



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

**Αριθμός Γνωμοδότησης 221/2019**

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**Α' ΤΑΚΤΙΚΗ ΟΛΟΜΕΛΕΙΑ**

**Συνεδρίαση της 7ης Νοεμβρίου 2019**

**Σύνθεση:**

**Πρόεδρος:** Ιωάννης-Κωνσταντίνος Χαλκιάς, Πρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

**Μέλη:** Βασιλική Δούσκα, Νικόλαος Μουδάτσος, Στέφανος Δέτσης, Ευγενία Βελώνη, Σπυρίδων Παπαγιαννόπουλος, Αντιπρόεδροι του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, Θεόδωρος Ψυχογιός, Νίκη Μαριόλη, Ανδρέας Ανδρουλιδάκης, Στυλιανή Χαριτάκη, Νικόλαος Δασκαλαντωνάκης, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Γεώργιος Ανδρέου, Κωνσταντίνος Κατσούλας, Αλέξανδρος Ροϊλός, Αδαμαντία Καπετανάκη, Κωνσταντίνα Χριστοπούλου, Αγγελική Καστανά, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη, Σταύρος Σπυρόπουλος, Βασίλειος Καραγεώργος, Πέτρος Κωνσταντινόπουλος, Χρήστος Μητκίδης, Διονύσιος Χειμώνας, Βασιλική Παπαθεοδώρου, Παναγιώτα – Ελευθερία Δασκαλέα – Ασημακοπούλου, Αικατερίνη Γαλάνη, Ευάγγελος Μαρίνης, Κωνσταντίνος Ζαμπάρας, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

**Εισηγήτρια:** Παναγιώτα-Ελευθερία Δασκαλέα-Ασημακοπούλου, Νομική Σύμβουλος του Κράτους.

**Αριθμός Ερωτήματος:** Το έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Φορολογίας Κεφαλαίου και Περιουσιολογίου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), με αριθμό πρωτ. ΔΕΦΚ Α 1178762/03-12-2018.

**Ερώτημα:** Ερωτάται εάν: α) 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) 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 και γ) 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.

-----

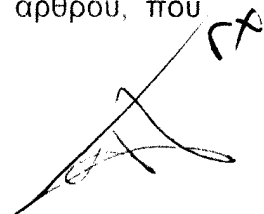
Για τα παραπάνω ερωτήματα, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια) γνωμοδότησε, ως εξής:

#### **Ιστορικό**

Στο παραπάνω έγγραφο ερώτημα της υπηρεσίας και στα στοιχεία του φακέλου που το συνοδεύουν, εκτίθεται το ακόλουθο πραγματικό:

1. Η ερωτώσα υπηρεσία προβληματίζεται, 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 αυτήν πριν ή μετά ή άλλα πριν και άλλα μετά την εγκατάστασή της στην Ελλάδα - μπορεί να απαλλαγεί από τον Ειδικό Φόρο Ακινήτων (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 παραπάνω διάταξη, όπως, για παράδειγμα, 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

CA





αναφέρεται σε εταιρείες οι οποίες αποκαλύπτουν τα φυσικά πρόσωπα στα οποία αυτές ανήκουν.

**2.** Σύμφωνα με το ερώτημα, η περίπτωση επίκλησης ή ενδεχομένως, εφαρμογής για τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις κάποιας άλλης 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.** Ως ενδεικτική υπόθεση που απασχολεί τη φορολογική Διοίκηση, αναφέρεται η περίπτωση ελεγχόμενης για την περίοδο 1-1 έως 31-12-2012 ναυτιλιακής εταιρείας, εδρεύουσας στη Λιβερία, που νόμιμα 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, εξαιτίας του οικοπεδικού τους χαρακτήρα, δεν μπορεί να τύχουν της απαλλαγής της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του ν. 3091/2002. Η εταιρεία, επικαλούμενη τη μεταβολή της έδρας της από τη Λιβερία στην 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, η ερωτώσα υπηρεσία, όπως προκύπτει από το έγγραφο, με ημερομηνία 22-6-2018 σύμφωνα με το οποίο ανώνυμη εταιρεία με ανώνυμες μετοχές έχει έσοδα από παροχή υπηρεσιών 400.000 ευρώ, έσοδα από ακίνητα ιδιοκτητών ακινήτων 36.000 ευρώ και έσοδα από υπεκμίσθωση ακινήτων τρίτων 550.000 ευρώ, προβληματίζεται για το εάν η συγκεκριμένη 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.** Για τα εξεταζόμενα ερωτήματα εκδόθηκε η Γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ., με αριθμό **22/2019**, με την οποία το Τμήμα γνωμοδότησε, ομόφωνα, ως εξής: α) 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) η προηγούμενη απάντηση δεν διαφοροποιείται από το γεγονός ότι ορισμένα ακίνητα των ναυτιλιακών επιχειρήσεων έχουν αγορασθεί πριν και ορισμένα μετά την εγκατάστασή τους στην Ελλάδα και γ) 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.

6. Με το έγγραφο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με αριθμό πρωτ.:1110516/2-8-2019, η παραπάνω γνωμοδότηση δεν έγινε αποδεκτή και ζητήθηκε η παραπομπή της υπόθεσης στην Ολομέλεια του Ν.Σ.Κ., με βάση τις διατάξεις της παρ 3 του άρθρου 6 του ν.3086/2002 του Οργανισμού του Ν.Σ.Κ.

### **Νομοθετικό πλαίσιο**

7. 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 του ν. 3427/2005 (Α' 312), ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«Άρθρο 1.

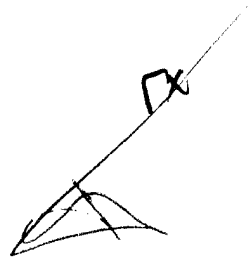
1. Αλλοδαπές εταιρείες μπορούν να εγκαθίστανται στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος, με αποκλειστικό σκοπό να παρέχουν στα κεντρικά τους καταστήματα ή σε συνδεδεμένες με αυτές, υπό την έννοια του άρθρου 42 ε του κ.ν. 2190/1920, και μη εγκατεστημένες στην Ελλάδα επιχειρήσεις, υπηρεσίες.....

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....».

8. Στον α.ν. 378/1968 «Περί συμπληρώσεως του α.ν. 89/1967...» (Α' 82) ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«Άρθρον 1.

A handwritten signature in black ink is written over a circular official stamp. The signature appears to be 'Γ. Κ.' or similar. The stamp is partially obscured by the signature.

1. Αλλοδαπαί ναυτιλιακά 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.....

Άρθρον 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 εμποροβιομηχανικάί εταιρείαι ή ναυτιλιακάί 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.....».

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

**10.** Στο άρθρο 51Α του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), ορίζονται τα εξής: «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 μόνρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα (foundation, Stiftung κ.λπ.) ή οποιοδήποτε μόνρφωμα 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 μόνρφωμα εταιρικής οργάνωσης, ανεξαρτήτως νομικής προσωπικότητας και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα».

**11.** Στα άρθρα 15 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), ορίζονται, μεταξύ 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 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 νομίμων 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.....

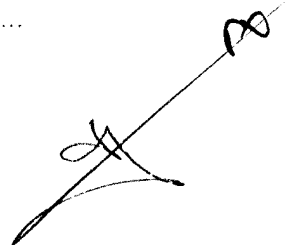
9. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται τα απαιτούμενα κατά περίπτωση δικαιολογητικά για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού και κάθε άλλο σχετικό θέμα

Άρθρο 17. Διαδικασία επιβολής του ειδικού φόρου.

1. Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι η 1<sup>η</sup> 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<sup>η</sup> 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<sup>η</sup> 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»

**12.** Στο άρθρο 34 του ν. 3427/2005 «Φόρος προστιθέμενης αξίας...» (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)».

**13.** Στο άρθρο 39 του ν. 4172/2013 «Φορολογία εισοδήματος...» (Α' 167) ορίζονται, μεταξύ των άλλων, τα εξής:

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

**14.** Στην απόφαση, με αριθμό 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 εκδόθηκε με εξουσιοδότηση του άρθρου 25 του ν. 27/1975, όπως 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 άλλων, τα ακόλουθα:

«Άρθρο 1.

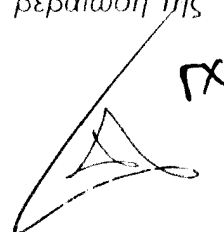
Οι ενδιαφερόμενες να εγκαταστήσουν γραφείο ή υποκατάστημα στην Ελλάδα..... επιχειρήσεις..... υποχρεούνται να καταθέσουν.... τα ακόλουθα δικαιολογητικά: Α) Αλλοδαπές ναυτιλιακές εταιρείες. 1. Αίτηση στην οποία να αναφέρεται η ακριβής επωνυμία, έδρα και ιθαγένεια της εταιρείας, ο τύπος υπό τον οποίο λειτουργεί 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 εγκατασταθισμένου 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.....».

**15.** Στην απόφαση, με αριθμό ΠΟΛ 1056/2017 «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 15 του ν. 3091/2002..... απαιτούμενα δικαιολογητικά και διαδικασία χορήγησης των απαλλαγών» (Β' 1325) του Διοικητή της ΑΑΔΕ, που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση των παραγράφων 6 και 9 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 ορίζονται, μεταξύ 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, που εμπίπτουν στις ανωτέρω διατάξεις, τα εξής δικαιολογητικά ανά περίπτωση, που θα αναφέρονται στην 1<sup>η</sup> 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

ΓΧ



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.

Ι. 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 ακόλουθα: 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

ΓΧ



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**

Από τις προαναφερόμενες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς, αλλά και σε συνδυασμό μεταξύ τους, ενόψει του όλου νομικού πλαισίου εντός του οποίου εντάσσονται και του σκοπού που εξυπηρετούν και την υπαγωγή σ' αυτές των πραγματικών περιστατικών που τέθηκαν υπόψη της Ολομέλειας από την ερωτώσα υπηρεσία, συνάγονται τα ακόλουθα:

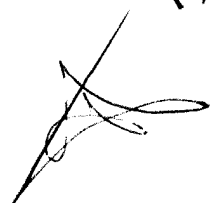
**16.** Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ. 1 του ν. 3091/2002, επιβάλλεται ετήσιος φόρος (με κρίσιμο χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου κάθε έτους) 15% σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες (για την έννοια αυτών βλ. άρθρο 51 του ν. 2238/1994 και αιτιολογική 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».

**17.** Με τις παραπάνω διατάξεις ο νομοθέτης επιδιώκει να επιβαρύνει με τον ειδικό φόρο στα ακίνητα, όχι όλες τις εταιρείες χωρίς εξαίρεση, αλλά εκείνες μόνον, οι οποίες, μη «επιθυμώντας» την «αποκάλυψη» στις φορολογικές αρχές της ταυτότητας των πραγματικών κυριών των ακινήτων τους, καθιστούν τελικά ανέφικτο τον έλεγχο από πλευράς των φορολογικών αρχών των φυσικών προσώπων, που υπόκεινται 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, τα οποία με τον τρόπο αυτό διαφεύγουν τον φορολογικό έλεγχο, με αποτέλεσμα την απόκρυψη φορολογητέας ύλης που απέκτησαν (μη αποκάλυψη φορολογητέων γεγονότων, παράκαμψη της νομοθεσίας περί «πτόθεν έσχες» κ.λπ.) και την αποφυγή της πληρωμής των αναλογούντων σε αυτή

φορολογικών επιβαρύνσεων, κατά παράβαση της θεσπιζομένης με το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος αρχής της ισότητας ενώπιον των δημοσίων βαρών.

**18.** Οι κατ' αρχήν υπόχρεοι στην καταβολή του παραπάνω φόρου δύνανται να απαλλαγούν 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. 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 επταετές αυτό χρονικό διάστημα, η απαλλαγή αυτή αίρεται αναδρομικά. Τη συνδρομή των προϋποθέσεων αυτών οφείλει να αποδείξει η εταιρεία που την επικαλείται (άρθρο 15 παρ. 5).

ΣΤ



**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 αποκλειστικά 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.** Στη 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, οι οποίες 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 συγκεκριμένων εταιρειών και να καταπολεμηθεί η πρακτική να δηλώνονται ως φυσικά πρόσωπα – φορείς νομικών προσώπων – άλλα από αυτά που πραγματικά είναι (αχυράνθρωποι, nominees, trustees) (περιπτώσεις α, β και γ της παραπάνω 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 έμμεσα σε αυτές και επιπλέον υπάρχει με τη χώρα της έδρας τους σύμβαση διοικητικής

συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής (για τα αναφερόμενα στις παραγράφους 16 έως 21 βλ. Σ.Τ.Ε 36/2019 , 952/2018, 2810/2017, ΓνΝΣΚ (ΟΛ.) 207/2017, ΓνΝΣΚ 191/2012 κ.α.).

Περαιτέρω, μετά από τη συζήτηση που διεξήχθη μεταξύ των μελών της Ολομέλειας, για τις απαντήσεις που πρέπει να δοθούν στα τιθέμενα ερωτήματα διατυπώθηκαν οι παρακάτω γνώμες:

**22.** Σχετικά με το πρώτο ερώτημα, κατά τη γνώμη της πλειοψηφίας, που απαρτίστηκε από τους: Βασιλική Δούσκα, Νικόλαο Μουδάτσο, Στέφανο Δέτση, Σπυρίδωνα Παπαγιαννόπουλο, Αντιπροέδρους του Ν.Σ.Κ και Θεόδωρο Ψυχोगιού, Νίκη Μαριόλη, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Γεώργιο Ανδρέου, Κωνσταντίνο Κατσούλα, Αλέξανδρο Ροϊλό, Αδαμαντία Καπετανάκη, Αγγελική Καστανά, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη, , Βασίλειο Καραγεώργο, Βασιλική Παπαθεοδώρου, Διονύσιο Χειμώνα, Παναγιώτα – Ελευθερία Δασκαλέα – Ασημακοπούλου, Αικατερίνη Γαλάνη, Ευάγγελο Μαρίνη, Κωνσταντίνο Ζαμπάρα, Νομικούς Συμβούλους του Κράτους (ψηφοί 21), σύμφωνα με τις παραπάνω 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 στο εισόδημα που αποκτούν από εργασίες ή παροχή υπηρεσιών και σχετίζονται, βέβαια, με τις κατά τις αυτές διατάξεις, επιτρεπτές δραστηριότητές τους στην Ελλάδα (Σ.Τ.Ε 3302/2012, 500/2009, ΓνΝΣΚ 314/2014). 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 εξαίρεσης. Με βάση αυτά διενεργείται μερικός φορολογικός έλεγχος στο 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.** Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο κοινός νομοθέτης, αλλά και η, με εξουσιοδότηση αυτού, κανονιστικώς δρώσα διοίκηση, προκειμένου για την απαλλαγή από τον Ε.Φ.Α.

των ναυτιλιακών επιχειρήσεων κ.λπ., απαιτούν και αρκούνται, λαμβάνοντας υπόψη τους, πρόδηλα και τις ειδικές ρυθμίσεις των α.ν. 89/1967, ν. 27/1975 κ.λπ. και τον σκοπό που αυτές εξυπηρετούν, στη συνδρομή, και μόνο, των ειδικά και ρητά προβλεπομένων στην περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 και τις παραγράφους I και III 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. Οι παραπάνω 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.

**24.** Ενόψει του παραπάνω σκοπού και της αρχής της ειδικότητας που διέπει τις απαλλακτικές φορολογικές διατάξεις, εάν ο νομοθέτης είχε την πρόθεση 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.

**25.** Επομένως, οι ναυτιλιακές επιχειρήσεις κ.λπ. πρέπει να υποβάλουν, 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 στο οποίο έχουν εμπραγμάτα δικαιώματα, εφόσον επικαλούνται τη συνδρομή των προϋποθέσεων απαλλαγής που αυτές ορίζουν και έχουν αναλυθεί παραπάνω. Η Διοίκηση θα αποφασίσει, με βάση τα εξατομικευθέντα με την αίτηση, και μόνο, στοιχεία, αν το συγκεκριμένο ακίνητο απαλλάσσεται ή όχι από τον 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, σε 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, ενδεχόμενα να χορηγήσει απαλλαγή με βάση κάποια άλλη απαλλακτική ρύθμιση.

26. Στην αντίθετη περίπτωση, υφίσταται ο κίνδυνος να επέλθει η αποδοκιμαζόμενη από τον νόμο, συνέπεια, ακίνητα ναυτιλιακής επιχείρησης που δεν είναι δυνατόν 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 στον φόρο προσώπου, με βάση κάποια άλλη απαλλακτική ρύθμιση. Υπό την έννοια αυτή, περιγράφονται οι συστηρού δικαίου διατάξεις, αφενός των α.ν. 89/1967 κ.λπ. για την εγκατάσταση αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα προκειμένου αυτές να αναπτύξουν τις προβλεπόμενες στις διατάξεις αυτές δραστηριότητες, αφετέρου του ν. 3091/2002, που εξαιρούν τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις από τον Ε.Φ.Α. μετά τη διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου και αυτοψίας προκειμένου να διαπιστωθεί ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις απαλλαγής του νόμου αυτού.

27. Κατά τη γνώμη της μειοψηφίας, που απαρτίστηκε από τους Ιωάννη-Κωνσταντίνο Χαλκιά, Πρόεδρο του Ν.Σ.Κ, Ευγενία Βελώνη, Αντιπρόεδρο του Ν.Σ.Κ. και Ανδρέα Ανδρουλιδάκη, Στυλιανή Χαριτάκη, Νικόλαο Δασκαλαντωνάκη, Κωνσταντίνα Χριστοπούλου, Σταύρο Σπυρόπουλο, Πέτρο Κωνσταντινόπουλο, Χρήστο Μητκίδη Νομικούς Συμβούλους του Κράτους, (ψηφοί 9), όπως αναφέρεται στη σχετική αιτιολογική έκθεση, ο αποκλειστικός σκοπός της επιβολής του ειδικού φόρου, που θεσπίζεται με την παράγραφο 1 του άρθρου 15 του ν.3091/2002, είναι η δημιουργία αντικινήτρων και η πάταξη της φοροαποφυγής, που παρατηρείται σε ακίνητα, τα οποία ανήκουν σε εξωχώριες (offshore) εταιρείες, ως τέτοιες εννοούμενες εκείνες που δεν έχουν δραστηριότητα στη χώρα στην οποία φέρονται ότι έχουν τη καταστατική τους έδρα και των οποίων οι μετοχές ή τίτλοι παραστατικοί ιδιοκτησίας είναι κατά κανόνα ανώνυμοι. Η μυστικότητα, που περιβάλλει το ιδιοκτησιακό καθεστώς των παραπάνω εταιριών, παρέχει τη δυνατότητα στους πραγματικούς ιδιοκτήτες των ακινήτων, που φέρονται ότι ανήκουν σ' αυτές, να παραμένουν ανώνυμοι και να αποφεύγουν τον φόρο σε σχέση με τα ακίνητα. Το κενό αυτό αποβλέπει να καλύψει η εισαγόμενη με τη παράγραφο 1 του άρθρου 15 του ν.3091/2002 νομοθετική ρύθμιση, με την οποία επιβάλλεται φόρος αρχικά 3% και από 1-1-2010 (ν.3842//2010, άρθρα 57 παρ. 1 και 92

παρ. 1) 15% στην αντικειμενική αξία των ακινήτων, ενώ με τις εισαγόμενες εξαιρέσεις από τον φόρο αυτό εξαλείφονται ανισότητες στη φορολογική μεταχείριση μεταξύ ελληνικών και εξωχώριων εταιριών (βλ. ΣτΕ 36/2019, 952/2018 κ.α, καθώς και την αιτιολογική έκθεση σχετικά με το άρθρο 15 του ν.3091/2002)

**28.** Ενόψει του παραπάνω αποκλειστικού νομοθετικού σκοπού, σε συνδυασμό με τη γραμματική ερμηνεία των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του ν.3091/2002, συνάγεται σαφώς ότι οι εξαιρέσεις από την επίμαχη φορολόγηση, που εισάγονται με τις διατάξεις αυτές ισχύουν για όλες τις φορολογικές νομικές οντότητες που πληρούν τις αντίστοιχες, με κάθε εισαγόμενη εξαίρεση προϋποθέσεις του νόμου, εφόσον η συνδρομή αυτών, κατά τη σαφή βούληση του νομοθέτη, δεν θέτει σε κίνδυνο τους (αποκλειστικούς) σκοπούς στους οποίους αποβλέπει η επιβολή της επίμαχης φορολόγησης, δηλαδή την καταπολέμηση της φοροαποφυγής με την κτήση ακίνητης περιουσίας, μέσω εξωχώριων εταιριών. Συνεπώς, η πρόβλεψη με την περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του ν.3091/2002 ειδικής περιορισμένης απαλλαγής από την επίμαχη φορολόγηση για ναυτιλιακές επιχειρήσεις κλπ, που έχουν γραφεία στην Ελλάδα, δεν συνεπάγεται εξαίρεση αυτών από το πεδίο εφαρμογής των λοιπών διατάξεων εάν συντρέχουν στη περίπτωση τους οι προβλεπόμενες από τις διατάξεις αυτές προϋποθέσεις, αλλά, κατά ρητή πρόβλεψη του νομοθέτη και με σκοπό την προσέλευση των συγκεκριμένων νομικών οντοτήτων στην Ελλάδα για την ενίσχυση της ναυτιλίας, την παροχή πρόσθετης, κατ' εξαίρεση, φορολογικής απαλλαγής. Υπό την έννοια αυτή, η τελευταία διάταξη δεν έχει περιοριστικό, αλλά επεκτατικό της απαλλαγής ρυθμιστικό πεδίο και, για τον λόγο αυτό, οι επιχειρήσεις αυτές, τυγχάνουν της περιορισμένης απαλλαγής, ακόμα και όταν δεν πληρούν τις προϋποθέσεις πλήρους απαλλαγής από τη φορολόγηση με βάση άλλες διατάξεις του ίδιου άρθρου του ν.3091/2002.

**29.** Η παραπάνω ερμηνεία στοιχείται πλήρως με το γράμμα των λοιπών διατάξεων του άρθρου 15 του ν.3091/2002, που εισάγουν την πλήρη απαλλαγή από την επίμαχη φορολόγηση και ανταποκρίνεται στον αποκλειστικό για την επιβολή της νομοθετικό σκοπό, όπως εκτέθηκε προηγουμένως, και, κατά νομική και λογική συνέπεια, δεν τελεί σε αντίθεση με τον κανόνα της στενής (μη διασταλτικής) ερμηνείας των διατάξεων που

θεσπίζουν απαλλαγή από το φόρο, ούτε καταλήγει στη χορήγηση απαλλαγής από φόρο δια μέσου αναλογικής εφαρμογής νόμου.

**30.** Εξάλλου, ούτε από τις σαφείς διατάξεις του άρθρου 15 του ν.3091/2002, ούτε από τη σχετική αιτιολογική έκθεση συνάγεται ότι ο νομοθέτης ήθελε να περιορίσει τη φορολογική απαλλαγή για τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις, ιδίως μάλιστα και γι' αυτές, οι οποίες δεν έχουν εγκαταστήσει γραφεία στην Ελλάδα. πληρούν, όμως, τις προϋποθέσεις απαλλαγής από τον επίμαχο φόρο, με βάση άλλες διατάξεις του άρθρου 15 του ν.3091/2002. Η προσέγγιση αυτή δεν αναιρείται από την χορήγηση στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις διαφόρων και πολλών φορολογικών απαλλαγών με τις διατάξεις των ν. 89/1967, 378/1968 και 27/1975, με σκοπό την ενίσχυση της ελληνικής ναυτιλίας και αποτροπή της επιχειρηματικής επέκτασής τους (πρβλ. ΝΣΚ 314/2014). Τούτο, διότι αν ο νομοθέτης ήθελε να εξυτηρητήσει τον παραπάνω σκοπό, θα είχε θέσει συστηματικά την επίμαχη διάταξη εκτός του ρυθμιστικού πεδίου του άρθρου 15 και θα είχε διαλάβει, σε κάθε περίπτωση, σχετική αναφορά στην αιτιολογική έκθεση του ν. 3091/2002. Άλλωστε, ένας τέτοιος περιορισμός, προκειμένου για ναυτιλιακές εταιρείες που δεν έχουν εγκαταστήσει γραφεία στην Ελλάδα και, συνεπώς, δεν απολαμβάνουν τις φορολογικές απαλλαγές των ν. 89/1967, 378/1968 και 27/1975, αντίκειται στην πάγια νομοθετική λογική και πρακτική. Πράγματι, αν ο νομοθέτης επεδίωκε, μέσω της ειδικής φορολόγησης των ακινήτων των εταιριών στην Ελλάδα, εκτός από τον σκοπό που αναφέρεται αποκλειστικά στη αιτιολογική έκθεση για το άρθρο 15 του ν. 3091/2002, να αποτρέψει και την επέκταση των ναυτιλιακών επιχειρήσεων, είτε αυτές δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα, είτε και/ή εκτός της Ελλάδας, σε επιχειρηματικούς τομείς πέραν του ναυτιλιακού, ήθελε, δηλαδή, μέσω της επίμαχης ειδικής φορολόγησης, να προστατέψει τη διατήρηση της αποκλειστικότητας στη ναυτιλιακή επιχειρηματικότητα στην Ελλάδα και παγκοσμίως, τότε, ενόψει της ευρύτητας και σπουδαιότητάς του, θα είχε διαλάβει στον νόμο σχετική σαφή ρύθμιση.

**31.** Ενόψει όλων των παραπάνω, κατά τη γνώμη της μειοψηφίας, η ναυτιλιακή εταιρεία που πληροί τις προϋποθέσεις απαλλαγής από το φόρο, όπως αυτές τίθενται σε άλλη περίπτωση εξαίρεσης της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002, πλην εκείνης της περίπτωσης γ' παραγράφου αυτής, τυγχάνει της αντίστοιχης απαλλαγής

από τον ειδικό φόρο ακινήτων της παραγράφου 1 του άρθρου 15 του ν.3091/2002, όπως ισχύει.

**32.** Περαιτέρω, σχετικά με το δεύτερο ερώτημα, κατά την ομόφωνη γνώμη της Ολομέλειας, συνάγεται, ότι, αφού ο νόμος δεν διακρίνει σχετικά, δεν επηρεάζεται η απάντηση στο πρώτο ερώτημα, από το γεγονός ότι ορισμένα ακίνητα των ναυτιλιακών επιχειρήσεων έχουν αγορασθεί πριν και ορισμένα μετά την εγκατάστασή τους στην Ελλάδα.

**33.** Σχετικά με το τρίτο ερώτημα, κατά τη γνώμη της πλειοψηφίας, που απαρτίστηκε από τους: Ιωάννη-Κωνσταντίνο Χαλκιά, Πρόεδρο του Ν.Σ.Κ., Βασιλική Δούσκα, Νικόλαο Μουδάτσο, Στέφανο Δετση, Ευγενία Βελώνη, Σπυριδωνα Παπαγιαννοπουλο Αντιπροέδρους του Ν.Σ.Κ. και Θεόδωρο Ψυχογιό, Νίκη Μαριόλη, Ανδρέα Ανδρουλιδάκη, Στυλιανή Χαριτακή, Νικόλαο Δασκαλαντωνάκη, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Γεώργιο Ανδρέου, Κωνσταντίνο Κατσούλα, Αλέξανδρο Ροϊλό, Αδαμαντία Καπετανάκη, Αγγελική Καστανά, Χριστίνα Διβάνη, Σταύρο Σπυρόπουλο, Βασίλειο Καραγεώργο, Πέτρο Κωνσταντινόπουλο, Χρηστο Μητκίδη, Διονύσιο Χειμώνα, Βασιλική Παπαθεοδώρου, Παναγιώτα – Ελευθερία Δασκαλέα – Ασημακοπούλου, Αικατερίνη Γαλάνη, Ευάγγελο Μαρίνη Κωνσταντίνο Ζαμπάρα Νομικούς Συμβούλους του Κράτους (ψηφοί 28), 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 τη νενικότερη εκμετάλλευση ακινήτων.

**34.** 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, χωρίς διάκριση σε ακαθάριστα (γενικά) έσοδα από ακίνητα, χωρίς να αντιβαίνει στον παραπάνω αναφερόμενο ( παρ. 30) σκοπό της.

**35.** Κατά τη γνώμη της μειοψηφίας, που απαρτίστηκε από τις: Κωνσταντίνα Χριστοπούλου και Ελένη Πασαμιχάλη, Νομικούς Συμβούλους του Κράτους (ψηφοί 2),



στο άρθρο 15 παρ. 1 του ν. 3091/2002 ορίζεται ότι καταβάλλουν ειδικό ετήσιο φόρο 15% επί της αξίας των ακινήτων τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες της παραγράφου 3 του άρθρου 51Α του ΚΦΕ, τα οποία έχουν εμπράγματα δικαιώματα πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα. Κατά δε την παράγραφο 2, περίπτωση β' του ίδιου άρθρου, εξαιρούνται του παραπάνω φόρου εταιρείες που 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 ακαθαρίστων εσόδων από ακίνητα.

**36.** Από τη συνδυασμένη ερμηνεία των παραπάνω διατάξεων, ενόψει και του σκοπού που αυτές υπηρετούν, προκύπτει ότι για την απαλλαγή των παραπάνω εταιρειών από τον συγκεκριμένο φόρο, κατά την προεκτεθείσα διάταξη, ως έσοδα από ακίνητα (τα οποία πρέπει να υπολείπονται των εσόδων από την άσκηση των αναφερομένων στη διάταξη δραστηριοτήτων) νοούνται τα έσοδα εκείνα που προκύπτουν από την εκμετάλλευση ακινήτων, στα οποία τα συγκεκριμένα πρόσωπα ή οντότητες διατηρούν εμπράγματα δικαιώματα πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας και όχι τα έσοδα που προκύπτουν από εκμετάλλευση ακινήτων τρίτων προσώπων. Στο πλαίσιο αυτό, όταν ένα νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα είναι μισθωτής ενός ξένου ακινήτου, το οποίο συγχρόνως το υπεκμισθώνει σε τρίτο, τότε το εισόδημα αυτό δεν μπορεί να νοηθεί «ως εισόδημα από ακίνητα κατά την έννοια της περίπτωσης β' της παραγράφου 2». Άλλωστε, η διάταξη του άρθρου 39 του ν. 4172/2013, που ορίζει την έννοια του εισοδήματος από ακίνητα, ως γενική διάταξη δεν μπορεί να κατισχύσει της ειδικής διάταξης του άρθρου 15 του ν.3091/2002.

#### **Απάντηση**

**37.** Ενόψει όλων των παραπάνω, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια) γνωμοδοτεί στα τεθέντα ερωτήματα ως εξής:

α) 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 (κατά πλειοψηφία).

CT

β) η προηγούμενη, υπό στοιχείο (α) απάντηση δεν διαφοροποιείται από το γεγονός ότι ορισμένα ακίνητα των ναυτιλιακών επιχειρήσεων έχουν αγορασθεί πριν και ορισμένα μετά την εγκατάστασή τους στην Ελλάδα (ομοφωνα) και

γ) 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 (κατά πλειοψηφία).

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 05 - 12 - 2019

Ο Πρόεδρος

Γ. Χαλκιάς

Ιωάννης -- Κωνσταντίνος Γ. Χαλκιάς  
Πρόεδρος του Ν.Σ.Κ

Η Εισηγήτρια



Παναγιώτα Ελευθερία Δασκαλέα -  
Ασημακοπούλου  
Νομική Σύμβουλος του Κράτους

