



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

**Αριθμός Γνωμοδότησης: 176/2018
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Τμήμα Β')**

Συνεδρίαση της 23ης Οκτωβρίου του 2018

Σύνθεση :

Πρόεδρος: Στέφανος Δέτσης, Αντιπρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Μέλη: Θεόδωρος Ψυχογιός, Δημήτριος Χανής, Αλέξανδρος Ροϊλός, Αδαμαντία Καπετανάκη, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη, και Βασίλειος Καραγεώργος, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγήτρια: Ιωάννα Λεμπέση, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ. (γνώμη άνευ ψήφου).

Αριθμός ερωτήματος: Το υπ' αριθμ. πρωτ. 52597/1253/16.05.2018 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομίας και Ανάπτυξης (Γενική Γραμματεία Στρατηγικών και Ιδιωτικών Επενδύσεων/ Γενική Διεύθυνση Ιδιωτικών Επενδύσεων/ Διεύθυνση Κεφαλαίων Εξωτερικού/Τμήμα Εταιρειών Ενδο-ομιλικών Υπηρεσιών και Αμέσων Επενδύσεων).

Ερώτημα: Ερωτάται: 1) εάν απαιτείται να εκδοθεί απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Ανάπτυξης προκειμένου το υποκατάστημα αλλοδαπής εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «....», που έχει εγκατασταθεί στην Ελλάδα με απόφαση του αρμόδιου αντιπεριφερειάρχη, βάσει των διατάξεων του εταιρικού δικαίου, να απολαύει των φορολογικών και άλλων απαλλαγών του άρθρου 9 του

ν.4171/1961 και, σε περίπτωση θετικής επ' αυτού γνώμης, αν η απόφαση αυτή θα είναι απόφαση εγκατάστασης του ως άνω υποκαταστήματος ή εγκριτική απόφαση υπαγωγής αυτού στο ως άνω προνομιακό καθεστώς, 2) ποιο είναι το ύψος της εγγυητικής επιστολής που οφείλει να κατατεθεί από το ως άνω υποκατάστημα για τον παραπάνω σκοπό, 3) εάν, στην περίπτωση που το υποκατάστημα υπαχθεί στο παραπάνω προνομιακό καθεστώς, θα πρέπει αυτό να εισάγει συνάλλαγμα κατά τα ποσά που ορίζει η περίπτωση γ' της παραγράφου 1 του ως άνω άρθρου για την αντιμετώπιση των δαπανών του και 4) εάν απαιτείται, προκειμένου το εν λόγω υποκατάστημα να υπαχθεί στο ως άνω καθεστώς, το αντικείμενο των εργασιών του να βρίσκεται αποκλειστικά εκτός Ελλάδας.

Επί του ως άνω ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδότησε, ως εξής:

I. Ιστορικό

1. Από το έγγραφο του ερωτήματος και τα στοιχεία του φακέλου που το συνοδεύουν προκύπτει το ακόλουθο πραγματικό:

Με την υπ' αριθμ. πρωτ. 5772/31.08.2016 απόφαση του Αντιπεριφερειάρχη Δυτικής Αττικής εγκρίθηκε η εγκατάσταση στην Ελλάδα του υποκαταστήματος αλλοδαπής ε.π.ε. με την επωνυμία «.....Ελληνικό Υποκατάστημα», με έδρα το Δήμο Ελευσίνας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 50 και 51 του Κ.Ν. 2190/1920 (προφανώς εκ παραδρομής στην απόφαση αυτή αναφέρονται οι διατάξεις περί ανωνύμων εταιρειών και όχι οι αντίστοιχες περί ε.π.ε.). Η απόφαση αυτή καταχωρήθηκε στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.Μ.Η.)

2. Σύμφωνα με το από 05.09.2016 έγγραφο του Προϊσταμένου του Τμήματος Μητρώου του Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου Πειραιώς σκοπός του ως άνω υποκαταστήματος είναι: α. Η ανάληψη πάσης φύσεως χερσαίων, θαλασσίων και υποθαλάσσιων Δημοσίων, Δημοτικών και ιδιωτικών τεχνικών έργων, υπό μορφή εργολαβίας ή υπεργολαβίας, τόσο στην Ελλάδα όσο και στην αλλοδαπή. γ. Οι παντός είδους και μορφής καθαρισμοί και χρωματισμοί πλοίων, πλωτών, ναυπηγημάτων και υποθαλάσσιων κατασκευών. ε..... η. Οι πάσης φύσεως ναυτιλιακές και εμπορικές εργασίες στις οποίες συμπεριλαμβάνονται ενδεικτικά και όχι περιοριστικά και οι εξής:..... ια. Η διενέργεια και άσκηση κάθε γενικά επιχείρησης ή εργασίας ή εμπορικής και τεχνικής δραστηριότητας, τόσο στην

Ελλάδα όσο και στο εξωτερικό, η οποία είναι σχετική με τους σκοπούς της εταιρείας και είναι απαραίτητη για την εκπλήρωσή τους, την οποία θα αποφασίσει η Γενική Συνέλευση των εταίρων.

3. Το ως άνω υποκατάστημα, με την υπ' αριθμ. πρωτ. οικ. 122431/08.11.2017 αίτησή του προς την ερωτώσα υπηρεσία, συνοδευόμενη από τα νομιμοποιητικά στοιχεία εγκατάστασης αυτού, καθώς και εγγυητική επιστολή της ανώνυμης τραπεζικής εταιρείας «Eurobank Εργασίας Α.Ε.», αξίας 25.000 ευρώ, ζήτησε να επιβεβαιωθεί/εγκριθεί η υπαγωγή του, για τα εισοδήματά του από εργασίες των οποίων το αντικείμενο βρίσκεται εκτός των ορίων της ελληνικής επικράτειας, στις διατάξεις του άρθρου 9 του ν.4171/1961. Ειδικότερα, με την αίτησή του αυτή ισχυρίζεται ότι είναι μια ελληνική τεχνική επιχείρηση, εγκατεστημένη στην Ελευσίνα με απόφαση του Αντιπεριφερειάρχη ΠΕ Δυτικής Αττικής, η οποία καταχωρήθηκε στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.Μ.Η), έχει ΑΦΜ και ως εκ τούτου δεν απαιτείται πρόσθετη εγκριτική απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Ανάπτυξης για την υπαγωγή της στο άρθρο 9 του ν.4171/1961.

II. Νομοθετικό πλαίσιο

4. Στο άρθρο 9 του ν. 4171/1961 «περί λήψεως γενικών μέτρων δια την υποβοήθησιν της αναπτύξεως της Οικονομίας της Χώρας» (Α' 93), όπως ισχύει, ορίζονται τα εξής: «1) Αλλοδαπές τεχνικές επιχειρήσεις που είναι εγκαταστημένες ή εγκαθίστανται στην Ελλάδα μετά από έγκριση του Υπουργού Συντονισμού και των οποίων το αντικείμενο εργασιών ευρίσκεται εκτός Ελλάδας απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος καθώς και εν γένει από κάθε τέλος, φόρο, εισφορά ή ανταποδοτική ή κράτηση υπέρ του Δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου που υφίσταται για εισοδήματά τους από εργασίες των οποίων το αντικείμενο βρίσκεται έξω από τα όρια της Ελληνικής Επικράτειας υπό τους ακόλουθους όρους: α) Το προσωπικό των παραπάνω επιχειρήσεων αποτελείται κατά 4/5 τουλάχιστον του συνόλου και τα 3/5 τουλάχιστον κατά κατηγορία προσωπικού από Έλληνες υπηκόους. β) Έχουν καταθέσει τραπεζική εγγύηση αναγνωρισμένης Τράπεζας του εσωτερικού ή εξωτερικού η οποία θα καταπίπτει υπέρ του Δημοσίου στο σύνολό της σε περίπτωση παράβασης των διατάξεων του νόμου αυτού ή των όρων της εγκριτικής πράξης εκ μέρους της Εταιρείας ή του προσωπικού της. Το ύψος της εγγυητικής επιστολής ορίζεται σε 50.000 δολάρια ΗΠΑ. γ) Το ελάχιστο ύψος συναλλάγματος για

δαπάνες του γραφείου των παραπάνω Εταιρειών και Επιχειρήσεων που θα εισάγουν ετήσια και για προσωπικό μέχρι 4 άτομα ανέρχεται τουλάχιστον σε 50.000 δολάρια ΗΠΑ. Για κάθε επιπλέον απασχολούμενο άτομο προστίθεται ποσό 12.000 δολαρίων ΗΠΑ.¹ 2).....3)..... 4) Των κατά την υποπαράγραφο 1 της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου απαλλαγών απολαμβάνουν και οι ελληνικές τεχνικές επιχειρήσεις σύμφωνα με τις προϋποθέσεις και περιορισμούς του νόμου αυτού εκτός από τις περιπτώσεις β και γ της παραγράφου 3. Για τις παραπάνω επιχειρήσεις ορίζεται ότι το ύψος της εγγυητικής επιστολής είναι 25.000 δολάρια ΗΠΑ, μόνον όμως για εργασίες αυτών των οποίων το αντικείμενο ευρίσκεται εκτός των ορίων της Ελληνικής Επικράτειας έστω και αν αυτές εκτελούνται ολικά ή μερικά με τα γραφεία τους στην Ελλάδα.....² 5. Η απαλλαγή από τη φορολογία εισοδήματος που ορίζεται με την παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου ισχύει υπό τον όρο υποβολής υπεύθυνης δήλωσης στην αρμόδια φορολογική αρχή εντός δεκαημέρου από τις υπαγόμενες επιχειρήσεις, ότι: [α) δεν ασκούν επιχειρηματική

¹ Σημειώνεται ότι με την υπ' αριθμ. 975/1986 (Β' 843) κοινή απόφαση των Υπουργών Προεδρίας της Κυβέρνησης και Εθνικής Οικονομίας, η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση της διάταξης του άρθρου 10 του ν.1599/1986 «Σχέσεις κράτους-πολίτη» (Α' 75), ορίστηκαν, μεταξύ των άλλων, τα απαραίτητα δικαιολογητικά που απαιτούνται για τη χορήγηση άδειας εγκατάστασης στην Ελλάδα Τεχνικού Γραφείου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν.4171/1961, καθώς επίσης και τα απαιτούμενα για τη χορήγηση άδειας εγκατάστασης Ελληνικών Τεχνικών Εταιρειών σύμφωνα με τον ίδιο νόμο, ως εξής: «1....2....3.... 4. Τα απολύτως απαραίτητα δικαιολογητικά που απαιτούνται για τη χορήγηση άδειας εγκατάστασης στην Ελλάδα Τεχνικού Γραφείου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 4171/1961 ορίζονται ως κατωτέρω: α) Αίτηση. β) Συμπληρωμένο έντυπο ερωτηματολόγιο της Υπηρεσίας. γ) Κεκυρωμένο αντίγραφο Καταστατικού και βεβαίωση του οικείου Επιμελητηρίου στην αλλοδαπή ότι υπάρχει και λειτουργεί νόμιμα στη χώρα της η αιτούσα Εταιρεία. δ) Υπεύθυνη δήλωση ότι το αντικείμενο του Τεχνικού Γραφείου στην Ελλάδα θα βρίσκεται αποκλειστικά εκτός των ορίων της Ελληνικής Επικράτειας. ε) Εγγυητική επιστολή \$ 50.000. 5. Τα απολύτως απαραίτητα δικαιολογητικά που απαιτούνται για τη χορήγηση άδειας εγκατάστασης Ελληνικών Τεχνικών Εταιρειών σύμφωνα με το Ν. 1471/1961, ορίζονται ως κατωτέρω: α) Αίτηση. β) Εγγυητική επιστολή \$ 25.000. 6....».

² Το άρθρο 9, όπως αυτό συμπληρώθηκε με το άρθρο 8 του Ν. 159/1975 (Α 192) και με την παρ. 11 του άρθρου 6 του Ν. 849/1978 (Α 232), αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ. 3 του άρθρου 23 του Ν. 1262/1982 (Α 70).

δραστηριότητα εντός της ελληνικής επικράτειας, αναφέροντας τις χώρες στις οποίες δραστηριοποιούνται],³ β) έχουν εκπληρώσει στη χώρα, όπου ασκείται η συγκεκριμένη δραστηριότητά τους, τις φορολογικές τους υποχρεώσεις που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος και απορρέουν από την εν λόγω δραστηριότητα. Η Ελληνική Φορολογική Διοίκηση δύναται να ενεργεί έλεγχο της ακρίβειας των στοιχείων που βεβαιώνουν στην υπεύθυνη δήλωση που καλούνται να υποβάλουν οι υπαγόμενες στην παρούσα ρύθμιση επιχειρήσεις και να ζητά για το σκοπό αυτόν την προσκόμιση από τις επιχειρήσεις όλων των δικαιολογητικών, πιστοποιητικών και κάθε άλλου σχετικού εγγράφου. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Οικονομίας, Υποδομών, Ναυτιλίας και Τουρισμού καθορίζονται οι λεπτομέρειες εφαρμογής του προηγούμενου εδαφίου, και ιδίως ο χρόνος και ο τρόπος υποβολής των αιτούμενων δικαιολογητικών, πιστοποιητικών και άλλων συναφών εγγράφων από τις υπαγόμενες επιχειρήσεις. Με όμοια απόφαση καθορίζονται επίσης τα λοιπά απαραίτητα δικαιολογητικά και στοιχεία ενημέρωσης που υποβάλλονται από τις επιχειρήσεις στις αρμόδιες υπηρεσίες, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου».⁴ Σημειώνεται ότι μέχρι σήμερα δεν έχουν εκδοθεί οι κανονιστικές αποφάσεις.

5. Στα άρθρα 57, 58 και 8 του Κ.Ν. 3190/1955 Περί Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης (Α' 91), όπως ίσχυαν κατά τον κρίσιμο χρόνο, ορίζονταν τα εξής:

Άρθρο 57: « Αλλοδαπαί εταιρείαι περιωρισμένης ευθύνης δύνανται να εγκαταστήσωσιν εν Ελλάδι υποκατάστημα ή πρακτορείον κατόπιν αποφάσεως του Υπουργού Εμπορίου».

Άρθρο 58: « 1. Η κατά το προηγούμενον άρθρον απόφασις εκδίδεται εφ' όσον: α) Η Εταιρεία έχει συσταθή συμφώνως προς τους νόμους της Πολιτείας εις ην ευρίσκεται η έδρα αυτής και είναι εν λειτουργία. β) Προσκομίση κεκυρωμένον υπό της αρμοδίας Προξενικής Αρχής αντίγραφον του εγγράφου πληρεξουσιότητος του αντιπροσώπου ή πράκτορος αυτής περιλαμβάνοντος απαιτήτως και τον διορισμόν αντικλήτου και αναφέροντος το ονοματεπώνυμον των εκπροσωπούντων

³ Η περίπτωση α' της παρ.5 καταργήθηκε από τότε που ίσχυσε με το άρθρο 43 ν. 4410/2016(Α'141).

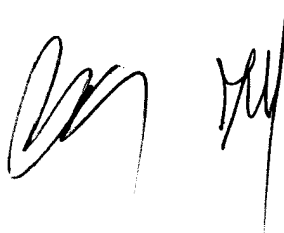
⁴ Η παράγραφος 5 προστέθηκε με το άρθρο 20 ν. 4332/2015 (Α'76), το δε τελευταίο εδάφιο αυτής προστέθηκε με το άρθρο 43 ν.4410/2016 (Α' 141).

την εταιρεία εν τη έδρα αυτής ως και την επωνυμία της εταιρείας. γ) Οι ημεδαπαί εταιρείαι δύνανται να εγκαταστήσωσιν υποκατάστημα ή πρακτορείον εις την Πολιτείαν ένθα η έδρα της αλλοδαπής Εταιρείας. 2. Η κατά το άρθρον 57 απόφασις καταχωρίζεται και δημοσιεύεται συμφώνως προς την διάταξιν του άρθρου 8 του παρόντος».

Άρθρο 8: «1. Αντίγραφο της εταιρικής σύμβασης κατατίθεται με επιμέλεια κάθε εταίρου ή διαχειριστή και υποχρεωτικά από το Συμβολαιογράφο, μέσα σε ένα μήνα από την κατάρτισή της, στη Γραμματεία του Πρωτοδικείου της έδρας της Εταιρείας. Ο Γραμματέας καταχωρίζει την εταιρική σύμβαση στο Μητρώο Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης. 2. Με επιμέλεια κάθε εταίρου ή διαχειριστή και με δαπάνες της ενδιαφερόμενης Εταιρείας, δημοσιεύεται, στο Τεύχος Ανωρύμων Εταιρειών και Εταιρειών Περιορισμένης ευθύνης της Εφημερίδας της Κυβέρνησης ανακοίνωση για την καταχώρηση στο οικείο Μητρώο Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης των πράξεων και των στοιχείων που υποβάλλονται σε δημοσιότητα, τροποποιουμένης ανάλογα της παρ. 3 του άρθρου 21 του Ν. 1599/1986 "Σχέσεις κράτους - πολίτη, καθιέρωση νέου τύπου ταυτότητας και άλλες διατάξεις" (ΦΕΚ Α' 75/1986)..... Εντός τριών (3) εργασίμων ημερών το αργότερο από την ημερομηνία παραλαβής της περίληψης της εταιρικής σύμβασης, το Εθνικό Τυπογραφείο αναρτά στην ιστοσελίδα του περίληψη της εταιρικής σύμβασης, καθώς και τη σχετική βεβαίωση με τον αριθμό και την ημερομηνία του Φύλλου Εφημερίδας της Κυβερνήσεως στο οποίο αυτή δημοσιεύεται.⁵ 3.....4. Ο Γραμματέας κάθε Πρωτοδικείου τηρεί Μητρώο Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης, που αποτελείται από: α) το βιβλίο μητρώου, β) τη μερίδα κάθε Εταιρείας, γ) το φάκελο της Εταιρείας, και δ) το ευρετήριο των εταιρειών.....».⁶

⁵ Τα δύο τελευταία εδάφια της παρ.2 προστέθηκαν με το άρθρο 16 παρ.3γ ν.3661/2008 (Α' 89)

⁶ Το άρθρο 8,όπως είχε τροποποιηθεί με το άρθρο 5 π.δ. 419/1986,Α' 197, και συμπληρωθεί με το άρθρο 16 παρ.3γ ν.3661/2008 (Α' 89), αντικαταστάθηκε με το άρθρο 2 παρ.6 ν.4541/2018 (Α' 93), ως εξής «Άρθρο 8 Δημοσιότητα 1. Για τα στοιχεία και τις πράξεις της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης για τα οποία προβλέπεται υποχρέωση δημοσιότητας, εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν. 3419/2005. 2. Για τα αποτελέσματα της εγγραφής της εταιρείας στο Γ.Ε.ΜΗ. και των καταχωρίσεων σε αυτό ισχύουν τα άρθρα 15 και 16 του ν. 3419/2005.».



6. Ήδη, με τα άρθρα 8 και 9 του ν.4541/2018 (Α' 93/31.5.2018) αντικαταστάθηκαν τα ως άνω άρθρα 57 και 58 του ν. 3190/1955, ως εξής:

« Άρθρο 57: « 1. Η εγκατάσταση υποκαταστήματος ή πρακτορείου αλλοδαπής εταιρείας περιορισμένης ευθύνης κράτους- μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή χώρας του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου πραγματοποιείται με την εγγραφή του στο Γ.Ε.ΜΗ. 2. Η εγγραφή στο Γ.Ε.ΜΗ. πραγματοποιείται με αίτηση της ενδιαφερόμενης αλλοδαπής εταιρείας στην αρμόδια Υπηρεσία Γ.Ε.ΜΗ. με την υποβολή των εξής πράξεων και στοιχείων: α) απόφαση της αλλοδαπής εταιρείας για ίδρυση υποκαταστήματος στην Ελλάδα, β) ισχύον καταστατικό της αλλοδαπής εταιρείας, γ) πιστοποιητικό καλής λειτουργίας της αρμόδιας αρχής ή του εμπορικού μητρώου της χώρας προέλευσης, δ) συμβολαιογραφική ή προξενική πράξη διορισμού πληρεξούσιου αντιπροσώπου και αντικλήτου στην Ελλάδα. 3..... 4. Η εγγραφή της παραγράφου 1 υποβάλλεται στις διατυπώσεις δημοσιότητας του άρθρου 8. 5.....».

« Άρθρο 58: «1.Η εγκατάσταση υποκαταστήματος ή πρακτορείου αλλοδαπής εταιρείας περιορισμένης ευθύνης τρίτης χώρας πραγματοποιείται με την εγγραφή αυτού στο Γ.Ε.ΜΗ. κατόπιν της έκδοσης απόφασης από την Διεύθυνση Εταιρειών της Γενικής Γραμματείας Εμπορίου και Προστασίας Καταναλωτή του Υπουργείου Οικονομίας και Ανάπτυξης ή την αρμόδια Περιφερειακή Ενότητα (ΠΕ) για την έγκριση της εγκατάστασης υποκαταστήματος ή πρακτορείου τρίτης χώρας. 2. Απόφαση έγκρισης για την εγκατάσταση υποκαταστήματος ή πρακτορείου εταιρείας περιορισμένης ευθύνης τρίτης χώρας μπορεί να εκδοθεί μόνο εφόσον ημεδαπές εταιρείες δύνανται να εγκαταστήσουν υποκατάστημα ή πρακτορείο στην επικράτεια της τρίτης αυτής χώρας. 3. Η ενδιαφερόμενη αλλοδαπή εταιρεία υποβάλλει στην αρμόδια Υπηρεσία Γ.Ε.ΜΗ. τις πράξεις και τα στοιχεία που προβλέπονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 57, τα οποία προωθούνται στην αρμόδια ΠΕ προκειμένου να προβεί στην έκδοση της απόφασης της παραγράφου 2. Η αρμόδια ΠΕ αποστέλλει την απόφαση στην αρμόδια Υπηρεσία Γ.Ε.ΜΗ., η οποία πραγματοποιεί την εγγραφή του υποκαταστήματος στο Γ.Ε.ΜΗ. 4. Κατά τα λοιπά εφαρμόζονται οι παράγραφοι 3 έως 5 του άρθρου 57».

7. Στο άρθρο 1 του ν. 3419/2005 Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.) και Εκσυγχρονισμός της Επιμελητηριακής Νομοθεσίας (Α' 297) και υπό τον τίτλο « Γενικό Εμπορικό Μητρώο Υπόχρεοι καταχώρησης» ορίζονται τα εξής: « 1.

Καθιερώνεται Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.), στο οποίο εγγράφονται υποχρεωτικά τα κατωτέρω πρόσωπα και ενώσεις προσώπων (εφεξής "οι υπόχρεοι"): α.....β.....γ.....δ.....ε..... ζ. Οι αλλοδαπές εταιρείες που αναφέρονται στο άρθρο 1 της Οδηγίας 68/151/ΕΟΚ (ΕΕΕΚ L. 65), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 1 της Οδηγίας 2003/58/ΕΚ (ΕΕΕΚ L. 221) και έχουν έδρα σε κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.), ως προς τα υποκαταστήματα ή πρακτορεία που διατηρούν στην ημεδαπή. η.....».

8. Στα άρθρα 3, 4, 5 και 6 του ν. 4172/2013 Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Α'167), όπως ισχύει, ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 3: «Υποκείμενα του φόρου 1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημα του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση 2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος».

Άρθρο 4: «Φορολογική κατοικία 1. Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον: α).....2.....3. Ένα νομικό πρόσωπο ή μία νομική οντότητα είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας για οποιοδήποτε φορολογικό έτος, εφόσον: α) συστάθηκε ή ιδρύθηκε, σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο, β) έχει την καταστατική έδρα του στην Ελλάδα ή γ) ο τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης είναι στην Ελλάδα οποιαδήποτε περίοδο στη διάρκεια του φορολογικού έτους. 4.....».

Άρθρο 5: «Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή 1. Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι κάθε εισόδημα πηγής Ελλάδας και ιδίως: «α)β).....ε) το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται στην ημεδαπή, "μέσω μόνιμης εγκατάστασης"⁷, στ).....ζ).....».

9. Άρθρο 6: «1. "Μόνιμη εγκατάσταση" ορίζεται ο καθορισμένος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μέσω του οποίου διεξάγονται εν όλω ή εν μέρει οι δραστηριότητες της επιχείρησης. 2. Ο όρος "μόνιμη εγκατάσταση" περιλαμβάνει κυρίως: α) τόπο της διοίκησης, β) υποκατάστημα, γ) γραφείο, δ) εργοστάσιο, ε) εργαστήριο και στ) ορυχείο, μεταλλείο, πηγή πετρελαίου ή αερίου, λατομείο ή οποιονδήποτε άλλο τόπο

⁷ Οι μέσα σε " " λέξεις της περ. ε' προστέθηκαν με τη παρ.3 άρθρου 21 ν.4223/2013 (Α' 287)

εξόρυξης φυσικών πόρων. 3...».

III. Ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων

10. Από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, κατά την ομόφωνη γνώμη των μελών του Τμήματος, συνάγονται, κατ' αρχήν, τα ακόλουθα:

Με τις διατάξεις των άρθρων 57 επ. του ν.3190/1955, όπως ίσχυαν πριν την τροποποίησή τους με τα άρθρα 8 και 9 του ν.4541/2018, προβλεπόταν η εγκατάσταση υποκαταστήματος ή πρακτορείου από αλλοδαπές ΕΠΕ στην Ελλάδα, κατόπιν απόφασης της εποπτικής αρχής (καταρχάς του Υπουργού Εμπορίου, μετέπειτα του αρμόδιου Νομάρχη και ήδη του αρμόδιου Περιφερειάρχη), με τη συνδρομή ορισμένων προϋποθέσεων. Ειδικότερα, για την έκδοση της ως άνω απόφασης απαιτούνταν δύο ουσιαστικές προϋποθέσεις, δηλαδή η νόμιμη σύσταση και ενεργός λειτουργία της αλλοδαπής επε και η δυνατότητα να ιδρύνονται υποκαταστήματα ή πρακτορεία ημεδαπών εταιρειών στη Πολιτεία όπου ήταν η έδρα της αλλοδαπής εταιρείας (όρος αμοιβαιότητας) και μια τυπική, δηλαδή η υποβολή εγγράφου πληρεξουσιότητας και αναφορά ορισμένων στοιχείων. Οι διατάξεις αυτές είχαν γεννήσει ορισμένα ζητήματα ως προς τη συμβατότητά τους με το κοινοτικό δίκαιο και συγκεκριμένα ως προς την προϋπόθεση της προηγούμενης έκδοσης διοικητικής άδειας που προέβλεπε το άρθρο 57, καθώς και ως προς τον όρο της αμοιβαιότητας που προέβλεπε το άρθρο 58 (βλ. Το Δίκαιο της Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης Επιμ. Ευάγγελου Περράκη, εκδ. 1994, εισαγωγή στα άρθρα 57-59). Ήδη, όμως, τα ως άνω άρθρα τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 8 και 9 του ν.4541/2018 και πλέον η εγκατάσταση υποκαταστήματος ή πρακτορείου αλλοδαπής ΕΠΕ κράτους μέλους της ΕΕ ή χώρας του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου πραγματοποιείται μόνο με την εγγραφή στο ΓΕΜΗ, κατόπιν αίτησης της ενδιαφερόμενης αλλοδαπής εταιρείας, συνοδευόμενη από τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά. Η εν λόγω εγγραφή υποβάλλεται στις διατυπώσεις δημοσιότητας του άρθρου 8, το οποίο πλέον παραπέμπει στις διατάξεις του ν.3419/2005 (περί ΓΕΜΗ). Αντιθέτως, για την εγκατάσταση στην Ελλάδα υποκαταστήματος ή πρακτορείου αλλοδαπής εταιρείας τρίτης χώρας εξακολουθεί να απαιτείται η προηγούμενη έκδοση διοικητικής άδειας.

11. Ο ορισμός των εννοιών του υποκαταστήματος και πρακτορείου δεν δίνεται από το νόμο. Κατά τη νομολογία (Εφ. Πειραιά 381/2015, Εφ. Θεσσαλονίκης 175/2012 Δημοσίευση Νόμος, και Εφ. Αθηνών 5779/1982 ΕΕμπΔ, 70=ΕΛΔ

1982,606, στην οποία παραπέμπει και ο Ν. Ρόκας, Εμπορικές εταιρείες, σελ. 110 και τον Λ. Γεωργακόπουλο (Το δίκαιον των εταιρειών, τ.ΙΙ, σελ. 135) για την πλήρωση της έννοιας του υποκαταστήματος απαιτείται άσκηση εμπορίας ή διενέργεια συναλλαγών σε άλλο τόπο με ίδιο υπαλληλικό προσωπικό, ενώ «δεν αρκεί απλώς η διατήρηση αποθήκης, ετοιμών προϊόντων, παραγωγικής μονάδας, γραφείου εσωτερικής υπηρεσίας, πρακτορείου μετ' αντιπροσωπευτικής εξουσίας ή η ύπαρξις περιουσίας ή τμήματος της επιχειρήσεως κ.α.». Σύμφωνα με ορισμό του Δ. Παπαστερίου (Η έδρα των νομικών προσώπων στο ιδιωτικό δίκαιο, σελ. 83, στον οποίον παραπέμπει και ο Β. Κιάντος, ό.π., σελ. 36, σημ.33), «ως υποκατάστημα νοείται κάθε οργανωμένο τμήμα της κύριας επιχειρήσεως όπου λαμβάνονται αποφάσεις περιορισμένης σημασίας μέσα στα πλαίσια των κατευθύνσεων της κύριας επιχειρήσεως κι όπου εκτελούνται οι κατευθυντήριες γραμμές και οι αποφάσεις της ίδιας, καθώς και όπου αναπτύσσεται τμήμα της βασικής δραστηριότητας, το οποίο εξαρτάται αποφασιστικά από την κύρια επιχείρηση τόσο από οικονομική άποψη όσο και από νομική». Το υποκατάστημα δεν έχει ιδιαίτερη νομική προσωπικότητα και η δραστηριότητά του διενεργείται στο όνομα της αλλοδαπής επε (βλ. αντί πολλών: Λ. Γεωργακόπουλο, Το δίκαιον των εταιρειών, τ.ΙΙ, σελ. 137).⁸

12. Ενόψει των ανωτέρω, η εγκατάσταση υποκαταστήματος αλλοδαπής ε.π.ε στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 και 58 του ν.3190/1955, δεν καθιστά τούτο ελληνική εταιρία.
13. Εξάλλου, από τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013) και συγκεκριμένα από τις ως άνω διατάξεις των άρθρων 3, 4, 5 και 6, συνάγεται ότι το υποκατάστημα δεν θεωρείται ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, αλλά εντάσσεται στον όρο της μόνιμης εγκατάστασης και φορολογείται για τα εισοδήματά του που προέρχονται από τη δραστηριότητά του στην ημεδαπή.

⁸ Σημειώνεται ότι πρακτορείο ή πράκτορας είναι (κατά τον Δ. Παπαστερίου Η έδρα των νομικών προσώπων στο ιδιωτικό δίκαιο, σελ. 88 και Λ. Γεωργακόπουλο, Το δίκαιον των εταιρειών, τ.ΙΙ, σελ. 136) φυσικό ή νομικό πρόσωπο στο οποίο έχει ανατεθεί με ειδική σύμβαση η πραγματοποίηση συγκεκριμένων εργασιών που εντάσσονται στον ευρύτερο κύκλο εργασιών της κύριας επιχείρησης. Για τον Λ. Γεωργακόπουλο το στοιχείο που διαφοροποιεί το πρακτορείο από το υποκατάστημα είναι η σχέση εμπορικής αντιπροσωπείας (βλ. Το Δίκαιο της Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης Επιμ. Ευάγγελου Περράκη).

14. Περαιτέρω, όμως, κατά την ενώπιον του Τμήματος συζήτηση μεταξύ των μελών του, επί της περαιτέρω ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων, διαμορφώθηκαν δύο γνώμες.

15. **Η γνώμη της πλειοψηφίας**, η οποία απαρτίσθηκε από τον Πρόεδρο του Τμήματος, Στέφανο Δέτση, Αντιπρόεδρο Ν.Σ.Κ. και τους Νομικούς Συμβούλους Θεόδωρο Ψυχογιό, Δημήτριο Χανή, Αλέξανδρο Ροϊλό, Αδαμαντία Καπετανάκη, Ελένη Πασαμιχάλη και Χριστίνα Διβάνη (ψήφοι 7), με την οποία συντάχθηκε και η Εισηγήτρια Ιωάννα Λεμπέση, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ. (γνώμη άνευ ψήφου), δέχθηκε τα εξής:

Με τον ν. 4171/1961 λήφθηκαν γενικά μέτρα για την υποβοήθηση της ανάπτυξης της οικονομίας της χώρας, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται η θέσπιση φορολογικών απαλλαγών για τις αλλοδαπές και ελληνικές τεχνικές επιχειρήσεις (άρθρο 9). Ειδικότερα, προκειμένου αλλοδαπές τεχνικές επιχειρήσεις να απολαύσουν των προβλεπόμενων με το άρθρο 9 του νόμου αυτού φορολογικών απαλλαγών για το εισόδημά τους που προέρχεται από εργασίες των οποίων το αντικείμενο βρίσκεται έξω από τα όρια της ελληνικής επικράτειας απαιτείται η συνδρομή των ακόλουθων προϋποθέσεων: α) οι αλλοδαπές τεχνικές αυτές επιχειρήσεις να είναι εγκαταστημένες στην Ελλάδα μετά από έγκριση του Υπουργού Συντονισμού, ήδη Υπουργού Οικονομίας και Ανάπτυξης, β) το αντικείμενο των εργασιών τους να βρίσκεται αποκλειστικά εκτός Ελλάδας, γ) οι ως άνω επιχειρήσεις να απασχολούν Ελληνικό προσωπικό, κατά τα ποσοστά που προβλέπει η περίπτωση α' της παραγράφου 1, δ) οι εν λόγω τεχνικές επιχειρήσεις να έχουν καταθέσει τραπεζτική εγγύηση, ύψους 50.000 δολαρίων, που καταπίπτει σε περίπτωση παράβασης του νόμου ή των όρων της εγκριτικής πράξης και ε) οι τεχνικές επιχειρήσεις να εισάγουν συνάλλαγμα, κατά τα ποσά που ορίζει η περίπτωση γ' της αυτής παραγράφου (1), προς αντιμετώπιση των δαπανών τους. Δηλαδή βασική προϋπόθεση για να ισχύσουν οι προβλεπόμενες στο άρθρο αυτό φοροαπαλλαγές είναι η τεχνική επιχείρηση να έχει εγκατασταθεί στην Ελλάδα κατόπιν έγκρισης του Υπουργού Οικονομίας και Ανάπτυξης, η οποία χορηγείται στο πλαίσιο παρεχόμενης από το νόμο διακριτικής ευχέρειας και με την επίγνωση ότι με την άδεια αυτή εγκατάστασης η αλλοδαπή αυτή τεχνική επιχείρηση αποκτά το δικαίωμα, με τη συνδρομή και των λοιπών ουσιαστικών προϋποθέσεων, να τύχει των προβλεπόμενων φορολογικών απαλλαγών (Ολομ. Νομ. Συμβ. Διοικ.

1219/1984). Ωστόσο, στην περίπτωση που η αλλοδαπή εταιρία έχει ήδη εγκαταστήσει στην Ελλάδα υποκατάστημα ύστερα από απόφαση της αρμόδιας εποπτικής Αρχής (πλέον του περιφερειάρχη) σύμφωνα με το εταιρικό δίκαιο (κατά περίπτωση άρθρα 50 και 51 του ν.2190/1920 περί ανωνύμου εταιρίας ή 57, 58 και 8 του Κ.Ν. 3190/1955 Περί Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης) και ζητεί μετά την εγκατάστασή της να τύχει των φοροαπαλλαγών του άρθρου 9 του ν. 4171/1961, δεν απαιτείται προς τούτο απόφαση εγκατάστασης του Υπουργού Οικονομίας και Ανάπτυξης, αλλά απόφαση αυτού με την οποία θα εγκρίνεται η υπαγωγή της στο παραπάνω προνομιακό καθεστώς (πρβλ ΝΣΚ 10/2007).

16. Σημειώνεται ότι με την παράγραφο 5 του άρθρου 9 του ν.4171/1961, η οποία προστέθηκε με το άρθρο 20 του ν.4332/2015 και τροποποιήθηκε με το άρθρο 43 του ν.4410/2016, προβλέπεται ότι η παραπάνω απαλλαγή ισχύει υπό τον όρο ότι η ενδιαφερόμενη τεχνική επιχείρηση θα υποβάλει στην αρμόδια φορολογική αρχή υπεύθυνη δήλωση ότι έχει εκπληρώσει στη χώρα όπου ασκείται η συγκεκριμένη δραστηριότητά της τις φορολογικές της υποχρεώσεις που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος και απορρέουν από την εν λόγω δραστηριότητα, η δε φορολογική αρχή δύναται να ενεργεί έλεγχο της ακρίβειας των αναφερομένων στην ως άνω υπεύθυνη δήλωση στοιχείων και να ζητά για τον σκοπό αυτόν την προσκόμιση από την επιχείρηση κάθε σχετικού δικαιολογητικού.

17. Ενόψει των ανωτέρω, κατά τη γνώμη της πλειοψηφίας, στην εξεταζόμενη περίπτωση, προκειμένου το εν λόγω υποκατάστημα της αλλοδαπής ε.π.ε. υπαχθεί στο προνομιακό καθεστώς του άρθρου 9 του ν. 4171/1961 απαιτείται να εκδοθεί απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Ανάπτυξης. Και τούτο διότι πρόκειται περί υποκαταστήματος αλλοδαπής εταιρίας, του οποίου η εγκατάσταση, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 και 58 του ν.3190/1955, δεν το καθιστά, όπως παραπάνω αναλύθηκε (βλ. παρ. 9-12), ελληνική εταιρία, έτσι ώστε να μην απαιτείται σχετική απόφαση. Με την εν λόγω απόφαση θα εγκρίνεται η υπαγωγή στο παραπάνω καθεστώς, καθόσον το ως άνω υποκατάστημα έχει ήδη εγκατασταθεί στην Ελλάδα κατά το εταιρικό δίκαιο με απόφαση της αρμόδιας εποπτικής αρχής. Ακολούθως, για την έκδοση της εν λόγω εγκριτικής απόφασης απαιτείται η συνδρομή των προϋποθέσεων και όρων που τίθενται για τις αλλοδαπές εταιρίες, ήτοι το αντικείμενο των εργασιών της εταιρίας να βρίσκεται αποκλειστικά εκτός Ελλάδας, η εγγυητική επιστολή να ανέρχεται στο ποσόν των 50.000 ευρώ και, στην περίπτωση

έκδοσης εγκριτικής απόφασης, να τηρείται ο όρος εισαγωγής συναλλάγματος, κατά τα ποσά που ορίζει η περίπτωση γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 9, προς αντιμετώπιση των δαπανών του.

- 18.** Μειοψήφησε ο Νομικός Σύμβουλος Βασίλειος Καραγεώργος διατυπώνοντας την εξής γνώμη: Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του ν. 4171/1961, όπως ίσχυσε μέχρι την αντικατάστασή του με την παράγραφο 3 του άρθρου 23 του ν. 1262/1982, οι αναφερόμενες σε αυτές απαλλαγές καταλαμβάνουν τις αλλοδαπές τεχνικές επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα μετά από έγκριση του Υπουργού Συντονισμού. Η σαφής αυτή ρύθμιση δεν καταλείπει πεδίο ερμηνείας υπέρ της αντίθετης άποψης, ήτοι ότι απολαμβάνουν των απαλλαγών και επιχειρήσεις που εγκαθίστανται, με οιονδήποτε τρόπο, στην Ελλάδα χωρίς και πριν την άδεια αυτή. Αντίθετα, με την ανωτέρω αντικατάσταση του άρθρου 9 του ν. 4171/1961 ορίστηκε ότι η ίδια απαλλαγή καταλαμβάνει «τις αλλοδαπές τεχνικές επιχειρήσεις που είναι εγκαταστημένες ή εγκαθίστανται στην Ελλάδα μετά από έγκριση του Υπουργού Συντονισμού.». Ως εγκατεστημένες, νοούνται οι επιχειρήσεις που εγκαταστάθηκαν στην Ελλάδα μέχρι την ισχύ της διάταξης της παραγράφου 3 του άρθρου 23 του ν. 1262/1982(16-6-1982), προφανώς χωρίς την έγκριση του Υπουργού. Με τη διάταξη αυτή ενώ τακτοποιούνται επιχειρήσεις που εγκαταστάθηκαν στην Ελλάδα μέχρι την ανωτέρω ημερομηνία χωρίς την έγκριση του Υπουργού, διατηρείται παράλληλα και η αρχική ρύθμιση που θέτει ως προϋπόθεση της απαλλαγής την, κατόπιν της εγκρίσεως, εγκατάσταση. Τούτων παρέπεται ότι επιχειρήσεις που εγκαταστάθηκαν στην Ελλάδα, μετά την αντικατάστασή της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του ν. 4171/1961 με την παράγραφο 3 του άρθρου 23 του ν. 1262/1982, χωρίς την έγκριση του Υπουργού, όπως η αναφερομένη στο ερώτημα, δεν δύνανται να τύχουν των απαλλαγών, με μεταγενέστερη υπουργική απόφαση. Μόνη δυνατότητα απαλλαγής απομένει η νομοθετική ρύθμιση του ζητήματος, όπως έπραξε ο νομοθέτης με την παράγραφο 3 του άρθρου 23 του ν. 1262/1982.

V. Απάντηση

19. Κατ' ακολουθίαν των προεκτεθέντων, επί του τεθέντος ερωτήματος, το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους γνωμοδοτεί, **ομοφώνως**, ότι το αναφερόμενο στο ιστορικό του Ερωτήματος υποκατάστημα της αλλοδαπής ε.π.ε.,

που έχει εγκατασταθεί στην Ελλάδα βάσει των διατάξεων των άρθρων 57 και 58 του ν.3190/1955, δεν αποτελεί ελληνική τεχνική εταιρία και, **κατά πλειοψηφία**, ως εξής:

1) για την υπαγωγή του ως άνω υποκαταστήματος στο προνομιακό καθεστώς του άρθρου 9 του ν.4171/1961 απαιτείται εγκριτική απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Ανάπτυξης,

2) το αντικείμενο των εργασιών του εν λόγω υποκαταστήματος πρέπει να βρίσκεται αποκλειστικά εκτός Ελλάδας,

3) η εγγυητική επιστολή πρέπει να ανέρχεται στο ποσόν των 50.000 ευρώ και

4) στην περίπτωση έκδοσης εγκριτικής απόφασης, πρέπει να τηρείται από το ως άνω υποκατάστημα ο όρος εισαγωγής συναλλάγματος, κατά τα ποσά που ορίζει η περίπτωση γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 9, προς αντιμετώπιση των δαπανών του.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 29-10-2018

Ο Πρόεδρος

Στέφανος Δέτσας

Αντιπρόεδρος του Ν.Σ.Κ.



Η Εισηγήτρια

Ιωάννα Λεμπέση

Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.