



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

Αριθμός Γνωμοδότησης 290/2014

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

Συνεδρίαση της 22ας Σεπτεμβρίου 2014

ΣΥΝΘΕΣΗ:

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

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

Αριθμός ερωτήματος : Το υπ'αρ. πρωτ. Δ12Γ 1084728 ΕΞ 2014/2-6-2014 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών (Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, Γενική Δ/νση Φορολογικής Διοίκησης, Δ/νση Φορολογίας Εισοδήματος-Τμήμα Γ).

Περίληψη ερωτήματος: Εάν, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν μετά την 1.1.2013, η απόσβεση των εξόδων μεταλλευτικών ερευνών και συναφών προς αυτές δαπανών γίνεται βάσει των ειδικών διατάξεων του ν.δ. 4029/1959 ή βάσει των νεότερων γενικών διατάξεων περί αποσβέσεων των νόμων 2238/1994 και 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Εισηγήτρια: Ελένη Σβολοπούλου, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους.

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

I. Εφαρμοστές διατάξεις.

A. Στο άρθρο 18 του ν.δ 4029/1959 «*Μίσθωση εκμετάλλευσης λατομείων -*» (Α' 250) ορίζεται ότι:

«Η απόσβεσις των δαπανών των πραγματοποιησθέντων δια την εκτέλεσιν πάσης φύσεως μεταλλευτικών ερευνών ως και των συναφών προς ταύτας δαπανών εν γένει, δύναται να ενεργηθή κατ' επιλογήν του μεταλλευτού είτε εφ' άπαξ εντός της

χρήσεως καθ' ην επραγματοποιήθησαν είτε κατά εν των επομένων τεσσάρων ετών ή και τμηματικώς κατά τα έτη ταύτα».

Β. Στις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 6 του π.δ. 299/2003 «Καθορισμός κατώτερων και ανώτερων συντελεστών απόσβεσης» (Α' 255), που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 31 παρ. 1, περίπτ. στ' του ν.2238/1994, όπως ίσχυε μετά την τροποποίησή της με την παράγραφο 6 του άρθρου 5 του ν.3091/2002 (Α' 330) ορίζεται ότι: «5. Η απόσβεση των δαπανών που πραγματοποιούνται για την εκτέλεση κάθε φύσης μεταλλευτικών ερευνών, καθώς και των συναφών προς αυτές δαπανών γενικά διενεργείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 του Ν.Δ. 4029/1959 (Φ.Ε.Κ. Α' 250). Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής έχουν ανάλογη εφαρμογή και επί των λατομικών επιχειρήσεων».

Γ. Στις διατάξεις του άρθρου 31 παρ.1 περίπτ. στ' του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε, Α' 151), όπως ίσχυσαν μετά την αντικατάστασή τους με τις διατάξεις της παραγράφου 22 του άρθρου 3 του ν.4110/2013 και την τροποποίησή τους με την παράγραφο 6 του ν.4141/2013, την παράγραφο 6 της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου πρώτου του ν.4152/9.5.2013 και την παράγραφο 1 του άρθρου 64 του ν.4170/12.7.2013 ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος α) των γενικών εξόδων διαχείρισης,....στ) των ποσών των αποσβέσεων για τα ενσώματα ή άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής μονάδας.

αα) Αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι το λειτουργικό ή μη λειτουργικό, ενσώματο ή άυλο στοιχείο, που αποκτάται από την οικονομική μονάδα και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη, αλλά μεγαλύτερη από ένα έτος.

ββ) Η διενέργεια των αποσβέσεων είναι υποχρεωτική. Υπόχρεες είναι οικονομικές μονάδες, οι οποίες έχουν στην κυριότητα τους πάγια περιουσιακά στοιχεία, ανεξαρτήτως αν τα χρησιμοποιούν, τα εκμισθώνουν ή τα εκμεταλλεύονται με οποιοδήποτε τρόπο.

γγ) Οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη μέθοδο σταθερής απόσβεσης επί της αξίας κτήσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, προσαυξημένης με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων.



Οι συντελεστές απόσβεσης ανά πάγιο περιουσιακό στοιχείο και κλάδο οικονομικής δραστηριότητας, σύμφωνα με την ταξινόμηση NACE rev2, έχουν ως εξής:

01. Για όλους τους κλάδους:

Εδαφικές εκτάσεις: 0%

Κτιριακές εγκαταστάσεις, γραφεία, οικίες, βιομηχανοστάσια, αποθήκες σταθμοί, μη κτιριακές εγκαταστάσεις και ειδικές εγκαταστάσεις, κατασκευές, εξοπλισμός και ειδικά οχήματα φορτοεκφόρτωσης: 4%

«Μηχανήματα, εξοπλισμός (εκτός Η/Υ και λογισμικού), μέσα μεταφοράς ατόμων, άυλα στοιχεία, δικαιώματα, έξοδα πολυετούς απόσβεσης και λοιπά πάγια στοιχεία:10%».

Εξοπλισμός Η/Υ (κύριος και περιφερειακός) και λογισμικό: 20%

Μέσα μεταφοράς φορτίων: 12%

02. Κατά παρέκκλιση των ανωτέρω ισχύουν τα εξής:

Εδαφικές εκτάσεις για τον τομέα Β (Ορυχεία-Λατομεία), πλην του Β.09 (Υποστηρικτικές δραστηριότητες εξόρυξης): 5%.

Μέσα μεταφοράς ατόμων για τους τομείς Ν77.11 (Ενοικίαση και εκμίσθωση αυτοκινήτων και ελαφρών μηχανοκίνητων οχημάτων) και 085 (Εκπαίδευση) και μέσα μεταφοράς φορτίων για τον τομέα Ν77.12 (Ενοικίαση και εκμίσθωση φορτηγών):20%

Λοιπά μέσα μεταφοράς για τους τομείς Η49.1 (Υπεραστικές σιδηροδρομικές μεταφορές επιβατών), Η49.2 (Σιδηροδρομικές μεταφορές εμπορευμάτων), Η50 (Πλωτές μεταφορές) και Η51 (Αεροπορικές μεταφορές) -Για τρένα, πλοία και πλωτά μέσα και αεροσκάφη, αντιστοίχως: 5%.».

δδ)... (.....)

Επισημαίνεται ότι οι ανωτέρω διατάξεις εφαρμόζονται για αποσβέσεις που πραγματοποιούνται στις διαχειριστικές περιόδους που άρχισαν από την 1^η Ιανουαρίου 2013 έως και την 31-12-2013, δεδομένου ότι ίσχυσαν για δαπάνες πραγματοποιούμενες σε διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν από 1-1-2013 και μετά (άρθρο 28 παρ.1 περίπτ. ζ' του ν.4110/2013, όπως ισχύει) και εφαρμόστηκαν μέχρι την κατάργησή τους με το ν.4172/2013 (άρθρο 72 παρ.25)

Δ.α. Στην παράγραφο 4 του άρθρου 24 (φορολογικές αποσβέσεις) του ν.4172/2013 (νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, Α'167/23-7-2013), όπως το άρθρο αυτό τροποποιήθηκε με την παράγραφο 10 του άρθρου 22 του ν.4223/31-12-2013 (Α'287), ορίζονται τα εξής:

«4. Κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου και του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής «αποκατάστασης του περιβάλλοντος», αποσβένονται, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

Κατηγορία ενεργητικού επιχείρησης

Συντελεστής
«φορολογικής»,
απόσβεσης
(% ανά φορολογ
έτος)

<i>Κτίρια, κατασκευές, εγκαταστάσεις, βιομηχανικές και ειδικές εγκαταστάσεις, τριδικές εγκαταστάσεις, αποθήκες και σταθμοί, περιλαμβανομένων αρτηριών τους (και ειδικών οχημάτων φορτοεκφόρτωσης)</i>	4
<i>Εδαφικές εκτάσεις που χρησιμοποιούνται σε εξόρυξη και λατομεία, εκτός χρησιμοποιούνται για τις υποστηρικτικές δραστηριότητες εξόρυξης</i>	5
<i>Μέσα μαζικής μεταφοράς, περιλαμβανομένων αεροσκαφών, σιδηροδρομικών υρμών, πλοίων και σκαφών</i>	5
<i>Μηχανήματα, εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικού</i>	10
<i>Μέσα μεταφοράς ατόμων</i>	16
<i>Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων («εσωτερικές εμπορευματικές μεταφορές»)</i>	12
<i>Άυλα στοιχεία και δικαιώματα και έξοδα πολυετούς απόσβεσης</i>	10
<i>Εξοπλισμός Η/Υ, κύριος και περιφερειακός και λογισμικό</i>	20
<i>Λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης</i>	10

Ο συντελεστής απόσβεσης του προηγούμενου πίνακα για τα άυλα στοιχεία και δικαιώματα ισχύει, εφόσον δεν προκύπτει συμβατικά από την αρχική συμφωνία διαφορετική των δέκα (10) ετών οικονομική διάρκεια ζωής, οπότε και ο συντελεστής διαμορφώνεται ως το ημίτιο «1 διά έτη διάρκειας ζωής δικαιώματος». Σε περίπτωση δικαιωμάτων που θεμελιώθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος της παρούσας διάταξης, για την αναπόσβεστη αξία (εναπομείνασα αξία) ως διάρκεια δικαιώματος λαμβάνεται η υπολειπόμενη διάρκεια του δικαιώματος»

β. Στο άρθρο 72 του ίδιου νόμου (4172/2013), όπως το άρθρο αυτό τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με το άρθρο 26 παρ.2 του ν.4223/2013 (Α' 287/31-12-21013), μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των άρθρων 24, 25, 28 ισχύουν για φορολογικές περιόδους που «αρχίζουν» από την Ιανουαρίου 2014 και εξής» (παράγραφος 3) και ότι «Από την έναρξη ισχύος του ν.4172/2013 παύουν να ισχύουν οι

διατάξεις του ν.2238/1994, συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ'εξουσιοδότηση αυτού του νόμου» (παράγραφος 25).

II. Ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων

1. Τόσο με τις διατάξεις του άρθρου 18 του ν.δ. 4029/1955, όσο και με αυτές της παραγράφου 5 του άρθρου 6 του π.δ. 299/2003, οι οποίες ίσχυσαν για αποσβέσεις που πραγματοποιήθηκαν στις διαχειριστικές περιόδους πριν την 1.1.2013, δεν καθορίζονται ιδιαίτεροι συντελεστές απόσβεσης των δαπανών για μεταλλευτικές έρευνες, αλλά αναγνωρίζεται το δικαίωμα στις μεταλλευτικές επιχειρήσεις να ενεργούν την απόσβεση των δαπανών, για την εκτέλεση των κάθε φύσεως μεταλλευτικών ερευνών, με επιλογή των ίδιων επιχειρήσεων είτε με την εφάπαξ απόσβεση μέσα στη χρήση των δαπανών που πραγματοποιούνται, είτε με απόσβεση αυτών εφάπαξ μέσα σε μία από τις επόμενες τέσσερις χρήσεις, είτε τμηματικά στις χρήσεις αυτές (Για το θέμα αυτό έχουν δοθεί λεπτομερείς οδηγίες με την αριθμ. Ε. 3217/565/ΠΟΛ.147/5.6.1972).

2. Με τις νεότερες διατάξεις της παραγράφου 22 του άρθρου 3 του ν.4110/2013, που αντικατέστησαν την περίπτωση στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994 (όπως τροποποιήθηκαν στη συνέχεια με τους ν.4141, 4152 και 4170/2013 βλ.ανωτέρω υπό στοιχ.ΙΙ Γ), απλοποιήθηκε η διαδικασία και επήλθαν μεταβολές στον τρόπο απόσβεσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων, των οποίων η διαχειριστική περίοδος άρχισε την 1-1-2013 και μετά. Μεταξύ άλλων, ορίστηκε ότι αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι το λειτουργικό ή μη λειτουργικό, ενσώματο ή άυλο στοιχείο, που αποκτάται για διαρκή παραγωγική χρήση και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη, αλλά μεγαλύτερη από ένα έτος. Καταργήθηκε ο ανώτερος και κατώτερος συντελεστής απόσβεσης, καθώς και η φθίνουσα μέθοδος απόσβεσης που οριζόνταν στο π.δ. 299/2003. Καθορίστηκαν οι νέοι συντελεστές απόσβεσης, ανά πάγιο περιουσιακό στοιχείο και κλάδο οικονομικής δραστηριότητας, σύμφωνα με το σύστημα ταξινόμησης οικονομικών δραστηριοτήτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης NACE rev2, αρχικά για όλους τους κλάδους επιχειρήσεων και κατόπιν, κατά παρέκκλιση, για συγκεκριμένα πάγια ή συγκεκριμένες δραστηριότητες και ορίστηκε ότι η διενέργεια των αποσβέσεων για κάθε έτος είναι υποχρεωτική.

3. Τέλος, με το άρθρο 24 του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013) καθορίστηκε, εκ νέου, ο τρόπος και οι συντελεστές απόσβεσης των

πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων και με το άρθρο 72 του ίδιου νόμου ορίστηκε ότι οι νέες διατάξεις περί αποσβέσεων του νόμου αυτού ισχύουν για φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1-1-2014 και μετά. Ειδικότερα, με τις διατάξεις του εν λόγω άρθρου 24, πλην άλλων, καθορίζεται ο κανόνας ότι ο δικαιούχος διενέργειας αποσβέσεων των στοιχείων του ενεργητικού είναι κατ' αρχήν ο ιδιοκτήτης των πάγιων στοιχείων με εξαίρεση την περίπτωση της χρηματοοικονομικής μίσθωσης, όπου την απόσβεση διενεργεί ο μισθωτής του παγίου στοιχείου. Περαιτέρω, ορίζεται ότι ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων και ότι η φορολογική απόσβεση ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου αυτό χρησιμοποιείται ή τίθεται σε λειτουργία. Παραμένει η αρχή ότι, όταν η αποσβέσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερη των 1.500 ευρώ, το εν λόγω στοιχείο μπορεί να αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που αυτό αποκτήθηκε, ενώ προβλέπεται ότι οι νέες επιχειρήσεις μπορούν να αναβάλουν τη φορολογική απόσβεση των περιουσιακών στοιχείων τους κατά τα πρώτα τρία (3) φορολογικά έτη (παράγραφοι 1,2,5-8 του άρθρου 24). Τέλος, στην παράγραφο 3 του άρθρου 24 περιγράφονται τα πάγια στοιχεία ενεργητικού, που δεν υπόκεινται σε απόσβεση (*εδαφικές εκτάσεις, έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία ενεργητικού επιχειρήσεων που δεν υπόκεινται σε φθορά και αχρήστευση λόγω παλαιότητας*), ενώ στην παράγραφο 4 προσδιορίζονται οι ετήσιοι συντελεστές απόσβεσης ανά κατηγορία παγίου στοιχείου. Ειδικά, για τα άυλα στοιχεία και δικαιώματα προβλέπεται ότι ο συντελεστής απόσβεσης είναι δέκα τοις εκατό 10%, εκτός από τις περιπτώσεις όπου προκύπτει συμβατικά από την αρχική συμφωνία οικονομική διάρκεια ζωής δικαιώματος διαφορετική από δέκα (10) έτη, οπότε ο συντελεστής διαμορφώνεται ως το ηλικίο «1 δια έτη διάρκειας ζωής δικαιώματος».

4. Εξάλλου, κατά το άρθρο 2 του Α.Κ. ο νόμος διατηρεί την ισχύ του, εφόσον άλλος κανόνας δικαίου δεν τον καταργήσει ρητά ή σιωπηρά. Τούτο συμβαίνει όταν από την έννοια του περιεχομένου προκύπτει, κατά τρόπο σαφή, ότι ο νεότερος νόμος αποσκοπεί στην κατάργηση του παλαιού γενικού ή ειδικού και μάλιστα με ρύθμιση του ίδιου θέματος κατά τρόπο αντίθετο και ασυμβίβαστο προς αυτή του παλαιού.

Έτσι, η αρχή της κατάργησης του προγενέστερου νόμου με νεότερο δεν εφαρμόζεται όταν ο νεότερος νόμος είναι γενικός και ο παλιός ειδικός, εκτός αν από το



περιεχόμενο του νεότερου νόμου προκύπτει ότι αυτός αποσκοπούσε στην κατάργηση και του προγενέστερου ειδικού νόμου (ΑΠ 284/2004, 263/1982, ΟΛΑΠ 310/1966, ΣΤΕ 2177/2011 5^η σκέψη, ΟΛΝΣΚ 103/2014).


5. Στην προκειμένη περίπτωση παρατηρείται ότι ο κανονιστικός νομοθέτης, κατά τη ρύθμιση των συντελεστών απόσβεσης των δαπανών που πραγματοποιούνταν για την εκτέλεση κάθε φύσης μεταλλευτικών ερευνών, καθώς και των συναφών προς αυτές δαπανών γενικά, παρέπεμπε ρητά στις διατάξεις του άρθρου 18 του ν.δ. 4029/1959 (άρθρο 6 παρ. 5 π.δ. 299/2003 και άρθρο 6 παρ. 5 του προϊσχύσαντος π.δ. 100/1998, Α' 96). Ο νομοθέτης των νεότερων διατάξεων του άρθρου 3 παρ. 22 του ν.4110/2013 (που αντικατέστησε την περίπτωση στ' της παρ.1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994) και του άρθρου 24 του ν.4172/2013, κατά τη θέσπιση των περί φορολογικών αποσβέσεων διατάξεων, δεν προέβη σε παραπομπή στις διατάξεις του άρθρου 18 του ν.δ. 4029/1959, ούτε σε ρητή κατάργηση ή διατήρηση των διατάξεων του εν λόγω άρθρου και ν.δ/τος, ή/και του παραπέμποντος σε αυτές άρθρου 6 παρ.5 του π.δ. 299/2003, οι οποίες ρύθμιζαν αποκλειστικά την απόσβεση των εξόδων μεταλλευτικών ερευνών και συναφών προς αυτές δαπανών.

Ωστόσο, όπως προαναφέρθηκε, με τις νεότερες διατάξεις επήλθαν ουσιώδεις μεταβολές στον τρόπο και στους συντελεστές απόσβεσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων και καθιερώθηκαν αρχές, κάποιες από τις οποίες είχαν διαμορφωθεί νομολογιακά, όπως για παράδειγμα η αρχή ότι «δεν μπορεί να εκπροσθεί ολόκληρη η αξία των αποκτηθέντων πάγιων περιουσιακών στοιχείων εντός της χρήσης, κατά την οποία αυτά αγοράστηκαν, αλλά αυτή κατανέμεται σε βάθος χρόνου και υπάγεται στη διαδικασία των ετησίων αποσβέσεων, διότι οι σχετικές δαπάνες συμβάλλουν στην παραγωγή ωφέλειας ή εξυπηρετούν εν γένει την επιχείρηση για περισσότερες διαχειριστικές χρήσεις». Έτσι, κατά την ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 31 παρ.1, περίπτ. στ' του ν.2238/1994, πριν την αντικατάστασή της με το άρθρο 3 παρ.22 του ν.4110/2013, ερμηνευόμενη σε συνδυασμό με το άρθρο 43 παρ.4 περίπτ.δ' του ν. 2190/1920, κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι «κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 οι δαπάνες που αφορούν απόκτηση αϋλων παγίων περιουσιακών στοιχείων υπόκεινται σε τμηματική απόσβεση» (ΣΤΕ 1906/2012).

Είναι, λοιπόν, προφανές ότι ο νομοθέτης των νεότερων διατάξεων έθεσε σε νέα βάση και ρύθμισε εξαντλητικά το ζήτημα των φορολογικών αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων όλων των κλάδων οικονομικής δραστηριότητας όριζοντας νέους ετήσιους συντελεστές φορολογικής απόσβεσης, ανά πάγιο περιουσιακό στοιχείο και συμπεριλαμβάνοντας κατηγορία «λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης» (με συντελεστή απόσβεσης 10%) ώστε, εάν κάποιο πάγιο δεν περιλαμβάνεται στον καθορισμό των νέων συντελεστών απόσβεσης, ο συντελεστής απόσβεσής του θα είναι εκείνος των «λοιπών πάγιων» για όλους τους κλάδους επιχειρήσεων.

Συνεπώς, με τις νεότερες διατάξεις περί αποσβέσεων, όπως προκύπτει από το περιεχόμενό τους, ο νομοθέτης θέλησε να καταργήσει κάθε αντίθετη διάταξη, άρα και αυτές του άρθρου 18 του ν.δ 4029/1959 και της παραγράφου 5 του άρθρου 6 του π.δ 299/2003 που ρυθμίζουν διαφορετικά (ανωτ.ΙΙ.1) την απόσβεση των δαπανών για την εκτέλεση των πάσης φύσεως μεταλλευτικών ερευνών. Υπέρ της άποψης αυτής συνηγορεί και το γεγονός ότι στο άρθρο 72 του ν.4172/2013, όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με το άρθρο 26 παρ. 2 του ν.4223/2013 στο οποίο περιελήφθησαν διατάξεις με τις οποίες καταργήθηκαν ή διατηρήθηκαν διατάξεις διαφόρων νομοθετημάτων, ορίστηκε, στην παράγραφο 25, ότι από την έναρξη ισχύος του ν.4172/2013 (δηλαδή στις 23-7-2013 κατά το άρθρο 112 του νόμου αυτού). παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν.2238/1994, συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου

6. Κατά τη μειοψηφήσασα γνώμη του Νομικού Συμβούλου Γ. Κανελλόπουλου, η ευχέρεια επιλογής μεθόδου απόσβεσης των δαπανών για την εκτέλεση πάσης φύσεως μεταλλευτικών ερευνών, που παρέχεται στις μεταλλευτικές επιχειρήσεις με το άρθρ. 18 του ν.δ. 4029/1959, διατηρηθέντος ρητά σε ισχύ με το άρθρο 189 παρ. 21 του ισχύοντος Μεταλλευτικού Κώδικα (ν.δ. 210/1973, Α 277) ο οποίος αποτελεί ειδικό εκτελεστικό του Συντάγματος νόμο (βλ. άρθρο 18 παρ. 1 του ισχύοντος Συντάγματος και άρθρο 21 παρ. 5 προΐσχύσαντος Συντάγματος 1968), αποτελεί αναπτυξιακό υπέρ των επιχειρήσεων αυτών μέτρο, δικαιολογούμενο εκ της απαιτούμενης για την εκτέλεση μεταλλευτικών ερευνών έντασης των επενδυομένων κεφαλαίων και του απαραίτητου για την εξαγωγή αποτελεσμάτων βάθους χρόνου, σε συνδυασμό με το υψηλό "ρίσκο" απόδοσης των εν λόγω ερευνών.



Με τα δεδομένα αυτά, η σχετική με την επιλογή μεθόδου απόσβεσης των δαπανών για τις μεταλλευτικές έρευνες των μεταλλευτικών επιχειρήσεων διάταξη του άρθρου 18 ν.δ. 4029/1959 είναι ειδική σε σχέση με τις νεότερες γενικές διατάξεις περί αποσβέσεων των ν. 2238/1994 και ν. 4172/2013 και θεσπίζει εξαιρετικό δίκαιο, που δεν έθιξαν οι ανωτέρω μεταγενέστερες διατάξεις οι οποίες μόνο ρητά θα μπορούσαν να καταργήσουν ή να περιορίσουν τη θεσπισθείσα αυτή υπέρ των μεταλλευτικών επιχειρήσεων ρύθμιση (πρβλ ΣΤΕ 252/1988 7μ).

Επομένως, κατά την γνώμη αυτή, στο ερώτημα προσήκει η απάντηση ότι για την απόσβεση των εξόδων μεταλλευτικών ερευνών και συναφών προς αυτές δαπανών των μεταλλευτικών επιχειρήσεων εξακολουθεί να εφαρμόζεται η ειδική διάταξη του άρθρου 18 ν.δ. 4029/1959.

ΙΙΙ. Κατόπιν των ανωτέρω, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) στο τεθέν ερώτημα γνωμοδότησε, **κατά πλειοψηφία**, ότι στα φορολογικά έτη που αρχίζουν μετά την 1.1.2013, η απόσβεση των εξόδων μεταλλευτικών ερευνών και συναφών προς αυτές δαπανών γίνεται βάσει των νεότερων διατάξεων περί αποσβέσεων των νόμων 2238/1994, (περίπτωση στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31, όπως αντικαταστάθηκε από την παράγραφο 22 του άρθρου 3 του ν.4110/2013 και τροποποιήθηκε στη συνέχεια με τους ν.4141, 4152 και 4170/2013) και 4172/2013 (Κ.Φ.Ε) – άρθρο 24).

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 30 - 9 - 2014

Ο Πρόεδρος

Αλέξανδρος Καραγιάννης
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ

Η Εισηγήτρια

Ελένη Σβολοπούλου
Νομικός Σύμβουλος του Κράτους