



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδότησης 22/2019

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

(Τμήμα Β')

Συνεδρίαση της 5^{ης} Φεβρουαρίου 2019

Σύνθεση:

Πρόεδρος: Στέφανος Δέτσης, Αντιπρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Μέλη: Θεόδωρος Ψυχογιός, Αλέξανδρος Ροϊλός, Αδαμαντία Καπετανάκη, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη, Διονύσιος Χειμώνας, Παναγιώτα-Ελευθερία Δασκαλέα-Ασημακοπούλου, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγητής: Διονύσιος Χειμώνας, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους.

Αριθμός Ερωτήματος: Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΦΚΑ1178762/3-12-2018 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Φορολογίας Κεφαλαίου & Περιουσιολογίου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

Ερώτημα: α) Εάν ναυτιλιακές επιχειρήσεις που έχουν εγκαταστήσει γραφείο στην Ελλάδα σύμφωνα με τον α.ν. 89/1967, όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με σειρά νόμων, μπορούν να εξαιρεθούν από τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων (Ε.Φ.Α.) όχι με βάση τη διάταξη της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του ν.3091/2002 που αφορά σε ναυτιλιακές επιχειρήσεις, αλλά με βάση κάποια άλλη από τις προβλεπόμενες, στο παραπάνω άρθρο, εξαιρέσεις. β) Εάν διαφοροποιείται η απάντηση στο παραπάνω ερώτημα ανάλογα με το πότε έχουν αγορασθεί από την επιχείρηση τα ακίνητα που αφορά η εξαίρεση, δηλαδή πριν ή μετά ή άλλα πριν και άλλα μετά την εγκατάσταση του γραφείου στην Ελλάδα. γ) Εάν για τον υπολογισμό των ακαθάριστων εσόδων από ακίνητα που αναφέρονται στην εξαίρεση της περίπτωσης β'

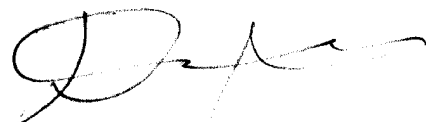
της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 προστίθενται και αυτά που προέρχονται από υπεκμίσθωση ακινήτων τρίτων.

Επί του ως άνω ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β΄) γνωμοδοτεί, ομόφωνα, ως εξής:

Ιστορικό

Από το παραπάνω έγγραφο της ερωτώσας υπηρεσίας και τα συνημμένα σε αυτό σχετικά στοιχεία προκύπτει το ακόλουθο ιστορικό με βάση το οποίο υποβλήθηκε το ερώτημα:

1. Η ερωτώσα υπηρεσία προβληματίζεται, με αφορμή σχετικά ερωτήματα που έχουν θέσει διάφορες δημόσιες υπηρεσίες, ως προς το εάν μία ναυτιλιακή επιχείρηση που έχει εγκαταστήσει γραφεία στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967, όπως ισχύει, - και τα ακίνητά της έχουν αγορασθεί από την εταιρεία πριν ή μετά ή άλλα πριν και άλλα μετά την εγκατάστασή της, - μπορεί να απαλλαγεί από τον Ε.Φ.Α. με επίκληση όχι της προβλεπόμενης στην περίπτωση γ΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 εξαίρεσης, που ρυθμίζει τους όρους απαλλαγής των ναυτιλιακών επιχειρήσεων, αλλά με επίκληση κάποιας άλλης εξαίρεσης από αυτές που προβλέπει η προεκτεθείσα διάταξη, όπως, για παράδειγμα, είναι η εξαίρεση της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 15, η οποία αναφέρεται σε εταιρείες των οποίων οι μετοχές διαπραγματεύονται σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά ή η εξαίρεση των περιπτώσεων α΄, β΄ και γ΄ της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου που αναφέρεται σε εταιρείες οι οποίες αποκαλύπτουν τα φυσικά πρόσωπα στα οποία αυτές ανήκουν.
2. Σύμφωνα με το ερώτημα η περίπτωση επίκλησης ή, ενδεχομένως, και εφαρμογής για τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις κάποιας άλλης, σύμφωνα με τα προεκτεθέντα, απαλλακτικής ρύθμισης του νόμου συντρέχει, όταν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής της, ενώ δεν εφαρμόζεται η περίπτωση γ΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002, είτε γιατί δεν ιδιοχρησιμοποιούν τα ακίνητά τους ως γραφεία, είτε γιατί τα ακίνητά τους είναι οικόπεδα ή κενά κτίσματα.
3. Στο ερώτημα αναφέρεται ως ενδεικτική υπόθεση που απασχολεί την φορολογική διοίκηση, η περίπτωση ελεγχόμενης για την περίοδο 1/1-31/12/2012 ναυτιλιακής εταιρείας, εδρεύουσας στη Λιβερία, που νομίμως εγκατέστησε το έτος 1995 γραφείο της





στην Ελλάδα και υπήχθη στις διατάξεις του α.ν. 89/1967. Πριν και μετά την εγκατάστασή της στην Ελλάδα αγόρασε ακίνητα, τα οποία, λόγω του οικοπεδικού τους χαρακτήρα, δεν μπορεί να τύχουν της απαλλαγής της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του ν. 3091/2002. Η εταιρεία, επικαλούμενη την μεταβολή της έδρας της από Λιβερία σε Κύπρο και το γεγονός ότι τελικός μέτοχος είναι έλληνας φορολογούμενος με γνωστό ΑΦΜ, ζητά να εξαιρεθεί από τον Ε.Φ.Α. σύμφωνα με την περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002.

4. Περαιτέρω, στην ερωτώσα υπηρεσία εκκρεμεί το από 22-6-2018 σχετικό έγγραφο ερώτημα, σύμφωνα με το οποίο ανώνυμη εταιρεία με ανώνυμες μετοχές έχει έσοδα από παροχή υπηρεσιών 400.000 ευρώ, έσοδα από ακίνητα ιδιόκτητων ακινήτων 36.000 ευρώ και έσοδα από υπεκμίσθωση ακινήτων τρίτων 550.000 ευρώ. Το ερώτημα που τίθεται είναι εάν η εν λόγω εταιρεία μπορεί να εξαιρεθεί από τον Ε.Φ.Α. σύμφωνα με την περίπτωση β' της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002, και, ειδικότερα, αν στα έσοδα από ακίνητα θα προστεθούν, εκτός από εκείνα που προέρχονται από μίσθωση ακινήτων ιδιοκτησίας του φορολογούμενου, και όσα προέρχονται από την υπεκμίσθωση ακινήτων τρίτων.

5. Ενόψει του προεκτεθέντος ιστορικού και των σχετικών προβληματισμών της διοίκησης τίθενται τα παραπάνω ερωτήματα.

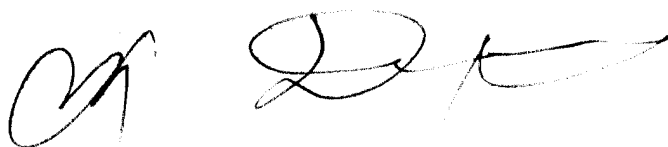
Νομοθετικό πλαίσιο

6. Στα άρθρα 15 έως και 17 του ν. 3091/2002 «Απλουστεύσεις και βελτιώσεις στη φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου και άλλες διατάξεις» (Α' 330), όπως ισχύουν μετά την αντικατάσταση του άρθρου 15 με το άρθρο 57 παρ. 1 του ν. 3842/2010 (Α' 58),¹ ορίζονται, μεταξύ των άλλων, τα ακόλουθα:

«Άρθρο 15. Ειδικός φόρος επί των ακινήτων. 1. Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες της παρ. 3 του άρθρου 51Α του Κ.Φ.Ε., που έχουν εμπράγματα δικαιώματα πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας σε ακίνητα τα οποία βρίσκονται στην Ελλάδα, καταβάλλουν ειδικό ετήσιο φόρο δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί της αξίας αυτών, όπως προσδιορίζεται στο άρθρο 17 του νόμου αυτού. 2. Από την υποχρέωση

¹ (Εναρξη ισχύος του άρθρου 57 του ν. 3842/2010 η 1/1/2010 σύμφωνα με το άρθρο 92 παρ. 1 περ. ιε' του νόμου)

της προηγούμενης παραγράφου εξαιρούνται, ανεξάρτητα από τη χώρα στην οποία έχουν την έδρα τους σύμφωνα με το καταστατικό τους: α) Εταιρείες των οποίων οι μετοχές βρίσκονται σε διαπραγμάτευση σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά. β) Εταιρείες οι οποίες ασκούν εμπορική, μεταποιητική, βιομηχανική, βιοτεχνική ή παροχής υπηρεσιών δραστηριότητα στην Ελλάδα, εφόσον κατά το οικείο οικονομικό έτος τα ακαθάριστα έσοδα από τη δραστηριότητα αυτή είναι μεγαλύτερα των ακαθάριστων εσόδων από ακίνητα. Στα ακαθάριστα έσοδα από ακίνητα δεν υπολογίζονται τα έσοδα από ακίνητα, τα οποία ιδιοχρησιμοποιούν οι εταιρείες αποκλειστικά για την άσκηση της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας. Στην εξαίρεση αυτή υπάγονται ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων τους στην Ελλάδα και για διάστημα επτά (7) ετών από την κατάθεση των δικαιολογητικών στην αρμόδια δημόσια υπηρεσία για έκδοση αρχικής οικοδομικής άδειας, και εταιρείες..... γ) Ναυτιλιακές επιχειρήσεις που έχουν εγκαταστήσει γραφεία στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (ΦΕΚ 132 Α'), όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τον α.ν. 378/1968 (ΦΕΚ 82 Α'), το ν. 27/1975 (ΦΕΚ 77 Α'), το ν. 814/1978 (ΦΕΚ 144 Α') και το ν. 2234/1994 (ΦΕΚ 142 Α') και πλοιοκτήτριες εταιρείες εμπορικών πλοίων για τα ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιούν στην Ελλάδα αποκλειστικώς ως γραφεία ή αποθήκες για την κάλυψη των λειτουργικών τους αναγκών ή που εκμισθώνουν σε ναυτιλιακές επιχειρήσεις της παρούσας περίπτωσης αποκλειστικά ως γραφεία ή αποθήκες για την κάλυψη των λειτουργικών τους αναγκών. δ) Εταιρείες των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο ανήκει κατά πλειοψηφία στο Ελληνικό Δημόσιο..... ε) Το Ελληνικό Δημόσιο στο οποίο περιλαμβάνονται και οι..... στ) Νομικά πρόσωπα τα οποία αποδεδειγμένα επιδιώκουν στην Ελλάδα σκοπούς κοινωφελείς.... ζ) 3. Εξαιρούνται από τις διατάξεις της παραγράφου 1, εφόσον έχουν την έδρα τους σύμφωνα με το καταστατικό τους στην Ελλάδα ή σε άλλη χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης: α) Ανώνυμες εταιρείες που έχουν ονομαστικές μετοχές μέχρι φυσικού προσώπου ή που δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα που τις κατέχουν και με την προϋπόθεση ότι τα φυσικά πρόσωπα έχουν αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα. Ανώνυμες εταιρείες, με ανώνυμες μετοχές, εφόσον το σύνολο των μετοχών τους καταλήγει σε εταιρείες, οι μετοχές των οποίων βρίσκονται σε διαπραγμάτευση σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά. β) Εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, εφόσον τα εταιρικά μερίδια ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή





εφόσον δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα στα οποία ανήκουν οι εταιρείες οι οποίες συμμετέχουν και με την προϋπόθεση ότι τα φυσικά πρόσωπα έχουν αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα. γ) 4. Εξαιρούνται από την υποχρέωση της παραγράφου 1 εταιρείες που έχουν την έδρα τους, σύμφωνα με το καταστατικό τους, σε τρίτη χώρα εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης και συντρέχουν οι αναφερόμενες στην παράγραφο 3 υπό στοιχεία α', β' και γ' περιπτώσεις, εφόσον η καταστατική τους έδρα δεν βρίσκεται σε κράτη μη συνεργάσιμα σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις για τα κράτη αυτά του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. 5. Η απόδειξη των νόμιμων προϋποθέσεων για την υπαγωγή του στις εξαιρέσεις των παραγράφων 2, 3 και 4 βαρύνει το πρόσωπο που τις επικαλείται. 6. Στις περιπτώσεις γ' και στ' της παραγράφου 2, καθώς και στην περίπτωση δ' της παραγράφου 3, η απαλλαγή χορηγείται κατόπιν αίτησης των νομικών προσώπων προς το Υπουργείο Οικονομικών. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται τα δικαιολογητικά που απαιτούνται, ο χρόνος, η διαδικασία και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για τη χορήγηση των απαλλαγών αυτών. 7..... 8..... 9. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται τα απαιτούμενα κατά περίπτωση δικαιολογητικά για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού και κάθε άλλο σχετικό θέμα». «Άρθρο 17. Διαδικασία επιβολής του ειδικού φόρου. 1. Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι η 1^η Ιανουαρίου κάθε έτους. 2. Για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η αξία που έχουν τα ακίνητα και τα εμπράγματα σε αυτά δικαιώματα κατά την 1^η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, για τον προσδιορισμό της οποίας εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 2961/2001. 3. Υποχρέωση υποβολής δήλωσης ειδικού φόρου επί των ακινήτων έχουν: α) Οι νομικές οντότητες και τα νομικά πρόσωπα που είναι υπόχρεα στο φόρο σύμφωνα με το άρθρο 15 του νόμου αυτού. β) Ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης οι οποίες έχουν ως σκοπό, σύμφωνα με το καταστατικό τους, την αγορά, διαχείριση, επένδυση και εκμετάλλευση ακινήτων. γ) Οι νομικές οντότητες και τα νομικά πρόσωπα των περιπτώσεων γ' και στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του νόμου αυτού, καθώς και αυτά της περίπτωσης δ' της παραγράφου 3 του ίδιου νόμου. 4..... 5..... 6. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι την 20^η Μαΐου του έτους φορολογίας. Για τον τρόπο υποβολής της δήλωσης εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 68 του ν. 2961/2001. Ο φόρος που αναλογεί καταβάλλεται

εφάπαξ με την υποβολή της δήλωσης. Η δήλωση που υποβάλλεται χωρίς την καταβολή του φόρου θεωρείται απαράδεκτη και δεν παράγει έννομα αποτελέσματα. 7. Για την καταχώρηση των δηλώσεων που υποβάλλονται, την έκδοση των πράξεων επιβολής του φόρου, την επίδοση των προσκλήσεων, των πράξεων και των υπόλοιπων εγγράφων, την εξώδικη λύση των διαφορών, την έκπτωση του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου, το απόρρητο των φορολογικών στοιχείων και γενικά τη διαδικασία βεβαίωσης του φόρου εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις για την επιβολή του φόρου εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, όπως ισχύουν»².

7. Εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 51Α του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.): «Νομική οντότητα για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος Κώδικα, θεωρείται κάθε νομικό πρόσωπο, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία (offshore κ.λπ.), κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων (private investment company κ.λπ.), κάθε μορφής καταπίστευμα (trust, Anstalt κ.λπ.) ή οποιοδήποτε μórφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα (foundation, Stiftung κ.λπ.) ή οποιοδήποτε μórφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφή προσωπικής επιχείρησης ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρεία διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομιάς ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου και κάθε άλλο πιθανό μórφωμα εταιρικής οργάνωσης, ανεξαρτήτως νομικής προσωπικότητας και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα».

8. Στο άρθρο 39 του ν. 4172/2013 «Φορολογία εισοδήματος...» (Α' 167) ορίζονται, μεταξύ των άλλων, τα ακόλουθα: «Άρθρο 39. Εισόδημα από ακίνητη περιουσία. 1. Ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων. Ειδικότερα το εισόδημα αυτό προκύπτει από:

² Η ανωτέρω διάταξη της παραγράφου 7 παραπέμπει στις διατάξεις του κεφαλαίου Β' «Έλεγχος-Βεβαίωση φόρου» του τέταρτου μέρους του ν. 2238/1994 του «Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΚΦΕ) και ειδικότερα στα άρθρα 66-75 αυτού. Σύμφωνα με την πρώτη και χαρακτηριστική διάταξη του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 66 «Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδομένων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλλει δήλωση. Για το λόγο αυτό δικαιούται:.....».

α) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους. β)....».

9. Στο άρθρο 1 του α.ν. 89/1967 «Περί εγκαταστάσεως εν Ελλάδι αλλοδαπών εμποροβιομηχανικών εταιρειών» (Α' 132), όπως ίσχυε μετά την αντικατάστασή του με το άρθρο 27 ν. 3427/2005 (Α' 312), ορίζονται τα ακόλουθα: «Άρθρο 1. 1. Αλλοδαπές εταιρείες μπορούν να εγκαθίστανται στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος, με αποκλειστικό σκοπό να παρέχουν στα κεντρικά τους καταστήματα ή σε συνδεδεμένες με αυτές, υπό την έννοια του άρθρου 42 ε του κ.ν. 2190/1920, και μη εγκατεστημένες στην Ελλάδα επιχειρήσεις, υπηρεσίες..... 2. Για την υπαγωγή στις διατάξεις του παρόντος απαιτείται ειδική άδεια, η οποία χορηγείται με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως εντός πενήντα (50) ημερών από την υποβολή σχετικής αίτησης στη Διεύθυνση Κεφαλαίων Εξωτερικού του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών. 3. Με όμοια απόφαση ανακαλείται η άδεια, εφόσον διαπιστωθούν παραβάσεις των όρων της ή του παρόντος νόμου....».

10. Στο άρθρο 34 του ν. 3427/2005 «Φόρος προστιθέμενης αξίας....» (Α' 312) ορίζεται ότι: «Άρθρο 34. 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)».

11. Στον α.ν. 378/1968 «Περί συμπληρώσεως του α.ν. 89/1967...» (Α' 82) ορίζονται, μεταξύ των άλλων, τα ακόλουθα: «Άρθρο 1. 1. Αλλοδαπαί ναυτιλιακές επιχειρήσεις παντός τύπου και μορφής δύνανται να εγκαθίστανται εν Ελλάδι κατά τας διατάξεις του α.ν. 89/1967 και ν' απολαύουσιν απάντων των πλεονεκτημάτων του νόμου τούτου και του παρόντος δια πάσας τας δραστηριότητας αυτών αίτινες ήθελον ρητώς εγκριθή δια της χορηγούσης την άδειαν εγκαταστάσεως αποφάσεως. Η σχετική αίτησις περιλαμβάνουσα τα εν άρθρω 1 του α.ν. 89/1967 στοιχεία μετά επακριβούς μνείας των δραστηριοτήτων της επιχειρήσεως υποβάλλεται εις το Υπουργείον Εμπορικής Ναυτιλίας, εγκρίνεται δε δια κοινής αποφάσεως των Υπουργών.....». «Άρθρο 2. 1. Η

αληθής έννοια του άρθρου 2 παράγραφος 1 εδάφ. (δ) περίοδος πρώτη του α.ν. 89/1967 είναι ότι αι υπαχθείσαι ή εφεξής υπαγόμεναι εις τας διατάξεις του α.ν. 89/1967 εμποροβιομηχανικάι εταιρείαι ή ναυτιλιακαί επιχειρήσεις απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος ως και παντός τέλους εισφοράς ή κρατήσεως υπέρ του Δημοσίου ή τρίτου υφισταμένου ή επιβληθησομένου εις το μέλλον δια το εισόδημα το κτώμενον εξ όλων των δραστηριοτήτων αυτών των εγκρινομένων δια της παρεχούσης την άδειαν εγκαταστάσεως ή δια της υπαγούσης αυτάς εις τας διατάξεις του α.ν. 89/1967 υπουργικής αποφάσεως. 2....».

12. 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.....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..... Σε περίπτωση παραβάσεως κάποιου όρου της άδειας εγκαταστάσεως στην οποία χορηγήθηκε η άδεια, δύναται αυτή να ανακαλείται με απόφαση του Υπουργού Ναυτιλίας και Αιγαίου. Οι απαλλαγές που προβλέπονται στην περίπτωση α' της παραγράφου 3 αίρονται από το χρόνο που έγινε η παράβαση..... 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

παραγράφος 1 του άρθρου αυτού. Επίσης, παρέχεται απαλλαγή από τον ειδικό φόρο τραπεζικών εργασιών Φ.Κ.Ε. και από κάθε τέλος χαρτοσήμου.....».

13. Στην κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 25 του ν. 27/1975 εκδοθείσα απόφαση υπ' αριθμ. 1246/3-4-1994 «Ρύθμιση λεπτομερειών που αφορούν την εγκατάσταση στην Ελλάδα γραφείων ή υποκαταστημάτων αλλοδαπών και ημεδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων» (Β' 919) των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας, Οικονομικών και Εμπορικής Ναυτιλίας, που ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο του ερωτήματος πριν την κατάργησή της με το άρθρο 4 της ΥΑ 3122.18/03/2013 (Β' 3263), ορίζονται, μεταξύ των άλλων, τα ακόλουθα: «Άρθρο 1. Οι ενδιαφερόμενες να εγκαταστήσουν γραφείο ή υποκατάστημα στην Ελλάδα..... επιχειρήσεις..... υποχρεούνται να καταθέσουν.... τα ακόλουθα δικαιολογητικά: Α) Αλλοδαπές ναυτιλιακές εταιρείες. 1. Αίτηση στην οποία να αναφέρεται η ακριβής επωνυμία, έδρα και ιθαγένεια της εταιρείας, ο τύπος υπό τον οποίο λειτουργεί καθώς και η δραστηριότητα αυτής στην χώρα της έδρας της, το συγκεκριμένο αντικείμενο των εργασιών του γραφείου της στην Ελλάδα καθώς και τον εκπρόσωπό της. Στην ανωτέρω αίτηση θα αναφέρεται επίσης ότι: α) Αναλαμβάνεται η υποχρέωση εισαγωγής στην Ελλάδα ετήσιου συναλλάγματος....., για την κάλυψη δαπανών λειτουργίας του εγκατασταθσομένου γραφείου της εταιρείας στην Ελλάδα καθώς επίσης και ετέρου ποσού συναλλάγματος, μη υποχρεωτικώς εκχωρητέου για την κάλυψη των στην Ελλάδα εν γένει πληρωμών της εταιρείας για λογαριασμό της ή για λογαριασμό τρίτων. β) Η εταιρεία δεσμεύεται να καταθέσει στο ΥΠΕΘΟ εγγυητική επιστολή.... 2. Καταστατικό της επιχείρησης ή επικυρωμένο αντίγραφο αυτού καθώς και επίσημη μετάφραση τούτου στην Ελληνική από το οποίο να προκύπτει σαφώς το ναυτιλιακό αντικείμενο της επιχείρησης. 3.....».

14. Στην εκδοθείσα κατ' εξουσιοδότηση των παραγράφων 6 και 9 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1056/2017 «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 15 του ν. 3091/2002.... απαιτούμενα δικαιολογητικά και διαδικασία χορήγησης των απαλλαγών» (Β' 1325)³ ορίζονται, μεταξύ των άλλων, τα εξής: «Άρθρο 1. Για την εξαίρεση από την καταβολή του ειδικού φόρου επί των ακινήτων, σύμφωνα με τις παραγράφους 2, 3 και 4 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002, απαιτείται να τηρούνται κατ' έτος από τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες,

³ (βλ. και προϊσχύσασα συναφή ρύθμιση στην ΥΑ ΠΟΛ 1112/2011 (Β' 1242)

που εμπίπτουν στις ανωτέρω διατάξεις, τα εξής δικαιολογητικά ανά περίπτωση, που θα αναφέρονται στην 1^η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας και τα οποία θα πρέπει να επιδεικνύονται ή να προσκομίζονται στη φορολογική διοίκηση όποτε ζητηθούν: "1. Περίπτωση (α) παραγράφου 2 άρθρου 15. Για εταιρείες των οποίων οι μετοχές βρίσκονται σε διαπραγμάτευση σε οργανωμένη/ρυθμιζόμενη χρηματιστηριακή αγορά.... βεβαίωση της αρχής αυτής, από την οποία να προκύπτει ότι οι μετοχές της εταιρείας βρίσκονται σε διαπραγμάτευση σε οργανωμένη/ρυθμιζόμενη χρηματιστηριακή αγορά. 2. Περίπτωση (β) παραγράφου 2 άρθρου 15. α) Για εταιρείες οι οποίες ασκούν εμπορική, μεταποιητική, βιομηχανική, βιοτεχνική ή παροχής υπηρεσιών δραστηριότητα στην Ελλάδα, φωτοαντίγραφο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του τρέχοντος φορολογικού έτους και των συνυποβαλλόμενων με αυτή δηλώσεων και εντύπων, από τα οποία προκύπτει ότι το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων της εταιρείας από την άσκηση εμπορικής, μεταποιητικής, βιομηχανικής, βιοτεχνικής ή παροχής υπηρεσιών δραστηριότητας στην Ελλάδα είναι μεγαλύτερο των ακαθάριστων εσόδων από ακίνητα. Για τις ανάγκες του ειδικού φόρου: α1) στα ακαθάριστα έσοδα δεν συνυπολογίζονται τα εισοδήματα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα, όπως αυτά ορίζονται στα άρθρα 36, 37 και 38 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α'). α2) ως έσοδα από ακίνητα θεωρούνται αυτά τα οποία προέρχονται από εκμίσθωση ή δωρεάν παραχώρηση ακινήτων. Για τις ανάγκες του ειδικού φόρου δεν θεωρείται εισόδημα από ακίνητα το εισόδημα που προέρχεται από συμβάσεις μίσθωσης με παράλληλη παροχή υπηρεσιών, ενδεικτικά καθαριότητας, ασφάλειας, φύλαξης, όπως είναι δυνατόν να ισχύει σε εμπορικά κέντρα ή σε χώρους εκδηλώσεων. α3) ιδιοχρησιμοποιούμενο θεωρείται το ακίνητο, το οποίο εν τοις πράγμασι χρησιμοποιείται αποκλειστικά και μόνο για την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας του νομικού προσώπου, κυρίου ή επικαρπωτή του ακινήτου. β)..... 3.....». «Άρθρο 2. 1. Για τη χορήγηση της απαλλαγής της περίπτωσης (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 σε ναυτιλιακές επιχειρήσεις και πλοιοκτήτριες εταιρείες για τα ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιούν αποκλειστικά ως γραφεία ή αποθήκες για την κάλυψη των λειτουργικών τους αναγκών καθώς και για αυτά που εκμισθώνουν σε ναυτιλιακές επιχειρήσεις αποκλειστικά ως γραφεία ή αποθήκες για την κάλυψη των λειτουργικών τους αναγκών απαιτείται να προσκομίζονται συνημμένα στην αίτηση της παραγράφου 6 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002, κατά περίπτωση τα



ακολουθα: α) Για τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις του α.ν. 89/1967, το Φύλλο της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως, στο οποίο έχει δημοσιευθεί η απόφαση, με την οποία χορηγείται η άδεια εγκατάστασης της ναυτιλιακής επιχείρησης στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967, όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τον α.ν. 378/1968, το ν. 27/1975, το ν. 814/1978 και το ν. 2234/1994, ή με την οποία πραγματοποιείται η υπαγωγή ελληνικής εταιρείας στις διατάξεις των ανωτέρω νόμων. Για τις πλοιοκτήτριες εταιρείες, επικυρωμένο αντίγραφο του εγγράφου εθνικότητας των πλοίων.... β) Φωτοαντίγραφο της βεβαίωσης έναρξης εργασιών της επιχείρησης καθώς και βεβαιώσεις ενδεχόμενων μεταβολών, συνοδευόμενες από υπεύθυνη δήλωση με την οποία βεβαιώνεται ότι δεν υφίσταται περαιτέρω μεταβολή. γ) Φωτοαντίγραφο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, της αναλυτικής κατάστασης για τα μισθώματα ακινήτων (έντυπο Ε2) του έτους φορολογίας, της δήλωσης Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) – Πράξης Προσδιορισμού Φόρου του έτους φορολογίας και, εφόσον αυτό δεν έχει εκδοθεί, του προηγούμενου της φορολογίας έτους, της οριστικής δήλωσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών του προηγούμενου της φορολογίας έτους και των συγκεντρωτικών καταστάσεων του ασφαλιστικού φορέα ή κάθε άλλο πρόσφορο μέσο, το οποίο κρίνεται απαραίτητο, προκειμένου να αποδεικνύεται ότι το ακίνητο, για το οποίο η εταιρεία αιτείται την απαλλαγή, ιδιοχρησιμοποιείται αποκλειστικά ως γραφείο ή αποθήκη για την κάλυψη των λειτουργικών αναγκών της. δ).... II..... III. Για τη χορήγηση απαλλαγής από τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων των περιπτώσεων I και II του παρόντος άρθρου υποβάλλεται αίτηση από το νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου, στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του Ιανουαρίου κάθε έτους, σύμφωνα με τα συνημμένα στην παρούσα υποδείγματα 1 και 2, τα οποία επέχουν και θέση υπεύθυνης δήλωσης του άρθρου 8 του ν. 1599/1986 (75 Α') ως προς την ακρίβεια των στοιχείων που περιλαμβάνονται σε αυτή.... Σε περίπτωση που ζητείται απαλλαγή περισσότερων του ενός ακινήτων υποβάλλεται ξεχωριστή αίτηση για κάθε ακίνητο. Για τη χορήγηση απαλλαγής από τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων στην περίπτωση γ της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 διενεργείται μερικός φορολογικός έλεγχος από το γραφείο με βάση τα υποβαλλόμενα δικαιολογητικά και αυτοψία στο ακίνητο, για το οποίο ζητείται η απαλλαγή, ώστε να διαπιστωθεί σωρευτικά ότι πρόκειται για ναυτιλιακή

επιχείρηση που έχει εγκαταστήσει γραφεία στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967, όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τον α.ν. 378/1968, το ν. 27/1975, το ν. 814/1978 και το ν. 2234/1994, ή για πλοιοκτήτρια εταιρεία εμπορικών πλοίων καθώς και ότι το ακίνητο, ιδιοχρησιμοποιείται στην Ελλάδα αποκλειστικά ως γραφείο ή αποθήκη για την κάλυψη των λειτουργικών αναγκών της εταιρείας αυτής ή εκμισθώνεται σε ναυτιλιακή επιχείρηση, που το χρησιμοποιεί αποκλειστικά ως γραφείο ή αποθήκη για την κάλυψη των λειτουργικών της αναγκών.....».

Ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων

15. Με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ. 1 του ν. 3091/2002 επιβάλλεται ετήσιος φόρος (με κρίσιμο χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης την 1^η Ιανουαρίου κάθε έτους) 15% σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες (περί της εννοίας αυτών βλ. άρθρ. 51Α του ν. 2238/1994 και αιτιολογική έκθεση άρθρου 57 ν. 3842/2010) που έχουν εμπράγματα δικαιώματα πλήρους ή ψιλής κυριότητας και επικαρπίας σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα, εφόσον δεν υπάγονται σε κάποια από τις εξαιρέσεις των παραγράφων 2, 3 και 4 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002. Σκοπός της θέσπισης του φόρου είναι η αποτροπή της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, δεδομένου ότι, σύμφωνα με την εισηγητική έκθεση της οικείας διάταξης, «οι εισαγόμενες διατάξεις αποσκοπούν στη δημιουργία αντικινήτρων και στην πάταξη της φοροαποφυγής, που παρατηρείται σε ακίνητα που ανήκουν σε εξωχώριες εταιρείες».

16. Με τις παραπάνω διατάξεις ο νομοθέτης επιδιώκει να επιβαρύνει με τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων όχι όλες ανεξαιρέτως τις εταιρείες, αλλά εκείνες μόνον τις εταιρείες, οι οποίες, μη «επιθυμώντας» την «αποκάλυψη» στις φορολογικές αρχές της ταυτότητας των πραγματικών κυρίων των ακινήτων τους, καθιστούν τελικώς ανέφικτο τον εκ μέρους των φορολογικών αρχών έλεγχο φυσικών προσώπων υποκειμένων κατ' αρχήν σε φορολογία στην Ελλάδα, λειτουργώντας έτσι ως οχήματα φοροαποφυγής, η οποία πραγματοποιείται μέσω της κτήσης από «εξωχώριες εταιρείες» ακινήτων για λογαριασμό πράγματι φυσικών προσώπων που διαφεύγουν κατ' αυτό τον τρόπο τον φορολογικό έλεγχο, με αποτέλεσμα την απόκρυψη φορολογικής ύλης κτηθείσης από τα πρόσωπα αυτά (μη αποκάλυψη φορολογητέων γεγονότων, παράκαμψη της νομοθεσίας περί «πτόθεν έσχες» κ.λπ.) και την αποφυγή της πληρωμής των



αναλογούντων σε αυτήν φορολογικών επιβαρύνσεων, κατά παράβαση της θεσπιζομένης κατ' άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος αρχής της ισότητας ενώπιον των δημοσίων βαρών.

17. Περαιτέρω, οι, κατ' αρχήν, υπόχρεοι στην καταβολή του ως άνω φόρου δύνανται να απαλλαγούν ευχερώς από αυτόν παρέχοντας στις φορολογικές αρχές τις «πληροφορίες» που απαιτεί ο νόμος, ώστε να υπαχθούν σε μία από τις προβλεπόμενες από αυτόν πάγιες εξαιρέσεις των παραγράφων 2, 3 και 4 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002.

18. Στην πρώτη κατηγορία εξαιρέσεων (παρ. 2 του παραπάνω άρθρου) περιλαμβάνονται νομικά πρόσωπα κ.λπ. εφόσον πληρούν ορισμένες προϋποθέσεις ανεξάρτητα από τη χώρα στην οποία έχουν την καταστατική τους έδρα. Έτσι, μεταξύ των άλλων, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 2 περ. α του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 εξαιρούνται από τον ειδικό φόρο όλες οι εταιρείες των οποίων οι μετοχές βρίσκονται σε διαπραγμάτευση σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά. Εξαιρούνται, επίσης, σύμφωνα με την παράγραφο 2 περ. β' του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 α) εταιρείες που ασκούν στην Ελλάδα δραστηριότητα εμπορική, μεταποιητική, βιομηχανική, βιοτεχνική ή παροχής υπηρεσιών, με μοναδική προϋπόθεση τα ακαθάριστα έσοδα από τη δραστηριότητα αυτή να είναι, κατά το οικείο οικονομικό έτος, μεγαλύτερα από τα ακαθάριστα έσοδα από ακίνητα. Στα ακαθάριστα έσοδα από ακίνητα δεν υπολογίζονται τα έσοδα από ακίνητα που χρησιμοποιούν οι εταιρείες αποκλειστικά για την άσκηση της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας και β) εταιρείες, οι οποίες, ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων τους στην Ελλάδα (δηλαδή και αν ακόμη τα έσοδά τους από δραστηριότητα εμπορική κ.λπ. δεν είναι μεγαλύτερα από τα ακαθάριστα έσοδά τους από ακίνητα), ανεγείρουν κτήρια ή άλλες εγκαταστάσεις, που πρόκειται να ιδιοχρησιμοποιήσουν για την άσκηση βιομηχανικής, τουριστικής ή εμπορικής γενικά επιχείρησης, αλλά μόνο για τα ακίνητα στα οποία πρόκειται να λειτουργήσει η βιομηχανική, τουριστική ή εμπορική επιχείρηση και για διάστημα επτά ετών από την κατάθεση των δικαιολογητικών στην αρμόδια δημόσια υπηρεσία για έκδοση αρχικής οικοδομικής άδειας, διαφορετικά, αν δηλαδή η εταιρεία δεν προβεί στην έναρξη λειτουργίας της επιχείρησης στα ακίνητα αυτά μέσα στο εν λόγω επταετές χρονικό διάστημα, η απαλλαγή αυτή αίρεται αναδρομικά. Τη συνδρομή

των προϋποθέσεων αυτών οφείλει να αποδείξει η εταιρεία που την επικαλείται (άρθρ. 15 παρ. 5).

19. Περαιτέρω, ειδική ρύθμιση για την απαλλαγή από τον ειδικό φόρο προβλέπεται (παράγραφος 2 περ. γ' του άρθρου 15 του ν. 3091/2002) για α) τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις που έχουν εγκαταστήσει γραφεία στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967, όπως ισχύει, β) τις πλοιοκτήτριες εταιρείες εμπορικών πλοίων και γ) τις πλοιοκτήτριες εταιρείες που εκμισθώνουν ακίνητα στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις. Η εξαίρεση των παραπάνω βαρυνομένων προσώπων δεν είναι γενική αλλά περιορίζεται μόνο στα ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιούν στην Ελλάδα αποκλειστικώς ως γραφεία ή αποθήκες για την κάλυψη των λειτουργικών τους αναγκών. Την ίδια απαλλαγή απολαμβάνουν και οι πλοιοκτήτριες εταιρείες που εκμισθώνουν ακίνητα σε ναυτιλιακές επιχειρήσεις του α.ν. 89/1967, μόνο όμως για τα ακίνητα που χρησιμοποιούνται από τις τελευταίες αποκλειστικά για την εγκατάσταση των γραφείων ή των αποθηκών τους.

20. Στην δεύτερη κατηγορία εξαιρέσεων (παρ. 3 άρθρου 15 του ν. 3091/2002) περιλαμβάνονται, μεταξύ των άλλων, εταιρείες (προσωπικές και κεφαλαιουχικές) που έχουν έδρα στην Ελλάδα ή στην ΕΕ, μπορούν να εξαιρεθούν από τον Ε.Φ.Α. εφόσον, είτε έχουν ονομαστικές μετοχές που ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα, είτε δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα, που κατέχουν τις μετοχές των εταιρειών, οι οποίες συμμετέχουν σε αυτές και με την επιπρόσθετη προϋπόθεση τα φυσικά αυτά πρόσωπα να έχουν στην Ελλάδα αριθμό φορολογικού μητρώου. Σύμφωνα δε με την εισηγητική έκθεση του άρθρου 57 του ν. 3842/2010 σκοπός της τελευταίας αυτής τροποποίησης είναι η υποχρέωση έκδοσης αριθμού φορολογικού μητρώου να λειτουργήσει ως αντικίνητρο σε ενδεχόμενη αναληθή δήλωση περί των φυσικών προσώπων, πραγματικών φορέων των νομικών προσώπων που έχουν μέρος ή σύνολο των μετοχών, μεριδίων ή μερίδων των εν λόγω εταιρειών και να καταπολεμηθεί η πρακτική να δηλώνονται ως φυσικά πρόσωπα – φορείς νομικών προσώπων – άλλα από αυτά που πραγματικά είναι (αχυράνθρωποι, *nomimees*, *trustees*) [περιπτώσεις α, β και γ της ως άνω διάταξης].

21. Τέλος, στην τρίτη κατηγορία εξαιρέσεων (παρ. 4 άρθρου 15 του ν. 3091/2002) περιλαμβάνονται εταιρείες που έχουν την καταστατική τους έδρα σε τρίτη χώρα (εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης), έχουν ονομαστικές μετοχές, μερίδια ή μερίδες που ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή γνωστοποιούν τα φυσικά πρόσωπα που συμμετέχουν άμεσα ή

Επίσης σε αυτές και επιπλέον υπάρχει με τη χώρα της έδρας τους σύμβαση διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής (περί των αναφερομένων στις παραγράφους 15 έως 21 βλ. ΣτΕ 952/2018, 2810/2017, ΓνΝΣΚ (ΟΛ.) 207/2017, ΓνΝΣΚ 191/2012 κ.α.).

22. Σημειώνεται, ότι για τη χορήγηση της απαλλαγής (και) της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 (ναυτιλιακές επιχειρήσεις κ.λπ.) υποβάλλεται αίτηση προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ξεχωριστά για κάθε ακίνητο. Σε αντίθεση, όμως, με άλλες περιπτώσεις εξαιρέσεων, ειδικά στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις προσκομίζονται με την αίτηση τα στοιχεία που ορίζει η ΠΟΛ 1056/2017 (ο.π. παρ. 14) από τα οποία αποδεικνύεται η συνδρομή των νομίμων προϋποθέσεων για τη χορήγηση της εξαιρέσης. Με βάση αυτά διενεργείται μερικός φορολογικός έλεγχος από το γραφείο και αυτοψία στο ακίνητο για το οποίο ζητείται η απαλλαγή, ώστε να διαπιστωθεί ότι πρόκειται για ναυτιλιακή επιχείρηση που έχει εγκατασταθεί στην Ελλάδα και ιδιοχρησιμοποιεί το ακίνητο σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του νόμου και της άδειας εγκατάστασής της στην Ελλάδα.

23. Με τις ανωτέρω διατάξεις των νόμων 89/1967, 378/1968 και 27/1975 παρέχεται στις αλλοδαπές ναυτιλιακές εταιρείες που εγκαθιστούν γραφεία στην Ελλάδα, απαλλαγή από κάθε φόρο που αφορά το εισόδημα που αποκτούν από εργασίες ή παροχή υπηρεσιών και αφορούν, βέβαια, τις κατά τις αυτές διατάξεις, επιτρεπτές δραστηριότητές τους στην Ελλάδα (ΣτΕ 3302/2012, 500/2009, ΓνΝΣΚ 314/2014).

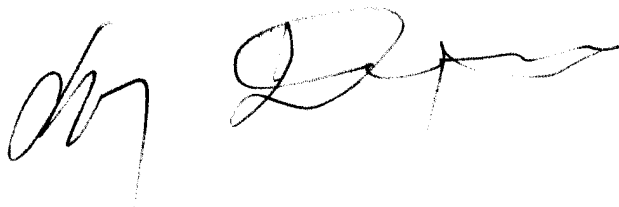
24. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων συνάγεται ότι ο κοινός νομοθέτης, αλλά και η κανονιστικώς δρώσα διοίκηση κατ' εξουσιοδότηση αυτού, προκειμένου για την απαλλαγή από τον Ε.Φ.Α. των ναυτιλιακών επιχειρήσεων κ.λπ., απαιτούν και αρκούνται, λαμβάνοντας υπόψη τους, προδήλως, και τις ειδικές ρυθμίσεις των α.ν. 89/1967, ν. 27/1975 κ.λπ. και το σκοπό που αυτές εξυπηρετούν, στη συνδρομή, και μόνο, των ειδικώς και ρητώς προβλεπομένων στην περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 και τις παραγράφους Ι και ΙΙΙ του άρθρου 2 της ΠΟΛ 1056/2017 προϋποθέσεων απαλλαγής, χωρίς να προβλέπουν και τη δυνατότητα απαλλαγής τους εφόσον, τυχόν, συντρέχουν οι προϋποθέσεις απαλλαγής του νόμου για κάποιες άλλες περιπτώσεις απαλλασσόμενων προσώπων.

25. Οι παραπάνω (παρ. 24) ειδικές και αυστηρού δικαίου προϋποθέσεις απαλλαγής των ναυτιλιακών επιχειρήσεων από τον Ε.Φ.Α. προφανώς αποσκοπούν στη διενέργεια ουσιαστικού ελέγχου από τη διοίκηση για τη διαπίστωση ότι δεν καταστρατηγούνται οι όροι, οι προϋποθέσεις και ο σκοπός της εγκατάστασής τους στην Ελλάδα (ν. 27/1975 κ.λπ.).

26. Ενόψει του ως άνω σκοπού και της αρχής της ειδικότητας που διέπει τις απαλλακτικές φορολογικές διατάξεις, εφόσον ο νομοθέτης είχε την πρόθεση οι ναυτιλιακές επιχειρήσεις κ.λπ. να μπορούν να απαλλάσσονται για τα ακίνητά τους από τον Ε.Φ.Α. και στην περίπτωση που δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις απαλλαγής της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 αλλά κάποιας άλλης απαλλακτικής ρύθμισης του άρθρου αυτού, θα έπρεπε να το ορίσει ρητά.

27. Επομένως, οι ναυτιλιακές επιχειρήσεις κ.λπ. πρέπει να υποβάλλουν, σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις, αίτηση (περ. γ' παρ. 2 άρθρ. 15 ν. 3091/2002 δεδομένου ότι πλην των περιπτώσεων στ' της παρ. 2 και δ' της παρ. 3 δεν προβλέπεται υποβολή αίτησης) για κάθε ακίνητο επί του οποίου έχουν εμπράγματα δικαιώματα, εφόσον επικαλούνται τη συνδρομή των προϋποθέσεων απαλλαγής που αυτές ορίζουν και έχουν προαναλυθεί. Η Διοίκηση θα αποφασίσει, με βάση τα εξατομικευθέντα με την αίτηση, και μόνο, στοιχεία, αν το συγκεκριμένο ακίνητο απαλλάσσεται ή όχι από το φόρο, εφόσον, κατόπιν μερικού φορολογικού ελέγχου και αυτοψίας, διαπιστώσει ότι συντρέχουν ή όχι (ανάλογα) οι προϋποθέσεις της οικείας ρύθμισης. Ακίνητα που δεν χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς του α.ν. 89/1967 κ.λπ., βαρύνονται με την καταβολή του Ε.Φ.Α. Δηλαδή η φορολογική διοίκηση, κατ' εφαρμογή αυτού του νομικού πλαισίου που διέπει τις απαλλαγές από τον Ε.Φ.Α. των ακινήτων των ναυτιλιακών επιχειρήσεων, δεν έχει υποχρέωση, ούτε δυνατότητα να ερευνήσει και, ενδεχομένως, χορηγήσει απαλλαγή με βάση κάποια άλλη απαλλακτική ρύθμιση.

28. Με αφορμή και το προεκτεθέν παράδειγμα (παρ. 3), και αν δεν δοθεί στο ερώτημα η προεκτεθείσα απάντηση (ο.π. παρ. 27) υφίσταται ο κίνδυνος να επέλθει η ακόλουθη, αποδοκιμαζόμενη από το νόμο, συνέπεια, ήτοι ακίνητα ναυτιλιακής επιχείρησης που δεν είναι δυνατό να εξαιρεθούν νόμιμα, διότι το πρόσωπο στο οποίο ανήκουν δεν πληροί τις προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002, να τυγχάνουν απαλλαγής, προς όφελος του υποκειμένου στο φόρο



πρόσωπου, βάσει κάποιας άλλης απαλλακτικής ρύθμισης. Υπό την έννοια αυτή περιγράφονται οι αυστηρού δικαίου διατάξεις αφενός των α.ν. 89/1967 κ.λπ. περί εγκατάστασης αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα για την ανάπτυξη των στις διατάξεις αυτές προβλεπομένων δραστηριοτήτων, αφετέρου του ν. 3091/2002, που εξαιρούν τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις από τον Ε.Φ.Α. μόνο μετά την από μερικό φορολογικό έλεγχο και αυτοψία διαπίστωση ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις απαλλαγής του νόμου αυτού.

29. Του νόμου μη διακρίνοντας δεν επηρεάζεται η απάντηση στο ερώτημα, σύμφωνα με την οποία οι ναυτιλιακές επιχειρήσεις που έχουν εγκατασταθεί στην Ελλάδα σύμφωνα με τον α.ν. 89/1967, όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με σειρά νόμων, εξαιρούνται από τον Ε.Φ.Α. μόνο με βάση τη διάταξη της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002, από το γεγονός ότι ορισμένα ακίνητά τους έχουν αγορασθεί πριν και ορισμένα μετά την εγκατάστασή τους στην Ελλάδα.

30. Με τη ρύθμιση της παραγράφου 2 περ. β του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 ο νομοθέτης παρέχει κίνητρα στις εταιρείες για την απαλλαγή από τον Ε.Φ.Α., εφόσον ασκούν στα ακίνητά τους τις αναφερόμενες στη διάταξη αυτή δραστηριότητες και η επιχειρηματική αυτή δράση τους αποδίδει, κάθε χρόνο, έσοδα μεγαλύτερα από τα έσοδα που αποκομίζουν από την εν γένει εκμετάλλευση ακινήτων.

31. Στα έσοδα από ακίνητα συμπεριλαμβάνονται και τα προερχόμενα από σύμβαση υπομίσθωσης, δηλαδή από νέα σύμβαση μίσθωσης που καταρτίζεται μεταξύ μισθωτή, που επέχει θέση εκμισθωτή και του νέου, τρίτου, μισθωτή ως υπομισθωτή (ΑΚ 593). Η άποψη αυτή συνάδει με τη ρύθμιση της παρ. 1 του άρθρου 39 του ν. 4172/2013 και, παράλληλα, βρίσκει έρεισμα στο γράμμα της απαλλακτικής διάταξης που αναφέρεται, αδιακρίτως, σε ακαθάριστα (εν γένει) έσοδα από ακίνητα, χωρίς να αντιβαίνει στον προαναλυθέντα (ο.π. παρ. 30) σκοπό της.

Απάντηση

32. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων επί του τεθέντος ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους γνωμοδοτεί, ομόφωνα, ως εξής:

α) Ως προς το (α) σκέλος του ερωτήματος ότι οι ναυτιλιακές επιχειρήσεις που έχουν εγκαταστήσει γραφείο στην Ελλάδα σύμφωνα με τον α.ν. 89/1967, όπως

τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με σειρά νόμων, εξαιρούνται από τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων (Ε.Φ.Α.) μόνο με βάση τη διάταξη της παραγράφου 2 περ. γ' του άρθρου 15 του ν. 3091/2002.

β) Ως προς το (β) σκέλος του ερωτήματος ότι η παραπάνω απάντηση δεν διαφοροποιείται από το γεγονός ότι ορισμένα ακίνητα των ναυτιλιακών επιχειρήσεων έχουν αγορασθεί πριν και ορισμένα μετά την εγκατάστασή τους στην Ελλάδα.

γ) Ως προς το (γ) σκέλος του ερωτήματος ότι για τον υπολογισμό των ακαθάριστων εσόδων από ακίνητα που προβλέπονται στην εξαίρεση της παραγράφου 2 περ. β' του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 προστίθενται και αυτά που προέρχονται από υπεκμίσθωση ακινήτων.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα 14/2/2019

Ο Πρόεδρος

ΣΤΕΦΑΝΟΣ ΔΕΤΣΗΣ

Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Ο Εισηγητής

ΔΙΟΝΥΣΙΟΣ ΧΕΙΜΩΝΑΣ

Νομικός Σύμβουλος του Κράτους