

## ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως: 460 / 2007  
**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**  
Τμήμα Β'  
Συνεδρίαση της 27-11-2007

### Σύνθεση

**Πρόεδρος:** Χρήστος Τσεκούρας, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

**Μέλη:** Νικόλαος Κατσιμπας, Σπυρίδων Δελλαπόρτας, Ανδρέας Φυτράκης, Πέτρος Τριανταφυλλίδης, Ηλίας Ψώνης και Βασιλική Δούσκα, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

**Εισηγήτρια:** Μαρία-Λοϊζα Μπακαλάκου, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

**Αριθμ.Ερωτ.:** 1108853/11476 ΠΕ/Β0012/2-2-06 των Διευθύνσεων Φορολογίας Εισοδήματος (Δ 12) και Φορολογίας Κεφαλαίου (Δ 13) της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών.

**Ερώτημα: 1.** Αν με την κατάργηση των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου της παρ. 1 και της παρ. 3 του άρθρου 24 του Ν.2214/1994, για την υποχρέωση ονομαστικοποίησης του συνόλου των μετοχών των ημεδαπών ανωνύμων εταιριών που έχουν επενδεδυμένα τα κεφάλαιά τους σε αστικά ακίνητα σε ποσοστό εξήντα τοις εκατό (60%) και άνω, κατ' εφαρμογή της παρ. 11 του άρθρου 6 του ν. 3296/2004, παραμένουν σε ισχύ οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 13 του ν.4459/1965.

**2.** Αν οι επιχειρήσεις οι οποίες ασχολούνται κυρίως με την εκμίσθωση και εν γένει εκμετάλλευση αστικών ακινήτων και τα κεφάλαιά τους, περιλαμβανομένων και των αποθεματικών, είναι επενδεδυμένα σε αστικά ακίνητα σε

ποσοστό εξήντα τοις εκατό (60%) υποχρεούνται να ονομαστικοποιήσουν το σύνολο των μετοχών τους.

Επί του ανωτέρω ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους(Τμήμα Β)γνωμοδότησε ομοφώνως ως ακολούθως:

Ι.ι) Στο άρθρο 13 παρ. 1, 2, 4 και 5 του Ν.4459/1965 «Περί τροποποίησης των διατάξεων περί φορολογίας μεταβιβάσεως ακινήτων και επιβολής φόρου επί του αυτομάτου υπερτιμήματος οικοπέδων και άλλων τινών διατάξεων» (ΦΕΚ α' 35/5-3-1996) όπως αυτό αντικαταστάθηκε με το άρθρο 51 του Ν. 542/1977 «Περί τροποποίησης, αντικατάστασης και συμπλήρωσης φορολογικών και άλλων τινών διατάξεων» (ΦΕΚ Α' 41/14-2-1977) ορίζονται τα εξής:

«1. Αι μετοχαί των ανωνύμων εταιρειών, αίτινες ανεξαρτήτως του εις το καταστατικόν του αναγραφομένου σκοπού, ασχολούνται εν τοις πράγμασι κυρίως εις την εκμίσθωσιν και εν γένει εις την εκμετάλλευσιν αστικών ακινήτων και τα κεφάλαια αυτών, περιλαμβανομένων και των αποθεματικών, είναι επενδεδυμένοι εις αστικά ακίνητα κατά ποσοστόν άνω του εξήκοντα επί τοις εκατόν (60%), είναι υποχρεωτικά ονομαστικά εν τω συνόλω των.

2.Η διάταξη της προηγούμενης παραγράφου δεν εφαρμόζεται: α) επί ξενοδοχειακών επιχειρήσεων αίτινες εκμεταλλεύονται το ακίνητον των ξενοδοχείον δι' ίδιον λογαριασμόν ή παραχωρούν την εκμετάλλευσιν του ακινήτου ως ξενοδοχείου εις τρίτους είτε έναντι μισθώματος υπολογιζομένου εις ποσοστόν επί των καθαρίστων εσόδων, είτε εισφέροντες την χρήσεις τούτων εις εταιρείαν και β) επί επιχειρήσεων ασχολουμένων εις την ανέγερσιν και πώλησιν οικοδομών».

«4. Εφ' εκάστης εξ επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεως μετοχών των ανωνύμων εταιρειών, περί των αι διατάξεις της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, επιβάλλεται φόρος επί συντελεστή πέντε επί τοις εκατόν (5%) εις βάρος του μεταβιβάζοντος, υπολογιζόμενος επί της αξίας αυτών, κατά τον χρόνον της μεταβιβάσεως. Δια τον προσδιορισμό της αξίας των μετοχών, λαμβάνεται υπ' όψιν η αξία αυτών, κατά τον χρόνον της μεταβιβάσεως. Δια τον προσδιορισμό της αξίας



των μετοχών, λαμβάνεται υπ' όψιν η αξία αυτών, δια την εξεύρεσιν της οποίας εφαρμόζονται αναλόγως αι διατάξεις του άρθρου 12 του Ν.Δ. 118/1973 «Περί κώδικος φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, προικιών και κερδών εις λαχείων». Δια την μεταβίβασιν των μετοχών συντάσσεται υποχρεωτικώς συμβολαιογραφικόν εγγράφον.

5. Δι' εκάστην μεταβίβασιν μετοχών των περιών η παράγραφος 1 του παρόντος ανωνύμων εταιρειών, οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται προ της συντάξεως του μεταβιβαστικού συμβολαίου, να επιδώσουν κοινήν δήλωσιν εις διπλούν προς τον Οικονομικόν Εφορον τον αρμόδιον δια την φορολογίαν εισοδήματος της ανωνύμου εταιρείας και να καταβάλλουν εξ ολοκλήρου συν τη δηλώσει τον αναλογούντα φόρον.

Δι' αποφάσεων του Υπουργού των Οικονομικών, δημοσιευομένων δια της Εφημερίδος της Κυβερνήσεως, καθορισθήσονται ο τύπος και το περιεχόμενον της δηλώσεως και του συμβολαίου μεταβιβάσεως των μετοχών, τα της καταβολής και αποδόσεως του φόρου και πάσα εν γένει λεπτομέρεια αναγκαία δια την εφαρμογήν των διατάξεων του παρόντος άρθρου».

ii) Με τις διατάξεις της παρ.1 του ως άνω νόμου κατέστη υποχρεωτική η ονομαστικοποίηση των μετοχών των ανωνύμων εταιριών οι οποίες ασχολούνταν εν τοις πράγμασι με την εκμίσθωση και την εν γένει εκμετάλλευση αστικών ακινήτων και των οποίων τα κεφάλαια, περιλαμβανομένων και των αποθεματικών ήταν επενδεδυμένα σε αστικά ακίνητα σε ποσοστό άνω των 60%. Από την υποχρέωση αυτή εξαιρούνταν, σύμφωνα με την παρ.2, οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και οι επιχειρήσεις που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών.

Με αυτό τον τρόπο γίνονταν γνωστοί οι κύριοι μέτοχοι των κτηματικών εταιριών και έτσι καθίστατο δυνατό να επιβληθεί ο φόρος που προβλεπόταν στην παρ.4 του ως άνω νόμου, δηλ. φόρος εις βάρος του μεταβιβάζοντος, με συντελεστή 5% υπολογιζόμενης επί της αξίας των μετοχών, κατά το χρόνο της μεταβίβασης.

**II. i) Στη συνέχεια θεσπίστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 24 παρ. 1 και 3 του Ν.2214/1994 «Αντικειμενικό σύστημα φορολογίας εισοδήματος και άλλες**

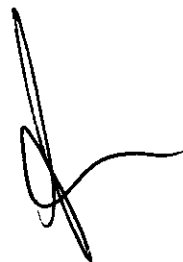
διατάξεις» (ΦΕΚ. Α' 75/11-5-1994) και του αντικατασταθέντος με την παρ. 7 του άρθρου 32 του Ν.2682/1999 (Α-1) τελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 24 του ως άνω νόμου, όπου ορίζονταν τα εξής:

«1. Οι μετοχές των ημεδαπών ανωνύμων εταιριών, που έχουν ως αντικείμενο εργασιών την εκμετάλλευση κλινικών, διαγνωστικών κέντρων, κέντρων αποθεραπείας και αποκατάστασης, γηροκομείων, εκπαιδευτηρίων, φροντιστηρίων, ινστιτούτων επαγγελματικής κατάρτισης, επαγγελματικών σχολών και γενικά την παροχή ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης ή εκπαίδευσης, οποιασδήποτε μορφής και βαθμίδας, είναι υποχρεωτικά ονομαστικές στο σύνολό τους. Η ανωτέρω υποχρέωση ισχύει και για τις λοιπές ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, με εξαίρεση τις ξενοδοχειακές, αυτές που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών, καθώς και τις εταιρείες που τελούν υπό εκκαθάριση, εφόσον τα κεφάλαιά τους στα οποία περιλαμβάνονται και τα πάσης φύσεως αποθεματικά που έχουν σχηματίσει είναι επενδεδυμένα σε αστικά ακίνητα κατά ποσοστό εξήντα τοις εκατό (60%) και άνω.

3. Για τις ανώνυμες εταιρείες, που εμπίπτουν στις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού, καθώς και των παραγράφων 4 και 5 του άρθρου 13 του ν.4459/1965 (ΦΕΚ. 35 Α'), όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με το άρθρο 51 του ν. 542/1977 (ΦΕΚ. 41 Α).

Στην περίπτωση που η αξία των αστικών ακινήτων ανώνυμης εταιρίας υπερβεί το εξήντα τοις εκατό (60%) του κεφαλαίου της, στο οποίο συμπεριλαμβάνονται και τα πάσης φύσεως αποθεματικά σε κάποια διαχειριστική περίοδο, η ανώνυμη εταιρία υποχρεούται να προβεί στην ονομαστικοποίηση των μετοχών της μέσα σε έξι (6) μήνες από το τέλος αυτής της διαχειριστικής περιόδου.

Εξαιρετικά, οι διατάξεις των παραγράφων 4 και 5 του άρθρου 13 του ν.4459/1965 (ΦΕΚ. 35 Α') δεν εφαρμόζονται:α)για τις μετοχές των ανωνύμων εταιριών που είναι εισηγμένες ή έχει εγκριθεί η εισαγωγή τους στο Χρηματιστήριο και β)για τις μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών μετοχές των ανωνύμων εταιριών που είναι ονομαστικές κατ' εφαρμογή των διατάξεων του τελευταίου



εδαφίου της παραγράφου 1, σε περίπτωση που κατά το χρόνο της μεταβίβασης αυτών η αξία των αστικών ακινήτων της ανώνυμης εταιρίας είναι κατώτερη του εξήντα τοις εκατό (60%) του κεφαλαίου και των αποθεματικών αυτής.»

ii) Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι οι ανώνυμες εταιρίες που δραστηριοποιούνται στους τομείς της υγείας και παιδείας θα πρέπει στο εξής να έχουν ονομαστικές μετοχές για το σύνολο του μετοχικού τους κεφαλαίου. Η ίδια υποχρέωση επιβαλόταν και στις λοιπές ανώνυμες εταιρίες ανεξάρτητα από το αντικείμενο εργασιών τους, εφόσον το άθροισμα του μετοχικού τους κεφαλαίου και των πάσης φύσεως αποθεματικών που είχαν σχηματίσει ήταν επενδυμένο σε αστικά ακίνητα κατά ποσοστό εξήντα τοις εκατό (60%) και άνω και οι οποίες δεν ήταν εισηγμένες στο Χρηματιστήριο.

Στην ουσία λοιπόν με το εδαφ. β της παρ.1 του άρθρου 24 του Ν.2214/1994 αντικαταστάθηκαν οι διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 13 του ν.4459/1965(όπως αυτό αντικαταστάθηκε με το άρθρο 51 του ν.542/1977) και στη συνέχεια, το εδάφιο β της παρ.1 του άρθρου 24 του 2214/94 «επεκτεινόμενο» περιέλαβε την περίπτωση όλων των ημεδαπών ανωνύμων εταιριών που δεν αναφέρονται στο εδάφιο α της αυτής παραγράφου, των οποίων τα κεφάλαια τους είναι επενδεδυμένα σε αστικά ακίνητα κατά ποσοστό 60% και δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο. Στις δε εξαιρέσεις, το ως άνω εδ.β περιελάμβανε εκτός από τις ξενοδοχειακές και τις οικοδομικές εταιρίες και αυτές που τελούν υπό εκιαθάριση.

Συνεπώς, με τη θέσπιση της παρ.1 του άρθρου 24 του Ν.2214/1994 σιωπηρώς είχαν καταργηθεί – αντικατασταθεί οι διατάξεις παρ.1 και 2 του άρθρου 13 του Ν.4459/1965.

**III.i). Στο άρθρο 6 παρ. 11 του Ν. 3296/2004 «Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, φορολογικοί έλεγχοι και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 253/14-12-2004), ορίζονται τα εξής:**

«Οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παρ. 1 και της παραγράφου 3 του άρθρου 24 του Ν.2214/1994 (ΦΕΚ. 75 Α') καταργούνται.

Η κατάργηση περιλαμβάνει και υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον των Φορολογικών Αρχών αναφορικά για την εφαρμογή των καταργούμενων διατάξεων».

ii) Με την παρ.11 του άρθρου 6 του Ν.3296/2004 καταργείται η υποχρέωση των ημεδαπών Α.Ε. των οποίων τα κεφάλαια είναι επενδεδυμένα σε αστικά ακίνητα κατά 60% και άνω να έχουν ονομαστικές μετοχές για το σύνολο του μετοχικού τους κεφαλαίου. Η κατάργηση αυτή κρίθηκε σκόπιμη μετά την κατάργηση της επιβολής φόρου 5%, επί της αξίας μεταβίβασης μετοχών των πιο πάνω εταιριών(κτηματικών) που έγινε με τις διατάξεις του Ν.2753/1999 , δεδομένου ότι για τον υπολογισμό της αξίας των μεταβιβαζόμενων μετοχών των μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο ανωνύμων εταιριών, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 13 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος(Ν.2238/1994)- στις οποίες εμπίπτουν και οι κτηματικές-, λαμβάνεται πλέον υπόψη η διαφορά μεταξύ της πραγματικής αξίας των ακινήτων και της εμφανιζόμενης στα βιβλία των επιχειρήσεων (Σχ. οικεία εισηγητική έκθεση Ν. 3296/2004).

Κατ' αυτό τον τρόπο, ο νομοθέτης θεωρεί ότι με τον νέο τρόπο υπολογισμού της αξίας των μεταβιβαζόμενων μετοχών όλων των ανωνύμων εταιριών των μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο, εκλείπει ο λόγος για τον οποίο οι ημεδαπές Α.Ε. των οποίων τα κεφάλαια είναι επενδεδυμένα σε αστικά ακίνητα κατά 60%, θα πρέπει να έχουν ονομαστικές μετοχές για το σύνολο των μετοχικών τους κεφαλαίων.

VI. Από το σύνολο των προαναφερομένων διατάξεων ερμηνευόμενων αυτοτελώς και σε συνδυασμό μεταξύ τους και σε συνάρτηση με τη διάταξη του άρθρου 2 ΑΚ που διαλαμβάνει ότι: «Ο νόμος ισχύει για το μέλλον και δεν έχει αναδρομική δύναμη, διατηρεί δε την ισχύ του για όσο άλλος κανόνας δικαίου δεν τον καταργήσει ρητώς ή σιωπηρώς», στα τιθέμενα ερωτήματα προσήκουν οι ακόλουθες απαντήσεις::

α. Επί του πρώτου υποερωτήματος:



Από την προδιαληφθείσα γραμματική, ιστορική και τελολογική ερμηνεία των ως άνω διατάξεων από την οποία προκύπτει η βούληση του νομοθέτη διαχρονικά, προκύπτει σαφώς ότι το άρθρο 6 παρ. 11 του Ν. 3296/2004 είναι κατά το περιεχόμενό του ασυμβίβαστο προς τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν.4459/1965 με αποτέλεσμα να έχουν καταργηθεί σιωπηρά οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 13 του ν.4459/1965 οι οποίες σε κάθε περίπτωση είχαν ήδη σιωπηρά αντικατασταθεί με το β' εδαφ. της παρ.1 του άρθρου 24 του Ν.2214/1994 καθώς περιελήφθησαν σε αυτό.

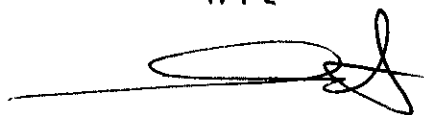
**β. Επί του δευτέρου υποερωτήματος:**

Συνεπεία των ανωτέρω, στο δεύτερο ερώτημα, αρμόζει η απάντηση ότι από φορολογικής απόψεως και μόνο δεν υφίσταται πλέον υποχρέωση για τις ανώνυμες εταιρίες που ασχολούνται κυρίως με την εκμίσθωση και εν γένει εκμετάλλευση αστικών ακινήτων και τα κεφάλαιά τους, περιλαμβανομένων και των αποθεματικών, είναι επενδεδυμένα σε αστικά ακίνητα σε ποσοστό 60% να ονομαστικοποιήσουν το σύνολο των μετοχών τους.

**ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ**

Αθήνα 20/12/04

Η Εισηγήτρια



Μαρία-Λουίζα Σ.Μπακαλάκου

Ο Πρόεδρος του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ.



Χρήστος Τσεκούρας

Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.