



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

Αριθμός Γνωμοδότησης: 486/2011

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Α' ΤΜΗΜΑ

Συνεδρίαση της 14^{ης}/11/2011

Σύνθεση

ΠΡΟΕΔΡΟΣ :Βασίλειος Σουλιώτης, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

ΜΕΛΗ : Χρυσαφούλα Αυγερινού, Ανδρέας Χαρλαύτης, Θεόδωρος Ψυχογιός, Στυλιανή Χαριτάκη, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Γαρουφαλιά Σκιάνη, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ :Κων/νος Κατσούλας, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΣ: Το 1044 864/754/Α0012/26-5-2008 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, Γενική Γραμματεία Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων, Γενική Διεύθυνση Φορολογίας, Δ/νση Φορολογίας Εισοδήματος, Τμήμα Α'.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΣ: Ερωτάται: αν αποτελεί τεκμαρτή δαπάνη η απόκτηση από μέτοχο ανώνυμης εταιρίας υπό εκκαθάριση ακινήτου, το οποίο είχε εισφέρει κατά τη σύσταση εταιρείας.

Επί του ανωτέρω ερωτήματος, το Α' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους γνωμοδότησε ομοφώνως, ως ακολούθως:

Ι. Α) Στο άρθρο 17 ν. 2238/1994 ορίζονται τα ακόλουθα :

Άρθρο 17

«Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων»

Ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για :

..... γ) Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης. Ως τίμημα αγοράς λαμβάνεται η αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982. Αν το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως καταβαλλόμενη δαπάνη λαμβάνεται το καθοριζόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως καταβαλλόμενη δαπάνη λαμβάνεται: αα) Το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια. ββ) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος ή της αξίας κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων.

Β) Επίσης, στον κ.ν. 2190/1920 –πλην άλλων- ορίζονται και τα ακόλουθα :

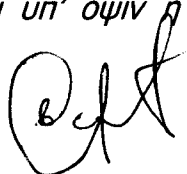
Άρθρο 9

«Αποτίμηση των εταιρικών εισφορών»

1. Η εξακρίβωση της αξίας των εταιρικών εισφορών σε είδος κατά τη σύσταση της εταιρίας, καθώς και σε κάθε αύξηση του κεφαλαίου της, γίνεται μετά από γνωμοδότηση τριμελούς επιτροπής εμπειρογνομόνων ...

2. ... Η έκθεση της επιτροπής πρέπει να περιέχει την περιγραφή κάθε εισφοράς, να αναφέρει τις μεθόδους αποτίμησης που εφαρμόστηκαν και να πιστοποιεί για το αν οι αξίες, που προκύπτουν από την εφαρμογή αυτών των μεθόδων αποτίμησης, αντιστοιχούν στον αριθμό και στην ονομαστική αξία των μετοχών που θα εκδοθούν έναντι των εισφορών αυτών ή, σε περίπτωση που δεν είναι γνωστή η ονομαστική αξία, στη λογιστική τους αξία, αφού ληφθεί υπόψη και η διαφορά πάνω από το άρτιο που είναι πιθανό να προκύψει από την έκδοση των μετοχών.

Ειδικότερα, για την εκτίμηση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων πρέπει να λαμβάνονται υπ' όψιν η πραγματική και νομική κατάσταση αυτών και τα



τυχόν βάρη, καθώς και : α) προκειμένου περί ακινήτων, η τιμή και οι τίτλοι κτήσης, η εμπορικότητα της περιοχής, οι προοπτικές ανάπτυξης, οι πραγματικές τρέχουσες τιμές, οι άδειες οικοδομής και αντίστοιχη τεχνοοικονομική έκθεση μηχανικού, β) προκειμένου περί μηχανημάτων, μεταφορικών μέσων και επίπλων, η χρονολογία και η αξία κτήσης, ο βαθμός χρησιμοποίησης, συντήρησης και εμπορευσιμότητάς τους, η ενδεχόμενη τεχνολογική απαξίωσή τους και οι τρέχουσες τιμές για ίδια ή παρεμφερή πάγια στοιχεία.

Άρθρο 49

«Τρόπος διενέργειας της εκκαθάρισης»

1. Οι παρά της συνελεύσεως διοριζόμενοι εκκαθαρισταί οφείλουσιν άμα τη αναλήψει των καθηκόντων αυτών να ενεργήσωσιν απογραφήν της εταιρικής περιουσίας και να δημοσιεύσωσι δια του τύπου και του Δελτίου Ανωνύμων Εταιρειών και Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης της Εφημερίδος της Κυβερνήσεως ισολογισμόν, ούτινος αντίτυπον υποβάλλεται εις το Υπουργείον Εμπορίου.

2. Την αυτήν υποχρέωσιν υπέχουσιν οι εκκαθαρισταί και κατά την λήξιν της εκκαθαρίσεως.

3. Η γενική συνέλευσις των μετόχων διατηρεί πάντα τα δικαιώματα αυτής κατά την διάρκειαν της εκκαθαρίσεως.

4. Οι εκκαθαριστές πρέπει να περατώσωσιν χωρίς καθυστέρηση, τις εκκρεμείς υποθέσεις της εταιρείας, να μετατρέψουν σε χρήμα την εταιρική περιουσία, να εξοφλήσωσιν τα χρέη της και να εισπράξουν τις απαιτήσεις αυτής. Μπορούν δε να ενεργήσωσιν και νέες πράξεις, εφόσον με αυτές εξυπηρετούνται η εκκαθάριση και το συμφέρον της εταιρείας.

Οι εκκαθαριστές μπορούν επίσης να εκποιήσωσιν τα ακίνητα της εταιρείας, την εταιρική επιχείρηση στο σύνολό της ή κλάδους αυτής ή μεμονωμένα πάγια στοιχεία της, αλλά μετά την πάροδο τεσσάρων (4) μηνών από τη λύση της. Εντός της προθεσμίας των τεσσάρων (4) μηνών από τη λύση της εταιρείας, κάθε μέτοχος ή και δανειστής της μπορούν να ζητήσωσιν από το μονομελές πρωτοδικείο της έδρας της εταιρείας, το οποίο δικάζει κατά τα άρθρα 739 επ. του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας, να καθορίσει την κατώτερη τιμή πώλησης

των ακινήτων, κλάδων ή τμημάτων ή του συνόλου της εταιρείας, η απόφαση δε αυτού δεσμεύει τους εκκαθαριστές και δεν υπόκειται σε τακτικά ή έκτακτα ένδικα μέσα".

4α. Οι εκκαθαριστές μπορούν με αίτηση τους, που υποβάλλεται στο μονομελές πρωτοδικείο της έδρας της εταιρείας και εκδικάζεται με τη διαδικασία της εκούσιας δικαιοδοσίας, να ζητήσουν τη διενέργεια της εκκαθάρισης σύμφωνα με τις αναλόγως εφαρμοζόμενες διατάξεις που διέπουν τη δικαστική εκκαθάριση κληρονομίας (άρθρα 1913 επ. ΑΚ). Στην περίπτωση αυτή είναι δυνατή η αναγκαστική εκτέλεση κατά της εταιρείας στο στάδιο της εκκαθάρισης.

4β. Οι μέτοχοι της λυθείσας εταιρείας υποχρεούνται να καταβάλουν το κεφάλαιο που ανέλαβαν και δεν έχουν ακόμη καταβάλει, στην έκταση που αυτό είναι αναγκαίο για την εκπλήρωση των σκοπών της εκκαθάρισης.

5. Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, καθώς και οι οικονομικές καταστάσεις πέρατος της εκκαθάρισης εγκρίνονται από τη γενική συνέλευση.

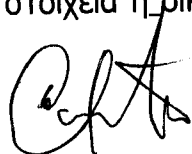
Κατ' έτος τα αποτελέσματα της εκκαθάρισης υποβάλλονται στη γενική συνέλευση των μετόχων με έκθεση των αιτίων τα οποία παρεμπόδισαν το τέλος της εκκαθάρισης.

Μετά το πέρας της εκκαθάρισης, οι εκκαθαριστές καταρτίζουν τις τελικές οικονομικές καταστάσεις, τις οποίες δημοσιεύουν όπως προβλέπεται στο άρθρο 43β παράγραφος 5, αποδίδουν τις εισφορές των μετόχων, καθώς και τα υπέρ το άρτιο ποσά, που είχαν τυχόν καταβληθεί και διανέμουν το υπόλοιπο προϊόν της εκκαθάρισης της εταιρικής περιουσίας στους μετόχους, κατά το λόγο της συμμετοχής τους στο καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο.

.....»»

II.A. Γίνεται δεκτό ότι η ανώνυμη εταιρεία, που είναι κατ' εξοχήν κεφαλαιουχική, έχει δική της νομική προσωπικότητα και περιουσία, διάφορη των μετόχων της, οι οποίοι θεωρούνται τρίτοι ως προς αυτήν.

Οι μέτοχοι έχουν μόνο τα παρεχόμενα σ' αυτούς από το νόμο δικαιώματα, με τα οποία εκφράζεται και η έννομη σχέση που τους συνδέει με την εταιρεία. Στα δικαιώματα αυτά δεν περιλαμβάνεται και το δικαίωμα συγκυριότητος στα περιουσιακά στοιχεία ή δικαίωμα στην περιουσία (ως σύνολο) της ανώνυμης



εταιρείας. (Ολ. Α.Π. 14/1999, ΕΕμπΔ 1999, 501, Ελλ. Δ/νη 758. Γνωμ. ΝΣΚ Τμ. Β' 188/2005, Εφ.Αθ. 4414/2000, Ελλ. Δ/νη 2002, 1480. Ομοίως, ΑΠ 795/2000, Δελτίο ΑΕ&ΕΠΕ 2002, 43, βλ. και Μ. Βαρελά σε «Εφαρμογές Εμπορικού Δικαίου», επιμέλεια Γ. Τριανταφυλλάκης, σελ.314-315).

Στην ανώνυμη εταιρεία κρατεί η αρχή της πραγματικής καταβολής του μετοχικού κεφαλαίου και της διατήρησής του, με την μη επιστροφή του στους μετόχους, είτε με τη μορφή επιστροφής εισφορών είτε με την έννοια της μη διανομής της εταιρικής περιουσίας, ακόμη και αν συμφωνούν όλοι οι μέτοχοι, δημιουργούμενης έτσι «δεσμευμένης περιουσίας» προς εξασφάλιση κύρια των δανειστών της(βλ. Ν. Ρόκας, Εμπορικές Εταιρίες, 6^η έκδοση 2008, σελ. 203 επ. και 481).

Οι εισφορές των μετόχων σε είδος (ακίνητα κλπ) είναι νόμιμος τρόπος καλύψεως του μετοχικού κεφαλαίου (πλην εξαιρετικών περιπτώσεων, όπως επί τραπεζών, χρηματιστηριακών εταιρειών, ΑΕΔΑΚ κλπ όπου υποχρεωτικά συνίστανται από εισφορές σε χρήμα (Γνωμ. ΝΣΚ 412/2000, βλ. και Μ. Τσικούρη σε Δίκαιο της ΑΕ, επιμέλεια Ευ. Περάκης, Νομική Βιβλιοθήκη, έκδοση 2003, σελ. 432 επ.) και αντικείμενό τους μπορούν να αποτελέσουν και η μεταβίβαση κυριότητας ακινήτων (βλ. Μ. Τσικούρη, ό.π., σελ. 437 επ.), υπόκεινται δε σε προηγούμενη εκτίμηση κατά το άρθρο 9 κ.ν. 2190/1920 που αποτελεί διάταξη αναγκαστικού δικαίου, (Γνωμμ. ΝΣΚ 412/2000, Συνήγορος 2000, 375.).

Η εισφορά συνιστά πώληση, αν πρόκειται περί μεταβιβάσεως κυριότητας ακινήτου και συγχρόνως μια από τις δυνατότητες των εκκαθαριστών κατά το άρθρο 49 παρ. 4 εδ. 2 κ.ν. 2190/1920.

Η αξίωση του μετόχου για απόδοση της εισφοράς είναι χρηματική (Έτσι και Γεωργακόπουλος, Πασσιάς, κλπ. βλ. και Θ. Σκούρας, ό.π., σελ. 133 επ., κατά την ερμηνεία του άρθρου 49 του ως άνω νόμου.), αφού η εταιρική περιουσία ρευστοποιείται στο σύνολό της, εκτός αντίθετης καταστατικής ρυθμίσεως.

Εξ ετέρου η κάλυψη της αξίας των μετοχών κατά την ίδρυση της Α.Ε. με εισφορά σε είδος, σημαίνει ότι το εισφερόμενο πράγμα (ακίνητο εν προκειμένω) περιήλθε στην κυριότητα της ιδρυθείσας Α.Ε. και έτσι αυτή δεν

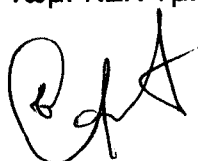
καθίσταται αδικαιολόγητα πλουσιότερη κατά τη διάταξη του 904 ΑΚ. (ΑΠ 1341/1997, Τμ. Α' , ΔΕΕ 1997, 1174, ΕΕμπΔ 1998, 314. Εφ.Πατρ. 603/1998, ΔΕΕ 1998, 1077. Όμοιες και ΑΠ 1285/1980, ΝοΒ 29. 554, Εφ.Αθ. 924/1998, Ελλ. Δ/νη 1996, 406).

Εξάλλου κατά την έννοια της διατάξεως της παρ. 5 εδ. 3 του άρθρου 49 κ.ν. 2190/1920 ο όρος «διανομή» που αναφέρεται προκειμένου για νομικά πρόσωπα (όπως η Α.Ε.) δεν κυριολεκτεί, διότι δεν διανέμουν δικαιούχοι κοινό πράγμα, αλλά η Α.Ε. μεταβιβάζει στους μετόχους της την υπολειπόμενη περιουσία ως προϊόν εκκαθάρισης («εκκαθαριστικό περίσσειμα» κατά Γεωργακόπουλο) και έτσι νοείται η υπολειπόμενη καθαρή περιουσία, που πλέον δεν είναι υπέγγυα στους εταιρικούς δανειστές (Βλ. Θ. Σκούρα, ό.π., παράγραφος 100 επ.).

Β. Η ανώνυμη εταιρεία από τη λύση της (πλην της περιπτώσεως της πτωχεύσεως (ΑΠ 96/2005, ΔΕΕ 2005, 818), τίθεται σε εκκαθάριση και κατά το στάδιο αυτό διατηρεί την νομική της προσωπικότητα. Σκοπός της είναι η είσπραξη των εταιρικών απαιτήσεων, η πληρωμή των εταιρικών οφειλών και η διανομή του καθαρού προϊόντος της. (Εφ. Αθ. 11112/1981, ΕΕμπΔ 34, 66, Αρμ. 37, 36.).

Ως εκκαθάριση νοείται το σύνολο των νομικών και υλικών εκείνων πράξεων, με τις οποίες επιδιώκεται η απόσβεση κάθε νομικής σχέσης που είναι εκκρεμής και επιτυγχάνεται η αποσύνθεση του εταιρικού δεσμού και η εξαφάνιση του από τη νομική και συναλλακτική ζωή. (Εφ.Αθ. 6071/2002, ΔΕΕ 2003, 173.).

Γίνεται επίσης δεκτό (από την ερμηνεία των διατάξεων του κ.ν. 2190/1920, του ΑΚ και του φορολογικού νόμου 2238/1994) ότι σε περίπτωση διάλυσης ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών, οι εκκαθαριστές δεν μπορούν να διανέμουν αυτούσια τα περιουσιακά στοιχεία (π.χ. ακίνητα, χρεόγραφα κλπ) στους μετόχους τους, δεδομένου ότι αυτοί δεν είναι συγκύριοι της περιουσίας της ανώνυμης εταιρείας, αλλά θα πρέπει πρώτα να ρευστοποιήσουν τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας και στη συνέχεια να διανείμουν σε αυτούς το τελικό προϊόν της εκκαθάρισης, δηλαδή χρηματικά διαθέσιμα. (Γνωμ. ΝΣΚ Τμ. Β 188/2005, ΔΕΕ 2005, 621.).



III. Σύμφωνα με το άρθρο 17 ν. 2238/1994 τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για αγορά περιουσιακών στοιχείων, που αναφέρονται σ' αυτό, λαμβάνονται υπ' όψη για τον προσδιορισμό του εισοδήματος του φορολογουμένου (της συζύγου του και των προσώπων, που τους βαρύνουν) και επομένως εφαρμόζεται επί δαπανών που πραγματοποιούν φυσικά πρόσωπα.

Κατά τα ανωτέρω επί διαλύσεως ανωνύμου εταιρείας, ο εκκαθαριστής δεν μπορεί να διανείμει αυτούσια τα περιουσιακά στοιχεία (ακίνητο εν προκειμένω) της εταιρείας στους μετόχους, αφού αυτοί δεν είναι συγκύριοι της περιουσίας της αλλά δέον πρώτα να ρευστοποιήσει τα περιουσιακά στοιχεία και ακολούθως να διανεμηθεί το τελικό προϊόν της εκκαθάρισης. (Γνωμ. ΝΣΚ Τμ. Β 188/2005, ΔΕΕ 2005, 621). Άλλωστε στον Τελικό Ισολογισμό εκκαθάρισης (τελικές οικονομικές καταστάσεις πλέον, όπως ρητά ορίζεται στην διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 49 του κ.ν. 2190/20, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 58 ν. 3604/2007), δεν επιτρέπεται να περιλαμβάνεται στο ενεργητικό κανένα άλλο στοιχείο, εκτός από χρηματικά διαθέσιμα (δηλαδή μετρητά ή καταθέσεις σε Τράπεζες κλπ). (Έτσι έχει γίνει δεκτό και με την σύμφωνη με αρ. 312/29-9-2001 γνωμοδότηση ΕΣΥΛ- Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής- βλ. και στην ως άνω με αρ. 188/2005 γνωμ. ΝΣΚ).

Κατά συνέπεια η αξία μεταβίβασης ακινήτων της υπό εκκαθάριση τελούσας ανώνυμης εταιρείας, προς τους μετόχους της κατά το ποσοστό συμμετοχής τους σε αυτή, αποτελεί στην ουσία μεταβίβαση από επαχθή αιτία προς τρίτους και έχει εφαρμογή για κάθε ένα των μετόχων το τεκμήριο απόκτησης περιουσιακού στοιχείου του άρθρου 17 ν. 2238/1994.

Άλλωστε με την παρ. 5 εδ.3 του άρθρου 49 κ.ν. 2190/1920 επιβάλλεται στους εκκαθαριστές να συντάξουν τις τελικές οικονομικές καταστάσεις «μετά το πέρας της εκκαθάρισης», δηλαδή μετά την περάτωση της εταιρικής εκκαθάρισης που επέρχεται με την απόδοση από τους εκκαθαριστές του τελικού «λογαριασμού διαχείρισης».

Κάθε μεταβίβαση πριν την περάτωση της εκκαθάρισης συνιστά εκποίηση κατά την παρ. 4 εδ. β' του άρθρου 49 κ.ν. 2190/1920 (η δε

εταιρεία και κατά το στάδιο της εκκαθάρισης παραμένει υποκείμενο φορολογίας εισοδήματος κατά το 106 παρ. 6 ν. 2238/1994) και το τίμημα πλέον περιλαμβάνεται στο προϊόν της εκκαθάρισης, αφού μόνο χρηματικά διαθέσιμα μπορούν να αποτυπώνονται στον τελικό ισολογισμό, που δεν αποτελεί και την τελευταία πράξη της εκκαθάρισης, αλλά σηματοδοτεί το πέρας της.

IV. Εν όψει των ανωτέρω εκτεθέντων, επί του τεθέντος ερωτήματος, ο Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Α') γνωμοδοτεί, ομόφωνα, ότι, επί ανωνύμου εταιρείας υπό εκκαθάριση, η απόκτηση από μέτοχό της ακινήτου, το οποίο έχει εισφέρει κατά τη σύστασή της, αποτελεί τεκμαρτή δαπάνη κατά το άρθρο 17 περ. γ' ν. 2298/1994.

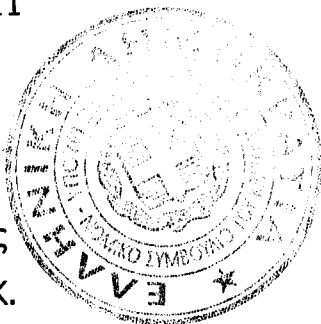
ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 8 -12 -2011

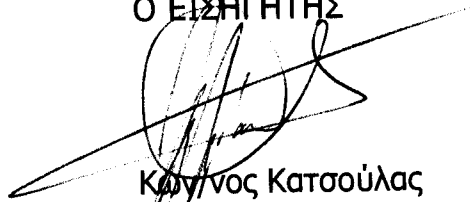
Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ



Βασίλειος Σουλιώτης
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.



Ο ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ



Κωνσταντίνος Κατσούλας
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.