



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604552

Καλλιθέα, 17/01/2024

Αριθμός απόφασης: 113

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 από **18/07/2023** και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, με έδρα στην, επί της οδού, κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π.:

- Της υπ' αριθμ./**16-06-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων, Φορολογικού έτους 2014,

- Της υπ' αριθμ./**16-06-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων, Φορολογικού έτους 2015,

- Της υπ' αριθμ./**16-06-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικού φόρου ακινήτων, Φορολογικού έτους 2014,

- Της υπ' αριθμ./**16-06-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικού φόρου ακινήτων, Φορολογικού έτους 2015,

- Της υπ' αριθμ./16-06-2023 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Διαχειριστική περίοδος 1/1/2014-31/12/2014),
- Της υπ' αριθ./16-06-2023 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Διαχειριστική περίοδος 1/1/2015-31/12/2015),
- καθώς και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή σχετικά 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. Τη με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 20203/05-12-2023 Κλήση προς ακρόαση, καθώς και το με αριθμ./07-12-2023 Πρακτικό ακρόασης της Υπηρεσίας μας.
8. Το από 15/12/2013 Συμπληρωματικό Υπόμνημα που υποβλήθηκε ηλεκτρονικά (ID) από την προσφεύγουσα εταιρεία.
9. Την υπ' αριθμ./18-12-2023 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας περί παράτασης προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί ενδικοφανούς προσφυγής.
10. Το με αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2023/22-12-2023 έγγραφο της Υπηρεσίας μας προς τη Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας, τη Διεύθυνση Εφαρμογής Φορολογίας Κεφαλαίου και Περιουσιολογίου, με κοινοποίηση αυτού στη Διεύθυνση Διεθνών Φορολογικών Σχέσεων.
11. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β ΕΞ 2024/ 10-01-2024 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας – Τμήμα Β'.
12. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΦΚ Α ΕΞ 2024/ 15-01-2024 της Διεύθυνση Εφαρμογής Φορολογίας Κεφαλαίου και Περιουσιολογίου – Τμήμα Α'.
13. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18/07/2023 και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, 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:

α) Με την υπ' αριθμ./16-06-2023 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.) καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος 231.862,61 ευρώ πλέον τέλους επιτηδεύματος 1.000,00 ευρώ πλέον προστίμου ανακρίβειας 115.931,31 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 348.793,92 ευρώ.

β) Με την υπ' αριθμ./16-06-2023 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.) καταλογίστηκε σε

βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος 254.990,03 ευρώ πλέον τέλους επιτηδεύματος 1.000,00 ευρώ πλέον προστίμου ανακρίβειας 127.495,02 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **383.485,05 ευρώ**.

γ) Με την υπ' αριθμ./16-06-2023 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.) καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας Ειδικός Φόρος ακινήτων Ν. 3091/2002 ποσού 3.607.180,76 ευρώ πλέον προστίμου ανακρίβειας 1.803.590,39 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **5.410.771,15 ευρώ**.

δ) Με την υπ' αριθμ./16-06-2023 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.) καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας Ειδικός Φόρος ακινήτων Ν. 3091/2002 ποσού 3.607.180,76 ευρώ πλέον προστίμου ανακρίβειας 1.803.590,39 € ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **5.410.771,15 ευρώ**.

ε) Με την υπ' αριθμ./16-06-2023 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 ευρώ**.

στ) Με την υπ' αριθμ./16-06-2023 Οριστική Πράξη 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 ευρώ**.

Οι ως άνω παραβάσεις και διαφορές φόρων καταλογίσθηκαν κατόπιν τω διαπιστώσεων ελέγχου των από 16/06/2023 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΕΦΑ, 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/24-05-2021 και/11-10-2021 εντολές ελέγχου για την φορολογική περίοδο από 1/1/2014 έως 31/12/2015. Οι ως άνω εντολές εκδόθηκαν συνεπεία του με αριθμ. πρωτ./05-04-2021 πληροφοριακού δελτίου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών προς την ελεγκτική αρχή (αρ. πρωτ. εισερχ./12-04-2021). Το ως άνω πληροφοριακό δελτίο αναφέρει πως, κατόπιν μερικού φορολογικού ελέγχου προς την εταιρεία «..... ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» (..... Α.Ε. από εδώ και στο εξής) με δραστηριότητα «.....» και με ΑΦΜ «.....», διαπιστώθηκε ότι δήλωσε στην κατάσταση μισθωμάτων ακίνητης περιουσίας (Ε2) ως ιδιόχρηση τα ακίνητα (ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΟ) που βρίσκονται στην στον Δήμο, στη νήσο

Τα εν λόγω ακίνητα, η Α.Ε. τα χρησιμοποιεί μετά την με αριθμό/01-12-2009 Σύμβαση Χρηματοδοτικής Μίσθωσης που σύναψε με την εταιρεία και η οποία με τη σειρά της τα είχε

αποκτήσει με το με αριθμό/01-12-2009 συμβόλαιο από την εταιρεία Α.Ε. Ειδικότερα η προσφεύγουσα δυνάμει του υπ' αριθμ./2009 αγοραπωλητηρίου συμβολαίου της Συμβολαιογράφου Αθηνών, αγόρασε κατά πλήρη κυριότητα από την εταιρείαΑ.Ε. τα ακίνητα (ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΟ) που βρίσκονται στην στον Δήμο, στη νήσο Ακολουθώντας δυνάμει του υπ' αριθμ./2009 συμβολαίου της Συμβολαιογράφου Αθηνών 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 Α.Ε. ως μισθώτριας αυτού.

Από τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη στην ελεγκτική αρχή από την πλευρά της αντισυμβαλλόμενης και μισθώτριας επιχείρησης ΑΕ, 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	Απολογία	Χρέωση
.....	1/1/2014	ΑΓΠ-.....	Απόδειξη δαπάνης //49η ΔΟΣΗ 01/01/2014-31/01/2014	74.314,94
.....	1/2/2014	ΤΕΔ-.....	Τιμολόγιο Εξόδων (λήψης υπηρεσιών) / 01/02/2014-28/02/2014	74.314,94
.....	1/3/2014	ΤΕΔ-.....	Τιμολόγιο Εξόδων (λήψης υπηρεσιών) /-31/03/2014	74.314,94
.....	1/4/2014	ΑΓΠ-.....	Απόδειξη δαπάνης / 01/04/2014-30/04//2014	74.314,94
.....	1/5/2014	ΑΓΠ-.....	Απόδειξη δαπάνης / 01/05/2014- 31/05//2014	74.314,94
.....	1/6/2014	ΤΕΔ-.....	Τιμολόγιο Εξόδων (λήψης υπηρεσιών) / 01/06/2014-30/06/2014	74.314,94
.....	1/7/2014	ΤΕΔ-.....	Τιμολόγιο Εξόδων (λήψης υπηρεσιών) /01/07/2014-31/07/2014	74.314,94
.....	1/8/2014	ΤΕΔ-.....	Τιμολόγιο Εξόδων (λήψης υπηρεσιών) / 01/08/2014-31/08/2014	74.314,94
.....	1/9/2014	ΤΕΔ-.....	Τιμολόγιο Εξόδων (λήψης υπηρεσιών) / 01/09/2014-30/09/2014	74.314,94
.....	1/10/2014	ΤΕΔ-.....	Τιμολόγιο Εξόδων (λήψης υπηρεσιών) /ΔΟΣΗ 01/10/2014-31/10/2014	74.314,94
.....	1/11/2014	ΤΕΔ-.....	Τιμολόγιο Εξόδων (λήψης υπηρεσιών) // 01/11/2014-30/11/2014	74.314,94
.....	1/12/2014	ΑΓΜ-.....	Απόδειξη δαπάνης με εξόφληση / Διάφοροι μικροπιστωτές 01/12/2014- 31/12/2014	74.314,94
ΣΥΝΟΛΟ				891.779,28

Λογαριασμός	Ημερομηνία	Παραστατικό	Απολογία	Χρέωση
.....	2/1/2015	ΑΓΜ-.....	Απόδειξη δαπάνης με εξόφληση / Διάφοροι μικροπιστωτές 01/01/2015-31/01/2015	74.314,94
.....	1/2/2015	ΑΓΜ-.....	Απόδειξη δαπάνης με εξόφληση / Διάφοροι μικροπιστωτές 01/02/2015-28/02/2015	74.314,94
.....	1/3/2015	ΑΓΜ-.....	Απόδειξη δαπάνης με εξόφληση / Διάφοροι μικροπιστωτές 01/03/2015-31/03/2015	73.064,61
.....	1/4/2015	ΑΓΜ-.....	Απόδειξη δαπάνης με εξόφληση / Διάφοροι μικροπιστωτέςΥ 01/04/2015-30/04/2015	73.064,61
.....	1/5/2015	ΑΓΜ-.....	Απόδειξη δαπάνης με εξόφληση / Διάφοροι μικροπιστωτές 01/05/2015-31/05/2015	73.064,61
.....	1/6/2015	ΑΓΜ-.....	Απόδειξη δαπάνης με εξόφληση / Διάφοροι μικροπιστωτές 01/06/2015-30/06/2015	73.064,61
.....	1/7/2015	ΑΓΜ-.....	Απόδειξη δαπάνης με εξόφληση / Διάφοροι μικροπιστωτές 01/07/2015-31/07/2015	73.064,61
.....	1/8/2015	ΑΓΜ-.....	Απόδειξη δαπάνης με εξόφληση / Διάφοροι μικροπιστωτές 01/08/2015-31/08/2015	73.064,61
.....	1/9/2015	ΑΓΜ-.....	Απόδειξη δαπάνης με εξόφληση / Διάφοροι μικροπιστωτές 01/09/2015-30/09/2015	73.064,61
.....	1/10/2015	ΑΓΜ-.....	Απόδειξη δαπάνης με εξόφληση / Διάφοροι μικροπιστωτές 01/10/2015-31/10/2015	73.064,61
.....	1/11/2015	ΑΓΜ-.....	Απόδειξη δαπάνης με εξόφληση / Διάφοροι μικροπιστωτές 01/11/2015-30/11/2015	73.064,61
.....	1/12/2015	ΑΓΜ-.....	Απόδειξη δαπάνης με εξόφληση / Διάφοροι μικροπιστωτές 01/12/2015-31/12/2015	73.064,61
ΣΥΝΟΛΟ				879.275,98

Η προσφεύγουσα κατά τον έλεγχο ισχυρίστηκε 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 και συνεπώς δε 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 και οικόπεδα), και δεδομένου ότι κατέχει και εκμεταλλεύεται το ακίνητο, δραστηριοποιείται στην Ελλάδα και οφείλει να τηρεί βιβλία και στοιχεία (ΚΦΑΣ-ΕΛΠ), να υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα μισθώματα για τα οποία απόκτησε 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 ΚΦΔ 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 ΚΦΔ 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% πιστωτικού ιδρύματος, ανήκει σε όμιλο εταιριών της, η οποία είναι πιστωτικό ίδρυμα 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	
..... (2014)			ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
.....	99,98%	17.293.009,00	ΕΥΘΕΙΑ ΜΕΤΟΧΙΚΗ ΣΥΝΘΕΣΗ ΤΗΣ
.....	0,02%	3.125,00	
Total	100,00%	17.296.134,00	
.....(2015)			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	
..... (2015)			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	
..... (2015)			ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
.....	99,5763%	36.345,35	ΜΗ ΕΥΘΕΙΑ ΜΕΤΟΧΙΚΗ ΣΥΝΘΕΣΗ ΤΗΣ, ΌΠΩΣ ΑΥΤΗ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ ΑΠΟ
.....	0,0040%	1,45	
.....	0,0010%	0,36	
Total	100,00%	36.500,00	

.....	0,3978%	145,19	ΤΗΝ ΜΕΤΟΧΙΚΗ ΣΥΝΘΕΣΗ ΤΩΝ ΑΝΩΤΕΡΩ ΕΜΠΛΕΚΟΜΕΝΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ & ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ
.....	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 πιστωτικό ίδρυμα εισηγμένο σε ρυθμιζόμενη αγορά διαπραγματεύσεως αξιών εντός της ευρωπαϊκής ένωσης, πλην όμως δεν προσκομίσθηκε στον έλεγχο ούτε βεβαίωση της αρμόδιας Αυστριακής εποπτικής αρχής πιστωτικών ιδρυμάτων 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 (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

Η προσφεύγουσα προσέφυγε κατά των ανωτέρω αποτελεσμάτων του αρχικού ελέγχου υποβάλλοντας την με αριθμ. πρωτ. /2022 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία έγινε μερικώς δεκτή από την Υπηρεσία μας και συγκεκριμένα ακυρώθηκαν οι οριστικές πράξεις εισοδήματος και ειδικού φόρου ακινήτων και των

προστίμων ΚΦΔ, προκειμένου να επαναληφθεί η διαδικασία ελέγχου και ειδικότερα όπως ληφθούν υπόψη από τον έλεγχο η κρίση του Δικαστηρίου (Απόφαση/2021) ως προς την εγκυρότητα των συμβάσεων σε συνδυασμό με τα πραγματικά δεδομένα και το υφιστάμενο νομικό και φορολογικό πλαίσιο των υπό κρίση φορολογικών ετών. Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα αποδέχθηκε την απόφαση της Υπηρεσίας μας ως προς τις οριστικές πράξεις ΕΝΦΙΑ και προέβη και σε σχετική υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων για τα επόμενα έτη.

Δυνάμει της ανωτέρω απόφασης της Υπηρεσίας μας διενεργήθηκε εκ νέου έλεγχος, ο οποίος δε διαφοροποιήθηκε από τα ανωτέρω αποτελέσματα του. Συγκεκριμένα, κατά την κρίση του ο έλεγχος έλαβε υπόψη τη δικαστική απόφαση/2021 και ως προς την φορολογία εισοδήματος έκρινε ότι η εταιρεία δε διαπιστώθηκε για τα υπό κρίση έτη να δραστηριοποιείται ως εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης, το εισόδημα της προέρχεται από την είσπραξη μισθωμάτων από το ως άνω ακίνητο και, βασιζόμενες στις διατάξεις του ν.4172/2013, την Οδηγία και θέση της Διοίκησης ΠΟΛ.1069/2015, ΠΟΛ.1038/2015, καθώς και την ΣΑΔΦ, έκρινε ότι η προσφεύγουσα αποκτά εισόδημα από ακίνητο και στη βάση αυτή δεν απαιτείται μόνιμη εγκατάσταση για τη φορολόγηση του εισοδήματος στην ημεδαπή και προέβη στο σχετικό καταλογισμό πράξεων φόρου εισοδήματος και προστίμων ΚΦΔ.

Ως προς τον καταλογισμό του ΕΦΑ επίσης δε διαφοροποιήθηκε από τα αρχικά αποτελέσματά του, καθώς, όπως αναφέρθηκε, δε διαπιστώθηκε κατά τα υπό κρίση έτη ότι έχει δραστηριοποιηθεί στη χώρα μας ως εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης και επίσης, ως εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, δεν πληρούσε τις προϋποθέσεις του άρθρου 15 παρ. 3 του ν. 3091/2002.

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 και τις πράξεις επιβολής προστίμων ΚΦΔ

- Με την αρχική προσφυγή κατέδειξε ότι η συναλλακτική της δραστηριότητα αφορά αποκλειστικά τη σύναψη σύμβασης αντίστροφης χρηματοδοτικής μίσθωσης (sale and lease back) στο πλαίσιο του ν.1665/1986. Οι προαναφερθείσες εκθέσεις ελέγχου δεν περιέχουν ορθές και επαρκείς αιτιολογίες.
- Δε διατηρεί υποκατάστημα στην Ελλάδα, αλλά λειτουργεί υπό το καθεστώς της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών, το σχετικό δικαίωμα ελεύθερης παροχής υπηρεσιών το διέθετε η προσφεύγουσα και κατά το χρόνο υπογραφής της υπό κρίση χρηματοδοτικής μίσθωσης, όπως ad hoc δέχθηκε και η με αριθμ./2021 απόφαση του Εφετείου
- Όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, η χρηματοδοτική μίσθωση συνιστά οικονομική παροχή έναντι αμοιβής με αποτέλεσμα η δραστηριότητα αυτή να εμπίπτει στις διατάξεις της ΣΛΕΕ περί Ελεύθερης Παροχής Υπηρεσιών.
- Ήδη η φορολογική αρχή από το έτος 2009 είχε πλήρη γνώση του αντικειμένου δραστηριότητας και στο πλαίσιο αυτό άλλωστε χορήγησε απαλλαγή από το ΦΜΑ. Η έναρξη από πλευρά της εταιρείας μας με εσφαλμένο ΚΑΔ δεν επηρεάζει και δε δύναται να επηρεάσει την φύση της δραστηριότητας. Η απόρριψη

από την πλευρά της φορολογικής αρχής να μεταβάλει τον κωδικό δραστηριότητας επίσης δεν επηρεάζει το γεγονός ότι δραστηριοποιείται στο ανωτέρω πλαίσιο.

- Σύμφωνα με το άρθρο 47 του ΚΦΕ όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα και οπότε είναι αδύνατο η προσφεύγουσα ως νομικό πρόσωπο να αποκτά εισόδημα από ακίνητα. Σύμφωνα με την με αριθμ./2003 του ΝΣΚ το εισόδημα που αποκτούν εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και όχι εισόδημα από ακίνητα. Όλα τα αποδοθέντα στην προσφεύγουσα εταιρεία ποσά αφορούν σε επιστροφή κεφαλαίου και τόκου, ήτοι συνάγεται ότι το πραγματικό έσοδο της εταιρείας αποτελεί ο τόκος, ήτοι εισόδημα που απαλλάσσεται της φορολογίας στην Ελλάδα. Συνεπώς λαμβάνοντας υπόψη ότι η προσφεύγουσα εταιρεία είναι αλλοδαπή εταιρεία και δε διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση, ούτε άλλωστε και ο έλεγχος τεκμηρίωσε την ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης, το υπό κρίση εισόδημα δε φορολογείται στην Ελλάδα.
- Η προσφεύγουσα δεν αποτελεί μια απλή αλλοδαπή εταιρεία ιδιοκτησίας ακινήτου, αλλά αποτελεί αλλοδαπή εταιρεία παροχής υπηρεσιών χρηματοδοτικής μίσθωσης .

Β) Ως προς τον ειδικό φόρο ακινήτων

- Η εταιρεία αποτελεί θυγατρική εταιρεία σε ποσοστό ουσιαστικά 100% πιστωτικού ιδρύματος και συγκεκριμένα της και επίσης επισημαίνει ότι της εταιρείας είναι αποκλειστικά ο Τραπεζικός όμιλος που συνιστά χρηματοπιστωτικό ίδρυμα στην Ιταλία.
- Η εταιρεία ως εταιρεία χρηματοδοτικών μισθώσεων παρέχει υπηρεσίες που παρέχονται από την έδρα της και κατ' επέκταση δεν υπόκεινται σε φορολογικούς κανόνες της χώρας παροχής.
- Το εισόδημα που απέκτησε βάσει των σχετικών συμβάσεων (ν.1665/86 όπως αυτές απάλλαξε η Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ από ΦΜΑ και κρίθηκαν ως έγκυρες με τη με αριθμ./2021 δικαστική απόφαση) σύμφωνα με την γνωμοδότηση του ΝΣΚ/2003 αποτελεί εισόδημα από εμπορική δραστηριότητα και όχι από ακίνητα. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή δε συμμορφώθηκε με τα οριζόμενα στην ανωτέρω δικαστική απόφαση. Στο πλαίσιο αυτό υπάγεται στην απαλλακτική διάταξη της παρ.2β του άρθρου 15 του ν.3091/2002.
- Η απόφαση του Αρείου Πάγου που θα κρίνει αμετάκλητα την εγκυρότητα των συμβάσεων είτε θα επικυρώσει την απόφαση του Εφετείου και θα κρίνει αμετάκλητα ότι η εταιρεία δραστηριοποιείται στην παροχή υπηρεσιών χρηματοδοτικής μίσθωσης, είτε θα ακυρώσει την ως άνω απόφαση και στην περίπτωση αυτή λόγω ακυρότητας των συμβάσεων η προσφεύγουσα δε θα είναι κύρια του επίμαχου ακινήτου και εξ' ορισμού δε θα υπόκειται σε ΕΦΑ.
- Σύμφωνα με τις παραδοχές της Απόφασης του ΣΤΕ 795/2022 ο ΕΦΑ με τον τρόπο που έχει θεσμοθετηθεί εφαρμόζεται και επιβάλλεται αντίκειται σε σειρά διατάξεων του Συντάγματος και της ΕΣΔΑ.
- Η επιβολή του ΕΦΑ είναι παράνομη, καθώς η προσφεύγουσα εξαιρείται του ΕΦΑ και συγκεκριμένα:

- η προσφεύγουσα κατά 99,8% είναι θυγατρική πιστωτικού ιδρύματος, ήτοι της
Επισημαίνει ότι της εταιρείας είναι αποκλειστικά ο Τραπεζικός όμιλος που συνιστά χρηματοπιστωτικό ίδρυμα στην Ιταλία εισηγμένο σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά.
- Ένα απειροελάχιστο ποσοστό των μετόχων της μητρικής 0,004% έχει διατεθεί στο ίδρυμα PSG που έχει συσταθεί με τον αυστριακό νόμο περί ιδιωτικών ιδρυμάτων στο οποίο έχουν διατεθεί περιουσιακά στοιχεία με σκοπό τη διαχείριση αυτών για την προώθηση κοινωφελών και φιλανθρωπικών σκοπών διασφαλίζοντας τη συνέχιση ύπαρξης των εταιρειών στις οποίες το ίδρυμα συμμετέχει. Οπότε εμπίπτει στις εξαιρέσεις του ΕΦΑ ως κοινωφελές ίδρυμα.
- Ένα απειροελάχιστο υπολειπόμενο ποσοστό 0,001% έχει διατεθεί σε ειδικό νομικό πρόσωπο «.....» το οποίο ιδρύθηκε σύμφωνα με το αυστριακό εργατικό δίκαιο και μέσω αυτού το συμβούλιο των εργαζομένων απέκτησε ένα ποσοστό μετοχών της μητρικής. Οπότε ως ταμείο-ταμιευτήριο υπέρ των εργαζομένων εμπίπτει στις εξαιρέσεις του ΕΦΑ άρθρου 15 παρ. 3 του ν.3091/2002 και επικουρικός του εδαφίου ε της παρ. 3 του εν λόγω άρθρου .
- Ως προς την αναφέρει ότι ο μοναδικός μέτοχος της «.....» είναι η «.....»
....., όπως φαίνεται στο απόσπασμα του επίσημου Αυστριακού Μητρώου Εταιρειών της στο μέρος ".....", μοναδικός μέτοχος της «.....» είναι η m.b.H, 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 και συνεπώς 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) 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 προσφεύγουσα 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 προσφεύγουσα 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 (Σχ.2ια) και ουχί στην «.....», όπως εσφαλμένα υπέλαβε η Υπηρεσία Ελέγχου. Άλλως και όλως επικουρικός, 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 -της συμμετέχουσας «.....». η οποία αποτελεί εταιρία παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών (ελεγκτικής και φορολογικής φύσεως) επί κεφαλαίων Περαιτέρω, είναι κάτοικοι Αυστρίας, με τις συμμετοχές τους να προϋπάρχουν στις 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 κοστών- ιελών 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) 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.

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

2. Αντικείμενο χρηματοδοτικής μίσθωσης μπορεί να είναι κινητό ή ακίνητο που αγόρασε προηγουμένως ο εκμισθωτής από 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 Αθηνών".

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 πιστωτικά ιδρύματα 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 διασυννοριακές υπηρεσίες κατά την έννοια των άρθρων 11 και 13 του Ν. 2076/1992, καθώς και πιστωτικά ιδρύματα, 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 διασυννοριακές 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 πιστωτικό ίδρυμα. 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 Αθηνών. 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...

2.....

3.....

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 εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά του. Παράλληλα ισχύει η διάταξη της περίπτωσης β' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994. Ο εκτοκισμός των οφειλόμενων εν καθυστέρήσει τόκων υπερημερίας των μισθωμάτων χρηματοδοτικών μισθώσεων και των λοιπών απαιτήσεων, που απορρέουν από σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης, γίνεται σύμφωνα με την 289/30.10.1980 απόφαση της Ν.Ε. (ΦΕΚ 269 Α')

5. Προκειμένου για συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, που συνάπτονται από την 1.1.1998, η εταιρεία 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 πιστωτικά ιδρύματα 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:

«Α) Ν.3601/2007 Ανάλυση και άσκηση δραστηριοτήτων από τα πιστωτικά ιδρύματα, επάρκεια ιδίων κεφαλαίων των πιστωτικών ιδρυμάτων και των επιχειρήσεων παροχής επενδυτικών υπηρεσιών και λοιπές διατάξεις.

Άρθρο 11 Δραστηριότητες πιστωτικών ιδρυμάτων

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 πιστωτικά ιδρύματα που εδρεύουν σε άλλο κράτος - μέλος - Παροχή υπηρεσιών χωρίς εγκατάσταση σε άλλο κράτος - μέλος από πιστωτικά ιδρύματα που εδρεύουν στην Ελλάδα

3. 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 καταγωγής του πιστωτικού ιδρύματος 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 πιστωτικών ιδρυμάτων

1. Χρηματοδοτικό ίδρυμα, που εδρεύει σε άλλο κράτος-μέλος και είναι θυγατρική ενός ή περισσότερων πιστωτικών ιδρυμάτων, 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 πιστωτικά ιδρύματα 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 πιστωτικού ιδρύματος που είναι μητρική ή των πιστωτικών ιδρυμάτων 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.

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

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

1. Οι δραστηριότητες των πιστωτικών ιδρυμάτων 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 πιστωτικά ιδρύματα που εδρεύουν σε άλλο κράτος-μέλος -Παροχή υπηρεσιών χωρίς εγκατάσταση σε άλλο κράτος-μέλος από πιστωτικά ιδρύματα που εδρεύουν στην Ελλάδα (άρθρα 33 και 39 (1) και (2) της Οδηγίας 2013/36/ΕΕ)

3. 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, 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 πιστωτικών ιδρυμάτων (άρθρο 34 της Οδηγίας 2013/36/ΕΕ)

1. Χρηματοδοτικό ίδρυμα, που εδρεύει σε άλλο κράτος-μέλος και είναι θυγατρική ενός ή περισσότερων πιστωτικών ιδρυμάτων, 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 πιστωτικά ιδρύματα 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 πιστωτικού ιδρύματος 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 στο 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 2 Φόροι που καλύπτονται

1. Η παρούσα Σύμβαση εφαρμόζεται στους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου, που επιβάλλονται για λογαριασμό καθενός από τα Συμβαλλόμενα Κράτη ή των πολιτικών τους υποδιαιρέσεων ή των τοπικών αρχών, ανεξάρτητα από τον τρόπο που επιβάλλονται.

2. Φόροι εισοδήματος και κεφαλαίου θεωρούνται όλοι οι φόροι που επιβάλλονται στο συνολικά εισόδημα, στο συνολικό κεφάλαιο, ή σε στοιχεία του εισοδήματος ή του κεφαλαίου, συμπεριλαμβανομένων των φόρων που επιβάλλονται στην ωφέλεια που προκύπτει από την εκποίηση κινητής ή ακίνητης περιουσίας, καθώς και των φόρων που επιβάλλονται στην υπεραξία που προκύπτει από την ανατίμηση του κεφαλαίου.

3. Οι υφιστάμενοι φόροι στους οποίους εφαρμόζεται η παρούσα Σύμβαση είναι ειδικότερα:

α) Στην περίπτωση της Ελλάδας:

i) ο φόρος εισοδήματος και κεφαλαίου των φυσικών προσώπων,

ii) ο φόρος εισοδήματος και κεφαλαίου νομικών προσώπων,

β) Στην περίπτωση της Αυστρίας:

i) ο φόρος εισοδήματος,

ii) ο φόρος ανωνύμων εταιρειών,

iii) ο έγγειος φόρος,

iv) ο φόρος σε αγροτικές και δασικές επιχειρήσεις,

v) ο φόρος επί της αξίας των ακάλυπτων χώρων.

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 έγχειο 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 Συμβαλλόμενου 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 Συμβαλλόμενου 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 Συμβαλλόμενου 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 Συμβαλλόμενου 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 Άρθρο 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 η φορολογική διοίκηση ως προς το εισόδημα των χρηματοδοτικών μισθώσεων, οι οποίες αφορούν στις διατάξεις του προϊσχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/1994) είχε 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 αριθμ./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 εταιρίες 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 συμφωνητικό η 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. ...

Οπως προκύπτει καταρχής 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, γι αυτό και τα έσοδα οποιασδήποτε εταιρίας από την εκμίσθωση των ακινήτων ή την ιδιοχρησιμοποίησή τους, πλην των προβλεπομένων 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 βάση τινός των στις διατάξεις αυτές ειδικώς μνημονευομένων σχέσεων, ήτοι εκμισθώσεως ή επιτάξεως ή ιδιοχρησιμοποίησεως 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) προϋσχύουσα 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 μίσθωσης, 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 σύμβασεως 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....

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 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».

Άρθρο 5. (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 τουσε 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».

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 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 εταιρείες 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 προαιρέσεως 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 ο.π. και τη μη κυρωθείσα πάντως από τη χώρα μας διεθνή σύμβαση της Οπάβα για το Leasing κινήτων), 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 *suī genesis*, 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 προαιρέσεως 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 εκπώσεις 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 εκπώσεων 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. ...

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

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 47 του ν.4172/2013 «κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα»:

«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 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 μόνιμο παρόμοιο φάσμα, 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 κληρονομιάς 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.

δ) Εταιρείες, των οποίων το σύνολο των ονομαστικών μετοχών, μεριδίων ή μερίδων ανήκουν σε ίδρυμα ημεδαπό ή αλλοδαπό, εφόσον αποδεδειγμένα επιδιώκει στην Ελλάδα κοινωφελείς σκοπούς, για τα ακίνητα που χρησιμοποιούνται για το σκοπό αυτόν.

ε) Τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα κάθε είδους ημεδαπά ταμεία ή ημεδαποί οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης, οι ημεδαπές συνδικαλιστικές οργανώσεις, η Αρχαιολογική Εταιρεία, τα ημεδαπά μουσεία, το Ευρωπαϊκό Πολιτιστικό Κέντρο Δελφών, οι Ξένες Αρχαιολογικές Σχολές, οι ημεδαποί συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους, οι ημεδαπές δημοτικές και κοινοτικές

επιχειρήσεις, τα νομικά πρόσωπα που υπάγονται στις διατάξεις του Ν. 3647/2008 (ΦΕΚ 37 Α'), καθώς και τα ημεδαπά κληροδοτήματα με κοινωφελή σκοπό, τα ημεδαπά κοινωφελή ιδρύματα που εποπτεύονται από δημόσια αρχή και τα ημεδαπά σωματεία.

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 ταμειευτηρίων 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.

5. Η απόδειξη των νόμιμων προϋποθέσεων για την υπαγωγή του στις εξαιρέσεις των παραγράφων 2, 3 και 4 βαρύνει το πρόσωπο που τις επικαλείται.

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 31 η 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. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται εφόσον τα πρόσωπα αυτά απέκτησαν αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα μετά το χρόνο φορολογίας και σε κάθε περίπτωση εντός μηνός από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.».

Επειδή, ως προς τις ανωτέρω διατάξεις για τα υπό κρίση φορολογικά έτη έχουν εκδοθεί οι παρακάτω αποφάσεις:

Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1114/2011

Άρθρο 1

Όταν συντρέχει κατά νόμο περίπτωση εξαίρεσης από την καταβολή του ειδικού φόρου επί των ακινήτων, σύμφωνα με τις παραγράφους 2, 3 και 4 του άρθρου 15 του Ν. 3091/2002, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 57 του Ν. 3842/2010 και τροποποιήθηκε με το άρθρο 24 του Ν. 3943/2011, απαιτείται να τηρούνται, κατ' έτος, από τα νομικά πρόσωπα, τα οποία εμπίπτουν στις ανωτέρω διατάξεις περί εξαιρέσεων, τα εξής δικαιολογητικά, που θα αναφέρονται στην 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας:

2. Περίπτωση β παραγράφου 2 άρθρου 15 α1) Φωτοαντίγραφο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του τρέχοντος οικονομικού έτους (Φ-01.010, Φ-01.03, Ε5, Ε3 και Ε2) από την οποία να προκύπτει ότι το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων της εταιρείας από την άσκηση εμπορικής, μεταποιητικής, βιομηχανικής, βιοτεχνικής ή παροχής υπηρεσιών δραστηριότητας στην Ελλάδα είναι μεγαλύτερο των ακαθάριστων εσόδων από ακίνητα.

6. Περιπτώσεις α , β και γ παραγράφου 3 άρθρου 15

α) Εάν πρόκειται για ημεδαπή εταιρεία, επικυρωμένο αντίγραφο του μετοχολογίου ή του καταστατικού ή του συστατικού εγγράφου της εταιρείας, κατά περίπτωση και σύμφωνα με τους κανόνες δημοσιότητας που προβλέπονται από τις σχετικές διατάξεις, με τις τυχόν τροποποιήσεις του, συνοδευόμενο από πιστοποιητικό της αρμόδιας αρχής περί των τροποποιήσεων αυτών καθώς και των σχετικών φύλλων της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως, όπου προβλέπεται.

Εάν πρόκειται για αλλοδαπή εταιρεία εγκατεστημένη σύμφωνα με το καταστατικό της σε χώρα Κράτος - Μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, επικυρωμένο αντίγραφο του μετοχολογίου ή του καταστατικού ή του συστατικού εγγράφου της εταιρείας, κατά περίπτωση και σύμφωνα με τους κανόνες δημοσιότητας που προβλέπονται από τις σχετικές διατάξεις, με τις τροποποιήσεις του, καθώς και βεβαίωση της εκάστοτε αρμόδιας αρχής του Κράτους - Μέλους έδρας της εταιρείας, από την οποία να προκύπτουν τα στοιχεία των πραγματικών μετόχων (δικαιούχων) της εταιρείας την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας.

β) Αντίγραφο της βεβαίωσης απόδοσης από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) στα φυσικά πρόσωπα, τα οποία κατέχουν τις μετοχές, τα εταιρικά μερίδια ή τις εταιρικές μερίδες των εταιρειών των περιπτώσεων α , β και γ της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν. 3091/2002.

Εάν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών ή μεριδίων ή μερίδων των εταιρειών που υπάγονται στις εξαιρέσεις των περιπτώσεων α , β και γ της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν. 3091/2002 ανήκει σε άλλο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, οι εταιρείες των ανωτέρω περιπτώσεων υποχρεούνται να τηρούν στο αρχείο τους τα ως άνω υπό στοιχεία α και β δικαιολογητικά και για το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα που συμμετέχει στην εταιρεία που υπάγεται στην εξαίρεση. Επιπλέον, για το συμμετέχον νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα πρέπει να συντρέχουν οι προϋποθέσεις των περιπτώσεων α , β και γ της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν. 3091/2002, κατά περίπτωση.

Από τα υποβαλλόμενα δικαιολογητικά πρέπει να προκύπτει ότι:

1) Οι μετοχές των ανώνυμων εταιρειών είναι ονομαστικές και ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή σε περίπτωση κατοχής μέρους ή του συνόλου των μετοχών των ανώνυμων εταιρειών από νομικό πρόσωπο να

προκύπτουν τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις εταιρείες οι οποίες συμμετέχουν στις ανώνυμες εταιρείες.

2) Τα εταιρικά μερίδια των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή σε διαφορετική περίπτωση να προκύπτουν τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις εταιρείες οι οποίες συμμετέχουν στις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης.

3) Οι εταιρικές μερίδες των προσωπικών εταιρειών ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή σε διαφορετική περίπτωση να προκύπτουν τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις εταιρείες που συμμετέχουν στις προσωπικές εταιρείες.

Δεν απαιτείται περαιτέρω δήλωση των φυσικών προσώπων, κατά το ποσοστό συμμετοχής τους, εάν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών, εταιρικών μεριδίων ή εταιρικών μερίδων της υπόχρεης εταιρείας και των εταιρειών που συμμετέχουν σε αυτήν ανήκει σε:

1) Εταιρεία της οποίας οι μετοχές βρίσκονται σε δια-πραγμάτευση σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά. Στην περίπτωση αυτή απαιτείται μόνο το δικαιολογητικό της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.

2) Πιστωτικό ίδρυμα, περιλαμβανομένων και των ταμειωτηρίων ή ταμείων παρακαταθηκών και δανείων, ασφαλιστικό ταμείο, ασφαλιστική εταιρεία, αμοιβαίο κεφάλαιο, περιλαμβανομένων και των αμοιβαίων κεφαλαίων επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία κλειστού τύπου, εταιρεία διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων ή εταιρεία συλλογικών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία κλειστού τύπου, η καταστατική έδρα των οποίων δεν βρίσκεται σε μη συνεργάσιμο κράτος, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4 και 5 του άρθρου 51Α του Κ.Φ.Ε.. Στην περίπτωση αυτή απαιτείται μόνο βεβαίωση της αρμόδιας εποπτικής αρχής της χώρας της καταστατικής τους έδρας.

3) «Θεσμικό επενδυτή» που λειτουργεί σε οργανωμένη αγορά χώρας Κράτους - Μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Στην περίπτωση αυτή απαιτείται μόνο βεβαίωση για την ιδιότητά του, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις, από την οικεία Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς.

7. Περίπτωση έ παραγράφου 3 άρθρου 15 Φωτοαντίγραφο του καταστατικού, του οργανισμού ή του συστατικού του εγγράφου, νομίμως δημοσιευμένου, όπου απαιτείται δημοσίευση, με όλες τις τυχόν τροποποιήσεις.

Εάν πρόκειται για ημεδαπό κληροδότημα με κοινωφελή σκοπό ή ημεδαπό κοινωφελές ίδρυμα, επιπλέον, βεβαίωση από την οποία να προκύπτει ότι τα ανωτέρω εποπτεύονται από δημόσια αρχή και επιτελούν κοινωφελή σκοπό.

Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1056/2017

Άρθρο 1

Για την εξαίρεση από την καταβολή του ειδικού φόρου επί των ακινήτων, σύμφωνα με τις παραγράφους 2, 3 και 4 του άρθρου 15 του Ν.3091/2002, απαιτείται να τηρούνται κατ' έτος από τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, που εμπίπτουν στις ανωτέρω διατάξεις, τα εξής δικαιολογητικά, ανά περίπτωση, που θα αναφέρονται στην 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας και τα οποία θα πρέπει να επιδεικνύονται ή να προσκομίζονται στη φορολογική διοίκηση όποτε ζητηθούν:

2. Περίπτωση β) παραγράφου 2 άρθρου 15

α) Για εταιρείες οι οποίες ασκούν εμπορική, μεταποιητική, βιομηχανική, βιοτεχνική ή παροχής υπηρεσιών δραστηριότητα στην Ελλάδα, φωτοαντίγραφο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του τρέχοντος φορολογικού έτους και των συνυποβαλλόμενων με αυτή δηλώσεων και εντύπων, από τα οποία προκύπτει ότι το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων της εταιρείας από την άσκηση εμπορικής, μεταποιητικής, βιομηχανικής, βιοτεχνικής ή παροχής υπηρεσιών δραστηριότητας στην Ελλάδα είναι μεγαλύτερο των ακαθάριστων εσόδων από ακίνητα.

Για τις ανάγκες του ειδικού φόρου:

α1) στα ακαθάριστα έσοδα δεν συνυπολογίζονται τα εισοδήματα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα, όπως αυτά ορίζονται στα άρθρα 36 , 37 και 38 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α).

α2) ως έσοδα από ακίνητα θεωρούνται αυτά τα οποία προέρχονται από εκμίσθωση ή δωρεάν παραχώρηση ακινήτων. Για τις ανάγκες του ειδικού φόρου δεν θεωρείται εισόδημα από ακίνητα το εισόδημα που προέρχεται από συμβάσεις μίσθωσης με παράλληλη παροχή υπηρεσιών, ενδεικτικά καθαριότητας, ασφάλειας, φύλαξης, όπως είναι δυνατόν να ισχύει σε εμπορικά κέντρα ή σε χώρους εκδηλώσεων.

α3) ιδιοχρησιμοποιούμενο θεωρείται το ακίνητο, το οποίο εν τοις πράγμασι χρησιμοποιείται αποκλειστικά και μόνο για την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας του νομικού προσώπου, κυρίου ή επικαρπωτή του ακινήτου.

....

6. Περιπτώσεις α), β) και γ) παραγράφου 3 άρθρου 15 και παραγράφου 4 του άρθρου 15

Για την εξαίρεση από την καταβολή του φόρου: Α) των ανωνύμων εταιρειών της περίπτωσης α) της παραγράφου 3 άρθρου 15, 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 καθώς και των ανωνύμων εταιρειών, με ανώνυμες μετοχές, εφόσον το σύνολο των μετοχών τους καταλήγει σε εταιρείες οι μετοχές των οποίων βρίσκονται σε διαπραγμάτευση σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά,

Β) των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης της περίπτωσης β) της παραγράφου 3 άρθρου 15, 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,

Γ) των προσωπικών εταιρειών της περίπτωσης γ) της παραγράφου 3 άρθρου 15, εφόσον οι εταιρικές μερίδες 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, και

Δ) των εταιρειών της παραγράφου 4 του άρθρου 15, που έχουν την έδρα τους, σύμφωνα με το καταστατικό τους, σε τρίτη χώρα εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης και για τις οποίες συντρέχουν οι αναφερόμενες στις περιπτώσεις α , β και γ της παραγράφου 3, εφόσον η καταστατική τους έδρα δεν

βρίσκεται σε κράτη μη συνεργάσιμα σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις για τα κράτη αυτά του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, τηρούνται και επιδεικνύονται ή προσκομίζονται κατά περίπτωση:

α) Πρωτότυπα ή επικυρωμένα αντίγραφα του συστατικού εγγράφου ή του καταστατικού και του βιβλίου μετόχων.

β) *i.* Βεβαίωση οποιασδήποτε δημόσιας αρχής του κράτους έδρας της εταιρείας, από την οποία προκύπτουν τα στοιχεία των κατεχόντων τις ονομαστικές μετοχές, τα μερίδια ή τις μερίδες των εταιρειών την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας. Σε περίπτωση κατά την οποία προβλέπεται από το νόμο καταχώρηση των μετοχών σε μητρώο θεματοφύλακα, προσκομίζεται βεβαίωση αυτού.

Αποδεκτό για τη χορήγηση της εξαίρεσης δικαιολογητικό είναι οποιοδήποτε έγγραφο (βεβαίωση, πιστοποιητικό, απόσπασμα κ.λπ.) δημόσιας αρχής, από το περιεχόμενο του οποίου προκύπτουν τα στοιχεία των κατεχόντων τις ονομαστικές μετοχές, τα μερίδια ή τις μερίδες των εταιρειών την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας.

Από το κείμενο των ανωτέρω δικαιολογητικών πρέπει να προκύπτουν τα στοιχεία των κατεχόντων τις ονομαστικές μετοχές, τα μερίδια ή τις μερίδες των εταιρειών την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, έστω και αν η ημερομηνία αυτή δεν περιλαμβάνεται ρητά στο λεκτικό αυτών ή αν αυτό προκύπτει από μεταγενέστερο ή από περισσότερα του ενός δικαιολογητικά, τα οποία καλύπτουν την ημερομηνία αυτή.

ii. Εάν δεν υπάρχει τέτοια αρχή ή αν η αρχή που υπάρχει δεν εκδίδει τη βεβαίωση της ανωτέρω περίπτωσης *i*, υπεύθυνη δήλωση του νομίμου εκπροσώπου της εταιρείας ή της κάθε εταιρείας, η οποία συμμετέχει στη σύνθεση της ιδιοκτήτριας εταιρείας, για τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις μετοχές, μερίδια ή μερίδες αυτών, καθώς και για το ότι δεν είναι δυνατή η έκδοση βεβαίωσης από δημόσια αρχή.

γ) Φωτοαντίγραφο της βεβαίωσης απόδοσης Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) ή οποιοδήποτε άλλο φορολογικό έγγραφο, από το οποίο προκύπτει η ύπαρξη Α.Φ.Μ. την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας στα φυσικά πρόσωπα, τα οποία κατέχουν τις ονομαστικές μετοχές, τα εταιρικά μερίδια ή τις εταιρικές μερίδες.

Ειδικά, για την εξαίρεση της παραγράφου 8 του άρθρου 15, απαιτούνται επιπλέον και τα εξής δικαιολογητικά:

i. Ο τίτλος απόκτησης ακινήτου, από τον οποίο να προκύπτει ότι το ακίνητο αποκτήθηκε μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2009.

ii. Βεβαίωση φορολογικής κατοικίας καθώς και βεβαίωση απόκτησης Α.Φ.Μ., στη χώρα φορολογικής κατοικίας των φυσικών προσώπων, τα οποία κατέχουν τις ονομαστικές μετοχές, τα εταιρικά μερίδια ή τις εταιρικές μερίδες, από την οποία να προκύπτει ότι το φυσικό πρόσωπο είχε Α.Φ.Μ. πριν το έτος 2010.

iii. Βεβαίωση απόκτησης Α.Φ.Μ., στην Ελλάδα των φυσικών προσώπων, τα οποία κατέχουν τις ονομαστικές μετοχές, τα εταιρικά μερίδια ή τις εταιρικές μερίδες, από την οποία να προκύπτει ότι ο Α.Φ.Μ. αποκτήθηκε μέχρι και την 22α Ιανουαρίου 2017.

iv. Φωτοαντίγραφο της πράξης επιβολής του προστίμου 2.500 (δυόμιση χιλιάδων) ευρώ από τον αρμόδιο προϊστάμενο απόδοσης Α.Φ.Μ. για κάθε φυσικό πρόσωπο και για κάθε έτος καθυστέρησης απόκτησης

φορολογικού μητρώου, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 102 του Ν. 4446/2016 (ΦΕΚ 240 Α').

δ) Εάν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών ή μεριδίων ή μερίδων των εταιρειών ανήκει σε άλλη εταιρεία/εταιρείες, για τις συμμετέχουσες εταιρείες πρέπει να συντρέχουν οι προϋποθέσεις των περιπτώσεων α), β) και γ) της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν. 3091/2002 , κατά περίπτωση, και οι εξαιρούμενες εταιρείες υποχρεούνται να τηρούν τα ως άνω υπό στοιχεία α), β) και γ) δικαιολογητικά και για την εταιρεία/εταιρείες, οι οποίες συμμετέχουν σε αυτές.

Από τα υποβαλλόμενα δικαιολογητικά πρέπει να προκύπτει, ότι κατά την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, οι ονομαστικές μετοχές των ανωνύμων εταιρειών, τα εταιρικά μερίδια των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης και οι εταιρικές μερίδες των προσωπικών εταιρειών ανήκουν εξ ολοκλήρου σε φυσικά πρόσωπα ή, σε περίπτωση κατοχής μέρους ή του συνόλου των ονομαστικών μετοχών, των εταιρικών μεριδίων ή των εταιρικών μερίδων των εταιρειών αυτών από άλλη εταιρεία/εταιρείες, πρέπει να προκύπτουν τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις ονομαστικές μετοχές, μερίδια ή μερίδες των εταιρειών αυτών και ότι τα φυσικά αυτά πρόσωπα διαθέτουν Α.Φ.Μ. στην Ελλάδα την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας.

Από το κείμενο των ανωτέρω δικαιολογητικών πρέπει να προκύπτουν τα στοιχεία των κατεχόντων τις ονομαστικές μετοχές, τα μερίδια ή τις μερίδες των εταιρειών την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, έστω και αν η ημερομηνία αυτή δεν περιλαμβάνεται ρητά στο λεκτικό αυτών ή αν αυτό προκύπτει από μεταγενέστερο ή από περισσότερα του ενός δικαιολογητικά, τα οποία καλύπτουν την ημερομηνία αυτή.

ε) Εάν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών, εταιρικών μεριδίων ή εταιρικών μερίδων της υπόχρεης εταιρείας ή των εταιρειών που συμμετέχουν σε αυτήν:

εα) ανήκει σε εταιρεία, της οποίας οι μετοχές βρίσκονται σε διαπραγμάτευση σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, για το ποσοστό αυτό απαιτείται το δικαιολογητικό της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.

εβ) κατέχεται ή διαχειρίζεται από πιστωτικό ίδρυμα, περιλαμβανομένων και των ταμειωτηρίων ή ταμείων παρακαταθηκών και δανείων, ασφαλιστικό ταμείο, ασφαλιστική εταιρεία, αμοιβαίο κεφάλαιο, περιλαμβανομένων και των αμοιβαίων κεφαλαίων επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία κλειστού τύπου, εταιρεία διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων, εταιρεία διαχείρισης ή/και παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών επί κεφαλαίων και αμοιβαίων κεφαλαίων ή εταιρεία συλλογικών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία κλειστού τύπου, η καταστατική έδρα

των οποίων δεν βρίσκεται σε μη συνεργάσιμο κράτος, για το ποσοστό αυτό απαιτείται μόνο σχετική βεβαίωση της αρμόδιας εποπτικής αρχής της χώρας της καταστατικής τους έδρας. Εφόσον πρόκειται για διαχείριση, εκτός της βεβαίωσης της εποπτεύουσας αρχής της χώρας της καταστατικής έδρας του διαχειριστή, απαιτείται και επικυρωμένο αντίγραφο της σύμβασης διαχείρισης.

εγ) κατέχεται ή διαχειρίζεται από θεσμικό επενδυτή, που λειτουργεί σε οργανωμένη αγορά κρατους - μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όπως αυτή νοείται σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 23 του Ν. 2778/1999 (ΦΕΚ 295 Α'), για το ποσοστό αυτό απαιτείται μόνο βεβαίωση για την ιδιότητα του θεσμικού

επενδυτή, από την οικεία Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς. Εφόσον πρόκειται για διαχείριση, απαιτείται, εκτός της βεβαίωσης της εποπτεύουσας αρχής της χώρας της καταστατικής έδρας του διαχειριστή, και επικυρωμένο αντίγραφο της σύμβασης διαχείρισης με βεβαίωση αρμόδιας αρχής ότι τούτο ισχύει κατά την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας.

στ) Εάν πρόκειται για ανώνυμη εταιρεία με ανώνυμες μετοχές και το σύνολο αυτών ανήκει σε εταιρείες, των οποίων οι μετοχές βρίσκονται σε διαπραγμάτευση σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, εκτός από το δικαιολογητικό της περίπτωσης α της παρούσας παραγράφου απαιτείται και το δικαιολογητικό της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.

7. Περίπτωση ε) παραγράφου 3 άρθρου 15.

Για τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα κάθε είδους ημεδαπά ταμεία ή ημεδαπούς οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης, τις ημεδαπές συνδικαλιστικές οργανώσεις, τα ημεδαπά μουσεία, τους ημεδαπούς συνεταιρισμούς που έχουν συσταθεί νόμιμα και τις ενώσεις τους, τις ημεδαπές δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις καθώς και τα νομικά πρόσωπα που υπάγονται της διατάξεις του Ν. 3647/2008 (Α' 37), τα ημεδαπά κληροδοτήματα με κοινωφελή σκοπό, τα ημεδαπά κοινωφελή ιδρύματα που εποπτεύονται από δημόσια αρχή και τα ημεδαπά σωματεία, επικυρωμένο αντίγραφο του καταστατικού, του οργανισμού ή του συστατικού εγγράφου νομίμως δημοσιευμένου, όπου απαιτείται δημοσίευση, με όλες τις τυχόν τροποποιήσεις.

Εάν πρόκειται για ημεδαπό κοινωφελές ίδρυμα, επιπλέον βεβαίωση, από την οποία προκύπτει ότι εποπτεύεται από δημόσια αρχή ή την οικεία αποκεντρωμένη Διοίκηση και επιτελεί κοινωφελή σκοπό.».

Επειδή, εν προκειμένω, ως προς τα πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης και ως προς τον τρόπο που δραστηριοποιήθηκε η προσφεύγουσα κατά τον χρόνο υπογραφής των υπό κρίση συμβάσεων με την αριθμ./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 πιστωτικά ιδρύματα» (L 177/30.6.2006), ορίζονται τα εξής: «1 . Πιστωτικό ίδρυμα, 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 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 πιστωτικό ίδρυμα άλλου κράτους-μέλους για πρώτη φορά πρέπει προηγουμένως να έχει κοινοποιηθεί στην Τράπεζα της Ελλάδος, από τις αρμόδιες αρχές του κράτους-μέλους καταγωγής του πιστωτικού ιδρύματος 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 πιστωτικών ιδρυμάτων, 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, Σύνομη 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 επιδιώξιμη 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 Αττικής, 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 Ρόδου. Από την άλλη πλευρά η εναγομένη, όπως προκύπτει από το καταστατικό της, είναι εταιρεία περιορισμένης ευθύνης με αντικείμενο τις χρηματοδοτικές μισθώσεις με έδρα τη, 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 πιστωτικού ιδρύματος με την επωνυμία «.....», η οποία κατέχει το 99,98% της «.....». Κατά συνέπεια, η εναγομένη είναι 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). Η ενάγουσα, είχε στην κυριότητά της ένα ξενοδοχειακό συγκρότημα υπό το διακριτικό τίτλο «Sunshine Vacation Club», 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/1-12-2009 συμβολαίου αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου Αθηνών, που μεταγράφηκε νόμιμα στα Βιβλία Μεταγραφών του Κτηματολογίου στις κτηματολογικές μερίδες όλων των ανωτέρω ακινήτων, η ενάγουσα, εκπροσωπούμενη από τον, 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/1-12-2009 συμβόλαιο χρηματοδοτικής μίσθωσης της ίδιας ως άνω συμβολαιογράφου, το οποίο ομοίως μεταγράφηκε στα βιβλία του Κτηματολογίου Ρόδου. 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 570 και 397 Γαιών), 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 (..... - 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 Κέρκυρα, μάλιστα δε συμβληθείσα και πάλι με εταιρεία του ομίλου της εναγομένης (βλ. τα υπ' αριθμ. και/22-7-2004 συμβόλαια αγοραπωλησίας και χρηματοδοτικής μίσθωσης της συμβολαιογράφου Αθηνών αντίστοιχα, με συμβαλλομένους 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./2-5-2004 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 πιστωτικό ίδρυμα «.....», το οποίο όπως προαναφέρθηκε, κατέχει έμμεσα το 99,40 της εναγομένης, δεν είναι ένα πιστωτικό ίδρυμα 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, ροκύπτει 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 πιστωτικού ιδρύματος ή θυγατρική ενός ή περισσότερων πιστωτικών ιδρυμάτων, 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 συνάπτει 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 ε 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 παραβιάσής 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 συμβαλλομένων 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 η Υπηρεσία μας κατά την επανεξέταση της πρώτης με αριθμ. πρωτ./2022 ενδικοφανούς προσφυγής έκρινε ότι η υπόθεση απαιτούσε επανέλεγχο, καθότι αφενός δεν λήφθηκαν υπόψη καθοριστικά στοιχεία που αφορούσαν το πλαίσιο δραστηριοποίησης της προσφεύγουσας εταιρείας σε συνδυασμό με τα πραγματικά δεδομένα και το φορολογικό πλαίσιο των υπό κρίση

φορολογικών ετών, αφετέρου από τα στοιχεία του φακέλου της αρχικής υπόθεσης διαπιστώθηκε ότι είχε ήδη οριστεί δικάσιμος για να συζητηθεί ενώπιον του Αρείου Πάγου το πλαίσιο δραστηριοποίησης της προσφεύγουσας και συνεπώς υπήρχε η περίπτωση κατά τον χρόνο επανελέγχου να εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση ως προς την εγκυρότητα ή όχι των υπό κρίση συμβάσεων βάσει των οποίων ανέκυψαν οι υπό κρίση φορολογικές υποχρεώσεις. Ειδικότερα, από την Υπηρεσία μας διαπιστώθηκε ότι δεν υπήρχε επαρκής και τεκμηριωμένη αιτιολόγηση για τη βάση καταλογισμού τόσο για τον καταλογισμό του φόρου εισοδήματος όσο και του ειδικού φόρου ακινήτων:

A. 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 υφίσταντο 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, αγνόησε την κρίση 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 απαιτούταν βάσει των δεδομένων της υπόθεσης, δε διερεύνησε για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2014 και 2015 εάν στο πλαίσιο της δραστηριοποίησης της προσφεύγουσας και της συνεργασίας της με την εταιρεία ΑΕ 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.

B. Ως προς τον ειδικό φόρο ακινήτων, η προσφεύγουσα ισχυριζόταν 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, λόγω της ανατιολόγητης διαφοροποίησης του ελέγχου από την κρίση του Δικαστηρίου, ως προς το αντικείμενο δραστηριοποίησης της προσφεύγουσας στην Ελλάδα, απορρίφθηκε και ανατιολόγητα 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 η Υπηρεσία μας έκρινε ότι δεν υφίστατο επαρκής και εμπεριστατωμένη αιτιολόγηση, ως προβλέπεται και απαιτείται από τις διατάξεις των άρθρων 28 και 64 του ΚΦΔ και του άρθρου 3 παρ. 3 της ΠΟΛ1064/2017, και ακύρωσε τις προσβαλλόμενες με την πρώτη ενδικοφανή προσφυγή πράξεις φόρου εισοδήματος, ειδικού φόρου ακινήτων και επιβολής προστίμων ως **τυπικά πλημμελείς**.

Επειδή, δυνάμει της ανωτέρω απόφασης της Υπηρεσίας μας, διενεργήθηκε εκ νέου έλεγχος από

το Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π., ο οποίος δε διαφοροποιήθηκε από τα αποτελέσματα του. Ειδικότερα, στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρονται τα εξής:

«.....η ελεγχόμενη επιχείρηση υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ρόδου δήλωση έναρξης εργασιών ως αλλοδαπή εταιρία ιδιοκτησίας ακινήτου, με διεύθυνση, κατά δήλωσή της, την Ρόδου και αντικείμενο δραστηριότητας την αγοραπωλησία ιδιόκτητων ακινήτων (ΚΑΔ 68.10.00). Παράλληλα, δεν προσκόμισε στον παρόντα 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 (π.χ. ότι εξομοιώνεται με πιστωτικό ή χρηματοδοτικό ίδρυμα ή ότι κατέχει ειδική άδεια λειτουργίας που χορηγείται από την Τράπεζα της Ελλάδος), κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 2 του Ν.1665/1986 περί χρηματοδοτικής μίσθωσης. Επικουρικά σημειώνουμε ότι μεταγενέστερα της κοινοποίησης των οριστικών πράξεων προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος και ΕΦΑ αλλά και της κοινοποίησης της απόφασης του Προϊσταμένου της ΔΕΔ η ελεγχόμενη μέσω του φορολογικού εκπροσώπου υπέβαλε αίτημα μεταβολής της κύριας δραστηριότητας της. Μέχρι την ημερομηνία σύνταξης της παρούσας έκθεσης ελέγχου το αντικείμενο δραστηριότητας της ελεγχόμενης παραμένει η αγοραπωλησία ιδιόκτητων ακινήτων.

Παράλληλα, η ελεγχόμενη ισχυρίζεται ότι ο χαρακτήρας των υπηρεσιών που παρείχε η εταιρεία (δηλαδή η χρηματοδοτική μίσθωση) επιβεβαιώθηκε και από την με αρ./2021 τελεσίδικη απόφαση του Εφετείου, με την οποία ο παρών έλεγχος οφείλει να συμμορφωθεί βάσει των διατάξεων του Ν. 3068/2002. Περαιτέρω η ελεγχόμενη υποστηρίζει ότι σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία και νομολογία η φορολογική προσέγγιση της σύμβασης χρηματοδοτικής σύμβασης είναι αυτή της πλασματικής κυριότητας του εκμισθωτή στο πράγμα (κινητό ή /και ακίνητο) που τελεί υπό την αίρεση της εκπλήρωσης των όρων συγκεκριμένης σύμβασης.

Στη διάθεση του ελέγχου τέθηκε η με αρ./2021 απόφαση του Εφετείου (πλην όμως όχι αμετάκλητης καθώς εκκρεμεί ενώπιον του Αρείου Πάγου σχετική αίτηση αναίρεσης της εφετειακής απόφασης), προκειμένου να τεκμηριωθεί ότι η δραστηριότητα της ελεγχόμενης είναι αυτή της χρηματοδοτικής μίσθωσης και ως εκ τούτου δραστηριοποιείται στην Ελλάδα υπό το καθεστώς Ελεύθερης Παροχής Υπηρεσιών χωρίς εγκατάσταση. Από τη μελέτη της απόφασης προκύπτει ότι το Δικαστήριο έκρινε ότι τόσο η σύμβαση πώλησης του ακινήτου που καταρτίστηκε μεταξύ της εταιρείας Α.Ε. και της ελεγχόμενης όσο και η σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης που καταρτίστηκε μεταξύ της ελεγχόμενης και της εταιρείας Α.Ε. δεν πάσχουν από ακυρότητα. Ωστόσο, η κρίση του Δικαστηρίου, ότι η ελεγχόμενη έχει συνάψει έγκυρη σύμβαση χρηματοδοτικής σύμβασης με τη, δεν καθορίζει τις υποχρεώσεις της εταιρείας τόσο ως προς την υποβολή δηλώσεων φόρου εισοδήματος όσο και την τήρηση βιβλίων. Οι υποχρεώσεις αυτές ορίζονται κατά την υποβολή έναρξης εργασιών, όταν αποδίδεται ο Α.Φ.Μ. και ορίζεται η δραστηριότητά της.

Επιπρόσθετα, η Υπηρεσία μας δεν επιτάσσεται να συμμορφωθεί προς την εν λόγω δικαστική απόφαση καθώς σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα του άρ. 1 του Ν. 3068/2002 «Το Δημόσιο, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης και τα λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου έχουν υποχρέωση να συμμορφώνονται

χωρίς καθυστέρηση προς τις δικαστικές αποφάσεις και να προβαίνουν σε όλες τις ενέργειες που επιβάλλονται για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής και για την εκτέλεση των αποφάσεων. Δικαστικές αποφάσεις κατά την έννοια του προηγούμενου εδαφίου είναι όλες οι αποφάσεις των διοικητικών, πολιτικών, ποινικών και ειδικών δικαστηρίων που παράγουν υποχρέωση συμμόρφωσης ή είναι εκτελεστές κατά τις οικείες διονομικές διατάξεις και τους όρους που κάθε απόφαση τάσσει.» Στην προκειμένη περίπτωση η με αρ./2021 απόφαση του Εφετείου κρίνει την/2018 πρωτόδικη απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου μετά από εφέσεις που άσκησαν και οι δύο διάδικοι (..... Α.Ε. και) διευθετώντας τη μεταξύ τους διαφορά σχετικά με την εγκυρότητα της επίμαχης σύμβασης. Ως εκ τούτου η με αρ./2021 απόφαση του Εφετείου παράγει την υποχρέωση συμμόρφωσης των διαδίκων (..... Α.Ε. και) και όχι της Φορολογικής Αρχής.

Όσο αφορά τον ισχυρισμό της ελεγχόμενης ότι σύμφωνα με απόφαση του Ανωτάτου Δικαστηρίου ο Ε.Φ.Α., με τον τρόπο που έχει νομοθετηθεί, εφαρμόζεται και επιβάλλεται, αντίκειται σε σειρά διατάξεων του Συντάγματος και της Ε.Σ.Δ.Α. επισημαίνουμε ότι οι φορολογικές εν γένει διατάξεις οι οποίες οριοθετούν το φορολογικό υποκείμενο, είναι αυστηρού δικαίου και ως εκ τούτου στενά ερμηνευτέες, με αποτέλεσμα η διοίκηση να υποχρεούται κατά την εφαρμογή των νόμων να προβαίνει σε στενή γραμματική ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων, αποκλειόμενης της διασταλτικής ερμηνείας ή της ανάλογης εφαρμογής.

Από την μελέτη του με αρ. πρωτ./13-06-2023 υπομνήματος, στο οποίο η ελεγχόμενη διατυπώνει τους ισχυρισμούς της, προκύπτει ότι δε διαφοροποιήθηκαν σε σχέση με τα ισχυρισμούς που διατυπώθηκαν στα υπομνήματα που κατέθεσε προκειμένου να αντικρούσει το πόρισμα του ελέγχου βάσει της/24-05-2021 εντολής ελέγχου. Ως εκ τούτου ο παρών έλεγχος τεκμηρίωσε τη θέση του σχετικά με την απόφαση του Εφετείου, όπως ορίζεται από την απόφαση της ΔΕΔ, και κατά τα λοιπά δε διαφοροποιείται με τις διαπιστώσεις του αρχικού ελέγχου (βάσει της/24-05-2021 εντολής ελέγχου).»

Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι η αλλοδαπή προσφεύγουσα εταιρεία αποκτά εισόδημα από ακίνητο και στη βάση αυτή δεν απαιτείται μόνιμη εγκατάσταση για τη φορολόγηση του εισοδήματος στην ημεδαπή και προέβη στον σχετικό καταλογισμό πράξεων φόρου εισοδήματος και προστίμων ΚΦΔ. Περαιτέρω, ως προς τον καταλογισμό του ΕΦΑ επίσης δε διαφοροποιήθηκε από τα αρχικά αποτελέσματά του, καθώς δε διαπιστώθηκε κατά τα υπό κρίση έτη ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έχει δραστηριοποιηθεί στη χώρα μας ως εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης και επίσης ως εταιρεία περιορισμένης ευθύνης δεν πληρούσε και τις προϋποθέσεις του άρθρου 15 παρ. 3 του 3091/2002, καθότι δεν προσκομίσθηκε για το 100% των μετοχών της τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή κατά βάση ισχυρίζεται ότι αποτελεί εταιρεία χρηματοδοτική ελεύθερης παροχής υπηρεσιών και στο πλαίσιο αυτό δε φορολογείται στην Ελλάδα και δεν έχει καμία φορολογική υποχρέωση στην Ελλάδα και συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι:

- Η συναλλακτική της δραστηριότητα αφορά αποκλειστικά τη σύναψη σύμβασης αντίστροφης χρηματοδοτικής μίσθωσης (sale and lease back) στο πλαίσιο του ν.1665/1986 και δε διατηρεί υποκατάστημα στην Ελλάδα αλλά λειτουργεί υπό το καθεστώς της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών, το σχετικό δικαίωμα ελεύθερης παροχής υπηρεσιών το διέθετε η προσφεύγουσα και κατά τον χρόνο υπογραφής της υπό κρίση χρηματοδοτικής μίσθωσης όπως ad hoc δέχθηκε και η με αριθμ./2021 απόφαση του Εφετείου Ως εκ τούτου ως αλλοδαπή το εισόδημά της δε φορολογείται στην Ελλάδα.
- Ήδη η φορολογική αρχή από το έτος 2009 είχε πλήρη γνώση του αντικειμένου δραστηριότητας και στο πλαίσιο αυτό άλλωστε χορήγησε απαλλαγή από το ΦΜΑ. Η έναρξη από πλευρά της εταιρείας μας με εσφαλμένο ΚΑΔ δεν επηρεάζει και δεν δύναται να επηρεάσει την φύση της δραστηριότητας. Η απόρριψη από την πλευρά της φορολογικής αρχής να μεταβάλλει τον κωδικό δραστηριότητας επίσης δεν επηρεάζει το γεγονός ότι δραστηριοποιείται στο ανωτέρω πλαίσιο.
- Σύμφωνα με την ΝΣΚ 234/2003 οι εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και επίσης με το άρθρο 47 του ΚΦΕ όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα και οπότε είναι αδύνατο η προσφεύγουσα ως νομικό πρόσωπο να αποκτά εισόδημα από ακίνητα. Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι τα έσοδά της αφορούν σε τόκους και 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,
- Η εταιρεία εξαιρείται του ειδικού φόρου ακινήτων καθώς αποτελεί θυγατρική εταιρεία σε ποσοστό ουσιαστικά 100% πιστωτικού ιδρύματος και συγκεκριμένα της και επίσης επισημαίνει ότι της εταιρείας είναι αποκλειστικά ο Τραπεζικός όμιλος που συνιστά χρηματοπιστωτικό ίδρυμα στην
- Το εισόδημα που απέκτησε βάσει των σχετικών συμβάσεων (ν.1665/86 όπως αυτές απάλλαξε η Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ από ΦΜΑ και κρίθηκαν ως έγκυρες με την με αριθμ...../2021 δικαστική απόφαση) σύμφωνα με την γνωμοδότηση του ΝΣΚ/2003 αποτελεί εισόδημα από εμπορική δραστηριότητα και όχι από ακίνητα ως εκ τούτου απαλλάσσεται από τον ΕΦΑ βάσει της διάταξης της παρ.2β του άρθρου 15 του ν.3091/2002.
- Η απόφαση του που θα κρίνει αμετάκλητα την εγκυρότητα των συμβάσεων είτε θα επικυρώσει την απόφαση του Εφετείου και θα κρίνει αμετάκλητα ότι η εταιρεία δραστηριοποιείται στην παροχή υπηρεσιών χρηματοδοτικής μίσθωσης είτε θα ακυρώσει την ως άνω απόφαση και στην περίπτωση αυτή λόγω ακυρότητας των συμβάσεων η προσφεύγουσα δεν θα είναι κύρια του επίμαχου ακινήτου και εξ' ορισμού δεν θα υπόκειται σε ΕΦΑ.

Επειδή στο πλαίσιο εξέτασης της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, αποστείλαμε τόσο στη Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας όσο και στη Διεύθυνση Εφαρμογής Φορολογίας Κεφαλαίου και Περιουσιολογίου, με κοινοποίηση προς τη Διεύθυνση Διεθνών Φορολογικών σχέσεων, το με αριθμ.

πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2023/22-12-2023 έγγραφο, αναφέροντας τα πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης και ζητώντας απάντηση στα παρακάτω ερωτήματα:

A) Ως προς το φόρο εισοδήματος, δεδομένου ότι πρόκειται για αλλοδαπή αυστριακή εταιρεία και στη Σύμβαση Αποφυγής διπλής φορολογίας στην περίπτωση που υφίσταται εισόδημα από ακίνητα προβλέπεται η φορολόγηση και στα δύο κράτη, ενώ στην περίπτωση που θεωρηθεί ότι πρόκειται για κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα για τη φορολόγηση αυτών απαιτείται μόνιμη εγκατάσταση ερωτάται εάν το εισόδημα από την ανωτέρω σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης, η οποία έχει υπογραφεί πριν την 01.01.2014, αντιμετωπίζεται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (τόκοι) ή έσοδα από εκμετάλλευση ακινήτου (ΔΕΑΦ Β ΕΞ 2015/25.6.2015, ΠΟΛ.1073/31.3.2015).

Σημειώνεται ότι ναι μεν όλα τα νομικά πρόσωπα αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα ωστόσο η εν λόγω αναζήτηση της προέλευσης του εισοδήματος είναι καθοριστική για τον τόπο φορολόγησης (σχετική και η ΠΟΛ 1069/2015).

B) Ως προς τον ΕΦΑ ερωτάται εάν η εν λόγω αλλοδαπή εταιρεία βάσει των ανωτέρω κρίσεων του δικαστηρίου και δεδομένου ότι η φορολογική υποχρέωση ανακύπτει αποκλειστικά από τις δύο ως άνω συμβάσεις (σύμβαση πώλησης και εν συνεχεία επαναμίσθωσης) ως εταιρεία παροχής υπηρεσιών (χρηματοδοτικών μισθώσεων) που για τα υπό κρίση έτη έχει αποκτήσει εισόδημα μόνο από την ανωτέρω σύμβαση επαναμίσθωσης δύναται να απαλλαχθεί σύμφωνα με την επικαλούμενη από την προσφεύγουσα διάταξη του άρθρου 152β του ν.3091/2002.

Επειδή, σε απάντηση των ανωτέρω, η Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας – Τμήμα Β' μας απέστειλε το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β ΕΞ 2024/ 10-01-2024 έγγραφο με θέμα "Σχετικά με τον χαρακτηρισμό εισοδήματος που προκύπτει από σύμβαση πώλησης και επαναμίσθωσης ακινήτου (.....) – Ενδικοφανής προσφυγή με αριθ. πρωτ./18.7.2023", στο οποίο αναφέρονται τα παρακάτω:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 3 του ν. 4172/2013 (Α' 167, ΚΦΕ), ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. 1 του άρθρου 5 του ΚΦΕ ορίζεται ότι εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι κάθε εισόδημα πηγής Ελλάδας, στο οποίο, μεταξύ άλλων, περιλαμβάνεται το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται στην ημεδαπή, μέσω μόνιμης εγκατάστασης (περ. ε').

Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι για την υπαγωγή εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα σε φόρο που αποκτάται από φορολογούμενο χωρίς φορολογική κατοικία στην Ελλάδα απαιτείται η ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης, με την επιφύλαξη ρητά οριζόμενων στις διατάξεις του άρθρου 5 του ΚΦΕ κατηγοριών εισοδήματος.

3. Επιπρόσθετα, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, οι οποίες εφαρμόζονται και στα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες του άρθρου 45 του ΚΦΕ, δυνάμει των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 47 του ΚΦΕ, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από

τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.

Επιπλέον, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 47 του ΚΦΕ, όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Με την ΠΟΛ. 1069/2015 εγκύκλιο, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 39 του ΚΦΕ, διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι όσον αφορά στον προσδιορισμό του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία που αποκτούν τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες κερδοσκοπικού χαρακτήρα του άρθρου 45, τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες κερδοσκοπικού χαρακτήρα που χαρακτηρίζονται ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος, καθώς και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες κερδοσκοπικού χαρακτήρα που διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, έχουν επίσης εφαρμογή οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 39, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο έκδοσης της εγκυκλίου, και επομένως, εφαρμόζονται τα αναφερόμενα στις παραγράφους 1 και 2 της εγκυκλίου αυτής. Το εισόδημα αυτό, αν και χαρακτηρίζεται εισόδημα από ακίνητη περιουσία ιδίως για τις ανάγκες υποβολής της δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, θεωρείται σε κάθε περίπτωση έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα και επομένως, για τις δαπάνες που πραγματοποιούνται και αφορούν τα ακίνητα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23, σε συνδυασμό και με τις διατάξεις των περιπτώσεων δ' και στ' της παραγράφου 3 του άρθρου 39.

Αναφορικά με τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που δεν έχουν την φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα το υπόψη εισόδημα (από ακίνητη περιουσία) υπάγεται σε φορολόγηση ως εξής: 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.

5. Το ΝΣΚ με την αριθ./03 γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή κατά τη γνώμη της πλειοψηφίας από το Γενικό Γραμματέα, ερμηνεύοντας τις διατάξεις των άρθρων 20-22 του προϊσχύσαντος ΚΦΕ (ν.2238/1994), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του ν.1665/1986, περί συμβάσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης, γνωμοδότησε ότι 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, συνεπώς δε τα εν λόγω εισοδήματα των εταιρειών χρηματοδοτικής μίσθωσης δεν προέρχονται από ακίνητα κατά την έννοια του φορολογικού νομοθέτη.

6. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 11 του ν. 3601/2007, όπως ο νόμος αυτός ίσχυε πριν την κατάργησή του με το ν. 4261/2014, στον κατάλογο των δραστηριοτήτων που μπορούν να ασκούν τα πιστωτικά ιδρύματα, για την εφαρμογή συγκεκριμένων διατάξεων του εν λόγω νόμου, αναφορικά με την ελεύθερη εγκατάστασή τους και την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών, περιλαμβάνεται, μεταξύ άλλων, και η χρηματοδοτική μίσθωση (leasing).

Ακόμη, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ίδιου πιο πάνω νόμου ορίζεται ότι 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 καταγωγής του πιστωτικού ιδρύματος η αντίστοιχη γνωστοποίηση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου αυτού.

Επιπλέον, δυνάμει των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 18 του ν. 3601/2007, χρηματοδοτικό ίδρυμα, που εδρεύει σε άλλο κράτος-μέλος και είναι θυγατρική ενός ή περισσότερων πιστωτικών ιδρυμάτων, επιτρέπεται να ασκεί στην Ελλάδα οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του καταλόγου των στοιχείων β έως ιβ της παραγράφου 1 του άρθρου 11 του νόμου αυτού, στις οποίες περιλαμβάνεται και η χρηματοδοτική μίσθωση, 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 νόμου αυτού, εφόσον το καταστατικό του επιτρέπει την άσκηση των δραστηριοτήτων αυτών και επιπλέον πληρούνται σωρευτικά οι οριζόμενες στην ίδια παράγραφο προϋποθέσεις.

Όμοιου περιεχομένου με τις ως άνω διατάξεις έχουν περιληφθεί στο ν. 4261/2014 και ειδικότερα στα άρθρα 11, 38 και 41, αντίστοιχα.

7. Από τα στοιχεία του σχετικού εγγράφου σας προκύπτει ότι αλλοδαπή εταιρεία, θυγατρική αυστριακού πιστωτικού ιδρύματος, συνέταξε το έτος 2009 σύμβαση sale and lease back με μια ελληνική εταιρεία. Η ως άνω εταιρεία απέκτησε ΑΦΜ ως αλλοδαπή εταιρεία ιδιοκτησίας ακινήτου και περαιτέρω για την εν λόγω σύμβαση απαλλάχθηκε του ΦΜΑ από τη Δ.Ο.Υ. Ρόδου. Για το σχετικό εισόδημα που έχει αποκτηθεί στο πλαίσιο της σύμβασης αυτής δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

8. Σύμφωνα με την αριθ./2021 απόφαση του Εφετείου, απόσπασμα της οποίας έχει συμπεριληφθεί στο σχετικό έγγραφό σας, και ειδικότερα με βάση τις αριθ. 2 και 3 αιτιολογικές σκέψεις, 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. 2367/1995) 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 1 εδ.α').

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 (*a 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.

Επιπρόσθετα, από την αιτιολογική σκέψη 6 προκύπτει ότι από τη διατύπωση των διατάξεων σχετικά με την κοινοποίηση (άρθρο 15 παρ. 3 ν. 3601/2007), 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 πιστωτικού ιδρύματος ή θυγατρική ενός ή περισσότερων πιστωτικών ιδρυμάτων, 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 καθεαυτή 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 θα το όριζε ρητά, όπως έκανε με τις λοιπές προϋποθέσεις που απαριθμούνται στη σχετική διάταξη. Το ίδιο προκύπτει και από τη γραμματική προσέγγιση και ερμηνεία της διάταξης του άρθρου 18, όπου αναφέρεται ότι η άσκηση των σχετικών δραστηριοτήτων επιτρέπεται «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», καθώς για τις μεν πιο πάνω αναφερόμενες προϋποθέσεις, ο νομοθέτης χρησιμοποιεί τις

λέξεις «όρους και προϋποθέσεις», πιστοποιώντας τον ουσιαστικό τους χαρακτήρα, ενώ για την επίμαχη γνωστοποίηση που προβλέπει το άρθρο 15 παρ. 3, χρησιμοποιεί τον όρο «διαδικασία».

9. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν ανωτέρω προκύπτει ότι το εισόδημα που αποκτάται από νομικά πρόσωπα που παρέχουν υπηρεσίες χρηματοδοτικής μίσθωσης είναι εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, προερχόμενο από την ασκούμενη από αυτά επιχειρηματική δραστηριότητά τους, η οποία, στην περίπτωση της σύναψης συμβάσεων αντίστροφης χρηματοδοτικής μίσθωσης, είναι η παροχή χρηματοδότησης προς τους συμβαλλομένους τους, με τη μεταβίβαση της κυριότητας του πράγματος σε αυτά, προς το σκοπό της εξασφάλισης της απαίτησής τους. Συνεπώς, το πράγμα, εν προκειμένω το ακίνητο, αποτελεί συνάμα το μέσο για τη χρηματοδότηση του μισθωτή αλλά και για την εξασφάλιση της σχετικής απαίτησης του εκμισθωτή και όχι το αντικείμενο της επιχειρηματικής δραστηριότητας, ώστε το σχετικό εισόδημα να χαρακτηρίζεται ως εισόδημα από ακίνητα. Τούτο, άλλωστε, ενισχύεται και από την 234/03 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, η οποία ερμήνευσε μεν τις σχετικές διατάξεις περί εισοδήματος από ακίνητα του ν.2238/1994 (άρθρο 20 παρ. 1), εντούτοις το περιεχόμενό των εν λόγω διατάξεων δεν διαφέρει ουσιωδώς ως προς τον ορισμό της εν λόγω κατηγορίας εισοδήματος από τις ισχύουσες διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 39 του ισχύοντος ΚΦΕ.

10. Ακολούθως, σε ότι αφορά την προσφεύγουσα και με δεδομένο ότι το σχετικό εισόδημα χαρακτηρίζεται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, για, δε, την υπαγωγή του σε φόρο εισοδήματος απαιτείται η ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ε' του άρθρου 5 του ΚΦΕ, κρίσιμο είναι να προσδιοριστεί η ισχύς του ν. 3601/2007, ως ίσχυαν κατά το κρίσιμο χρόνο της σύναψης της αντίστροφης χρηματοδοτικής μίσθωσης, με τον οποίο παρέχεται η δυνατότητα σε αλλοδαπά πιστωτικά ιδρύματα να δραστηριοποιούνται με το καθεστώς της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών (άρθρα 15 παρ. 3 και 18) χωρίς εγκατάσταση, σε σχέση με τις διατάξεις της ΣΑΔΦ Ελλάδας – Αυστρίας. Ειδικότερα, πρέπει να εξεταστεί αν κασιγχούν οι διατάξεις του ν.3601/2007, σε περίπτωση που κριθεί ότι για σκοπούς εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας η συγκεκριμένη δραστηριότητα απαιτεί την ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης, όπως αυτή ορίζεται με βάσει τις διατάξεις της οικείας ΣΑΔΦ και για το λόγο αυτό το παρόν αποστέλλεται και στην αρμόδια να κρίνει επ' αυτού Δ/ση Διεθνών Φορολογικών Οικονομικών Σχέσεων.

11. Τέλος, επισημαίνεται ότι ο περαιτέρω χαρακτηρισμός του εισοδήματος ως τόκου, σύμφωνα με τους κανόνες της λογιστικής νομοθεσίας, δεν αναιρεί την ανάγκη διερεύνησης του ζητήματος σχετικά με την τυχόν σύσταση μόνιμης εγκατάστασης για φορολογικούς σκοπούς και της σχέσης μεταξύ των δύο ως άνω νομοθετημάτων. Σε κάθε περίπτωση, θέτουμε υπόψη σας και την Ε. 2080/2019 εγκύκλιο, με την οποία έχει διευκρινιστεί ότι η αντιμετώπιση της μίσθωσης ως τοκοχρεωλυτικού δανείου γίνεται για τους σκοπούς εφαρμογής του ν. 4308/2014 και συνεπώς για το μέρος του μισθώματος που αναλογεί ως τόκος δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου.»

Επειδή, περαιτέρω, η Διεύθυνση Εφαρμογής Φορολογίας Κεφαλαίου και Περιουσιολογίου – Τμήμα Α' μας απέστειλε το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΦΚ Α ΕΞ 2024/ 15-01-2024 έγγραφο με θέμα "Απαλλαγή

από τον ΕΦΑ κατ' εφαρμογή της περ. β της παρ.2 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002", στο οποίο αναφέρονται τα παρακάτω:

«Σε απάντηση του α) σχετικού με το οποίο ερωτάται εάν αλλοδαπή εταιρεία, θυγατρική εταιρεία αυστριακού πιστωτικού ιδρύματος, η οποία κατά το έτος 2009 συνέταξε σύμβαση αντίστροφης χρηματοδοτικής μίσθωσης (sale and lease back) με μια ελληνική εταιρεία, δύναται να απαλλαχθεί από τον ειδικό φόρο ακινήτων σύμφωνα με τη διάταξη της περ. β της παρ. 2 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα σε θέματα αρμοδιότητάς μας:

1. Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που έχουν εμπράγματα δικαιώματα πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας σε ακίνητα τα οποία βρίσκονται στην Ελλάδα, καταβάλλουν ειδικό ετήσιο φόρο με συντελεστή 15% επί της αξίας αυτών.

Σύμφωνα με την περ. β της παρ. 2 του ίδιου ως άνω άρθρου απαλλάσσονται από τον ΕΦΑ **ανεξάρτητα από την χώρα στην οποία έχουν την έδρα τους** σύμφωνα με το καταστατικό τους 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 δραστηριότητα αυτή είναι μεγαλύτερα των ακαθαρίστων 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.

2. Σύμφωνα με το άρθρο 18 του ν. 3601/2007, όπως ο νόμος αυτός ίσχυε πριν την κατάργησή του με τον ν. 4261/2014 και ο οποίος ενσωμάτωσε στο εσωτερικό δίκαιο την Οδηγία 2006/48/ΕΚ, χρηματοδοτικό ίδρυμα που εδρεύει σε άλλο κράτος-μέλος και είναι θυγατρική ενός ή περισσότερων πιστωτικών ιδρυμάτων, επιτρέπεται να ασκεί στην Ελλάδα οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του καταλόγου των στοιχείων β' έως ιβ' της παραγράφου 1 του άρθρου 11 του ίδιου νόμου (στις οποίες περιλαμβάνεται και η χρηματοδοτική μίσθωση) είτε μέσω εγκατάστασης υποκαταστήματος στην Ελλάδα είτε με τη μορφή παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με τη διαδικασία, τους όρους και τις προϋποθέσεις που ορίζονται στο νόμο. Επιπλέον, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ίδιου ως άνω νόμου 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 καταγωγής του πιστωτικού ιδρύματος η αντίστοιχη γνωστοποίηση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 1 και 2 του ίδιου άρθρου (γνωστοποίηση των δραστηριοτήτων που περιλαμβάνονται στο νόμο, τις οποίες προτίθεται να ασκήσει). 3. Σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στο σχετ. α και όπως έγινε δεκτό στην αρ. 57/2021 απόφαση του Εφετείου Δωδεκανήσου, μέρος της οποίας παρατίθεται αυτούσιο στο εν λόγω σχετικό, η προσφεύγουσα αλλοδαπή εταιρεία είναι εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης, αποτελούσα θυγατρική επιχείρηση ενωσιακού πιστωτικού ιδρύματος που έχει λάβει άδεια λειτουργίας στο ίδιο κράτος μέλος όπου εδρεύει. Η εν λόγω εταιρεία συνέταξε σύμβαση αντίστροφης χρηματοδοτικής μίσθωσης (sale and lease back) με ελληνική εταιρεία 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 στην Ελλάδα, με τη μορφή της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών, δραστηριότητα που περιλαμβάνεται στον ν. 3601/2007.

Με την ίδια ανωτέρω απόφαση κρίθηκε ότι το γεγονός της παράλειψης της προσφεύγουσας αλλοδαπής εταιρείας να προβεί, πριν τη σύναψη της επίμαχης σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης, στην κοινοποίηση προς τις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους προέλευσής της, του ενδιαφέροντός της να παρέχει τέτοιες υπηρεσίες, ώστε οι αρχές αυτές να διαβιβάσουν στην συνέχεια την εν λόγω κοινοποίηση στις αρχές του κράτους μέλους υποδοχής (άρθρο 15 του ν. 3601/2007), δεν επιδρά επί της ειδικής δικαιοπρακτικής ικανότητάς της να συνάπτει συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης στην Ελλάδα. Σύμφωνα με την ίδια απόφαση η άσκηση των δραστηριοτήτων που ορίζονται στην Οδηγία (που ενσωματώνεται στο ν.3601/2007) δεν εξαρτάται από οιασδήποτε μορφής άδεια από το κράτος υποδοχής (εν προκειμένω την Ελλάδα), ενώ η γνωστοποίηση του άρθρου 15 του ν. 3601/2007 δεν αποτελεί ουσιαστική προϋπόθεση για την άσκηση του δικαιώματος της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών, αλλά έχει μόνο δηλωτικό (και όχι συστατικό) χαρακτήρα.

4. Με το σχετ. β της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας, που αφορά στην ίδια υπόθεση, έγιναν δεκτά τα ακόλουθα: «...9. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν ανωτέρω προκύπτει ότι το εισόδημα που αποκτάται από νομικά πρόσωπα που παρέχουν υπηρεσίες χρηματοδοτικής μίσθωσης είναι εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, προερχόμενο από την ασκούμενη από αυτά επιχειρηματική δραστηριότητά τους, η οποία, στην περίπτωση της σύναψης συμβάσεων αντίστροφης χρηματοδοτικής μίσθωσης, είναι η παροχή χρηματοδότησης προς τους συμβαλλομένους τους, με τη μεταβίβαση της κυριότητας του πράγματος σε αυτά, προς το σκοπό της εξασφάλισης της απαίτησής τους. Συνεπώς, το πράγμα, εν προκειμένω το ακίνητο, αποτελεί συνάμα το μέσο για τη χρηματοδότηση του μισθωτή αλλά και για την εξασφάλιση της σχετικής απαίτησης του εκμισθωτή και όχι το αντικείμενο της επιχειρηματικής δραστηριότητας, ώστε το σχετικό εισόδημα να χαρακτηρίζεται ως εισόδημα από ακίνητα. Τούτο, άλλωστε, ενισχύεται και από την/03 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, η οποία ερμήνευσε μεν τις σχετικές διατάξεις περί εισοδήματος από ακίνητα του ν.2238/1994 (άρθρο 20 παρ. 1), εντούτοις το περιεχόμενό των εν λόγω διατάξεων δεν διαφέρει ουσιωδώς ως προς τον ορισμό της εν λόγω κατηγορίας εισοδήματος από τις ισχύουσες διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 39 του ισχύοντος ΚΦΕ. 10. Ακολούθως, σε ότι αφορά την προσφεύγουσα και με δεδομένο ότι το σχετικό εισόδημα χαρακτηρίζεται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, για, δε, την υπαγωγή του σε φόρο εισοδήματος απαιτείται η ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ε' του άρθρου 5 του ΚΦΕ, κρίσιμο είναι να προσδιοριστεί η ισχύς του ν. 3601/2007, ως ίσχυαν κατά το κρίσιμο χρόνο της σύναψης της αντίστροφης χρηματοδοτικής μίσθωσης, με τον οποίο παρέχεται η δυνατότητα σε αλλοδαπά πιστωτικά ιδρύματα να δραστηριοποιούνται με το καθεστώς της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών (άρθρα 15 παρ. 3 και 18) χωρίς εγκατάσταση, σε σχέση με τις διατάξεις της ΣΑΔΦ Ελλάδας Αυστρίας...».

5. Κατόπιν των ανωτέρω, εφόσον η προσφεύγουσα εταιρεία ασκεί δραστηριότητα στην Ελλάδα από την οποία αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και με δεδομένο ότι τα μοναδικά ακαθάριστα

έσοδά της προέρχονται από τη δραστηριότητα αυτή, δύναται να εφαρμοσθεί εν προκειμένω η απαλλακτική διάταξη της περ. β της παρ. 2 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002.»

Επειδή, εν προκειμένω, με βάση τα ανωτέρω, προκύπτουν τα εξής:

A. Ως προς τον ΕΦΑ

Σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα της υπό κρίση περίπτωσης, τα οποία επιβεβαιώνονται με την υπ' αριθμ./2021 απόφαση του Εφετείου, η προσφεύγουσα εταιρεία, ως εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης, κατά τα επίμαχα φορολογικά έτη άσκησε δραστηριότητα στην Ελλάδα και απέκτησε εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω της σύναψης σύμβασης αντίστροφης χρηματοδοτικής μίσθωσης. Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι κατά τα οικεία φορολογικά έτη 2014 και 2015 η προσφεύγουσα εταιρεία αποκτά ακαθάριστα έσοδα στην Ελλάδα που προέρχονται αποκλειστικά από την ως άνω δραστηριότητα, και δεν αποκτά έσοδα από ακίνητα, **στοιχειοθετούνται οι προϋποθέσεις θεμελίωσης της εξαίρεσης από τον ΕΦΑ που προβλέπονται στις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 2 περ. β' του ν. 3091/2002.**

B. Ως προς τη φορολογία εισοδήματος και τις υποχρεώσεις της προσφεύγουσας ως προς την τήρηση βιβλίων και στοιχείων

Ο έλεγχος χωρίς να αιτιολογήσει, και ενώ υφίστανται τα ανωτέρω πραγματικά δεδομένα, θεώρησε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία αποτελεί αλλοδαπή 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 ώστε να κριθεί ασφαλώς και χωρίς αμφισβήτηση ο τόπος φορολόγησης του εισοδήματος που αποκτά η αλλοδαπή εταιρεία στην χώρα μας, παρά τα όσα ορίζονταν στο διατακτικό της υπ' αριθμ./06-07-2022 απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας. Περαιτέρω, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β ΕΞ 2024/ 10-01-2024 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας, κρίσιμο είναι να προσδιοριστεί η ισχύς του ν. 3601/2007, ως ίσχυαν κατά το κρίσιμο χρόνο της σύναψης της αντίστροφης χρηματοδοτικής μίσθωσης, με τον οποίο παρέχεται η δυνατότητα σε αλλοδαπά πιστωτικά ιδρύματα να δραστηριοποιούνται με το καθεστώς της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών (άρθρα 15 παρ. 3 και 18) χωρίς εγκατάσταση, σε σχέση με τις διατάξεις της ΣΑΔΦ Ελλάδας – Αυστρίας και ειδικότερα, **πρέπει να εξεταστεί αν καπιγχούν οι διατάξεις του ν.3601/2007, σε περίπτωση που κριθεί ότι για σκοπούς εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας η συγκεκριμένη δραστηριότητα απαιτεί την ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης, όπως αυτή ορίζεται με βάσει τις διατάξεις της οικείας ΣΑΔΦ.**

Κατόπιν των ανωτέρω ως προς τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 δεν υφίσταται επαρκής και εμπεριστατωμένη 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 και επιβολής προστίμων είναι **τυπικά πλημμελείς** και λόγω των προαναφερθέντων πρέπει να ακυρωθούν.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4987/2022 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 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 και 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 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.4987/2022 και λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις των άρθρων 23 και 36 του ν. 4987/2022.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 18/07/2023 και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, ως εξής:

α) την αποδοχή αυτής και την ακύρωση των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και όπως ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής αρχής ενεργήσει ως προς τις παρακάτω πράξεις σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ως άνω σκεπτικό:

-Της υπ' αριθμ. /16-06-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων, Φορολογικού έτους 2014,

-Της υπ' αριθμ. /16-06-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων, Φορολογικού έτους 2015,

-Της υπ' αριθμ./16-06-2023 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Διαχειριστική περίοδος 1/1/2014-31/12/2014)

-Της υπ' αριθμ./16-06-2023 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Διαχειριστική περίοδος 1/1/2015-31/12/2015),

β) την αποδοχή αυτής και την ακύρωση των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:

- Της υπ' αριθμ./16-06-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικού φόρου ακινήτων, Φορολογικού έτους 2014,

- Της υπ' αριθμ./16-06-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικού φόρου ακινήτων, Φορολογικού έτους 2015,

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

A) Φορολογικό έτος 2014

	2014			
	Δήλωσης (1)	Ελέγχου (2)	ΔΕΔ (3)	Διαφορά (3)-(1)
Φορολογητέα αξία ακινήτων	0,00	24.047.871,76	0,00	0,00
Φόρος που αναλογεί 15%		3.607.180,76		
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ή 58Α παρ. 2 ή 59 ΚΦΔ 50%		1.803.590,38		
Σύνολο κύριου & πρ. φόρου	0,00	5.410.771,15	0,00	0,00

(ακύρωση της υπ' αριθμ./16-06-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, Φορολογικού έτους 2014)

B) Φορολογικό έτος 2015

	2015			
	Δήλωσης (1)	Ελέγχου (2)	ΔΕΔ (3)	Διαφορά (3)-(1)
Φορολογητέα αξία ακινήτων	0,00	24.047.871,76	0,00	0,00
Φόρος που αναλογεί 15%		3.607.180,76		
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ή 58Α παρ. 2 ή 59 Κ.Φ.Δ. 50%		1.803.590,38		
Σύνολο κύριου & πρ. φόρου	0,00	5.410.771,15	0,00	0,00

(ακύρωση της υπ' αριθμ./16-06-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικού φόρου ακινήτων, Φορολογικού έτους 2015)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ ΜΕΪΔΑΝΗΣ

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