



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

**Αριθμός Γνωμοδότησης 324/2016
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
Α΄ ΤΑΚΤΙΚΗ ΟΛΟΜΕΛΕΙΑ
Συνεδρίαση της 15^{ης} Δεκεμβρίου 2016**

Σύνθεση:

Πρόεδρος: Μιχαήλ Απέσσος, Πρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Μέλη: Αλέξανδρος Καραγιάννης, Ανδρέας Χαρλαύτης, Βασιλική Δούσκα και Νικόλαος Μουδάτσος, Αντιπρόεδροι του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, Σπυρίδων Παπαγιαννόπουλος, Παναγιώτης Παναγιωτουνάκος, Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης, Νίκη Μαριόλη, Ανδρέας Ανδρουλιδάκης, Στυλιανή Χαριτάκη, Νικόλαος Δασκαλαντωνάκης, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Κωνσταντίνος Κατσούλας, Αλέξανδρος Ροϊλός, Αδαμαντία Καπετανάκη, Αθηνά Αλεφάντη, Χριστίνα Διβάνη, Ευσταθία Τσαούση, Χρήστος Μητκίδης, Διονύσιος Χειμώνας και Βασιλική Παπαθεοδώρου, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγητής: Διονύσιος Χειμώνας, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους.

Αριθμός Ερωτήματος: Το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ12Β1183017ΕΞ2013/25-11-2013 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

Ερώτημα: Ερωτάται αν τα γραφεία ή υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών, που εγκαθίστανται στην Ελλάδα βάσει των διατάξεων του άρθρου 25 του ν. 27/1975, υπόκεινται στο τέλος επιτηδεύματος του άρθρου 31 του ν. 3986/2011 ή αν απαλλάσσονται αυτού, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 25 παράγραφος 3 περιπτ. α' του ν.27/1975.

Επί του ως άνω ερωτήματος, επί του οποίου εκδόθηκε αρχικά η υπ' αριθ. 445/2013 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε μεν αποδεκτή αρμοδίως, πλην, με την από 25-7-2016 επισημειωματική πράξη του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών ανακλήθηκε η αποδοχή, προκειμένου το σχετικό ερώτημα να εξετασθεί από την Ολομέλεια, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια) γνωμοδότησε ως εξής:

Ιστορικό

1. Από το έγγραφο του ερωτήματος και τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει προβληματισμός της ερωτώσας υπηρεσίας επί της ερμηνείας και εφαρμογής των σχετικών διατάξεων, δεδομένου ότι κατά την άποψή της το τέλος επιτηδεύματος νομίμως επιβάλλεται (και) στα γραφεία ή υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, που εγκαθίστανται στην Ελλάδα βάσει των διατάξεων του άρθρου 25 του ν. 27/1975, επειδή αφενός η επιβολή του είναι ανεξάρτητη από την ύπαρξη εισοδήματος και αφετέρου τα γραφεία αυτά δεν περιλαμβάνονται στις περιοριστικά αναφερόμενες, στην παράγραφο 3 του άρθρου 31 του ν. 3986/2011, περιπτώσεις που εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής του εν λόγω τέλους, ενώ η άποψη αυτή αμφισβητείται, ως μη νόμιμη, εκ μέρους των φορολογουμένων γραφείων ή υποκαταστημάτων των αλλοδαπών επιχειρήσεων.

Νομοθετικό πλαίσιο

2. Στο **άρθρο 25 παρ. 1 και 3 του ν. 27/1975** «Περί φορολογίας πλοίων, επιβολής εισφοράς προς ανάπτυξιν της Εμπορικής Ναυτιλίας, εγκαταστάσεως αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων ...» (Α' 77), όπως ισχύει, ορίζονται τα εξής:
«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 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....

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

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, πλήν 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 αυτό 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... ».

3. Στο άρθρο 31 του ν. 3986/2011 «Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2012-2015» (Α' 152), όπως ισχύει, ορίζονται τα εξής:

«1. Οι επιτηδευματίες και οι ασκούντες ελεύθερο επάγγελμα, εφόσον τηρούν βιβλία Β' ή Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., υποχρεούνται σε καταβολή ετήσιου τέλους επιτηδεύματος, το οποίο ορίζεται ως εξής:

α) Για νομικά πρόσωπα που ασκούν εμπορική επιχείρηση και έχουν την έδρα τους σε τουριστικούς τόπους και σε πόλεις ή χωριά με πληθυσμό έως διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, σε οκτακόσια (800) ευρώ ετησίως.

β) Για νομικά πρόσωπα που ασκούν εμπορική επιχείρηση και έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό πάνω από διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, σε χίλια (1.000) ευρώ ετησίως.

γ) Για ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες, σε εξακόσια πενήντα (650) ευρώ ετησίως.

δ) Για κάθε υποκατάστημα σε εξακόσια (600) ευρώ ετησίως....

2. Σε περίπτωση διακοπής της δραστηριότητας μέσα στη χρήση, το τέλος επιτηδεύματος περιορίζεται ανάλογα με τους μήνες λειτουργίας της επιχείρησης ή της άσκησης του επαγγέλματος. Χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των δεκαπέντε (15) ημερών λογίζεται ως μήνας.

3. Εξαιρούνται από τις υποχρεώσεις καταβολής του τέλους, εκτός εάν πρόκειται για τουριστικούς τόπους, οι εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες που ασκούν τη δραστηριότητά τους σε χωριό με πληθυσμό έως πεντακόσιους (500) κατοίκους και σε νησιά κάτω από τρεις χιλιάδες εκατό (3.100) κατοίκους. Επίσης εξαιρούνται ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και η ατομική άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος, εφόσον δεν έχουν παρέλθει πέντε (5) έτη από την πρώτη έναρξη εργασιών, καθώς και οι περιπτώσεις ατομικών επιχειρήσεων εφόσον για τον επιτηδεύματία υπολείπονται τρία (3) έτη από το έτος της συνταξιοδότησής του. Ως έτος συνταξιοδότησης νοείται το 65^ο έτος της ηλικίας.

4. Για την εν γένει διαδικασία επιβολής και βεβαίωσης του τέλους επιτηδεύματος εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994).

5. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η ειδικότερη διαδικασία για την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος, τα απαιτούμενα δικαιολογητικά που υποβάλλονται και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.

6. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται για τους επιτηδεύματιες και ελεύθερους επαγγελματίες που ασκούν επιτήδευμα ή ελεύθερο επάγγελμα, αντίστοιχα, κατά την 1.1.2011 και μετά.

7. Ειδικά για το οικονομικό έτος 2011, το τέλος επιτηδεύματος ορίζεται σε τριακόσια (300) ευρώ και για τις δύο κατηγορίες επιτηδευματιών και ελεύθερων επαγγελματιών της παραγράφου 1. Για το ανωτέρω έτος, το τέλος επιτηδεύματος συμβιβαιώνεται και καταβάλλεται με την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του παρόντος νόμου. Κατά τα λοιπά, εφαρμόζονται οι παράγραφοι 2 έως 5 του παρόντος άρθρου. Με την κανονιστική απόφαση της παραγράφου 5 καθορίζεται και η ειδικότερη διαδικασία για τη διαπίστωση των εξαιρέσεων της παραγράφου 3 από την καταβολή

του τέλους επιτηδεύματος για το οικονομικό έτος 2011, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου. 8....9....»

4. Στο άρθρο 3 παρ. 1 της υπ' αριθ. **ΠΟΛ. 1167/2-8-2011** απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (Β' 1835), που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση της παραγράφου 5 του άρθρου 31 του ν. 3986/2011, ορίζονται τα εξής:

«1. Για την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος σε όσους φορολογούμενους ασκούν επιτήδευμα ή επάγγελμα, στα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ (ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες) και της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του ΚΦΕ (ΑΕ, ΕΠΕ, δημόσιες, δημοτικές, κοινοτικές επιχειρήσεις, συνεταιρισμούς, υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών) εκδίδεται από τη ΓΓΠΣ με βάση τα στοιχεία που διαθέτει, εκκαθαριστικό σημείωμα υπολογισμού για το τέλος επιτηδεύματος οικονομικού έτους 2011 ... ».

5. Στο άρθρο 34 του ν. 3427/2005 (Α' 312) ορίζεται ότι:

«Ναυτιλιακές επιχειρήσεις, που έχουν υπαχθεί ή θα υπαχθούν στις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 27/1975 (ΦΕΚ 77 Α'), διέπονται αποκλειστικά από τις διατάξεις αυτού και του α.ν. 378/1968 (ΦΕΚ 82 Α'), όπως ισχύουν, καθώς και από τις κανονιστικές αποφάσεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των νόμων αυτών, χωρίς να ισχύουν οι αναφορές τους στον α. ν. 89/1967».

Ερμηνεία

Από τις προαναφερόμενες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς και σε συνδυασμό, συνάγονται τα ακόλουθα:

6. Με το άρθρο 31 του ν. 3986/2011 επιβλήθηκε στους επιτηδευματίες και στους ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα, που τηρούν βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), τέλος επιτηδεύματος, το οποίο, όπως έχει κριθεί (ΣΤΕ 2563/2015, 2527/2013), αποτελεί φόρο κατά την έννοια του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι επιβλήθηκε για την αύξηση των δημοσίων εσόδων και προς εξυπηρέτηση κρατικών εν γένει σκοπών (αντιμετώπιση των γενικών δημοσιονομικών αναγκών της χώρας) και δεν καταβάλλεται έναντι ειδικής αντιπαροχής, δηλαδή έναντι ειδικώς παρεχόμενης δημόσιας υπηρεσίας προς τους βαρυνόμενους με αυτό. Το τέλος επιτηδεύματος ανέρχεται σε 800 ευρώ για όσους έχουν την έδρα τους σε τουριστικούς τόπους και σε πόλεις ή χωριά με πληθυσμό έως 200.000 κατοίκους και σε 1000 ευρώ για όσους έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό άνω των 200.000 κατοίκων, ενώ για κάθε υποκατάστημα (ανέρχεται) σε 600 ευρώ.

Η επιβολή του τέλους επιτηδεύματος κρίνεται χωριστά για την έδρα και το κάθε υποκατάστημα της επιχείρησης ή του ελεύθερου επαγγελματία, ως υποκατάστημα δε θεωρείται κάθε επαγγελματική εγκατάσταση, εκτός της έδρας, στην οποία διενεργείται οποιαδήποτε παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα μη πρόσκαιρου χαρακτήρα (διάρκειας άνω των 15 ημερών). Υπόχρεοι προς καταβολή του τέλους, κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, είναι τόσο οι επιτηδευματίες και ελεύθεροι επαγγελματίες που δεν βαρύνονται με φόρο εισοδήματος (είτε επειδή δήλωσαν εισόδημα κατώτερο του αφορολόγητου ορίου, είτε επειδή είχαν, κατά περίπτωση, μεγάλες εκπτώσεις από το φόρο), όσο και οι λοιποί που βαρύνονται με φόρο εισοδήματος (είτε μικρότερο, είτε μεγαλύτερο του παγίως οριζόμενου τέλους).

Από την υποχρέωση καταβολής του τέλους εξαιρούνται, κατά τις ίδιες διατάξεις όσοι ασκούν την δραστηριότητά τους σε χωριά με πληθυσμό έως 500 κατοίκους και σε νησιά με πληθυσμό κάτω από 3100 κατοίκους (εκτός αν πρόκειται για τουριστικούς τόπους), καθώς επίσης ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και η ατομική άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος, εφόσον δεν έχουν παρέλθει 5 έτη από την πρώτη έναρξη εργασιών. Οι ατομικές επιχειρήσεις εξαιρούνται ομοίως της επιβολής του τέλους όταν για τον επιτηδευματία υπολείπονται 3 έτη από το έτος συνταξιοδότησής του, ως τοιούτου νοουμένου του 65ου έτους της ηλικίας.

Από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι, με εξαίρεση κάποιες κατηγορίες φορολογουμένων, τις οποίες θεωρεί οικονομικά ασθενέστερες λόγω των συνθηκών υπό τις οποίες δραστηριοποιούνται επαγγελματικά, ο νομοθέτης τεκμαίρει ότι οι λοιποί, υπό τις εκτεθείσες τοπικές, χρονικές και πληθυσμιακές προϋποθέσεις, κερδίζουν από την άσκηση του επαγγέλματός τους κατ' έτος ένα ελάχιστο ποσό εισοδήματος, το οποίο φορολογεί ετησίως με ένα, αντίστοιχα, ελάχιστο πάγιο ποσό φόρου ανάλογα με τον πληθυσμό ή τον χαρακτήρα (τουριστικό) της πόλης στην οποία βρίσκεται η έδρα του επιτηδευματία. Αντικείμενο, συνεπώς, της επίμαχης φορολογικής επιβάρυνσης είναι, κατά την έννοια της ανωτέρω διάταξης, το ελάχιστο εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, το οποίο αποκτά όποιος ασκεί εμπορική ή επαγγελματική δραστηριότητα υπό τις ανωτέρω διακρίσεις, υπό τις οποίες και υποχρεούται στην καταβολή τέλους αναλόγου ύψους.

Το εν λόγω τεκμήριο δεν στηρίζεται σε εξωτερικές ενδείξεις συνδεόμενες με τα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα, αλλά σε στοιχεία (κριτήρια) άμεσα συναρτώμενα με ορισμένα δεδομένα της επαγγελματικής τους δραστηριότητας

(πληθυσμός της πόλης και χαρακτήρας του τόπου όπου ασκείται η δραστηριότητα, έτη άσκησης αυτής), από τα οποία τεκμαίρεται η ύπαρξη αντίστοιχης οικονομικής δύναμης και, επομένως, φοροδοτικής ικανότητας (ΣτΕ 2563/2015, 2527/2013, ΓνΝΣΚ 124/2016).

7. Εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη της περ. α΄ της παρ. 3 του άρθρου 25 του ν. 27/1975, τα γραφεία ή υποκαταστήματα αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων που εγκαθίστανται στην Ελλάδα κατόπιν άδειας του Υπουργού Ναυτιλίας και Αιγαίου, η οποία δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, απαλλάσσονται παντός φόρου, τέλους, εισφοράς ή κρατήσεως υπέρ του Δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου για το εισόδημα που αποκτούν από τις εργασίες ή υπηρεσίες που περιγράφονται στην παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου, καθώς και του ειδικού φόρου τραπεζικών εργασιών, Φ.Κ.Ε., κ.λ.π., υπό τις τιθέμενες στο ίδιο άρθρο προϋποθέσεις. Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 3427/2005 ορίζεται ότι ναυτιλιακές επιχειρήσεις, που έχουν υπαχθεί ή θα υπαχθούν στις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 27/1975, διέπονται αποκλειστικά από τις διατάξεις αυτού και του α.ν. 378/1968.

Το ως άνω άρθρο 25, όπως είχε τροποποιηθεί και ισχύει, ανήκει στο κεφάλαιο Α΄ του Τμήματος Γ΄ του ν. 27/1975 και, επομένως, οι διατάξεις του, οι οποίες θεσπίζουν φορολογικές απαλλαγές, δεν έχουν αυξημένη τυπική ισχύ, επομένως μπορούν να τροποποιηθούν, συμπληρωθούν ή καταργηθούν με μεταγενέστερο τυπικό νόμο, σε αντίθεση με τις θεσπίζουσες φορολογικές απαλλαγές διατάξεις των Κεφαλαίων Α΄ έως και Δ΄ του Τμήματος Α΄ του ίδιου νόμου, οι οποίες έχουν αυξημένη τυπική ισχύ, κατά το άρθρο 107 παρ. 1 του Συντάγματος του 1975 (ΣτΕ 916/2005).

8. Περαιτέρω, κατά τη συζήτηση μεταξύ των μελών της Α΄ Τακτικής Ολομέλειας του ΝΣΚ, ως προς το ζήτημα που τίθεται με το ερώτημα, αν δηλαδή υπόκεινται στο τέλος επιτηδεύματος του άρθρου 31 του ν. 3986/2011 τα γραφεία ή υποκαταστήματα αλλοδαπών ναυτιλιακών εταιρειών, που εγκαθίστανται στην Ελλάδα βάσει των διατάξεων του άρθρου 25 του ν. 27/1975, διαμορφώθηκαν δύο γνώμες: .

Κατά τη γνώμη της πλειοψηφίας, που απαρτίσθηκε από τους Μιχαήλ Απέσσο, Πρόεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, Ανδρέα Χαρλαύτη, Βασιλική Δούσκα και Νικόλαο Μουδάτσο, Αντιπροέδρους του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, Σπυρίδωνα Παπαγιαννόπουλο, Παναγιώτη Παναγιωτουνάκο, Νίκη

Μαριόλη, Ανδρέα Ανδρουλιδάκη, Στυλιανή Χαριτάκη, Νικόλαο Δασκαλαντωνάκη, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Κωνσταντίνο Κατσούλα, Αλέξανδρο Ροϊλό, Αδαμαντία Καπετανάκη, Αθηνά Αλεφάντη, Χριστίνα Διβάνη, Ευσταθία Τσαούση, Χρήστο Μηγκίδη, Διονύσιο Χειμώνα και Βασιλική Παπαθεοδώρου, Νομικούς Συμβούλους του Κράτους (ψηφοί είκοσι – 20), από τα προεκτεθέντα ερμηνευτικά πορίσματα της νομολογίας προκύπτει ότι στις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 3 εδάφιο α΄ του ν. 27/1975, οι οποίες προβλέπουν την απαλλαγή από κάθε φόρο, τέλος, εισφορά επί του εισοδήματος και είναι, προδήλως, ειδικές, όσον αφορά στις θεσπιζόμενες φορολογικές απαλλαγές των ναυτιλιακών επιχειρήσεων που υπάγονται στο ρυθμιστικό του πεδίο, διότι εντάσσονται στο, μείζονος σημασίας για το γενικότερο συμφέρον, βασικό ειδικό νομοθετικό ναυτιλιακό φορολογικό θεσμικό πλαίσιο του παραπάνω νόμου (πρβλ. ΣτΕ 326/1993) και, επομένως, υπερισχύουν κάθε μεταγενέστερης αντίθετης γενικής φορολογικής διάταξης νόμου, εμπίπτει και κάθε μεταγενέστερος φόρος ομοειδής κατά το αντικείμενο με το φόρο εισοδήματος, όπως είναι και ο επίμαχος φόρος του άρθρου 31 του ν. 3986/2011 (ΣτΕ 2563/2015, 2527/2013, γνμδΝΣΚ. 445/2013).

Ενόψει της αδιάσπικτης αυτής ερμηνευτικής παραδοχής, ο νεότερος νομοθέτης του ν. 3986/2011 δεν χρειαζόταν να επαναλάβει τη νομοθετικής εκφρασμένη ρητή βούλησή του για απαλλαγή, καταρχήν, των ναυτιλιακών επιχειρήσεων του ν. 27/1975 από κάθε (μεταγενέστερο) φόρο εισοδήματος (πρβλ. και άρθρο 2 παρ. 1 ν. 27/1975). Αντιθέτως, έχοντας συνείδηση του ειδικού, και καταρχήν, απαλλακτικού για τον επίμαχο φόρο (που προσιδιάζει με τον φόρο εισοδήματος) φορολογικού καθεστώτος, το οποίο διέπει τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις, θα εκφραζόταν ρητά, αν πράγματι ήθελε να επεκτείνει την σχετική επιβάρυνση και στις αλλοδαπές ναυτιλιακές επιχειρήσεις (υπό την έννοια δε αυτή δεν τίθεται και ζήτημα παραβίασης της αρχής περί στενής ερμηνείας των απαλλακτικών φορολογικών διατάξεων).

Εν κατακλείδι, κατά τη γνώμη της πλειοψηφίας, δεν υπόκεινται στο τέλος επιτηδεύματος του άρθρου 31 του ν. 3986/2011 τα γραφεία ή υποκαταστήματα αλλοδαπών ναυτιλιακών εταιρειών, που εγκαθίστανται στην Ελλάδα βάσει των διατάξεων του άρθρου 25 του ν. 27/1975.

9. Κατά την γνώμη της μειοψηφίας, που απαρτίσθηκε από τους Αλέξανδρο Καραγιάννη, Αντιπρόεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους και Κωνσταντίνο Χαραλαμπίδη, Νομικό Σύμβουλο του Κράτους (ψηφοί δύο – 2), οι φορολογικού

περιεχομένου απαλλακτικές διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 3 εδάφιο α' του ν. 27/1975 (απαλλαγή από κάθε φόρο επί του εισοδήματος), δεν εγκαθιδρύουν απαλλαγή από οποιονδήποτε επιβαλλόμενο μεταγενέστερα φόρο επί του εισοδήματος, όπως το τέλος επιτηδεύματος, που επιβλήθηκε με το άρθρο 31 του ν. 3986/2011, οι διατάξεις του οποίου είναι αυτοτελείς και ανεξάρτητες από τις διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος (του ν. 2238/1994 Κ.Φ.Ε., πρβλ. ΣΤΕ 3302/2012, 355/2009) και δεν εξαιρούν ρητά από την εφαρμογή του τα εν λόγω υποκαταστήματα ή γραφεία. Αυτό συνάγεται, άλλωστε, και από το γεγονός ότι το επίμαχο τέλος επιβλήθηκε, όπως αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση του οικείου νόμου, προς το σκοπό ενίσχυσης των δημοσίων εσόδων ενόψει των δημοσιονομικών συνθηκών που διέρχεται η χώρα, θεσπίστηκε υπό την μορφή ενός «ελάχιστου φόρου εισοδήματος» προερχομένου από τη δραστηριότητα εμπορικών επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών, περαιτέρω δε επιβάλλεται στα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ και της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του ΚΦΕ (ΑΕ, ΕΠΕ, δημόσιες, δημοτικές, κοινοτικές επιχειρήσεις, συνεταιρισμούς, υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών), ανεξάρτητα αν βαρύνονται ή όχι με φόρο εισοδήματος, σε όσους ασκούν επιτήδευμα ή επάγγελμα.

Απάντηση

10. Ενόψει των ανωτέρω, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια) γνωμοδοτεί, κατά πλειοψηφία, ότι δεν υπόκεινται στο τέλος επιτηδεύματος του άρθρου 31 του ν. 3986/2011 τα γραφεία ή υποκαταστήματα αλλοδαπών ναυτιλιακών εταιρειών που εγκαθίστανται στην Ελλάδα βάσει των διατάξεων του άρθρου 25 του ν. 27/1975.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα 10-1-2017

Ο Πρόεδρος

Μιχαήλ Απέσσος

Πρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Ο Εισηγητής



Διονύσιος Χειμώνας

Νομικός Σύμβουλος του Κράτους