



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 287/2016
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
Α΄ ΤΑΚΤΙΚΗ ΟΛΟΜΕΛΕΙΑ
Συνεδρίαση της 18^{ης} Νοεμβρίου 2016

Σύνθεση :

Πρόεδρος: Μιχαήλ Απέσσος, Πρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους

Μέλη: Αλέξανδρος Καραγιάννης, Ανδρέας Χαρλαύτης, Βασιλική Δούσκα, Νικόλαος Μουδάτσος, Αντιπρόεδροι του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, Στέφανος Δέτσης, Σπυρίδων Παπαγιαννόπουλος, Παναγιώτης Παναγιωτουνάκος, Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης, Ευγενία Βελώνη, Στυλιανή Χαριτάκη, Δημήτριος Χανής, Νικόλαος Δασκαλαντωνάκης, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Κωνσταντίνος Κατσούλας, Αλέξανδρος Ροϊλός, Αδαμαντία Καπετανάκη, Αθηνά Αλεφάντη, Αγγελική Καστανά, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη, Ευσταθία Τσαούση και Διονύσιος Χειμώνας, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγήτρια: Χριστίνα Διβάνη, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους.

Ερώτημα: Το υπ' αριθμ. πρωτ. 1031901/10425/B0012/1-4-2009 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών - Γενική Γραμματεία Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων - Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων - Διεύθυνση Φορολογίας Εισοδήματος - Τμήμα Β΄, όπως διευκρινίσθηκε με το υπ' αριθμ. πρωτ. 1043591/10568/B0012/28-4-2009 έγγραφο της ίδιας υπηρεσίας.

Περίληψη Ερωτήματος: 1. Αν, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν. 27/1975 (όπως ίσχυε κατά το χρόνο υποβολής του ερωτήματος, πριν από την αντικατάστασή του με το άρθρο 24 παρ. 1 του ν. 4110/2013) απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος: α) Τα μερίσματα που αποκτούν οι μέτοχοι αλλοδαπής πλοιοκτήτριας εταιρίας, κάτοικοι Ελλάδας, όταν το υπό ξένη σημαία πλοίο της διαχειρίζεται αλλοδαπή εταιρία, μέσω γραφείου εγκατεστημένου στην Ελλάδα, στην οποία έχει αναθέσει τη διαχείριση η ναυλώτρια του πλοίου και όχι απευθείας η πλοιοκτήτρια και β) τα μερίσματα που αποκτούν οι μέτοχοι της αλλοδαπής εταιρίας, κάτοικοι Ελλάδας, η οποία διαχειρίζεται το υπό ξένη σημαία πλοίο, μέσω γραφείου της εγκατεστημένου στην Ελλάδα, στην περίπτωση που η διαχείριση του πλοίου της ανατέθηκε από τη ναυλώτρια του πλοίου και όχι απευθείας από την πλοιοκτήτρια εταιρία.

2. Αν καταλαμβάνονται από τις απαλλακτικές διατάξεις του άρθρου 26 του ν. 27/1975, τα κέρδη της αλλοδαπής ναυλώτριας εταιρίας και τα μερίσματα που καταβάλλει στους μετόχους της.

Επί του ως άνω ερωτήματος εκδόθηκε η υπ' αριθμ. 199/2013 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του ΝΣΚ, που έγινε αποδεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών, ο οποίος όμως στη συνέχεια ανακάλεσε την σχετική πράξη αποδοχής και ζήτησε την παραπομπή του ερωτήματος στην Ολομέλεια του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους. Κατόπιν τούτων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια) γνωμοδότησε ως εξής:

Ιστορικό

Από το έγγραφο της ερωτώσας Υπηρεσίας και από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει το ακόλουθο ιστορικό:

1. Αλλοδαπή ναυτιλιακή εταιρία, έχει εγκαταστήσει στην Ελλάδα γραφείο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 27/1975, το οποίο διαχειρίζεται πλοίο με ξένη σημαία, με εντολή ανάθεσης από αλλοδαπή εταιρία, στην οποία η πλοιοκτήτρια έχει εκναυλώσει το πλοίο, και όχι απ' ευθείας από την πλοιοκτήτρια. Μεταξύ των μετόχων της διαχειρίστριας, της ναυλώτριας και της πλοιοκτήτριας εταιρίας περιλαμβάνονται και φυσικά πρόσωπα, κάτοικοι Ελλάδας.

Νομοθετικό πλαίσιο

2. Στο άρθρο 107 παρ. 1 του ισχύοντος Συντάγματος ορίζονται τα εξής:

1. Η πριν από την 21 Απριλίου 1967 νομοθεσία με αυξημένη τυπική ισχύ για την προστασία κεφαλαίων εξωτερικού διατηρεί την αυξημένη τυπική ισχύ που είχε και εφαρμόζεται και στα κεφάλαια που θα εισάγονται στο εξής. Την ίδια ισχύ έχουν και οι διατάξεις των Κεφαλαίων Α΄ έως και Δ΄ του τμήματος Α΄ του νόμου 27/75 "περί φορολογίας πλοίων, επιβολής εισφοράς προς ανάπτυξιν της εμπορικής ναυτιλίας, εγκαταστάσεως αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων και ρυθμίσεως συναφών θεμάτων».

3. Σχετικώς ορίζονται, στα άρθρα 1, 2, 4, 25 και 26 του ν. 27/1975 «Περί φορολογίας πλοίων, ... εγκαταστάσεως αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων...» (Α΄ 77), όπως ο νόμος αυτός ίσχυε κατά το χρόνο υποβολής του ερωτήματος¹, τα εξής:

Άρθρο 1

«1. Επιβάλλεται κατά τας διατάξεις του παρόντος νόμου φόρος και εισφορά επί των υπό ελληνικήν σημαίαν πλοίων.2...3...»

Άρθρο 2

«1. Ο κατά τας διατάξεις του παρόντος νόμου επιβαλλόμενος φόρος εξαντλεί πάσαν υποχρέωσιν του πλοιοκτήτου, ως και του μετόχου ή εταίρου ημεδαπής ή αλλοδαπής εταιρείας οιοσδήποτε τύπου εκ φόρου εισοδήματος, καθ' όσον αφορά εις τα κέρδη, τα οποία προκύπτουν εκ της εκμεταλλεύσεως πλοίων.

2. Ως εισόδημα απαλλασσόμενον νοείται και η τυχόν υπεραξία η πραγματοποιουμένη εκ της εκποιήσεως του πλοίου, εισπράξεως ασφαλιστικής αποζημιώσεως ή εξ οιασδήποτε άλλης αιτίας.

3. Εις την περίπτωσιν ημεδαπή ή αλλοδαπή εταιρεία πλοιοκτήτρια πλοίων υπό ελληνικήν σημαίαν, ασκεί πλήν της εκμεταλλεύσεως του πλοίου και άλλας επιχειρήσεις, απαλλάσσεται από του φόρου εισοδήματος ποσόν των καθαρών κερδών ή των μερισμάτων, ίσον προς την σχέσιν την υφισταμένην μεταξύ των εκ του πλοίου κτηθέντων ακαθαρίστων εσόδων της τοιαύτης εταιρείας.»

Άρθρο 4

«1. Ο φόρος και η εισφορά βαρύνει: Τους πλοιοκτήτας ή πλοιοκτητριάς εταιρείας, τους εγγεγραμμένους εις το οικείον νηολόγιον κατά την πρώτην ημέραν εκάστου

¹ Ήτοι πριν την τροποποίηση του άρθρου 25 με το άρθρο 31 του ν. 4150/2013 (Α΄ 102) και την αντικατάσταση του άρθρου 26 με το 24 παρ. 1 του ν. 4110/2013 (Α΄ 17).

ημερολογιακού έτους, ανεξαρτήτως της κατοικίας ή της διαμονής ή της έδρας αυτών εν τη ημεδαπή ή εν τη αλλοδαπή. Αλληλεγγύως υπόχρεως προς καταβολήν του φόρου και της εισφοράς είναι και πας κατ' εντολήν του πλοιοκτήτου ή οιασδήποτε Αρχής ή εξ οιασδήποτε άλλης αιτίας διαχειριζόμενος το πλοίον και εισπράττων τους ναύλους ως και ο αντίκλητος αυτού ο αποδεχθείς εγγράφως τον διορισμόν του.

2. Επί εκουσίας μεταβιβάσεως της κυριότητος του πλοίου ο νέος πλοιοκτήτης τυγχάνει εξ ολοκλήρου μετά των κατά την μεταβίβασιν υποχρέων δικαιοπαρόχων του υπόχρεως εις πληρωμήν του φόρου και της εισφοράς των βαρυνόντων το πλοίον κατά τον χρόνον της μεταβιβάσεως.

Άρθρο 25 – Εγκατάσταση στην Ελλάδα γραφείων ή υποκαταστημάτων αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων

«1. Γραφεία ή υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων οποιουδήποτε τύπου ή μορφής, ασχολούμενα αποκλειστικά με τη διαχείριση, εκμετάλλευση, ναύλωση, ασφάλιση, διακανονισμό αβαριών, μεσιτεία αγοραπωλησιών ή ναυπηγήσεων ή ναυλώσεων ή ασφαλίσεων πλοίων με ελληνική ή ξένη σημαία, πάνω από πεντακόσιους (500) κόρους ολικής χωρητικότητας, εξαιρουμένων των επιβατηγών ακτοπλοϊκών πλοίων και των εμπορικών πλοίων που εκτελούν εσωτερικούς πλόες, καθώς και με την αντιπροσώπευση πλοιοκτητριών εταιριών, ως και επιχειρήσεων που έχουν σαν αντικείμενο εργασιών τις ίδιες με τις παραπάνω αναφερόμενες δραστηριότητες, δύνανται, υποβάλλοντας σχετική αίτηση στο Υπουργείο Εμπορικής Ναυτιλίας, να εγκαθίστανται στην Ελλάδα κατόπιν άδειας που χορηγείται με κοινή απόφαση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Εμπορικής Ναυτιλίας και η οποία δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Η ανωτέρω δυνατότητα παρέχεται κατ' εξαίρεση και σε ναυτιλιακές επιχειρήσεις, πλοιοκτήτριες ή διαχειρίστριες, ναυαγοσωστικών ή ρυμουλκών πλοίων υπό ξένη σημαία οποιασδήποτε χωρητικότητας.

Τα παραπάνω γραφεία ή υποκαταστήματα απολαμβάνουν των αναφερομένων στην παράγραφο 3 του παρόντος άρθρου διευκολύνσεων και απαλλαγών, εφόσον καλύπτουν με εισαγωγή συναλλάγματος ή ευρώ: α. Τις ετήσιες δαπάνες λειτουργίας τους στην Ελλάδα με ισόποσο τουλάχιστον πενήντα χιλιάδων (50.000)

δολαρίων Η.Π.Α. και β. Όλες γενικά τις πληρωμές στην Ελλάδα για λογαριασμό τους ή για λογαριασμό τρίτων»....2. ...

3. Οι απαλλαγές και διευκολύνσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου αυτού είναι:

α. Απαλλαγή από παντός φόρου, τέλους, εισφοράς ή κρατήσεως υπέρ του Δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου για το εισόδημα αυτών, που αποκτάται από εργασίες ή παροχή υπηρεσιών περί των η παράγραφος 1 του άρθρου αυτού. Επίσης, παρέχεται απαλλαγή από τον ειδικό φόρο τραπεζικών εργασιών Φ.Κ.Ε. και από κάθε τέλος χαρτοσήμου αντικειμενικώς ή οποιασδήποτε κράτησης ή τέλους υπέρ τρίτου, πλην των ανταποδοτικών, των συμβάσεων, των εισπράξεων και πληρωμών και γενικώς οποιωνδήποτε πράξεων που διενεργούνται υπό τα ως άνω γραφεία ή υποκαταστήματα ή για λογαριασμό των αντιπροσωπευόμενων από αυτά επιχειρήσεων για τις οποίες η παρ. 1 του άρθρου αυτού. Για την καταβολή φόρου προστιθέμενης αξίας εφαρμογή έχουν οι διατάξεις του ν. 1642/1986. β. ... γ...».

4. Στην κοινή απόφαση, που παρέχεται άδεια εγκαταστάσεως, καθορίζονται το είδος των εργασιών ή υπηρεσιών, τις οποίες παρέχει το γραφείο ή υποκατάστημα και γενικά οι όροι λειτουργίας του...5...6...7...8...9...10...».

Άρθρο 26 – Απαλλαγαί αλλοδαπών ετρειρειών πλοιοκτητριών πλοίων υπό ξένην σημαίαν.

«Αλλοδαπή εταιρεία πλοιοκτήτρια πλοίου υπό ξένην σημαίαν, όπερ τελεί υπό την εκμετάλλευσιν ή διαχείρισιν ημεδαπής ή αλλοδαπής επιχειρήσεως, εγκατεστημένης εν Ελλάδι δυνάμει των διατάξεων του προηγούμενου άρθρου, απαλλάσσεται από παντός φόρου, τέλους, εισφοράς ή κρατήσεως επί του εισοδήματος του κτηθέντος, εις το εξωτερικόν εκ της εκμεταλλεύσεως του πλοίου, του οποίου τυγχάνει πλοιοκτήτρια.

Της αυτής απαλλαγής από παντός φόρου, τέλους, εισφοράς ή κρατήσεως απολαύουσι και οι μέτοχοι ή οι εταίροι των άνω εταιρειών δια το παρ' αυτών κτώμενον τοιούτον εισόδημα υπό μορφήν διανομής καθαρών κερδών ή μερισμάτων, είτε απ' ευθείας, είτε υπό μορφήν εταιρειών χαρτοφυλακίου (Holding Companies).

Επίσης, απαλλάσσονται από το φόρο τα κέρδη ναυτικής εταιρίας του Ν. 959/1979 (ΦΕΚ 192/Α), καθώς και τα μερίσματα που διανέμει αυτή, εφόσον έχει υπαχθεί στο

προηγούμενο άρθρο και εκμεταλλεύεται ή διαχειρίζεται πλοίο με ελληνική σημαία που ανήκει στην κυριότητα αλλοδαπής εταιρίας»².

4. Στις διατάξεις των άρθρων 1 και 6 του ν. 2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» (Α' 151), όπως ίσχυαν κατά τον κρίσιμο χρόνο υποβολής του ερωτήματος, ορίζονται τα ακόλουθα:

Άρθρο 1 – Αντικείμενο του φόρου

«Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2.....».

Άρθρο 6 – Απαλλαγές από το φόρο

« 1...2...3...Από το εισόδημα από κινητές αξίες απαλλάσσονται :... θ) Τα μερίσματα από ιδρυτικούς τίτλους και μετοχές ημεδαπών ανώνυμων εταιριών που ασχολούνται με την εκμετάλλευση πλοίων των οποίων τα κέρδη υπόκεινται στον ειδικό φόρο πλοίων,.....

4. Από το εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις απαλλάσσονται: α) Τα κέρδη από την εκμετάλλευση πλοίων, τα οποία υπόκεινται στον ειδικό φόρο για τα πλοία, όπως αυτός ισχύει κάθε φορά.....».

Ερμηνεία των διατάξεων

Από τις προπαρατιθέμενες διατάξεις, συνάγονται τα ακόλουθα, όσον αφορά στο πρώτο ερώτημα:

5. Ο φόρος που επιβλήθηκε με το ν. 27/1975 στο εισόδημα των πλοιοκτητών από την εκμετάλλευση πλοίου με ελληνική σημαία, αποτελεί ένα ειδικό φορολογικό καθεστώς, μη ενταγμένο στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, για τη φορολόγηση της εκμετάλλευσης πλοίων, προς το σκοπό της αναπτύξεως της ελληνικής εμπορικής ναυτιλίας, οι δε διατάξεις του Πρώτου Τμήματος του νόμου (ήτοι τα Κεφάλαια Α' έως και Δ', άρθρα 1-11) έχουν αυξημένη τυπική ισχύ (άρθρο 107 παρ. 1, εδάφιο δεύτερο του Συντάγματος). Το ειδικό αυτό φορολογικό καθεστώς δεν εφαρμόζεται επί πλοίων υπό ξένη σημαία (ΣΤΕ 326/1993).

6. Ωστόσο, από τις διατάξεις των άρθρων 25 και 26 του ν. 27/1975 προκύπτει ότι, ορισμένες κατηγορίες αλλοδαπών επιχειρήσεων και οι μέτοχοι ή

² Το τελευταίο εδάφιο προστέθηκε με το άρθρο 9 παρ. 15 του ν. 3091/2002 (Α' 330).

εταίροι αυτών απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος και άλλους φόρους. Ειδικότερα: α. Σύμφωνα με το άρθρο 25, τα γραφεία ή υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων οποιουδήποτε τύπου ή μορφής, τα οποία είναι εγκατεστημένα στην Ελλάδα, κατόπιν αδείας που χορηγήθηκε κατά τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού και απασχολούνται αποκλειστικά με τη διαχείριση, εκμετάλλευση, ναύλωση, ασφάλιση, διακανονισμό αβαριών, μεσιτεία αγοραπωλησιών ή ναυπηγήσεων ή ναυλώσεων ή ασφαλίσεων πλοίων με ελληνική ή ξένη σημαία, πάνω από πεντακόσιους (500) κόρους ολικής χωρητικότητας, εξαιρουμένων των επιβατηγών ακτοπλοϊκών πλοίων και των εμπορικών πλοίων που εκτελούν εσωτερικούς πλόες, καθώς και με την αντιπροσώπευση πλοιοκτητριών εταιριών, ως και επιχειρήσεων που έχουν σαν αντικείμενο εργασιών τις ίδιες με τις παραπάνω αναφερόμενες δραστηριότητες, απαλλάσσονται παντός φόρου, τέλους, εισφοράς ή κρατήσεως υπέρ του Δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου για το εισόδημα αυτών, που αποκτάται ευθέως μόνον από τις προαναφερθείσες εργασίες ή υπηρεσίες για τις οποίες χορηγήθηκε άδεια εγκαταστάσεως (ΝΣΚ 41/2009), υπό τη συνδρομή βεβαίως και των προϋποθέσεων οι οποίες τάσσονται στην παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου.

β. Σύμφωνα με το άρθρο 26, οι αλλοδαπές εταιρείες πλοιοκτήτριες πλοίων υπό ξένη σημαία, τα οποία τελούν υπό την εκμετάλλευση ή διαχείριση ημεδαπής ή αλλοδαπής επιχειρήσεως, εγκατεστημένης στην Ελλάδα δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 25, απαλλάσσονται από παντός φόρου, τέλους, εισφοράς ή κρατήσεως επί του εισοδήματος που αποκτήθηκε στο εξωτερικό εκ της εκμεταλλεύσεως του πλοίου, του οποίου τυγχάνει πλοιοκτήτρια. Της αυτής απαλλαγής από παντός φόρου, τέλους, εισφοράς ή κρατήσεως απολαμβάνουν και οι μέτοχοι ή οι εταίροι των άνω εταιρειών για το ίδιο εισόδημα που αποκτάται από αυτούς υπό την μορφή διανομής καθαρών κερδών ή μερισμάτων, είτε απ' ευθείας, είτε υπό μορφή εταιρειών χαρτοφυλακίου (Holding Companies).

7. Περαιτέρω, σύμφωνα με τη γνώμη της πλειοψηφίας, που απαρτίσθηκε από τους Μιχαήλ Απέσσο, Πρόεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, Αλέξανδρο Καραγιάννη, Ανδρέα Χαρλαύτη, Βασιλική Δούσκα, Νικόλαο Μουδάτσο, Αντιπροέδρους του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, Στέφανο Δέτση, Σπυρίδωνα Παπαγιαννόπουλο, Ευγενία Βελώνη, Στυλιανή Χαριτάκη,

Δημήτριο Χανή, Νικόλαο Δασκαλαντωνάκη, Εφροσύνη Μπερνικόλα, Κωνσταντίνο Κατσούλα, Αλέξανδρο Ροϊλό, Αδαμαντία Καπετανάκη, Αθηνά Αλεφάντη, Αγγελική Καστανά, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη, Ευσταθία Τσαούση και Διονύσιο Χειμώνα, Νομικούς Συμβούλους του Κράτους (ψήφοι είκοσι μία – 21), από τη γραμματική διατύπωση της διατάξεως του άρθρου 26 ν. 27/1975 προκύπτει ότι προκειμένου να απαλλαγεί αλλοδαπή εταιρεία, πλοιοκτήτρια πλοίου υπό ξένη σημαία, από κάθε φόρο, τέλος, εισφορά ή κράτηση για το εισόδημα που απέκτησε στο εξωτερικό από την εκμετάλλευση του πλοίου, του οποίου τυγχάνει πλοιοκτήτρια, αρκεί το γεγονός ότι το πλοίο τελεί υπό την εκμετάλλευση ή διαχείριση *«ημεδαπής ή αλλοδαπής επιχειρήσεως, εγκατεστημένης εν Ελλάδι δυνάμει των διατάξεων του προηγούμενου άρθρου»* (άρθρου 25 του ν. 27/1975), ασχέτως προς το πρόσωπο το οποίο ανέθεσε τη διαχείριση σε αυτήν, δεδομένου ότι με τη διάταξη αυτή δεν τίθενται περαιτέρω προϋποθέσεις για τη χορήγηση της συγκεκριμένης απαλλαγής.

Εξ άλλου, σύμφωνα με την ίδια διάταξη, των ιδίων απαλλαγών, τις οποίες απολαμβάνει η πλοιοκτήτρια του πλοίου, απολαμβάνουν και οι μέτοχοι ή οι εταίροι της, για το εισόδημα που αυτοί αποκτούν υπό μορφή διανομής καθαρών κερδών ή μερισμάτων, είτε απ' ευθείας, είτε υπό μορφή εταιρειών χαρτοφυλακίου (Holding Companies).

8. Συνεπώς στο πρώτο ερώτημα, αρμόζει η απάντηση ότι με βάση τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν. 27/1975 (όπως ίσχυε κατά το χρόνο υποβολής του ερωτήματος, πριν από την αντικατάστασή του με το άρθρο 24 παρ. 1 του ν. 4110/2013) απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος τα μερίσματα που αποκτούν οι μέτοχοι αλλοδαπής πλοιοκτήτριας εταιρίας, κάτοικοι Ελλάδας, όταν το υπό ξένη σημαία πλοίο της διαχειρίζεται αλλοδαπή εταιρία, μέσω γραφείου εγκατεστημένου στην Ελλάδα δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 25, ασχέτως προς το πρόσωπο το οποίο ανέθεσε τη διαχείριση σε αυτήν.

9. Μειοψήφησαν οι Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους Παναγιώτης Παναγιωτουνάκος και Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης (ψήφοι δύο – 2), σύμφωνα με την γνώμη των οποίων για τη χορήγηση των απαλλαγών του άρθρου 26 στην αλλοδαπή πλοιοκτήτρια του πλοίου υπό ξένη σημαία, απαιτείται όπως η εκμετάλλευση ή διαχείριση του πλοίου έχει ανατεθεί στην κατά το άρθρο 25

εγκατεστημένη αλλοδαπή εταιρεία από την ίδια την πλοιοκτήτρια και δεν αρκεί το γεγονός και μόνον ότι το πλοίο τελεί υπό την εκμετάλλευση ή διαχείριση της εγκατεστημένης, ασχέτως προς το πρόσωπο το οποίο την ανέθεσε σε αυτήν. Συνεπώς, σύμφωνα με τη γνώμη αυτή, δεν απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος με βάση τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν. 27/1975 (όπως ίσχυε πριν από την αντικατάστασή του με το άρθρο 24 παρ. 1 του ν. 4110/2013) τα μερίσματα που αποκτούν οι μέτοχοι της πλοιοκτήτριας εταιρίας, κάτοικοι Ελλάδας, όταν το με ξένη σημαία πλοίο της διαχειρίζεται αλλοδαπή εταιρία, μέσω γραφείου εγκατεστημένου στην Ελλάδα, στην οποία έχει αναθέσει τη διαχείριση η ναυλώτρια του πλοίου και όχι απευθείας η πλοιοκτήτρια.

10. Περαιτέρω, όσον αφορά στο δεύτερο ερώτημα, κατά την ενώπιον της Ολομέλειας διαλογική συζήτηση μεταξύ των μελών της, διατυπώθηκαν δύο γνώμες:

11. Κατά τη γνώμη της πλειοψηφίας, που απαρτίσθηκε από τους Αλέξανδρο Καραγιάννη, Ανδρέα Χαρλαύτη και Νικόλαο Μουδάτσο, Αντιπροέδρους του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, Σπυριδώνα Παπαγιαννόπουλο, Παναγιώτη Παναγιωτουνάκο, Κωνσταντίνο Χαραλαμπίδη, Ευγενία Βελώνη, Νικόλαο Δασκαλαντωνάκη, Κωνσταντίνο Κατσούλα, Αλέξανδρο Ροϊλό, Αδαμαντία Καπετανάκη, Αθηνά Αλεφάντη, Αγγελική Καστανά, Ελένη Πασαμιχάλη και Χριστίνα Διβάνη, Νομικούς Συμβούλους του Κράτους (ψήφοι δεκαπέντε - 15), οι απαλλαγές του άρθρου 26 αφορούν αλλοδαπές εταιρείες πλοιοκτήτριες πλοίων υπό ξένη σημαία, τα οποία τελούν υπό την εκμετάλλευση ή διαχείριση ημεδαπής ή αλλοδαπής επιχειρήσεως εγκατεστημένης στην Ελλάδα δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 25 και όχι τις αλλοδαπές επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 25 και έχουν την εκμετάλλευση ή διαχείριση του πλοίου, αφού οι απαλλαγές των εν λόγω εταιρειών προβλέπονται στο άρθρο 25.

Συνακολούθως προς ταύτα, το άρθρο 26 ρυθμίζει μόνο τις απαλλαγές μετόχων ή εταίρων αλλοδαπών πλοιοκτητριών πλοίων υπό ξένη σημαία. Υπέρ της απόψεως αυτής συνηγορεί το γεγονός ότι η σχετική διάταξη αναφέρεται σε απαλλαγές από εισόδημα που αποκτάται από την εκμετάλλευση πλοίου αλλοδαπής πλοιοκτήτριας, παρεπομένως δε και στη διανομή μερισμάτων ή

κερδών από αυτό το εισόδημα, που δεν μπορεί παρά να αφορά μόνο τους εταίρους ή μετόχους της πλοιοκτήτριας, καθώς και το γεγονός ότι, αν ο νομοθέτης ήθελε να ρυθμίσει απαλλαγές μετόχων ή εταίρων της αλλοδαπής διαχειρίστριας, θα ενέτασσε τη σχετική ρύθμιση στο άρθρο 25, το οποίο αφορά στις απαλλαγές της διαχειρίστριας εταιρείας.

Συνεπώς, σύμφωνα με τη γνώμη της πλειοψηφίας, δεν απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος με βάση τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν. 27/1975 (όπως ίσχυε πριν από την αντικατάστασή του με το άρθρο 24 παρ. 1 του ν. 4110/2013) τα μερίσματα που αποκτούν οι μέτοχοι της αλλοδαπής εταιρείας, κάτοικοι Ελλάδας, η οποία διαχειρίζεται το με ξένη σημαία πλοίο, μέσω γραφείου της εγκατεστημένου στην Ελλάδα.

12. Κατά τη γνώμη της μειοψηφίας, που απαρτίσθηκε από τους Μιχαήλ Απέσσο, Πρόεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, Βασιλική Δούσκα, Αντιπρόεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, Στέφανο Δέτση, Στυλιανή Χαριτάκη, Δημήτριο Χανή, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Ευσταθία Τσαούση και Διονύσιο Χειμώνα, Νομικούς Συμβούλους του Κράτους (ψήφοι οκτώ - 8), από τη διατύπωση της διατάξεως του άρθρου 26 του άνω νόμου και ειδικότερα από τη φράση «των ως άνω εταιρειών», προκύπτει ότι απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος με βάση τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν. 27/1975 (όπως ίσχυε πριν από την αντικατάστασή του με το άρθρο 24 παρ. 1 του ν. 4110/2013) τα μερίσματα που αποκτούν οι μέτοχοι της αλλοδαπής εταιρείας, κάτοικοι Ελλάδας, η οποία διαχειρίζεται το με ξένη σημαία πλοίο, μέσω γραφείου της εγκατεστημένου στην Ελλάδα.

13. Τέλος, καθόσον αφορά το τρίτο ερώτημα, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α΄ Τακτική Ολομέλεια) ομόφωνα δέχτηκε ότι η ως άνω διάταξη του άρθρου 26 του ν. 27/1975, όπως ίσχυε κατά τα προαναφερθέντα, ουδόλως αναφέρεται σε εταιρείες ναυλώτριες πλοίων υπό ξένη σημαία, ενόψει και της πάγιας νομολογίας, τόσο του Συμβουλίου της Επικρατείας, όσο και του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, κατά την οποία οι φορολογικές διατάξεις που χορηγούν απαλλαγές ερμηνεύονται στενά (βλ. Ε. Παπαδημητρίου «Κανόνες ερμηνείας και εφαρμογής των κοινοτικών διατάξεων περί απαλλαγών από τον Φ.Π.Α» ΔΦΝ 63:842, Ι.Δ. Αναστόπουλος, «Φορολογικό Δίκαιο», 1992,

σελ. 115-116 – Θ. Φορτσάκης, «Φορολογικό Δίκαιο», 2008, σελ. 85-86 – Κ. Φινοκαλιώτης, «Φορολογικό Δίκαιο», 2011, σελ. 90-95 επ., ΣτΕ 1774/2010, 828/1984, 103/1990, 2090/1980, 3645/1985, 2052/1990, 2312/1992, 1890/1994, ΔΕΚ Αποφ. της 12/6/1979, Υπ. 126/78, ΔΕΚ 15/6/1989, Υπ. 348/87, ΔΕΚ 20/6/1990, Υπ. 185/89 κ.ά.), δεν απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος βάσει της διατάξεως αυτής τα κέρδη της αλλοδαπής ναυλώτριας εταιρίας και τα μερίσματα που αυτή καταβάλλει στους μετόχους της.

Απάντηση

14. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια) γνωμοδοτεί α) κατά πλειοψηφία ότι με βάση τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν. 27/1975 (όπως ίσχυε κατά το χρόνο υποβολής του ερωτήματος, πριν την αντικατάστασή του με το άρθρο 24 παρ. 1 του ν. 4110/2013) απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος τα μερίσματα που αποκτούν οι μέτοχοι αλλοδαπής πλοιοκτήτριας εταιρίας, κάτοικοι Ελλάδας, όταν το υπό ξένη σημαία πλοίο της διαχειρίζεται αλλοδαπή εταιρία, μέσω γραφείου εγκατεστημένου στην Ελλάδα κατά τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 27/1975, ασχέτως προς το πρόσωπο το οποίο ανέθεσε τη διαχείριση σε αυτήν, β) κατά πλειοψηφία ότι δεν απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος βάσει της διατάξεως αυτής τα μερίσματα που αποκτούν οι μέτοχοι αλλοδαπής εταιρίας, κάτοικοι Ελλάδας, η οποία διαχειρίζεται το υπό ξένη σημαία πλοίο, μέσω γραφείου της εγκατεστημένου στην Ελλάδα και γ) ομόφωνα ότι βάσει της ίδιας διατάξεως δεν απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος τα κέρδη της αλλοδαπής ναυλώτριας εταιρίας και τα μερίσματα που καταβάλλει στους μετόχους της.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 13 - 12 - 2016

Ο Πρόεδρος

Μιχαήλ Απέσσος
Πρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Η εισηγήτρια

Χριστίνα Διβάνη
Νομικός Σύμβουλος του Κράτους