



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

Αριθμός Γνωμοδότησης 54/2019

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Τμήμα Β')**

Συνεδρίαση της 5^{ης} Μαρτίου 2019

Σύνθεση:

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

Μέλη : Δημήτριος Χανής, Αλέξανδρος Ροϊλός, Αδαμαντία Καπετανάκη, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη, Διονύσιος Χειμώνας, Παναγιώτα-Ελευθερία Δασκαλέα-Ασημακοπούλου, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγητής : Αλεξανδράκης Ιωάννης, Πάρεδρος του Ν.Σ.Κ.

Αριθμός Ερωτήματος: Το υπ' αριθμόν πρωτ. ΔΕΦΚ Β 1009778 ΕΞ 2019 έγγραφο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων Γενική Δ/ση Φορολογικής Διοίκησης Διεύθυνση Εφαρμογής Φορολογίας Τμήμα Κεφαλαίου & Περιουσιολογίου Τμήμα Β' .

Ερώτημα: Εάν η εισφορά ακινήτων σε υπό σύσταση Ανώνυμη Εταιρεία Επενδύσεων σε Ακίνητη Περιουσία (ΑΕΕΑΠ), για την κάλυψη μέρους του μετοχικού της κεφαλαίου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ν.2778/1999, εμπίπτει στο ρυθμιστικό πεδίο της εν λόγω διάταξης και συνεπώς απαλλάσσεται από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων.

Ιστορικό

1. Όπως προκύπτει από το παραπάνω έγγραφο της ερωτώσας υπηρεσίας, το ερώτημα τέθηκε εξ' αφορμής της πρόθεσης ανωνύμων εταιρειών να συμμετάσχουν, με εισφορά ακινήτων, στο μετοχικό κεφάλαιο υπό σύσταση Ανώνυμης Εταιρείας Επενδύσεων σε Ακίνητη Περιουσία (ΑΕΕΑΠ), η

οποία θα σχηματισθεί μετά από συγχώνευση δύο άλλων Ανωνύμων Εταιρειών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 68-77Α και 80 του κν 2190/1920 και του ν.δ 1297/1972. Η υπό σύσταση εταιρεία, έχει προεγκριθείσα επωνυμία και διακριτικό τίτλο, έχει λάβει ΑΦΜ, το Σχέδιο Σύμβασης Συγχώνευσης έχει καταχωρηθεί στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (ΓΕΜΗ), ενώ το ΔΣ της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς έχει εκδώσει απόφαση με την οποία παρέχεται άδεια λειτουργίας, ως Ανώνυμης Εταιρείας Επενδύσεων σε Ακίνητη Περιουσία, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2778/1999. Οι δύο συγχωνευόμενες εταιρείες θα μεταβιβάσουν το σύνολο της περιουσίας τους (ενεργητικό και παθητικό) στη συνιστώμενη εταιρεία, στο μετοχικό κεφάλαιο της οποίας θα συμμετάσχουν και οι άλλες ανώνυμες εταιρείες με εισφορά σε είδος και ειδικότερα με εισφορά ακινήτων, επί των οποίων έχουν δικαίωμα κυριότητας και η αξία τους έχει εκτιμηθεί από ορκωτούς λογιστές.

2. Η αρμόδια υπηρεσία, επί του ζητήματος αυτού, αναφέρει δύο απόψεις. Αναφέρεται η άποψη, που στηρίζεται στη στενή ερμηνεία των διατάξεων, που παρέχουν απαλλαγές ή εξαιρέσεις, σύμφωνα με την οποία, οι μεταβιβάσεις ακινήτων προς υπό σύσταση ΑΕΕΑΠ, δεν απαλλάσσονται από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων και δεν εντάσσονται στο ρυθμιστικό πλαίσιο της παραγράφου 1 του ν.2778/1999, το οποίο προϋποθέτει την εισφορά ακινήτων σε ήδη λειτουργούσα και όχι υπό σύσταση ΑΕΕΑΠ.

Αναφέρεται και η αντίθετη άποψη, σύμφωνα με την οποία η εισφορά ακινήτων εντάσσεται στο ρυθμιστικό πλαίσιο της ως άνω διάταξης, διότι η συνιστώμενη ΑΕΕΑΠ κατά το χρόνο της μεταβίβασης των ακινήτων προς αυτήν, έχει ήδη αποκτήσει συγκεκριμένη νομική μορφή, καθώς άλλως δεν θα μπορούσε να αποκτήσει τα ακίνητα, η μεταβίβαση των οποίων τελειούται μετά τη μεταγραφή του συμβολαίου μεταβίβασης στο οικείο υποθηκοφυλακείο.

Νομοθετικό πλαίσιο

3. Στις διατάξεις του ν.2778/1999, ορίζεται: Άρθρο 21 «1. Η εταιρεία επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία (ΑΕΕ-ΑΠ) είναι ανώνυμη εταιρεία με αποκλειστικό σκοπό την απόκτηση και διαχείριση ακίνητης περιουσίας, δικαιώματος αγοράς ακινήτου δια προσυμφώνου και γενικώς τη διενέργεια επενδύσεων κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 22.



2. Το μετοχικό κεφάλαιο της ΑΕΕΑΠ έχει ελάχιστο ύψος είκοσι πέντε εκατομμύρια (25.000.000) ευρώ που εισφέρονται ολοσχερώς κατά τη σύστασή της. Το ύψος του ποσού αυτού μπορεί να μεταβάλλεται με απόφαση της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς. Το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρίας συγκροτείται από εισφορές μετρητών, μέσων χρηματαγοράς, κινητών αξιών των περιπτώσεων δ', ε' και στ' της παραγράφου 3 του άρθρου 22 και ακινήτων, κατά την έννοια των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 22 του παρόντος νόμου, καθώς και άλλων κινητών ή ακινήτων, τα οποία εξυπηρετούν τις λειτουργικές ανάγκες της εταιρίας. Η εισφορά κατά τη σύσταση της εταιρίας άλλων από μετρητά στοιχεία δεν επιτρέπεται να υπερβαίνει ως προς την αξία τους τα όρια που τίθενται από τον παρόντα νόμο για τις επενδύσεις της ΑΕΕΑΠ. Η αποτίμηση των εισφορών σε είδος διενεργείται κατ' εφαρμογή του άρθρου 9 του κ.ν. 2190/1920, ενώ, ως προς τα μέσα χρηματαγοράς και τις κινητές αξίες της περίπτωσης δ' της παραγράφου 3 του άρθρου 22, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 4099/2012 (Α'250).

3. Για να εκδοθεί άδεια σύστασης της εταιρίας επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία απαιτείται να έχει χορηγηθεί προηγουμένως από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς άδεια λειτουργίας της, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Αντίστοιχη άδεια απαιτείται και για τη μετατροπή υφιστάμενης εταιρίας σε ΑΕΕΑΠ. Η ΑΕΕΑΠ διέπεται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου και συμπληρωματικώς από τις διατάξεις του κ.ν. 2190/1920...4...5...6...7...8...9...10.».

Άρθρο 31 «1. Οι εκδιδόμενες από εταιρεία επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία μετοχές, καθώς και η μεταβίβαση ακινήτων προς αυτή απαλλάσσονται παντός φόρου, τέλους, τέλους χαρτοσήμου, εισφοράς, δικαιώματος ή οποιασδήποτε άλλης επιβάρυνσης υπέρ του Δημοσίου, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και γενικά τρίτων. Η απαλλαγή δεν καταλαμβάνει το φόρο εισοδήματος για την υπεραξία που προκύπτει κατά την εισφορά ακινήτων. Οι μεταβιβάσεις ακινήτων από την εταιρεία επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία υπόκεινται σε φόρο μεταβίβασης ακινήτων με τον ισχύοντα συντελεστή...2...3...4...5...6».

4. Με το άρθρο 189 του ν.4548/2018 «Αναμόρφωση του δικαίου των ανωνύμων εταιρειών», η ισχύς του οποίου άρχισε την 1.1.2019, καταργήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 1 έως 63δ και 90 έως 146 του κ.ν. 2190/1920, όπως είχαν τροποποιηθεί και ίσχυαν. Στο άρθρο 4 παρ. 2, του

νεώτερου νόμου ορίζεται: «2. Η ανώνυμη εταιρεία συνιστάται με συμβολαιογραφικό έγγραφο, που περιέχει το καταστατικό, ή με ιδιωτικό έγγραφο, αν υιοθετείται πρότυπο καταστατικό, σύμφωνα με την 31637/2017 απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Ανάπτυξης (Β' 928) και το άρθρο 9 του ν. 4441/2016 (Α' 227). Το έγγραφο είναι επίσης συμβολαιογραφικό, αν το επιβάλλει ειδική διάταξη νόμου, αν εισφέρονται στην εταιρεία περιουσιακά στοιχεία, για τη μεταβίβαση των οποίων απαιτείται ο τύπος αυτός, ή αν το συμβολαιογραφικό έγγραφο επιλέγεται από τα μέρη. Αν η ανώνυμη εταιρεία συνιστάται με ιδιωτικό έγγραφο, ως Υπηρεσία Μιας Στάσης ορίζονται οι αρμόδιες Υπηρεσίες του Γ.Ε.ΜΗ., κατά παρέκκλιση του άρθρου 2 του ν. 4441/2016».

Στο άρθρο 9 παρ. 3 «3. Ο Υπουργός Οικονομίας και Ανάπτυξης, ύστερα από έλεγχο νομιμότητας, εγκρίνει τη σύσταση και την τροποποίηση του καταστατικού των παρακάτω εταιρειών: α) ...β) ...γ) των εταιρειών που λαμβάνουν άδεια λειτουργίας από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς...».

Στο άρθρο 12 παρ.1 περ. α «1. Σε δημοσιότητα υποβάλλονται οι εξής πράξεις και στοιχεία: α) Οι ιδρυτικές πράξεις των ανωνύμων εταιρειών με το καταστατικό και, όπου τυχόν απαιτείται, με την εγκριτική απόφαση της Διοίκησης».

Επίσης στο άρθρο 15 του ν.3419/2005 «Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.) και Εκσυγχρονισμός της Επιμελητηριακής Νομοθεσίας», ορίζεται ότι «1.Με την καταχώριση στο Γ.Ε.ΜΗ. των νομικών γεγονότων, δηλώσεων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού, επέρχονται, ως προς τις ομόρρυθμες εταιρείες, τις ετερόρρυθμες εταιρείες (απλές ή κατά μετοχές), τις ανώνυμες εταιρείες, τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, τις ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες, τους αστικούς συνεταιρισμούς, τις εταιρείες που αναφέρονται στις περιπτώσεις γ', δ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 1 και τους υπόχρεους που αναφέρονται στην περίπτωση β' της παραγράφου 2 του άρθρου 1, τα ακόλουθα αποτελέσματα:

α. Τα υπό σύσταση νομικά πρόσωπα που ορίζονται στο προηγούμενο εδάφιο αποκτούν νομική προσωπικότητα.

β. Με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων της κείμενης νομοθεσίας που ρυθμίζουν τη μετατροπή ή το μετασχηματισμό των εταιρειών, συντελείται η μετατροπή των υπόχρεων εταιρειών σε ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες

περιορισμένης ευθύνης, ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες, αστικούς συνεταιρισμούς και σε εταιρείες που αναφέρονται στις περιπτώσεις γ', δ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 1.

γ. Επέρχεται η τροποποίηση του καταστατικού.

δ. Συντελείται η συγχώνευση ή η διάσπαση, με μόνη την εγγραφή και πριν από τη διαγραφή της εταιρείας που απορροφάται ή διασπάται.

ε. Επέρχεται η λύση, μετά από απόφαση των εταίρων ή έκδοση σχετικής διοικητικής πράξης.

στ. Επέρχεται η αναβίωση. 2...».

5. Στις διατάξεις του Αστικού Κώδικα, ορίζεται: Άρθρο 369 «Συμβάσεις που έχουν αντικείμενο τη σύσταση, μετάθεση, αλλοίωση ή κατάργηση εμπράγματων δικαιωμάτων πάνω σε ακίνητα απαιτείται να γίνονται ενώπιον συμβολαιογράφου». Άρθρο 1033 «Για τη μεταβίβαση της κυριότητας ακινήτου απαιτείται συμφωνία μεταξύ του κυρίου και εκείνου που την αποκτά, ότι μετατίθεται σ' αυτόν η κυριότητα για κάποια νόμιμη αιτία. Η συμφωνία γίνεται με συμβολαιογραφικό έγγραφο και υποβάλλεται σε μεταγραφή».

6. Στις διατάξεις του ν.2190/1920 ορίζεται: Άρθρο 72 «1. Για τη συγχώνευση απαιτείται απόφαση της Γενικής Συνέλευσης κάθε μιας από τις συγχωνευόμενες εταιρείες. Η απόφαση αυτή αφορά την έγκριση του σχεδίου σύμβασης συγχώνευσης και, κατά περίπτωση, τις τροποποιήσεις του καταστατικού που απαιτούνται για την πραγματοποίηση της συγχώνευσης. Η γενική συνέλευση δεν μπορεί να λάβει απόφαση αν δεν έχει τηρηθεί η προθεσμία της παρ. 2 του άρθρου 70. 2. ...».

Άρθρο 74 « 1. Οι αποφάσεις των γενικών συνελεύσεων για τη συγχώνευση, που λαμβάνονται σύμφωνα με το άρθρο 72, μαζί με τη σχετική σύμβαση, η οποία καταρτίζεται με συμβολαιογραφικό έγγραφο, υποβάλλονται, μετά από έγκριση του Υπουργού Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας, στις διατυπώσεις δημοσιότητας του άρθρου 7β για κάθε μία από τις συγχωνευόμενες εταιρείες.

2. Η έγκριση που προβλέπεται από την προηγούμενη παρ. 1 παρέχεται μόνο αφού εξακριβωθεί η ύπαρξη και η νομιμότητα όλων των πράξεων και διατυπώσεων που επιβάλλει ο παρών νόμος στις συγχωνευόμενες εταιρείες για την πραγματοποίηση της συγχώνευσης».

Άρθρο 75 « 1. Από την καταχώρηση, στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών, της εγκριτικής απόφασης της συγχώνευσης, που προβλέπεται από το άρθρο 74, επέρχονται αυτοδίκαια και ταυτόχρονα χωρίς καμία άλλη διατύπωση, τόσο για τις συγχωνευόμενες εταιρείες όσο και έναντι των τρίτων, τα ακόλουθα αποτελέσματα: α) Η απορροφούσα εταιρεία υποκαθίσταται στο σύνολο των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων της ή των απορροφούμενων εταιρειών, περιλαμβανομένων των διοικητικών αδειών που έχουν εκδοθεί υπέρ της ή των απορροφούμενων εταιρειών και η μεταβίβαση αυτή εξομοιώνεται με καθολική διαδοχή. β) Οι μέτοχοί της ή των απορροφούμενων εταιρειών γίνονται μέτοχοι της απορροφούσας εταιρείας. γ) Οι απορροφούμενοι ή οι απορροφούμενες εταιρείες παύουν να υπάρχουν.

2. Οι εκκρεμείς δίκες συνεχίζονται αυτοδικαίως από την απορροφούσα εταιρεία ή κατ' αυτής χωρίς καμία ειδικότερη διατύπωση από μέρους της για τη συνέχιση και χωρίς να επέρχεται, λόγω της συγχώνευσης, βιαία διακοπή της δίκης, και χωρίς να απαιτείται δήλωση για την επανάληψή τους.

3. Οι προβλεπόμενες από την ισχύουσα νομοθεσία ιδιαίτερες διατυπώσεις για τη μεταβίβαση ορισμένων περιουσιακών στοιχείων ισχύουν και στην περίπτωση συγχώνευσης.

4. Οι μετοχές της απορροφούσας εταιρείας δεν ανταλλάσσονται με μετοχές της απορροφούμενης εταιρείας που κατέχονται:

α) είτε από την ίδια απορροφούσα εταιρεία είτε από πρόσωπο που ενεργεί στο όνομά του αλλά για λογαριασμό της εταιρείας αυτής,

β) είτε από την ίδια απορροφούμενη εταιρεία, είτε από πρόσωπο που ενεργεί στο όνομά του, αλλά για λογαριασμό της εταιρείας αυτής».

7. Στις διατάξεις του ν.1587/1950 «Φόρος Μεταβιβάσεως Ακινήτων-Πλοίων», ορίζεται: Άρθρο 1 «Εφ' εκάστης εξ' επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεως ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου δικαιώματος ως και επί μεταβιβάσεως πλοίου υπό ελληνικήν σημαίαν επιβάλλεται φόρος επί αξίας αυτών.2...3...».

Άρθρο 7 «1. Δι' εκάστην μεταβίβασιν οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται προ της συντάξεως του συμβολαίου των, να επιδώσωσι κοινήν δήλωσιν φόρου μεταβιβάσεως, προς τον Οικον. Έφορον της περιφέρειας εν η κείται το ακίνητον ή προκειμένου περί πλοίου της περιφέρειας εν η είναι νηολογημένον τούτο. 2...3...».

Άρθρο 8 «1. Ο φόρος μεταβιβάσεως καταβάλλεται εξ ολοκλήρου συν τη δηλώσει. 2...3...». Άρθρο 13 «1...2. Ο συμβολαιογράφος υποχρεούται α) να αναγράψει εις το συμβόλαιον τον αύξοντα αριθμόν της δηλώσεως και την Οικ. Εφορίαν την παραλαβούσαν ταύτην, τον αριθμόν και την ημερομηνίαν του αποδεικτικού εισπράξεως, το καταβληθέν ποσόν του φόρου μεταβιβάσεως, το Δημόσιον Ταμείον και το ονοματεπώνυμον του επιμελητού εισπράξεως, β) να επισυνάψη το αποδεικτικόν εισπράξεως εις το συμβόλαιον και γ) ... δ)...3. ...4.Ο μεταγραφοφύλαξ υποχρεούται ν' αρνηθή την μεταγραφήν συμβάσεως ή δικαστικής αποφάσεως ή οιασδήποτε ετέρας πράξεως αφορώσης εις την μεταβίβασιν της κυριότητος ή ετέρων εμπραγμάτων δικαιωμάτων επί ακινήτων, πλην υποθήκης, εφ' όσον δεν προσάγεται εις αυτόν αντίγραφον της δηλώσεως φόρου μεταβιβάσεως, δεόντως θεωρημένον, υπό του Οικονομικού Εφόρου...».

Ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων.

Από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς αλλά και σε συνδυασμό μεταξύ τους και την υπαγωγή σε αυτές του πραγματικού, που τέθηκε υπόψη του Τμήματος, από την ερωτώσα υπηρεσία, συνάγονται τα ακόλουθα:

8. Η ΑΕΕΑΠ, είναι ανώνυμη εταιρεία, που έχει ως σκοπό την απόκτηση, αξιοποίηση και διαχείριση ακινήτων. Το απαιτούμενο, για την ίδρυση της, κεφάλαιο, ύψους 25.000.000 €, πρέπει να έχει ολοσχερώς καταβληθεί κατά το χρόνο της σύστασής της, είτε συνιστάται το πρώτον, είτε μετά από συγχώνευση άλλων ανωνύμων εταιρειών. Το κεφάλαιο αυτό, μπορεί να συγκροτείται όχι μόνο από κινητές αξίες, αλλά και από ακίνητα, των οποίων όμως η αξία έχει, προηγουμένως, εκτιμηθεί, πριν από τη σύσταση, με τη διαδικασία που προβλέπεται από τις ισχύουσες διατάξεις περί ανωνύμων εταιρειών, ήδη άρθρο 17 ν.4548/2018. Σημειώνεται ότι το άρθρο 21 παρ.2 του ν.2778/1999 παραπέμπει στο άρθρο 9 του ν.2190/1920, που όμως έχει καταργηθεί, κατά τα προεκτεθέντα.

Η σύμβαση σύστασης της ΑΕΕΑΠ, πρέπει να περιβληθεί το συμβολαιογραφικό τύπο, όταν δημιουργείται μετά από συγχώνευση άλλων ανωνύμων εταιρειών ή όταν για τη συγκρότηση του μετοχικού της κεφαλαίου θα εισφερθούν ακίνητα, οπότε για την κατά κυριότητα μεταβίβασή τους,

απαιτείται σύμφωνα με το άρθρο 369 του ΑΚ συμβολαιογραφική πράξη. Τότε, με την ίδια συμβολαιογραφική πράξη σύστασης, εισφέρονται, αναγκαστικά ταυτόχρονα και τα ακίνητα, τα οποία αποτελούν μέρος του, κατά νόμον, απαιτούμενου για τη σύσταση κεφαλαίου, αφού το μετοχικό κεφάλαιο, κατά τις προεκτεθείσες διατάξεις, πρέπει να είναι ολοσχερώς καταβεβλημένο κατά το χρόνο σύστασης.

9. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ν.2778/1999, παρέχονται στις ΑΕΕΑΠ, φορολογικές απαλλαγές, συνιστάμενες, μεταξύ άλλων, στη μη καταβολή φόρου, στις περιπτώσεις έκδοσης μετοχών και μεταβίβασης ακινήτων προς αυτές. Η διάταξη, στην αρχική της μορφή, προέβλεπε καταβολή ποσοστού 20% του αναλογούντος φόρου μεταβίβασης κατά την απόκτηση του ακινήτου από την εταιρεία και απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης κατά τη μεταβίβαση των ακινήτων σε τρίτους. Η παράγραφος 1 του άρθρου 31, αντικαταστάθηκε όπως παραπάνω, με την παράγραφο 23 του άρθρου 3 του ν.2992/2002. Με τη νέα ρύθμιση, ουσιαστικά, μετατέθηκε ο χρόνος φορολόγησης σε σχέση με τον προβλεπόμενο στην αρχική ρύθμιση, με σκοπό τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, όπως αναφέρεται στην οικεία εισηγητική έκθεση. Κατά τη γραμματική διατύπωση της παραγράφου 1 του άρθρου 31, η φορολογική απαλλαγή παρέχεται σε ήδη υφιστάμενες και λειτουργούσες ΑΕΕΑΠ. Είναι όμως προφανές, ότι ο νομοθέτης, θέλησε να διευκολύνει τις ΑΕΕΑΠ κατά την απόκτηση ακινήτων, ως επενδυτικά αγαθά, που θα χρησιμοποιηθούν στα πλαίσια της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας, δηλαδή την αξιοποίηση και μεταπώλησή τους, μεταθέτοντας την επιβολή του φόρου μεταβίβασης, από το χρόνο απόκτησης της κυριότητας, στο χρόνο τελικής διάθεσης του ακινήτου, επομένως η απαλλαγή αφορά στα ακίνητα που μεταβιβάζονται στην ΑΕΕΑΠ, προκειμένου να χρησιμοποιηθούν στα πλαίσια της επιχειρηματικής-εμπορικής της δραστηριότητας. Η διευκόλυνση, αυτή, παρεχόμενη από την εν λόγω διάταξη, δεν υπάρχει δικαιολογητικός λόγος να μην εφαρμόζεται και στις υπό σύσταση ΑΕΕΑΠ, για τα ακίνητα εκείνα, τα οποία εισφέρονται προς σχηματισμό του μετοχικού τους κεφαλαίου και πρόκειται να χρησιμοποιηθούν, όχι για την κάλυψη των λειτουργικών τους αναγκών (στέγαση κλπ), αλλά στα πλαίσια των επιχειρηματικών τους δραστηριοτήτων, όπως αυτές περιγράφονται στο άρθρο 22 του ν.2778/1999.

Η παραπάνω άποψη δεν στηρίζεται σε διασταλτική ερμηνεία, μη συμβατή με την αρχή που έχει διαπλασθεί από τη νομολογία και τη θεωρία, ότι οι διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας που επιβάλλουν βάρη ή καθιερώνουν φορολογικές απαλλαγές ερμηνεύονται στενά (ΣΤΕ 1617/2017, 1702/2014, 2755/1991), αλλά αποδίδει την αληθή βούληση του νομοθέτη, όπως εκτίθεται ανωτέρω και προσδιορίσθηκε κατά λογική ερμηνεία των κρίσιμων διατάξεων. Σημειώνεται, ότι με τις προϋποθέσεις και τους όρους του ν.1297/1972, απαλλάσσονται από το φόρο μεταβίβασης και τα ακίνητα που ανήκουν κατά κυριότητα στις συγχωνευόμενες ανώνυμες εταιρείες και εισφέρονται στην νέα ανώνυμη εταιρεία.

Αντίθετη ερμηνευτική εκδοχή δεν ευρίσκει έρεισμα στο νόμο, αφού, τυχόν, υιοθέτησή της θα οδηγούσε, ανεπιτρέπτως, στη διπλή φορολόγηση του εισφερομένου, κατά τα άνω, ακινήτου, μία κατά την σύσταση της εταιρείας και μία κατά την μεταβίβασή του από την ΑΕΕΑΠ σε τρίτο, ενώ κατά τη σαφή βούληση του νομοθέτη, έτσι όπως αποτυπώνεται στην κρίσιμη διάταξη, το ακίνητο το οποίο έχει περιέλθει στον επιχειρηματικό κύκλο της ΑΕΕΑΠ υπόκειται σε ΦΜΑ μόνον κατά τη μεταβίβασή του από την εταιρεία σε τρίτο, στο πλαίσιο της κερδοσκοπικής της δραστηριότητας.

10. Συναφώς, από το Συμβούλιο της Επικρατείας έχει κριθεί (ΣΤΕ 90/2019), ότι η ΑΕΕΑΠ, κατά τη σύστασή της, απαλλάσσεται από το φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίων του άρθρου 17 του ν. 1676/1986. Έχει κριθεί επίσης (ΣΤΕ 3831/2014 σκ.8), ότι η παράγραφος 1 του άρθρου 31 του ν. 2778/1999, αναφερόμενη σε φορολογική απαλλαγή των «εκδιδόμενων μετοχών» των εν λόγω εταιρειών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία, καταλαμβάνει, κατά την βούληση του νομοθέτη, και τη γενεσιουργό της εκδόσεως των μετοχών αυτών σύσταση των εταιρειών, κατά την οποία εισφέρεται ολοσχερώς το μετοχικό τους κεφάλαιο, που ορίζεται στο υπό έγκριση καταστατικό τους, στο οποίο προσδιορίζεται, μεταξύ άλλων, ο συνολικός αριθμός και η αξία εκάστης των ονομαστικών μετοχών που αναλογούν σε αυτό.

11. Από την ημερομηνία δημοσίευσης στο ΓΕΜΗ της συστατικής συμβολαιογραφικής πράξης και της εγκριτικής απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Ανάπτυξης, η ανώνυμη εταιρεία, που δημιουργείται μετά από συγχώνευση, αποκτά νομική προσωπικότητα. Επομένως η απόκτηση της

νομικής προσωπικότητας, αναγκαστικά έπεται της συμβολαιογραφικής πράξης σύστασης και της εγκριτικής υπουργικής απόφασης.

Όμως, πριν από την ημερομηνία αυτή, το νομικό πρόσωπο της ανώνυμης εταιρείας ήδη έχει αποκτήσει, περιορισμένη ικανότητα δικαίου και δικαιοπρακτική ικανότητα, ως προς πράξεις, οι οποίες κατατείνουν στη σύστασή του και στην προπαρασκευή της μέλλουσας λειτουργίας του (ΣτΕ Ολ.3870/2011 σκ.6).

Προβλέπεται, άλλωστε, από τις οικείες διατάξεις (άρθρα 21 παρ.2 ν.2778/1999, 4 παρ.2 ν.4548/2018), η δυνατότητα, στις περιπτώσεις συγχώνευσης ανωνύμων εταιρειών, να εισφέρουν και την ακίνητη περιουσία τους για τη σύσταση της νέας εταιρείας και τη συγκρότηση του μετοχικού της κεφαλαίου με τη συμβολαιογραφική πράξη σύστασης, όπως επίσης και σε τρίτα πρόσωπα να μετάσχουν στο υπό διαμόρφωση μετοχικό κεφάλαιο ΑΕΕΑΠ, με εισφορά ακινήτων, πάλι με τη συμβολαιογραφική πράξη σύστασης και ενώ ακόμη η υπό σύσταση ανώνυμη εταιρεία δεν έχει αποκτήσει πλήρη νομική προσωπικότητα.

Τούτων παρέπεται, ότι η έλλειψη πλήρους ικανότητας δικαίου, από την υπό σύσταση ανώνυμη εταιρεία κατά το χρόνο εισφοράς των ακινήτων, ως στοιχείων του μετοχικού κεφαλαίου και σύνταξης της αντίστοιχης συμβολαιογραφικής πράξης σύστασης της εταιρείας, με την οποία ταυτόχρονα εισφέρονται και τα ακίνητα, δεν αποτελεί, κατά νόμο, εμπόδιο, στην εισφορά των ακινήτων και επομένως ούτε στο ζήτημα της απαλλαγής ή μη από το ΦΜΑ, το οποίο αναγκαστικά πρέπει να έχει κριθεί κατά το χρόνο σύνταξης της συμβολαιογραφικής πράξης. Σε κάθε περίπτωση, αυτονόητο είναι, ότι η μεταβίβαση της κυριότητας στην υπό σύσταση ανώνυμη εταιρεία τελεί υπό την αίρεση της συνδρομής όλων των νομίμων προϋποθέσεων έγκρισης από τη διοίκηση της συστατικής πράξης, της δημοσίευσής της στο ΓΕΜΗ και της επακόλουθης αναγνώρισής της ως αυθύπαρκτου νομικού προσώπου.

Απάντηση

12. Εν όψει των ανωτέρω, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδοτεί, ομόφωνα, ως εξής: Η εισφορά ακινήτων σε υπό σύσταση Ανώνυμη Εταιρεία Επενδύσεων σε Ακίνητη Περιουσία, για την κάλυψη μέρους

του μετοχικού της κεφαλαίου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ν.2778/1999, εμπίπτει στο ρυθμιστικό πεδίο της εν λόγω διάταξης και συνεπώς απαλλάσσεται από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων, εφόσον πρόκειται για ακίνητα που θα χρησιμοποιηθούν για την εμπορική δραστηριότητα της εταιρείας και όχι για τις λειτουργικές της ανάγκες.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 12/3/2019
Ο Πρόεδρος

Στέφανος Δέτσας
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Ο Εισηγητής

Γιάννης Αλεξανδράκης
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

