



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

Αριθμός Γνωμοδότησης 445 /2013

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Β' ΤΜΗΜΑ)**

Συνεδρίαση της 16ης Δεκεμβρίου 2013

ΣΥΝΘΕΣΗ:

Πρόεδρος : Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Μέλη: Θεόδωρος Ψυχογιός, Ευγενία Βελώνη, Αικατερίνη Γρηγορίου, Δημήτριος Χανής, Ελένη Σβολοπούλου και Κωνσταντίνα Χριστοπούλου, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Αριθμός Ερωτήματος: Το υπ'αρ. πρωτ. Δ12Β1183017 ΕΞ 2013/25-11-2013 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών (Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων/ Γενική Δ/νση Φορολογίας/Δ/νση Φορολογίας Εισοδήματος-Τμήματα Β, Γ)

Εισηγήτρια: Ελένη Σβολοπούλου, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους.

Περίληψη Ερωτήματος: *Εάν 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 απαλλάσσονται αυτού κατ' εφαρμογήν της διατάξεως του άρθρου 25 παράγραφος 3 περιπτ. α' του ν.27/1975.*

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

I. Ιστορικό

Από το έγγραφο της ερωτώσας υπηρεσίας και τα στοιχεία του φακέλου που το συνοδεύουν προκύπτει ότι το ερώτημα υποβλήθηκε εξ αφορμής προβληματισμού της ερωτώσας υπηρεσίας επί της ερμηνείας και εφαρμογής των κατωτέρω διατάξεων, λόγω της αμφισβητήσεως των θέσεών της εκ μέρους των φορολογουμένων γραφείων ή υποκαταστημάτων αλλοδαπών επιχειρήσεων που εγκαθίστανται στην Ελλάδα βάσει των διατάξεων του άρθρου 25 του ν.27/1975. Κατά την άποψη δε της ερωτώσας υπηρεσίας, το τέλος επιτηδεύματος ορθά επιβάλλεται και στα πιο πάνω γραφεία ή υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, αφού αφενός μεν η επιβολή του είναι ανεξάρτητη από την ύπαρξη εισοδήματος, αφετέρου δε 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.

II. Εφαρμοστέες διατάξεις.

A. Στο άρθρο 25 του ν. 27/1975 «Περί φορολογίας πλοίων, επιβολής εισφοράς προς ανάπτυξιν της Εμπορικής Ναυτιλίας, εγκαταστάσεως αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων....» (Α' 77), όπως ισχύει, ορίζεται σχετικώς ότι:

«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 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, ναυτοσωστικών 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."

2.(....)

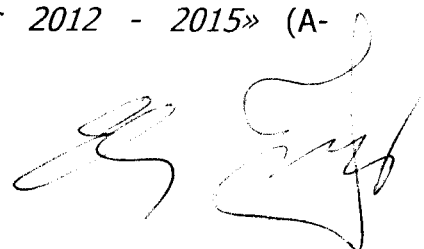
3. Οι απαλλαγές και διευκολύνσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου αυτού είναι:

α. Απαλλαγή από παντός φόρου, τέλους, εισφοράς η 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».

(Σημείωση: το τελευταίο εδάφιο εισήχθη, κατά τροποποίηση του άρθρου 25 του ν.27/75, με το άρθρο 4. του ν.2234/1994)

β ...γ

Β. Στις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 3986/2011 «Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής Μεσοπρόθεσμου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2012 - 2015» (Α-152), όπως ισχύει, ορίζονται τα εξής:



«Άρθρο 31 Επιβολή τέλους επιτηδεύματος

1. Οι επιτηδευματίες και οι ασκούντες ελευθέριο 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. Στις περιπτώσεις λειτουργίας υποκαταστημάτων, επιβάλλεται επιπλέον τέλος επιτηδεύματος τριακοσίων (300) ευρώ για κάθε υποκατάστημα. 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 δραστηριότητα τους σε χωριά 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 ελευθέριου επαγγέλματος, εφόσον δεν έχουν παρέλθει πέντε (5) έτη από την πρώτη έναρξη εργασιών, καθώς και οι περιπτώσεις ατομικών επιχειρήσεων εφόσον για τον επιτηδευματία υπολείπονται τρία (3) έτη από το έτος της συνταξιοδότησης του. Ως έτος συνταξιοδότησης νοείται το 65ο 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 επιτηδευματίες και ελεύθερους επαγγελματίες που ασκούν επιτήδευμα ή ελεύθερο επάγγελμα, αντίστοιχα, κατά την 1.1.2011 και μετά.

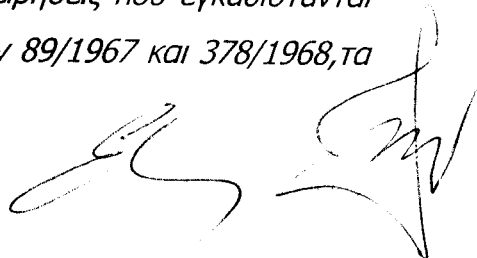
7. Ειδικά για το οικονομικό έτος 2011, το τέλος επιτηδεύματος ορίζεται σε τριακόσια (300) ευρώ και για τις δύο κατηγορίες επιτηδευματιών και ελεύθερων επαγγελματιών της παραγράφου 1. Για το ανωτέρω έτος, το τέλος επιτηδεύματος συμβεβαιώνεται και καταβάλλεται με την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 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.

Γ. Στο άρθρο 3 της ΠΟΛ.1167/2-8-2011 (Β'1835) αποφάσεως του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών, εκδοθείσας κατ' εξουσιοδότηση της άνω παραγράφου 5 του άρθρου 31 του ν. 3986/2011 ορίζεται ότι:

«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(...)

Δ. Στο άρθρο 4 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ν.4093/2012, άρθρο πρώτο, Παρ.Ε1, Α' 222) ορίζεται ότι:

«1. Στην τήρηση διπλογραφικών βιβλίων εντάσσονται οι ημεδαπές και αλλοδαπές Α.Ε και Ε.Π.Ε καθώς και οι κεφαλαιουχικές εταιρείες. Κατ' εξαίρεση μπορούν να τηρήσουν απλογραφικά βιβλία οι αλλοδαπές γενικά επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα βάσει των διατάξεων των αναγκαστικών νόμων 89/1967 και 378/1968, τα



υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα και απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος με τον όρο της αμοιβαιότητας, καθώς και οι αλλοδαπές Α.Ε και Ε.Π.Ε του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 1. 2..3..4..5. Για την εφαρμογή των διατάξεων των προηγούμενων παραγράφων τα όρια για την ένταξη σε τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων, ορίζονται με βάση το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, ως ακολούθως:

Βιβλία	όρια ακαθάριστων εσόδων
Απλογραφικά (Β` Κατηγορίας)	μέχρι και 1.500.000 ευρώ
Διπλογραφικά (Γ` Κατηγορίας)	Ανω των 1.500.000 ευρώ

Ε. Τέλος, 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 αν. 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»

III.Ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων.

Κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, ερμηνευομένων εν όψει και του σκοπού τους, συνάγονται τα ακόλουθα:

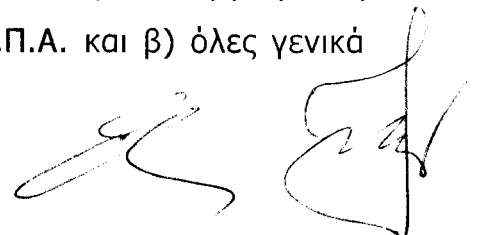
A. 1. Με τον ν. 3985/2011 εγκρίθηκε το Μεσοπρόθεσμο Πλαίσιο Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2012 – 2015, για την εφαρμογή των στόχων του οποίου εκδόθηκε ο ν. 3986/2011 «Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής Μεσοπρόθεσμου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2012 - 2015» (Α` 152).

Μεταξύ των μέτρων που θεσπίζονται με τον νόμο αυτό (3986/2011), περιλαμβάνεται και η επιβολή τέλους επιτηδεύματος. Ειδικότερα, με τις παρατιθέμενες ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 31 αυτού επιβάλλεται ετήσια φορολογική επιβάρυνση (τέλος επιτηδεύματος) στους επιτηδευματίες και στους ασκούντες ελεύθερο επάγγελμα που τηρούν βιβλία Β` ή Γ` κατηγορίας του Κ.Β.Σ (αντίστοιχα απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία του άρθρου 4 παρ. 5 του Κ.Φ.Α.Σ- ν.4093/2012) και ορίζονται οι υπόχρεοι προς καταβολή του τέλους, οι οποίοι είναι τόσο επιτηδευματίες και ελεύθεροι επαγγελματίες που δεν βαρύνονται με φόρο εισοδήματος, όσο και οι λοιποί που βαρύνονται με φόρο εισοδήματος.

Περαιτέρω, από την υποχρέωση καταβολής του τέλους εξαιρούνται, σύμφωνα με τις ρητές διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 31, όσοι ασκούν τη δραστηριότητά τους σε χωριά με πληθυσμό έως 500 κατοίκους και σε νησιά με πληθυσμό κάτω από 3.100 κατοίκους, καθώς επίσης ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και η ατομική άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος, εφόσον δεν έχουν παρέλθει 5 έτη από την πρώτη έναρξη εργασιών, οι δε ατομικές επιχειρήσεις εξαιρούνται ομοίως της επιβολής του τέλους, εφόσον για τον επιτηδευματία υπολείπονται 3 έτη από το έτος συνταξιοδότησης του, ως τοιούτου νοουμένου του 65ου έτους της ηλικίας του.

2. Με τις διατάξεις αυτές ο νομοθέτης, εξαιρώντας από την υποχρέωση καταβολής του τέλους μόνο τις τελευταίες αυτές κατηγορίες φορολογουμένων, τις οποίες θεωρεί οικονομικά ασθενέστερες λόγω των συνθηκών υπό τις οποίες δραστηριοποιούνται επαγγελματικά, 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. Συνεπώς, κατά την έννοια της ανωτέρω διατάξεως, αντικείμενο της επίμαχης φορολογικής επιβάρυνσης είναι 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 (Ολ.ΣτΕ 2527/2013).

B. 1. Εξάλλου, στις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 27/1975 ορίζεται ότι τα γραφεία ή υποκαταστήματα αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων, τα οποία εγκαθίστανται στην Ελλάδα κατόπιν άδειας, που χορηγείται με απόφαση του Υπουργού Ναυτιλίας και Αιγαίου, δημοσιευόμενη στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, απαλλάσσονται, βάσει των διατάξεων της περ. α' της παρ. 3 του άρθρου 25 του ίδιου νόμου, παντός φόρου, τέλους, εισφοράς ή κρατήσεως υπέρ του Δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου για το εισόδημά τους που αποκτούν από τις εργασίες ή υπηρεσίες που περιγράφονται στην παράγραφο 1 του ίδιου πιο πάνω άρθρου και νόμου, καθώς και του ειδικού φόρου τραπεζικών εργασιών, Φ.Κ.Ε, κ.λ.π., υπό την προϋπόθεση ότι καλύπτουν με εισαγωγή συναλλάγματος: α) τις ετήσιες δαπάνες λειτουργίας τους στην Ελλάδα με ποσό τουλάχιστον 50.000 δολαρίων Η.Π.Α. και β) όλες γενικά



τις πληρωμές που πραγματοποιούν στην Ελλάδα είτε για λογαριασμό τους είτε για λογαριασμό τρίτων. 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.

2. Το επίμαχο άρθρο 25 του ν.27/1975, όπως είχε τροποποιηθεί, ανήκει στο κεφάλαιο Α' του Τμήματος Γ' του ν.27/75 και, επομένως, οι διατάξεις του, οι οποίες θεσπίζουν φορολογικές απαλλαγές, δεν έχουν αυξημένη τυπική ισχύ. Ως εκ τούτου 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).

3. Συνακολούθως προς ταύτα, 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) 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 σχεδίου 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.

4. Η ως άνω υποστηριζόμενη άποψη ενισχύεται και από το γεγονός ότι το Συμβούλιο της Επικρατείας, ερμηνεύοντας τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν.27/1975, δέχεται παγίως (ΣΤΕ 3302/2012, 355/2009 7μ., 195-196/2009 7μ) ότι με

αυτές παρέχεται μεν στις αλλοδαπές ναυτιλιακές επιχειρήσεις, που εγκαθιστούν γραφεία στην Ελλάδα, απαλλαγή από τον φόρο κύκλου εργασιών, ως τέτοιο νοούμενο εκείνον που προβλεπόταν από τον α.ν. 660/1937,πλήν όμως,ότι δεν δύναται να συναχθεί από τις διατάξεις αυτές ότι εγκαθιδρύουν απαλλαγή και από τον ΦΠΑ, που επιβλήθηκε με τον ν. 1642/1986, οι διατάξεις του οποίου είναι αυτοτελείς και ανεξάρτητες από τις προϊσχύουσες περί φόρου κύκλου εργασιών διατάξεις και, συνεπώς, οι εν λόγω επιχειρήσεις υπάγονται στις διατάξεις του ν. 1642/1986, έστω κι αν εγκαταστάθηκαν στην Ελλάδα μετά την έναρξη ισχύος του.

IV. Κατ' ακολουθίαν των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδότησε ομόφωνα ότι στο τεθέν ερώτημα αρμόζει η απάντηση ότι τα γραφεία ή υποκαταστήματα αλλοδαπών ναυτιλιακών 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.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 20 - 12 - 2013

Ο Πρόεδρος

Αλέξανδρος Κοραγιάννης
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ

Η Εισηγήτρια

Ελένη Σβολοπούλου
Νομικός Σύμβουλος του Κράτους