



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 06/07/2022
Αριθμός απόφασης: 2474

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604553

ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

δ. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

2. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Την υπ'αριθμ.85/22-10-2019 Ημερήσια Διαταγή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **04-02-2022** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με **Α.Φ.Μ.** με έδρα στην επί της οδού κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π.:

-Της υπ' αριθ. /**2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων, Φορολογικού έτους 2014,

-Της υπ' αριθ. /**2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων, Φορολογικού έτους 2015,

-Της υπ' αριθ. /**2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικού φόρου ακινήτων, Φορολογικού έτους 2014,

-Της υπ' αριθ. /**2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικού φόρου ακινήτων, Φορολογικού έτους 2015,

- Της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, Φορολογικού έτους 2014,
- Της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, Φορολογικού έτους 2015,
- Της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Διαχειριστική περίοδος 1/1/2014 - 31/12/2014)
- Της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Διαχειριστική περίοδος 1/1/2015 - 31/12/2015)
- και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..
7. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2022ΕΜΠ/18-02-2022 υπόμνημα της προσφεύγουσας προς συμπλήρωση της υπεύθυνης δήλωσης του άρθρου 8 του ν.1599/1986.
8. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2022ΕΜΠ/01-06-2022 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας εταιρείας ενώπιον της Υπηρεσίας μας.
9. Η με αριθμ...../2022 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας περί παράτασης προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί ενδικοφανούς προσφυγής.
10. Η με αριθμ...../2022 Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.
11. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2022ΕΜΠ/27-06-2022 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας εταιρείας ενώπιον της Υπηρεσίας μας.
12. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2022ΕΜΠ/30-06-2022 (αριθμ. πρωτ. ΚΕΦΟΜΕΠ...../2022) έγγραφο με το οποίο διαβιβάσθηκε η από 23/06/2022 έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων.
13. Η με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΞ2022ΕΜΠ/30-06-2022 κλήση προς ακρόαση της Υπηρεσίας μας προς την προσφεύγουσα.
14. Το με αριθμ...../2022 Πρακτικό Ακρόασης.
15. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.
- Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 04-02-2022 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με Α.Φ.Μ. η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:
- Με την υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων, Φορολογικού έτους 2014, (χρήση 1/1/2014 - 31/12/2014) του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) καταλογίζεται σε βάρος της προσφεύγουσας

εταιρείας φόρος εισοδήματος 231.862,61 €, τέλος επιτηδεύματος 1.000 €, πρόστιμο ανακρίβειας 115.931,31 € και συνολικό ποσό **348.793,92 €**.

-Με την υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων, Φορολογικού έτους 2015 (χρήση 1/1/2015 - 31/12/2015) του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) καταλογίζεται σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος 254.990,03 €, τέλος επιτηδεύματος 1.000 €, πρόστιμο ανακρίβειας 127.495,02 € και συνολικό ποσό **383.485,05 €**.

-Με την υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικού φόρου ακινήτων, Φορολογικού έτους 2014, (Διαχειριστική περίοδος 1/1/2014) του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) καταλογίζεται σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας Ειδικός Φόρος ακινήτων Ν.3091/2002 το ποσό 3.607.180,76 €, πρόστιμο ανακρίβειας 1.803.590,39 € και συνολικό ποσό **5.410.771,15 €**.

-Με την υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικού φόρου ακινήτων, Φορολογικού έτους 2015, (Διαχειριστική περίοδος 1/1/2015) του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) καταλογίζεται σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας Ειδικός Φόρος ακινήτων Ν.3091/2002 το ποσό 3.607.180,76 €, πρόστιμο ανακρίβειας 1.803.590,39 € και συνολικό ποσό **5.410.771,15 €**.

-Με την υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, Φορολογικού έτους 2014, (Διαχειριστική περίοδος 1/1/2014) του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) καταλογίζεται σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας Κύριος φόρος 17.893,40 €, Συμπληρωματικός φόρος 82.863,47 € πρόσθετος φόρος 50.378,44 € και συνολικό ποσό **151.135,31 €**.

-Με την υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, Φορολογικού έτους 2015, (Διαχειριστική περίοδος 1/1/2015) του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) καταλογίζεται σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας Κύριος φόρος 17.793,15 €, Συμπληρωματικός φόρος 82.863,47 € πρόσθετος φόρος 50.328,31 € και συνολικό ποσό **150.984,93 €**.

-Με την υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Διαχειριστική περίοδος 1/1/2014 - 31/12/2014) του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **2.500 €**.

-Με την υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξης Επιβολής Προστίμου, επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Διαχειριστική περίοδος 1/1/2015 - 31/12/2015) του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **2.500 €**.

Οι ως άνω παραβάσεις και διαφορές φόρων καταλογίσθηκαν κατόπιν τω διαπιστώσεων ελέγχου των από 21/12/2021 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΕΦΑ, ΕΝΦΙΑ, ΚΦΑΣ-ΚΦΔ του ελεγκτή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Συγκεκριμένα ως προς το ιστορικό της υπόθεσης αναφέρονται τα εξής:

Από τον Προϊστάμενο της ελεγκτικής αρχής, εκδόθηκαν οι με αριθμό/2021 και/2021 εντολές ελέγχου για την φορολογική περίοδο από 1/1/2014 έως 31/12/2015. Οι ως άνω εντολές εκδόθηκαν συνεπεία του με αριθμό πρωτ./2021 πληροφοριακού δελτίου της ΦΑΕ Αθηνών προς την ελεγκτική αρχή (αρ. πρωτ. εισερχ./2021). Το ως άνω πληροφοριακό δελτίο αναφέρει πως κατόπιν μερικού φορολογικού ελέγχου προς την εταιρεία «.....» (..... από εδώ και στο εξής) με δραστηριότητα «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΟΥ ΥΠΝΟΥ, ΠΟΛΥΤΕΛΕΙΑΣ ΚΑΙ Α' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ, ΜΕ ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟ» και με ΑΦΜ «.....» διαπιστώθηκε ότι δήλωσε στην κατάσταση μισθωμάτων ακίνητης περιουσίας (Ε2) ως ιδιοχρήση τα ακίνητα (ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΟ) που βρίσκονται στην Πλ. στον Δήμο, στη νήσο

Τα εν λόγω ακίνητα, η τα χρησιμοποιεί μετά την με αριθμό/2009 Σύμβαση Χρηματοδοτικής Μίσθωσης που σύναψε με την και η οποία με τη σειρά της τα είχε αποκτήσει με το με αριθμό/2009 συμβόλαιο από την εταιρεία Ειδικότερα η προσφεύγουσα δυνάμει του υπ' αριθ./2009 αγοραπωλητηρίου συμβολαίου της Συμβολαιογράφου , αγόρασε κατά πλήρη κυριότητα από την εταιρεία τα ακίνητα (ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΟ) που βρίσκονται στην στον Δήμο, στη νήσο Ακολούθως δυνάμει του υπ' αριθ./2009 συμβολαίου της Συμβολαιογράφου συνήφθη σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης, μεταξύ της προσφεύγουσας ως εκμισθώτριας του ιδίου ακινήτου/ακινήτων μετά των επ' αυτού/ων κτισμάτων αποτελούντων στο σύνολό τους ένα ξενοδοχειακό συγκρότημα και της ως μισθώτριας αυτού. Από τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη στην ελεγκτική αρχή από την πλευρά της αντισυμβαλλόμενης και μισθώτριας επιχείρησης, διαπιστώθηκε ότι η τελευταία κατέβαλε στην προσφεύγουσα μισθώματα και ειδικότερα όπως προκύπτει από τον τηρούμενο λογαριασμό: 62.04.21.0000-ΕΝΟΙΚΙΑ κατέβαλε τα εξής:

Λογαριασμός	Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Χρέωση
62.04.21.0000	1/1/2014	.....	..... ..... .....	74.314,94
62.04.21.0000	1/2/2014	.....	..... ..... .....	74.314,94
62.04.21.0000	1/3/2014	.....	..... ..... .....	74.314,94

62.04.21.0000	1/4/2014	.....	..... ..... ..... .....	74.314,94
62.04.21.0000	1/5/2014	.....	..... ..... ..... .....	74.314,94
62.04.21.0000	1/6/2014	.....	..... ..... ..... .....	74.314,94
62.04.21.0000	1/7/2014	.....	..... ..... ..... .....	74.314,94
62.04.21.0000	1/8/2014	.....	..... ..... ..... .....	74.314,94
62.04.21.0000	1/9/2014	.....	..... ..... ..... .....	74.314,94
62.04.21.0000	1/10/2014	.....	..... ..... ..... .....	74.314,94
62.04.21.0000	1/11/2014	.....	..... ..... ..... .....	74.314,94
62.04.21.0000	1/12/2014	.....	..... ..... ..... .....	74.314,94
ΣΥΝΟΛΟ				891.779,28

Λογαριασμός	Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Χρέωση
62.04.21.0000	2/1/2015	.....	..... ..... .....	74.314,94
62.04.21.0000	1/2/2015	.....	..... ..... .....	74.314,94
62.04.21.0000	1/3/2015	.....	..... ..... .....	73.064,61

62.04.21.0000	1/4/2015	.....	..... ..... ..... .....	73.064,61
62.04.21.0000	1/5/2015	.....	..... ..... ..... .....	73.064,61
62.04.21.0000	1/6/2015	.....	..... ..... ..... .....	73.064,61
62.04.21.0000	1/7/2015	.....	..... ..... ..... .....	73.064,61
62.04.21.0000	1/8/2015	.....	..... ..... ..... .....	73.064,61
62.04.21.0000	1/9/2015	.....	..... ..... ..... .....	73.064,61
62.04.21.0000	1/10/2015	.....	..... ..... ..... .....	73.064,61
62.04.21.0000	1/11/2015	.....	..... ..... ..... .....	73.064,61
62.04.21.0000	1/12/2015	.....	..... ..... ..... .....	73.064,61
ΣΥΝΟΛΟ				879.275,98

Η προσφεύγουσα κατά τον έλεγχο ισχυρίσθηκε αφενός μεν ότι λειτουργεί στην Ελλάδα υπό το καθεστώς της Ελεύθερης Παροχής Υπηρεσιών και συγκεκριμένα ότι παρέχει υπηρεσίες έναντι αμοιβής με την ειδική μορφή της χρηματοδοτικής μίσθωσης και αφετέρου ότι διατηρεί την έδρα και τη βασική και αποκλειστική της εγκατάσταση στην Αυστρία και συνεπώς δεν φορολογείται στην Ελλάδα.

Ο έλεγχος ωστόσο κρίνοντας τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη του (συμβολαιογραφικές πράξεις, δηλωθέντα στοιχεία δραστηριότητας ως εταιρεία ιδιοκτησίας ακινήτου στο TAXIS) θεώρησε ότι από το έτος αγοράς του ακινήτου (2009) μέχρι και την ημερομηνία σύνταξης της οικείας έκθεσης ελέγχου η προσφεύγουσα είναι η απόλυτη νομέας και κάτοχος του σχετικού ξενοδοχειακού συγκροτήματος (κτίσματα & οικόπεδα), και δεδομένου ότι κατέχει και εκμεταλλεύεται το ακίνητο, δραστηριοποιείται στην Ελλάδα και οφείλει να τηρεί βιβλία & στοιχεία (ΚΦΑΣ-ΕΛΠ), να υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας

εισοδήματος για τα μισθώματα για τα οποία απέκτησε δικαίωμα είσπραξης χωρίς σε κάθε περίπτωση να εξετάζεται αν υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση (ΠΟΛ.1069/23.03.2015) και επίσης δεδομένου ότι δεν αποδείχθηκε ότι υπάγεται στις εξαιρέσεις των ΕΦΑ και ΕΝΦΙΑ είναι υπόχρεη και στην απόδοση των εν λόγω φόρων.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώθηκαν οι εξής παραβάσεις και διαφορές φόρων:

Α)Ως προς την φορολογία εισοδήματος

		2014			2015		
ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά			891.779,28	891.779,28		879.275,98	879.275,98
Φόρος	Πιστωτικό ποσό						
	Χρεωστικό ποσό		231.862,61	231.862,61		254.990,03	254.990,03
Προκαταβολή φόρου							
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων							
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου							
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)							
Τέλος επιτηδεύματος ν. 3986/2011			1.000,00	1.000,00		1.000,00	1.000,00
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφορά ΟΓΑ εκπροθέσμου							
Πρόστιμο μη υποβολής δήλωσης			115.931,31	115.931,31		127.495,02	127.495,02
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου							
Εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρ/μου							
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		348.793,92	348.793,92		383.485,05	383.485,05
	για επιστροφή						
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά							

β)Ως προς τον Κ.Φ.Α.Σ. και ΕΛΠ

Η προσφεύγουσα εταιρεία για τα υπό κρίση έτη 2014 και 2015 όφειλε και δεν τηρούσε βιβλία συνεπώς εμπίπτει στα όσα ορίζονται στις διατάξεις της § 1 περ. η του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 βάσει των οποίων αν ο φορολογούμενος δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του (ΒΙΒΛΙΑ & ΣΤΟΙΧΕΙΑ), τότε βάσει της § 2 περ. ε' του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ.

γ)Ως προς τον Ε.Φ.Α.: Η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι απαλλάσσεται καθώς εμπίπτει στην διάταξη του άρθρου 15 παρ.3 του ν.3091/2002 και συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι είναι θυγατρική σε

ποσοστό άνω του 99,80%, ανήκει σε όμιλο εταιριών της, η οποία είναι εισηγμένο και διαπραγματευόμενο στο Χρηματιστήριο Αξιών της Φρανκφούρτης. Παράλληλα, το υπολειπόμενο ποσοστό 0,004% του Τραπεζικού Ομίλου, το κατέχει αυστριακό νομικό πρόσωπο που έχει συσταθεί από εργαζομένους του εν λόγω Ομίλου. Ωστόσο, ο έλεγχος αφού αξιολόγησε την μετοχική σύνθεση κατέληξε στα εξής συγκεντρωτικά ποσοστά ως προς τη συμμετοχή των μετόχων (σε ευθεία γραμμή ή μη) στη σύνθεση της προσφεύγουσας:

.....			ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
.....	99,40%	36.281,00	ΕΥΘΕΙΑ ΜΕΤΟΧΙΚΗ ΣΥΝΘΕΣΗ ΤΗΣ
.....	0,40%	146,00	
.....	0,20%	73,00	
Total	100,00%	36.500,00	
.....			ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
.....	99,80%	36.427,00	ΕΥΘΕΙΑ ΜΕΤΟΧΙΚΗ ΣΥΝΘΕΣΗ ΤΗΣ
.....	0,20%	73,00	
Total	100,00%	36.500,00	
.....			ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
.....	99,60%	36.354,44	ΜΗ ΕΥΘΕΙΑ ΜΕΤΟΧΙΚΗ ΣΥΝΘΕΣΗ ΤΗΣ , ΌΠΩΣ ΑΥΤΗ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΜΕΤΟΧΙΚΗ ΣΥΝΘΕΣΗ ΤΗΣ
.....	0,40%	145,56	
Total	100,00%	36.500,00	
.....			ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
.....	99,98%	17.293.009,00	ΕΥΘΕΙΑ ΜΕΤΟΧΙΚΗ ΣΥΝΘΕΣΗ ΤΗΣ
.....	0,02%	3.125,00	
Total	100,00%	17.296.134,00	
.....			ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
.....	99,58%	36.347,17	ΜΗ ΕΥΘΕΙΑ ΜΕΤΟΧΙΚΗ ΣΥΝΘΕΣΗ ΤΗΣ , ΌΠΩΣ ΑΥΤΗ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΜΕΤΟΧΙΚΗ ΣΥΝΘΕΣΗ ΤΗΣ
.....	0,42%	152,83	
Total	100,00%	36.500,00	
.....			ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
.....	99,995%	231.218.705	ΕΥΘΕΙΑ ΜΕΤΟΧΙΚΗ ΣΥΝΘΕΣΗ ΤΗΣ
.....	0,004%	10.000	
.....	0,001%	115	
Total	100,00%	231.228.820	
.....			ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
.....	95,00%	34.675,00	ΜΗ ΕΥΘΕΙΑ ΜΕΤΟΧΙΚΗ ΣΥΝΘΕΣΗ ΤΗΣ , ΌΠΩΣ ΑΥΤΗ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΜΕΤΟΧΙΚΗ ΣΥΝΘΕΣΗ ΤΩΝ
.....	5,00%	1.825,00	
Total	100,00%	36.500,00	

*****			ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
.....	99,5763%	36.345,35	ΜΗ ΕΥΘΕΙΑ ΜΕΤΟΧΙΚΗ ΣΥΝΘΕΣΗ ΤΗΣ ΟΠΩΣ ΑΥΤΗ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΜΕΤΟΧΙΚΗ ΣΥΝΘΕΣΗ ΤΩΝ ΑΝΩΤΕΡΩ ΕΜΠΛΕΚΟΜΕΝΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ & ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ
.....	0,0040%	1,45	
.....	0,0010%	0,36	
.....	0,3978%	145,19	
.....	0,0209%	7,64	
Total	100,00%	36.500,00	

Συμπερασματικά κατέληξε ότι από τα προσκομισθέντα στοιχεία (τα οποία αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της οικείας έκθεσης ελέγχου ΕΦΑ) και από τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 15 Ν.3091/2002 και της ΠΟΛ.1114/2011 προκύπτουν τα ακόλουθα ως προς την μετοχική σύνθεση της προσφεύγουσας κατά τα κρινόμενα έτη 2014 και 2015:

α) βάσει της προσκομισθείσας νομικής γνωμοδότησης το εν λόγω νομικό πρόσωπο λειτουργεί ως εισηγμένο σε ρυθμιζόμενη αγορά διαπραγμάτευσης αξιών εντός της ευρωπαϊκής ένωσης, πλην όμως δεν προσκομίσθηκε στον έλεγχο ούτε βεβαίωση της αρμόδιας Αυστριακής εποπτικής αρχής ούτε βεβαίωση οργανωμένης χρηματιστηριακής αγοράς. Ως εκ τούτου ο παρόν έλεγχος δεν αποδέχθηκε τον σχετικό ισχυρισμό ώστε να μην απαιτείται περαιτέρω δήλωση φυσικών προσώπων για την εταιρεία, κατά το ποσοστό συμμετοχής της στην προκειμένου η ελεγχόμενη να απαλλαγεί – εξαιρεθεί από την καταβολή ΕΦΑ.

β) είναι ίδρυμα με νομική προσωπικότητα και ως εκ τούτου απαιτούνταν περαιτέρω δήλωση φυσικών προσώπων για την εταιρεία αυτή, κατά το ποσοστό συμμετοχής της στην προκειμένου η ελεγχόμενη να απαλλαγεί-εξαιρεθεί από την καταβολή του ΕΦΑ.

γ) είναι νομικό πρόσωπο που συστήθηκε από τους εργαζόμενους του τραπεζικού ομίλου και ως εκ τούτου απαιτούνταν περαιτέρω δήλωση φυσικών προσώπων για την εταιρεία αυτή κατά το ποσοστό συμμετοχής της στην προκειμένου η ελεγχόμενη να απαλλαγεί-εξαιρεθεί από την καταβολή του ΕΦΑ.

δ) είναι εταιρία περιορισμένης ευθύνης και ως εκ τούτου απαιτούνταν περαιτέρω δήλωση των μοναδικών της μετόχων και (φυσικά πρόσωπα που δεν διαθέτουν ΑΦΜ στην Ελλάδα), προκειμένου η ελεγχόμενη να απαλλαγεί-εξαιρεθεί από την υποχρέωση καταβολής του ΕΦΑ.

Δεδομένου ότι κατά τον έλεγχο δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις απαλλαγής καταλογίσθηκε για τα έτη 2014 και 2015 ο ειδικός φόρος ακινήτων ως εξής:

	2014			2015		
	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Φορολογητέα αξία ακινήτων	0,00	24.047.871,76	24.047.871,76	0,00	24.047.871,76	24.047.871,76
Φόρος που αναλογεί 15%		3.607.180,76	3.607.180,76		3.607.180,76	3.607.180,76

Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ή 58Α παρ. 2 ή 59 Κ.Φ.Δ. 50%		1.803.590,38	1.803.590,38		1.803.590,38	1.803.590,38
Σύνολο κύριου & πρ. φόρου	0,00	5.410.771,15	5.410.771,15	0,00	5.410.771,15	5.410.771,15

β)Ως προς τον ΕΝΦΙΑ

Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα είναι απόλυτη νομέας και κάτοχος του σχετικού ξενοδοχειακού συγκροτήματος (κτίσματα & οικόπεδα) και όφειλε να υποβάλλει δήλωση Ε9 για τα ακίνητα τα οποία κατείχε την 01.01.2014 και την 01.01.2015 και δεδομένου ότι δεν εξαιρείται ούτε απαλλάσσεται από τον φόρο ο εκμισθωτής σε περίπτωση ακινήτου για το οποίο έχει συναφθεί σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα είναι υπόχρεη σε ΕΝΦΙΑ και προέβη στον υπό κρίση καταλογισμό ως εξής:

	2014			2015		
	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Φορολογητέα αξία ακινήτων	0	16.572.693,88	16.572.693,88	0	16.572.693,88	16.572.693,88
Κύριος φόρος		17.893,40	17.893,40		17.793,15	17.793,15
Συμπληρωματικός φόρος		82.863,47	82.863,47		82.863,47	82.863,47
Σύνολο Φόρου & Συμπλ. Φόρου		100.756,87	100.756,87		100.656,62	100.656,62
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ή 58Α παρ. 2 ή 59 Κ.Φ.Δ. 50%		50.378,44	50.378,44		50.328,31	50.328,31
Σύνολο κύριου & πρ. φόρου	0	151.135,31	151.135,31	0	150.984,93	150.984,93

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

Α)Ως προς τον φόρο εισοδήματος

1. Η εταιρία έχει την έδρα της στη της Αυστρίας, όπου και η (αδιαμφισβήτητη) διοίκηση των Επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της, διεπόμενη από το Αυστριακό δίκαιο. Όπως επίσης έχει διαπιστώσει η Υπηρεσία Ελέγχου, δεν διατηρεί υποκατάστημα στην Ελλάδα και πολλώ μάλλον όπως πιστοποιείται από την ιστοσελίδα της Τράπεζας της Ελλάδας (σχετικός πίνακας χρηματοδοτικών ιδρυμάτων που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα υπό το καθεστώς Ελεύθερης Παροχής Υπηρεσιών χωρίς εγκατάσταση, (Σχετ. 1, 1β, 6α, 6β, 6γ & 6δ). Το σχετικό δικαίωμα (Ελεύθερης Παροχής Υπηρεσιών) διέθετε η εταιρία και κατά την υπογραφή της συμβάσεως Χρηματοδοτικής μισθώσεως, όπως ad hoc δέχθηκε η υπ' αρ...../2021 Απόφαση του Εφετείου (Σχετ. 7). Το γεγονός ότι η επιχείρηση έλαβε ελληνικό ΑΦΜ και έκανε έναρξη εργασιών στη Δ.Ο.Υ. Ρόδου δεν επηρεάζει τη νομική φύση της δραστηριότητάς της (παροχή Χρηματοπιστωτικών Υπηρεσιών) από πλευράς ενωσιακού δικαίου, επειδή είναι εμφανές ότι ο στόχος των πράξεων αυτών δεν ήταν η απόκτηση μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα αλλά η διευκόλυνση της παροχής των συγκεκριμένων υπηρεσιών εκ μέρους της (Σύναψη αντίστροφης χρηματοδοτικής μίσθωσης επί ακινήτου). Η προσφεύγουσα βάσει των προσκομισθέντων στοιχείων τυγχάνει θυγατρική σε ποσοστό άνω του 99,8% πιστωτικού ιδρύματος που έχει λάβει σχετική άδεια λειτουργίας από την Αρμόδια Εποπτική Αρχή του κράτους-μέλους (Αυστρία) στο οποίο έχει την εγκατάστασή της-καθώς άνευ αυτής της ιδιότητας δεν θα είχε αδειοδοτηθεί αντιστοίχως από την Αρμόδια Αυστριακή αρχή-ανήκει

δηλαδή σε όμιλο εταιρειών-χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, ήτοι την κατά ποσοστό ουσιαστικά 100% η οποία είναι

Η προσφεύγουσα επισημαίνει επίσης ότι αποκλειστικός δικαιούχος (beneficial owner) είναι ο Ιταλικός Τραπεζικός Όμιλος ο οποίος είναι εισηγμένος και διαπραγματευόμενος στα Χρηματιστήρια Αξιών του Μιλάνο. Ένα απειροελάχιστο υπολειπόμενο ποσοστό 0,004% των μετοχών της Αυστριακής μητρικής εταιρείας έχει διατεθεί στο ίδρυμα το οποίο έχει ως αντικείμενο την προώθηση κοινωφελών σκοπών και επίσης ένα απειροελάχιστο υπολειπόμενο ποσοστό 0,001% έχει διατεθεί στο ειδικό νομικό πρόσωπο με το όνομα «.....», το οποίο ιδρύθηκε με νόμο (ex lege) σύμφωνα με την §74 του Αυστριακού Συνταγματικού Εργατικού νόμου («.....» ή εν συντομία «.....»), οπότε με τον τρόπο αυτό το Συμβούλιο των Εργαζομένων (ουσία συνδικαλιστική οργάνωση τους) απέκτησε το ως άνω απειροελάχιστο ποσοστό μετοχών της (αυτονόητα άνευ της οποιασδήποτε σημασίας στην λήψη αποφάσεων στην επιχειρηματική δραστηριότητα της εταιρείας όσο και αυτής της μητρικής εταιρείας) (σχετικά έγγραφα 1^{α1}, 1^{α2} 1^{α3}).

Σε κάθε περίπτωση η υποχρέωση της εταιρείας προς τις Ελληνικές φορολογικές αρχές θα πρέπει να εξετασθεί λαμβάνοντας υπόψη ότι η αποκλειστική δραστηριότητά της είναι η παροχή υπηρεσιών χρηματοδοτικής μίσθωσης η οποία υπάγεται σύμφωνα με το άρθρο 11 του ν.4261/2014 στις δραστηριότητες των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, και υπό το πλέγμα των διατάξεων της Ευρωπαϊκής Νομοθεσίας (ΣΛΕΕ) του παράγωγου αυτής δικαίου, της νομολογίας του ΔΕΚ (ΔΕΕ) και ακολούθως της Διμερούς Συμβάσεως Ελλάδος Αυστρίας περί αποφυγής της διπλής φορολογίας έχουσα κατά άρθρο 28 παρ.1 του Συντάγματος αυξημένη νομοθετική ισχύ. Σύμφωνα με τις ενωσιακές διατάξεις και την νομολογία του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου, η χρηματοδοτική μίσθωση αφορά σε δραστηριότητα ελεύθερης παροχής η οποία παροχή δεν αφορά το ίδιο το αγαθό αλλά την χρησιμοποίησή του από τον μισθωτή και συνεπώς δεν υπόκειται στους φορολογικούς κανόνες της χώρας παροχής στην περίπτωση που η επιχείρηση δεν διατηρεί υποκατάστημα ή μόνιμη εγκατάσταση στην χώρα παροχής. Και με την Ελληνική νομοθεσία η χρηματοδοτική μίσθωση είναι η σύμβαση κατά την οποία μεταφέρονται ουσιαδώς όλοι οι κίνδυνοι και τα οφέλη που προκύπτουν από την ιδιοκτησία ενός περιουσιακού στοιχείου από τον εκμισθωτή στον μισθωτή (σχετικό 4). Επίσης φορολογικά ο εκμισθωτής δεν νομιμοποιείται σε οποιαδήποτε απόσβεση του ακινήτου που αποτελεί αντικείμενο χρηματοδοτικής μίσθωσης, αντίθετα το δικαίωμα αυτό έχει ο μισθωτής. Συνεπώς βάσει των ανωτέρω ως «πλασματικοί/οιονεί» (οικονομικοί μόνον) κύριοι του ακινήτου δεν έχουν την υποχρέωση καταβολής οποιουδήποτε φόρου (ΕΦΑ, ΕΝΦΙΑ) ενώ επίσης και με την με αριθμ.234/2003 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ έχει γίνει δεκτό ότι το μίσθωμα που εισπράττει η εταιρεία Χρηματοδοτική μίσθωσης δεν αποτελεί εισόδημα από ακίνητα. Εν προκειμένω πρόκειται για εισόδημα από παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκε από την έδρα της επιχείρησης στην της Αυστρίας και δεν μπορεί να φορολογηθεί στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις της ΣΑΔΦ.

2. Επισημάνσεις επί των συμβάσεων: Όπως προκύπτει με το υπ' αριθ./2009 Συμβόλαιο της Συμβ/φου η «.....» μεταβίβασε την κυριότητα του

προαναφερθέντος ξενοδοχειακού συγκροτήματος στην προσφεύγουσα και ακολούθως με το υπ' αριθ./2009 το μίσθωσε και το παρέδωσε στην αμέσως. Το ποσό της Χρηματοδοτικής μισθώσεως συμφωνήθηκε στο ποσό των 13.000.000 ευρώ, ποσό το οποίο της καταβλήθηκε με την υπογραφή του προαναφερθέντος υπ' αριθ./2009 Συμβολαίου (Σχετ. 9α & 9β). Σύμφωνα με τον όρο VI του υπ' αριθ./2009 Συμβολαίου της Συμβ/φου η επιστροφή στην προσφεύγουσα του καταβληθέντος συνολικού κόστους (κεφαλαίου) επένδυσης σε αυτή ποσού των 13.000.000 ευρώ θα πραγματοποιείτο ως ακολούθως:

«Το ποσό που θα καταβαλλόταν μηνιαίως είχε ορισθεί (με τους υπολογιστικούς κανόνες του τοκοχρεολυσίου) σε 78.245,50 ευρώ, «...και θα υπολογίζεται με βάση το συνολικό κόστος επένδυσης (ΣΚΕ) της εταιρίας μας (13.000.000 €), μια υπολογισμένη υπολειμματική αξία μηδέν (0) ευρώ και ένα υπολογισμένο Επιτόκιο 3,96% p.a. dec, nom. Αυτό το επιτόκιο περιλαμβάνει τον Δείκτη Αναχρηματοδότησης 1,12% (6M-EURIBOR), το Κόστος Ρευστότητας 0,91% και ένα Περιθώριο 1,93%...». Το ως άνω «μίσθωμα» (λογιστικά και Φορολογικά τοκοχρεωλυτική δόση) περιελάμβανε όπως ακριβώς συμβαίνει (παγκοσμίως αλλά και) στην Ελλάδα σε αντίστοιχες συμβάσεις χρηματοδοτικών μισθώσεων, τοκοχρεωλυτικές δόσεις, οι οποίες απαρτίζονται κατά ένα μέρος από την αποπληρωμή του κεφαλαίου (αναφερομένου στη σύμβαση ως Συνολικού Κόστους Επένδυσης, ύψους 13.000.000 €) και κατά ένα μέρος από το συμβατικό τόκο επ' αυτού, που αποτελεί το υπολογιζόμενο αποκλειστικό και μόνο κέρδος της εταιρίας από την επένδυση της. Ήτοι το συνολικό ποσό που όφειλε να καταβάλει η «.....» με βάση την συμβατική της υποχρέωση προς την προσφεύγουσα ανήρχετο:

-Για το έτος 2014 σε 539.987,25 € για επιστροφή του κεφαλαίου μας και σε 351.792,03 € για την συνολική απόδοση (τόκο) του επενδεδυμένου κεφαλαίου και

-Για το έτος 2015 σε 566.680,56 € για επιστροφή του κεφαλαίου μας και σε 312.595,42 € για την συνολική απόδοση (τόκο) του επενδεδυμένου κεφαλαίου.

Όπως είναι αυτονόητο από τα κέρδη αφαιρούνται οι λειτουργικές και λοιπές δαπάνες (ιδία και τα έξοδα και οι δαπάνες δανεισμού), με αποτέλεσμα τα κέρδη/ζημίες όπως βεβαιώνετε και από τα προσκομιζόμενα έγγραφα (ετήσιες Εκθέσεις για το 2014 και 2015, που πιστοποιούνται από τον Διεθνή Ελεγκτικό Οίκο DELOITTE, Βεβαιώσεις Αρμόδιας Φορολογικής Αρχής επί αποτελεσμάτων χρήσεων 2014 και 2015 και Βεβαιώσεις Φορολογικών Δηλώσεων, βλέπετε Σχετ. 3α - 3η) να ανέρχονται σε:

-Για το 2014 σε 116.708,21 € κέρδος και

-Για το 2015 σε 85.185,32 € ζημία

Άλλως και όλως επικουρικώς και σε κάθε περίπτωση (παρότι αρνείται την «προσέγγιση» αυτή ως εσφαλμένη) για το καταβληθέν κεφάλαιο των 13.000.000 στην «.....» με εικοσαετή διάρκεια, υφίστατο ετησίως αναλογική απόσβεση της τάξεως του 5%, ήτοι ετησίως 650.000 ευρώ από τα συνολικώς εισπραττόμενα ποσά. Τα έσοδα αντίστοιχα μειούνται κατά το ποσό αυτό και στο εναπομένον αφαιρούνται τα προαναφερθέντα και λοιπά έξοδα (συμπεριλαμβανομένων των δαπανών δανεισμού).

Περαιτέρω στα πλαίσια της υπ' αριθ./2009 συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως (Σχετ.9α), ρητά είχε συμφωνηθεί με την «.....» ότι εκείνη θα επιβαρύνεται και θα καταβάλει άμεσα (για

λογαριασμό της προσφεύγουσας) κάθε φόρο ή/και τέλος που βάρυνε ή/και με μελλοντική ρύθμιση του Ελληνικού κράτους θα εβάρυνε το μεταβιβασθέν στην προσφεύγουσα και μισθωθέν ακολούθως στην «.....» ξενοδοχειακό συγκρότημα (ενιαίο σύμπλεγμα ακινήτων, κτισμάτων και βοηθητικών χώρων και εγκαταστάσεων). Αληθές είναι ότι η προσφεύγουσα και οι εκπρόσωποι της, στα πλαίσια των άριστων σχέσεων που διατηρούσε με την αντισυμβαλλόμενη της «.....» και τους εκπροσώπους της, είχε την πλήρη βεβαιότητα ότι αυτοί τηρούσαν πλήρως τις φορολογικές τους υποχρεώσεις, όπως ρητά είχαν αναλάβει την σχετική υποχρέωση οι νόμιμοι εκπρόσωποι της «.....», με βάση και τους όρους της μεταξύ τους συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως. Ο φορολογικός εκπρόσωπος της προσφεύγουσας κ. πραγματι προέβη σε Δήλωση Έναρξης Δραστηριότητας της εταιρίας, την οποία για άγνωστους σε αυτή λόγους, ακολούθως δεν συμπλήρωσε με τα στοιχεία της πραγματικής της δραστηριότητας στην Ελλάδα, ήτοι την Παροχή Υπηρεσιών Χρηματοδοτικής Μίσθωσης. Επίσης ουδέποτε ενημέρωσε την προσφεύγουσα για τις τυχόν φορολογικές υποχρεώσεις της στην Ελλάδα. (σχετ.11, 11α, 11β).

3. Κατόπιν αμετάκλητης απόφασης των μόνων αρμόδιων Πολιτικών Δικαστηρίων θα είναι βέβαιη η κυριότητα της (νοούμενης αυτονόητα και της φορολογικής) επί των συγκεκριμένων ακινήτων. Ως εκ τούτου αιτείται την αναστολή ισχύος των Οριστικών Πράξεων προσδιορισμού Φόρων και Προστίμων σε βάρος της, για τις αναφερόμενες (δήθεν) Φορολογικές και λοιπές «παραβάσεις» μέχρις εκδόσεως αμετακλήτου Δικαστικής Αποφάσεως των (μόνων) αρμοδίων Πολιτικών Δικαστηρίων, και συγκεκριμένα επί της υπ' αρ./2021 Απόφασης του Εφετείου

4. Είναι καταφανές ότι από φορολογική άποψη και προσέγγιση οι συμβάσεις Χρηματοδοτικής Μίσθωσης (επί κινητών και ιδία επί ακινήτων) δεν μπορούν και δεν πρέπει να αντιμετωπισθούν ως συμβάσεις οριστικής μεταβίβασης πλήρους κυριότητας του πράγματος στον αγοραστή/εκμισθωτή, όπως άλλωστε ρητά το έχει δεχθεί η Ευρωπαϊκή και Ελληνική νομολογία αλλά και η Φορολογική Αρχή (ΑΑΔΕ), όπως και το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Σχετ. 4, 5 & 6δ). Επειδή, αντικείμενο των κρινόμενων συμβάσεων/2009 (μεταβίβασης ακινήτου) και/2009 (20/ετους χρηματοδοτικής μίσθωσης) με δικαίωμα επαναγοράς (αντίστροφη χρηματοδοτική μίσθωση - sale and lease back), με μηδενικό πιστωτικό υπόλοιπο κατά την λήξη της, έτυχε (οριστικής) απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων της περ. γ' της παρ.8 του άρθρου 6 του ν. 1665/1986 και η ratio της απαλλακτικής αυτής διάταξης εντοπίζεται στο γεγονός ότι, στο πλαίσιο της σύμβασης αντίστροφης χρηματοδοτικής μίσθωσης, η πώληση του μισθίου από τον πωλητή-μισθωτή στον αγοραστή-εκμισθωτή δε έγινε με βούληση οριστικής μεταβίβασης της κυριότητας, αλλά για την έμμεση χρηματοδότηση της επιχείρησης του πωλητή-μισθωτή, χρηματοδότηση για την οποία συνομολογήθηκε τόκος. Επειδή, ο Υπ. Οικ. Με το με αριθ. Πρωτ. 1057240/10630/B0012/23.7.2003 έγγραφό του κοινοποίησε την Γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ.234/2003 η οποία έγινε αποδεκτή από τον κ. Γενικό Γραμματέα με την οποία γνωστοποίησε ότι: «Τα μισθώματα που εισπράττουν οι εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν.1665/1986 βάσει των συναπομένων από αυτές συμβάσεων χρηματοδοτικής Μίσθωσης (leasing) ακινήτων, δεν αποτελούν

εισοδήματα από ακίνητα, κατά την έννοια του άρθρου 20 του ν. 2238/1994 και ειδικότερα από μίσθωση ακινήτων» (Σχετ. 4).

Δεδομένου ότι η τυχόν περιέλευση της κυριότητας στον δανειστή/εκμισθωτή τελεί υπό την (ρητή) διαλυτική αίρεση της μη εκπλήρωσης από τον οφειλέτη/μισθωτή των υποχρεώσεων του, ο δανειστής/εκμισθωτής παραμένει για όλο αυτό το χρονικό διάστημα «πλασματικός/οιονεί» (οικονομικός μόνον) κύριος του πράγματος (που δεν μπορεί να διαθέσει ούτε να χρησιμοποιήσει) αλλά τελεί υπό την πλήρη χρήση του μισθωτή/οφειλέτη και την δική του διακριτική απόφαση να αποκτήσει την κυριότητα του και με την φύση αυτή και τη συγκεκριμένη ιδιότητα θα πρέπει να αντιμετωπισθεί από την Φορολογική Αρχή.

5. Ουδέποτε απέκτησε πραγματική ή φυσική εγκατάσταση στην Ελλάδα, πολλά δε μάλλον στην όποια εγκατάσταση στην Ελλάδα ουδέποτε ανέγειρε ακίνητο ή πραγματοποίησε προσθήκες ή επεκτάσεις σε ακίνητο στην Ελλάδα. Ως εκ τούτου σύμφωνα με τις διατάξεις της εσωτερικής φορολογικής νομοθεσίας όπως και με το άρθρο 7 της Διεθνούς Διμερούς Σύμβασης Ελλάδος-Αυστρίας τα κέρδη φορολογούνται στο Κράτος της καταστατικής της έδρας, στο οποίο τηρούσε βιβλία και στοιχεία και στο οποίο έχει δηλώσει και το εισόδημα από τόκους που έχει αποκτήσει από την υπό κρίση χρηματοδοτική μίσθωση (σχετικ. 3^α-στ). Στην περίπτωση που τελικώς κριθεί ότι η προσφεύγουσα φορολογείται στην Ελλάδα σύμφωνα με το άρθρο 23 παρ.1^α του ν.3724/2008 η ελληνική φορολογική αρχή έχει το περιορισμένο δικαίωμα να επιβάλλει φόρο στο εναπομείναν ποσό των πραγματικών κερδών αφού αφαιρεθεί το ποσό του φόρου που ήδη κατέβαλε η προσφεύγουσα στην Αυστρία. Επίσης ισχυρίζεται ότι το εισόδημα από τόκους σύμφωνα με το άρθρο 11 παρ.1 της ΣΑΔΦ φορολογείται στο κράτος της έδρας μόνο στην περίπτωση που στο κράτος που προκύπτουν οι τόκοι δεν διατηρείται μόνιμη εγκατάσταση.

6. Η προσφεύγουσα απολύτως καλόπιστα και έχοντας υπόψη της τις διατάξεις της ΣΑΔΦ πίστευε ότι δεν είχε υποχρέωση καταβολής φόρου ως εταιρεία παροχής υπηρεσιών χρηματοδοτικής μισθώσεως. Ως εκ τούτου και στην περίπτωση που κριθεί ότι έχει υποχρέωση το σχετικό ποσό του φόρου δεν πρέπει να επιβαρυνθεί με πρόσθετους φόρους.

Β)Ως προς τον ειδικό φόρο ακινήτων

1. Επειδή, αντικείμενο των κρινόμενων συμβάσεων/2009 (μεταβίβασης ακινήτου) και/2009 (20/ετούς χρηματοδοτικής μίσθωσης) με δικαίωμα επαναγοράς (αντίστροφη χρηματοδοτική μίσθωση - sale and lease back), με μηδενικό πιστωτικό υπόλοιπο κατά την λήξη της, έτυχε (οριστικής) απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων της περ. γ' της παρ.8 του άρθρου 6 του ν.1665/1986 και η αιτία της απαλλακτικής αυτής διάταξης εντοπίζεται στο γεγονός ότι, στο πλαίσιο της σύμβασης αντίστροφης χρηματοδοτικής μίσθωσης, η πώληση του μισθίου από τον πωλητή-μισθωτή στον αγοραστή-εκμισθωτή δεν έγινε με βούληση οριστικής μεταβίβασης της κυριότητας. αλλά για την έμμεση χρηματοδότηση της επιχείρησης του πωλητή- μισθωτή, με την εξασφάλιση του αγοραστή και δη ως εμπράγματη εξασφάλιση της εξόφλησης του δανείου, που λαμβάνει ο χρηματοδοτούμενος πωλητής-μισθωτής ως τίμημα της πώλησης, δηλαδή αντί έγγραφης υποθήκης από την χρηματοδότρια εταιρία στο ακίνητο του χρηματοδοτούμενο επιχειρηματία. Ως εκ τούτου

δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 15 του Ν. 3091/2002, οι οποίες προϋποθέτουν την ύπαρξη βούλησης οριστικής απόκτησης των δικαιωμάτων που αναφέρονται στην παράγραφο 1.

2. Η προσφεύγουσα εταιρία ως ανήκουσα αποδεδειγμένα σε Χρηματοπιστωτική Τραπεζική οντότητα, της οποίας οι μετοχές είναι εισηγμένες και διαπραγματεύονται σε Ευρωπαϊκό Χρηματιστήριο Αξιών και συγκεκριμένα αυτό του Μιλάνου Ιταλίας (το πλέον επώνυμο, Σχετ. Ια & Ια & Ια), δεν υφίσταται το όποιο πεδίο εφαρμογής της σχετικής διατάξεως του αρ. 15 του ν.3091/2002 (όπως τροποποιήθηκε ίσχυε και ισχύει). Όπως αποδεικνύεται από τα έγγραφα τα οποία προσάγει (βλέπετε Σχετ. 2 και 2θ,2ι και 2ια, γνωμοδότηση Tramposch & Partner Law Firm, μετά των συνημμένων αυτής, καθώς και την προσκομιζόμενη Βεβαίωση του Χρηματιστηρίου Αξιών του Μιλάνο Ιταλία - Borsa Italiana - και Σχετική Βεβαίωση για την υπό εξέταση περίοδο 2014 - 2015, ιδία Σχετ. Ια¹ & Ια² & Ια³ & Ιβ) η προσφεύγουσα τύγγανε και τυγγάνει, πριν την σύναψη της εξεταζόμενης σύμβασης Χρηματοδοτικής Μισθώσεως, κατά τον χρόνο σύναψης της (12/2009) αλλά και κατά τα ελεγχόμενα έτη 2014 και 2015, θυγατρική σε ποσοστό άνω του 99,8% πιστωτικού ιδρύματος που έχει λάβει σχετική άδεια λειτουργίας από την Αρμόδια Εποπτική Αρχή του κράτους - μέλους (Αυστρία) στο οποίο έχει την εγκατάστασή της - καθώς άνευ αυτής της ιδιότητας δεν θα είχε αδειοδοτηθεί αντιστοίχως από την αρμόδια Αυστριακή Εποπτική Αρχή - ανήκει δηλαδή σε όμιλο εταιριών - χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, ήτοι την (εταιρία του Αυστριακού δικαίου) κατά ποσοστό ουσιαστικά 100%, η οποία είναι (βλέπετε ιδία Σχετ. Ιβ και Σχετ. 2 γνωμοδότηση Tramposch & Partner Law Firm, μετά των συνημμένων αυτής). Επισημαίνει δε ότι τελικός αποκλειστικός δικαιούχος αυτού (beneficial owner) είναι ο Ιταλικός Τραπεζικός Όμιλος, ο οποίος είναι εισηγμένος και διαπραγματευόμενος στα Χρηματιστήρια Αξιών του Μιλάνο (Ιταλίας), της Φρανκφούρτης (Γερμανίας) και της Βαρσοβίας (Πολωνίας) (βλέπετε Σχετ. 2, γνωμοδότηση Tramposch & Partner Law Firm, μετά των συνημμένων αυτής, καθώς και την προσκομιζόμενη Βεβαίωση του Χρηματιστηρίου Αξιών του Μιλάνο Ιταλία - Borsa Italiana - και Σχετική Βεβαίωση για την υπό εξέταση περίοδο 2014 - 2015, ιδία Σχετ. Ια¹ & Ια² & Ια³). Να σημειωθεί ότι ένα απειροελάχιστο υπολειπόμενο ποσοστό 0,004% των μετοχών της Αυστριακής μητρικής εταιρίας (αυτονόητα άνευ της οποιασδήποτε σημασίας στην λήψη αποφάσεων στην επιχειρηματική δραστηριότητα της εταιρίας όσο και αυτής της μητρικής εταιρίας) έχει διατεθεί στο ίδρυμα «.....», το οποίο έχει συσταθεί σύμφωνα με τον αυστριακό νόμο περί ιδιωτικών ιδρυμάτων (σε συντομία «.....») και αποτελεί μια νομική οντότητα, στην οποία έχουν διατεθεί περιουσιακά στοιχεία, με αποκλειστικό σκοπό την προσεκτική διαχείριση των περιουσιακών αυτών στοιχείων, για την προώθηση κοινωφελών και φιλανθρωπικών σκοπών (σύμφωνα με την §§34 επ. Ομοσπονδιακού Δημοσιονομικού Κώδικα, εν συντομία «.....» και σχετική γνωμοδότηση 12, 12α-δ), διασφαλίζοντας παράλληλα την συνέχιση της ύπαρξης των εταιρειών στις οποίες το ίδρυμα έχει άμεση ή έμμεση συμμετοχή. Αντίστοιχα, ένα απειροελάχιστο υπολειπόμενο ποσοστό 0,001% έχει διατεθεί στο ειδικό νομικό πρόσωπο με το όνομα «.....», το οποίο ιδρύθηκε εκ του νόμου (ex lege) σύμφωνα με την § 74 του Αυστριακού Συνταγματικού Εργατικού νόμου

(“.....” ή εν συντομία “.....”), οπότε με τον τρόπο αυτό το Συμβούλιο των Εργαζομένων (ουσία συνδικαλιστική οργάνωση τους) απέκτησε το ως άνω απειροελάχιστο ποσοστό μετοχών της (αυτονόητα άνευ της οποιοσδήποτε σημασίας στην λήψη αποφάσεων στην επιχειρηματική δραστηριότητα της εταιρίας όσο και αυτής της μητρικής εταιρίας). Το “.....” = Ταμείο - Ταμιευτήριο συμβουλίου **εργασίας** του συμβουλίου εργαζομένων για υπαλλήλους της: έχει ιδρυθεί εκ του Συνταγματικού Εργατικού Νόμου (**ex lege**) και αποτελεί νομικό πρόσωπο (δημοσίου δικαίου) έχει συσταθεί υπέρ των εργαζομένων και όχι από αυτούς αποτελεί Ταμείο - Ταμιευτήριο υπέρ των εργαζομένων, μέσω του οποίου το συμβούλιο των εργαζομένων απέκτησε μετοχές της Ως εκ τούτου ρητά υπάγεται το ως άνω νομικό πρόσωπο στην εξαίρεση της παρ. 3, που αναφέρει ότι υφίσταται εξαίρεση από την παρ. 1 του Ν.3091/2002 για τη δήλωση των φυσικών προσώπων κατὰ τὸ ποσοστὸ συμμετοχῆς τους, για το ποσοστό των μετοχών που κατέχουν «ή διαχειρίζονται» περιλαμβανόμενων και των ταμιευτηρίων ή ταμείων παρακαταθηκών και δανείων, ασφαλιστικά ταμεία κ.λπ. άλλως επικουρικώς, μπορεί να υπαχθεί στην εξαίρεση του εδαφίου ε της παρ. 3 για «τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα κάθε είδους ημεδαπά ταμεία ή ημεδαποί οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης, οι ημεδαπές συνδικαλιστικές οργανώσεις, ως νομικό πρόσωπο συσταθέν εκ του Νόμου, **ex lege** (δημοσίου δικαίου), άλλως ως νομικό πρόσωπο απολύτως ταυτιζόμενο με ημεδαπό ταμείο ή και συνδικαλιστική οργάνωση. Σε κάθε δε περίπτωση η εξαίρεση αυτή πρέπει και ζητά να εφαρμοσθεί ευθέως ή ΚΑΙ ΚΑΤ' ΑΝΑΛΟΓΙΑ για λόγους ίσης μεταχείρισης, και στα αυστριακά ταμεία και στις συνδικαλιστικές οργανώσεις της Αυστρίας καθώς και σε όλες τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Είναι επομένως καταφανές ότι τελικός δικαιούχος των μετοχών (“beneficial owner”) της εταιρίας είναι αποκλειστικά (100%) ο, που είναι χρηματοπιστωτικό ίδρυμα κατά την έννοια των άρθρων 2 του Ν. 2076/1992, 2 του Ν. 3601/2007 και 3 του Ν. 4261/2014, έχει την καταστατική έδρα του στην Ιταλία και διέπεται από το Ιταλικό δίκαιο και είναι εισηγμένο στα προαναφερθέντα Χρηματιστήρια Αξιών (βλέπετε Σχετ. 2, γνωμοδότηση Tramposch & Partner Law Firm, μετά των συνημμένων αυτής, καθώς και την προσκομιζόμενη Βεβαίωση του Χρηματιστηρίου Αξιών του Μιλάνο Ιταλία - Borsa Italian:» - και Σχετική Βεβαίωση για την υπό εξέταση περίοδο 2014 - 2015, ιδία Σχετ.Ια¹ & Ια²& Ια³). Επίσης ως προς τις διαπιστώσεις του ελέγχου πέραν των ανωτέρω η προσφεύγουσα επισημαίνει ότι ως προς την είναι εταιρεία περιορισμένης ευθύνης και σύμφωνα με την αρχικά προσκομισθείσα και ήδη επαναπροσκομιζόμενη γνωμοδότηση της Tramposch & Partner Law Firm (Βλέπετε ειδικά Σχετ. 2 και ιδία Σχετ. 2Θ, 2Ι & 2ΙΑ) προς αποφυγή περαιτέρω παρανοήσεων ως προς την κατοχή των εταιρικών μεριδίων της “.....” αναφέρει ότι ο μοναδικός μέτοχος της “.....” είναι η “....., όπως φαίνεται στο απόσπασμα του επίσημου Αυστριακού Μητρώου Εταιρειών της στο μέρος “.....”(=μέτοχοι στην σελίδα 1 (Σχετ. 2Θ) η, αποτελεί εταιρία παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών (ελεγκτικής και φορολογικής φύσεως) επί κεφαλαίων, όπως προκύπτει και από το σχετικό απόσπασμα του επίσημου Αυστριακού Μητρώου Εταιρειών

τικ (Σχετ.2ια) και υπάγεται στην αμέσως ανωτέρω εξαίρεση της παρ. 3, που αναφέρει ότι υφίσταται εξαίρεση από την παρ. 1 του Ν.3091/2002 και για την δήλωση των φυσικών προσώπων κατά ποσοστό συμμετοχής τους, για το ποσοστό των μετοχών που κατέχουν «ή διαχειρίζονται» «εταιρείες διαχείρισης ή/και παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών επί κεφαλαίων. Παρόλα αυτά, σε ένδειξη του μέτρου της καλοπιστίας της εταιρίας απέναντι στην Υπηρεσία Ελέγχου, η οποία εξαρχής δεν είχε και δεν έχει πρόθεση να αποκρύψει, έστω και το παραμικρό στοιχείο, έθεσε εξαρχής στην διάθεση της Υπηρεσίας Ελέγχου τα πλήρη στοιχεία των φυσικών προσώπων που μετέχουν στην εν λόγω εταιρία, αν και δεν όφειλε να πράξει τούτο. Επομένως, τα φυσικά πρόσωπα που αναφέρονται από την έκθεση ελέγχου (σελ. 42), ήτοι:

(i) Η γεννηθείσα την 29-0-1956 με μετοχές αξίας 34.675,00 € (ποσοστό 95%), από την 1^η Απριλίου 2008 έως 10-11-2021 (ημερομηνία καταγραφής αποσπάσματος δεδομένων) με ποσοστό συμμετοχής στην ελεγχόμενη εταιρεία (0,3978%) και

(u) Ο γεννηθείς την 05-05-1949, με μετοχές αξίας 1.825,00 ευρώ (5%) ήδη από τις 16 Ιουνίου 2007 έως τις 28 Μαρτίου 2019, με ποσοστό συμμετοχής στην ελεγχόμενη εταιρεία (0,0209%) συμμετέχουν στην «.....», η οποία αποτελεί εταιρία παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών (ελεγκτικής και φορολογικής φύσεως) επί κεφαλαίων, όπως προκύπτει και από το σχετικό απόσπασμα του επίσημου Αυστριακού Μητρώου Εταιρειών της (Σχετ.2ια) και ουχί στην «.....», όπως εσφαλμένα υπέλαβε η Υπηρεσία Ελέγχου. Άλλως πως και όλως επικουρικούς, ως εκ περισσού, αναφέρει ότι:

(i) Η γεννηθείσα την 29-0-1956 με μετοχές αξίας 34.675,00 € (ποσοστό 95%), από την 1^η Απριλίου 2008 έως 10-11-2021 (ημερομηνία καταγραφής αποσπάσματος δεδομένων) με ποσοστό συμμετοχής στην ελεγχόμενη εταιρεία (0,3978%) και

(ii) Ο γεννηθείς την 05-05-1949, με μετοχές αξίας 1825,00 ευρώ (5%) ήδη από τις 16 Ιουνίου 2007 έως τις 28 Μαρτίου 2019, με ποσοστό συμμετοχής στην ελεγχόμενη εταιρεία (0,0209%) είναι μέλη όχι της συμμετέχουσας ΠΑΡΑ ΜΟΝΟΝ ΑΛΗΘΩΣ -της συμμετέχουσας «.....» η οποία αποτελεί εταιρία παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών (ελεγκτικής και φορολογικής φύσεως) επί κεφαλαίων στην ελεγχόμενη εταιρεία μας, Περαιτέρω, είναι κάτοικοι Αυστρίας, με τις συμμετοχές τους να προϋπάρχουν στην ελεγχόμενης σύμβασης και να υφίστανται κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, έχουν ΑΦΜ της χώρας που είναι κάτοικοι (Αυστρίας) και υποβάλλουν εκεί φορολογικές δηλώσεις. Επομένως, σε κάθε περίπτωση, επικουρικά αναφέρει ότι: όπως προκύπτει από τις διατάξεις της παρ. 8 του Ν. 3091/2002, (όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 102 Ν. 4446/2016 ΦΕΚ Α 240/22.12.2016) και ισχύει προκύπτει ότι: «8. Οι εξαιρέσεις των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 3 εφαρμόζονται και στην περίπτωση που τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία κατέχουν τις μετοχές, μερίδια ή μερίδες εταιρειών με καταστατική έδρα στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (Ε.Ο.Χ.) - εφόσον τα κράτη αυτά δεν ανήκουν στα μη συνεργάσιμα κράτη, όπως ορίζονται στις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος οι οποίες είχαν αποκτήσει ακίνητα μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2009, υπό την προϋπόθεση ότι τα φυσικά πρόσωπα ήταν, κατά το χρόνο φορολογίας, φορολογικοί κάτοικοι κρατών-

μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (Ε. Ο.Χ.) - εφόσον τα κράτη αυτά δεν ανήκουν στα μη συνεργάσιμα κράτη, όπως ορίζονται στις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος - και διέθεταν αριθμό φορολογικού μητρώου του κράτους αυτού.» Ως εκ τούτου, επειδή οι εν λόγω εταίροι (i) Η και (ii) ο είναι κάτοικοι χώρας της Ευρωπαϊκής Ένωσης, υπάγονται στις εξαιρέσεις των περιπτώσεων α', β' και γ' και εδαφίου 8 της παραγράφου 3 Ν. 3091/2002.

3. Η προσφεύγουσα απολύτως καλόπιστα και έχοντας υπόψη τις διατάξεις της ΣΑΔΦ πίστευε ότι δεν είχε υποχρέωση καταβολής φόρου επί του κεφαλαίου της ως εταιρεία παροχής υπηρεσιών χρηματοδοτικής μισθώσεως. Ως εκ τούτου και στην περίπτωση που κριθεί ότι έχει υποχρέωση το σχετικό ποσό του φόρου δεν πρέπει να επιβαρυνθεί με πρόσθετους φόρους.

4. Οι εκδοθείσες καταλογιστικές πράξεις είναι άκυρες καθώς έρχονται σε πλήρη αντίθεση με τα εφαρμοζόμενα στις Ελληνικές εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης για τις οποίες δεν απαιτείται να προβαίνουν σε προσκόμιση όλων αυτών των εγγράφων τους για τους αμέσους μετόχους της αλλά ούτε και για αυτούς των μητρικών (απώτερων και απώτατων) εταιρειών τους.

Γ)Ως προς τον ΕΝΦΙΑ

1. Ο συγκεκριμένος φόρος εισήχθη στην Ελλάδα το έτος 2013 και κατ' επέκταση η εταιρία ως έχουσα την έδρα της και το κέντρο της δραστηριότητας της στην Αυστρία δεν μπορεί να υπαχθεί σε αυτόν. Συγκεκριμένα και αν ακόμη ήθελε θεωρηθεί ότι διατηρεί (από φορολογική άποψη) πλήρη κυριότητα επί του ξενοδοχειακού συγκροτήματος, η επιβολή του σε βάρος της αντίκειται στον έχοντα αυξημένη τυπική ισχύ, ν.3724/2008, σε κάθε δε περίπτωση όφειλε η Ελληνική Δημοκρατία να τον γνωστοποιήσει στην Αυστριακή Δημοκρατία. Η εταιρία ως αναφέρθηκε έχει ως αποκλειστικό αντικείμενο της δραστηριότητας της στην Αυστρία και σε κάθε περίπτωση στην Ελλάδα, την Παροχή Υπηρεσιών (διενέργεια πράξεων) χρηματοδοτικών μισθώσεων (Leasing και Lease Back) (χωρίς την όποια εγκατάσταση, παρά μόνο υπό το καθεστώς Ε.Π.Υ), που αποτελούν σύμφωνα με το Ευρωπαϊκό δίκαιο (Οδηγίες 89/646/ΕΟΚ, 2006/48/ΕΚ & 2013/36/ΕΕ) αλλά και το Ελληνικό δίκαιο (Ν. 2076/1992, Ν.3601/2007 & Ν. 4261/2014), που έχει ενσωματώσει τις προαναφερθείσες Ευρωπαϊκές Οδηγίες, Υπηρεσίες του Χρηματοπιστωτικού Τομέα. Κατ' επέκταση σύμφωνα με τις (προαναφερθείσες) ρητές διατάξεις της Ελληνικής Νομοθεσίας (αρ. 2 ν.1665/86, όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με το άρθρο 14 του Ν.2607/1992 και ακολούθως με το αρ. 18 ν.3601/2007 η εταιρία είχε (και έχει) το δικαίωμα να παρέχει τις υπηρεσίες της (σύναψη συμβάσεων leasing) με καθεστώς ελεύθερης παροχής υπηρεσιών (διασυννοριακά/ΕΠΥ) και στην Ελλάδα. Ωσαύτως, για την πραγμάτωση των ανωτέρω, έχει την άδεια από την Αυστριακή Εποπτική Αρχή (πού έχει ανακοινωθεί νομίμως στην Τράπεζα της Ελλάδος, ως Ελληνική Εποπτική Αρχή) για να διενεργεί πράξεις υπό καθεστώς «Ελεύθερης Παροχής Χρηματοπιστωτικών Υπηρεσιών» (ΕΠΥ) στην Ελλάδα, όπως αποδεικνύεται και από τον σχετικό Πίνακα που αναρτάται στον ιστοχώρο της Τράπεζας της Ελλάδος (αντίγραφο του οποίου σας προσκομίζουμε, Σχετ. 1). Η όποια υποχρέωση της προς τις Ελληνικές φορολογικές Αρχές θα πρέπει να εξετασθεί υπό το πλέγμα των διατάξεων της Ευρωπαϊκής νομοθεσίας (ΣΛΕΕ), του παράγωγου αυτής δικαίου και της Νομολογίας του ΔΕΚ και ήδη ΔΕΕ και ακολούθως της Διμερούς Συμβάσεως Ελλάδος

Αυστρίας (Ν.3724/2008 επαναλαμβάνουσα απολύτως ως προς τα υπό εξέταση θέματα το προϊσχύσαν ΝΔ.994/1971 περί αποφυγής της διπλής φορολογίας σε σχέση προς τους φόρους επί του κεφαλαίου της (εκπεφρασμένου σε πλασματική/οιονεί - από φορολογική άποψη- κυριότητα ακινήτου), έχουσα κατ' άρθρο 28 παρ. 1 του Συντάγματος αυξημένη νομοθετική ισχύ. Άλλως και σε κάθε περίπτωση (ως αλλοδαπή εταιρία, ανήκουσα σε Ιταλικό Χρηματοπιστωτικό Όμιλο Επιχειρήσεων) στις (ταυτόσημες με την προαναφερθείσα Διμερή Σύμβαση με την Αυστρία) διατάξεις της Διμερούς Συμβάσεως Ελλάδος Ιταλίας (Ν.1927/1991) έχουσα και αυτή κατ' αρ.28 παρ.1 του Συντάγματος αυξημένη νομοθετική ισχύ. Σε κάθε περίπτωση, ως εκ των ανωτέρω αν (παρ' ελπίδα ήθελε κριθεί ότι) έχει υποχρέωση καταβολής του όποιου φόρου, το σχετικό ποσό δεν θα πρέπει να επιβαρυνθεί με την όποια προσαύξηση ή και πρόστιμο.

2. Οι κρινόμενες συμβάσεις/2009 (μεταβίβασης ακινήτου) και/2009 (20/ετούς χρηματοδοτικής μίσθωσης), έχουν αποκλειστικά τον χαρακτήρα δανειακής σύμβασης, της ήδη λειτουργούσας επιχείρησης στον ίδιο χώρο, και δεν εμπίπτει, ως οιονεί οικονομική, δανειακή σύμβαση, (που συνολογλήθηκε εντός του επιβαλλόμενου πλαισίου του νόμου 1665/1986, προκειμένου να δανειοδοτηθεί η επιχείρηση). Στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του Ν.4223/2013, διατάξεις που αποσκοπούν να επιβάλλουν φόρο ιδιοκτησίας επί των ακινήτων και εμπραγμάτων δικαιωμάτων επί των ακινήτων, όπως περιγράφονται στο ανωτέρω άρθρο 2, και όχι στις οιονεί δανειακές συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης Ν.1665/1986, αδιάκριτα και ανεξάρτητα από τυπικές δανειακές διασφαλίσεις και δη των αλλοδαπών εταιρειών Leasing. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις ρητές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, από φορολογική άποψη η κυριότητά μας επί του ξενοδοχειακού συγκροτήματος είναι «πλασματική/οιονεί» και μόνον αν αυτή περιέλθει αμετάκλητα στην εταιρεία θα μπορεί να γίνει λόγος περί υποχρεώσεώς μας στην καταβολή ΕΝΦΙΑ. Σε κάθε περίπτωση, ως εκ των ανωτέρω αν (παρ' ελπίδα ήθελε κριθεί ότι) υφίσταται η υποχρέωση καταβολής του όποιου φόρου, το σχετικό ποσό δεν θα πρέπει να επιβαρυνθεί με την όποια προσαύξηση ή και πρόστιμο.

Δ)Ως προς την επιβολή προστίμου για παραβάσεις τήρησης βιβλίων και στοιχείων

Η προσφεύγουσα εταιρία λειτούργησε (και λειτουργεί) στην Ελλάδα υπό το καθεστώς της «Ελεύθερης Παροχής Υπηρεσιών» (ΕΠΥ) και όχι υπό καθεστώς «Ελεύθερης Εγκατάστασης», δεδομένου ότι ουδέποτε διέθετε πραγματική-φυσική επαγγελματική εγκατάσταση στην Ελλάδα (Σχετ. 1), και το προϊόν της χρηματοδοτικής μίσθωσης είναι τοκοχρεολυτική απόδοση (επιστροφή) του κεφαλαίου και του συμπεφωνημένου τόκου. Πραγματικό ακαθάριστο έσοδο της Εταιρείας μας αποτελεί ο τόκος, εισόδημα που απαλλάσσεται της φορολογίας στην Ελλάδα (σύμφωνα με την ΣΑΔΦ). Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα είναι Αλλοδαπή εταιρεία, και ουδέποτε απέκτησε πραγματική- φυσική επαγγελματική εγκατάσταση, και η έναρξη εργασιών εξαντλήθηκε με την λήψη ΑΦΜ για την αγορά των ακινήτων και την ταυτόχρονη ολοκλήρωση της σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης (παροχή υπηρεσιών) με την πωλήτρια των ακινήτων, εισπράττοντας μόνο τόκους (με την μορφή περιοδικώς καταβαλλομένων μισθωμάτων) για τα διατεθέντα από το κεντρικό της κατάστημα (ΑΥΣΤΡΙΑΣ) κεφάλαια, όπως προκύπτει από την σύμβαση αυτή, δεν ήταν

υπόχρεη σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων για τις ελεγχόμενες χρήσεις και ουδεμία παράβαση των διατάξεων του ΚΦΑΣ και των διατάξεων Ε.Λ.Π. διέπραξε και ως εκ τούτου δεν είναι νόμιμη η έκδοση αποφάσεων επιβολής προστίμων για τις εν λόγω χρήσεις.

Η προσφεύγουσα εταιρεία κατόπιν υποβολής της ανωτέρω υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής υπέβαλε ενώπιον της Υπηρεσίας μας και το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2022ΕΜΠ/01-06-2022 συμπληρωματικό υπόμνημα σύμφωνα με το οποίο ισχυρίζεται προς επίρρωση και των ανωτέρω προβαλλόμενων τα εξής:

α)ως προς την φορολογία εισοδήματος: ένα αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα φορολογείται στην Ελλάδα μόνο εάν διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση. Σύμφωνα με τα Σχόλια επί της Πρότυπης Συμβάσεως του ΟΟΣΑ μόνη η εκμίσθωση ακινήτου σε ένα άλλο κράτος δεν αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση εάν δεν συνοδεύεται από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας. Επιπλέον σύμφωνα με την με αριθμ.234/2003 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ το εισόδημα που αποκτούν εταιρείες χρηματοδοτικής μισθώσεως οι οποίες εκμισθώνουν ακίνητα αποτελεί εισόδημα από εμπορική δραστηριότητα και όχι εισόδημα από ακίνητα. Δεδομένων των ανωτέρω δεν συντρέχει εν προκειμένω νόμιμη περίπτωση επιβολής φόρου εισοδήματος στην προσφεύγουσα καθώς:

-η εταιρεία αποτελεί φορολογικό κάτοικο αλλοδαπής

-το εισόδημα που αποκτά στην Ελλάδα αποτελεί εισόδημα από εμπορική δραστηριότητα και για να φορολογηθεί στην Ελλάδα προϋποθέτει την ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης σε αυτή,

-μόνη η εκμίσθωση ακινήτου στην Ελλάδα δεν συνιστά μόνιμη εγκατάσταση,

-από καμία άλλη αιτία δεν στοιχειοθετείται η έννοια της μόνιμης εγκαταστάσεως της εταιρείας στην Ελλάδα ούτε άλλωστε η φορολογική αρχή αποδεικνύει και θεμελιώνει κάτι τέτοιο.

Ακόμη και αν ήθελε θεωρηθεί ότι η εταιρεία διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα-πράγμα που αρνείται ρητώς και κατηγορηματικώς-και ως εκ τούτου υφίσταται εκ της μόνιμης αυτής εγκατάστασης εισόδημα φορολογητέο στην Ελλάδα, μόνο το μέρος των καταβληθέντων εισοδημάτων που αντιστοιχεί σε τόκο θα έπρεπε να χαρακτηριστεί ως τέτοιο φορολογητέο εισόδημα και όχι το σύνολο των εν λόγω μισθωμάτων.

α)ως προς τον ΕΦΑ: Η συμβολαιογραφική πράξη με την οποία συνάφθηκε η σύμβαση SALE and LEASE BACK αναφέρει ρητώς την εφαρμογή των διατάξεων του ν.1665/1986. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. αποδέχθηκε την εφαρμογή του ν.1665/1986 και απήλλαξε την οικεία μεταβίβαση από τον Φ.Μ.Α. Περαιτέρω ο χαρακτηρισμός των υπηρεσιών που παρείχε η προσφεύγουσα στο πλαίσιο της ως άνω συμβάσεως ως αφορώσων σε χρηματοδοτική μίσθωση επιβεβαιώθηκε και με την με αριθμ./2021 απόφαση του Εφετείου Επομένως δεδομένης της αποκτήσεως από την Εταιρεία εισοδήματος από εμπορική (επιχειρηματική δραστηριότητα) στοιχειοθετούνται οι προϋποθέσεις θεμελιώσεως της εξαιρέσεως από τον ΕΦΑ που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 15 παρ.2 περ. β του ν.3091/2002. Ακόμη με βάση τις παραδοχές της απόφασης του ΣΤΕ 795/2022 ο ΕΦΑ με τον τρόπο που έχει νομοθετηθεί εφαρμόζεται και επιβάλλεται αντίκειται σε σειρά διατάξεων του Συντάγματος και της Ε.Σ.Δ.Α. Συνακόλουθα και οι προσβαλλόμενες πράξεις παρίστανται παράνομες και ακυρωτές. Κατά μείζονα δε

λόγο τα προβαλλόμενα στην απόφαση του ΣΤΕ αναπτύσσουν πλήρη ισχύ στην υπό κρίση περίπτωση καθόσον η μη αναγνώριση της εξαιρέσεως από τον ΕΦΑ που προβλέπουν οι διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 15 του ν.3091/2002 οφείλεται αποκλειστικώς στην μη απόκτηση ΑΦΜ στην Ελλάδα από δύο φυσικά πρόσωπα τα οποία εμπλέκονται στο όλο σχήμα με ποσοστό συμμετοχής μόλις 0,02% και ενώ κατά τα λοιπά πλήρως αποδεικνύεται ότι πραγματικοί δικαιούχοι είναι πιστωτικά ιδρύματα-πιστωτικοί οργανισμοί που ρητώς απαλλάσσονται εκ του νόμου ως εκ της φύσεώς τους από οποιαδήποτε περαιτέρω υποχρέωση εμφάνισης των φυσικών προσώπων-μετόχων τους.

Κατόπιν του ανωτέρω υπομνήματος εκδόθηκε η με αριθμ...../2022 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας περί παράτασης προθεσμίας έκδοσης απόφασης επι ενδικοφανούς προσφυγής καθώς και η με αριθμ...../2022 Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας δεδομένου ότι κρίθηκε από την Υπηρεσία μας ότι απαιτείται η διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων ως προς την αξιολόγηση των στοιχείων που προσκομίσθηκαν από την πλευρά της προσφεύγουσας εταιρείας με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το προαναφερόμενο συμπληρωματικό υπόμνημα. Στην συνέχεια η προσφεύγουσα υπέβαλε και το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2022ΕΜΠ/27-06-2022 συμπληρωματικό υπόμνημα με το οποίο αιτήθηκε να παραστεί στην Υπηρεσία μας προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις της . Η Υπηρεσία μας εξέδωσε την με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΞ2022ΕΜΠ/30-06-2022 κλήση προς ακρόαση.

Περαιτέρω διαβιβάστηκε στην Υπηρεσία μας με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2022ΕΜΠ/30-06-2022 (αριθμ. Πρωτ. ΚΕΦΟΜΕΠ...../2022) έγγραφο η από 23/06/2022 έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων της ελεγκτικής αρχής και την 01/07/2022 πραγματοποιήθηκε η ακρόαση της προσφεύγουσας και εκδόθηκε προς τούτο το με αριθμ./2022 Πρακτικό Ακρόασης. Η προσφεύγουσα προς επίρρωση των ισχυρισμών της διαβίβασε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και σχετικές γνωμοδοτήσεις νομικών επί των υπό κρίση συμβάσεων.

Επειδή στον νόμο 1665/1986 «Συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης» ορίζονται τα εξής:

«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 αντισυμβαλλόμενου, παρέχοντας στον αντισυμβαλλόμενό 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 το μισθωτή. Εξαιρείται η αγορά ακινήτου από ελεύθερο επαγγελματία.

3. Στην έννοια των κινητών πραγμάτων της παρ. 1 περιλαμβάνονται τα αεροσκάφη και εξαιρούνται τα πλοία και τα πλωτά ναυπηγήματα, ενώ στην έννοια των ακινήτων πραγμάτων συμπεριλαμβάνονται οι αγροτικές εκτάσεις, οι οριζόντιες και κάθετες ιδιοκτησίες με κτίσματα μετά του ποσοστού του γηπέδου που αναλογεί στα συγκεκριμένα κτίσματα σε σχέση με τη δομήσιμη επιφάνεια του γηπέδου και γενικά τα

κτίσματα ή το συγκρότημα κτισμάτων μετά των λοιπών εγκαταστάσεων, συμπεριλαμβανομένου του γηπέδου που αναλογεί στα συγκεκριμένα κτίσματα, σε συνάρτηση με το εμβαδόν του και τη συνολική δομήσιμη επιφάνεια που μπορεί να πραγματοποιηθεί στο γήπεδο και επιπλέον ο ακάλυπτος χώρος που προβλέπεται από τις πολεοδομικές διατάξεις ως χώρος στάθμευσης αυτοκινήτων. Η σχετική σύμβαση, καθώς και κάθε τροποποίηση της καταρτίζεται υποχρεωτικά, στην περίπτωση ακινήτων, με συμβολαιογραφικό έγγραφο, στις δε άλλες περιπτώσεις με ιδιωτικό έγγραφο. Οι συμβάσεις αυτές εγγράφονται στα βιβλία μεταγραφών της περιφέρειας του μισθούμενου ακινήτου και στα μητρώα αεροσκαφών, σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν για τις μεταβιβάσεις ακινήτων και αεροσκαφών, αντίστοιχα. Όλες οι συμβάσεις της παραγράφου αυτής καταχωρίζονται, σύμφωνα με το άρθρο 4 παρ. 2, στο βιβλίο του άρθρου 5 του Ν. δ/τος 1038/1949 του Πρωτοδικείου

Άρθρο 2 Εκμισθωτές - Άδεια λειτουργίας

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,

(β) τα κατά την έννοια της περίπτωσης α' του στοιχείου 1 του άρθρου 2 του Ν.2076/1992 (ΦΕΚ 130 Α'), όπως ισχύει, τα οποία έχουν συσταθεί και λειτουργούν στην Ελλάδα,

(γ) τα πιστωτικά ιδρύματα, κατά την παραπάνω έννοια, τα οποία εδρεύουν σε κράτος - μέλος του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (Ε.Ο.Χ.) και εγκαθίστανται στην Ελλάδα μέσω υποκαταστήματος ή παρέχουν στην Ελλάδα διασυνοριακές υπηρεσίες κατά την έννοια των άρθρων 11 και 13 του Ν.2076/1992, καθώς και, κατά την παραπάνω έννοια, που εδρεύουν σε τρίτο κράτος και εγκαθίστανται στην Ελλάδα μέσω υποκαταστήματος,

(δ) τα χρηματοδοτικά ιδρύματα κατά την έννοια του στοιχείου 6 του άρθρου 2 του Ν 2076/1992, τα οποία εδρεύουν σε κράτος - μέλος του Ε.Ο.Χ. και εγκαθίστανται στην Ελλάδα μέσω υποκαταστήματος ή παρέχουν στην Ελλάδα διασυνοριακές υπηρεσίες, σύμφωνα με το άρθρο 14 του Ν. 2076/1992,

(ε) τα χρηματοδοτικά ιδρύματα, τα οποία εδρεύουν στην αλλοδαπή και εγκαθίστανται στην Ελλάδα μέσω υποκαταστήματος και δεν εμπίπτουν στην περίπτωση (δ) του παρόντος εδαφίου.

Β. Απαιτείται ειδική άδεια λειτουργίας της Τράπεζας της Ελλάδος, που δημοσιεύεται στο οικείο τεύχος της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως:

(α) για τη σύσταση και λειτουργία στην Ελλάδα ανωνύμων εταιρειών χρηματοδοτικής μίσθωσης,

(β) για τη μετατροπή υφιστάμενης ανώνυμης εταιρείας σε ανώνυμη εταιρεία με σκοπό τη σύναψη συμβάσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης και

(γ) για την εγκατάσταση και λειτουργία στην Ελλάδα υποκαταστημάτων αλλοδαπών χρηματοδοτικών ιδρυμάτων, της περίπτωσης (ε) του εδαφίου Α της παραγράφου αυτής, προκειμένου να ασκήσουν στην Ελλάδα τη δραστηριότητα της χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Γ. Για τη χορήγηση της πιο πάνω άδειας η Τράπεζα της Ελλάδος ζητεί και αξιολογεί τα αντίστοιχα στοιχεία και πληροφορίες που προβλέπονται από το Ν.2076/1992 για την παροχή άδειας λειτουργίας σε Η Τράπεζα της Ελλάδος δύναται με πράξη του Διοικητή της να εξειδικεύει

περαιτέρω τις προϋποθέσεις για τη χορήγηση της πιο πάνω άδειας και να καθορίζει, κατά περίπτωση, το είδος των εργασιών που τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών χρηματοδοτικών ιδρυμάτων της περίπτωσης (γ) του εδαφίου Β της παραγράφου αυτής μπορούν παράλληλα με τη δραστηριότητα της χρηματοδοτικής μίσθωσης να ασκούν στην Ελλάδα, λαμβανομένου υπόψη και του καθεστώτος εποπτείας που ισχύει στη χώρα της έδρας τους. Η Τράπεζα της Ελλάδος δύναται επίσης με πράξη του Διοικητή της ή εξουσιοδοτημένου από αυτόν οργάνου της να καθορίζει τους όρους και τις προϋποθέσεις με τις οποίες οι εταιρείες της περίπτωσης (α) του εδαφίου Α της παραγράφου αυτής μπορούν να ασκούν συμπληρωματικές ή παρεμφερείς δραστηριότητες παράλληλα με τη δραστηριότητα της χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Άρθρο 4 Τύπος - Δημοσιότητα. Ενέργεια έναντι τρίτων

1. Η σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης καταρτίζεται εγγράφως.
2. Οι δικαιοπραξίες της παρ. 1 καταχωρίζονται στο βιβλίο του άρθρου 5 του Ν.Δ. 1038/1949 (ΦΕΚ 179) του πρωτοδικείου της κατοικίας ή της έδρας του μισθωτή και του Πρωτοδικείου Από την καταχώριση αυτήν τα δικαιώματα του μισθωτή από τη σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης αντιτάσσονται κατά παντός τρίτου και τρίτοι δεν μπορούν έως τη λήξη της χρηματοδοτικής μίσθωσης να αποκτήσουν με οποιονδήποτε τρόπο κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα πάνω στο πράγμα. Οι διατάξεις για την καλόπιστη κτήση κυριότητας ή άλλου εμπράγματος δικαιώματος από μη κύριο, για το τεκμήριο κυριότητας κατά το άρθρο 1110 του αστικού κώδικα και για την τακτική χρησικτησία, καθώς επίσης οι διατάξεις των άρθρων 1057 και 1058 του αστικού κώδικα και του άρθρου 1 παρ. 2 του Ν.4112/1929 δεν εφαρμόζονται.

Άρθρο 6 Φορολογικές απαλλαγές και άλλες συναφείς ρυθμίσεις

«1. Εκτός από το φόρο εισοδήματος και το φόρο προστιθέμενης αξίας, απαλλάσσονται από οποιουδήποτε φόρους, τέλη, εισφορές, δικαιώματα υπέρ του Δημοσίου, νομικών προσώπων δημόσιου δικαίου και γενικώς τρίτων, είτε αυτά επιβάλλονται κατά την εισαγωγή στην Ελλάδα είτε μεταγενέστερα.

α) Οι συμβάσεις με τις οποίες περιέχονται στις κατά το άρθρο 2 εταιρείες, είτε κατά κυριότητα είτε κατά κατοχή, κινητά πράγματα που πρόκειται να αποτελέσουν αντικείμενο χρηματοδοτικής μίσθωσης με εξαίρεση τα κάθε είδους μεταφορικά μέσα. Η εισαγωγή των κινητών τα οποία αφορά το εδάφιο αυτό υπάγεται στο Κοινό Εξωτερικό Δασμολόγιο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

β) Οι συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης του καταρτίζουν οι κατά το άρθρο 2 εταιρείες.

γ) Οι συμβάσεις εκχώρησης δικαιωμάτων ή αναδοχής υποχρεώσεων από συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης.

δ) Τα μισθώματα από συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης που καταβάλλονται στις κατά το άρθρο 2 εταιρείες και τα παραστατικά είσπραξής τους.

ε) Το τίμημα της πώλησης του πράγματος από την εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης στο μισθωτή...

4. Τα μισθώματα που καταβάλλει ο μισθωτής στις εταιρείες αυτού του νόμου για την εκπλήρωση υποχρεώσεων του από συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης θεωρούνται λειτουργικές δαπάνες του και

εκπίπτονται από τα ακαθάριστα έσοδά του. Παραλλήλως ισχύει η διάταξη της περίπτωσης β της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν.2238/1994. Ο εκτοκισμός των οφειλόμενων εν καθυστερήσει τόκων υπερημερίας των μισθωμάτων χρηματοδοτικών μισθώσεων και των λοιπών απαιτήσεων, που απορρέουν από σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης, γίνεται σύμφωνα με την/30.10.1980 απόφαση: της Ν.Ε. (ΦΕΚ 269 Α)

5. Προκειμένου για συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, που συνάπτονται από την 1.1.1998, η εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης ενεργεί αποσβέσεις για τα κινητά πράγματα αλλά και για τα ακίνητα πλην οικοπέδων, σε ίσα μέρη ανάλογα με τα έτη διάρκειας της σύμβασης.

6. Οι συμβάσεις δανείων ή πιστώσεων προς εταιρείες αυτού του νόμου από ανώνυμες τραπεζικές εταιρείες ή στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό ή από ξένους προμηθευτές, καθώς και οι συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης μεταξύ των τελευταίων και των εταιρειών αυτού του νόμου, τα παρεπόμενα σύμφωνα, η εξόφληση των δανείων ή πιστώσεων και των σχετικών τόκων, προμηθειών και λοιπών επιβαρύνσεων, όπως και η καταβολή των μισθωμάτων απαλλάσσονται από κάθε φόρο, τέλος, εισφορά, κράτηση, δικαίωμα ή γενικότερα επιβάρυνση υπέρ του Δημοσίου, νομικού προσώπου δημόσιου δικαίου και τρίτων, ανεξάρτητα αν οι συμβάσεις αυτές συνάπτονται στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό.».

Επειδή ως προς την δυνατότητα ελεύθερης εγκατάστασης και ελεύθερης παροχή υπηρεσιών υφίσταται το παρακάτω νομικό πλαίσιο στο οποίο έχει ενσωματωθεί και το ενωσιακό πλαίσιο:

«**N.3601/2007** **Ανάληψη και άσκηση δραστηριοτήτων από τα, επάρκεια ιδίων κεφαλαίων των και των επιχειρήσεων παροχής επενδυτικών υπηρεσιών και λοιπές διατάξεις.**

Άρθρο 11 Δραστηριότητες

1. Ο κατάλογος δραστηριοτήτων για την εφαρμογή των άρθρων 12 έως 20 του παρόντος νόμου έχει ως εξής:

α. αποδοχή καταθέσεων ή άλλων επιστρεπτέων κεφαλαίων

β. χορήγηση δανείων ή λοιπών πιστώσεων συμπεριλαμβανομένων και των πράξεων πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων

γ. χρηματοδοτική μίσθωση (leasing)...

Άρθρο 15 Παροχή υπηρεσιών χωρίς εγκατάσταση στην Ελλάδα από που εδρεύουν σε άλλο κράτος - μέλος - Παροχή υπηρεσιών χωρίς εγκατάσταση σε άλλο κράτος - μέλος από που εδρεύουν στην Ελλάδα

3. Για την παροχή υπηρεσιών στην Ελλάδα από άλλου κράτους - μέλους για πρώτη φορά πρέπει προηγουμένως να έχει κοινοποιηθεί στην Τράπεζα της Ελλάδος, από τις αρμόδιες αρχές του κράτους - μέλους καταγωγής του η αντίστοιχη γνωστοποίηση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 1 και 2 του παρόντος άρθρου.

Άρθρο 18 Παροχή υπηρεσιών, με ή χωρίς εγκατάσταση, στην Ελλάδα από χρηματοδοτικά ιδρύματα που εδρεύουν σε άλλο κράτος - μέλος και είναι θυγατρικές επιχειρήσεις

1. Χρηματοδοτικό ίδρυμα, που εδρεύει σε άλλο κράτος-μέλος και είναι θυγατρική ενός ή περισσότερων , επιτρέπεται να ασκεί στην Ελλάδα οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του καταλόγου των στοιχείων β έως ιβ της παραγράφου 1 του άρθρου 11 του παρόντος νόμου, είτε μέσω εγκατάστασης υποκαταστήματος στην Ελλάδα είτε με τη μορφή παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με τη διαδικασία του άρθρου 13 και της παραγράφου 3 του άρθρου 15 και υπό τους όρους και τις προϋποθέσεις των άρθρων 16, 21 παρ. 2, 22, 25 παρ. 2 και 65 του παρόντος νόμου, εφόσον το καταστατικό του επιτρέπει την άσκηση των δραστηριοτήτων αυτών και επιπλέον πληρούνται σωρευτικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

α) Η μητρική επιχείρηση ή οι μητρικές επιχειρήσεις έχουν λάβει άδεια λειτουργίας ως στο κράτος - μέλος στο οποίο εδρεύει το χρηματοδοτικό ίδρυμα.

β) Οι ανωτέρω δραστηριότητες ασκούνται ήδη από το χρηματοδοτικό ίδρυμα στο εν λόγω κράτος-μέλος.

γ) Η μητρική επιχείρηση ή οι μητρικές επιχειρήσεις κατέχουν τουλάχιστον το 90% των δικαιωμάτων ψήφου που απορρέουν από την κατοχή μετοχών ή μεριδίων του χρηματοδοτικού ιδρύματος.

δ) Η μητρική επιχείρηση ή οι μητρικές επιχειρήσεις, μετά από προηγούμενη συγκατάθεση των αρμόδιων αρχών του κράτους - μέλους καταγωγής, δηλώνουν στην Τράπεζα της Ελλάδος ότι ευθύνονται εις ολόκληρον για τις υποχρεώσεις που αναλαμβάνει το χρηματοδοτικό ίδρυμα.

ε) Το χρηματοδοτικό ίδρυμα υπάγεται, ιδίως ως προς τις δραστηριότητες του παρόντος άρθρου, στο καθεστώς εποπτείας σε ενοποιημένη βάση στο οποίο υπόκειται η μητρική του επιχείρηση ή καθεμία από τις μητρικές επιχειρήσεις, με βάση τις σχετικές διατάξεις της νομοθεσίας του κράτους-μέλους καταγωγής, ιδίως σε σχέση με τις κεφαλαιακές απαιτήσεις για τον έλεγχο των μεγάλων χρηματοδοτικών ανοιγμάτων και με τον περιορισμό των ειδικών συμμετοχών σε επιχειρήσεις, κατά τα προβλεπόμενα από την κοινοτική νομοθεσία

2. α) Η εκπλήρωση των προϋποθέσεων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου πρέπει να επαληθεύεται από τις αρμόδιες αρχές του κράτους - μέλους καταγωγής, οι οποίες χορηγούν στο χρηματοδοτικό ίδρυμα σχετικό πιστοποιητικό που πρέπει να επισυνάπτεται στις γνωστοποιήσεις που υποβάλλονται σύμφωνα με την παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου. Οι εν λόγω αρμόδιες αρχές ενημερώνουν επίσης την Τράπεζα της Ελλάδος, με βάση τη διαδικασία του άρθρου 13 και της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του παρόντος νόμου, για την παύση της ισχύος οποιασδήποτε από τις προϋποθέσεις της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, καθώς και για το ύψος των ενοποιημένων ιδίων κεφαλαίων του χρηματοδοτικού ιδρύματος και των ενοποιημένων κεφαλαιακών απαιτήσεων του που είναι μητρική ή των που είναι μητρικές του επιχειρήσεις.

β) Στην περίπτωση που παύει να ισχύει οποιαδήποτε από τις ανωτέρω προϋποθέσεις, η δυνατότητα και οι όροι υπό τους οποίους το χρηματοδοτικό ίδρυμα θα συνεχίσει να ασκεί τις δραστηριότητές του καθορίζονται σύμφωνα με την ισχύουσα στην Ελλάδα νομοθεσία.

3. Οι διατάξεις των ανωτέρω παραγράφων του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται αναλόγως και στις θυγατρικές επιχειρήσεις ενός χρηματοδοτικού ιδρύματος, εφόσον αυτές οι θυγατρικές είναι επίσης χρηματοδοτικά ιδρύματα.

ν.4261/2014 Πρόσβαση στη δραστηριότητα των και προληπτική εποπτεία και επιχειρήσεων επενδύσεων (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2013/36/ΕΕ), κατάργηση του Ν.3601/2007 και άλλες διατάξεις.

Άρθρο 11 Δραστηριότητες που υπόκεινται σε αμοιβαία αναγνώριση (Παράρτημα Ι της Οδηγίας 2013/36/ΕΕ)

1. Οι δραστηριότητες των για την εφαρμογή των άρθρων 33, 34, 36 και 38 έως 43 που υπόκεινται σε αμοιβαία αναγνώριση, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο, έχουν ως εξής:

α) αποδοχή καταθέσεων και άλλων επιστρεπτέων κεφαλαίων,

β) χορήγηση δανείων ή λοιπών πιστώσεων, στις οποίες συμπεριλαμβάνεται μεταξύ άλλων: η καταναλωτική πίστη, συμβάσεις πίστωσης εν σχέσει με ακίνητα, οι πράξεις αναδόχου εισπράξεως απαιτήσεων (factoring) με ή χωρίς δικαίωμα αναγωγής και η χρηματοδότηση εμπορικών συναλλαγών συμπεριλαμβανομένου του forfeiting),

γ) χρηματοδοτική μίσθωση (leasing),

Άρθρο 38 Παροχή υπηρεσιών χωρίς εγκατάσταση στην Ελλάδα από που εδρεύουν σε άλλο κράτος-μέλος -Παροχή υπηρεσιών χωρίς εγκατάσταση σε άλλο κράτος-μέλος από που εδρεύουν στην Ελλάδα (άρθρα 33 και 39 (1) και (2) της Οδηγίας 2013/36/ΕΕ)

3. Για την παροχή υπηρεσιών στην Ελλάδα από άλλου κράτους-μέλους για πρώτη φορά πρέπει προηγουμένως να έχει κοινοποιηθεί στην Τράπεζα της Ελλάδος, από τις αρμόδιες αρχές του κράτους-μέλους προέλευσης του η αντίστοιχη γνωστοποίηση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 1 και 2 του παρόντος άρθρου.».

Άρθρο 41 Παροχή υπηρεσιών στην Ελλάδα από χρηματοδοτικά ιδρύματα που εδρεύουν σε άλλο κράτος-μέλος και είναι θυγατρικές επιχειρήσεις (άρθρο 34 της Οδηγίας 2013/36/ΕΕ)

1. Χρηματοδοτικό ίδρυμα, που εδρεύει σε άλλο κράτος-μέλος και είναι θυγατρική ενός ή περισσότερων , επιτρέπεται να ασκεί στην Ελλάδα οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες της παραγράφου 1 του άρθρου 11 είτε μέσω εγκατάστασης υποκαταστήματος στην Ελλάδα είτε με τη μορφή παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με τη διαδικασία του άρθρου 34 και της παραγράφου 3 του άρθρου 38 και υπό τους όρους και τις προϋποθέσεις των άρθρων 33, 38, 39 και 44 έως 49, εφόσον το καταστατικό του επιτρέπει την άσκηση των δραστηριοτήτων αυτών και επιπλέον πληρούνται σωρευτικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

α) η μητρική επιχείρηση ή οι μητρικές επιχειρήσεις έχουν λάβει άδεια λειτουργίας ως στο κράτος-μέλος στο οποίο εδρεύει το χρηματοδοτικό ίδρυμα,

β) οι ανωτέρω δραστηριότητες ασκούνται πράγματι από το χρηματοδοτικό ίδρυμα στο εν λόγω κράτος-μέλος,

γ) η μητρική επιχείρηση ή οι μητρικές επιχειρήσεις κατέχουν τουλάχιστον το 90% των δικαιωμάτων ψήφου που απορρέουν από την κατοχή μετοχών ή μεριδίων του χρηματοδοτικού ιδρύματος,

δ) η μητρική επιχείρηση ή οι μητρικές επιχειρήσεις αποδεικνύουν ότι η διαχείριση του χρηματοδοτικού ιδρύματος ασκείται με σύνεση και, μετά από προηγούμενη συγκατάθεση των αρμόδιων αρχών του

κράτους-μέλους προέλευσης, δηλώνουν στην Τράπεζα της Ελλάδος ότι ευθύνονται εις ολόκληρον για τις υποχρεώσεις που αναλαμβάνει το χρηματοδοτικό ίδρυμα,

ε) το χρηματοδοτικό ίδρυμα υπάγεται, ιδίως ως προς τις εν λόγω δραστηριότητες, στην εποπτεία σε ενοποιημένη βάση στην οποία υπόκειται η μητρική του επιχείρηση ή καθεμία από τις μητρικές του επιχειρήσεις, σύμφωνα με τα άρθρα 104 έως 120 και τα άρθρα 11 έως 24 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 575/2013, ιδίως σε σχέση με τις απαιτήσεις ιδίων κεφαλαίων που ορίζονται στο άρθρο 92 του εν λόγω Κανονισμού, για τον έλεγχο των μεγάλων χρηματοδοτικών ανοιγμάτων που προβλέπεται στα άρθρα 387 έως 403 του εν λόγω Κανονισμού και για τον περιορισμό των συμμετοχών που προβλέπεται στα άρθρα 89 και 90 του εν λόγω Κανονισμού.

2. α) Η εκπλήρωση των προϋποθέσεων της παραγράφου 1 επιβεβαιώνεται από τις αρμόδιες αρχές του κράτους-μέλους προέλευσης, οι οποίες χορηγούν στο χρηματοδοτικό ίδρυμα σχετικό πιστοποιητικό που επισυνάπτεται στις γνωστοποιήσεις που υποβάλλονται σύμφωνα με την παράγραφο 1. Οι εν λόγω αρμόδιες αρχές ενημερώνουν επίσης, την Τράπεζα της Ελλάδος, με βάση τη διαδικασία του άρθρου 34 και του άρθρου 38, για την παύση της ισχύος οποιασδήποτε από τις προϋποθέσεις της παραγράφου 1, καθώς επίσης και για το ύψος και τη σύνθεση των ιδίων κεφαλαίων του χρηματοδοτικού ιδρύματος και το συνολικό ποσό έκθεσης σε κίνδυνο που υπολογίζονται κατά τις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 92 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 575/2013 του που αποτελεί τη μητρική του επιχείρηση.

β) Αν παύσει να ισχύει οποιαδήποτε από τις ανωτέρω προϋποθέσεις, η δυνατότητα και οι όροι υπό τους οποίους το χρηματοδοτικό ίδρυμα θα συνεχίσει να ασκεί τις δραστηριότητές του καθορίζονται σύμφωνα με την ισχύουσα στην Ελλάδα νομοθεσία.

3. Οι διατάξεις των ανωτέρω παραγράφων του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται αναλόγως και στις θυγατρικές επιχειρήσεις χρηματοδοτικού ιδρύματος, εφόσον αυτές οι θυγατρικές είναι επίσης χρηματοδοτικά ιδρύματα.».

Επειδή στον ν.3724/2008 με θέμα «Κύρωση της Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας της Αυστρίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας ως προς τους φόρους επί του εισοδήματος και κεφαλαίου». Ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 5 Μόνιμη εγκατάσταση

1. Για τους σκοπούς της παρούσας Σύμβασης, ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» σημαίνει ένα καθορισμένο τόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μέσω του οποίου διεξάγονται οι εργασίες της επιχείρησης εν όλω ή εν μέρει.

2. Ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» περιλαμβάνει κυρίως:

α) έδρα διοίκησης, β) υποκατάστημα, γ) γραφείο, δ) εργοστάσιο, ε) εργαστήριο, και στ) ορυχείο, πηγή πετρελαίου ή αερίου, λατομείο ή οποιονδήποτε άλλο τόπο εξόρυξης φυσικών πόρων.

3. Ένα εργοτάξιο, ή έργο κατασκευής ή εγκατάστασης ή δραστηριότητες σχεδιασμού, επίβλεψης ή οποιαδήποτε άλλη δραστηριότητα συνδεδεμένη με αυτά συνιστά μόνιμη εγκατάσταση μόνο αν το εργοτάξιο, το έργο κατασκευής, οι δραστηριότητες ή η οποιαδήποτε εργασία (μαζί με άλλα τέτοια εργοτάξια, έργα κατασκευής, δραστηριότητες ή εργασίες), διαρκούν περισσότερους από εννέα μήνες.

4. Μια επιχείρηση θεωρείται ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος εάν ουσιαστικός εξοπλισμός χρησιμοποιείται σε αυτό το Κράτος για περισσότερους από 6 μήνες, από επιχείρηση σε εξερεύνηση φυσικών πόρων.

6. Ανεξάρτητα από τις προηγούμενες διατάξεις του παρόντος άρθρου, ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» θεωρείται ότι δεν περιλαμβάνει:

- α) τη χρήση διευκολύνσεων αποκλειστικά για το σκοπό της αποθήκευσης, έκθεσης ή παράδοσης αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση,
- β) τη διατήρηση αποθέματος αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση αποκλειστικά για το σκοπό της αποθήκευσης, έκθεσης ή παράδοσης,
- γ) τη διατήρηση αποθέματος αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση, αποκλειστικά με σκοπό την επεξεργασία από άλλη επιχείρηση,
- δ) τη διατήρηση καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, αποκλειστικά με σκοπό την αγορά αγαθών ή εμπορευμάτων ή για τη συλλογή πληροφοριών για την επιχείρηση,
- ε) τη διατήρηση καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά με σκοπό την άσκηση για την επιχείρηση, οποιασδήποτε άλλης δραστηριότητας προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα,
- στ) τη διατήρηση καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά με σκοπό την άσκηση συνδυασμένων δραστηριοτήτων από τις αναφερόμενες στις υποπαραγράφους από α) έως ε) εφόσον η συνολική δραστηριότητα του εν λόγω καθορισμένου τόπου που προκύπτει από αυτόν τον συνδυασμό είναι προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα.

10. Το γεγονός ότι μια εταιρεία που είναι κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους ελέγχει ή ελέγχεται από εταιρεία που είναι κάτοικος του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους ή διεξάγει εργασίες σε αυτό το άλλο Κράτος (είτε μέσω μόνιμης εγκατάστασης είτε με άλλον τρόπο) δεν μπορεί αυτό και μόνο να καθιστά την καθεμία από τις εταιρίες μόνιμη εγκατάσταση της άλλης.

Άρθρο 6 Εισόδημα από ακίνητη περιουσία

1. Εισόδημα που αποκτάται από κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους από ακίνητη περιουσία (περιλαμβανομένων του εισοδήματος από γεωργία ή δασοκομία) που βρίσκεται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος μπορεί να φορολογείται σε αυτό το άλλο Κράτος.

2. Ο όρος «ακίνητη περιουσία» έχει την έννοια που ορίζεται από την νομοθεσία του Συμβαλλόμενου Κράτους στο οποίο βρίσκεται η εν λόγω περιουσία. Ο όρος σε κάθε περίπτωση περιλαμβάνει περιουσία παρεπόμενη της ακίνητης περιουσίας, τα ζώα και τον εξοπλισμό που χρησιμοποιούνται στη γεωργία και τη δασοκομία, δικαιώματα στα οποία εφαρμόζονται οι διατάξεις του γενικού δικαίου για την έγγαιο ιδιοκτησία, επικαρπία ακίνητης περιουσίας και δικαιώματα τα οποία παρέχουν προσόδους ή σταθερές πληρωμές ως αντάλλαγμα για την εκμετάλλευση ή για το δικαίωμα εκμετάλλευσης, μεταλλευτικών κοιτασμάτων, πηγών και άλλων φυσικών πόρων, πλοία πλοiάρια και αεροσκάφη δεν θεωρούνται ως ακίνητη περιουσία.

3. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 εφαρμόζονται σε εισόδημα που προέρχεται από την άμεση χρήση, εκμίσθωσης ή οποιαδήποτε άλλης μορφής χρήση ακίνητης περιουσίας.

4. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 3 εφαρμόζονται επίσης και για εισόδημα από ακίνητη περιουσία η οποία χρησιμοποιείται για την άσκηση μη εξαρτημένων προσωπικών υπηρεσιών.

Άρθρο 7 Κέρδη επιχειρήσεων

1. Τα κέρδη επιχείρησης ενός Συμβαλλομένου Κράτους φορολογούνται μόνο σε αυτό το Κράτος εκτός αν η επιχείρηση διεξάγει εργασίες στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος μέσω μιας μόνιμης εγκατάστασης που βρίσκεται σε αυτό. Αν η επιχείρηση διεξάγει εργασίες όπως προαναφέρθηκε, τότε τα κέρδη της επιχείρησης μπορούν να φορολογούνται στο άλλο Κράτος, αλλά μόνο ως προς το τμήμα αυτών που αποδίδονται σε αυτή τη μόνιμη εγκατάσταση.

...

7. Στις περιπτώσεις που στα κέρδη περιλαμβάνονται στοιχεία εισοδήματος, για τα οποία γίνεται ιδιαίτερη αναφορά σε άλλα άρθρα της παρούσας Σύμβασης, τότε οι διατάξεις των άρθρων εκείνων δεν επηρεάζονται από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου.

Άρθρο 11 Τόκοι

1. Τόκοι που προκύπτουν σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος ή καταβάλλονται σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλομένου Κράτους μπορούν να φορολογούνται σε αυτό το άλλο Κράτος.
2. Μπορούν, όμως αυτοί οι τόκοι να φορολογούνται επίσης στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο προκύπτουν και σύμφωνα με τη νομοθεσία του Κράτους, αυτού, αλλά αν ο λήπτης είναι ο δικαιούχος των τόκων, ο φόρος που επιβάλλεται κατ' αυτόν τον τρόπο δεν υπερβαίνει το 8% του ακαθάριστου ποσού των τόκων.

Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλομένων Κρατών καθορίζουν με αμοιβαία συμφωνία τον τρόπο εφαρμογής αυτού του περιορισμού.

3. Ο όρος «τόκος», όπως χρησιμοποιείται στο παρόν άρθρο, σημαίνει εισόδημα από απαιτήσεις από χρέη οποιασδήποτε φύσης, ανεξάρτητα αν οι απαιτήσεις αυτές εξασφαλίζονται ή όχι με υποθήκη, ή αν παρέχουν δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη του οφειλέτη και ειδικότερα εισόδημα από κρατικά χρεόγραφα και εισόδημα από ομολογίες με ή χωρίς ασφάλεια περιλαμβανομένων και των δώρων και βραβείων που συνεπάγονται τα παραπάνω χρεόγραφα και ομολογίες καθώς επίσης κάθε άλλο εισόδημα που εξομοιούται με τόκους σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία του Συμβαλλομένου Κράτους στο οποίο προκύπτει το εν λόγω εισόδημα.

4. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 δεν έχουν εφαρμογή αν ο δικαιούχος των τόκων που είναι κάτοικος του ενός Συμβαλλομένου Κράτους, διεξάγει εργασίες στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, στο οποίο προκύπτουν οι τόκοι, μέσω μόνιμης εγκατάστασης σε αυτό, ή παρέχει σε αυτό το άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος ανεξάρτητες προσωπικές υπηρεσίες από καθορισμένη βάση που βρίσκεται σε αυτό και η απαίτηση του χρέους σε σχέση με την οποία καταβάλλεται ο τόκος συνδέεται ουσιαστικά με αυτή τη μόνιμη εγκατάσταση ή την καθορισμένη βάση. Σε αυτή την περίπτωση, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 7 ή 14 ανάλογα με την περίπτωση...

Άρθρο 22 Κεφάλαιο

1. Κεφάλαιο που αντιπροσωπεύεται από ακίνητη περιουσία, όπως ορίζεται στο `Αρθρο 6, η οποία ανήκει σε κάτοικο του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους και βρίσκεται το άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, μπορεί να φορολογείται στο άλλο αυτό Κράτος....».

Επειδή στο άρθρο 6 του ν.4172/2013 ορίζονται τα εξής:

«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 εξόρυξης φυσικών πόρων

3. Το εργοτάξιο ή ένα έργο κατασκευής ή συναρμολόγησης ή δραστηριότητες επίβλεψης που συνδέονται με αυτά θεωρείται ότι συνιστά μόνιμη εγκατάσταση, μόνον εφόσον διαρκεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των τριών (3) μηνών.

4. Ανεξάρτητα από τις παραπάνω διατάξεις του παρόντος άρθρου, ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» θεωρείται ότι δεν περιλαμβάνει:

α) τη χρήση εγκαταστάσεων αποκλειστικά για το σκοπό της αποθήκευσης, έκθεσης ή παράδοσης των αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση,

β) τη διατήρηση αποθέματος αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση αποκλειστικά με σκοπό την αποθήκευση, έκθεση ή παράδοση,

γ) τη διατήρηση αποθέματος αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση αποκλειστικά με σκοπό την επεξεργασία από άλλη επιχείρηση,

δ) τη διατήρηση καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά με σκοπό την αγορά αγαθών ή εμπορευμάτων ή τη συλλογή πληροφοριών για την επιχείρηση,

ε) τη διατήρηση ενός καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά με σκοπό τη διεξαγωγή για την επιχείρηση κάθε άλλης δραστηριότητας προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα,

στ) τη διατήρηση ενός καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά με σκοπό το συνδυασμό εργασιών που αναφέρονται στις περιπτώσεις α' έως ε' της, εφόσον η συνολική δραστηριότητα του καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων που προκύπτει από τον εν λόγω συνδυασμό έχει προπαρασκευαστικό ή βοηθητικό χαρακτήρα.

...

7. Το γεγονός ότι μία επιχείρηση που είναι φορολογικός κάτοικος στην Ελλάδα ελέγχει ή ελέγχεται από μία άλλη επιχείρηση που είναι κάτοικος άλλου κράτους ή που διεξάγει εργασίες μέσω μόνιμης εγκατάστασης ή

με άλλον τρόπο σε αυτό το άλλο κράτος δεν καθιστά από μόνο του την πρώτη επιχείρηση μόνιμη εγκατάσταση της δεύτερης.».

Επειδή στο άρθρο 24 του ν.4172/2013 όπως αυτό ισχύει για τα υπό κρίση φορολογικά έτη ορίζονται τα εξής:

«Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από:

α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β ,

β) τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης.

2. Για τους σκοπούς της παρούσας διάταξης, ο όρος « χρηματοοικονομική μίσθωση» σημαίνει οποιαδήποτε προφορική ή έγγραφη σύμβαση με την οποία ο εκμισθωτής (κύριος) υποχρεούται έναντι μισθώματος να παραχωρεί στον μισθωτή (χρήστη) τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, εφόσον πληρούνται ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα κριτήρια:

α) η κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου περιέρχεται στον μισθωτή με τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης,

β) η σύμβαση της μίσθωσης περιλαμβάνει όρο συμφέρουσας προσφοράς για την εξαγορά του εξοπλισμού σε τιμή κατώτερη της αγοραίας αξίας,

γ) η περίοδος της μίσθωσης καλύπτει τουλάχιστον το ενενήντα τοις εκατό (90%) της οικονομικής διάρκειας ζωής του περιουσιακού στοιχείου όπως αυτή προκύπτει από τον πίνακα της παραγράφου 4 ακόμη και στην περίπτωση που ο τίτλος δεν μεταβιβάζεται κατά τη λήξη της μίσθωσης,

δ) κατά τη σύναψη της σύμβασης της μίσθωσης, η παρούσα αξία των μισθωμάτων ανέρχεται τουλάχιστον στο ενενήντα τοις εκατό (90%) της αγοραίας αξίας του περιουσιακού στοιχείου που εκμισθώνεται,

ε) τα περιουσιακά στοιχεία που εκμισθώνονται είναι τέτοιας ειδικής φύσης που μόνον ο μισθωτής δύναται να τα μεταχειριστεί δίχως να προβεί σε σημαντικές αλλοιώσεις.».

Σημείωση: Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57, του Ν 4587/2018, η παράγραφος 18, του άρθρου 72, του ΚΦΕ (Ν. 4172/2013) τροποποιείται ως εξής: «Για τις συμβάσεις χρηματοοικονομικής μίσθωσης που έχουν συναφθεί πριν την έναρξη ισχύος του παρόντος Κώδικα έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994 (Α' 151), μέχρι τον χρόνο λήξης αυτών.» Σημειώνεται ότι φορολογικά αν η μίσθωση είναι χρηματοδοτική, θα εκπέσει ο μισθωτής έξοδα αποσβέσεων και τόκων κατά τη διάρκεια της μίσθωσης, ενώ αν η μίσθωση είναι λειτουργική, ο μισθωτής θα εκπέσει το μίσθωμα ως έξοδο.

Αναλυτικότερα με βάση τις ανωτέρω διατάξεις η σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης που έχει συναφθεί μέχρι την 1/1/2014 θα παρακολουθείται λογιστικά σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του Ν.2238/1994, δηλαδή αντιμετωπίζεται ως λειτουργική μίσθωση μέχρι την λήξη της. Ειδικότερα, το σύνολο του μισθώματος θα αναγνωρίζεται ως έξοδο για τον μισθωτή (ως έσοδο για τον εκμισθωτή) της χρήσης της οικείας περιόδου. Ήτοι για τις συγκεκριμένες συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, ο μισθωτής θα συνεχίσει να αναγνωρίζει (λογιστικά και φορολογικά) τα καταβαλλόμενα μισθώματα ως έξοδα στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, ενώ δεν θα αναγνωρίζει στον ισολογισμό το μισθωμένο περιουσιακό

στοιχείο και την υποχρέωση της χρηματοδοτικής μίσθωσης. Συνεπώς ο μισθωτής δεν διενεργεί φορολογικές αποσβέσεις, τις αποσβέσεις εξακολουθεί να τις διενεργεί και να τις εκπίπτει από τα φορολογητέα έσοδά του ο εκμισθωτής, ως κύριος του ακινήτου ο οποίος το εμφανίζει και στον ισολογισμό του, ενώ ο μισθωτής θα εκπίπτει από τα φορολογικά του έσοδα τα μισθώματα που καταβάλλει στον εκμισθωτή.

Για τις “νέες” συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης περιουσιακών στοιχείων οι οποίες έχουν συναφθεί μετά την θέση σε ισχύ του Ν.4172/2013 (από 01.01.2014 και μετά) θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 1β του άρθρου 24 του νέου ΚΦΕ. Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1073/31.3.2015 “ο μισθωτής παρά το γεγονός πως δεν τυγχάνει κύριος του περιουσιακού στοιχείου, θα αναγνωρίσει στις οικονομικές του καταστάσεις αφ’ ενός το μίσθιο ως περιουσιακό στοιχείο με αξία την χαμηλότερη μεταξύ της τρέχουσας (αγοραίας) και της παρούσας αξίας των μελλοντικών μισθωμάτων και αφ’ ετέρου μία ισόποση υποχρέωση. Επί της τρέχουσας αξίας του μισθίου θα διενεργεί αποσβέσεις ο μισθωτής σύμφωνα με τους οριζόμενους από το άρθρο 24 συντελεστές απόσβεσης και ταυτόχρονα ο μισθωτής θα εκπίπτει και τους τόκους (με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν.4172/2013) που περιλαμβάνονται στο καταβαλλόμενο μίσθωμα εφόσον πληρούνται και οι λοιπές γενικές προϋποθέσεις που ορίζει ο νόμος”. Όσον αφορά στον εκμισθωτή, αυτός θα εμφανίζει ως απαίτησή του έναντι του μισθωτή την αγοραία αξία του παγίου και δεν θα φαίνεται στον ισολογισμό του ότι κατέχει το πάγιο και για κάθε ένα από τα έτη της μίσθωσης θα φορολογείται για το έσοδο από τους τόκους ενώ το υπόλοιπο μέρος του μισθώματος που αφορά στο κεφάλαιο θα μειώνει την απαίτησή του έναντι του μισθωτή (δηλαδή δεν θα προστίθεται στα φορολογητέα του έσοδα το σύνολο του μισθώματος).

Επειδή στο άρθρο 47 του ν.4172/2013 «κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» ορίζονται τα εξής:

«1. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ , του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο.».

2. Όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.».

Επειδή στο άρθρο 39 του ν.4172/2013 «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» ορίζονται τα εξής:

«1. Ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων. Ειδικότερα το εισόδημα αυτό προκύπτει από:

α) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους.

β) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης μεταλλείων, λατομείων, δασικών και αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, καθώς και κάθε

είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που είναι στην επιφάνεια του εδάφους ή κάτω από αυτή, όπως τα ιχθυοτροφεία, οι λίμνες, οι δεξαμενές, οι πηγές και τα φρέατα.

γ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση κάθε είδους διαφημιστικών επιγραφών.

δ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης κοινόχρηστων χώρων σε ακίνητα.....».

Επειδή στην Απόφαση ΠΟΛ 1069/2015 της ΓΓΔΕ μεταξύ άλλων διευκρινίζονται τα εξής:

«Για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 39 σε συνδυασμό και με το άρθρο 40 του Ν.4172/2013 , σχετικά με τη φορολόγηση του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία, σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες:

Ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων.

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 39 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι το εισόδημα αυτό προκύπτει από:

α) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους.

β) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης μεταλλείων, λατομείων, δασικών και αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, καθώς και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που είναι στην επιφάνεια του εδάφους ή κάτω από αυτή, όπως τα ιχθυοτροφεία, οι λίμνες, οι δεξαμενές, οι πηγές και τα φρέατα.

γ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση κάθε είδους διαφημιστικών επιγραφών.

δ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης κοινόχρηστων χώρων σε ακίνητα.

Το εισόδημα από ακίνητη περιουσία αποκτάται από κάθε πρόσωπο στο οποίο έχει νόμιμα μεταβιβασθεί με οριστικό συμβόλαιο ή έχει αποκτηθεί με δικαστική απόφαση ή λόγω χρησικτησίας το δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή νομής ή επικαρπίας ή οίκησης, κατά περίπτωση, καθώς και από τον υπεκμισθωτή σε περίπτωση υπεκμίσθωσης.

Το εισόδημα αυτό αποκτάται από φυσικά πρόσωπα ή ατομικές επιχειρήσεις ανεξάρτητα από την είσπραξή του ή μη, εφόσον έχει αποκτηθεί το δικαίωμα είσπραξής του και με την προϋπόθεση ότι ο εκμισθωτής αποξενώνεται από τη χρήση του ακινήτου, χωρίς ταυτόχρονα να παρέχει άλλου είδους υπηρεσίες στο μισθωτή (π.χ. καθαριότητα, ασφάλεια, κλπ.), οπότε χαρακτηρίζεται στο σύνολό του ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ειδικά, για το εισόδημα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας που καταβάλλεται αναδρομικά με βάση νόμο ή δικαστική απόφαση, χρόνος απόκτησης αυτού θεωρείται το φορολογικό έτος στο οποίο ανάγονται τα μισθώματα.

...

Στην περίπτωση που ο αλλοδαπός δικαιούχος νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα είναι κάτοικος χώρας με την οποία η Ελλάδα έχει συνάψει Σύμβαση για την αποφυγή διπλής φορολογίας, εφαρμογή θα έχουν οι

διατάξεις της αντίστοιχης Σύμβασης που ισχύει. Έτσι, ακόμα και όταν το εισόδημα από ακίνητα χαρακτηρίζεται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση την εσωτερική νομοθεσία της χώρας πηγής του εισοδήματος, όπως συμβαίνει στην περίπτωση της Ελλάδας, το εισόδημα από ακίνητα εξακολουθεί να φορολογείται στην χώρα πηγής (Ελλάδα), όπως ορίζει το εσωτερικό δίκαιο, σύμφωνα με το αντίστοιχο άρθρο περί εισοδήματος από ακίνητη περιουσία των ΣΑΔΦ (συνήθως το άρθρο 6 των εν λόγω συμβάσεων) και το άρθρο περί φορολόγησης κερδών επιχειρήσεων (συνήθως το άρθρο 7 των εν λόγω συμβάσεων), χωρίς να εξετάζεται αν υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση του αλλοδαπού δικαιούχου στην Ελλάδα ή όχι....».

Επειδή με το άρθρο 57 του ν.4587/2018, ως ανωτέρω αναφέρθηκε τροποποιήθηκε η παράγραφος 18 του άρθρου 72 του ν.4172/2013. Συγκεκριμένα ορίζεται ότι για συμβάσεις χρηματοοικονομικής μίσθωσης, οι οποίες είχαν συναφθεί πριν την 1.1.2014, εφαρμόζονται οι διατάξεις του προϊσχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/1994) μέχρι τη λήξη τους».

Επειδή η φορολογική διοίκηση ως προς το εισόδημα των χρηματοδοτικών μισθώσεων οι οποίες αφορούν στις διατάξεις του προϊσχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/1994) έχει κάνει δεκτό το εξής:

Με το έγγραφο του ΥΠΟΙΚ 1057240/10630/Β0012/23.7.2003 αναφέρονται:

«Τα μισθώματα που εισπράττουν οι εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν.1665/1986 βάσει των συναπτομένων από αυτές συμβάσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing) ακινήτων, δεν αποτελούν εισοδήματα από ακίνητα, κατά την έννοια του άρθρου 20 του ν.2238/1994 και ειδικότερα από μίσθωση ακινήτων και συνεπώς δεν οφείλεται συμπληρωματικός φόρος 3% επί των ακαθαρίστων εσόδων τους από τα μισθώματα αυτά.

Σχετικά με το πιο πάνω θέμα, σας αποστέλλουμε συνημμένα την αρ. 234/2003 Γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε αποδεκτή κατά τη γνώμη της πλειοψηφίας από τον κ. Γενικό Γραμματέα και σας γνωρίζουμε ότι κάθε διαταγή με αντίθετο περιεχόμενο παύει να ισχύει.

«**ΠΕΡΙΛΗΨΗ:** Ερωτάται, αν τα μισθώματα που εισπράττουν οι εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης (του Ν.1665/1986) βάσει των συναπτομένων από αυτές συμβάσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing) ακινήτων, αποτελούν εισοδήματα από ακίνητα, κατά την έννοια του άρθρου 20 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ν.2238/1994), όπου παραπέμπουν τα άρθρα 105 παρ. 1 περ. β και 109 παράγ. 3 του ίδιου κώδικα, και ειδικότερα από μίσθωση ακινήτων, και συνεπώς οφείλεται ο προβλεπόμενος στη διάταξη αυτή συμπληρωματικός φόρος 3% επί των ακαθαρίστων εσόδων τους από τα μισθώματα αυτά. Επί του ως άνω ερωτήματος η Ολομέλεια του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους γνωμοδότησε, κατά πλειοψηφία, ως ακολούθως:

Σύμφωνα με τις ενδιαφέρουσες εν προκειμένω διατάξεις του Ν. 2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» (εφεξής ΚΦΕ),....

(Άρθρο 20), «1. Εισόδημα από ακίνητα είναι αυτό που προκύπτει κάθε οικονομικό ή κατά περίπτωση γεωργικό έτος, είτε από εκμίσθωση ή επίταξη ή έμμεσα από ιδιοκατοίκηση η ιδιοχρησιμοποίηση ή από

παραχώρηση της χρήσης σε τρίτο χωρίς αντάλλαγμα, μιας ή περισσότερων οικοδομών είτε από εκμίσθωση γαιών...».

(Άρθρο 21). «1. Ως εισόδημα από οικοδομές λογίζεται: α) Το εισόδημα από γήπεδα, ιδιαίτερα όταν αυτά χρησιμοποιούνται ως αποθήκες, εργοστάσια εργαστήρια ή ως χώροι στάθμευσης αυτοκινήτων, θεαμάτων, καφενείων, γυμναστηρίων και γενικά για κάθε άλλη χρήση, β) Η αξία που έχει κατά το χρόνο της ανέγερσης της η οικοδομή που ανεγέρθηκε με δαπάνες του μισθωτή σε έδαφος του οποίου την κυριότητα έχει ο εκμισθωτής, αν μετά τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης του εδάφους η οικοδομή παραμένει στην κυριότητα του εκμισθωτή..... γ) Σε περίπτωση υπεκμίσθωσης, στ)...ζ)...η)...θ)....

2. Δεν λογίζεται ως εισόδημα από ακίνητα αυτό που προκύπτει: α) από βιομηχανοστάσια, που ιδιοχρησιμοποιούνται... καθώς και οι αποθήκες...Ως βιομηχανοστάσια θεωρούνται τα οικοδομήματα που έχουν ειδικά ανεγερθεί για τη λειτουργία βιομηχανίας...».

(Άρθρο 22). «1. Ακαθάριστο εισόδημα, προκειμένου για οικοδομή που εκμισθώνεται, είναι το μίσθωμα που έχει συμφωνηθεί. Σε περίπτωση που δεν προσάγεται το συμφωνητικά ή άλλο στοιχείο που μπορεί να αποδείξει τη συμφωνία ή αν τα συμφωνητικά ή τα αποδεικτικά στοιχεία που προσάγονται εμφανίζουν μίσθωμα που είναι δυσαναλόγως κατώτερο σε σχέση με τη μισθωτική αξία της Οικοδομής, ο προσδιορισμός του εισοδήματος που προκύπτει από αυτή γίνεται αφού αυτή συγκριθεί με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες. ...

Όπως προκύπτει καταρχήν από τη διάταξη του άνω άρθρου 4 του ΚΦΕ στο φορολογικό μας σύστημα ισχύει η αρχή του διαφορισμού των εισοδημάτων, δηλαδή η διάκριση τους κατά πηγή προέλευσης, που σημαίνει επί του προκειμένου ότι, τα εισοδήματα από ακίνητα, όπως βεβαίως αυτά νοούνται στα προαναφερόμενα άρθρα του Α' Κεφαλαίου του ΚΦΕ, φορολογούνται στην Α-Β κατηγορία, έστω και αν ανήκουν κατά κυριότητα σε εμπορική εταιρία του άρθρου 101 του ίδιου Κώδικα (Ι.Δ. Αναστόπουλος, Φορολογικό Δίκαιο, 1992, σελ.51 και 52 άνω, Χ. Τότσης & Α. Μάρκος, Γενικές Αρχές Φορολογίας και Φορολογικού Δικαίου, 1997, κ.ά). Ο εμπορικός χαρακτήρας δηλαδή της εταιρίας δεν μεταβάλλει, καταρχήν, το χαρακτήρα αυτών των εισοδημάτων ως εισοδημάτων της Α-Β κατηγορίας, γί αυτό και τα έσοδα οποιασδήποτε εταιρίας από την εκμίσθωση των ακινήτων ή την ιδιοχρησιμοποίησή τους, πλην των προβλεπόμενων ειδικών εξαιρέσεων, δηλώνονται ως έσοδα από ακίνητα και όχι ως έσοδα από εμπορικές επιχειρήσεις (ΣΤΕ 2838/78, 1981/1979, 771/1977 κ.ά). Περαιτέρω όμως, όπως επίσης σαφώς προκύπτει από τις άνω διατάξεις του ίδιου Κεφαλαίου του ΚΦΕ, λαμβανομένης υπόψη της αρχής της στενής ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων, εισόδημα από ακίνητα, τουτέστιν Α-Β πηγής, για τα οποία φορολογούνται και τα νομικά πρόσωπα του δευτέρου τμήματος του ΚΦΕ, μεταξύ των οποίων και οι εταιρίες χρηματοδοτικών μισθώσεων, είναι μόνον το προκύπτον επί τη βάσει τινός των στις διατάξεις αυτές ειδικώς μνημονευόμενων σχέσεων, ήτοι εκμισθώσεως ή επιτάξεως ή ιδιοχρησιμοποίησης κλπ., οι οποίες (σχέσεις) απαριθμούνται στο νόμο περιοριστικούς, σε τρόπο ώστε να αποκλείεται η υπαγωγή στη ειρημένη πηγή εισοδήματος αφορώντας μεν σε ακίνητα και σε οικοδομές ειδικότερα, προκύπτοντος όμως από άλλη σχέση ή αιτία. Τούτο έχει γίνει δεκτό και από την Ολομ. ΣΤΕ (αποφ. 35, 36/1981, βλέπε και μειοψηφία), που δέχθηκε, ερμηνεύοντας την κωδικοποιηθείσα με το άνω άρθρο 20) προϊσχύουσα και

ταυτόσημη διάταξη του άρθρου 17 του ν.δ. 3323/1955 Από τις ίδιες διατάξεις, που αφενός καθορίζουν περιοριστικώς τις σχέσεις αυτές, αλλά και εκείνες (τις σχέσεις) που κατά πλάσμα του νόμου (άρθρου 21 ΚΦΕ) θεωρούνται ως εξ ακινήτων, και ειδικότερα εξ οικοδομών, διαλαμβάνουσες μεν τους όρους «μίσθωση», «μισθωτής», «εκμισθωτής» αλλά σε συνάρτηση πάντοτε με τη «μισθωτική αξία» του ακινήτου, αλλά και την όλη την οικονομία του Κεφαλαίου Α' του ΚΦΕ, προκύπτει ότι, κατά το φορολογικό νομοθέτη, τουλάχιστον μέχρι σήμερα, ως εισόδημα εξ ακινήτων νοείται εκείνο που προέρχεται από την κοινή μίσθωση, κατά την έννοια αυτής στον Αστικό Κώδικα (βλ. και ΣτΕ 3397/91 7λούς, 2774/94, 3398/91), μη περιλαμβανομένων συνεπώς αυτό των εκ του νόμου μεικτών ή ιδιότυπων συμβάσεων, έστω και αν αυτές εμφανίζουν και στοιχεία από τη βασική νομοτυπική μορφή της σύμβασης μίσθωση, τούτο μάλιστα ιδίως όταν αυτή καθεαυτή η αιτία λήψεως ενός τέτοιου «μισθώματος» δεν αποτελεί η κτήση απλώς προσόδου από αυτή κάθε αυτή τη διαρκή από τον κύριο, νομέα, κάτοχο κλπ, εκμετάλλευση του ακινήτου του που χαρακτηρίζει βασικώς την κοινή μίσθωση.

II.- Κατόπιν των ανωτέρω, περί των της εννοίας της σύμβασης μισθώσεως ακινήτου, από της οποίας την ύπαρξη ο φορολογικός νομοθέτης εξαρτά τον χαρακτηρισμό των εισπραττομένων από τον εκμισθωτή μισθωμάτων ως εξ ακινήτων ερευνητέο τυγχάνει ζήτημα της νομικής φύσης της Χρηματοδοτικής Μίσθωσης ακινήτου, της τυχόν δηλαδή ταύτισης άλλως υπαγωγής αυτής ή μη στην έννοια της κοινής μίσθωσης.

Στο Ν. 1665/1986 «Συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης (Α' 194) ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 1. (Έννοια.)

«Ι. Με τη σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης η κατά το άρθρο 2 εταιρία υποχρεούται να παραχωρεί έναντι μισθώματος τη χρήση πράγματος, κινητού ή ακινήτου ή και των δύο μαζί, που προορίζεται αποκλειστικά για επαγγελματική χρήση του αντισυμβαλλόμενου, παρέχοντας στον αντισυμβαλλόμενο της 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 η εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης από τον μισθωτή. Εξαιρείται η αγορά ακινήτου από ελεύθερο επαγγελματία».

...

Άρθρο 2. (Εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης)

«1. Συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης μπορούν να συνάπτουν ως εκμισθωτές μόνο ανώνυμες εταιρίες με αποκλειστικό σκοπό τη διενέργεια εργασιών του άρθρου 1 αυτού του νόμου. Για τη σύσταση των εταιριών αυτών απαιτείται και ειδική άδεια της Τράπεζας της Ελλάδος, ...

Άρθρο 3. (Διάρκεια χρηματοδοτικής μίσθωσης. Μεταβίβαση 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....

`Αρθρο 4. (Τύπος - Δημοσιότητα. Ενέργεια έναντι τρίτων)

- 1.** Η σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης καταρτίζεται εγγράφως.
- 2.** Οι δικαιοπραξίες της παρ. 1 καταχωρίζονται στο βιβλίο του άρθρου 5 του ν.δ. 1038/1949 (ΦΕΚ 179) του πρωτοδικείου της κατοικίας ή της έδρας του μισθωτή και του Πρωτοδικείου Από την καταχώριση αυτήν τα δικαιώματα του μισθωτή από τη σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης αντιτάσσονται κατά παντός τρίτου και τρίτοι δεν μπορούν έως τη λήξη της χρηματοδοτικής μίσθωσης να αποκτήσουν με οποιοδήποτε τρόπο κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα πάνω στο πράγμα. Οι διατάξεις για την καλόπιστη κτήση κυριότητας ή άλλου εμπράγματος δικαιώματος από μη κύριο, για το τεκμήριο κυριότητας κατά το άρθρο 1110 του αστικού κώδικα και για την τακτική χρησικτησία, καθώς επίσης οι διατάξεις των άρθρων 1057 και 1058 του αστικού κώδικα και του άρθρου 1 παρ. 2 του Ν.4112/1929 δεν εφαρμόζονται.
- 3.** Αν ο μισθωτής πτωχεύσει, λύεται η σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης και η εταιρία του άρθρου 2 έχει δικαίωμα, χωρίς κανέναν περιορισμό, να αναλάβει το πράγμα».

`Αρθρο5. (Ασφαλιστικές ρήτρες. Ασφάλιση):

- 1.** Για τον καθορισμό του μισθώματος και του τιμήματος αγοράς του πράγματος από το μισθωτή επιτρέπεται η συνομολόγηση ρητρών επιτοκίου ή είδους ή αξίας συναλλάγματος, ή συνδυασμού των παραπάνω. Η ρήτρα αξίας συναλλάγματος επιτρέπεται, μόνο αν η εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης έχει αναλάβει για τα κινητά που αποτελούν αντικείμενο της συγκεκριμένης σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης υποχρέωση σε συνάλλαγμα.
- 2.** Ο μισθωτής οφείλει να διατηρεί ασφαλισμένο το πράγμα κατά του κινδύνου τυχαίας καταστροφής ή χειροτέρευσης του σε όλη τη διάρκεια της σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης. Η σύμβαση ασφάλισης μπορεί να συνομολογηθεί με ρήτρα συναλλάγματος όταν η σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης περιέχει τέτοια ρήτρα σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου τούτου».

`Αρθρο 6. (Φορολογικές απαλλαγές και άλλες συναφείς ρυθμίσεις)

- 1.** Εκτός από το φόρο εισοδήματος και το φόρο προστιθέμενης αξίας, απαλλάσσονται από οποιουδήποτε φόρους, τέλη, εισφορές, δικαιώματα υπέρ του Δημοσίου, νομικών προσώπων δημόσιου δικαίου και γενικώς τρίτων, είτε αυτά επιβάλλονται κατά την εισαγωγή στην Ελλάδα είτε μεταγενέστερα:
 - α)** Οι συμβάσεις με τις οποίες περιέρχονται στις κατά το άρθρ. 2 εταιρίες, είτε κατά κυριότητα είτε κατά κατοχή, κινητά "πράγματα" που πρόκειται να αποτελέσουν αντικείμενο χρηματοδοτικής μίσθωσης με εξαίρεση τα κάθε είδους μεταφορικά μέσα. Η εισαγωγή των κινητών τα οποία αφορά το εδάφιο αυτό υπάγεται στο Κοινό Εξωτερικό Δασμολόγιο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.
 - β)** Οι συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης που καταρτίζουν ο κατά το άρθρο 2 εταιρίες.
 - γ)** Οι συμβάσεις εκχώρησης δικαιωμάτων ή αναδοχής υποχρεώσεων από συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης.
 - δ)** Τα μισθώματα από συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης που καταβάλλονται στις κατά το άρθρο 2 εταιρίες και τα παραστατικά είσπραξης τους .
 - ε)** Το τίμημα της πώλησης του πράγματος από την εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης στο μισθωτή.

...

Άρθρο 7. (Προεδρικά διατάγματα) «Με προεδρικά διατάγματα, που εκδίδονται ύστερα από πρόταση του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας, ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια τεχνικού χαρακτήρα αναγκαία για την εφαρμογή του άρθρου 2 παράγραφοι 2 και 7 και των άρθρων 4 έως 6 του νόμου αυτού. Με όμοια προεδρικά διατάγματα μπορεί να ρυθμίζεται η υποχρέωση των μισθωτών να εμφανίζουν στις δημοσιευόμενες λογιστικές καταστάσεις στοιχεία σχετικά προς τις χρηματοδοτικές μισθώσεις».

III - Όπως προκύπτει από τις εισηγητικές προτάσεις τόσο του αρχικού και βασικού Ν.1665/1986 όσον και του επιτρέψαντο τη χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων Ν.2367/1995 όχι μόνον ο όρος Χρηματοδοτική Μίσθωση, που χρησιμοποίησε ο νομοθέτης στη χώρα μας αποτελεί απόδοση του διεθνούς όρου «Leasing» (εφεξής L), αλλά και ολόκληρος ο αγγλοσαξονικής προελεύσεως θεσμός αυτός, όπως καθιερώθηκε διεθνώς, γίνεται κύρια βάση δεκτός από το εσωτερικό μας δίκαιο, το πάντως διαμόρφωσε αυτοτελώς ένα γενικό πλαίσιο λειτουργίας του.

Ο θεσμός του L αποτελεί συνεπώς και στη χώρα μας μια νέα μέθοδο και τεχνική χρηματοδότησης των πραγματοποιούμενων επενδύσεων, αποτελώντας κατ' ουσία έναν εναλλακτικό τρόπο δανεισμού, ιδίως μικρομεσαίων επιχειρήσεων και επαγγελματιών (βλέπε περί αυτού Εισηγητική Έκθεση άρθρου 27 Ν.2682/1999, όπου χαρακτηριστικά αναφέρεται ότι «Ο θεσμός της χρηματοδοτικής μίσθωσης ακινήτων είναι ουσιαστικά παροχή δάνειου στους επαγγελματίες, οι οποίοι το αποσβένουν σταδιακά μέσω των μισθωμάτων», επίσης ενδεικτικώς από την πληθώρα οικονομικών δημοσιεύσεων το οικονομικό ένθετο «Κεφάλαια» της εφημερίδας ΤΑ ΝΕΑ της 30^{ης} Νοεμβρίου- 1^{ης} Δεκεμβρίου 2002). 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. Μ' αυτήν σε γενικές γραμμές, η εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης αγοράζει το συγκεκριμένο πάγιο στοιχείο, σύμφωνα με τις οδηγίες του μελλοντικού λεγόμενου μισθωτή και στη συνέχεια του το εκμισθώνει, δια των μισθωμάτων δε αποσβένεται εξ ολοκλήρου ή σε ένα μεγάλο ποσοστό το κεφάλαιο, οι αναλογούντες σ' αυτό τόκοι και η αμοιβή της χρηματοδοτικής εταιρίας, παρεχομένου συγχρόνως του δικαιώματος προαίρεσας στον μισθωτή είτε να αγοράσει το μίσθιο έναντι ενός προσυμφωνημένου τιμήματος ή να παραμείνει στη χρήση .του μισθίου έναντι ενός συμβολικού εν πολλοίς μισθώματος για ορισμένο διάστημα (βλέπε αναλυτικά σε Π. Μάζη, Η χρηματοδοτική Μίσθωση, Leasing, 1999, Απ. Γεωργιάδης, Νέες Μορφές Συμβάσεων της Σύγχρονης Οικονομίας, 3^η έκδοση 1998, Δεληγιάννη-Κορνηλάκη, Ειδικό Ενοχικό, 1992, παρ. 89, Παπαρσενίου, Η Σύμβαση χρηματοδοτικής Μίσθωσης, 1994, Ν, Παπαποστόλου, Ζητήματα από το Ν 1665/1986 για τη χρηματοδοτική μίσθωση Leasing No Β 36, 1563, Π. Χατζηπαύλου & Β. Γόντικα, θεωρία και Πρακτική της Χρηματοδοτικής Μίσθωσης (Leasing), εκδ. Παπαζήση, Αθήνα 1982, Δ.Τσιαμπανούλη, Η εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης (Leasing) σε Ε. Περάκη «Δίκαιο της ανώτερης εταιρίας», σελ 455 επ., ιδίως 471 . Οι νέες μορφές συμβάσεων στις σύγχρονες οικονομικές συναλλαγές, Μελέτη Γεράσιμου Γεωργάτου Επίτιμου αντιπροέδρου του Δικηγορικού Συλλόγου Πειραιά, δημοσιευμένη στην ΠΕΙΡΝΟΜ 1999:8, Α.Τσουρουφλής, Προβλήματα των διεθνών συμβάσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης (Leasing), ΔΦορΝομ1999,σελ.648).

Περαιτέρω από το σύνολο των ανωτέρω διατάξεων του ν. 1665/1986, όπως ισχύουν, σε συνδυασμό με τις συμπληρωματικές του περιεχομένου τους Εισηγητικές Έκθεσης, αλλά και τα διεθνώς ισχύοντα (βλέπε άνω Π. Μάζη ο.π. και τη μη κυρωθείσα πάντως από τη χώρα μας διεθνή σύμβαση της Οπτάβα για το Leasing κινητών), προκύπτει ότι η πραγματική χρηματοδοτική μίσθωση, που θέσπισε αυτοτελώς με το Ν.1665/1986 ο έλληνας νομοθέτης, ακολουθώντας το παράδειγμα, της Γαλλίας και του Βελγίου, χαρακτηρίζεται, σε αντιδιαστολή μάλιστα προς τη κοινή μίσθωση, από τη συγκέντρωση των ακόλουθων προϋποθέσεων:

(α) Ο εκμισθωτής χρηματοδοτική εταιρία αναπτύσσει αποκλειστικά τη δραστηριότητα του στον τομέα της χρηματοδοτικής μίσθωσης.

(β) Η χρηματοδοτική μίσθωση καλύπτει ολόκληρη την αξία του παγίου στοιχείου, το οποίο χρησιμοποιείται από το μισθωτή για την επαύξηση της επαγγελματικής δραστηριότητας του.

(γ) Η επιλογή του παγίου στοιχείου (τεχνικές προδιαγραφές, τιμή, χρόνος παράδοσης κλπ) γίνεται από τον μέλλοντα αγοραστή.

δ) Η διάρκεια της συμβάσεως συνδέεται με την οικονομική διάρκεια ζωής του πράγματος (δεν συμβαίνει αναγκαίως με τα ακίνητα).

(ε) Τα μισθώματα, κατά τη διάρκεια της περιόδου εκμισθώσεως, καλύπτουν την αξία κτήσεως του παγίου στοιχείου, πλέον των τόκων και των άλλων εξόδων του μισθωτή.

(στ) Η σύμβαση εκμισθώσεως δεν μπορεί να καταγγελθεί κατά τη διάρκεια της από κανένα από τα δύο μέρη.

(ζ) Όλοι οι κίνδυνοι και οι δαπάνες που συνδέονται με την ιδιοκτησία του παγίου στοιχείου (λειτουργία, φόροι, ασφάλεια, φθορά, καταστροφή κλπ) αναλαμβάνονται από το μισθωτή.

(η) Ο μισθωτής έχει το δικαίωμα, βάσει σχετικής συμβατικής ρήτρας, είτε να αποκτήσει το πάγιο στοιχείο στο τέλος της μισθώσεως έναντι προκαθορισμένου και σημαντικώς μειωμένου αντιτίμου, είτε να παραμείνει στο μίσθιο έναντι όμως ενός ελαχίστου μισθώματος.

Ειδικότερα ως προς το ενδιαφέρον εν προκειμένω θέμα της νομικής φύσης της σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης, για την οποία οι θεωρητικοί της ηπειρωτικής κυρίως Ευρώπης ερίζουν επί πολλά έτη, βρίσκεται και σήμερα στο επίκεντρο επιστημονικών συζητήσεων, έχουν δε διατυπωθεί ποικίλες απόψεις (Βλέπε χαρακτηριστικώς σε Π. Μάζη, ό.π. σελ. 57, υποσημ. 133 και Α. Γεωργιάδη, όπου κατωτέρω). Οι κυριότερες από αυτές είναι ότι πρόκειται α) για απλή μίσθωση πράγματος, β) για μη τυπική μίσθωση πράγματος, στην οποία οι σχετικές διατάξεις εφαρμόζονται μόνο καταρχήν, γ) για σύμβαση πώλησης, δ) για πώληση δικαιώματος ε) για μεικτή σύμβαση με στοιχεία εντολής και συναινετικού δανείου. Άλλη άποψη αντιμετωπίζει τη σύμβαση επίσης ως μεικτή με στοιχεία πώλησης δικαιώματα και συναινετικού δανείου, ως σύμβαση πίστωσης, ως σύμβαση *sui generis*, όπου και πάλι έντονα αμφισβητούνται τα επιμέρους στοιχεία αυτής της σύμβασης

...

IV. Από το σύνολο των ανωτέρω, κατά τη γνώμη της πλειοψηφίας, η οποία απαρτίστηκε από τον Πρόεδρο του ΝΣΚ και τους Νομικούς Συμβούλους (πλην ενός) (ψηφοί 34), λαμβανομένης ιδίως υπόψη και της

πρόθεσης του εσωτερικού νομοθέτη για «σύζευξη» στο άρθρο 1 της μίσθωσης με το προαναφερόμενο δικαίωμα προαίρεσως του μισθωτή, όπως σαφώς αναφέρεται στην Εισηγητική Έκθεση του Ν.1665/1986, σε συνδυασμό με την αξιολόγηση του συνόλου των τυπολογικών στοιχείων που συνθέτουν κατά νόμο τη σύμβαση της Χρηματοδοτικής Μίσθωσης, της οποίας αποκλειστικός αιτία και σκοπός είναι η χρηματοδοτική λειτουργία, καθώς και τη σύγκρισή της με τη υπό του Αστικού Κώδικα προβλεπόμενη σύμβαση μίσθωσης, προκύπτει ότι η Χρηματοδοτική Μίσθωση δεν αποτελεί ούτε ιδιότυπη σύμβαση μίσθωσης ούτε μικτή σύμβαση, αλλά ένα νέο και αυτοτελές κατά το νομοθέτη συμβατικό μόρφωμα της σύγχρονης συναλλακτικής πρακτικής, που δεν μπορεί να υπαχθεί εν όλω ή εν μέρει σε οποιονδήποτε από τους συμβατικούς τύπους του Α.Κ.

Υπό οιαδήποτε πάντως από τις ως άνω υποστηριζόμενες απόψεις σχετικά με τη νομική φύση της Χρηματοδοτικής Μίσθωσης (είτε δηλ. την άνω κρατούσα σε θεωρία και νομολογία είτε την υποστηριζόμενη από την παρούσα γνώμη), η Χρηματοδοτική Μίσθωση του ν.1665/1986 δεν ταυτίζεται με την κοινή μίσθωση που ως βασική βιοτική σχέση αποτυπωμένη στον Αστικό Κώδικα εκλαμβάνεται από τη φορολογία εισοδήματος, συνακολούθως δε στα εν λόγω εισοδήματα των εταιρειών χρηματοδοτικής μίσθωσης, ως μη προερχόμενα από ακίνητα κατά την έννοια του φορολογικού νομοθέτη, δεν μπορεί να επιβληθεί ο ως άνω συμπληρωματικός φόρος 3%.

Επιχειρηματικά εξάλλου υπέρ της θέσεως αυτής συνάγεται και από το άρθρο 105 παρ. 2 του ΚΦΕ για τις εκπτώσεις δαπανών, το οποίο παραπέμπει προς εφαρμογή στη διάταξη του άρθρου 31 του ΚΦΕ για τον λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις, στις παρ. 12 και 13 της οποίας ρυθμίζονται τα ζητήματα των εκπτώσεων των αποσβέσεων και της των επισφαλών απαιτήσεων των εταιριών χρηματοδοτικής μίσθωσης, και από τα οποία προκύπτει εμμέσως βούληση υπαγωγής του εισοδήματος των εταιριών αυτών εν γένει, τουτέστιν για τα μισθώματα αδιακρίτως από κινητά και ακίνητα, στο εξ εμπορικών επιχειρήσεων (Δ' πηγής), γεγονός που αποκλείει την επιβολή του εν λόγω συμπληρωματικού φόρου εισοδήματος. ...

Υ. Κατόπιν των ανωτέρω, κατά τη γνώμη της πλειοψηφίας επί του τεθέντος ερωτήματος προσήκει η ως άνω αναλυτικώς διδόμενη αρνητική απάντηση .

Επειδή στο άρθρο 51 Α παρ.3 του ν.2238/1994 (πρώην ΚΦΕ) ορίζεται το εξής:

«3. Νομική οντότητα για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος Κώδικα, θεωρείται κάθε νομικό πρόσωπο, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία (offshore κ.λπ.), κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων (private investment company κ.λπ.), κάθε μορφής καταπίστευμα (trust, Anstalt κ.λπ.) ή οποιοδήποτε μόρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα (foundation, Stiftung κ.λπ.) ή οποιοδήποτε μόρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφή προσωπικής επιχείρησης ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρεία διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομίας ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου και κάθε άλλο πιθανό μόρφωμα εταιρικής οργάνωσης, ανεξαρτήτως νομικής προσωπικότητας και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα.».

Επειδή στο άρθρο 15 παρ.1, 2 και 3 του ν.3091/2002 ορίζονται τα εξής:

«1. Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες της παρ. 3 του άρθρου 51Α του Κ.Φ.Ε., που έχουν εμπράγματα δικαιώματα πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας σε ακίνητα τα οποία βρίσκονται στην Ελλάδα, καταβάλλουν ειδικό ετήσιο φόρο δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί της αξίας αυτών, όπως προσδιορίζεται στο άρθρο 17 του νόμου αυτού.

2. Από την υποχρέωση της προηγούμενης παραγράφου εξαιρούνται, ανεξάρτητα από τη χώρα στην οποία έχουν την έδρα τους σύμφωνα με το καταστατικό τους:

α) Εταιρείες των οποίων οι μετοχές βρίσκονται σε διαπραγμάτευση σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά.

β) Εταιρείες οι οποίες ασκούν εμπορική, μεταποιητική, βιομηχανική, βιοτεχνική ή παροχής υπηρεσιών δραστηριότητα στην Ελλάδα, εφόσον κατά το οικείο οικονομικό έτος τα ακαθάριστα έσοδα από τη δραστηριότητά αυτή είναι μεγαλύτερα των ακαθάριστων εσόδων από ακίνητα. Στα ακαθάριστα έσοδα από ακίνητα δεν υπολογίζονται τα έσοδα από ακίνητα, τα οποία ιδιοχρησιμοποιούν οι εταιρείες αποκλειστικά για την άσκηση της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας.

3. Εξαιρούνται από τις διατάξεις της παραγράφου 1, εφόσον έχουν την έδρα τους σύμφωνα με το καταστατικό τους στην Ελλάδα ή σε άλλη χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης:

α) Ανώνυμες εταιρείες που έχουν ονομαστικές μετοχές μέχρι φυσικού προσώπου ή που δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα που τις κατέχουν και με την προϋπόθεση ότι τα φυσικά πρόσωπα έχουν αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα. Ανώνυμες εταιρείες, με ανώνυμες μετοχές, εφόσον το σύνολο των μετοχών τους καταλήγει σε εταιρείες, οι μετοχές των οποίων βρίσκονται σε διαπραγμάτευση σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά.

β) Εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, εφόσον τα εταιρικά μερίδια ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή εφόσον δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα στα οποία ανήκουν οι εταιρείες οι οποίες συμμετέχουν και με την προϋπόθεση ότι τα φυσικά πρόσωπα έχουν αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα.

...

Αν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών, μεριδίων ή μερίδων των εταιρειών των ανωτέρω περιπτώσεων α , β , γ ανήκει σε εταιρεία, οι μετοχές της οποίας βρίσκονται σε διαπραγμάτευση σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, δεν απαιτείται περαιτέρω δήλωση φυσικών προσώπων για την εταιρεία αυτή, κατά το ποσοστό συμμετοχής της.

Αν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών, μεριδίων ή μερίδων των εταιρειών των ανωτέρω α , β και γ περιπτώσεων κατέχουν ή διαχειρίζονται πιστωτικά ιδρύματα περιλαμβανομένων και των ταμειωτηρίων ή ταμείων παρακαταθηκών και δανείων, ασφαλιστικά ταμεία, ασφαλιστικές εταιρείες, αμοιβαία κεφάλαια περιλαμβανομένων και των αμοιβαίων κεφαλαίων επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία κλειστού τύπου, εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων, εταιρείες διαχείρισης ή/και παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών επί κεφαλαίων και αμοιβαίων κεφαλαίων, εταιρείες συλλογικών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία κλειστού τύπου, η καταστατική έδρα των οποίων δεν βρίσκεται σε μη συνεργάσιμο κράτος, όπως αυτό ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν. 4172/2013, και εποπτεύονται από αρχή

της χώρας της έδρας τους, καθώς και θεσμικοί επενδυτές που λειτουργούν σε οργανωμένη αγορά κράτους - μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όπως αυτή νοείται σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 23 του Ν.2778/1999 (ΦΕΚ 295 Α), δεν απαιτείται περαιτέρω δήλωση των φυσικών προσώπων κατά το ποσοστό συμμετοχής τους.».

Επειδή στο ν. 4223/2013 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 1

1. Από το έτος 2014 και για κάθε επόμενο έτος επιβάλλεται Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) στα δικαιώματα της παραγράφου 2 του παρόντος, σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα και ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή κάθε είδους νομικές οντότητες την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους.

2. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. επιβάλλεται στα εμπράγματα δικαιώματα της πλήρους κυριότητας, της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας, της οίκησης και της επιφάνειας επί του ακινήτου. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. επιβάλλεται και στα εμπράγματα ή ενοχικά δικαιώματα της αποκλειστικής χρήσης θέσης στάθμευσης, βοηθητικού χώρου και κολυμβητικής δεξαμενής, που βρίσκονται σε κοινόκτητο τμήμα του ακινήτου και αποτελούν παρακολούθημα των παραπάνω εμπραγμάτων δικαιωμάτων. Εξαιρετικά, επιβάλλεται και στο δικαίωμα της νομής ή οιονεί νομής, της κατοχής, καθώς και στη δέσμευση δικαιωμάτων επί του ακινήτου από Ο.Τ.Α. σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 2.

4. Τα δικαιώματα επί των οποίων επιβάλλεται ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. ετησίως είναι αυτά που υπάρχουν την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, ανεξάρτητα από μεταβολές που τυχόν επέρχονται κατά τη διάρκεια του έτους αυτού και ανεξάρτητα από τη μεταγραφή του τίτλου κτήσης.

Άρθρο 2

1. Υποκείμενο του ΕΝ.Φ.Ι.Α. είναι κάθε πρόσωπο ή οντότητα του άρθρου 1, ανάλογα με το δικαίωμα και το ποσοστό του, και ειδικότερα:

α) Αυτός που αποκτά δικαίωμα σε ακίνητο από οποιαδήποτε αιτία, από την ημερομηνία σύνταξης του οριστικού συμβολαίου κτήσης ή από την ημερομηνία τελεσιδικίας της δικαστικής απόφασης με την οποία αναγνωρίζεται δικαίωμα ή καταδικάζεται ο δικαιοπάροχος σε δήλωση βουλήσεως.

β) Ο υπερθεματιστής, από την ημερομηνία σύνταξης της κατακυρωτικής έκθεσης.

γ) Ο κληρονόμος και ειδικότερα...

δ) Όποιος έχει αποκτήσει δικαίωμα σε ακίνητο με οριστικό συμβόλαιο δωρεάς αιτία θανάτου, ...

Υποκείμενο του ΕΝ.Φ.Ι.Α. είναι και:

α) Αυτός που αποκτά δικαίωμα με προσύμφωνο αγοράς, ...

β) Ο δικαιούχος ακινήτου από το Δημόσιο ή τον Οργανισμό Εργατικής Κατοικίας ή Οργανισμό Τοπικής Αυτοδιοίκησης ή Ν.Π.Δ.Δ.....

γ) Ο κηδεμόνας για τα ακίνητα σχολάζουσας κληρονομιάς.

δ) Ο εκτελεστής διαθήκης ή εκκαθαριστής κληρονομιάς για τα κληρονομιαία ακίνητα.

ε) Ο μεσεγγυούχος ακινήτου.

στ) Ο σύνδικος της πτώχευσης.

ζ) Ο νομέας επίδικου ακινήτου. Αν το ακίνητο εκنيκηθεί με τελεσίδικη απόφαση, ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. που καταβλήθηκε δεν επιστρέφεται.

η) Ο εργολάβος, για ακίνητο το οποίο, ...

θ) Ο κάτοχος ακινήτου που ανήκει σε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης,

ια) Ο Ο.Τ.Α. για ακίνητο που δεσμεύει

3. Ο πλήρης κύριος υποχρεούται στην καταβολή του συνολικού ΕΝ.Φ.Ι.Α. που βαρύνει το ακίνητο κατά το ποσοστό συνιδιοκτησίας του.

8. Για την εφαρμογή του ΕΝ.Φ.Ι.Α. ακίνητα που δεν ιδιοχρησιμοποιούνται από το υποκείμενο του ΕΝ.Φ.Ι.Α θεωρούνται αυτά τα οποία εκμισθώνονται ή παραχωρούνται καθ' οιονδήποτε τρόπο σε τρίτο. Τα ακίνητα που δεν εμπίπτουν στο προηγούμενο εδάφιο θεωρούνται ιδιοχρησιμοποιούμενα.

9. Για το συμπληρωματικό ΕΝ.Φ.Ι.Α., όπως ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 5, εφαρμόζονται ανάλογα τα οριζόμενα στις παραγράφους 3 έως και 8 του παρόντος.

Άρθρο 3

1. Απαλλάσσονται από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. τα δικαιώματα στα ακίνητα που ανήκουν:

α) Στο Δημόσιο,

β) Σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.),

γ) Σε ξένα κράτη, εφόσον το ακίνητο χρησιμοποιείται για την εγκατάσταση πρεσβείας ή προξενείου....

δ) Σε Ν.Π.Δ.Δ.

ε) Σε Ν.Π.Ι.Δ.

στ) (β) Στις υποκείμενες στο ειδικό συνταγματικό καθεστώς Ιερές Μονές

ζ) Στα νομικά πρόσωπα που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς διοίκησης και διαχείρισης του Ν.3647/2008.....

η) Σε εταιρείες ειδικού σκοπού,

2. Απαλλάσσονται από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. και τα δικαιώματα στα ακίνητα για τα οποία:

α) Υφίσταται απαγόρευση οποιασδήποτε χρήσης, σύμφωνα με τον ισχύοντα Πολεοδομικό Σχεδιασμό,

β) Έχει διαταχθεί με αμετάκλητη δικαστική απόφαση η αποδέσμευση από απαλλοτρίωση....

γ) Έχει εκδοθεί αμετάκλητη δικαστική απόφαση ή οριστική διοικητική πράξη αποζημίωσης για απαλλοτρίωση

3. Κάθε άλλη διάταξη, γενική ή ειδική, που αφορά απαλλαγές από φόρους ή τέλη, δεν εφαρμόζεται για τον **Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακίνητης Περιουσίας**, με εξαίρεση τις συμβάσεις παραχώρησης του Δημοσίου που έχουν κυρωθεί με νόμο μέχρι την κατάθεση στη Βουλή του σχεδίου του παρόντος νόμου, εφόσον σε αυτές είχε προβλεφθεί η πλήρης απαλλαγή από φόρους ακίνητης περιουσίας.....».

Επειδή με την Εγκύκλιο ΠΟΛ 1138/2015 της ΓΓΔΕ με θέμα «Πρόσθετες διευκρινίσεις σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος αλλοδαπών εταιρειών ιδιοκτησίας ακινήτου στην Ελλάδα, μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (Ν.4172/2013)», διευκρινίζονται τα εξής:

«Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013), οι οποίες ισχύουν από 1.1.2014, κάθε πρόσωπο συμπεριλαμβανομένου και του αλλοδαπού νομικού προσώπου, με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην Ελληνική νομοθεσία.

Ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, από 1.1.2015, αποτελούν οι διατάξεις του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και μέχρι τις 31.12.2014 οι διατάξεις του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.).

Για τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα, χωρίς μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, τα οποία διαθέτουν ακίνητα στην Ελλάδα, τόσο από τις προϋσχύουσες διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. όσο και από τις ισχύουσες διατάξεις των Ε.Λ.Π., δεν προκύπτει υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.

Επειδή όμως από 1.1.2014 το εισόδημα που αποκτούν στην Ελλάδα τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα από ακίνητη περιουσία αποτελεί πλέον για την φορολογία εισοδήματος εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από το εάν αποκτούν ή όχι μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας, τα πρόσωπα αυτά ιδιοκτησίας ακινήτου, εφόσον αποκτούν εισόδημα από την ενοικίαση του ακινήτου αυτού, από την ημερομηνία αυτή και μετά είναι υπόχρεα σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων. Για την ένταξη σε κατηγορία τήρησης βιβλίων των ανωτέρω προσώπων όσον αφορά την φορολογική περίοδο 2014 εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. και από 1.1.2015 οι διατάξεις των Ε.Λ.Π. Έτσι από 1.1.2014 έως 31.12.2014 αυτά που έχουν τη μορφή ΑΕ, ΕΠΕ και ΙΚΕ εντάσσονται σε διπλογραφικά βιβλία και τα λοιπά πρόσωπα (προσωπικές εταιρείες) σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων.

Από 1.1.2015 και μετά ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ, Ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες, καθώς και ΟΕ και ΕΕ των οποίων όλα τα άμεσα ή έμμεσα μέλη είναι είτε οντότητες της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 1 του Ν.4308/2014 (ΑΕ., ΕΠΕ, κλπ), είτε άλλες οντότητες συγκρίσιμου νομικού τύπου με τις οντότητες της περίπτωσης αυτής, εφαρμόζουν για την τήρηση των λογιστικών τους αρχείων το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα (διπλογραφικά βιβλία). Τα λοιπά πρόσωπα εντάσσονται στις οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 του Ν.4308/2014 και επομένως σε τήρηση βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά) με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 2 (κύκλος εργασιών 1.500.000 ευρώ).

Διευκρινίζεται ότι οι αλλοδαπές ΑΕ και ΕΠΕ, χωρίς εγκατάσταση στην Ελλάδα, οι οποίες κατά τη διάρκεια της περιόδου 2014 ανήγειραν ακίνητο ιδιοκτησίας τους στην Ελλάδα ή πραγματοποιήσαν προσθήκες ή επεκτάσεις σε ακίνητο ιδιοκτησίας τους στην Ελλάδα και οι οποίες μέχρι την ολοκλήρωση των εργασιών της ανέγερσης με βάση τις διατάξεις του ΚΦΑΣ είχαν ειδική ένταξη σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων, εφόσον κατά τη διάρκεια της περιόδου αυτής εκμίσθωσαν το ακίνητο αυτό, είναι υπόχρεες από την έναρξη της εκμίσθωσης σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων.».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 197 του Ν 2717/1999, ορίζεται ότι:

«1.Δεδικασμένο δημιουργείται από τις τελεσίδικες και τις ανέκκλητες αποφάσεις, εφόσον οι τελευταίες δεν υπόκεινται σε ανακοπή ερημοδικίας, ως προς το, ουσιαστικό ή δικονομικό, διοικητικής φύσης ζήτημα που με αυτές κρίθηκε, εφόσον τούτο τελεί σε άμεση και αναγκαία συνάρτηση προς το συμπέρασμα που με τις ίδιες έγινε δεκτό. Δεδικασμένο δημιουργείται, επίσης, και όταν το, κατά την προηγούμενη περίοδο ζήτημα,

κρίθηκε παρεμπιπτόντως, αν το δικαστήριο ήταν καθ' ύλην αρμόδιο να το κρίνει, και εφόσον η απόφασή του γι' αυτό ήταν αναγκαία προκειμένου τούτο να αποφανθεί για το κύριο ζήτημα.»

Επειδή συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν.2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1542/2016: «..η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώντας τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).»

Επειδή από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή στο άρθρο 3 παρ.3 της ΠΟΛ 1064/2017 ορίζεται:

«3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπό όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.»

Επειδή στο άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή εν προκειμένω ως προς τα πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης και ως προς τον τρόπο που δραστηριοποιήθηκε η προσφεύγουσα με τις υπό κρίση συμβάσεις με την/2021 τελεσίδικη Απόφαση του Εφετείου κρίθηκαν τα εξής:

«...(1) Η υπεροχή του κοινοτικού δικαίου έναντι του δικαίου των κρατών-μελών, αποτελεί μία από τις θεμελιώδεις αρχές του κοινοτικού δικαίου. Η αρχή αυτή αναφέρεται στη Δήλωση 19, η οποία έχει προσαρτηθεί στη Συνθήκη της Λισαβόνας με τίτλο «Σχετικά με την υπεροχή», ανήκει δε σε ένα κατάλογο δηλώσεων που διαμορφώθηκαν από τη Διακυβερνητική Διάσκεψη που υιοθέτησε την ως άνω Συνθήκη και προσαρτήθηκαν σε αυτή, οι οποίες (Δηλώσεις), χωρίς να αποτελούν πρωτογενές δίκαιο της Ένωσης, χρησιμεύουν για να διευκολύνουν την ερμηνεία των διατάξεων στις οποίες αναφέρονται. Σύμφωνα δε με το περιεχόμενο της ως άνω Δήλωσης, «Η Διάσκεψη υπενθυμίζει ότι, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, οι Συνθήκες και το δίκαιο που θεσπίζεται από την Ένωση βάσει των Συνθηκών υπερισχύουν του δικαίου των κρατών μελών, υπό τους όρους που ορίζονται στην εν λόγω νομολογία». Η νομολογία αυτή του ΔΕΕ, διαμόρφωσε την αρχή της απόλυτης υπεροχής του ενωσιακού δικαίου, η οποία συνεπάγεται πως κάθε διάταξη του εθνικού δικαίου —είτε προγενέστερη είτε μεταγενέστερη της ενωσιακής διάταξης— υποχωρεί απέναντι στην ενωσιακή διάταξη.

...(2) Με το νόμο 1665/1986 («Συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης») καθιερώθηκε στην Ελλάδα η σύμβαση της «χρηματοδοτικής μίσθωσης» (Leasing). Με τη σύμβαση αυτή, για τη σύναψη της οποίας απαιτείται έγγραφο ως συστατικός τύπος, η εκμισθώτρια εταιρεία υποχρεώνεται να παραχωρεί έναντι μισθώματος τη χρήση πράγματος κινητού ή ακινήτου (μετά την τροποποίηση με το Ν. 2367/1 995) ή και των δύο μαζί, που προορίζεται αποκλειστικά για επαγγελματική χρήση του αντισυμβαλλομένου, παρέχοντας συγχρόνως στον τελευταίο το δικαίωμα είτε να αγοράσει το πράγμα είτε να ανανεώσει τη μίσθωση για ορισμένο χρόνο (άρθρο εδ. α'). Με τη χρηματοδοτική μίσθωση ο ενδιαφερόμενος έχει τη δυνατότητα να αποκτήσει την χρήση αγαθών έναντι μισθώματος, το οποίο θα πορίζεται από τα κέρδη που θα του αποφέρει η χρησιμοποίηση των αγαθών.

...(3) Εκτός από την κλασική μορφή της χρηματοδοτικής μίσθωσης, είναι διαδεδομένος και ένας άλλος τύπος αυτής (και συγκεκριμένα η μορφή με την οποία πρωτοεμφανίστηκε στις ΗΠΑ το *financial leasing* τη δεκαετία του 1930), κατ' εξοχήν εφαρμοζόμενος στα ακίνητα, γνωστός με τον όρο «*sale and lease back*», ή «αντίστροφη χρηματοδοτική μίσθωση». Στη μορφή αυτή, μία επιχείρηση η οποία έχει ήδη ένα πάγιο στοιχείο στην κυριότητά της, το πωλεί στην εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης, διατηρώντας το στην κατοχή και χρήση της ως μισθώτρια, χρηματοδοτούμενη έτσι με το τίμημα που της καταβάλλεται, και επανακτά την κυριότητα στο τέλος της ανέκκλητης περιόδου (ήτοι της περιόδου κατά την οποία κανένα από τα συμβαλλόμενα μέρη δεν μπορεί να καταγγείλει τη σύμβαση, αν δεν συντρέχει νόμιμος λόγος), αφού θα έχει εξοφλήσει όλα τα μισθώματα που αντιστοιχούν στο καταβεβλημένο τίμημα, με τους τόκους, τα έξοδα και το σχετικό κέρδος της εταιρείας χρηματοδοτικής μίσθωσης. Έτσι, στη μορφή αυτή του *leasing*, η

χρηματοδότηση δεν γίνεται για την απόκτηση του πράγματος, αλλά μέσα από το ίδιο το πράγμα, ως εκ των υστέρων χρηματοδότηση (α posteriori), 'με ρευστοποίηση μιας ήδη πραγματοποιημένης επένδυσης, όπου η συναλλαγή διενεργείται χωρίς καμία παρεμβολή τρίτου προμηθευτή του πράγματος, ανάμεσα μόνο στην εταιρεία leasing και τον πελάτη της, τον οποίο εκείνη χρηματοδοτεί....

...(4) Στο άρθρο 15 του, ισχύοντος κατά τον κρίσιμο χρόνο της σύναψης της επίδικης σύμβασης (1-12-2009), Ν.3601/2007, ο οποίος ενσωμάτωσε στο εσωτερικό δίκαιο την Οδηγία 2006/48/ΕΚ «Σχετικά με την ανάληψη και την άσκηση δραστηριότητας από τα» (L 177/30.6.2006), ορίζονται τα εξής: «1., που εδρεύει στην Ελλάδα και επιθυμεί να παράσχει υπηρεσίες για πρώτη φορά σε άλλο κράτος-μέλος χωρίς να εγκατασταθεί σε αυτό, γνωστοποιεί στην Τράπεζα της Ελλάδος εκείνες από τις δραστηριότητες, που περιλαμβάνονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 1 του παρόντος νόμου, τις οποίες προτίθεται να ασκήσει. 2. Η Τράπεζα της Ελλάδος κοινοποιεί στις αρμόδιες αρχές του κράτους-μέλους υποδοχής τη γνωστοποίηση της προηγούμενης παραγράφου μέσα σε προθεσμία ενός (1) μηνός από την παραλαβή της. 3. Για την παροχή υπηρεσιών στην Ελλάδα από άλλου κράτους-μέλους για πρώτη φορά πρέπει προηγουμένως να έχει κοινοποιηθεί στην Τράπεζα της Ελλάδος, από τις αρμόδιες αρχές του κράτους-μέλους καταγωγής του η αντίστοιχη γνωστοποίηση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 1 και 2 του παρόντος άρθρου».

Περαιτέρω, το άρθρο 18 του ίδιου νόμου, ορίζει ότι: «1. Χρηματοδοτικό ίδρυμα, που εδρεύει σε άλλο κράτος-μέλος και είναι θυγατρική ενός ή περισσότερων, επιτρέπεται να ασκεί στην Ελλάδα οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του καταλόγου των στοιχείων β' έως ιβ' της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του παρόντος νόμου, είτε μέσω εγκατάστασης υποκαταστήματος στην Ελλάδα είτε με τη μορφή παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με τη διαδικασία του άρθρου 13 και της παραγράφου 3 του άρθρου 15 και υπό τους όρους και τις προϋποθέσεις των άρθρων 16, 21 παρ. 2, 22, 25 παρ. 2 και 65 του παρόντος νόμου, εφόσον το καταστατικό του επιτρέπει την άσκηση των δραστηριοτήτων αυτών και επιπλέον πληρούνται σωρευτικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις:...

...(5) Από τις διατάξεις των άρθρων 249 και 251 ΑΚ προκύπτει, ότι η διεκδικητική αγωγή (άρθρο 1094 ΑΚ) μπορεί να αποκρουσθεί με την ένσταση της αποσβεστικής παραγραφής, η οποία χωρεί επί της επί εικοσαετία παράλειψης του δικαιούχου να την ασκήσει (ΑΠ 1520/2012, ΑΠ 508/2011, Τ.Ν.Π. Νόμος, Απ. Γεωργιάδη, Σύντομη Ερμηνεία ΑΚ, άρθρο 1094-1095, αρ. 35, Δ. Παπαστερίου, Εμπράγματο Δίκαιο [τόμος II — Η Κυριότητα], σελ. 462). Ο χρόνος της παραγραφής της ως άνω αξίωσης ξεκινά από τη στιγμή της προσβολής της κυριότητας με κατάληψη ή αφαίρεση του πράγματος (ΑΠ 4537/2005, ΕλλΔνη 2006.285, 1332/2000 ΕλλΔνη 2002.448), καθώς τότε γεννιέται και είναι δικαστικά επιδίωξιμη η εμπράγματη αξίωση. Στην προκείμενη περίπτωση, η ενάγουσα άσκησε σε βάρος της εναγομένης την κρινόμενη διεκδικητική αγωγή, εκθέτοντας ότι η μετάσταση της κυριότητας στην εναγομένη έγινε την 1-12-2009, με την ένδικη σύμβαση αγοραπωλησίας, την εγκυρότητα της οποίας η ίδια (ενάγουσα) αμφισβητεί....

.... Από όλα ανεξαιρέτως τα έγγραφα που προσκομίζουν και επικαλούνται νόμιμα οι διάδικοι, τα οποία λαμβάνονται υπόψη είτε προς άμεση απόδειξη είτε για τη συναγωγή δικαστικών τεκμηρίων (άρθρα 336

παρ. 3, 339 και 395 ΚΠολΔ), μερικά από τα οποία μνημονεύονται ειδικά παρακάτω, χωρίς, πάντως, να παραλείπεται κανένα κατά την εκτίμηση της ουσίας της υπόθεσης (ΑΠ 386/2015, Τ.Ν.Π. Νόμος, ΑΠ 1804/2012, ΧρΙΔ 2013.372),... αποδείχθηκαν, κατά το μέρος που η υπόθεση μεταβιβάζεται στο παρόν δικαστήριο με βάση τους λόγους των εφέσεων (άρθρο 522 ΚΠολΔ), τα ακόλουθα:

Η ενάγουσα είναι ανώνυμη εταιρεία με έδρα το , η οποία δραστηριοποιείται στον τομέα του τουρισμού και συγκεκριμένα μεταξύ άλλων στα αντικείμενα της επιχειρηματικής της δραστηριότητας περιλαμβάνεται η εκμετάλλευση ενός ξενοδοχειακού συγκροτήματος ιδιοκτησίας της με την επωνυμία «.....» που βρίσκεται στην της Από την άλλη πλευρά η εναγομένη, όπως προκύπτει από το καταστατικό της, είναι εταιρεία περιορισμένης ευθύνης με αντικείμενο τις χρηματοδοτικές μισθώσεις με έδρα τη της Αυστρίας, αποτελεί δε θυγατρική εταιρεία της εταιρείας χρηματοδοτικής μίσθωσης με την επωνυμία «.....» κατά ποσοστό 99,40 %, θυγατρική εταιρεία της (.....», εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με έδρα τη και εταιρικό σκοπό τις χρηματοδοτικές μισθώσεις. Η τελευταία, αποτελεί θυγατρική επιχείρηση του αυστριακού με την επωνυμία «.....», η οποία κατέχει το 99,98% της «.....». Κατά συνέπεια, η εναγομένη είναι εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης, αποτελούσα θυγατρική επιχείρηση ενωσιακού που έχει λάβει άδεια λειτουργίας στο ίδιο κράτος μέλος που εδρεύει και αυτή, ασκεί δε δραστηριότητα που περιγράφεται στο στοιχείο [γ] του καταλόγου των δραστηριοτήτων των που διενεργούνται υπό καθεστώς ελεύθερης παροχής υπηρεσιών (άρθρο 11 παρ.1 του Ν.3601/2007). Η ενάγουσα, είχε στην κυριότητά της ένα ξενοδοχειακό συγκρότημα υπό το διακριτικό τίτλο «.....», με συνολική δομημένη επιφάνεια 13.818,68 τ.μ., που έχει ανεγερθεί επί περισσότερων ιδιοκτησιών που λειτουργικά αποτελούν ένα ευρύτερο ακίνητο, συνολικής έκτασης 37.850 τετραγωνικών μέτρων, αποτελούμενο από τα εξής επιμέρους ακίνητα, κείμενα στις θέσεις «.....»... Δυνάμει του με αριθμό/2009 συμβολαίου αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου , που μεταγράφηκε νόμιμα στα Βιβλία Μεταγραφών του Κτηματολογίου στις κτηματολογικές μερίδες όλων των ανωτέρω ακινήτων, η ενάγουσα, εκπροσωπούμενη από τον του , μεταβίβασε κατά κυριότητα λόγω πώλησης προς την εναγομένη, η οποία εκπροσωπήθηκε από τους α) και 2) άπαντα τα ως άνω ακίνητα αντί τιμήματος 13.000.000 ευρώ.

Στη συνέχεια, συντάχθηκε μεταξύ των διαδίκων, οι οποίοι εκπροσωπήθηκαν ως ανωτέρω, το με αριθμό/2009 συμβόλαιο χρηματοδοτικής μίσθωσης της ίδιας ως άνω συμβολαιογράφου, το οποίο ομοίως μεταγράφηκε στα βιβλία του Κτηματολογίου Στο ανωτέρω συμβόλαιο, περιλήφθηκε «συμφωνητικό μίσθωσης ακινήτου (αγορά και εκμίσθωση) βάσει του ελληνικού νόμου 1665/1986», σύμφωνα με το οποίο η εναγομένη εκμίσθωσε προς την ενάγουσα το ανωτέρω ξενοδοχείο, καθώς και το υπό ανέγερση ξενοδοχείο, αποτελούμενο από 2 κτίρια (που επρόκειτο να ανεγερθούν εντός των κτηματολογικών μερίδων και), με τη συμφωνία ότι όλα τα κινητά έπιπλα, οι επιπλώσεις και ο εξοπλισμός που χρησιμοποιούνται για τη λειτουργία του ξενοδοχείου, αποτελούν

περιουσία του μισθωτή. Η διάρκεια της μίσθωσης ορίστηκε σε διακόσιους σαράντα (240) μήνες, ενώ το μηνιαίο μίσθωμα ορίστηκε στο ποσό των 78.245,50 ευρώ, υπολογιζόμενο επί τη βάσει του ποσού των 13.000.000 ευρώ ως συνολικού κόστους της επένδυσης, ενώ προβλέφθηκε ότι μετά την αποδοχή (κατά τον όρο που χρησιμοποίησαν οι συμβαλλόμενοι, που νοηματικά και λογικά ταυτίζεται με την παραλαβή) του υπό ανέγερση ξενοδοχείου, το κόστος του οποίου υπολογίστηκε σε 2.500.000 ευρώ το μηνιαίο μίσθωμα θα αυξανόταν σε 93.292,71 ευρώ, καθώς πλέον θα υπολογιζόταν επί του ποσού των 15.500.000 ευρώ.

Εξάλλου, προβλέφθηκε ότι ο εκμισθωτής (εναγομένη) θα έχει το δικαίωμα να καταγγείλει πρόωρα το συμφωνητικό μίσθωσης, μεταξύ άλλων και σε περίπτωση κατά την οποία ο μισθωτής δεν είναι συνεπής στις οικονομικές του υποχρεώσεις, παρά την έγγραφη υπενθύμιση αυτών εκ μέρους του εκμισθωτή. Τέλος, μεταξύ των όρων του συμφωνητικού περιλήφθηκε και η συμφωνία ότι, εφόσον δεν έχει χωρήσει καταγγελία του, στο τέλος της μίσθωσης ο μισθωτής θα δικαιούται να ζητήσει από τον εκμισθωτή την αγορά του ακινήτου αντί (συμβολικού) τιμήματος ενός (1) ευρώ. Επισημαίνεται ότι τη συνομολόγηση των παραπάνω συμβάσεων, είχε προηγουμένως εγκρίνει το διοικητικό συμβούλιο της ενάγουσας, στην έκτακτη συνεδρίαση του οποίου η πρόεδρος του Δ.Σ. ενημέρωσε το συμβούλιο ότι α)οι παραπάνω αναφερόμενες κτηματολογικές μερίδες θα πωληθούν στην εταιρεία με την επωνυμία (εναγομένη), β)ότι στη συνέχεια τα πωλούμενα ακίνητα θα αποτελέσουν αντικείμενο χρηματοδοτικής μίσθωσης (sale and lease back agreement - ήτοι με την έννοια της αντίστροφης χρηματοδοτικής μίσθωσης όπως αυτή αναφέρθηκε στην οικεία νομική σκέψη [ανωτ. υπό 3]) και γ)ότι κατά τη λήξη της χρηματοδοτικής μίσθωσης, η εταιρεία αποκτά και πάλι την κυριότητα των ακινήτων, το τίμημα για την πώληση των οποίων έχει συμφωνηθεί σε 15.500.000 ευρώ. Επιπρόσθετα, ο δικηγόρος και μέλος του Δ.Σ. της ενάγουσας , απέστειλε προς την εναγομένη την από 9-12-2009 επιστολή — «νομική γνώμη», στην οποία περιέχονταν οι μεταξύ των διαδίκων συμφωνίες, οι όροι τους σε γενικά πλαίσια και η ανεπιφύλακτη παραδοχή ότι η εναγομένη καθίσταται, μετά την ολοκλήρωση της μεταγραφής του πωλητηρίου συμβολαίου, νόμιμη ιδιοκτήτρια του ξενοδοχείου και των ως άνω οικοπέδων. Κατά συνέπεια, η ενάγουσα ήταν πλήρως ενήμερη για τον τύπο και τους όρους της έννομης σχέσης που θα τη συνέδεε με την εναγομένη, οι δε περί του αντιθέτου περιεχόμενοι στην αγωγή ισχυρισμοί της ενάγουσας, σύμφωνα με τους οποίους η ίδια, μετά από απαίτηση της εναγομένης η οποία προσφέρθηκε να τη χρηματοδοτήσει, μεταβίβασε καταπιστευτικά το ακίνητό της σε αυτήν προς εξασφάλιση δανειακής σύμβασης, ενώ ο χαρακτηρισμός της σύμβασης ως «χρηματοδοτικής» ήταν παραπλανητικός, είναι αβάσιμοι και απορριπτέοι. Ομοίως, με βάση τα παραπάνω περιστατικά, δεν μπορεί να γίνει λόγος για εικονικότητα της σύμβασης ...δεδομένου ότι οι διάδικοι συνέπραξαν στην κατάρτιση της δικαιοπραξίας, της οποίας τα έννομα αποτελέσματα αμφότεροι επιδίωκαν. Ειδικότερα η ενάγουσα, έχοντας και στο παρελθόν ακολουθήσει τον ίδιο τρόπο χρηματοδότησης για άλλο ξενοδοχείο της ευρισκόμενο στην , μάλιστα δε συμβληθείσα και πάλι με εταιρεία του ομίλου της εναγομένης (βλ. τα υπ' αριθμ. και/2004 συμβόλαια αγοραπωλησίας και χρηματοδοτικής μίσθωσης της συμβολαιογράφου -..... αντίστοιχα, με συμβαλλόμενους το νόμιμο εκπρόσωπό της και την εταιρεία), αποφάσισε

να επωφεληθεί, όπως άλλωστε είχε νόμιμο δικαίωμα, από τα φορολογικά πλεονεκτήματα που συνεπάγεται η συγκεκριμένη συμβατική μορφή χρηματοδότησης (άρθρο 6 παρ. 8 Ν. 1566/1986 — ΔΕφίλων 212/2018, Τ.Ν.Π. Νόμος), των οποίων ήταν γνώστης, καθώς πριν από τη σύναψη των αμέσως παραπάνω αναφερομένων συμβολαίων είχε απευθύνει σχετικό ερώτημα προς το Υπουργείο Οικονομικών ... βλ. το υπ' αριθμ./...../...../2004 απαντητικό έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Κεφαλαίου της Διεύθυνσης Φορολογίας Κεφαλαίου)....

Οι παραπάνω συμβάσεις, όπως προκύπτει από όσα παραπάνω εκτέθηκαν, αποτελούν μέρη μιας ενιαίας σύμβασης, η οποία φέρει το χαρακτήρα της αντίστροφης χρηματοδοτικής μίσθωσης κατά τα αναφερόμενα στην οικεία νομική σκέψη (ανωτέρω υπό 3), όπου η πώληση του αντικειμένου της μίσθωσης και εν προκειμένω των ακινήτων που προαναφέρθηκαν με το εντός αυτών ξενοδοχειακό συγκρότημα, συνήφθη με σκοπό η μεν ενάγουσα να εισπράξει το τίμημα ως μορφή χρηματοδότησης, η δε εναγομένη να αποκτήσει, ως μέσο εξασφάλισης των απαιτήσεων της για την επιστροφή του κεφαλαίου και των τόκων, την κυριότητα του πράγματος, την οποία η ενάγουσα θα μπορούσε να επαναποκτήσει με τη λήξη της περιόδου της χρηματοδοτικής μίσθωσης. Σε εκτέλεση των παραπάνω συμβάσεων, η εναγομένη κατέβαλε το συμφωνηθέν τίμημα, όπως συνομολογεί η ενάγουσα, η δε τελευταία ανέλαβε την κατοχή και χρήση των ως άνω ακινήτων προκειμένου να τα χρησιμοποιήσει σύμφωνα με τους σκοπούς της σύμβασης μίσθωσης, συνταχθέντος του από 1-12-2009 πρωτοκόλλου αποδοχής. Περαιτέρω, κατά το χρόνο κατάρτισης των επίδικων ως άνω συμβάσεων (1-12-2009), είχαν εφαρμογή οι διατάξεις του Ν. 3601/2007 περί εποπτείας πιστωτικών και χρηματοδοτικών ιδρυμάτων, όπως αυτές εκτίθενται ανωτέρω (υπό 4), από τις οποίες προκύπτει ότι η εναγομένη, στις κρίσιμες συμβάσεις συμβλήθηκε με την ιδιότητά της ως θυγατρική εταιρεία αλλοδαπού πιστωτικού ιδρύματος με έδρα σε άλλο κράτος-μέλος, η οποία δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα αλλά επιθυμεί να ασκήσει στο έδαφός της, με τη μορφή της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών, δραστηριότητα που περιλαμβάνεται στο άρθρο του Ν. 3601/2007.

Επομένως, υπόκειται στη ρύθμιση των διατάξεων των άρθρων 28 της Οδηγίας 48/2006 και 15 παρ. 3 Ν.3601/2007, που προβλέπουν όπως προαναφέρθηκε, την εκ μέρους της γνωστοποίηση, στις αρμόδιες αρχές της Αυστρίας, των δραστηριοτήτων που σκοπεύει να ασκήσει (εν προκειμένω δε, τη σύναψη της ένδικης σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης) και, εν συνεχεία, την κοινοποίηση της γνωστοποίησης αυτής από τις εν λόγω αρχές στις ελληνικές αρχές και ειδικότερα στην Τράπεζα της Ελλάδος. Όπως αποδείχθηκε, αλλά και συνομολογείται από την εναγομένη, η εν λόγω γνωστοποίηση δεν έγινε εκ μέρους της κατά το χρόνο σύναψης της επίδικης σύμβασης, αλλά πολύ αργότερα, ήτοι το έτος 2018, οπότε και η εναγομένη χωρίς καμία περαιτέρω διαδικασία περιλήφθηκε στον πίνακα των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων που γνωστοποίησαν ενδιαφέρον για παροχή υπηρεσιών χωρίς εγκατάσταση (βλ. τον από Ιουλίου 2019 πίνακα της Τράπεζας της Ελλάδος). Για την πληρότητα των περιστάσεων που συνοδεύουν την ερευνώμενη υπόθεση και χωρίς να καλύπτεται η παραπάνω παράλειψη της εναγομένης, πρέπει πάντως να σημειωθεί ότι το αυστριακό “.....”, το οποίο όπως προαναφέρθηκε, κατέχει έμμεσα το 99,40 της εναγομένης, δεν είναι ένα άγνωστο στην Ελλάδα, καθώς κατέχει άδεια διενέργειας τραπεζικών εργασιών και περιλαμβάνεται στους πίνακες της Τ.τ.Ε. ως τραπεζική

εταιρεία που παρέχει υπηρεσίες στην Ελλάδα. Από την πλευρά της, η ενάγουσα θεωρεί ότι η παράλειψη αυτή της εναγομένης να γνωστοποιήσει την πρόθεσή της ως ανωτέρω, έχει ως έννομη συνέπεια την ακυρότητα της σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης, με το σκεπτικό δε ότι η ακυρότητα αυτή συνεπάγεται την ακυρότητα και της σύμβασης πώλησης των ακινήτων της, ως μέρος της δικαιοπραξίας που δεν θα είχε επιχειρηθεί εάν τα μέρη γνώριζαν την ακυρότητα της προηγούμενης σύμβασης (ΑΚ 187), καταλήγει ότι η κυριότητα των ακινήτων ουδέποτε μεταβιβάστηκε στην εναγομένη, αφού τα έννομα αποτελέσματα της εμπράγματης δικαιοπραξίας δεν επήλθαν.

Επί του ζητήματος αυτού, πρέπει να σημειωθούν τα ακόλουθα:

Από τη διατύπωση των διατάξεων σχετικά με την κοινοποίηση, από την πλευρά του ενδιαφερομένου νομικού προσώπου που συνάπτει συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, προς τις αρμόδιες αρχές του κράτους — μέλους προέλευσής του, του ενδιαφέροντός του να παρέχει τέτοιες υπηρεσίες ώστε οι αρχές αυτές να διαβιβάσουν στη συνέχεια την εν λόγω κοινοποίηση στις αρχές του κράτους — μέλους υποδοχής, προκύπτει ότι η κοινοποίηση αυτή δεν αποτελεί ουσιαστική προϋπόθεση για την άσκηση του δικαιώματος της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών, δεν έχει δηλαδή συστατικό χαρακτήρα, αλλά δηλωτικό. Τούτο προκύπτει κυρίως από το γεγονός ότι, οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες επιτρέπεται η παροχή υπηρεσιών από κάθε χρηματοδοτικό ίδρυμα άλλου κράτους μέλους, θυγατρική ή θυγατρική ενός ή περισσότερων, αναφέρονται στο άρθρο 24 της Οδηγίας 2006/48 (και στο άρθρο 18 του Ν. 3601/2007, με τον οποίο η εν λόγω Οδηγία κατέστη εσωτερικό δίκαιο) κατά τρόπο περιοριστικό και συγκεκριμένο, καθώς στη συγκεκριμένη διάταξη απαριθμούνται πέντε (5) προϋποθέσεις, οι οποίες κατά την ως άνω εγχώρια διάταξη απαιτείται να πληρούνται σωρευτικά. Άλλωστε, η άσκηση των συγκεκριμένων δραστηριοτήτων δεν εξαρτάται από οιασδήποτε μορφής άδεια από το κράτος υποδοχής (εν προκειμένω την Ελλάδα), η δε κατά τα ως άνω προβλεπόμενη γνωστοποίηση της πρόθεσης για προσφορά υπηρεσιών, χρησιμεύει για την επαλήθευση των ουσιαστικών αυτών προϋποθέσεων, χωρίς να συνιστά αυτή κάθε αυτή προϋπόθεση για την άσκηση του σχετικού δικαιώματος. Και τούτο, διότι εάν βούληση του ενωσιακού νομοθέτη ήταν να συμπεριλάβει την εν λόγω γνωστοποίηση στις ουσιαστικές (και όχι στις διαδικαστικές) προϋποθέσεις για την έγκυρη προσφορά υπηρεσιών εκ μέρους της ενδιαφερόμενης επιχείρησης, ασφαλώς και θα το όριζε ρητά, όπως έκανε με τις λοιπές προϋποθέσεις που απαριθμούνται στη σχετική διάταξη. Επιπρόσθετα, ο σαφής διαχωρισμός των ουσιαστικών προϋποθέσεων για την άσκηση, σε άλλο κράτος-μέλος, επιχειρηματικής δραστηριότητας με αντικείμενο τη σύναψη συμβάσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης, από την αναγγελία της σχετικής πρόθεσης, προκύπτει από την ερμηνεία και άλλης διάταξης του ίδιου νόμου, ειδικότερα δε της διάταξης της παρ. 2β του άρθρου 18 του Ν. 3601/2007 (που απηχεί το περιεχόμενο του άρθρου 24 παρ. 2 της Οδηγίας 2006/48, ταυτόσημο με το εν συνεχεία ισχύον άρθρο 34 παρ. 2 της Οδηγίας 2013/36), σύμφωνα με το οποίο «στην περίπτωση που παύει να ισχύει οποιαδήποτε από τις ανωτέρω προϋποθέσεις, η δυνατότητα και οι όροι υπό τους οποίους το χρηματοδοτικό ίδρυμα θα συνεχίσει να ασκεί τις δραστηριότητές του καθορίζονται σύμφωνα με την ισχύουσα στην Ελλάδα νομοθεσία». Και τούτο διότι είναι προφανές, ότι οποιαδήποτε από τις προϋποθέσεις του άρθρου 24 της Οδηγίας 2006/48 (οι οποίες επαναλαμβάνονται αυτούσιες στο άρθρο 18 του Ν. 3601

(2007 όπως εκτίθεται ανωτέρω — υπό 4) είναι δυνατό να παύσει μελλοντικά να ισχύει, καθώς ενδέχεται λ.χ. να ανακληθεί η άδεια λειτουργίας της μητρικής επιχείρησης, ή να μειωθεί η συμμετοχή της μητρικής επιχείρησης στα δικαιώματα ψήφου της θυγατρικής σε ποσοστό κάτω του 90% κλπ, πλην όμως, εφόσον η κατά τα ως άνω γνωστοποίηση συντελεστεί, δεν μπορεί να νοηθεί ότι θα παύσει αναδρομικά να ισχύει σε οποιοδήποτε μελλοντικό χρονικό σημείο. **Επομένως, η παράλειψη της εν λόγω γνωστοποίησης, δεν επιδρά επί της ειδικής δικαιοπρακτικής ικανότητας της εναγομένης να συνάψει συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης στην Ελλάδα. Επισημαίνεται περαιτέρω, ότι η ισχύουσα το κρίσιμο χρόνο διάταξη του άρθρου 15 παρ. 3 του Ν. 3601/2007 (η οποία αντικαταστάθηκε στη συνέχεια από την, ομοίου περιεχομένου, διάταξη του άρθρου 38 παρ. 3 του Ν. 4261/2014), σύμφωνα με την οποία «Για την παροχή υπηρεσιών στην Ελλάδα από πιστωτικό ίδρυμα άλλου κράτους-μέλους για πρώτη φορά πρέπει προηγουμένως να έχει κοινοποιηθεί στην Τράπεζα της Ελλάδος, από τις αρμόδιες αρχές του κράτους-μέλους προέλευσης του πιστωτικού ιδρύματος η αντίστοιχη γνωστοποίηση», έρχεται σε αντίθεση με το γράμμα και το πνεύμα της Οδηγίας 2006/48 (αλλά και της μεταγενέστερης Οδηγίας 2013/36 η οποία την αντικατέστησε), όπου χρησιμοποιείται η έκφραση «γνωστοποιεί στην αρμόδια αρχή του κράτους μέλους καταγωγής, εκείνες από τις δραστηριότητες που περιλαμβάνονται στον κατάλογο του Παραρτήματος Ι, τις οποίες σκοπεύει να ασκήσει». Πράγματι, η διατύπωση του ελληνικού νόμου με τη χρήση των λέξεων «πρέπει προηγουμένως», φαίνεται να προσδίδει στην επίμαχη «γνωστοποίηση», την ιδιότητα της ουσιαστικής προϋπόθεσης για την παροχή των συγκεκριμένων υπηρεσιών στο κράτος υποδοχής, κάτι όμως το οποίο, σύμφωνα με τις παραδοχές που αναφέρθηκαν αμέσως παραπάνω, δεν συμβαίνει. Κατά συνέπεια, η διάταξη πρέπει να ερμηνευτεί κατά τρόπο σύμφωνο με την Οδηγία, επί τη βάση της αρχής της υπεροχής του ενωσιακού δικαίου, αλλά και της αρχής της σύμφωνης με το ενωσιακό δίκαιο ερμηνείας του εθνικού δικαίου, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην οικεία σκέψη (ανωτέρω, υπό 1), να εκτιμηθεί δε ότι η απαιτούμενη γνωστοποίηση δεν έχει συστατικό, αλλά δηλωτικό χαρακτήρα του δικαιώματος ελεύθερης παροχής υπηρεσιών. Περαιτέρω, από τη συνεκτίμηση όλων των διατάξεων, κοινοτικού και εγχώριου δικαίου, που έχουν σχέση με την ερευνώμενη περίπτωση, κρίνεται ότι η παράλειψη της εταιρείας «.....» να προβεί στην αναγγελία, προς τις αρχές του κράτους-μέλους καταγωγής του, ότι προτίθεται να ασκήσει στην Ελλάδα δραστηριότητα χρηματοδοτικής μίσθωσης, δεν μπορεί να έχει ως έννομη συνέπεια την ακυρότητα της συναφθείσας με την ενάγουσα ένδικης σύμβασης.**

....Επομένως, ούτε από το σύστημα της ισχύουσας κατά τον κρίσιμο χρόνο ως άνω Οδηγίας (καθώς και της επακολουθήσασας 2013/36), ούτε και από τον αντίστοιχο εθνικό κανόνα, προβλέπεται ως κύρωση η ακυρότητα των συμβάσεων που τυχόν συνήψε το πιστωτικό ίδρυμα και, κατά συνέπεια, πρέπει να ερευνηθεί εάν αυτή η συνέπεια (ακύρωση) θα μπορούσε να προκύψει από το συνδυασμό των εν λόγω διατάξεων με αυτή του άρθρου 174 ΑΚ, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην οικεία νομική σκέψη (ανωτέρω, υπό 6). Ειδικότερα, με βάση το γεγονός από τις διατάξεις αυτές, που εντάσσονται στο δίκαιο της τραπεζικής εποπτείας, δεν συνάγεται γενικός κανόνας ως προς τις συνέπειες της παραβίασής τους στο πεδίο ισχύος των δικαιοπραξιών, πρέπει να εξεταστεί ο σκοπός του κανόνα που παραβιάστηκε: πράγματι, κρίνεται ότι ο κανόνας αυτός φέρει προεχόντως χαρακτήρα δημοσίου δικαίου, καθώς αποσκοπεί στη

ρύθμιση της αγοράς υπό την έννοια της διευκόλυνσης της άσκησης εποπτείας από την Τράπεζα της Ελλάδος, χωρίς παράλληλα να προκύπτει ότι υπάρχει και σκοπός προστασίας ιδιωτικών συμφερόντων, ώστε ενδεχομένως, η παραβίασή του να μπορεί να συνδεθεί με ακυρότητα της συναπτόμενης δικαιοπραξίας. Εξάλλου πρέπει να σημειωθεί ότι εν προκειμένω, η υποχρέωση (γνωστοποίησης) που προκύπτει από τον προαναφερόμενο κανόνα δικαίου, αφορά μόνο στις εξωτερικές περιστάσεις της δικαιοπραξίας και όχι στο ρυθμιστικό περιεχόμενο της δικαιοπραξίας, ενώ επίσης, η επιταγή αφορά μόνο στο ένα από τα δύο συμβαλλόμενα μέρη, περιστάσεις που δεν συνηγορούν υπέρ της, από πλευράς αστικού δικαίου, ακυρότητας της δικαιοπραξίας. Επισημαίνεται περαιτέρω, ότι και υπό την οπτική της στάθμισης των συμφερόντων των συμβαλλόμενων μερών, η εκδοχή της ακυρότητας της (ενιαίας, κατά τα προαναφερόμενα) σύμβασης της αντίστροφης χρηματοδοτικής μίσθωσης, πέραν του γεγονότος ότι για τους λόγους που αναφέρθηκαν προηγουμένως δεν συνάδει με το σκοπό των διατάξεων που παραβιάστηκαν, δεν εξυπηρετεί τα συμφέροντα του μισθωτή — εν προκειμένω της ενάγουσας....

Κατά συνέπεια, σε αντίθεση με όσα έκρινε το πρωτοβάθμιο δικαστήριο, **κρίνεται ότι η ένδικη μεταξύ των διαδίκων (ενιαία) σύμβαση αντίστροφης χρηματοδοτικής μίσθωσης ήταν ισχυρή, είχε δε ως αποτέλεσμα σύμφωνα με τους όρους της, όπως αναφέρθηκε παραπάνω, αφενός την έγκυρη μετάσταση της κυριότητας των προαναφερομένων ακινήτων στην εναγομένη, αφετέρου τη νόμιμη μίσθωσή τους στην ενάγουσα και την εντεύθεν υποχρέωση της τελευταίας στην καταβολή των συμφωνηθέντων μισθωμάτων. Κατ' ακολουθίαν όλων των ανωτέρω, αφού δεν αποδείχθηκε ότι οι επίμαχες δικαιοπραξίες πάσχουν από ακυρότητα, με συνέπεια η κυριότητα των επιδίκων ακινήτων να έχει μεταβιβαστεί εγκύρως στην εναγομένη, η κρινόμενη αγωγή πρέπει να απορριφθεί ως ουσιαστικά αβάσιμη...».**

Επειδή ο υπό κρίση έλεγχος που πραγματοποιήθηκε μεταγενέστερα της έκδοσης της προαναφερθείσας Απόφασης του Εφετείου θεώρησε ότι δεν αποδεικνύεται ότι υφίσταται δραστηριότητα χρηματοδοτικών μισθώσεων από την πλευρά της προσφεύγουσας και συγκεκριμένα ο έλεγχος αναφέρει «... η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε στον έλεγχο στοιχεία, από τα οποία να προκύπτει ότι κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2014 και 2015 νομιμοποιούνταν να συνάπτει ως εκμισθώτρια συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης στην Ελλάδα (Ν.1665/1986).».

και έκρινε ότι:

- τα μισθώματα που καταβάλλονται από την εταιρεία «.....» (..... από εδώ και στο εξής) στο πλαίσιο χρηματοδοτικής μίσθωσης αποτελούν εισόδημα από ακίνητη περιουσία στην Ελλάδα, ως εκ τούτου σύμφωνα με την ΣΑΔΦ το εισόδημα αυτό φορολογείται σε κάθε περίπτωση στην Ελλάδα, και είναι υπόχρεη εξαιτίας αυτού σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων,
- Δεν απαλλάσσεται του ειδικού φόρου ακινήτων καθώς δεν προσκομίσθηκαν τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά που απαιτούνται από τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ.3 του ν.3091/2002,
- Δεν απαλλάσσεται του ΕΝΦΙΑ καθώς από τις διατάξεις του ΕΝΦΙΑ δεν προβλέπεται καμία απαλλαγή ή εξαίρεση ως προς την περίπτωση της ως εκμισθώτριας ακινήτου.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το συμπληρωματικό υπόμνημα ισχυρίζεται ότι αποτελεί εταιρεία με αντικείμενο την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών χρηματοδοτικών μισθώσεων (και προσκομίζει προς τεκμηρίωση αυτών σχετικά έγγραφα) και εξαιτίας αυτού:

-τα υπό κρίση έσοδά της (τόκοι) προέρχονται από την δραστηριότητά της παροχής χρηματοδοτικών μισθώσεων και δεν αφορούν σε εισόδημα από ακίνητα και συνεπώς σύμφωνα με την ΣΑΔΦ τα κέρδη της δεν φορολογούνται στην Ελλάδα καθώς δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση, εκ του λόγου αυτού δεν είναι υπόχρεη και σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων,

-δεν είναι υπόχρεη σε καταβολή ειδικού φόρου ακινήτων καθώς με βάση την διάταξη του άρθρου 15 παρ.3 του ιδίου νόμου κατά κύριο λόγο αποτελεί θυγατρική εταιρεία πιστωτικού ιδρύματος αλλά και σε κάθε περίπτωση λόγω της δραστηριότητάς της ήτοι της παροχής υπηρεσιών χρηματοδοτικής μίσθωσης στην Ελλάδα, απαλλάσσεται με βάση την διάταξη του άρθρου 15 2β του ν.3091/2002,

-δεν είναι υπόχρεη σε ΕΝΦΙΑ αφενός επειδή είναι αλλοδαπή εταιρεία ελεύθερης παροχής υπηρεσιών και η όποια υποχρέωση της προς τις Ελληνικές φορολογικές Αρχές θα πρέπει να εξετασθεί υπό το πλέγμα των διατάξεων της Ευρωπαϊκής νομοθεσίας (ΣΛΕΕ), του παράγωγου αυτής δικαίου και της Νομολογίας του ΔΕΚ και ήδη ΔΕΕ και ακολούθως της Διμερούς Συμβάσεως Ελλάδος Αυστρίας (Ν.3724/2008) αφετέρου με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του Ν. 4223/2013, επιβάλλεται φόρος ιδιοκτησίας επί των ακινήτων και εμπραγμάτων δικαιωμάτων επί των ακινήτων, και όχι στις οιονεί δανειακές συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης Ν. 1665/1986. Περαιτέρω, ισχυρίζεται ότι σύμφωνα με τις ρητές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, από φορολογική άποψη η κυριότητα επί του ξενοδοχειακού συγκροτήματος είναι «πλασματική/οιονεί» και μόνον αν αυτή περιέλθει αμετάκλητα στην εταιρεία θα μπορεί να γίνει λόγος περί υποχρέωσης της προσφεύγουσας στην καταβολή ΕΝΦΙΑ.

Επειδή η ελεγκτική αρχή τόσο στην εισήγηση απόψεων όσο και κατόπιν των πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενήργησε στα πλαίσια αναπομπής της υπόθεσης από την Υπηρεσία μας προκειμένου να αξιολογήσει τους ανωτέρω προβαλλόμενους ισχυρισμούς και τα προσκομισθέντα στοιχεία, παρέμεινε στις αρχικές της θέσεις ως προς την κρίση της σχετικά με την προέλευση του υπό κρίση εισοδήματος, θεωρώντας ότι υφίσταται εισόδημα από ακίνητα και όχι από παροχή υπηρεσιών χρηματοδοτικής μίσθωσης καθώς εξακολουθεί μεταξύ άλλων να αναφέρει ότι δεν προσκομίσθηκαν από την πλευρά της προσφεύγουσας, στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2014 και 2015 νομιμοποιούνταν να συνάπτει ως εκμισθώτρια συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης στην Ελλάδα (Ν.1665/1986) και στην βάση αυτή ερεύνησε μόνο εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις απαλλαγής του άρθρου 15 παρ.3 του ν.3091/2002 χωρίς να ερευνήσει την περίπτωση απαλλαγής λόγω της δραστηριοποίησής της ως αλλοδαπή εταιρεία ελεύθερης παροχής χρηματοδοτικών μισθώσεων στην χώρα μας.

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τόσο στις οικείες εκθέσεις ελέγχου όσο και στην έκθεση πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων δεν τίθεται καμία αιτιολόγηση ως προς το γεγονός της διαφοροποίησης της

κρίσης του ελέγχου ως προς την ως άνω τελεσίδικη Δικαστική Απόφαση, ήτοι εάν υφίστανται διαφορετικά πραγματικά δεδομένα ως προς τον σκοπό και την δραστηριότητα της προσφεύγουσας σε σχέση με αυτά που τέθηκαν υπόψη του ως άνω Δικαστηρίου ως προς το αντικείμενο δραστηριότητας της προσφεύγουσας και τις υπό κρίση συμβάσεις.

Με την απόφαση του Δικαστηρίου κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα κατά τον χρόνο κατάρτισης της υπό κρίση σύμβασης με την εταιρεία «.....» (..... από εδώ και στο εξής) αποτελεί «εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης, αποτελούσα θυγατρική επιχείρηση ενωσιακού πιστωτικού ιδρύματος που έχει λάβει άδεια λειτουργίας στο ίδιο κράτος μέλος που εδρεύει και αυτή, ασκεί δε δραστηριότητα που περιγράφεται στο στοιχείο [γ] του καταλόγου των δραστηριοτήτων των πιστωτικών ιδρυμάτων που διενεργούνται υπό καθεστώς ελεύθερης παροχής υπηρεσιών (άρθρο 11 παρ.1 του Ν. 3601/2007)» και με την ιδιότητά της αυτή η συγκεκριμένη σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης είναι έγκυρη και παράγει έννομα αποτελέσματα για τους αντισυμβαλλομένους και για τους τρίτους.

Ενώ επίσης σημειώνεται ότι από τον υπό κρίση έλεγχο δεν διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα πραγματοποίησε για το υπό κρίση χρονικό διάστημα και άλλες συναλλαγές στην χώρας μας που να αφορούν σε άλλη δραστηριότητα πέραν των συναλλαγών που αφορούν στην συγκεκριμένη σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης. Δεδομένου ότι η εν λόγω χρηματοδοτική σύμβαση καταρτίσθηκε πριν την 01.01.2014, από φορολογικής απόψεως και σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2238/1994 αντιμετωπίζεται ως λειτουργική και τα καταβαλλόμενα μισθώματα αντιμετωπίζονται για την εκμισθώτρια εταιρεία στο σύνολό τους ως έσοδα και για τον μισθωτή στο σύνολό τους ως έξοδα στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης. Επίσης ο εκμισθωτής θα αναγνωρίζει στον ισολογισμό του το μισθωμένο περιουσιακό στοιχείο, ως πάγιο του και έχει την δυνατότητα να διενεργεί φορολογικές αποσβέσεις, οι οποίες δύναται να εκπέσουν στην περίπτωση που πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 και 24 του ΚΦΕ.

Σημειώνεται ότι η αναγνώριση της σύμβασης φορολογικά ως χρηματοδοτική θα ήταν στην περίπτωση που αυτή καταρτίζονταν μετά την 01.01.2014 και στο πλαίσιο αυτό ο εκμισθωτής δεν εμφανίζει το μισθωμένο πάγιο στον ισολογισμό του καθώς το εμφανίζει ο μισθωτής, αλλά εμφανίζει ως απαίτησή του έναντι του μισθωτή την αγοραία αξία του παγίου που εκμισθώθηκε και για κάθε ένα από τα έτη της μίσθωσης θα φορολογείται για το έσοδο από τους τόκους ενώ το υπόλοιπο μέρος του μισθώματος που αφορά στο κεφάλαιο θα μειώνει την απαίτησή του έναντι του μισθωτή (δηλαδή δεν θα προστίθεται στα φορολογητέα του έσοδα το σύνολο του μισθώματος).

Δεδομένου ότι με την Απόφαση του Εφετείου η προσφεύγουσα αποτελεί εταιρεία ελεύθερης παροχής υπηρεσιών χρηματοδοτικής μίσθωσης και νομίμως κατάρτισε την υπό κρίση σύμβαση χρηματοδοτικής σύμβασης, το εισόδημα που αποκτά στο πλαίσιο της δραστηριοποίησής της ως τέτοια εταιρεία (χρηματοδοτικής μίσθωσης), σύμφωνα με την θέση της Διοίκησης και την γνωμοδότηση 234/2003 του ΝΣΚ αποτελεί εν γένει εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα αδιακρίτως εάν αφορά μισθώματα από την εκμίσθωση κινητών ή ακινήτων.

Επειδή από τα ανωτέρω διαπιστώνεται ότι δεν υφίσταται επαρκή και τεκμηριωμένη αιτιολόγηση για την βάση καταλογισμού τόσο για τον καταλογισμό του φόρου εισοδήματος όσο και του ειδικού φόρου

ακινήτων. Ειδικότερα ως προς τον καταλογισμό του φόρου εισοδήματος αλλά και της επιβολής προστίμων περί παράβασης τήρησης βιβλίων και στοιχείων, ο έλεγχος χωρίς να αιτιολογήσει, και ενώ υφίστανται τα ανωτέρω πραγματικά δεδομένα περί τελεσίδικης κρίσης του Εφετείου για την εγκυρότητα των συμβάσεων καθώς καταρτίσθηκαν στο πλαίσιο ελεύθερης παροχής υπηρεσιών χρηματοδοτικής μίσθωσης από την αλλοδαπή προσφεύγουσα εταιρεία με την ιδιότητά της ως εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης, αφίσταται της κρίσης του Δικαστηρίου, και θεώρησε ότι πρόκειται για περίπτωση αλλοδαπής εταιρείας ιδιοκτησίας ακινήτου, η οποία αποκτά εισόδημα από ακίνητη περιουσία και εκ του πορίσματός του αυτού δεν προέβη στις απαιτούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις και σε αναλυτική και τεκμηριωμένη αιτιολόγηση ως προς την ύπαρξη ή όχι μόνιμης εγκατάστασης από την πλευρά της προσφεύγουσας. Δηλαδή ο έλεγχος και ενώ απαιτείται βάσει των δεδομένων της υπόθεσης, δεν διερεύνησε για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2014 και 2015 εάν στο πλαίσιο της δραστηριοποίησης της προσφεύγουσας και της συνεργασίας της με την εταιρεία δημιουργούνται προϋποθέσεις για ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης όπως αυτές ορίζονται στον ΚΦΕ σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στην ΣΑΔΦ ώστε να κριθεί ασφαλώς και χωρίς αμφισβήτηση ο τόπος φορολόγησης του εισοδήματος που αποκτά η αλλοδαπή εταιρεία στην χώρα μας.

Επίσης, ως προς τον ειδικό φόρο ακινήτων, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι απαλλάσσεται του ειδικού φόρου ακινήτων βάσει των διατάξεων του άρθρου 15 παρ.2β του ν.3091/2002, διότι αποτελεί εταιρεία ελεύθερης παροχής υπηρεσιών (παροχής χρηματοδοτικών μισθώσεων) και ασκεί δραστηριότητα παροχής υπηρεσιών στην Ελλάδα και το εισόδημά της προέρχεται αποκλειστικά από την δραστηριότητα αυτή. Εν προκειμένω ως αναφέρθηκε λόγω της αναιτιολόγητης διαφοροποίησης του ελέγχου από την κρίση του Δικαστηρίου, ως προς το αντικείμενο δραστηριοποίησης της προσφεύγουσας στην Ελλάδα, απορρίφθηκε και αναιτιολόγητα χωρίς περαιτέρω διερεύνηση των προϋποθέσεων από την ελεγκτική αρχή η τυχόν απαλλαγή της προσφεύγουσας από την καταβολή του ΕΦΑ εξαιτίας της δραστηριοποίησής της στην Ελλάδα στο πλαίσιο της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών χρηματοδοτικών μισθώσεων.

Κατόπιν των ανωτέρω ως προς τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 δεν υφίσταται επαρκής και εμπειριστατωμένη αιτιολόγηση ως προβλέπεται και απαιτείται από τις διατάξεις των άρθρων 28 και 64 του ΚΦΔ και του άρθρου 3 παρ.3 της ΠΟΛ1064/2017, άρα και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας βασίμως προβάλλεται και οι προσβαλλόμενες πράξεις φόρου εισοδήματος, ειδικού φόρου ακινήτων και επιβολής προστίμων είναι **τυπικά πλημμελείς** και λόγω των προαναφερθέντων πρέπει να ακυρωθούν.

Επειδή βάσει του ανωτέρω σκεπτικού γίνεται δεκτή η ενδικοφανής προσφυγή ως προς τις οριστικές πράξεις φόρου εισοδήματος, ειδικού φόρου ακινήτων και επιβολής προστίμων για τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και συνεπώς παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών.

Επειδή ως προς τον καταλογισμό του ΕΝΦΙΑ για τα φορολογικά έτη 2014, 2015 δεδομένου ότι:

- η προσφεύγουσα έχει την πλήρη κυριότητα του ακινήτου,

- στις προαναφερθείσες διατάξεις του ΕΝΦΙΑ δεν προβλέπεται καμία απαλλαγή ή εξαίρεση ως προς την αλλοδαπή εκμισθώτρια στο πλαίσιο χρηματοδοτικών μισθώσεων, ενώ επίσης αναφέρεται ότι «Κάθε άλλη διάταξη, γενική ή ειδική, που αφορά απαλλαγές από φόρους ή τέλη, δεν εφαρμόζεται για τον Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακίνητης Περιουσίας».

-Στην ΣΑΔΦ επίσης ως προς την φορολογία κεφαλαίου αναφέρεται ότι «...ακίνητη περιουσία, όπως ορίζεται στο Άρθρο 6, η οποία ανήκει σε κάτοικο του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους και βρίσκεται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, μπορεί να φορολογείται στο άλλο αυτό Κράτος»,

Διαπιστώνεται ότι είναι υπόχρεη σε καταβολή του ΕΝΦΙΑ για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2014 και 2015 και οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων, της Γενικής Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου» στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι:

«Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωση τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοσης της ακυρωθείσας πράξης».

Επειδή σε κάθε περίπτωση παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ειδικών φόρων ακινήτων και επιβολής προστίμων επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2014 και 2015 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.6 του ν.4174/2013 και λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις των άρθρων 23 και 36 του ν.4174/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 04-02-2022 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με Α.Φ.Μ. ως εξής:

α)την αποδοχή αυτής και την ακύρωση των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. λόγω τυπικής πλημμέλειας:

-Της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων, Φορολογικού έτους 2014,

-Της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων, Φορολογικού έτους 2015,

-Της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικού φόρου ακινήτων, Φορολογικού έτους 2014,

-Της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικού φόρου ακινήτων, Φορολογικού έτους 2015,

-Της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Διαχειριστική περίοδος 1/1/2014 - 31/12/2014)

-Της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Διαχειριστική περίοδος 1/1/2015 - 31/12/2015)

β)την απόρριψη αυτής και την επικύρωση των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

-Της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, Φορολογικού έτους 2014,

-Της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, Φορολογικού έτους 2015,

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2014

	2014			
	Δήλωσης (1)	Ελέγχου (2)	ΔΕΔ (3)	Διαφορά (3)-(1)
Φορολογητέα αξία ακινήτων	0,00	16.572.693,88	16.572.693,88	16.572.693,88
Κύριος φόρος		17.893,40	17.893,40	17.893,40
Συμπληρωματικός φόρος		82.863,47	82.863,47	82.863,47
Σύνολο Φόρου & Συμπλ. Φόρου		100.756,87	100.756,87	100.756,87
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ή 58Α παρ. 2 ή 59 Κ.Φ.Δ. 50%		50.378,44	50.378,44	50.378,44
Σύνολο κύριου & πρ. φόρου	0,00	151.135,31	151.135,31	151.135,31

(Ως η υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, Φορολογικού έτους 2014)

Φορολογικό έτος 2015

	2015			
	Δήλωσης (1)	Ελέγχου (2)	ΔΕΔ (3)	Διαφορά (3)-(1)
Φορολογητέα αξία ακινήτων	0,00	16.572.693,88	16.572.693,88	16.572.693,88
Κύριος φόρος		17.793,15	17.793,15	17.793,15
Συμπληρωματικός φόρος		82.863,47	82.863,47	82.863,47
Σύνολο Φόρου & Συμπλ. Φόρου		100.656,62	100.656,62	100.656,62
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ή 58Α παρ. 2 ή 59 Κ.Φ.Δ. 50%		50.328,31	50.328,31	50.328,31
Σύνολο κύριου & πρ. φόρου	0,00	150.984,93	150.984,93	150.984,93

(ως η υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, Φορολογικού έτους 2015)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης Επίλυσης
Διαφορών**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.