



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός γνωμοδότησης 100 /2017

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Β' Τμήμα)

Συνεδρίαση της 24 Απριλίου 2017

Σύνθεση :

Πρόεδρος: Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους

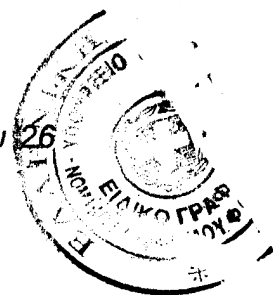
Μέλη : Νικόλαος Μουδάτσος, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ, Στέφανος Δέτσης, Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης, Αδαμαντία Καπετανάκη, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη και Διονύσιος Χειμώνας, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγήτρια: Χριστίνα Διβάνη, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους.

Αριθμός ερωτήματος: Το υπ' αριθμ. πρωτ. **ΔΕΑΦ Γ 1030114ΕΞ2017** έγγραφο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων/Γενική Δ/ση Φορολογικής Διοίκησης/Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας/Τμήμα Γ' - Φόρου Πλοίων και Ναυτιλιακών Εταιρειών).

Ερώτημα: *Αν τα μερίσματα, που καταβάλλονται σε μέτοχο αλλοδαπής πλοιοκτήτριας εταιρείας, τα πλοία της οποίας διαχειρίζεται εταιρεία εγκατεστημένη στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 27/1975, όχι απευθείας από την πλοιοκτήτρια ή τη διαχειρίστρια εταιρεία, αλλά μέσω μιας τρίτης εταιρείας («ταμία»),*

κατόπιν σχετικής ανάθεσης από τη διαχειρίστρια, εμπίπτουν στην εκ του άρθρου 26 ν.27/1975 φορολογική απαλλαγή των μερισμάτων της πλοιοκτήτριας εταιρείας.



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

Ιστορικό.

Από το έγγραφο της ερωτώσας Υπηρεσίας προκύπτει ότι το ερώτημα υποβλήθηκε με βάση το ακόλουθο πραγματικό :

1. Στα πλαίσια διεξαγωγής ελέγχου εμβασμάτων σε φυσικά πρόσωπα, μετόχους πλοιοκτήτριας εταιρείας από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για την κάλυψη των οποίων οι ελεγχόμενοι επικαλούνται εισόδημα που προέκυψε από διανομή κερδών αλλοδαπών πλοιοκτητριών εταιρειών που εκμεταλλεύονται πλοία με ξένα σημαία, διαχειριζόμενα από εταιρεία εγκατεστημένη στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 27/1975 και που σύμφωνα με τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά διαπιστώθηκε, μεταξύ των άλλων, ότι: Η διαχειρίστρια εταιρεία ενεργούσα για λογαριασμό των πλοιοκτητριών εταιρειών των πλοίων που διαχειρίζεται, έχει αναθέσει σε αλλοδαπή εταιρεία εγγεγραμμένη στο εταιρικό Μητρώο της Λιβερίας την συλλογή των εσόδων των πλοιοκτητριών εταιρειών και τη διανομή των μερισμάτων στους μετόχους. Η πίστωση των μερισμάτων σε λογαριασμούς των μετόχων (ελεγχόμενων) γίνεται από την αλλοδαπή (τρίτη) εταιρεία που λειτουργεί ως «ταμίας» της διαχειρίστριας, μέσω τραπεζικών λογαριασμών που διατηρεί στην Ελλάδα και οι οποίοι, σύμφωνα με προσκομισθείσα τραπεζική βεβαίωση, τροφοδοτούνται με εισαγωγή συναλλάγματος από έσοδα των πλοιοκτητριών εταιρειών (ναύλοι).

Νομοθετικό πλαίσιο

2. Στο άρθρο 107 του ισχύοντος Συντάγματος ορίζεται ότι:

«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

27/1975 "περί φορολογίας πλοίων, επιβολής εισφοράς προς ανάπτυξιν της εμπορικής ναυτιλίας, εγκαταστάσεως αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων και ρυθμίσεως συναφών θεμάτων».

3. Εξ άλλου, στα άρθρα 1, 2, 4, 25 και 26 του ν. 27/1975 «Περί φορολογίας πλοίων, ... εγκαταστάσεως αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων...» (Α' 77), όπως ισχύει, ορίζονται, πλην άλλων τα εξής:

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

Άρθρον 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 οιασδήποτε 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 πραγματοποιημένη εκ της εκποιήσεως του πλοίου, εισπράξεως ασφαλιστικής αποζημιώσεως ή εξ οιασδήποτε άλλης αιτίας. 3. Εις ην περίπτωσην 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».

«Άρθρον 4. 1. Ο φόρος και η εισφορά βαρύνει: Τους πλοιοκτήτας ή πλοιοκτητριάς εταιρείας, τους εγγεγραμμένους εις το οικείον νηολόγιον κατά την πρώτην ημέραν εκάστου 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. 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».

«Άρθρον 25 «Εγκαταστάσεις 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 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 ως αντικείμενο εργασιών τις ίδιες με τις παραπάνω αναφερόμενες δραστηριότητες, δύνανται, υποβάλλοντας σχετική αίτηση στο Υπουργείο Ναυτιλίας και Αιγαίου, να εγκαθίστανται στην Ελλάδα κατόπιν άδειας που χορηγείται με απόφαση του Υπουργού Ναυτιλίας και Αιγαίου 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. Στην απόφαση αυτή καθορίζεται το είδος των εργασιών ή υπηρεσιών, τις οποίες παρέχει το γραφείο ή υποκατάστημα και γενικά οι όροι λειτουργίας του.....Με απόφαση των Υπουργών Οικονομικών, Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας, Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων και Ναυτιλίας και Αιγαίου ρυθμίζονται ειδικότερα ζητήματα που αφορούν στα απαιτούμενα δικαιολογητικά και τη διαδικασία για την εγκατάσταση στην Ελλάδα γραφείων ή υποκαταστημάτων αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια».

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) δολλαρίων 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:

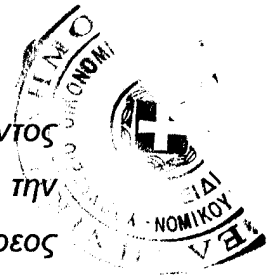
α. Απαλλαγή από παντός φόρου, τέλους, εισφοράς ή κρατήσεως υπέρ του Δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου για το εισόδημα αυτών, που αποκτάται από εργασίες ή παροχή υπηρεσιών περί των η παράγραφος 1 του άρθρου αυτού. Επίσης, παρέχεται

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 παράγραφος 1 του άρθρου αυτού. Για την καταβολή φόρου προστιθέμενης αξίας εφαρμογή έχουν οι διατάξεις του ν.1642/1986. ...β.....γ.....».

«Άρθρο 26 υπό τον τίτλο « Φορολογία πλοίων υπό ξένη σημαία»

«1. Επιβάλλεται κατά τις διατάξεις του παρόντος άρθρου φόρος στα πλοία υπό ξένη σημαία, των οποίων η διαχείριση γίνεται από ημεδαπές ή αλλοδαπές εταιρείες εγκατεστημένες στην Ελλάδα δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 25 του παρόντος νόμου. Η επιβολή του φόρου του παρόντος άρθρου γίνεται με την επιφύλαξη των διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όπως εκάστοτε ισχύει, που προβλέπουν την υπαγωγή σε φόρο εισοδήματος των κερδών που προκύπτουν στην Ελλάδα από την εκμετάλλευση πλοίων υπό ξένη σημαία, καθώς και των σχετικών διατάξεων των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου και των Διμερών Ναυτιλιακών Συμβάσεων που έχει συνάψει η Ελλάδα με άλλα κράτη.

2. Ο φόρος βαρύνει τους αλλοδαπούς πλοιοκτήτες ή πλοιοκτήτριες εταιρείες για τα πλοία υπό ξένη σημαία, τα οποία έχουν τεθεί υπό τη διαχείριση ημεδαπών ή αλλοδαπών εταιρειών οι οποίες είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 25 του παρόντος νόμου. Οι ως άνω διαχειρίστριες εταιρείες είναι αλληλέγγυα υπόχρεες με τις πλοιοκτήτριες εταιρείες για την καταβολή του φόρου του παρόντος άρθρου. Σε περίπτωση που η διαχείριση του πλοίου γίνεται από περισσότερες της μίας διαχειρίστριες εταιρείες οι οποίες είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 25 του παρόντος νόμου, οι διαχειρίστριες εταιρείες ευθύνονται εις ολόκληρον για την καταβολή του φόρου του παρόντος άρθρου. Σε περίπτωση που η πλοιοκτήτρια εταιρεία αλλάξει τη διαχειρίστρια εταιρεία στην οποία έχει αναθέσει τη διαχείριση πλοίου της υπό ξένη σημαία, η διαχειρίστρια εταιρεία ευθύνεται για την καταβολή του φόρου που αναλογεί στο χρονικό διάστημα κατά το οποίο ασκούσε τη διαχείριση του συγκεκριμένου πλοίου. Σε περίπτωση εκούσιας μεταβίβασης της κυριότητας του πλοίου υπό ξένη σημαία, το οποίο μετά τη μεταβίβαση παραμένει υπό τη διαχείριση ελληνικής ή αλλοδαπής εταιρείας



εγκατεστημένης στην Ελλάδα δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 25 του παρόντος νόμου, ο φόρος του παρόντος άρθρου βαρύνει το νέο πλοιοκτήτη από την ημερομηνία της μεταβίβασης, ενώ ο νέος πλοιοκτήτης είναι εις ολόκληρον υπόχρεος με τα πρόσωπα που είναι υπόχρεα για την καταβολή του φόρου του παρόντος άρθρου που βαρύνει το πλοίο μέχρι το χρόνο της μεταβίβασης.

3. Ο φόρος υπολογίζεται με τα ίδια κριτήρια, συντελεστές και κλιμάκια που ισχύουν σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου και τις εκδιδόμενες δυνάμει του άρθρου 13 του ν. 2687/1953 πράξεις, για τα πλοία που νηολογήθηκαν υπό ελληνική σημαία κατά το προηγούμενο έτος από το έτος επιβολής του φόρου του παρόντος άρθρου... 4..... 5...6...7...8.....9.....

10. Η ισχύς των διατάξεων των παραγράφων 1 - 8 του παρόντος άρθρου αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου 2013 για πλοία υπό ξένη σημαία των οποίων κατά την ημερομηνία αυτή η διαχείριση γίνεται από ημεδαπές ή αλλοδαπές εταιρείες οι οποίες είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 25 του παρόντος νόμου.

11. Ο κατά τις διατάξεις του παρόντος άρθρου επιβαλλόμενος φόρος εξαντλεί κάθε υποχρέωση της αλλοδαπής εταιρείας πλοιοκτήτριας πλοίου υπό ξένη σημαία, το οποίο τελεί υπό την εκμετάλλευση ή διαχείριση ημεδαπής ή αλλοδαπής εταιρείας, εγκατεστημένης στην Ελλάδα δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 25 του παρόντος νόμου, έναντι οποιουδήποτε φόρου, τέλους, εισφοράς ή κράτησης στο εισόδημα που αποκτάται στο εξωτερικό από την εκμετάλλευση του πλοίου, του οποίου είναι πλοιοκτήτρια. Η ίδια απαλλαγή από κάθε φόρο, τέλος, εισφορά ή κράτηση ισχύει και για τους μετόχους ή εταίρους των ως άνω εταιρειών, μέχρι φυσικού προσώπου, για το εισόδημα που αποκτούν με τη μορφή διανομής καθαρών κερδών ή μερισμάτων, είτε απευθείας είτε από εταιρείες χαρτοφυλακίου (holding companies), ανεξαρτήτως του αριθμού των εταιρειών χαρτοφυλακίου που παρεμβάλλονται μεταξύ της πλοιοκτήτριας εταιρείας και του τελικού μετόχου ή εταίρου. Περαιτέρω, απαλλάσσεται από κάθε φόρο ή μεταβίβαση από οποιαδήποτε αιτία μετοχών ή μεριδίων ημεδαπών ή αλλοδαπών πλοιοκτητριών εταιρειών πλοίων υπό ελληνική ή ξένη σημαία, καθώς και εταιρειών χαρτοφυλακίου (holding companies) που κατέχουν άμεσα ή έμμεσα, τις μετοχές ή τα μερίδια των ως άνω πλοιοκτητριών εταιρειών. Επίσης απαλλάσσονται από το φόρο τα κέρδη ναυτικής εταιρείας του ν. 959/1979 (Α' 192), καθώς και τα μερίσματα που διανέμει αυτή, εφόσον έχει υπαχθεί στο άρθρο 25 του παρόντος νόμου και εκμεταλλεύεται ή διαχειρίζεται πλοίο με ελληνική ή ξένη σημαία».

4. Εξ άλλου, στο άρθρο 44 του ν. 4141/2013 (Α' 81) υπό τον τίτλο «Προϋποθέσεις δικαιολόγησης απόκτησης μερισμάτων πλοιοκτητριών εταιρειών» ορίζονται τα εξής:

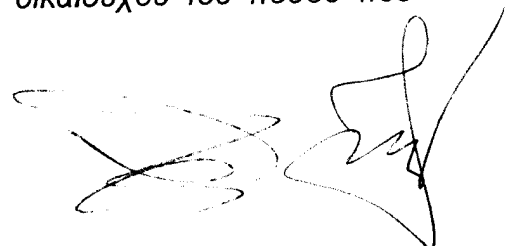
«1. Για τη δικαιολόγηση της συνολικής ετήσιας δαπάνης των άρθρων 16 και 17 του Κ.Φ.Ε. οι φορολογούμενοι κάτοικοι Ελλάδος που αποκτούν μερίσματα που καταβάλλονται από ελληνικές ή αλλοδαπές πλοιοκτήτριες εταιρείες πλοίων με ελληνική ή ξένη σημαία ή εταιρείες χαρτοφυλακίου (holding companies) που κατέχουν άμεσα ή έμμεσα τις μετοχές ή μερίδια των πλοιοκτητριών εταιρειών κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 26 του ν. 27/ 1975, όπως ισχύει, υποβάλλουν είτε με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος είτε κατά τους διενεργούμενους ελέγχους για σκοπούς της φορολογίας εισοδήματος μόνο τα παρακάτω δικαιολογητικά:

(α) Βεβαίωση είτε της ελληνικής ή αλλοδαπής πλοιοκτήτριας εταιρείας πλοίου υπό ελληνική ή ξένη σημαία είτε της εταιρείας χαρτοφυλακίου (holding company) που κατέχει άμεσα ή έμμεσα τις μετοχές της πλοιοκτήτριας και διανέμει το μέρισμα από την οποία θα προκύπτουν τα στοιχεία του φορολογούμενου ως μετόχου της εταιρείας, το καταβληθέν σε αυτόν μέρισμα και το όνομα του πλοίου (αριθμός και λιμένας νηολόγησης, αριθμ. IMO) από την εκμετάλλευση του οποίου προκύπτει το σχετικό μέρισμα.

(β) Στην περίπτωση που το μέρισμα καταβάλλεται από αλλοδαπή πλοιοκτήτρια πλοίου με ξένη σημαία αντίγραφο της σχετικής άδειας εγκατάστασης στην Ελλάδα της διαχειρίστριας εταιρείας που, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 27/1975, ασχολείται αποκλειστικά με τη διαχείριση, εκμετάλλευση ή ναύλωση πλοίων και βεβαίωση της αρμόδιας υπηρεσίας του Υπουργείου Ναυτιλίας και Αιγαίου ότι έχει δηλωθεί και αναληφθεί από αυτήν η διαχείριση του συγκεκριμένου πλοίου.

(γ) Αντίγραφο της μοναδικής βεβαίωσης εισαγωγής συναλλάγματος (ΒΑΣ) των αντιστοίχων ποσών ή βεβαίωση εκχώρησης συναλλάγματος. Τα σχετικά πρωτότυπα αναζητούνται από την αρμόδια αρχή.

2. Η καταβολή του μερίσματος μπορεί να γίνεται και μέσω της διαχειρίστριας εταιρείας, η οποία μπορεί να βεβαιώνει και τη λήψη του μερίσματος. Στην περίπτωση αυτή η διαχειρίστρια δεν υποχρεούται σε εγγραφή του ποσού του μερίσματος στα βιβλία τα οποία τηρεί. Τα εκ της εισαγωγής του συναλλάγματος ποσά επιτρέπεται να καταβάλλονται σε νομικά πρόσωπα συμφερόντων του δικαιούχου του ποσού που εισάγεται.





3. Οι ανωτέρω προϋποθέσεις εφαρμόζονται και επί των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχου.

4. Τα δικαιολογητικά της παραγράφου 1, με την εξαίρεση του δικαιολογητικού υπό το στοιχείο γ', υποβάλλονται και σε κάθε άλλη περίπτωση που ελέγχεται κατά νόμο η προέλευση του εισοδήματος που αναφέρεται σε μερίσματα πλοιοκτητριών εταιρειών ή εταιρειών χαρτοφυλακίου.»

5. Τέλος, στην παράγραφο 14 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 «Φορολογία εισοδήματος...» (Α' 167) ορίζεται ότι «Οι διατάξεις που διέπουν τη φορολογία των ναυτιλιακών επιχειρήσεων και των συνδεδομένων φυσικών προσώπων μόνο σε σχέση με το εισόδημα που απορρέει από τις επιχειρήσεις αυτές δεν θίγονται από τις διατάξεις του παρόντος Κώδικα».

Ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων

Από τις προπαρατεθείσες διατάξεις συνάγονται τα εξής:

6. Ο φόρος που επιβλήθηκε με το ν. 27/1975 στο εισόδημα των πλοιοκτητών από την εκμετάλλευση πλοίων με ελληνική σημαία, αποτελεί ένα ειδικό φορολογικό καθεστώς, το οποίο θεσπίζει ευνοϊκή μεταχείριση των κερδών που αποκτώνται από την εκμετάλλευση του πλοίου, προς το σκοπό της αναπτύξεως της ελληνικής εμπορικής ναυτιλίας, οι δε διατάξεις του Πρώτου Τμήματος (Κεφάλαια Α' έως και Δ', άρθρα 1-11) έχουν αυξημένη τυπική ισχύ (άρθρο 107 παρ. 1, εδ' β' του Συντάγματος).

7. Το ειδικό αυτό φορολογικό καθεστώς δεν εφαρμόζεται επί πλοίων υπό ξένη σημαία (ΣτΕ 326/1993). Ωστόσο, οι διατάξεις των άρθρων 25 και 26 του ν. 27/1975 προβλέπουν, υπό προϋποθέσεις, κάποιες φορολογικές απαλλαγές για ορισμένες κατηγορίες αλλοδαπών επιχειρήσεων και τους μετόχους ή εταίρους αυτών.

8. Ειδικότερα, με το άρθρο 26 του νόμου αυτού επιβλήθηκε στα πλοία υπό ξένη σημαία, των οποίων η διαχείριση γίνεται από ημεδαπές ή αλλοδαπές εταιρείες εγκατεστημένες στην Ελλάδα δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 25 του παρόντος νόμου, φόρος, ο οποίος βαρύνει τους αλλοδαπούς πλοιοκτήτες ή πλοιοκτήτριες εταιρείες και για την καταβολή του οποίου αλληλέγγυα υπόχρεες με τις πλοιοκτήτριες εταιρείες είναι και οι ως άνω διαχειρίστριες εταιρείες. Περαιτέρω προβλέφθηκε ότι η αλλοδαπή εταιρεία πλοιοκτήτρια πλοίου υπό ξένη σημαία, το οποίο τελεί υπό την εκμετάλλευση ή διαχείριση ημεδαπής ή αλλοδαπής εταιρείας, εγκατεστημένης στην Ελλάδα δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 25 του ίδιου

νόμου, απαλλάσσεται από οποιονδήποτε, πέραν του ανωτέρω, φόρο, τέλος, εισφορά ή κράτηση στο εισόδημα που αποκτάται στο εξωτερικό από την εκμετάλλευση του πλοίου, του οποίου είναι πλοιοκτήτρια.

9. Περαιτέρω προβλέφθηκε ότι η ίδια απαλλαγή από κάθε φόρο, τέλος, εισφορά ή κράτηση ισχύει και για τους μετόχους ή εταίρους των πλοιοκτητριών εταιρειών των οποίων η διαχείριση γίνεται από ημεδαπές ή αλλοδαπές εταιρείες εγκατεστημένες στην Ελλάδα δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 25 του ν. 27/1975, μέχρι φυσικού προσώπου, για το εισόδημα που αποκτούν με τη μορφή διανομής καθαρών κερδών ή μερισμάτων, είτε απευθείας είτε από εταιρείες χαρτοφυλακίου (holding companies), ανεξαρτήτως του αριθμού των εταιρειών χαρτοφυλακίου που παρεμβάλλονται μεταξύ της πλοιοκτήτριας εταιρείας και του τελικού μετόχου ή εταίρου, συντρεχουσών των προϋποθέσεων της διατάξεως αυτής.

10. Εξ άλλου, όπως προκύπτει από τη γραμματική διατύπωση της διατάξεως του άρθρου 26 του ν. 27/1975, η χορήγηση της συγκεκριμένης απαλλαγής δεν εξαρτάται από την ταυτότητα του φυσικού ή νομικού προσώπου, μέσω του οποίου τα εν λόγω μερίσματα καιαβάλλονται στους μετόχους, τα οποία μπορούν να καταβάλλονται νομίμως είτε απευθείας από την πλοιοκτήτρια είτε από τη διαχειρίστρια εταιρεία του άρθρου 25 του ν. 27/1975, είτε και μέσω μιας τρίτης εταιρείας («ταμία»), κατόπιν σχετικής ανάθεσης από τη πλοιοκτήτρια ή τη διαχειρίστρια εταιρεία του άρθρου 25 του ν. 27/1975.

11. Συνεπώς, τα μερίσματα, που καταβάλλονται σε μέτοχο αλλοδαπής πλοιοκτήτριας εταιρείας, τα πλοία της οποίας διαχειρίζεται εταιρεία εγκατεστημένη στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 27/1975, όχι απευθείας από την πλοιοκτήτρια ή τη διαχειρίστρια εταιρεία του ίδιου άρθρου και νόμου, αλλά μέσω μιας τρίτης εταιρείας (ταμία), κατόπιν σχετικής ανάθεσης από τη διαχειρίστρια, μέσω τραπεζικών λογαριασμών που διατηρούνται στην Ελλάδα και οι οποίοι, τροφοδοτούνται με εισαγωγή συναλλάγματος από έσοδα των πλοιοκτητριών εταιρειών (ναύλοι), εμπίπτουν στην εκ του άρθρου 26 ν.27/1975 φορολογική απαλλαγή των μερισμάτων της πλοιοκτήτριας εταιρείας, εφόσον συντρέχουν οι ιθήμενες από τη διάταξη αυτή προϋποθέσεις και μπορεί να διαπιστωθεί από τον έλεγχο ότι πρόκειται για διανομή κερδών αλλοδαπών πλοιοκτητριών εταιρειών που εκμεταλλεύονται πλοία με ξένη σημαία, διαχειριζόμενα από εταιρεία εγκατεστημένη στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 27/1975.

12. Εξ άλλου, από τις διατάξεις του άρθρου 44 του ν. 4141/2013, προκύπτει ότι αυτές δεν τροποποιούν την πιο πάνω διάταξη του άρθρου 26 ν. 27/1975, αλλά απλώς καθορίζουν τα δικαιολογητικά που πρέπει να υποβάλλουν (είτε με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος είτε κατά τους διενεργούμενους για σκοπούς της φορολογίας εισοδήματος ελέγχους) οι φορολογούμενοι κάτοικοι Ελλάδος που αποκτούν μερίσματα, τα οποία καταβάλλονται από ελληνικές ή αλλοδαπές πλοιοκτήτριες εταιρείες πλοίων με ελληνική ή ξένη σημαία ή εταιρείες χαρτοφυλακίου (holding companies) που κατέχουν άμεσα ή έμμεσα τις μετοχές ή μερίδια των πλοιοκτητριών εταιρειών κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 26 του ν. 27/1975, όχι για την εξασφάλιση της ως άνω απαλλαγής, αλλά απλώς και μόνο για τη δικαιολόγηση του αντικειμενικού (τεκμαρτού) εισοδήματος βάσει της συνολικής ετήσιας δαπάνης (βλ. αιτιολογική έκθεση του άρθρου αυτού όπου αναφέρεται «η διάταξη αποβλέπει στην ενίσχυση της ασφάλειας δικαίου ως προς τα απαιτούμενα δικαιολογητικά για την απόκτηση μερισμάτων πλοιοκτητριών εταιρειών»)

13. Συνεπώς, η πρόβλεψη της διατάξεως της παραγράφου 2 του άρθρου 44 του ν. 4141/2013, σύμφωνα με την οποία «Η καταβολή του μερίσματος μπορεί να γίνεται και μέσω της διαχειρίστριας εταιρείας, η οποία μπορεί να βεβαιώνει και τη λήψη του μερίσματος. ...» παρέχει απλώς τη δυνατότητα στον λήπτη του μερίσματος να προσκομίσει στη φορολογική αρχή για τη δικαιολόγηση του αντικειμενικού (τεκμαρτού) εισοδήματος του (αντί για βεβαίωση της πλοιοκτήτριας) βεβαίωση της διαχειρίστριας εταιρείας και δεν έχει την έννοια ότι αποκλείεται η καταβολή του μερίσματος να γίνεται τρίτου προσώπου, φυσικού ή νομικού (ταμίας), κατόπιν σχετικής ανάθεσης από τη διαχειρίστρια, κατά τα ανωτέρω, η δε αναφορά μόνο στην πλοιοκτήτρια και τη διαχειρίστρια έγινε προφανώς στο πλαίσιο της αντιμετώπισης του συνήθως συμβαίνοντος και όχι περιοριστικώς.

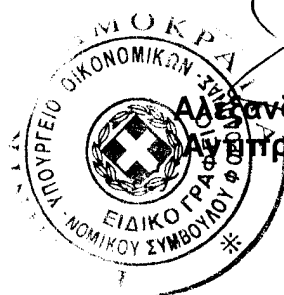
Απάντηση

Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, επί του τεθέντος ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β'), γνωμοδοτεί, ομοφώνως, ως εξής:

14. Τα μερίσματα, που καταβάλλονται σε μέτοχο αλλοδαπής πλοιοκτήτριας εταιρείας, τα πλοία της οποίας διαχειρίζεται εταιρεία, εγκατεστημένη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 27/1975, στην Ελλάδα, όχι απευθείας από την πλοιοκτήτρια ή τη διαχειρίστρια εταιρεία του άρθρου 25 του ν. 27/1975, αλλά μέσω

τρίτου προσώπου, φυσικού ή νομικού («ταμία»), κατόπιν σχετικής ανάθεσης από τη διαχειρίστρια, εμπίπτουν στην εκ του άρθρου 26 ν.27/1975 φορολογική απαλλαγή των μερισμάτων της πλοιοκτήτριας εταιρείας, εφόσον συντρέχουν οι τιθέμενες από τη διάταξη αυτή προϋποθέσεις και μπορεί να διαπιστωθεί από τον έλεγχο ότι πρόκειται για διανομή κερδών αλλοδαπών πλοιοκτητριών εταιρειών που εκμεταλλεύονται πλοία με ξένη σημαία, διαχειριζόμενα από εταιρεία εγκατεστημένη στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 27/1975.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ
Αθήνα, 28 Απριλίου 2017
Ο Πρόεδρος του Τμήματος



Αλέξανδρος Καραγιάννης
Αγ. Πρόεδρος του Ν.Σ.Κ

Η Εισηγήτρια

Χριστίνα Διβάνη
Νομικός Σύμβουλος του Κράτους