



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 47/2015
ΤΟΥ ΝΟΜΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
Α΄ ΤΑΚΤΙΚΗ ΟΛΟΜΕΛΕΙΑ
Συνεδρίαση της 19^{ης} Φεβρουαρίου 2015

Σύνθεση :

Πρόεδρος: Μιχαήλ Απέσσος, Πρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους

Μέλη Αλέξανδρος Καραγιάννης, Βασιλική Δούσκα, Αντιπρόεδροι του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, Νικόλαος Μουδάτσος, Θεόδωρος Ψυχογιός, Παναγιώτης Σπανός, Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης, Ευγενία Βελώνη, Νίκη Μαριόλη, Ανδρέας Ανδρουλιδάκης, Στυλιανή Χαριτάκη, Νικόλαος Δασκαλαντωνάκης, Εφροσύνη Μπερνικόλα, Κωνσταντίνος Κατσούλας, Αλέξανδρος Ροϊλός, Αθηνά Αλεφάντη, Κυριακή Παρασκευοπούλου, Ελένη Πασαμιχάλη και Χριστίνα Διβάνη, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγήτρια : Χριστίνα Διβάνη, Νομική Σύμβουλος του Κράτους.

ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΣ: Το υπ' αριθ. πρωτ. 1031860/15030/Γ0012/10-1-2008 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών (Γενική Γραμματεία Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων/Γενική Διεύθυνση Φορολογίας/Διεύθυνση Φορολογίας Εισοδήματος/Τμήματα Γ΄, Α΄).

ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΣ: Εάν τα αλιευτικά σκάφη, ολικής χωρητικότητας μέχρι δέκα (10) κόρων, θεωρούνται πλοία, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 1 του ν.27/1975 και φορολογούνται με βάση τις διατάξεις του νόμου αυτού ή εάν τα εν λόγω σκάφη δεν θεωρούνται πλοία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Ι.Ν.Δ., και φορολογούνται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 42 του ν. 2238/1994.

Σχετικά με το παραπάνω ερώτημα εκδόθηκε η υπ' αριθ. 286/2011 γνωμοδότηση του Α' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, με την οποία έγινε ομόφωνα δεκτό ότι το εισόδημα από αλιεύματα αλιευτικών σκαφών, ολικής χωρητικότητας μέχρι 10 κόρους, φορολογείται βάσει των περί φορολογίας πλοίων διατάξεων του ν.27/1975 και όχι ως εισόδημα από γεωργική επιχείρηση, κατά τις διατάξεις του άρθρου 40 του ν.2238/1994. Η γνωμοδότηση αυτή δεν έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ο οποίος, με την από 4-2-2013 πράξη του, ζήτησε την παραπομπή στην Ολομέλεια. Κατόπιν τούτου, το ερώτημα εισάγεται στην Α' Τακτική Ολομέλεια του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία γνωμοδότησε ως ακολούθως:

I. Με το έγγραφο του ερωτήματος (που επικαιροποιήθηκε με το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ12Γ 1049286ΕΞ2011Δ12/Γ/29-3-2011 έγγραφο της ίδιας Διεύθυνσης - Τμήμα Γ') η ερωτώσα Υπηρεσία εκθέτει ότι με την με αριθμ. 1043731/986/ΠΟΛ 1120/Α0012/9-4-1996 υπουργική απόφαση, που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 42 του ν. 2238/1994, θεωρήθηκε ως γεωργικό το εισόδημα από αλιεύματα αλιευτικών σκαφών και τρατών, ολικής χωρητικότητας μέχρι 10 κόρους, και καθορίστηκε -το πρώτον- καθαρό εισόδημα ανά κόρο των σκαφών αυτών, ως μη υπαγομένων στις διατάξεις περί φορολογίας πλοίων, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 27/1975, και τούτο, παρόλο που, με την με αριθμ. 32/1975 εγκύκλιο του Υπουργού Οικονομικών, είχε διευκρινιστεί ότι, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 1 του ν. 27/1975, στις ρυθμίσεις του νόμου αυτού, ως ειδικότερες, περιλαμβάνονται και τα πλοίαρια, εφόσον ειδικώς δεν ορίζεται άλλως, επομένως και τα σκάφη χωρητικότητας μέχρι δέκα (10) κόρων, τα οποία, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1 του νόμου 3816/1958 «Κώδικας Ιδιωτικού Ναυτικού Δικαίου», δεν θεωρούνται πλοία. Αποτέλεσμα της κατάστασης αυτής είναι να υπάρχει σύγχυση και ανομοιόμορφη αντιμετώπιση του θέματος από τις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες και ως εκ τούτου τέθηκε το παραπάνω ερώτημα.

II. ΚΡΙΣΙΜΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

1. Στο **ν. 27/1975** «Περί φορολογίας πλοίων, επιβολής εισφοράς προς ναυτιλίαν της εμπορικής ναυτιλίας, εγκαταστάσεως αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων και ρυθμίσεως συναφών θεμάτων» (ΦΕΚ Α' 77) και, ειδικότερα, στα **άρθρα 1, 2, 3, 12 και 17** αυτού, ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 1:

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

2. Διά τους σκοπούς του παρόντος νόμου τα πλοία λογίζονται υπό ελληνικήν σημαίαν, από της νηολογήσεώς των εις ελληνικόν λιμένα ή της εγγραφής των εις Προξενικά Λιμεναρχεία τηρούμενα νηολόγια ή της εκδόσεως προσωρινού εγγράφου ελληνικής εθνικότητας αυτών, μέχρι του χρόνου καθ' ον λαμβάνει χώραν το επιβάλλον την διαγραφήν του εκ του νηολογίου γεγονός.

3. Ο όρος πλοίον περιλαμβάνει και τα πλοίαρια, εφ' όσον ειδικώς δεν ορίζεται άλλως».

Άρθρο 2 :

«1. Ο κατά τας διατάξεις του παρόντος νόμου επιβαλλόμενος φόρος εξαντλεί πάσαν υποχρέωσιν του πλοιοκτήτου, ως και του μετόχου ή εταιρου ημεδαπής ή αλλοδαπής εταιρείας οιοδήποτε τύπου εκ φόρου εισοδήματος, καθ' όσον αφορά εις τα κέρδη, τα οποία προκύπτουν εκ της εκμεταλλεύσεως πλοίων.2...3. Εις ην 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 3:

«1. Διά την επιβολήν του φόρου και της εισφοράς, τα υποκείμενα εις τούτον πλοία κατατάσσονται εις τας ακόλουθους κατηγορίας:

A. Πρώτη κατηγορία:

α) Μηχανοκίνητα φορτηγά πλοία, δεξαμενόπλοια και πλοία ψυγεία χωρητικότητας ολικής (gross) 3.000 κόρων και άνω.

β) Σιδηρά φορτηγά πλοία ξηρού και υγρού φορτίου και πλοία ψυγεία άνω των 500 και 3.000 κόρων ολικής χωρητικότητας επεκτείνοντα τους πλόας των εις λιμένας εξωτερικού ή εκτελούντα πλόας μεταξύ λιμένων εξωτερικού.

γ) Επιβατηγά πλοία επεκτείνοντα τους πλόας των εις λιμένας εξωτερικού ή εκτελούντα πλόας μεταξύ λιμένων εξωτερικού, και

δ) Επιβατηγά πλοία ολικής χωρητικότητας άνω των 500 κόρων ...ε)...

Β. Δευτέρα κατηγορία:

Λοιπά μηχανοκίνητα πλοία, ιστιοφόρα και πλοιάρια γενικώς».

Άρθρο 12:

(η παρ. 1 του οποίου αντικαταστάθηκε ως κατωτέρω με την παρ.10 του άρθρου 13 του ν. 2459/1997, ΦΕΚ Α' 17, και ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την 1η Ιανουαρίου 1997 και μετά):

«1. Ο φόρος επί των πλοίων της δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του παρόντος νόμου υπολογίζεται ετησίως κατά κόρον ολικής χωρητικότητας (GROSS) του πλοίου και καταβάλλεται σε δραχμές με βάση την ακόλουθη κλίμακα:

Κλιμάκιο σε κόρους ολικής χωρητι- κότητας	Φορολογικός συντελεστής κλιμακίου σε δρχ. κατά κόρο ολικής χωρητικότητας	Φόρος κλιμακίου (σε δρχ.)	<u>ΣΥΝΟΛΟ</u> Χωρητικότητας σε κόρους (GROSS)	Ετήσιου φόρου (σε δρχ.)
-------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------	--------------------------------------------------------	-------------------------------

20	200	4.000	20	4.000
30	230	6.900	50	10.900
50	260	13.000	100	23.900

Για την επιπλέον των εκατό (100) κόρων ολική χωρητικότητα (GROSS), ο φόρος καθορίζεται σε τριακόσιες (300) δραχμές κατά κόρον.2...»

Άρθρο 17:

«1. Η βεβαίωση του φόρου των πλοίων της δευτέρας κατηγορίας ενεργείται...

Για πλοία ολικής χωρητικότητας μέχρι και είκοσι (20) κόρων, με εξαίρεση εκείνων που υπάγονται στο ν.438/1976 (ΦΕΚ 256 Α'), ο οφειλόμενος φόρος αμελείται και δεν ενεργείται βεβαίωση του φόρου αυτού».

2. Εξάλλου, στο άρθρο 40 του ν. 2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ Α'151) και στην παράγραφο 1 αυτού, ορίζεται ότι: *«1. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που προκύπτει σε κάθε οικονομικό ή γεωργικό έτος, κατά περίπτωση και αποκτάται από την εκμετάλλευση μίας ή περισσότερων γεωργικών επιχειρήσεων κάθε είδους, όπως οι αγροτικές, κτηνοτροφικές, πτηνοτροφικές, μελισσοκομικές, σηροτροφικές, δασικές, αλιευτικές κ.λ.π.»*, ενώ, με τις διατάξεις του **άρθρου 42** του ίδιου νόμου, καθορίζεται η διαδικασία για τον προσδιορισμό, με αντικειμενική μέθοδο, του καθαρού γεωργικού εισοδήματος, για κάθε ημερολογιακό έτος (κατάρτιση από ειδικώς συνιστώμενη επιτροπή οριστικών πινάκων, που περιλαμβάνουν εκτιμήσεις του καθαρού γεωργικού εισοδήματος, έγκριση των πινάκων αυτών με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών κ.λ.π.).

3. Περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 3 του Κώδικα Δημοσίου Ναυτικού Δικαίου (Κ.Δ.Ν.Δ. - ν.δ. 187/1973, ΦΕΚ Α'261), *«Πλοίων, κατά την έννοιαν του παρόντος Κώδικος, είναι παν σκάφος, προωρισμένον όπως μετακινείται επί του ύδατος προς μεταφοράν προσώπων ή πραγμάτων, ρυμούλκησιν, επιθαλάσσιον αρωγήν, αλιείαν, αναψυχήν, επιστημονικάς ερεύνας ή άλλον σκοπόν».*

4. Τέλος, σύμφωνα με τη διάταξη του πρώτου εδαφίου του άρθρου 1 του Κώδικα Ιδιωτικού Ναυτικού Δικαίου (Κ.Ι.Ν.Δ. - ν. 3816/1958, ΦΕΚ Α'32), *«Πλοίων, κατά την έννοιαν του παρόντος νόμου, είναι πάν σκάφος, χωρητικότητος καθαράς τουλάχιστον δέκα κόρων, προωρισμένον όπως κινείται αυτοδυνάμως εν τη θαλάσση».*

III. 1. Από το σύνολο των ανωτέρω -φορολογικών- διατάξεων του ν. 27/1975 προκύπτουν τα εξής:

Ο ν. 27/1975 διατήρησε το ιδιάζον σύστημα φορολόγησης των ελληνικών εμπορικών πλοίων, που είχε κατ'αρχάς θεσπιστεί με το ν. 1880/1951.

Ο συνταγματικός νομοθέτης – Σ.1975 άρθρο 107 παρ.1 εδ. δεύτερο, προσέδωσε αυξημένη τυπική ισχύ στις διατάξεις του, που αφορούν το ως άνω ιδιάζον σύστημα φορολόγησης. Κατά τη ρητή διατύπωση του άρθρου 2 παρ. 1 του νόμου αυτού, η πρόσοδος, την οποία αποκτά ο πλοιοκτήτης (υποκείμενο του φόρου), από την καθ' οιονδήποτε τρόπο εκμετάλλευση του πλοίου (αντικείμενο του φόρου), φορολογείται μόνον βάσει των διατάξεων αυτών, εξαντλούμενης, με τη φορολόγηση αυτή, κάθε υποχρέωσής του από τον σχετικό φόρο εισοδήματος. Ειδικότερα, όταν η εκμετάλλευση του πλοίου συνίσταται σε αλιευτική δραστηριότητα του πλοιοκτήτη, η πρόσοδος την οποία αυτός αποκτά από την διάθεση του αλιεύματος, φορολογείται μόνο βάσει των εν λόγω διατάξεων περί φορολογίας πλοίων και όχι ως εισόδημα από γεωργική επιχείρηση, κατά την προπαρατεθείσα διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 40 του νόμου 2238/1994 (ΣΤΕ 2989/1997, Ολομ. ΝΣΚ 328/1980).

Από την ιδιάζουσα αυτή φορολόγηση δεν καλύπτεται, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ.3 του άρθρου 2 του ν.27/1975, το εισόδημα που αποκτάται από την άσκηση άλλων, εκτός από την εκμετάλλευση του πλοίου, επιχειρήσεων (ΣΤΕ 2989/1997, Δ.Πρ.Ηρακλ. 388/1980).

Περαιτέρω, στην ειδική φορολόγηση που ο ν. 27/1975 εισάγει υπάγονται τα πλοία, στα οποία περιλαμβάνονται, εκτός από τα μηχανοκίνητα πλοία, και τα ιστιοφόρα και τα πλοιάρια γενικώς (άρθρο 1, παρ.1 και 3, και άρθρο 3 ν. 27/1975), αλλά και άλλα, όπως τα πλωτά γεωτρύπανα, τα οποία δεν είναι πλοία κατά τις διατάξεις του Κ.Ι.Ν.Δ.

2. Γίνεται δεκτό (Ολομ. ΝΣΚ 328/1980), ότι από καμία διάταξη του ν. 27/1975 δεν προκύπτει ότι ο νόμος αυτός, για τον καθορισμό της έννοιας του πλοίου, αναφέρεται στο άρθρο 1 παρ.1 του Κ.Ι.Ν.Δ., όπου, ως απαραίτητο στοιχείο της έννοιας του «πλοίου», ορίζεται η αυτοδύναμη κίνηση του σκάφους στη θάλασσα και η χωρητικότητα αυτού τουλάχιστον δέκα κόρων, αν μάλιστα ληφθεί υπόψη ότι κατά τον μεταγενέστερο και εγγύτερο προς το ν.27/1975 Κώδικα Δημοσίου Ναυτικού Δικαίου δεν αποτελεί αναγκαίο στοιχείο της έννοιας του πλοίου ούτε η συγκεκριμένη χωρητικότητά του, ούτε η αυτοδύναμη κίνηση αυτού.

3. Άλλωστε, κατά ρητή διατύπωση του άρθρου 17 του ν.27/1975, για πλοία ολικής χωρητικότητας μέχρι και είκοσι (20) κόρων, με εξαίρεση εκείνα που υπάγονται στο ν.438/1976, ο οφειλόμενος φόρος αμελείται και δεν ενεργείται βεβαίωση του φόρου αυτού.

4. Σημειωτέον, ότι στις παρ. 13 και 14 του άρθρου 72 του ισχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013, ΦΕΚ Α' 167), που ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται μετά την 1-1-2014, προβλέφθηκε ότι : «13. 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. 14. Οι διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 4 του παρόντος Κώδικα (σημ: περί φορολογικής κατοικίας) δεν εφαρμόζονται για τις εταιρείες που έχουν συσταθεί και λειτουργούν σύμφωνα με το ν. 27/1975 και το ν.δ. 2687/1953»

IV. Κατόπιν των ανωτέρω, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια) γνωμοδοτεί, ομόφωνα, ότι στο υπό κρίση ερώτημα αρμόζει η απάντηση ότι το εισόδημα από αλιεύματα αλιευτικών σκαφών, ολικής χωρητικότητας μέχρι 10 κόρους, φορολογείται βάσει των περί φορολογίας πλοίων διατάξεων του ν. 27/1975 και όχι ως εισόδημα από γεωργική επιχείρηση, κατά τις διατάξεις των άρθρων 40 και 42 του ν. 2238/1994.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 4 - 3 - 2015

Ο Πρόεδρος

Μιχαήλ Απεσσος
Πρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Η εισηγήτρια

Χριστίνα Διβάνη
Νομική Σύμβουλος του Κράτους