευσης επιχειρήσεων εγκατεστημένων στην Ελλάδα οιασδήποτε μορφής, σε ημεδαπή ανώνυμη εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης, β. Απορροφήσεως επιχειρήσεων οιασδήποτε μορφής από υφιστάμενη ημεδαπή ανώνυμη εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης. γ. Συγχωνεύσεως ανωνύμων εταιριών κατά την έννοια των άρθρων 68 παρ. 1 και 79 του κ.ν. 2190/1920. δ. Διάσπασης ανωνύμων εταιριών κατά την έννοια του άρθρου 81 παράγραφος 1 του κ.ν. 2190/1920 (ΦΕΚ 144 Α), με την



προϋπόθεση ότι οι διασπώμενες απορροφούνται από υφιστάμενες ανώνυμες εταιρίες, ε. Εισφοράς από λειτουργούσα επιχείρηση ενός ή περισσότερων κλάδων ή τμημάτων της σε λειτουργούσα ανώνυμη εταιρία. Για τους σκοπούς του παρόντος κεφαλαίου η εταιρία που προκύπτει από το μετασχηματισμό θα αναφέρεται κατωτέρω ως νέα εταιρία.....» .

Άρθρο 3. «1. Η κατά το άρθρο 1 του παρόντος νόμου σύμβαση, η εισφορά και η μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, κάθε σχετική πράξη ή συμφωνία που αφορά την εισφορά ή μεταβίβαση στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού ή άλλων δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, και κάθε εμπράγματος ή ενοχικού δικαιώματος, οι αποφάσεις των κατά νόμο οργάνων των μετασχηματιζόμενων εταιριών, η σχέση συμμετοχής στο κεφάλαιο της νέας εταιρίας, καθώς και κάθε άλλη συμφωνία ή πράξη που απαιτείται για το μετασχηματισμό ή τη σύσταση της νέας εταιρίας, η δημοσίευση αυτών στο Τεύχος Ανωνύμων Εταιριών της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως και η μεταγραφή των σχετικών πράξεων απαλλάσσονται από κάθε φόρο, τέλος χαρτοσήμου ή οιοδήποτε άλλου τέλους υπέρ του Δημοσίου, ως και εισφοράς ή δικαιώματος υπέρ οιοδήποτε τρίτου».

Άρθρο 4. «1..3. Η πράξη με την οποία μία ανώνυμη εταιρεία χωρίς να λυθεί εισφέρει το σύνολο ή έναν ή περισσότερους κλάδους της δραστηριότητας της σε μίαν άλλη ανώνυμη εταιρεία έναντι μετοχών της λήπτριας εταιρείας δεν αποτελεί διάσπαση ανώνυμης εταιρείας και δεν διέπεται από τα άρθρα 81 έως 89 του κ. ν. 2190/1920.....».

III. Κατά την ενώπιον της Ολομελείας συζήτηση μεταξύ των μελών επί της ερμηνείας και εφαρμογής των προπαρατεθεισών διατάξεων διατυπώθηκαν δύο γνώμες:

A. Η γνώμη της πλειοψηφίας, η οποία απαρτίσθηκε από τους Αντιπροέδρους Ν.Σ.Κ Μιχαήλ Απέσσο, Ηλία Ψώνη, Αλέξανδρο Καραγιάννη και τους Νομικούς Συμβούλους Παναγιώτη Παναγιωτουνάκο, Ευγενία Βελώνη, Στυλιανή Χαρι-τάκη, Δημήτριο Χανή, Νικόλαο Δασκαλαντωνάκη, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Γαρυφαλλιά Σκιάνη, Ελένη Σβολοπούλου, Δημήτριο Μακαρονίδη, Αλέξανδρο Ροϊλό, Ευαγγελία Σκαλτσά, Κυριακή Παρασκευοπούλου, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη και

Θεόδωρο Τσιρά (ψηφοί 18), με την οποία συντάχθηκε και η εισηγήτρια Πάρεδρος Γεωργία Μπουρδάκου (γνώμη άνευ ψήφου), δέχθηκε τα εξής:

1. α. Ο θεσμός της σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing) αποτελεί και στη χώρα μας μια νέα μέθοδο και τεχνική χρηματοδότησης των πραγματοποιούμενων επενδύσεων αποτελώντας κατ' ουσία ένα εναλλακτικό τρόπο δανεισμού. Η τεχνική αυτή επιτρέπει στην επιχείρηση να ανανεώσει, εκσυγχρονίσει και επεκτείνει τις παραγωγικές της εγκαταστάσεις, χωρίς να απαιτείται η διάθεση ιδίων κεφαλαίων ή η προσφυγή στην κλασσική μορφή δανεισμού (ΝΣΚ 234/2003). Πέραν της κλασσικής αυτής μορφής του leasing μια άλλη μορφή, κατ' εξοχήν εφαρμοζόμενη στα ακίνητα, είναι γνωστή ως sale and lease back, όπου μια επιχείρηση που έχει ήδη στην κυριότητά της ένα πάγιο στοιχείο το πωλεί στην εταιρεία leasing, διατηρώντας το στην κατοχή και χρήση της ως μισθώτρια, χρηματοδοτούμενη έτσι με το τίμημα που της καταβάλλεται και επανακτώντας την κυριότητα της ανέκκλητης περιόδου, αφού θα έχει εξοφλήσει όλα τα μισθώματα που αντιστοιχούν στο καταβεβλημένο κεφάλαιο, τίμημα με τα έξοδα και το σχετικό κέρδος της (βλ αναλυτικά σε Π. Μάζη, *Η χρηματοδοτική μίσθωση leasing, 1999*).

β. Στις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 8 του ν. 1665/1998 προβλέπονται οι περιπτώσεις και οι προϋποθέσεις απαλλαγής από τον ενδιαφέροντα εν προκειμένω φόρο μεταβίβασης ακινήτων σε περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης, μεταξύ των οποίων και η απαλλαγή σε περίπτωση συμβάσεων αγοράς ακινήτων από εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης με σκοπό τη χρηματοδοτική μίσθωση του πωλητή του ακινήτου, ο οποίος αποκτά την ιδιότητα του χρηματοδοτικού μισθωτή, εξαιρουμένων των συμβάσεων αγοράς ακινήτων στις οποίες αντισυμβαλλόμενος είναι εξωχώρια εταιρεία.

Στις ίδιες διατάξεις προβλέπονται και οι περιπτώσεις άρσης της χορηγηθείσης απαλλαγής, μεταξύ των οποίων και η μεταβίβαση της κυριότητας του ακινήτου από την εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης σε τρίτο.

2. Οι διατάξεις του π.δ. 498/1987 σε συμμόρφωση, μεταξύ άλλων, της έκτης κοινοτικής οδηγίας 82/891/ΕΟΚ εισήγαγαν στη χώρα μας τα σχετικά με τη διάσπαση των ανωνύμων εταιριών (άρθρα 81-89 του ν.2190/1920).

3. α. Προς ενίσχυση της ιδιωτικής πρωτοβουλίας και για την δημιουργία στη χώρα ισχυρών οικονομικών μονάδων, ικανών να ανταποκριθούν στα προκύπτοντα

ζητήματα από τη σύγχρονη τεχνική και οικονομική εξέλιξη (αύξηση παραγωγικότητας, μείωση του κόστους, αύξηση της παραγωγής και βελτίωση της ανταγωνιστικής τους θέσης, ορθολογικότερη οργάνωση της παραγωγής και διανομής κ.λ.π.), θεσπίστηκαν, αρχικά με το ν.δ.1297/1972 και μετέπειτα με τον ν.2166/1993, φορολογικά κίνητρα για τις συγχωνευόμενες ή μετατρεπόμενες επιχειρήσεις, οποιασδήποτε μορφής, σε ανώνυμη εταιρεία ή σε εταιρεία περιορισμένης ευθύνης.

β. Οι μετασχηματισμοί για τους οποίους προβλέπουν οι ρυθμίσεις του τελευταίου αναπτυξιακού νόμου δεν υπάγονται αναγκάτως στις έννοιες του εταιρικού δικαίου, ακόμη και αν αντιστοιχούν σε αυτές. Αντιθέτως, παρίστανται ως φαινόμενα αυτοτελή που υπόκεινται σε ένα ιδιαίτερο νομικό καθεστώς, σε ένα καθεστώς που στο κοινό για τις εταιρείες δίκαιο περιέχεται εν μέρει μόνο και συγκεκριμένα στο μέτρο που γίνεται ανεκτό από την ειδική για αυτά νομοθεσία, την αναπτυξιακή για την οποία πρόκειται (βλ. ΝΣΚ 62/1992 και αναλυτικά Κ. Παμπούκης, *ΕπισκεΔ Γ/2007* σελ. 665 επ.).

γ. Ειδικότερα, η απόσχιση κλάδου ή τμήματος ανώνυμης εταιρείας και η εισφορά του σε άλλη λειτουργούσα Α.Ε. έναντι μετοχών της λήπτριας ανώνυμης εταιρείας - (τις οποίες λαμβάνει δηλ. η εταιρεία και όχι οι μέτοχοί της)- ρυθμίζεται από τον νόμο 2166/1993 κατά τρόπο όλως ειδικό που διαφέρει ουσιωδώς μάλιστα από τη διάσπαση με απορρόφηση ή σύσταση νέας ανώνυμης εταιρείας σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 81 επ. του ν. 2190/1920, δεδομένου ότι, κατά ρητή πρόβλεψή του (βλ. άρθρο 4 παρ. 3) και για την επίτευξη των αναπτυξιακών σκοπών του μέσω συγκεκριμένων φοροαπαλλαγών, στην πρώτη περίπτωση δεν επέρχεται διάσπαση της εισφέρουσας ανώνυμης εταιρείας. Τούτο όμως έχει ως αυτονόητη συνέπεια να μην είναι νοητή, από φορολογικής απόψης και μόνο, η απόσπαση των περιουσιακών στοιχείων του εισφερόμενου κλάδου ή του τμήματος της πρώτης ανώνυμης εταιρείας και περαιτέρω η μετακίνησή τους στη δεύτερη (μεταβίβαση δηλ. αυτών). Κατ' ουσίαν δηλ, πρόκειται για συνέχιση, κατά την έννοια των διατάξεων του ν. 2166/1993, της ίδιας επιχείρησης, η οποία ως αυτοτελής κλάδος ή τμήμα πολυκλαδικής ανώνυμης εταιρείας, με λειτουργική αυτοτέλεια και ανεξαρτησία αποσπάται και εισφέρεται σε άλλη ανώνυμη εταιρεία

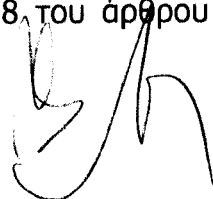
(πρβλ. ΑΠ 736/2002), συνεχίζοντας απλώς υπό την ως άνω έννοια τη λειτουργία της με άλλο ένδυμα.

Εξάλλου, με την αντίθετη εκδοχή υπερακοντίζεται ο σκοπός της διάταξης του άρθρου 6 παρ. 8 του ν. 2166/1993 περί άρσης των φορολογικών απαλλαγών της παραγράφου 4 του άρθρου 3 που είχαν χορηγηθεί στην εισφέρουσα ανώνυμη εταιρεία στην περίπτωση μεταβίβασης από αυτήν των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων της από τη σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης σε τρίτο, αφού επιβάλλονται φορολογικά βάρη σε επιχειρήσεις χωρίς να μεταβάλλεται κατ' ουδένα τρόπο η λειτουργία τους, για την οποία (λειτουργία) χορηγήθηκαν οι εν λόγω φοροαπαλλαγές στο πλαίσιο ανάπτυξης της εθνικής οικονομίας.

4. Κατόπιν των ανωτέρω, λαμβανομένου υπόψη και του σκοπού του νομοθέτη να στηρίξει τον θεσμό του leasing, επειδή προϋπόθεση για την άρση της απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης ακινήτου που είχε χορηγηθεί σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης λόγω της απόκτησης από αυτήν ακινήτων κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 6 παρ. 8 του ν. 1665/1986 αποτελεί η μεταβίβαση σε τρίτο πρόσωπο της κυριότητας ακινήτου και μόνον, προϋπόθεση όμως η οποία δεν συντρέχει επί απόσχισης κλάδου ή τμήματος εταιρείας χρηματοδοτικής μίσθωσης και εισφοράς αυτού, μετά του αποτελούντος στοιχείο του ενεργητικού ακινήτου, σε άλλη λειτουργούσα επιχείρηση χρηματοδοτικής μίσθωσης και έναντι των μετοχών της (λήπτριας), όπως συνέβη εν προκειμένω κατά τα προκύπτοντα από το περιεχόμενο του προαναφερθέντος συμβολαίου, δεν συντρέχει περίπτωση άρσης της εν λόγω φορολογικής απαλλαγής.

Β. Η γνώμη της μειοψηφίας, η οποία απαρτίσθηκε από τον Πρόεδρο του Ν.Σ.Κ Ιωάννη Σακελλαρίου και τους Νομικούς Συμβούλους Χριστόδουλο Μπότσιο, Ιωάννα Καραγιαννοπούλου, Ανδρέα Γραμματικό, Θεόδωρο Ψυχογιού, Γεώργιο Κανελλόπουλο, Ευστράτιο Συνοίκη και Σταύρο Σπυρόπουλο (**ψηφοί 8**), δέχθηκε τα εξής:

Κατ' αρχάς, και ανεξάρτητα από τους σκοπούς που εξυπηρετεί ο θεσμός της σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing) και οι συναρτώμενες προς αυτούς φορολογικές απαλλαγές, προέχει η διαπίστωση ότι, κατά πάγια νομολογία, η ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων και δη των απονεμουσών προνόμια ή απαλλαγές, ως εν προκειμένω οι διατάξεις της παραγράφου 8, του άρθρου 6 του



v.1665/1986, επιβάλλεται να είναι στενή, με αυστηρή προσήλωση στη γραμματική διατύπωση του νομοθετικού κειμένου και χωρίς αποκλίσεις από αυτό, κατ' επίκληση άλλων ερμηνευτικών κριτηρίων, ως η τεολογία των σχετικών ρυθμίσεων κ.ο.κ. (βλ. *ad hoc* ΣΤΕ 1774/10, 1110/10, 3587/01, 1305/99, 694/88, ΟΛΝΣΚ 352/12 κλπ.).

Περαιτέρω, κατά τη σχετική πάγια νομολογία, η μεταβίβαση κλάδου επιχείρησης (ή τμήματος αυτού) χωρεί κατά τους κανόνες της ειδικής διαδοχής, η οποία συνίσταται στο γεγονός ότι, κατά την απόσχισή του, δεν επέρχεται μεταβίβαση περιουσίας ως συνόλου (κατά το ενεργητικό και παθητικό), αλλά μεταβίβαση στοιχείων ενεργητικού και μόνο (βλ. Ν.Σ.Κ 497/2008, ΑΠ1154/1998, 736/2002, ΣΤΕ 2154/1993, Εφαθ 6020/11, Ε. Περράκη, *Το δίκαιο της Α.Ε., τόμος 8^{ος}, μετασχηματισμοί εταιρειών, εκδ. 2004, σελ. 35επ., 355 επ. Χ. Χρυσάνθη σε Ε. Περράκη, Το δίκαιο της ανώνυμης εταιρίας, τ. 8ος Μετασχηματισμοί Εταιριών, σελ. 34 σημ. 14*).

Εξάλλου, είναι σαφές ότι η έννοια της μεταβίβασης στην ερμηνευόμενη διάταξη της παραγράφου 8 του άρθρου 6 του ν. 1665/1986 δέον να θεωρηθεί ότι ταυτίζεται απολύτως με την αστική έννοια του όρου, προκειμένου δε περί μεταβίβασης της κυριότητας επί ακινήτου, αυτή επέρχεται μετά την κατάρτιση σχετικού συμβολαίου και τη μεταγραφή του (Α.Κ 1192, 1198).

Κατά συνέπεια, εφόσον στην προκειμένη περίπτωση έλαβε χώρα μεταγραφή του σχετικού μεταβιβαστικού συμβολαίου του ως άνω ακινήτου επ' ονόματι της αποκτήσασας τον αποσχισθέντα κλάδο εταιρείας, αυτή θεωρείται «τρίτος», κατά την έννοια της διάταξης της παραγράφου 8 του άρθρου 6 του ν. 1665/1986, προς τον οποίο έλαβε χώρα μεταβίβαση του κρίσιμου ακινήτου, καθόσον, ανεξάρτητα από την τυχόν διατήρηση της αυτοτέλειας του εισφερθέντος κλάδου, εν τέλει, νέος δικαιούχος των περιουσιακών στοιχείων του κλάδου κατέστη η αποκτήσασα τον αποσχισθέντα κλάδο εταιρεία.

Ως εκ τούτου, κατ' εφαρμογή της εν λόγω διάταξης, συντρέχει νόμιμος λόγος προς άρση της απαλλαγής, από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων, της οποίας είχε τύχει η εταιρεία «Π. ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΕΣ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ Α.Ε.» κατά την αγορά του ακινήτου από την μετέπειτα χρηματοδοτική μισθώτρια «Ι. Κ. ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΚΑΙ ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΥΠΟΔΗΜΑΤΩΝ», είναι δε προφανές ότι η τυχόν εξακολούθηση της χρηματοδοτικής μίσθωσης από τη νέα κτήτορα του ακινήτου δεν

δύναται να οδηγήσει σε αντίθετη άποψη, αποτρεπτική της προβλεπόμενης άρσης της απαλλαγής. Και τούτο, διότι η, στενώς ερμηνευτέα, διάταξη της παραγράφου 8 του άρθρου 6 του ν. 1665/1986 προβλέπει σαφώς την άρση της χορηγηθείσας απαλλαγής, σε περίπτωση μεταβίβασης του ακινήτου σε τρίτο πρόσωπο, χωρίς να προβαίνει σε καμία περαιτέρω διάκριση, γεγονός το οποίο, ως ελέχθη, καθιστά μη αποδεκτή οιαδήποτε διαφορετική ερμηνεία της, στηριζόμενη σε δεδομένα εκτός αυτής κείμενα.

IV. Ενόψει όλων των ανωτέρω, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α΄ Τακτική Ολομέλεια) γνωμοδοτεί, κατά πλειοψηφία, ότι επί του τεθέντος ερωτήματος προσήκει η απάντηση ότι δεν αίρεται, κατ' άρθρο 6 παρ. 8 του ν. 1665/1986, η φορολογική απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων (ΦΜΑ) που χορηγήθηκε στην «Π. ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΕΣ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» κατά την αγορά του ακινήτου, για το οποίο καταρτίστηκε σύμβαση sale and lease back και το οποίο ακολούθως μεταβιβάστηκε στην ανώνυμη εταιρεία «Π. LEASING ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΕΣ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ Α.Ε.» στο πλαίσιο της απόσχισης των Τμημάτων της «Χρηματοδοτικής Μισθώσεως Ακινήτων, Επαγγελματικών Οχημάτων, Επιβατικών Οχημάτων, Μηχανημάτων, Επίπλων και Αεροσκαφών» και εισφοράς τους με μεταβίβαση του συνόλου της περιουσίας των (ενεργητικό και παθητικό), στη δεύτερη έναντι μετοχών της λήπτριας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 3 ν. 2166/1993.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 26 - 3 - 2014

Ο Πρόεδρος

Ιωάννης Σακελλαρίου

Πρόεδρος του Ν.Σ.Κ.

Η Εισηγήτρια

Γεωργία Μπουρδάκου

Πάρεδρος Ν.Σ.Κ