



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
Εθνικόν και Καποδιστριακόν  
Πανεπιστήμιον Αθηνών  
— ΙΔΡΥΘΕΝ ΤΟ 1837 —

## ΝΟΜΙΚΗ ΣΧΟΛΗ

---

ΠΜΣ: ΔΗΜΟΣΙΟ ΔΙΚΑΙΟ - ΔΗΜΟΣΙΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ

ΕΙΔΙΚΕΥΣΗ: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ

ΕΤΟΣ: 2021-2022

Διπλωματική εργασία

Της Μαρίας – Ελένης Σταόρου

7340152101019

### Η φορολογία της ναυτιλίας – Ο φόρος πλοίων

Επιβλέποντες:

1. Α. Τσουρουφλής, Αν. Καθηγητής
2. Χ. Γκόρτσος, Καθηγητής
3. Αικ. Ηλιάδου, Αν. Καθηγήτρια

26 Οκτωβρίου 2022

Copyright © [Μαρία-Ελένη Σταύρου, 2022]

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

Απαγορεύεται η αντιγραφή, αποθήκευση και διανομή της παρούσας εργασίας, εξ ολοκλήρου ή τμήματος αυτής, για εμπορικό σκοπό. Επιτρέπεται η ανατύπωση, αποθήκευση και διανομή για σκοπό μη κερδοσκοπικό, εκπαιδευτικής ή ερμηνευτικής φύσης, υπό την προϋπόθεση να αναφέρεται η πηγή προέλευσης και να διατηρείται το παρόν μήνυμα.

Οι απόψεις και θέσεις που περιέχονται σε αυτήν την εργασία εκφράζουν τον συγγραφέα και δεν πρέπει να ερμηνευθεί ότι αντιπροσωπεύουν τις επίσημες θέσεις τους Εθνικού και Καποδιστριακού Πανεπιστημίου Αθηνών.

## Περιεχόμενα

---

<b>Εισαγωγή.....</b>	<b>3</b>
<b>1<sup>ο</sup> Κεφάλαιο: Το σύστημα φορολογίας των πλοίων .....</b>	<b>4</b>
1.1. Γενικά .....	4
1.2. Το σύστημα φορολογίας στην Ελλάδα .....	4
1.3. Το νομικό πλαίσιο φορολόγησης των πλοίων στην Ελλάδα.....	5
<b>Κεφάλαιο 2<sup>ο</sup> : Το αντικείμενο του φόρου πλοίου .....</b>	<b>7</b>
2.1. Γενικά .....	7
2.2. Τα πλοία στα οποία επιβάλλεται φόρος δυνάμει των διατάξεων του Ν.27/1975 .....	9
<b>Κεφάλαιο 3<sup>ο</sup> - Το υποκείμενο του φόρου .....</b>	<b>10</b>
3.1. Ο πλοιοκτήτης ως υποκείμενο του φόρου .....	10
3.2. Ο «εφοπλιστής» ως υποκείμενο του φόρου .....	12
3.3. Ζητήματα ως προς το υποκείμενο του φόρου πλοίου .....	14
3.4. Η αλληλέγγυα ευθύνη.....	15
<b>Κεφάλαιο 4<sup>ο</sup> : Ο τρόπος προσδιορισμού του φόρου πλοίου.....</b>	<b>17</b>
4.1. Γενικά .....	17
4.2. Ο τρόπος υπολογισμού του φόρου για τα πλοία της Πρώτης Κατηγορίας .....	18
4.3. Ο τρόπος υπολογισμού του φόρου για τα πλοία της Δεύτερης Κατηγορίας .....	29
<b>Κεφάλαιο 5<sup>ο</sup> : Μειώσεις του φόρου πλοίου.....</b>	<b>33</b>
5.1. Γενικά .....	33
5.2. Οι μειώσεις του Άρθρου 5 Ν.27/1975 .....	33
5.3. Μειώσεις και απαλλαγές για τα πλοία της Πρώτης Κατηγορίας .....	35
5.4. Μειώσεις και απαλλαγές για τα πλοία της Δεύτερης Κατηγορίας .....	37
<b>Κεφάλαιο 6<sup>ο</sup> : Δήλωση και καταβολή του φόρου πλοίου.....</b>	<b>38</b>
6.1. Δήλωση και καταβολή του φόρου για τα πλοία της Πρώτης Κατηγορίας .....	38
6.2. Δήλωση και καταβολή του φόρου για τα πλοία της Δεύτερης Κατηγορίας .....	39
<b>Κεφάλαιο 7<sup>ο</sup> : Η σχέση του Ν.27/1975 με το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης .....</b>	<b>40</b>
<b>ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....</b>	<b>42</b>
<b>Βιβλιογραφία.....</b>	<b>46</b>

## Εισαγωγή

Στην παρούσα εργασία επιδιώκεται η παρουσίαση και η εξέταση του φόρου πλοίου, στα πλαίσια της φορολογικής μεταχείρισης της ναυτιλίας. Καταρχήν πρέπει να σημειωθεί ότι ο όρος «φορολογία των πλοίων» και «φόρος πλοίου» χρησιμοποιείται καταχρηστικά, καθώς στην ουσία ο φόρος πλοίου στοχεύει στην επιβολή φόρου επί του εισοδήματος που αποκτάται από την εκμετάλλευση του πλοίου, και όχι στο πλοίο αυτό καθ' εαυτό ως υποκείμενο. Είθισται, άλλωστε, στο χώρο της ναυτιλιακής αγοράς και πρακτικής το πλοίο να εξατομικεύεται και να αντιμετωπίζεται ως οντότητα με δικής της πνοή και προσωπικότητα<sup>1</sup>. Εντούτοις, τα πλοία δεν είναι παρά τα περιουσιακά στοιχεία μέσω της εκμετάλλευσης των οποίων μπορεί να αναπτυχθεί αυτοδύναμα η άσκηση της ναυτιλιακής δραστηριότητας των φυσικών προσώπων τα οποία τα εκμεταλλεύονται.

Με δεδομένο ότι η ναυτιλία αποτελεί έναν από τους βασικότερους τομείς της οικονομίας της Ελλάδος καθιστώντας την ιδιαίτερα ανταγωνιστική σε σχέση με τα υπόλοιπα κράτη, ο τρόπος με τον οποίο επιλέγει ο νομοθέτης να οικοδομήσει και να οργανώσει το φορολογικό καθεστώς που τη διέπει παρουσιάζει μεγάλο ενδιαφέρον. Ο βασικός φόρος δε που επιβάλλεται στη ναυτιλία είναι ο φόρος πλοίου. Συνεπώς, αρχικά θα παρουσιαστεί το σύστημα δυνάμει του οποίου επιβάλλεται ο φόρος πλοίου στην Ελλάδα, στη συνέχεια θα εξεταστούν το αντικείμενο και το υποκείμενο του φόρου, ενώ θα αναλυθεί διεξοδικά και ο τρόπος προσδιορισμού του φόρου για κάθε κατηγορία πλοίου ξεχωριστά. Κατόπιν των ανωτέρω, θα γίνει αναφορά στις μειώσεις και τις απαλλαγές από το φόρο πλοίου που προβλέπονται στην ελληνική έννομη τάξη και θα παρουσιαστούν ορισμένα διαδικαστικά ζητήματα, ήτοι η δήλωση και η καταβολή του φόρου. Τέλος, σύντομη αναφορά θα γίνει και στα ζητήματα που έχουν ανακύψει από την εφαρμογή του ενωσιακού κανονιστικού πλαισίου στην ελληνική έννομη τάξη, η οποία επηρεάζει σε μεγάλο βαθμό και τη φορολογική μεταχείριση της ναυτιλίας από τον Έλληνα νομοθέτη.

---

<sup>1</sup> Κάθε πλοίο φέρει το δικό του όνομα, όπως ακριβώς οι άνθρωποι, ενώ οι αγγλοσάξονες χρησιμοποιούν την γένους θηλυκού προσωπική αντωνυμία 'she' όταν αναφέρονται στα πλοία. Επιπλέον, τα πλοία φέρουν τη δική τους ιθαγένεια, ανεξαρτήτως της ιθαγένειας ή της έδρας των φυσικών και νομικών, αντίστοιχα, προσώπων στα οποία ανήκουν.

## **1<sup>ο</sup> Κεφάλαιο: Το σύστημα φορολογίας των πλοίων**

### **1.1. Γενικά**

Διεθνώς έχουν αναπτυχθεί τρία συστήματα φορολόγησης των εισοδημάτων που προέρχονται από την εκμετάλλευση των πλοίων<sup>2</sup>. Κατά το πρώτο σύστημα φορολογούνται τα ακαθάριστα έσοδα που αποκτώνται από την εκμετάλλευση ενός πλοίου. Κατά το δεύτερο σύστημα φορολογούνται τα καθαρά έσοδα, δηλαδή τα κέρδη που απομένουν μετά την αφαίρεση των εξόδων από τα ακαθάριστα έσοδα. Τέλος, κατά το τρίτο σύστημα, ο φόρος επιβάλλεται με βάση την ολική ή την καθαρή χωρητικότητα του πλοίου, σε συνδυασμό ενδεχομένως με την ηλικία του, ανεξαρτήτως των εσόδων που προκύπτουν από την εκμετάλλευσή του. Για το λόγο αυτό, ο φόρος πλοίου που επιβάλλεται με κριτήριο τη χωρητικότητα (tonnage) του πλοίου ονομάζεται «φόρος χωρητικότητας» (tonnage tax). Στην Ελλάδα έχουν εφαρμοστεί και τα τρία συστήματα, αλλά ήδη από το 1968 έχει επικρατήσει το σύστημα επιβολής φόρου χωρητικότητας<sup>3</sup>.

Αν και εκ πρώτης όψεως φαίνεται ότι το τρίτο σύστημα φορολόγησης, ήτοι η επιβολή φόρου χωρητικότητας, αποσυνδέεται από τη φορολόγηση των εσόδων που πραγματικά αποκτώνται από την εκμετάλλευση του πλοίου, δικαιολογείται ως τρόπος φορολόγησης, αφενός διότι τα έσοδα των πλοίων τελούν σε αναλογική εφαρμογή με τη χωρητικότητά τους, και αφετέρου διότι παρουσιάζει ορισμένα πλεονεκτήματα έναντι των άλλων δύο συστημάτων. Ειδικότερα, ο τρόπος υπολογισμού του αναλογούντος φόρου καθίσταται πιο απλός, αφού δεν απαιτείται η αναζήτηση και η απόδειξη των πραγματικών εισοδημάτων που αποκτήθηκαν, ο φόρος δεν επηρεάζεται από τις εκάστοτε οικονομικές συνθήκες, με αποτέλεσμα τα έσοδα του Δημοσίου να παραμένουν σταθερά, και τέλος, παρέχει στα υποκείμενα του φόρου, ήτοι στα πρόσωπα που εκμεταλλεύονται το πλοίο, τη δυνατότητα να προβλέψουν εκ των προτέρων τον οφειλόμενο φόρο. Εντούτοις, το σύστημα επιβολής φόρου χωρητικότητας λόγω της ανελαστικότητάς του ενδεχομένως να οδηγήσει στην άνιση μεταχείριση των πλοίων που διαθέτουν την ίδια χωρητικότητα, αφού δε λαμβάνονται υπόψη τα έξοδα λειτουργίας του πλοίου, τα οποία διαφέρουν ανά πλοίο<sup>4</sup>.

### **1.2. Το σύστημα φορολογίας στην Ελλάδα**

Η Ελλάδα έχει υιοθετήσει ήδη με Νόμο από το 1975 το σύστημα προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος που προκύπτει από την εκμετάλλευση των πλοίων, με βάση τη χωρητικότητα του πλοίου. Το σύστημα, μάλιστα, αυτό υιοθετήθηκε από πλήθος χωρών με ανεπτυγμένο ναυτιλιακό

---

<sup>2</sup> «Το Σύστημα Φορολογίας Εισοδήματος των ελληνικών πλοίων», Αντώνης Μ. Αντάπασης, εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα 2001, σελ. 11-12.

<sup>3</sup> Α.Ν. 465/1968.

<sup>4</sup> ό.π., σελ.13.

κλάδο τις τελευταίες δεκαετίες<sup>5</sup>. Ο Έλληνας νομοθέτης, λοιπόν, κατοχύρωσε ένα ιδιότυπο καθεστώς φορολόγησης στο οποίο λαμβάνεται υπόψη η ολική χωρητικότητα του πλοίου και όχι η καθαρή, όπως συμβαίνει σε άλλα κράτη, για παράδειγμα στην Κύπρο. Με τον τρόπο αυτό προσδιορίζεται κατά τρόπο τεκμαρτό το εισόδημα που αποκτάται από την εκμετάλλευσή του πλοίου και υπολογίζεται ο αναλογούν φόρος. Άλλα κριτήρια δυνάμει των οποίων υπολογίζεται, σύμφωνα με το νόμο, ο φόρος πλοίου είναι η ηλικία του, ενώ παράγοντες, όπως η θέση του πλοίου σε αργία κατά τη διάρκεια του έτους, συνεπάγονται αντίστοιχες μειώσεις στον οφειλόμενο για το συγκεκριμένο έτος φόρο.

Κατ' επέκταση, πρόκειται ουσιαστικά για ένα φόρο που υπολογίζεται σε συνάρτηση της μεταφορικής ικανότητας του πλοίου, ανεξαρτήτως των τιμών της ναυλαγοράς, οι οποίες εν τέλει καθορίζουν τα πραγματικά κέρδη από την εκμετάλλευση του πλοίου και οι οποίες, ως δευτερογενής αγορά, παρουσιάζουν δραματικές αυξομειώσεις μέσα στο χρόνο, αντίστοιχες και ανάλογες των διακυμάνσεων της πρωτογενούς αγοράς. Προς κάμψη δε του κινδύνου που προκύπτει για τους υποκείμενους στο φόρο από την αποσύνδεση του φόρου από την πραγματική οικονομική δραστηριότητα του πλοίου, προβλέπεται η εξάντληση οποιασδήποτε άλλης φορολογικής υποχρέωσης του υποκειμένου για τα κέρδη του από την εκμετάλλευση του πλοίου.

### **1.3. Το νομικό πλαίσιο φορολόγησης των πλοίων στην Ελλάδα**

Ο φόρος πλοίου ρυθμίζεται δυνάμει του Ν. 27/1975<sup>6</sup> (ή “ο Νόμος”), ο οποίος φέρει τον τίτλο «περί φορολογίας πλοίων, επιβολής εισφοράς προς ανάπτυξιν της εμπορικής ναυτιλίας, εγκαταστάσεως αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων και ρυθμίσεως συναφών θεμάτων». Ο Νόμος αυτός εγκαθιδρύει ένα ιδιαίτερα ευνοϊκό καθεστώς φορολόγησης των πλοίων στην Ελλάδα, το οποίο έχει συμβάλλει σημαντικά στην ανάδειξη και τη διατήρηση του ελληνόκτητου στόλου στην κορυφή της παγκόσμιας ναυτιλίας. Άλλωστε, σημαντική παράμετρος που επηρέασε το φορολογικό νομοθέτη να θεσπίσει ένα ιδιαίτερα προσφιλές φορολογικό περιβάλλον για την ανάπτυξη της ναυτιλίας στην Ελλάδα αποτελεί ο διεθνής φορολογικός ανταγωνισμός<sup>7</sup>, που αναπτύσσεται ακόμα πιο έντονα σε οικονομικές δραστηριότητες με διεθνή εμβέλεια. Με τις διατάξεις, μάλιστα, του Ν. 4172/2013, ο οποίος ρυθμίζει το φόρο εισοδήματος, διατηρήθηκε το θεσμικό πλαίσιο για τη φορολογία πλοίων του Ν 27/1975.

<sup>5</sup> «Η φορολόγηση της Ναυτιλίας στην Ελλάδα στο στόχαστρο της Ευρωπαϊκής Επιτροπής», Δημητρίου Σπύρος, Accountancy Greece, τεύχος 22, πηγή:<https://www.accountancygreece.gr>

<sup>6</sup>ΦΕΚ Α' 77/22.04.1975.

<sup>7</sup> Βλ. «Φορολογικός ανταγωνισμός ως συνέπεια της οικονομικής παγκοσμιοποίησης», Ν. Μπάρμπας, ΔΕΕ 1/2009 (έτος 15°), σελ. 12.

Σύμφωνα, λοιπόν, με το Νόμο αυτό επιβάλλεται φόρος<sup>8</sup> στα πλοία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του<sup>9</sup> και εγκαθιδρύεται ένα ιδιάζων σύστημα φορολόγησης της ελληνικής ναυτιλίας, με σκοπό τη μη επιβάρυνση των ελληνικών εμπορικών πλοίων και την παροχή στους πλοιοκτήτες της δυνατότητας να προγραμματίζουν μακροπρόθεσμα την επιχειρηματική τους δραστηριότητα<sup>10</sup>. Για το λόγο αυτό, άλλωστε, οι διατάξεις του Νόμου στις οποίες ρυθμίζεται το φορολογικό καθεστώς των ελληνικών ναυτιλιακών δραστηριοτήτων και οι αντίστοιχες φοροαπαλλαγές, ήτοι οι διατάξεις των άρθρων 1 έως 11, χαίρουν αυξημένης τυπικής ισχύος δυνάμει του άρθρου 107 του Συντάγματος<sup>11</sup>.

Η αυξημένη τυπική ισχύς του Νόμου έχει ως στόχο την ανάπτυξη της ναυτιλίας στην Ελλάδα, αφού η επιλογή του φορολογικού συστήματος υπαγορεύεται όχι μόνο από ταμειευτικούς σκοπούς, αλλά και από την οικονομική πραγματικότητα, υπηρετώντας συχνά αναπτυξιακούς σκοπούς<sup>12</sup>. Απαγορεύει την κατάργηση ή την τροποποίησή του μέσω της κοινοβουλευτικής διαδικασίας, δηλαδή με την ψήφιση νέου τυπικού νόμου, και απαιτεί την αναθεώρηση του ίδιου του Συντάγματος. Εντούτοις, από την πρακτική που ακολουθείται σε όλα τα χρόνια της μεταπολίτευσης συνάγεται ότι είναι δυνατή η τροποποίηση ορισμένων σημείων των διατάξεων των άρθρων 1 έως 11, εφόσον το φορολογικό καθεστώς της ναυτιλίας παραμένει στην ουσία αμετάβλητο. Για παράδειγμα, όπως θα αναλυθεί και στη συνέχεια της παρούσας, οι συντελεστές των κλιμακίων που κατατάσσονται τα πλοία αναπροσαρμόζονται ανά πενταετία είτε με νομοθετική διάταξη είτε με υπουργική απόφαση, η οποία κυρώνεται στη συνέχεια με τυπικό νόμο.

Εντούτοις, για το ζήτημα που διαπραγματεύεται η παρούσα εργασία, κρίσιμο θεωρείται και το Ν.Δ. 2687/1953 με τίτλο «Περί επενδύσεως και προστασίας κεφαλαίων εξωτερικού»<sup>13</sup>. Το ως άνω νομοθετικό διάταγμα, το οποίο εισάγει αποκλίσεις από τις διατάξεις του κοινού δικαίου ως προς τη νηολόγηση των πλοίων στην Ελλάδα, φέρει επίσης αυξημένη τυπική ισχύ δυνάμει του άρθρου 107 του Συντάγματος. Σκοπός δε του νομοθέτη του 1953, αλλά και του συνταγματικού νομοθέτη του 1975, ήταν η παροχή κινήτρων για τον επαναπατρισμό κεφαλαίων ελληνικών συμφερόντων, τα οποία είχαν διαφύγει στο εξωτερικό λόγω των πολιτικών αναταράξεων που ταλάνιζαν την Ελλάδα μετά το Β΄ Παγκόσμιο Πόλεμο. Συνεπώς, με το ως άνω νομοθετικό διάταγμα παρέχονται κίνητρα

---

<sup>8</sup> Με τον Νόμο αυτό επιβάλλεται και μια εισφορά σε ορισμένα από τα πλοία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του στην οποία θα γίνει αναφορά στο Κεφάλαιο της παρούσας για τον υπολογισμό του φόρου των πλοίων της Πρώτης Κατηγορίας.

<sup>9</sup> Άρθρο 1 Ν.27/1975.

<sup>10</sup> Γνωμοδότηση ΝΣΚ 470/2006.

<sup>11</sup> <https://efotopoulou.gr/idiazousa-forologisi-plain-mi-apallagi-apo-to-foro-isodimatos-tou-plain-i-%CE%84-tis-navtiliakis-eterias-gia-tis-lipes-drastiriotites-plain-tis-diachirisis-ke-ekmetallefsis-plain/>

<sup>12</sup> «Τα τεκμήρια στο Φορολογικό Δίκαιο, Αναγκαιότητα και Αντινομίες», Ε. Χουρδάκης, Νομική Βιβλιοθήκη, 2018, σελ.291.

<sup>13</sup> ΦΕΚ Α΄ 137/10.11.1953.

για τη νηολόγηση με ελληνική σημαία πλοίων με ολική χωρητικότητα άνω των 1.500 κόρων που ανήκουν σε αλλοδαπές εταιρείες, οι οποίες είναι κατά πλειοψηφία ελληνικών συμφερόντων<sup>14</sup>.

## **Κεφάλαιο 2<sup>ο</sup> : Το αντικείμενο του φόρου πλοίου**

### **2.1. Γενικά**

Γενεσιουργός αιτία της επιβολής του φόρου πλοίου είναι η κυριότητα των πλοίων, με τα οποία αναπτύσσεται οικονομική δραστηριότητα. Εντούτοις, αντικείμενο του φόρου πλοίου είναι η εκμετάλλευση του πλοίου<sup>15</sup>, και ειδικότερα τα κέρδη που αποκτώνται από την εκμετάλλευση αυτή<sup>16</sup>. Συνεπώς, για την επιβολή του φόρου πλοίου κατά τις διατάξεις του Ν.27/1975 απαιτείται η εκμετάλλευση πλοίων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Νόμου. Για λόγους πληρότητας σημειώνεται ότι στο ευνοϊκό καθεστώς του ως άνω Νόμου εμπίπτουν και τα εισοδήματα των αλιευτικών επιχειρήσεων, αλλά και τα πλωτά διυλιστήρια και οι γεωτρήσεις άντλησης και δύλισης πετρελαίου και φυσικού αερίου από τη θάλασσα. Ο λόγος που τα τελευταία εντάχθηκαν στο πεδίο εφαρμογής του ιδιότυπου αυτού φορολογικού καθεστώτος ενδεχομένως να είναι η αδιαμφισβήτητη συμβολή των εν λόγω επιχειρηματικών δραστηριοτήτων στην οικονομική ανάπτυξη της χώρας<sup>17</sup>.

Εντούτοις, η έννοια του πλοίου δεν ορίζεται στο Ν.27/1975. Η μόνη αναφορά στην έννοια του πλοίου που απαντάται στο Νόμο είναι ότι «στην έννοια του πλοίου περιλαμβάνονται και τα πλοίαρια, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά»<sup>18</sup>. Άλλωστε, το φορολογικό δίκαιο πολλές φορές υιοθετεί έννοιες που προέρχονται από άλλους κλάδους του δικαίου, όπως για παράδειγμα το αστικό δίκαιο<sup>19</sup>. Αντιθέτως, η έννοια του πλοίου ορίζεται αφενός στον Κώδικα Δημόσιου Ναυτικού Δικαίου<sup>20</sup> (Κ.Δ.Ν.Δ.), και αφετέρου στον Κώδικα Ιδιωτικού Ναυτικού Δικαίου<sup>21</sup> (Κ.Ι.Ν.Δ.). Σύμφωνα με τον ΚΙΝΔ «πλοίο, κατά την έννοια του παρόντος νόμου, είναι κάθε σκάφος με χωρητικότητα τουλάχιστον 10 κόρους που προορίζεται να κινείται αυτοδύναμα στη θάλασσα», ενώ σύμφωνα με τον ΚΔΝΔ « πλοίο κατά την έννοια του παρόντος κώδικα είναι κάθε σκάφος που προορίζεται να μετακινείται στο νερό για τη μεταφορά προσώπων ή πραγμάτων, για ρυμούλκηση, για θαλάσσια αρωγή, για αλιεία, για επιστημονικές έρευνες ή άλλους σκοπούς». Περαιτέρω, ο

<sup>14</sup> Άρθρο 13 του ν.δ. 2687/1953.

<sup>15</sup> Βλ. και Γνωμοδότηση ΝΣΚ 47/2015.

<sup>16</sup> «Τα τεκμήρια στο Φορολογικό Δίκαιο, Αναγκαιότητα και Αντινομίες», Ε. Χουρδάκης, Νομική Βιβλιοθήκη, 2018, σελ.292.

<sup>17</sup> «Τα τεκμήρια στο Φορολογικό Δίκαιο, Αναγκαιότητα και Αντινομίες», Ε. Χουρδάκης, Νομική Βιβλιοθήκη, 2018, σελ.290.

<sup>18</sup> Άρθρο 1 παρ.3 Ν.27/1975.

<sup>19</sup> «Το φορολογικό δίκαιο στην έννομη τάξη, Μεθοδολογική ανάλυση των διασυνδέσεων του φορολογικού δικαίου με τους λοιπούς δικαιοκούς κλάδους», Α. Τσουρουφλής, 2010, σελ. 115.

<sup>20</sup> Ν.Δ. 187/1973 (ΦΕΚ Α' 261/3.10.1973).

<sup>21</sup> Ν.3816/1958 (ΦΕΚ Α' 32/28.02.1958).



ορισμός του πλοίου υπάρχει σε μία μόνο διάταξη του φορολογικού δικαίου, και ειδικότερα στο Άρθρο 1 παρ.5 του Ν. 1587/1950 περί φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων, στον οποίο ορίστηκε ότι «ως πλοία λογίζονται τα κατά τον εμπορικών νόμον χαρακτηριζόμενα τοιαύτα». Συνεπώς, τίθεται ζήτημα ως προς το ακριβές περιεχόμενο της έννοιας «πλοίο» για τον προσδιορισμό του πεδίου εφαρμογής του Ν.27/1975 και την επιβολή του φόρου πλοίου. Διότι ο ορισμός του ΚΑΝΔ είναι ευρύτερος έναντι του ΚΙΝΔ, ενώ η παραπομπή του Ν.1857/1950 στον «εμπορικό νόμο» δεν επιτρέπει την εξαγωγή ασφαλών συμπερασμάτων ως προς την επιλογή της εφαρμοστέας διάταξης.

Επί του θέματος υποστηρίζεται ότι ως πλοίο κατά την έννοια της φορολογικής νομοθεσίας, πρέπει θεωρείται κάθε σκάφος που πληροί τα κριτήρια που τίθενται γενικά από τη νομοθεσία, αλλά και από την ίδια την οικονομική πραγματικότητα, δηλαδή από τις αντιλήψεις που επικρατούν στην αγορά.<sup>22</sup> Η θεώρηση αυτή συνάδει με την αρχή του ρεαλισμού του φορολογικού δικαίου, αλλά και με τη βούληση του νομοθέτη να διευρύνει στο μέγιστο το πεδίο εφαρμογής του Ν.27/1975 εντάσσοντας στο κανονιστικό του πλαίσιο και τα «πλοιάρια», δηλαδή τα σκάφη εκείνα που ενδεχομένως να μην πληρούν τις προϋποθέσεις που τίθενται από τους νόμους του εμπορικού δικαίου. Συνεπώς, με βάση τα ανωτέρω, μπορεί να υποστηριχθεί ότι ως πλοίο κατά την έννοια του Ν.Δ. 27/1975 θεωρείται κάθε σκάφος το οποίο προορίζεται να μετακινείται αυτοδύναμα πάνω σε νερό (ανεξαρτήτως αν πρόκειται για θάλασσα ή για γλυκό νερό) με σκοπό την ανάπτυξη οικονομικής δραστηριότητας.

Επιπλέον, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο Νόμο, κάθε πλοίο και πλοiάριο αντιμετωπίζεται ως ανεξάρτητη οικονομική μονάδα<sup>23</sup>. Ειδικότερα, ο φόρος που επιβάλλεται υπολογίζεται ξεχωριστά για κάθε πλοίο. Επομένως, στην περίπτωση που ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο διαθέτει την κυριότητα πολλών πλοίων οφείλει να καταβάλλει φόρο για κάθε πλοίο του στόλου του, ήτοι περισσότερους του ενός φόρους, και όχι ένα φόρο συνολικά για όλα τα πλοία. Ακολούθως, οι υπόχρεοι προς καταβολή του φόρου οφείλουν να υποβάλλουν δήλωση για κάθε πλοίο ξεχωριστά.

Τέλος, αυτονόητο θεωρείται ότι για την επιβολή του φόρου απαιτείται η ύπαρξη του αντικειμένου του φόρου, ήτοι η εκμετάλλευση ή η δυνατότητα εκμετάλλευσης του πλοίου. Επομένως, σε περίπτωση διάλυσης ή βύθισης του πλοίου, η φορολογική υποχρέωση παύει να υφίσταται από τη διάλυση ή τη βύθιση του πλοίου, ενώ το βάρος της απόδειξης αυτού του γεγονότος φέρει ο κύριος του πλοίου<sup>24</sup>.

---

<sup>22</sup> «Πλοίο υπό ναυπήγηση και το φορολογικό καθεστώς του», Κωνσταντίνος Γερ. Γιαννόπουλος, Νομική Βιβλιοθήκη, έκδοση 2003, σελ.14.

<sup>23</sup> «Φορολογικό Δίκαιο», Θ. Φορτσάκης – Κ. Σαββαΐδου, 4<sup>η</sup> έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2013, σελ.262.

<sup>24</sup> ΠΟΛ. 1188/2002.

## 2.2. Τα πλοία στα οποία επιβάλλεται φόρος δυνάμει των διατάξεων του Ν.27/1975

Όπως προαναφέρθηκε, για να επιβληθεί φόρος πλοίου, η ναυτιλιακή δραστηριότητα πρέπει να αναπτύσσεται μέσω της εκμετάλλευσης πλοίων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Νόμου. Σύμφωνα με τις διατάξεις του Νόμου, ο φόρος πλοίου επιβάλλεται στα πλοία με ελληνική σημαία<sup>25</sup>, στα πλοία με σημαία της Ε.Ε./Ε.Ο.Χ. πλην της ελληνικής<sup>26</sup>, καθώς και στα πλοία με ξένη σημαία τα οποία τα διαχειρίζονται ημεδαπές ή αλλοδαπές εταιρείες εγκατεστημένες στην Ελλάδα δυνάμει του άρθρου 25 του Ν.27/1975<sup>27</sup>.

Τα πλοία τα οποία φέρουν την ελληνική σημαία λογίζεται ότι διαθέτουν επαρκή σύνδεσμο με την Ελληνική Πολιτεία προκειμένου να επιβληθεί φόρος για την εκμετάλλευσή τους και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Νόμου<sup>28</sup>. Ως πλοία δε με ελληνική σημαία νοούνται όσα έχουν εγγραφεί στο ελληνικό νηολόγιο ή σε νηολόγιο Προξενικής Αρχής ή έχει εκδοθεί για αυτά έγγραφο προσωρινής ελληνικής ιθαγένειας. Η ελληνική ιθαγένεια του πλοίου διατηρείται για όσο χρόνο αυτό παραμένει εγγεγραμμένο στο ελληνικό νηολόγιο<sup>29</sup>. Επίσης, επισημαίνεται ότι ορισμένες κατηγορίες πλοίων με ελληνική ιθαγένεια υπάγονται σε φόρο πλοίου, ανεξαρτήτως του τόπου που αναπτύσσουν τις ναυτιλιακές τους δραστηριότητες, δηλαδή ανεξαρτήτως του εάν πραγματοποιούν πλόες στο εσωτερικό ή στο εξωτερικό. Τέλος, τονίζεται ότι τα πλοία ελληνικής ιθαγένειας δεν ταυτίζονται πάντοτε με τα πλοία ελληνικών συμφερόντων, καθώς σύμφωνα με τον ΚΔΝΔ ως «ελληνικό» αναγνωρίζεται το πλοίο του οποίου η κυριότητα ανήκει κατά 50% σε ελληνικά συμφέροντα. Για σκοπούς, όμως φορολογίας κριτήριο συνιστά η ιθαγένεια του πλοίου, η οποία αποκτάται αποκλειστικά μέσω της εγγραφής του στο ελληνικό νηολόγιο, ανεξαρτήτως της ιθαγένειας ή του τόπου εγκατάστασης του προσώπου που διαθέτει την κυριότητα του εν λόγω πλοίου

Περαιτέρω, στο πεδίο εφαρμογής του Νόμου εμπίπτουν και ορισμένα πλοία τα οποία φέρουν σημαία της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου πλην της ελληνικής, τα οποία συμμετέχουν σε εσωτερικές μεταφορές (ανεξαρτήτως χωρητικότητας) ή σε διεθνείς μεταφορές (με χωρητικότητα μέχρι 500 κόρους). Αντιθέτως, στο πεδίο εφαρμογής του Νόμου δεν εμπίπτουν τα πλοία με ξένη σημαία, ακόμα κι αν αναπτύσσουν οικονομική δραστηριότητα στα όρια της Ελληνικής Επικράτειας. Εξάιρεση στον ανωτέρω κανόνα θεσπίστηκε για τα πλοία με ξένη σημαία, τα οποία διαχειρίζονται ημεδαπές ή αλλοδαπές εταιρείες εγκατεστημένες στην Ελλάδα,

<sup>25</sup> Άρθρο 1 Ν.27/1975, ως ισχύει.

<sup>26</sup> Άρθρο 26<sup>α</sup> Ν.27/1975, ως ισχύει.

<sup>27</sup> Άρθρο 26 Ν.27/1975, ως ισχύει.

<sup>28</sup> Άρθρο 1 παρ.1 του Ν.27/1975, ως ισχύει.

<sup>29</sup> Άρθρο 1 παρ.2 του Ν.27/1975, ως ισχύει.

σύμφωνα με το άρθρο 25 του Νόμου<sup>30</sup>. Οι ειδικές προϋποθέσεις που απαιτούνται για να εμπίπτουν τα ανωτέρω πλοία στο πεδίο εφαρμογής του Νόμου, αλλά και η φορολογική μεταχείριση καθενός από αυτά θα αναπτυχθούν στα επόμενα υποκεφάλαια της παρούσας.

## **Κεφάλαιο 3<sup>ο</sup> - Το υποκείμενο του φόρου**

### **3.1. Ο πλοιοκτήτης ως υποκείμενο του φόρου**

Υποκείμενο του φόρου πλοίου είναι, σύμφωνα με το Άρθρο 4 παρ.1 του Ν.27/1975, καταρχήν ο πλοιοκτήτης, δηλαδή το φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο είναι εγγεγραμμένο στο οικείο νηολόγιο κατά την πρώτη μέρα κάθε ημερολογιακού έτους και ως εκ τούτου λογίζεται ως ο ιδιοκτήτης του εκάστοτε πλοίου, ανεξαρτήτως της κατοικίας ή της έδρας του<sup>31</sup>. Μάλιστα, το πρόσωπο αυτό υπόκειται σε φόρο πλοίου για όσο χρόνο εξακολουθεί να εμφανίζεται στο οικείο νηολόγιο ως ο κύριος του πλοίου, ακόμα και αν έχει μεσολαβήσει η μεταβίβαση του πλοίου χωρίς την καταχώριση της σχετικής μεταβιβαστικής πράξης στο νηολόγιο και ως εκ τούτου έχει πάψει να διαθέτει την εκμετάλλευση του πλοίου.<sup>32</sup> Πρόκειται συνεπώς για ένα φόρο πραγματικό, ο οποίος επιβάλλεται ανεξαρτήτως της άσκησης της ναυτιλιακής δραστηριότητας από το υποκείμενο.

Στο σημείο αυτό είναι κρίσιμο να σημειωθεί ότι η έννοια του «πλοιοκτήτη» κατά την ως άνω διάταξη διαφοροποιείται από την έννοια του «πλοιοκτήτη» με βάση του κανόνες του ιδιωτικού ναυτικού δικαίου. Και τούτο διότι σύμφωνα με τον ΚΙΝΔ ως «πλοιοκτήτης» ορίζεται το πρόσωπο που εκμεταλλεύεται πλοίο, το οποίο βρίσκεται στην κυριότητά του. Σε περίπτωση δε που η εκμετάλλευση του πλοίου έχει ανατεθεί σε άλλο πρόσωπο, τότε ο ιδιοκτήτης του πλοίου ορίζεται ως «κύριος του πλοίου», ενώ το πρόσωπο που εκμεταλλεύεται ξένο πλοίο για δικό του λογαριασμό (και κατ' επέκταση απολαύει των κερδών που προκύπτουν από την άσκηση της ναυτιλιακής δραστηριότητας) ορίζεται ως «εφοπλιστής». Περαιτέρω, ο διαχειριστής του πλοίου δε θεωρείται «εφοπλιστής», με βάση τους κανόνες του ιδιωτικού ναυτικού δικαίου εφόσον ενεργεί για λογαριασμό του πλοιοκτήτη, ενώ ο μισθωτής «γυμνού» πλοίου (bare boat charterer) είναι «εφοπλιστής», επειδή όσο διαρκεί η σύμβαση έχει την κατοχή και τον πλήρη έλεγχο της εκμετάλλευσης του πλοίου<sup>33</sup>.

---

<sup>30</sup> Μία ακόμα εξαίρεση από τον κανόνα αυτό θεσπίστηκε και με το Ν.5000/2022 με τον οποίο προστέθηκε το Άρθρο 26δ στο Ν.27/1975. Το ζήτημα αυτό εξετάζεται και στο 3<sup>ο</sup> Κεφάλαιο, στο υπό 3.2 μέρος της παρούσας.

<sup>31</sup> Άρθρο 4 παρ.1 του Ν.27/1975, ως ισχύει.

<sup>32</sup> Ελλ.Δ/νη 6/1997, σελ.1291-1302

<sup>33</sup> «Ναυτικό Δίκαιο», Ιωάννης Κ. Ρόκας και Γεώργιος Δ. Θεοχαρίδης, Δ' έκδοση, εκδόσεις Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 101-103.

Εντούτοις, η έννοια του «πλοιοκτήτη» που προβλέπεται στο Ν.27/1975 καταλαμβάνει όχι μόνο τον κύριο που εκμεταλλεύεται το πλοίο του, αλλά και τον κύριο που παραχωρεί σε άλλο πρόσωπο την εκμετάλλευση του πλοίου. Άλλωστε, ορίζεται ρητά στην επίμαχη διάταξη ότι ο «πλοιοκτήτης» που υπόκειται σε φόρο πλοίου είναι το πρόσωπο που είναι εγγεγραμμένο στο οικείο νηολόγιο ως ο κύριος του πλοίου, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω να διαθέτει και την εκμετάλλευση του πλοίου. Συνακόλουθα, η επιβολή του φόρου πλοίου δεν προϋποθέτει οπωσδήποτε την άσκηση της ναυτλιακής επιχειρήσεως<sup>34</sup>, αλλά αρκεί η κυριότητα του πλοίου, η οποία συνιστά, όπως προαναφέρθηκε, τη γενεσιουργό αιτία της φορολογικής υποχρέωσης.

Συνεπώς, υποκείμενο του φόρου είναι κατά την ορθή ερμηνεία του Νόμου είναι ο κύριος του πλοίου. Τούτο δε επιβεβαιώνεται και από τον τρόπο με τον οποίο επέλεξε ο νομοθέτης να φορολογήσει το εταιρικό μέρωμα της ναυτικής εταιρείας. Σύμφωνα, λοιπόν, με το Ν.959/1979<sup>35</sup>, οι ναυτικές εταιρείες διακρίνονται σε «πλοιοκτήτριες» και σε «εφοπλιστικές», με τις πρώτες να υπόκεινται σε φόρο πλοίου κατά το Ν.27/1975 και τις δεύτερες να φορολογούνται με βάση τις γενικές διατάξεις για το φόρο εισοδήματος<sup>36</sup>. Μάλιστα, υποστηρίζεται ότι η επιλογή του φορολογικού νομοθέτη να καταστήσει υποκείμενο του φόρου τον κύριο του πλοίου, ανεξαρτήτως αν αυτός διαθέτει και την εκμετάλλευση του πλοίου, εδράζεται στο γεγονός ότι κατά κανόνα ο ιδιοκτήτης του πλοίου είναι το πρόσωπο που διαθέτει και την εκμετάλλευσή του, ενώ αποκτά εισόδημα από το πλοίο ακόμα και όταν παραχωρεί την εκμετάλλευση σε άλλο πρόσωπο. Τέλος, είναι συγκριτικά πιο εύκολο για τις φορολογικές αρχές να εντοπίσουν το πρόσωπο του ιδιοκτήτη του πλοίου για την επιβολή του φόρου, αφού είναι εγγεγραμμένο στο οικείο νηολόγιο, ενώ τεκμαίρεται ότι οι ιδιοκτήτες των πλοίων είναι και πιο φερέγγυοι από τους εφοπλιστές<sup>37</sup>.

Περαιτέρω, η επιβολή του φόρου πλοίου έχει ως συνέπεια την εξάντληση κάθε υποχρέωσης του πλοιοκτήτη για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος, όσον αφορά τα κέρδη που προκύπτουν από την εκμετάλλευση του πλοίου. Ως απαλλασσόμενο δε εισόδημα νοείται και το εισόδημα που αποκτά από την πώληση του πλοίου, την είσπραξη ασφαλιστικής αποζημίωσης ή από οποιαδήποτε άλλη αιτία η οποία συνδέεται με την εκμετάλλευση του πλοίου<sup>38</sup>. Στο σημείο αυτό αξίζει να σημειωθεί ότι σύμφωνα με το γράμμα του νόμου, η ιδιάζουσα φορολογική μεταχείριση των κερδών των πλοιοκτητών ή των πλοιοκτητριών εταιρειών αφορά μόνο τα εισοδήματά τους από την εκμετάλλευση των πλοίων, και όχι τα εισοδήματα που ενδεχομένως αποκτάνε από οποιαδήποτε

<sup>34</sup> ΣτΕ 770/1986.

<sup>35</sup> ΦΕΚ Α' 192/24.08.1979

<sup>36</sup> «Ναυτική Εταιρεία, Σύγχρονα Ζητήματα», Τμ. Ναυτιλίας-Επιγ/κων Υπηρ. Σχολή Επιστημών & Διοικ.-Παν.Αιγαίου, εκδόσεις Σάκκουλας, 2004, Α. Τσουρουφλής, Η φορολόγηση των ναυτικών εταιρειών του ν. 959/1979, σελ. 273.

<sup>37</sup> «Το Σύστημα Φορολογίας Εισοδήματος των ελληνικών πλοίων», Αντώνης Μ. Αντάπασης, εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα, 2001, σελ. 30-31.

<sup>38</sup> Άρθρο 2 παρ.2 του Ν.27/1975, ως ισχύει.

άλλη δραστηριότητα. Όπως προκύπτει από το Άρθρο 2 παρ.3 του Ν.27/1975, άλλα έσοδα που τυχόν πραγματοποιεί ο πλοιοκτήτης, τα οποία δεν προέρχονται από την εκμετάλλευση των πλοίων, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Νόμου, αλλά υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος δυνάμει του Ν.4172/2013. Συνεπώς, ο φόρος πλοίου που επιβάλλεται δυνάμει του Ν.27/1975 αφορά αποκλειστικά το εισόδημα που προκύπτει ευθέως από την εκμετάλλευση του πλοίου, η οποία αποτελεί έκφραση της κύριας επιχειρηματικής δράσης του πλοιοκτήτη ή της πλοιοκτήτριας εταιρείας, ενώ δεν καλύπτει το εισόδημα που προκύπτει από δραστηριότητες οι οποίες αναπτύσσονται επ' ευκαιρία ή σε συνδυασμό με την εκμετάλλευση του πλοίου<sup>39</sup>. Κατ' επέκταση, σε περίπτωση άσκησης παράλληλης δραστηριότητας με την εκμετάλλευση του πλοίου, η πλοιοκτήτρια εταιρεία θα απαλλαγεί του φόρου εισοδήματος μόνο για το ποσό των καθαρών κερδών ή μερισμάτων που είναι ίσο προς τη σχέση που υπάρχει μεταξύ των ακαθάριστων εσόδων που προέρχονται από το υπό κρίση πλοίο της εταιρείας<sup>40</sup>.

Περαιτέρω, σε περίπτωση που ο πλοιοκτήτης είναι νομικό πρόσωπο, η απαλλαγή αυτή εκτείνεται μέχρι το πρόσωπο των μετόχων ή εταίρων για το εισόδημα που αποκτούν με τη μορφή διανομής καθαρών κερδών ή μερισμάτων. Με τον όρο δε «μέτοχος ή εταίρος» νοείται το φυσικό πρόσωπο που τελικά λαμβάνει το εισόδημα από την εκμετάλλευση του πλοίου<sup>41</sup> είτε απευθείας είτε από εταιρείες χαρτοφυλακίου (holding companies), ανεξαρτήτως του αριθμού των εταιρειών χαρτοφυλακίου που παρεμβάλλονται μεταξύ της πλοιοκτήτριας εταιρείας και του τελικού μετόχου ή εταίρου.<sup>42</sup> Σημειώνεται ότι η ως άνω εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ισχύει για τους μετόχους/εταίρους, ανεξαρτήτως της ιθαγένειας του νομικού προσώπου, δηλαδή ανεξαρτήτως αν πρόκειται για ημεδαπό ή για αλλοδαπό νομικό πρόσωπο, ενώ αδιάφορη είναι και η νομική μορφή του<sup>43</sup>.

### **3.2. Ο «εφοπλιστής» ως υποκείμενο του φόρου**

Όπως προαναφέρθηκε, ο Ν.27/1975 ορίζει ως υποκείμενο του φόρου τον κύριο του πλοίου. Συνεπώς, ο «εφοπλιστής» υπόκειται για τα εισοδήματα που αποκτά από την εκμετάλλευση του πλοίου στις γενικές διατάξεις του φόρου εισοδήματος του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.). Στην έννοια δε του «εφοπλιστή» εμπίπτουν και οι ναυλώτριες εταιρείες γυμνών πλοίων (bareboat charter), καθώς και οι μισθώτριες εταιρείες πλοίων υπό χρηματοδοτική μίσθωση (ship leases). Εντούτοις, κρίθηκε αναγκαία η όμοια φορολογική μεταχείριση των ως άνω εταιρειών με τις πλοιοκτήτριες εταιρείες

<sup>39</sup> Γνωμοδότηση ΝΣΚ 470/2006.

<sup>40</sup> «Επιτομή Φορολογικού Δικαίου», Β.Αθανασάκη, Νομική Βιβλιοθήκη, 2018, σελ. 281.

<sup>41</sup> ΠΟΛ. 1073/1992.

<sup>42</sup> Όπως προκύπτει και από την Αιτιολογική έκθεση του Ν.4646/2019 όπου αναλύονται οι λόγοι όμοιας φορολογικής μεταχείρισης των πλοιοκτητριών εταιρειών με τις εταιρείες ναύλωσης γυμνού πλοίου και τις μισθώτριες εταιρείες πλοίων υπό χρηματοδοτική μίσθωση.

<sup>43</sup> Άρθρο 2 παρ.1 του Ν.27/1975, ως ισχύει.

που είναι εγγεγραμμένες στο ελληνικό νηολόγιο, διότι τόσο η σύμβαση ναύλωσης «γυμνού πλοίου» όσο και η σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης αυτού παρέχουν στις εν λόγω εταιρείες δικαιώματα και υποχρεώσεις ανάλογες και σχεδόν εξ ίσου εκτεταμένες με τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του πλοιοκτήτη ή της πλοιοκτήτριας εταιρείας<sup>44</sup>.

Ως εκ τούτου, με το Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α΄ 201/12.12.2019)<sup>45</sup> προστέθηκε το άρθρο 26β του Ν.27/1975 δυνάμει του οποίου επεκτάθηκαν για φορολογικούς σκοπούς τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις των υπαγόμενων σε φόρο χωρητικότητας πλοιοκτητριών εταιρειών, αλλά και τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις των τελικών μετόχων ή εταίρων αυτών μέχρι φυσικού προσώπου και στις ναυλώτριες εταιρείες γυμνών πλοίων και τις μισθώτριες εταιρείες πλοίων υπό χρηματοδοτική μίσθωση, καθώς και στους τελικούς μετόχους και εταίρους αυτών, μέχρι φυσικού προσώπου. Ειδικότερα, προβλέπεται η υποχρέωση καταβολής φόρου πλοίου δυνάμει του Ν.27/1975 για τις ανωτέρω εταιρείες και η εκπλήρωσή της συνεπάγεται την εξάντληση κάθε άλλης φορολογικής υποχρέωσης των εταιρειών αυτών για το εισόδημα που αποκτάται από την εκμετάλλευση του πλοίου, ενώ παράλληλα απαλλάσσονται από κάθε φόρο, τέλος, εισφορά ή κράτηση οι μέτοχοι ή οι εταίροι τους, μέχρι φυσικού προσώπου<sup>46</sup>.

Επισημαίνεται ότι από το πεδίο εφαρμογής του Νόμου αποκλείονται ρητά οι εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing companies), με την αιτιολογία ότι το ιδιαίτερο καθεστώς φορολογικής μεταχείρισης της εκμετάλλευσης πλοίων επιφυλάσσεται αποκλειστικά για τα πρόσωπα που υφίστανται ως εκμεταλλευτές πλοίων, και όχι για όσα λειτουργούν αμιγώς ως επενδυτικά οχήματα, χωρίς συμμετοχή στο ναυτιλιακό μεταφορικό έργο<sup>47</sup>. Άλλωστε, η συμβατότητα του άρθρου 26β με τους κανόνες της Ευρωπαϊκής Ένωσης περί κρατικών ενισχύσεων ερείδεται ακριβώς στο ότι «η ρύθμιση αφορά στην υπαγωγή στο ειδικό ναυτιλιακό καθεστώς του φόρου χωρητικότητας νομικών προσώπων και οντοτήτων που διενεργούν αμιγώς ναυτιλιακό έργο και δραστηριοποιούνται στη διεθνή μεταφορά δια θαλάσσης, και μάλιστα ως δεσπόζουσα (dominant) κύρια δραστηριότητα (core activity), κατά την ορολογία της Ευρωπαϊκής Επιτροπής<sup>48</sup>.

---

<sup>44</sup> Αιτιολογική έκθεση Ν.4646/2019.

<sup>45</sup> Άρθρο 61 παρ.1 του Ν.4646/2019.

<sup>46</sup> Με το Άρθρο 61 του Ν. 4646/2019 και την τροποποίηση του Ν.814/1978 προβλέφθηκε η απαλλαγή του εισοδήματος που αποκτούν οι εταίροι ή οι μέτοχοι εταιρειών χαρτοφυλακίου (holding companies) οι οποίες έχουν αποκλειστικά άμεσα ή έμμεσα μετοχές πλοιοκτητριών εταιρειών πλοίων με ελληνική σημαία ή ξένη σημαία, ή μετοχές ναυλωτριών εταιρειών γυμνού πλοίου ή μισθωτριών εταιρειών πλοίων υπό χρηματοδοτική μίσθωση, εφόσον οι πλοιοκτήτριες εταιρείες είναι συμβεβλημένες με το Ναυτικό Απομαχικό Ταμείο ή η εκμετάλλευσή των σχετικών πλοίων γίνεται από ημεδαπή ή αλλοδαπή επιχείρηση εγκατεστημένη στην Ελλάδα με βάση το Άρθρο 25 του Ν.27/1975.

<sup>47</sup> Αιτιολογική έκθεση Ν.4646/2019.

<sup>48</sup> Έκθεση επί του νομοσχεδίου «Φορολογική μεταρρύθμιση με αναπτυξιακή διάσταση για την Ελλάδα του αύριο» της Επιστημονική Υπηρεσίας της Βουλής.

Επιπλέον, με το Ν.5000/2022<sup>49</sup> προστέθηκε στο Ν.27/1975 η διάταξη 26δ δυνάμει της οποίας θεσπίστηκε μια ακόμα παρέκκλιση από τον κανόνα ότι υποκείμενο του φόρου πλοίου είναι το πρόσωπο που διαθέτει την κυριότητά του. Πιο αναλυτικά, προβλέπεται ότι από την 1.1.2023 οι φορείς εμπορικής εκμετάλλευσης των πλοίων που παρέχουν υπηρεσίες μεταφορών με πλήρως εξοπλισμένα και στελεχωμένα πλοία άλλων εταιρειών, τα οποία έχουν ναυλώσει, παράλληλα με την εκμετάλλευση ιδιόκτητων και υπό γυμνή ναύλωση πλοίων τους, επωφελούνται από τη φορολογία χωρητικότητας για το σύνολο των ναυλωμένων πλοίων, υπό τον όρο ότι τουλάχιστον το 25% του συνολικού τους στόλου, φέρει σημαία κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου ή το μερίδιο των ναυλωμένων πλοίων που δεν φέρουν σημαία κράτους Ε.Ε. ή Ε.Ο.Χ., δεν υπερβαίνει το 75% του ιδιόκτητου και υπό γυμνή ναύλωση στόλου του δικαιούχου που φορολογείται σύμφωνα με τη χωρητικότητα. Η διάταξη αυτή είναι ιδιαίτερα σημαντική, διότι δεν αποσυνδέει μόνο τον φόρο χωρητικότητας από την κυριότητα του πλοίου, αλλά διευρύνει το πεδίο εφαρμογής του Ν.27/1975 και σε πλοία τα οποία δεν έχουν την ελληνική ιθαγένεια ή σημαία της Ε.Ε./Ε.Ο.Χ.

### **3.3. Ζητήματα ως προς το υποκείμενο του φόρου πλοίου**

Σύμφωνα με το Ν.27/1975, όπως τροποποιήθηκε με το Ν.4646/2019, προβλέπεται ότι υποκείμενο του φόρου πλοίου μπορεί να είναι (α) ένας πλοιοκτήτης ή μια πλοιοκτήτρια εταιρεία, (β) μια ναυλώτρια εταιρεία «γυμνού πλοίου» ή μια εταιρεία που μισθώνει πλοίο με χρηματοδοτική μίσθωση, καθώς και (γ) μια εταιρεία στην οποία ανήκει κατά κυριότητα το πλοίο, η οποία δεν είναι ούτε πλοιοκτήτρια ούτε bare charterer ή ship lessee<sup>50</sup>. Όμως, στην αιτιολογική έκθεση του Ν.4646/2019 για την υπαγωγή των ανωτέρω υπό (β) «εφοπλιστικών» εταιρειών στο ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς του Ν.27/1975, υποστηρίχθηκε ότι στις διατάξεις του Νόμου πρέπει να υπάγονται αποκλειστικά οι επιχειρηματικές οντότητες που διενεργούν αμιγώς ναυτιλιακό έργο ως κύρια δραστηριότητα (core activity), ώστε να συνάδει με την ενωσιακή νομοθεσία περί απαγόρευσης των κρατικών ενισχύσεων. Περαιτέρω, η Επιστημονική Υπηρεσία της Βουλής αμφισβήτησε την αναγνώριση των εταιρειών που διαθέτουν την κυριότητα των πλοίων της υπό (γ) περίπτωσης ως υποκειμένων του φόρου πλοίου, εφόσον δεν είναι παράλληλα και «πλοιοκτήτριες» ή «εφοπλιστικές» εταιρείες, με το σκεπτικό ότι δεν προκύπτει με σαφήνεια ότι αυτές εκτελούν πράγματι μεταφορικό έργο ως εκμεταλλευτές πλοίων, ώστε να δικαιολογείται και η εφαρμογή επ' αυτών των διατάξεων του Νόμου<sup>51</sup>. Κατ' επέκταση γεννάται ο προβληματισμός για το εάν η ευρεία ερμηνεία που δίνεται στον όρο του «πλοιοκτήτη» του Άρθρου 4 παρ.1 του Ν.27/1975, η οποία

<sup>49</sup> ΦΕΚ Α' 226/9.12.2022.

<sup>50</sup> Βλ. Άρθρο 26 παρ.2 και 11 Ν.27/1975, ως ισχύει.

<sup>51</sup> Έκθεση επί του νομοσχεδίου «Φορολογική μεταρρύθμιση με αναπτυξιακή διάσταση για την Ελλάδα του αύριο» της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής.

καταλαμβάνει τον «κύριο του πλοίου», ανεξαρτήτως αν αυτός ασκεί εν τέλει και τη ναυτιλιακή δραστηριότητα, συγκρούεται με την ενωσιακή έννομη τάξη και η επιβολή του φόρου πλοίου κατά τις διατάξεις του Ν.27/1975 στα πρόσωπα αυτά συνιστά στην ουσία απαγορευμένη κρατική ενίσχυση.

### **3.4. Η αλληλέγγυα ευθύνη**

#### **3.4.1. Αλληλέγγυα ευθύνη του διαχειριστή**

Με σκοπό την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, προβλέπεται από το Νόμο η αλληλέγγυα ευθύνη για την καταβολή του φόρου οποιουδήποτε προσώπου διαχειρίζεται το πλοίο και εισπράττει τους ναύλους, ανεξαρτήτως της αιτίας δυνάμει της οποίας διαθέτει τη διαχείριση αυτή, αλλά και του αντίκλιτού του, ο οποίος έχει αποδεχθεί εγγράφως τον διορισμό του<sup>52</sup>. Όπως προαναφέρθηκε, το πρόσωπο που διαθέτει τη διαχείριση του πλοίου για λογαριασμό άλλου προσώπου δεν είναι «εφοπλιστής» και σε καμία περίπτωση δεν εμπίπτει στην έννοια του πλοιοκτήτη, η οποία προϋποθέτει την κυριότητα του πλοίου. Περίπτωση δε κατά την οποία το πρόσωπο του πλοιοκτήτη είναι διαφορετικό από το πρόσωπο που διαχειρίζεται το πλοίο υφίσταται και στην περίπτωση των εταιρειών του άρθρου 25 του Ν.27/1975. Με τη διάταξη αυτή ο νομοθέτης αποσκοπούσε στην παροχή απαλλαγών και κινήτρων για την προσέλκυση και την εγκατάσταση στην Ελλάδα γραφείων ή υποκαταστημάτων αλλοδαπών επιχειρήσεων οποιουδήποτε τύπου ή μορφής για την ενίσχυση της ελληνικής οικονομίας.

Τα εν λόγω γραφεία/υποκαταστήματα μπορούν να δραστηριοποιούνται στη διαχείριση, αλλά και στην εκμετάλλευση, τη ναύλωση, την ασφάλιση, το διακανονισμό αβαριών, τη μεσιτεία αγοραπωλησιών ή ναυλώσεων ή ασφαλίσεων πλοίων με ελληνική ή ξένη σημαία, πάνω από πεντακόσιους (500) κόρους, με εξαίρεση τα επιβατηγά ακτοπλοϊκά πλοία και εμπορικά πλοία που εκτελούν εσωτερικούς πλόες. Επίσης, η οικονομική τους δραστηριότητα μπορεί να συνίσταται στην αντιπροσώπευση πλοιοκτητριών εταιριών ή ναυλωτριών γυμνών πλοίων (bareboat charterers) ή μισθωτριών εταιριών πλοίων υπό χρηματοδοτική μίσθωση (ship lessees), όπως και των επιχειρήσεων που έχουν ως αντικείμενο εργασιών τις ίδιες με τις παραπάνω αναφερόμενες δραστηριότητες. Η εγκατάσταση των εν ως άνω εταιριών λαμβάνει χώρα σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις του Α.Ν. 89/1967<sup>53</sup>, όπως συμπληρώθηκε από τον Α.Ν. 378/1968,<sup>54</sup> κατόπιν χορήγησης άδειας από τον Υπουργό Ναυτιλίας και Νησιωτικής Πολιτικής. Η ίδια δυνατότητα παρέχεται κατ' εξαίρεση και σε ναυτιλιακές επιχειρήσεις, πλοιοκτήτριες ή διαχειρίστριες, ναυαγοσωστικών ή ρυμουλκών πλοίων υπό ξένη σημαία οποιασδήποτε χωρητικότητας.

<sup>52</sup> Άρθρο 4 παρ.1 εδ.β' του Ν.27/1975, ως ισχύει.

<sup>53</sup> ΦΕΚ Α' 132/01.08.1967.

<sup>54</sup> ΦΕΚ Α' 82/17.04.1968.



Σύμφωνα, λοιπόν, με το άρθρο 26 παρ.2 του Ν.27/1975, εφόσον οι εταιρείες του άρθρου 25 έχουν αναλάβει τη διαχείριση των πλοίων από τους πλοιοκτήτες/πλοιοκτήτριες εταιρείες ή από τις ναυλώτριες εταιρείες γυμνού πλοίου/μισθώτριες εταιρείες πλοίων υπό χρηματοδοτική μίσθωση, τότε ευθύνονται αλληλεγγύως για την καταβολή του φόρου πλοίου. Σε περίπτωση δε που η διαχείριση του πλοίου γίνεται από περισσότερες της μίας διαχειρίστριες εταιρείες του άρθρου 25, τότε κάθε διαχειρίστρια εταιρεία ευθύνεται εις ολόκληρον για την καταβολή του φόρου πλοίου. Σε περίπτωση πάλι μεταβολής της διαχειρίστρια εταιρείας, στην οποία είχε ανατεθεί η διαχείριση του πλοίου υπό ξένη σημαία, η αλληλέγγυα ευθύνη είναι ανάλογη του χρονικού διαστήματος κατά το οποίο ασκούσε τη διαχείριση του συγκεκριμένου πλοίου, ήτοι υποχρεούται αλληλεγγύως να καταβάλει το φόρο πλοίου μόνο για το χρονικό που ήταν η ίδια διαχειρίστριά του. Εντούτοις, δεν προβλέπεται αντίστοιχη ειδική διάταξη χρονικού περιορισμού της αλληλέγγυας ευθύνης των διαχειριστριών εταιρειών για τις περιπτώσεις όπου η διαχείριση αφορά πλοίο με ελληνική σημαία ή σημαία της Ε.Ε./Ε.Ο.Χ.<sup>55</sup>.

#### **3.4.2. Αλληλέγγυα ευθύνη σε περίπτωση μεταβίβασης του πλοίου**

Σε περίπτωση μεταβίβασης του πλοίου<sup>56</sup> προβλέπεται ότι ο νέος ιδιοκτήτης ευθύνεται εξ ολοκλήρου για την καταβολή του φόρου που βαρύνει το πλοίο κατά το χρόνο της μεταβίβασης<sup>57</sup>. Σε περίπτωση, βέβαια, ακούσιας μεταβίβασης δεν υφίσταται αλληλέγγυος ευθύνη του παλαιού με τον νέο πλοιοκτήτη, καθώς η αλληλέγγυα ευθύνη αφορά μόνο τις περιπτώσεις της εκούσιας μεταβίβασης. Ειδικότερα, σε περίπτωση μεταβίβασης του πλοίου (είτε με δημόσιο πλειστηριασμό είτε όχι) σε αλλοδαπούς κατά ποσοστό που συνεπάγεται την απώλεια της ελληνικής εθνικότητας του πλοίου, δυνάμει της οποίας επιβάλλεται ο φόρος πλοίου κατά τις διατάξεις του Ν.27/1975, η φορολογική υποχρέωση του πλοιοκτήτη εξακολουθεί να υφίσταται μέχρις ότου η περίληψη της κατακυρωτικής έκθεσης ή η μεταβιβαστική σύμβαση, αντίστοιχα, καταχωρηθεί στο νηολόγιο, αδιάφορα αν ο πλοιοκτήτης παρέδωσε το πλοίο και έπαυσε κατόπιν αυτού να το εκμεταλλεύεται<sup>58</sup>. Αντιστοίχως, προβλέπεται ότι σε περίπτωση μεταβίβασης πλοίου με ξένη σημαία, το οποίο μετά τη μεταβίβαση παραμένει υπό τη διαχείριση εταιρείας του άρθρου 25, ο φόρος βαρύνει τον νέο πλοιοκτήτη από την ημερομηνία της μεταβίβασης, ενώ είναι παράλληλα εις ολόκληρον υπόχρεος με τα πρόσωπα που ήταν υπόχρεα για την καταβολή του φόρου μέχρι το χρόνο της μεταβίβασης.

<sup>55</sup> Βλ. τη διατύπωση του Άρθρου 4 παρ.1 του Ν.27/1975, ως ισχύει.

<sup>56</sup> Άρθρο 4 παρ.2 του Ν.27/1975, ως ισχύει.

<sup>57</sup> Άρθρο 4 παρ.3 του Ν.27/1975, ως ισχύει.

<sup>58</sup> ΠΟΛ. 1188/2002.

### **3.4.3. Αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων του νομικού προσώπου**

Τέλος, σημειώνεται ότι σε περίπτωση που ένα νομικό πρόσωπο είναι υπόχρεο στην καταβολή του φόρου πλοίου, ανεξαρτήτως αν το πρόσωπο αυτό διαθέτει την ιδιότητα του υποκείμενου του φόρου ή του αλληλεγγύως ευθυνόμενου, τότε αλληλεγγύως ευθυνόμενα με το νομικό πρόσωπο είναι και τα πρόσωπα των διοικούντων του, δυνάμει του άρθρου 50 του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, ΚΦΔ). Ειδικότερα, σύμφωνα με την Ε. 2173/2020 της ΑΑΔΕ, οι εκτελεστικοί πρόεδροι, οι διευθυντές, οι γενικοί διευθυντές, οι διαχειριστές, οι διευθύνοντες σύμβουλοι, οι εντεταλμένοι στη διοίκηση και οι εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή τη διοίκηση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος.

Ο φόρος πλοίου, όπως προαναφέρθηκε, συνιστά άμεσο φόρο για το εισόδημα που αποκτάται από την εκμετάλλευση του πλοίου. Κατά συνέπεια, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της ως άνω διάταξης και οι διοικούντες του νομικού προσώπου ευθύνονται αλληλεγγύως για την καταβολή του. Μάλιστα, στην παράγραφο 1 του Άρθρου 66 ΚΦΔ προβλέπεται ότι η εκ προθέσεως μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση του φόρου πλοίου συνιστά έγκλημα φοροδιαφυγής που τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον 2 ετών, εφόσον υπερβαίνει τις 100.000€ ανά φορολογικό έτος και με κάθειρξη στην περίπτωση που υπερβαίνει τις 150.000€ ανά φορολογικό έτος. Περαιτέρω, έχει διατυπωθεί ο προβληματισμός σχετικά με το αν κατά τον υπολογισμό του ανωτέρω ποσού θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη και η εισφορά που επιβάλλεται στα πλοία με ελληνική σημαία που νηολογήθηκαν μέχρι την έναρξη ισχύος του Ν.27/1975<sup>59</sup>. Εντούτοις, το εν λόγω ζήτημα παρουσιάζει μικρό ενδιαφέρον δεδομένου ότι τα πλοία που νηολογήθηκαν προ του 1975 αυτή τη στιγμή έχουν κατά πάσα πιθανότητα ήδη παροπλιστεί.

## **Κεφάλαιο 4<sup>ο</sup> : Ο τρόπος προσδιορισμού του φόρου πλοίου**

### **4.1. Γενικά**

Ο τρόπος προσδιορισμού του φόρου πλοίου διακρίνεται με βάση την κατηγορία στην οποία ανήκει το πλοίο. Ο Νόμος κατατάσσει τα πλοία σε δύο κατηγορίες με κριτήριο την ολική τους χωρητικότητα μετρημένης σε κόρους. Άλλα κριτήρια αποτελούν ο τόπος εκτέλεσης των ταξιδιών τους, καθώς και οι υπηρεσίες που παρέχουν (μεταφορά εμπορευμάτων και προσώπων ή ταξίδια

---

<sup>59</sup> «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το Δημόσιο», Κ.Καλλιντέρης, Νομική Βιβλιοθήκη, 2018, σελ. 71.

αναψυχής του κοινού). Με τον τρόπο αυτό, προσδιορίζεται επαρκώς κατά την κρίση του νομοθέτη, το μέγεθος της οικονομικής δραστηριότητας που μπορούν να αναπτύξουν, άρα και το μέγεθος του εισοδήματος το οποίο μπορεί να αντληθεί από την εκμετάλλευσή τους. Είναι χαρακτηριστικό δε ότι τα πλοία που υπάγονται στην Πρώτη Κατηγορία του Νόμου, στα οποία επιβάλλεται αυστηρότερη φορολογική μεταχείριση έναντι όσων υπάγονται στη Δεύτερη Κατηγορία, απαριθμούνται περιοριστικά. Αντιθέτως, τα πλοία που υπάγονται στη Δεύτερη Κατηγορία είναι όλα όσα δε φέρουν τα χαρακτηριστικά που απαιτεί ο Νόμος για την υπαγωγή τους στην Πρώτη Κατηγορία.

#### **4.2. Ο τρόπος υπολογισμού του φόρου για τα πλοία της Πρώτης Κατηγορίας**

Στην Πρώτη Κατηγορία ανήκουν κατά βάση τα πλοία που διαθέτουν μεγάλη μεταφορική ικανότητα και ως εκ τούτου αναπτύσσουν σημαντική οικονομική δραστηριότητα στο πεδίο της ναυτιλίας. Σύμφωνα με το Νόμο, στην Πρώτη Κατηγορία ανήκουν τα μηχανοκίνητα φορτηγά πλοία, τα δεξαμενόπλοια και τα πλοία-ψυγεία μεγάλης χωρητικότητας, ήτοι ολικής χωρητικότητας 3.000 κόρων και άνω. Επιπλέον, ανήκουν τα φορτηγά πλοία ξηρού και υγρού φορτίου και τα πλοία-ψυγεία ολικής χωρητικότητας άνω των 3.500 κόρων, καθώς και τα επιβατηγά πλοία (ανεξαρτήτως χωρητικότητας) που πραγματοποιούν ταξίδια σε λιμάνια του εξωτερικού ή οι πλόες τους περιορίζονται αποκλειστικά σε λιμάνια του εξωτερικού. Εντούτοις, και τα περιηγητικά πλοία ή τα κρουαζιερόπλοια, ολικής χωρητικότητας άνω των 500 κόρων, κατατάσσονται στην Πρώτη Κατηγορία, ανεξαρτήτως του τόπου που πραγματοποιούσαν τις πλόες τους, υπό την προϋπόθεση ότι εκτέλεσαν τακτικά ταξίδια αναψυχής για το κοινό για τουλάχιστον έξι μήνες κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους<sup>60</sup>. Τέλος, σημειώνεται για λόγους πληρότητας της παρούσας ότι στην Πρώτη Κατηγορία κατατάσσονται και τα πλωτά γεωτρήματα άνω των 5.000 τόνων, καθώς και τα πλωτά διυλιστήρια και οι αποθήκες πετρελαίων, ολικής χωρητικότητας άνω των 15.000 κόρων, που χρησιμοποιούνται για έρευνες, για γεωτρήσεις του βυθού, καθώς και για την άντληση/διύλιση και την αποθήκευση πετρελαίου ή φυσικού αερίου.

Για τον υπολογισμό του φόρου<sup>61</sup> λαμβάνεται υπόψη η ηλικία του πλοίου και η ολική του χωρητικότητα σε κόρους (gross). Ειδικότερα, τα πλοία της Πρώτης Κατηγορίας κατατάσσονται αρχικά σε ομάδες με βάση την ηλικία τους και στη συνέχεια σε κλιμάκια με βάση τη χωρητικότητά τους. Πιο αναλυτικά, ο Νόμος προβλέπει ότι στην πρώτη ομάδα ανήκουν τα πλοία ηλικίας από 0 έως 4 ετών, στη δεύτερη από 5 έως 9, στην τρίτη από 10 έως 19, στην τέταρτη από 20 έως 29 και στην πέμπτη τα πλοία Πρώτης Κατηγορίας ηλικίας από 30 ετών και άνω. Η ηλικία δε του πλοίου

<sup>60</sup> Στο άρθρο 3 παρ.1 του ν.δ. 27/1975 ρυθμίζεται ειδικά ο τρόπος προσδιορισμού των 6 μηνών πραγματοποίησης τακτικών ταξιδιών αναψυχής που τίθεται ως προϋπόθεση υπαγωγής των υπό κρίση επιβατηγών πλοίων στην Α' Κατηγορία για σκοπούς φορολογικής μεταχείρισης.

<sup>61</sup> Σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν.27/1975, έτσι όπως αυτό τροποποιήθηκε από το Ν.4808/2021 (ΦΕΚ Α' 101/19.6.2021).

υπολογίζεται ότι αρχίζει την πρώτη (1η) Ιανουαρίου του έτους που ακολουθεί εκείνο μέσα στο οποίο παραδόθηκε στον πλοιοκτήτη ή τον εφοπλιστή, από το ναυπηγείο έτοιμο για εμπορική εκμετάλλευση<sup>62</sup>. Σε κάθε ομάδα με βάση την ηλικία (ομάδα ηλικίας) αντιστοιχεί ένας συντελεστής, ο οποίος συνίσταται σε ένα συγκεκριμένο χρηματικό ποσό σε δολάρια Η.Π.Α. ανά κόρο ολικής χωρητικότητας (κ.ο.χ.). Από τον πολλαπλασιασμό του συντελεστή της ομάδας ηλικίας επί της ολικής χωρητικότητας του πλοίου μετρημένης σε κόρους προσδιορίζεται η φορολογική βάση του πλοίου, ήτοι η μεταφορική του ικανότητα.

Εν συνεχεία, προκειμένου να υπολογιστεί ο οφειλόμενος από την εκμετάλλευση του πλοίου φόρος, τα πλοία κατατάσσονται σε κλιμάκια με κριτήριο την ολική τους χωρητικότητα (κλιμάκιο χωρητικότητας) και σε κάθε κλιμάκιο αντιστοιχεί και πάλι ένας συντελεστής. Το ποσό σε δολάρια Η.Π.Α. που προέκυψε από τον πολλαπλασιασμό του συντελεστή της ομάδας ηλικίας επί της ολικής χωρητικότητας, πολλαπλασιάζεται με το συντελεστή του κλιμακίου που κατατάσσεται το πλοίο με βάση την ολική του χωρητικότητα. Με τον τρόπο αυτό, δηλαδή με κριτήριο την ολική χωρητικότητα του πλοίου και σε συνάρτηση με την ηλικία του, προσδιορίζεται ο φόρος που αναλογεί για το εισόδημα που αποκτάται από κάθε πλοίο ξεχωριστά.

Συνεπώς, ο φόρος πλοίου προσδιορίζεται σε δολάρια Η.Π.Α., και όχι σε ευρώ που αποτελεί και το εθνικό μας νόμισμα. Ο λόγος που ο νομοθέτης επέλεξε το δολάριο ως νόμισμα για τον προσδιορισμό και την επιβολή του φόρου πλοίου, ενδεχομένως να οφείλεται στη φύση του συγκεκριμένου τομέα οικονομικής δραστηριότητας, η ανάπτυξη του οποίου δεν περιορίζεται στα στενά όρια των εδαφικών συνόρων της Ελλάδος, αλλά φέρει παγκόσμιο χαρακτήρα. Άλλωστε, όπως προαναφέρθηκε, σκοπός του φορολογικού νομοθέτη είναι η προσέλκυση και η προστασία των κεφαλαίων εξωτερικού, ως εκ τούτου απαιτείται η επιλογή ενός νομίσματος παγκόσμιας εμβέλειας, όπως είναι το δολάριο Η.Π.Α.. Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι με την επιβολή του φόρου σε ένα ισχυρό παγκόσμιο νόμισμα, εξασφαλίζεται για το Κράτος η σταθερή είσπραξη εσόδων, ανεξαρτήτως των πληθωριστικών τάσεων του εθνικού νομίσματος<sup>63</sup>.

Περαιτέρω, πρέπει να τονισθεί ότι οι συντελεστές που αντιστοιχούν στις ομάδες ηλικίας των πλοίων, δεν παραμένουν αμετάβλητοι, αλλά προσαυξάνονται κατά 4% ετησίως, ώστε να καλύπτεται η απώλεια των εσόδων από την υποτίμηση του νομίσματος στο οποίο καταβάλλεται ο φόρος, ήτοι από την υποτίμηση του δολαρίου Η.Π.Α.<sup>64</sup>. Επιπλέον, ο νομοθέτης προβλέπει τη

---

<sup>62</sup> ΠΟΛ 1041/26.2.2013.

<sup>63</sup> Η δραχμή ήταν ένα έντονα πληθωριστικό νόμισμα, ενώ ακόμα και το σταθερό νόμισμα του ευρώ έχει ήδη υποχωρήσει έναντι του δολαρίου των Η.Π.Α. λόγω των πρόσφατων αναταράξεων στην παγκόσμια οικονομία με την ενεργειακή κρίση που ακολούθησε την περίοδο της παγκόσμιας πανδημίας του COVID-19.

<sup>64</sup> Εγκύκλιος Υπ. Οικονομικών 32/1975.

δυνατότητα αναπροσαρμογής των συντελεστών αυτών ανά τακτά χρονικά διαστήματα, και συγκεκριμένα ανά πενταετία. Μάλιστα, στο παρελθόν είχαν διατυπωθεί προβληματισμοί ως προς το εάν είναι δυνατή η αναπροσαρμογή των συντελεστών αυτών με υπουργική απόφαση, η οποία εν συνεχεία κυρώνεται με νόμο. Η πρακτική αυτή έλαβε χώρα κατά τις πρώτες δύο δεκαετίες ισχύος του Νόμου. Εντούτοις, δημιούργησε σοβαρά ζητήματα συνταγματικότητας<sup>65</sup>, καθώς υποστηρίχθηκε ότι ήταν αντίθετη με την αρχή της νομιμότητας του φόρου<sup>66</sup>, η οποία για την επιβολή φόρου επιτάσσει τη θέσπιση τυπικού νόμου, μέσω του οποίου εκφράζεται με τρόπο αντιπροσωπευτικό η λαϊκή βούληση. Για το λόγο αυτό, καθιερώθηκε ήδη από την πενταετία 1996-2000 η αναπροσαρμογή των συντελεστών των ομάδων ηλικίας των πλοίων της Πρώτης Κατηγορίας να γίνεται με διατάξεις τυπικού νόμου, και όχι με υπουργικές αποφάσεις που κυρώνονται με νόμο<sup>67</sup>.

Σύμφωνα δε με το άρθρο 146 του Ν.4808/2021<sup>68</sup>, ο Ν.27/1975 τροποποιήθηκε για μία ακόμα φορά και οι συντελεστές που είχαν διαμορφωθεί μέχρι και για το φορολογικό έτος 2020 αναπροσαρμόστηκαν για την πενταετία 2021-2025. Σημειώνεται ότι εξαιρετικά για το έτος 2021, αναστάλθηκε η προσαύξηση κατά 4% λόγω της πανδημίας του κορωνοϊού COVID-19 και των προβλημάτων που προκλήθηκαν στον χώρο της ναυτιλίας. Συνεπώς, για το έτος 2021, είχαν εφαρμογή οι συντελεστές φόρου σε δολάρια ΗΠΑ ανά κ.ο.χ. του έτους 2020. Εντούτοις, το ποσοστό προσαύξησης 4%, που εξακολουθεί να λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό των ποσών του φόρου των επόμενων ετών της πενταετίας 2021-2025, προστίθεται κατά 2% ετησίως στα ποσοστά προσαύξησης των δύο τελευταίων ετών της πενταετίας αυτής (2024 και 2025) και το ποσοστό προσαύξησης για τα έτη αυτά διαμορφώνεται σε 6%.

Περαιτέρω, τονίζεται ότι οι συντελεστές των ομάδων ηλικίας για τα πλοία της Πρώτης Κατηγορίας διαφοροποιούνται με κριτήριο αφενός την ιθαγένειά τους, δηλαδή της σημαίας την οποία φέρουν, και αφετέρου με βάση τον τρόπο απόκτησης της ελληνικής ιθαγένειας. Κατά συνέπεια, θα παρουσιαστούν οι εφαρμοστέοι συντελεστές των ομάδων ηλικίας για τα πλοία της Πρώτης Κατηγορίας ξεχωριστά για κάθε περίπτωση και στη συνέχεια θα παρουσιαστούν οι συντελεστές των κλιμακίων χωρητικότητας, οι οποίοι εφαρμόζονται για όλα τα πλοία της Πρώτης Κατηγορίας. Αρχικά, θα παρουσιαστεί ο τρόπος προσδιορισμού του φόρου για τα πλοία με ελληνική σημαία, στη συνέχεια θα γίνει αναφορά στα πλοία με σημαία της Ε.Ε./Ε.Ο.Χ. πλην της ελληνικής και τέλος,

<sup>65</sup> Βλ. αιτιολογική έκθεση προς τη Βουλή των Ελλήνων για το σχέδιο νόμου με τίτλο «Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, στελέχωση των ελεγκτικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών», σελ. 15.

<sup>66</sup> Άρθρο 78 παρ.1 και 2 του Συντάγματος.

<sup>67</sup> Αιτιολογική έκθεση Ν.4336/2015.

<sup>68</sup> ΦΕΚ Α' 101/19.6.2021.

θα εξεταστεί ο τρόπος με τον οποίο φορολογούνται τα πλοία με ξένη σημαία, των οποίων η διαχείριση έχει ανατεθεί στις εταιρείες που είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα δυνάμει του άρθρου 25 του Νόμου.

#### 4.2.1. Τα πλοία με ελληνική σημαία της Πρώτης Κατηγορίας του Ν.27/1975

Στην περίπτωση που το πλοίο έχει ελληνική σημαία και έχει νηολογηθεί μετά την έναρξη ισχύος του Ν.27/1975, οι συντελεστές των ομάδων ηλικίας που έχουν διαμορφωθεί για την πενταετία 2021-2025 είναι οι εξής<sup>69</sup>:

ΗΛΙΚΙΑ	Έτος 2022	Έτος 2023	Έτος 2024	Έτος 2025
0-4	1,526	1,548	1,579	1,601
5-9	2,736	2,774	2,831	2,869
10-19	2,678	2,716	2,771	2,809
20-29	2,534	2,570	2,622	2,658
30 και άνω	1,958	1,986	2,026	2,054

Αντιθέτως, στην περίπτωση που το πλοίο με ελληνική σημαία νηολογήθηκε μέχρι την έναρξη ισχύος του Ν.27/1975, ήτοι μέχρι τον Απρίλιο του 1975, οι συντελεστές των ομάδων ηλικίας που εφαρμόζονται είναι διαφορετικοί<sup>70</sup>. Για τα συγκεκριμένα δε πλοία ο Ν.27/1975 προβλέπει ότι, εκτός από την επιβολή του φόρου πλοίου, επιβάλλεται και εισφορά, με σκοπό την αντιμετώπιση των αυξημένων κρατικών δαπανών για τις ανάγκες της ελληνικής ναυτιλίας<sup>71</sup>. Εντούτοις, αν και η Ε.2052/2022, με την οποία παρέχονται διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 146 του ν. 4808/2021 και την αναπροσαρμογή των συντελεστών του φόρου πλοίου, αναφέρεται και στην αναπροσαρμογή των συντελεστών εισφοράς, κρίνεται μη αναγκαία η περαιτέρω ανάλυση της συγκεκριμένης εισφοράς, διότι κατά το χρόνο συγγραφής της παρούσας τα πλοία που νηολογήθηκαν μέχρι το 1975 έχουν κατά πάσα πιθανότητα ήδη παροπλιστεί λόγω ηλικίας.

Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι παρατηρείται πως ο νομοθέτης επέλεξε η προοδευτικότητα της ηλικίας του πλοίου να μη συνοδεύονται από αντίστοιχη προοδευτικότητα του

<sup>69</sup> Ε. 2052/2022

<sup>70</sup> Άρθρο 8 Ν.27/1975, ως ισχύει.

<sup>71</sup> «Ναυτική Εταιρεία, Σύγχρονα Ζητήματα», Τμ. Ναυτιλίας-Επιχ/κων Υπηρ. Σχολή Επιστημών & Διοικ.-Παν.Αιγαίου, εκδόσεις Σάκκουλας, 2004, Α. Τσουρουφλής, Η φορολόγηση των ναυτικών εταιρειών του ν. 959/1979, σελ. 276.

συντελεστή καθορισμού της φορολογητέας βάσης του. Διαπιστώνεται δε ότι τα «νεαρά» πλοία, ηλικίας έως 4 ετών, απολαμβάνουν τον χαμηλότερο συντελεστή, σε αντίθεση με τα πλοία ηλικίας 5 έως και 9 ετών, τα οποία επιβαρύνονται με τον υψηλότερο συντελεστή. Ακόμα δε και τα πλοία τα οποία είναι άνω των 30 ετών επιβαρύνονται με υψηλότερο συντελεστή από εκείνα που διανύουν τα πρώτα χρόνια ζωής. Συνεπώς, γεννάται ο εύλογος προβληματισμός για την αιτία που οδήγησε το νομοθέτη στη συγκεκριμένη επιλογή. Άλλωστε, ήδη η επιλογή της ηλικίας του πλοίου ως καθοριστικού παράγοντα για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος που αντλείται από ένα πλοίο, δεν μπορεί να θεωρηθεί αυτονόητη<sup>72</sup>. Περαιτέρω, όμως, προσδοκάται ότι ένα νεαρό πλοίο θα πραγματοποιήσει περισσότερα ταξίδια, χωρίς να παρουσιάσει φθορές ή ζημιές, οι οποίες θα είχαν ως αποτέλεσμα τη μείωση των εσόδων του πλοιοκτήτη και θα δικαιολογούσαν την επιβολή χαμηλότερου συντελεστή για τον τεκμαρτό προσδιορισμό του εισοδήματος του πλοίου.

Σε αντίθεση, βέβαια, με τους συντελεστές των ομάδων ηλικίας, οι οποίοι αυξάνονται όσο αυξάνεται η ηλικία του πλοίου, οι συντελεστές των κλιμακίων ολικής χωρητικότητας μειώνονται όσο αυξάνεται η χωρητικότητα των πλοίων. Επιπλέον, οι συντελεστές των κλιμακίων χωρητικότητας είναι οι ίδιοι για όλα τα πλοία της Πρώτης Κατηγορίας. Ειδικότερα, οι συντελεστές των κλιμακίων ολικής χωρητικότητας των πλοίων με βάση τα οποία υπολογίζεται ο φόρος πλοίου προβλέπονται από το Ν.27/1975 και είναι οι εξής:

Κλιμάκια ολικής χωρητικότητας σε κόρους	Συντελεστές
100-10.000	1,2
10.001-20.000	1,1
20.001-40.000	1
40.001-80.000	0,9
80.001 και άνω	0,8

Επομένως, αν μια πλοιοκτήτρια εταιρεία εκμεταλλεύεται ένα πλοίο με ελληνική σημαία της Πρώτης Κατηγορίας ηλικίας 5 ετών και ολικής χωρητικότητας 30.000 κόρων, τότε ο φόρος πλοίου που οφείλει να καταβάλει για το 2022 υπολογίζεται ως εξής:  $2,736 \times 30.000 \times 1 = 82.080$  \$ (δολάρια Η.Π.Α). Αντίστοιχα, για την εκμετάλλευση ενός πλοίου με ελληνική σημαία της Πρώτης Κατηγορίας, ηλικίας 11 ετών και ολικής χωρητικότητας 54.000 κόρων, ο φόρος που οφείλεται για το έτος 2022 θα ισούται με  $(2,678 \times 54.000 \times 0,9 =) 130.150,80$  \$.

<sup>72</sup> Όπως παρατηρείται από τη μελέτη του νομοθετικού καθεστώτος άλλων κρατών, όπως αυτό της Κύπρου, τα οποία έχουν υιοθετήσει επίσης το καθεστώς φορολόγησης τω πλοίων ανά κόρους ολικής (ή καθαρής) χωρητικότητας (tonnage tax), το σύστημα προσδιορισμού του tonnage tax είναι πολύ πιο απλοποιημένο και η ηλικία του πλοίου δεν επηρεάζει με οποιοδήποτε τρόπο τον οφειλόμενο φόρο πλοίου. Αλλά και για τον υπολογισμό του φόρου των πλοίων της Δεύτερης Κατηγορίας του Ν.27/1975 δε λαμβάνεται υπόψη η ηλικία.

Συμπερασματικά, και σύμφωνα με όσα αναπτύχθηκαν ανωτέρω, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι το φορολογικό καθεστώς που θεσπίζει ο Νόμος αποσκοπεί στην εγγραφή στο ελληνικό νηολόγιο πλοίων με μεγάλη χωρητικότητα, και κατά συνέπεια υψηλή οικονομική δραστηριότητα, ενώ ιδιαίτερη εύνοια επιφυλάσσεται για τα νεαρά πλοία, δηλαδή για τις εταιρείες εκείνες που επιλέγουν εξαρχής την ελληνική σημαία για τη ναυπήγηση των πλοίων τους.

#### **4.2.2. Τα πλοία της Πρώτης Κατηγορίας που έχουν εγγραφεί στο ελληνικό νηολόγιο δυνάμει του Ν.Δ.2687/1953**

Με το Ν.Δ. 2687/1953 «Περί επενδύσεως και προστασίας κεφαλαίων εξωτερικού» θεσπίστηκε ένας ειδικός τρόπος νηολόγησης ποντοπόρων πλοίων, ο οποίος στόχευε στην παροχή κινήτρων για την εγγραφή στο ελληνικό νηολόγιο πλοίων μεγάλης χωρητικότητας τα οποία φέρουν ξένη σημαία. Με τον τρόπο αυτό ο νομοθέτης επιδίωξε την επιστροφή των πλοίων ελληνικών συμφερόντων τα οποία είχαν διαφύγει στο εξωτερικό μετά τον Β΄ Παγκόσμιο Πόλεμο. Πρέπει δε να σημειωθεί ότι το επίμαχο νομοθετικό διάταγμα συνιστά «νόμο-πλαίσιο» από την άποψη ότι περιέχει περιορισμένο αριθμό διατάξεων, στα οποία ορίζεται ότι μπορούν να δοθούν συγκεκριμένα κίνητρα για την εισαγωγή κεφαλαίων εξωτερικού, αλλά η εξειδίκευση των κινήτρων αυτών, όπως το ζήτημα του φορολογικού καθεστώτος, εναπόκειται στην αρμοδιότητα των Υπουργών, οι οποίοι θα εγκρίνουν και την εν λόγω «εισαγωγή» με την έκδοση Κοινής Υπουργικής Απόφασης.

Έτσι, προβλέπεται ότι ως «κεφάλαια εξωτερικού» νοούνται και τα πλοία με ολική χωρητικότητα άνω των 1.500 κόρων τα οποία νηολογούνται με ελληνική σημαία<sup>73</sup>. Προκειμένου δε να νηολογηθεί ένα πλοίο με ελληνική σημαία δυνάμει του Ν.Δ. 2687/1953 απαιτείται η υποβολή αίτησης και η έκδοση της σχετικής εγκριτικής πράξης νηολόγησης, ήτοι η έκδοση Κοινής Υπουργικής Απόφασης (Κ.Υ.Α.) των αρμόδιων (σήμερα) Υπουργού Ναυτιλίας και Νησιωτικής Πολιτικής, Υπουργού Οικονομικών και Υπουργού Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας. Στην ανωτέρω εγκριτική πράξη αναγνωρίζεται το αλλοδαπό πλοίο ως ελληνικό και ορίζεται ο τρόπος με τον οποίο θα προσδιορίζεται ο οφειλόμενος φόρος από την εκμετάλλευσή του<sup>74</sup>. Σε αντίθεση, λοιπόν, με το Ν.27/1975 ο οποίος ορίζει τον τρόπο φορολόγησης των πλοίων που νηολογούνται εξ αρχής με ελληνική σημαία, η φορολόγηση των πλοίων αλλοδαπής σημαίας που εγγράφονται στο ελληνικό νηολόγιο δυνάμει του Ν.Δ. 2687/1953 ορίζεται στις εγκριτικές πράξεις νηολόγησης των πλοίων αυτών. Μάλιστα, προβλέπεται ρητά ότι η εγκριτική αυτή πράξη είναι ανέκκλητη ως προς τους όρους που παρέχει και η μεταβολή των όρων αυτών επιτρέπεται μόνο με τη συγκατάθεση

<sup>73</sup> Άρθρο 13 παρ.1 Ν.Δ. 2687/1953, ως ισχύει.

<sup>74</sup> Άρθρο 13 παρ.2 περ. στ΄ Ν.Δ. 2687/1953, ως ισχύει.



αυτού που εισήγαγε το κεφάλαιο εξωτερικού<sup>75</sup>. Συνεπώς, για τα πλοία που νηολογούνται δυνάμει του Ν.Δ.2687/1953 επιτρέπεται η θέσπιση διαφορετικού φορολογικού καθεστώτος κατά παρέκκλιση των διατάξεων του Ν.27/1975.

Ως προς το ζήτημα δε της συνταγματικότητας του φορολογικού καθεστώτος ενός πλοίου με ατομική<sup>76</sup> διοικητική πράξη αντί της θέσπισης τυπικού νόμου, όπως επιτάσσει η συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της νομιμότητας του φόρου, υπενθυμίζεται ότι το ως άνω νομοθετικό διάταγμα το οποίο συνιστά το νομικό έρεισμα για την έκδοση της ατομικής διοικητικής πράξης καθορισμού του φόρου έχει αυξημένη τυπική ισχύ ήδη από το Σύνταγμα του 1952<sup>77</sup>, όπως προκύπτει και από τις υπ' αριθμ. 1395/54<sup>78</sup>, 58/1977<sup>79</sup> και 779/1982<sup>80</sup> αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας. Η αυξημένη δε τυπική ισχύς των διατάξεων του Ν.Δ. 2687/1953 διατηρήθηκε με το άρθρο 107 του Συντάγματος. Συνεπώς, πρόκειται για διατάξεις ισοδύναμες με τις συνταγματικές διατάξεις και δε νοείται σύγκρουση μεταξύ του Ν.Δ. 2687/1953 και Άρθρου 78 του Συντάγματος, συνεπώς δεν αντιβαίνει στο Σύνταγμα ο καθορισμός του φόρου με ατομική διοικητική πράξη της Διοίκησης όταν αφορά πλοία τα οποία προστατεύονται ως κεφάλαια εξωτερικού.

Από το 1992 οι ΚΥΑ που εκδίδονται ως εγκριτικές πράξεις νηολόγησης δυνάμει του Ν.Δ. 2687/1953 περιέχουν σχεδόν πανομοιότυπους όρους<sup>81</sup> και ως προς τον τρόπο φορολόγησης των συγκεκριμένων πλοίων προβλέπουν ότι εφαρμόζονται οι διατάξεις του Ν.27/1975, οι οποίες συνιστούν ενιαίο σύνολο με τους όρους της εγκριτικής πράξης, αλλά διαφοροποιείται ο τρόπος υπολογισμού του φόρου<sup>82</sup>. Ειδικότερα, ο φόρος υπολογίζεται μέχρι την 31<sup>η</sup>.12.2007 σύμφωνα με όσα ορίζονταν στο άρθρο 6 παρ.1 του Ν.27/1975 κατά τον πρώτο χρόνο της ισχύος του, με περαιτέρω μείωση κατά 40% των αντιστοιχών συντελεστών ανά κόρον ολικής χωρητικότητας. Κατά τη διάρκεια της πιο πάνω περιόδου εφαρμόζεται η προσαύξηση των συντελεστών των κλιμακίων ηλικίας κατά 4% ετησίως και η αναπροσαρμογή τους ανά πενταετία. Μετά την 31<sup>η</sup>.12.2007 εφαρμόζονται κανονικά τα ποσά που έχουν διαμορφωθεί μέσω της πενταετούς αναπροσαρμογής σύμφωνα με το Ν.27/1975, αλλά μειωμένα κατά 40%.

---

<sup>75</sup> Ι. Μαρκιανός-Δανιόλος, «Το θεσμικό νομικό πλαίσιο της ποντοπόρου ναυτιλίας», σελ.2, πηγή:

<http://www.aya.com.gr/uploads/1/7/3/5/17354291/3markianos.pdf>

<sup>76</sup> Το ζήτημα του χαρακτηρισμού της εγκριτικής πράξης (ΚΥΑ) ως ατομικής διοικητικής πράξης ή κανονιστικής επιλύθηκε με την υπ' αριθμ. 566/2005 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου τους Κράτους.

<sup>77</sup> Άρθρο 112 του Συντάγματος του 1952.

<sup>78</sup> ΝοΒ 2, 1954, σελ. 1154.

<sup>79</sup> ΝοΒ 28 σελ 1303.

<sup>80</sup> ΝοΒ 30 σελ 1537.

<sup>81</sup> Γνωμοδότηση ΝΣΚ 566/2005 σελ.5.

<sup>82</sup> Βλ. Αριθμ. Φ.Υ.: 2214.5-7/3719/2020 (ΦΕΚ Β' 1109/22.3.2021), Αριθμ. 2214.5-7/3729/2021 (ΦΕΚ Β' 1140/13.5.2021, Αριθμ. Φ.Υ.: 2214.5-7/3712/2020 (ΦΕΚ Β' 3749/7.9.2020), Αριθμ. Φ.Υ. 3113.1.2638/2002 (ΦΕΚ54/ΤΑΠΣ/3.4.2002), Αριθ. Φ.Υ.: 3113.1.3419/2012 (ΦΕΚ Β' 205/5.2.2013).

Ειδικότερα, για την πενταετία 2021-2025 οι συντελεστές των ομάδων ηλικίας για τα ως άνω πλοία, τα οποία κατατάσσονται δυνάμει του Ν.27/1975 στην Πρώτη Κατηγορία, έχουν διαμορφωθεί ως εξής<sup>83</sup>:

<b>ΗΛΙΚΙΑ</b>	<b>Έτος 2022</b>	<b>Έτος 2023</b>	<b>Έτος 2024</b>	<b>Έτος 2025</b>
0-4	0,509	0,522	0,541	0,553
5-9	0,912	0,935	0,969	0,992
10-19	0,893	0,915	0,949	0,971
20-29	0,845	0,866	0,898	0,919
30 και άνω	0,653	0,669	0,694	0,710

Για τα κλιμάκια χωρητικότητας οι συντελεστές είναι οι ίδιοι με αυτούς που παρουσιάστηκαν ανωτέρω στο υπό 4.1.1. κεφάλαιο της παρούσας. Συνεπώς, ο οφειλόμενος για το 2022 φόρος για ένα πλοίο ελληνικής σημαίας που νηολογήθηκε με το Άρθρο 13 του Ν.Δ. 2786/1953, το οποίο είναι 5 ετών και διαθέτει ολική χωρητικότητα 30.000 κόρους θα είναι  $(0,912 \times 30.000 \times 1 = )$  27.360 \$. Αντίστοιχα, αν το πλοίο αυτό ήταν 11 ετών και διέθετε ολική χωρητικότητα 54.000 κόρους ο οφειλόμενος για το 2022 φόρος πλοίου θα ισούται με  $(0,893 \times 54.000 \times 0,9 = )$  43.399,80 \$.

Συμπερασματικά, η φορολογική μεταχείριση των πλοίων ελληνικής σημαίας που νηολογούνται δυνάμει του Άρθρου 13 του Ν.Δ. 2786/1953 δε διαφοροποιείται ουσιωδώς σε σχέση με το ειδικό φορολογικό καθεστώς που απολαμβάνουν τα υπόλοιπα πλοία ελληνικής σημαίας μεγάλης χωρητικότητας, παρά μόνο ως προς το ύψος των συντελεστών που εφαρμόζονται με βάση την ηλικία του πλοίου.

Στο σημείο αυτό, εντούτοις, γεννάται ο προβληματισμός ως προς τον λόγο για τον οποίο να επιλεγεί το ελληνικό νηολόγιο για την ναυπήγηση ενός πλοίου δεδομένου ότι αν το πλοίο εγγραφεί αρχικά σε αλλοδαπό νηολόγιο και κατόπιν αιτηθεί την εγγραφή του στο ελληνικό, δυνάμει των ανωτέρω διατάξεων, θα αποκτήσει φορολογικά πλεονεκτήματα και μεταξύ άλλων θα οφείλει να καταβάλει φόρο 40% χαμηλότερο από ότι αν είχε ναυπηγηθεί εξ αρχής με ελληνική σημαία και εφαρμοζόταν ο Ν.27/1975. Η απάντηση στο εν λόγω ερώτημα ενδεχομένως να έγκειται στο γεγονός ότι πιθανόν το παραπάνω φορολογικό πλεονέκτημα να μην είναι αρκετό για ληφθεί το

<sup>83</sup> Ε. 2052/2022.

ρίσκο που συνοδεύει κάθε υποβολή αίτησης εγγραφής στο ελληνικό νηολόγιο κατά άρθρο 13 Ν.Δ. 2687/1953, ήτοι το ρίσκο να απορριφθεί η αίτηση και εν τέλει το πλοίο να μην αναγνωριστεί ως ελληνικό.

#### **4.2.3. Τα πλοία της Πρώτης Κατηγορίας που νηολογούνται με σημαία Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.) και Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (Ε.Ο.Χ.) πλην της ελληνικής**

Με το Ν.4336/2015<sup>84</sup> προστέθηκε στο Ν.27/1975 η διάταξη του Άρθρου 26<sup>α</sup> σύμφωνα με τη οποία προβλέφθηκε ότι ορισμένες κατηγορίες πλοίων που φέρουν σημαία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.) και του Ενιαίου Οικονομικού Χώρου (Ε.Ο.Χ.) πλην της ελληνικής υπάγονται στις διατάξεις για τη φορολόγηση των πλοίων του Ν.27/1975 και απολαμβάνουν όμοιας φορολογικής μεταχείρισης με τα ελληνικής ιθαγένειας πλοία. Ο λόγος για τον οποίο κρίθηκε αναγκαία η όμοια μεταχείριση των ανωτέρω πλοίων έγκειται στο γεγονός ότι με το προϊσχύσαν φορολογικό καθεστώς τα πλοία αυτά, τα οποία έφεραν σημαία της Ε.Ε./Ε.Ο.Χ. πλην της ελληνικής φορολογούνταν με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, ήτοι με βάση το Ν.4173/2014, και όχι με τις ειδικές διατάξεις του ν. 27/1975. Για το λόγο αυτό, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έθεσε ζήτημα παραβίασης των διατάξεων της Σύμβασης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Σ.Λ.Ε.Ε.)<sup>85</sup> και της Συμφωνίας του Ε.Ο.Χ.<sup>86</sup> σχετικά με την ελευθερία εγκατάστασης, την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών και την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, καθώς οι ημεδαποί φορολογούμενοι, που εκμεταλλεύονταν πλοία με ελληνική σημαία απολάμβαναν ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς από τους φορολογούμενους που επέλεξαν πλοία με σημαία άλλων κρατών-μελών της Ε.Ε. και Ε.Ο.Χ. για να αναπτύξουν την οικονομική τους δραστηριότητα στην Ελλάδα<sup>87</sup>.

Σύμφωνα με την επίμαχη διάταξη, τα επαγγελματικά πλοία αναψυχής και ημερόπλοια, αλλά και τα επιβατηγά και οχηματαγωγά πλοία, επιβατηγά ή φορτηγά, που είναι δρομολογημένα σε τακτική γραμμή επιβατικών μεταφορών και πορθμείων και εκτελούν υπηρεσίες θαλάσσιων μεταφορών στο εσωτερικό της Ελλάδας (υπηρεσίες ενδομεταφορών), υπάγονται στις διατάξεις για τη φορολόγηση των πλοίων του Ν.27/1975, ανεξαρτήτως χωρητικότητας, εφόσον φέρουν σημαία κράτους-μέλους Ε.Ε./Ε.Ο.Χ. πλην της ελληνικής. Στο ίδιο φορολογικό καθεστώς υπάγονται και τα λοιπά πλοία θαλασσιών μεταφορών μεταξύ λιμένων εσωτερικού (ενδομεταφορών) ανεξαρτήτως κόρων ολικής χωρητικότητας, καθώς και πλοία με ολική χωρητικότητα μέχρι 500 κόρους που εκτελούν διεθνείς θαλάσσιες μεταφορές και φέρουν σημαία κράτους-μέλους της Ε.Ε. ή Ε.Ο.Χ.. Σε κάθε περίπτωση, όμως, η εφαρμογή του Ν.27/1975 λαμβάνει χώρα υπό την επιφύλαξη της εφαρμογής τυχόν συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας και ναυτιλιακών συμβάσεων.

<sup>84</sup> ΦΕΚ Α' 94/14.08.2015.

<sup>85</sup> Άρθρα 49, 56 και 63 Σ.Λ.Ε.Ε.

<sup>86</sup> Άρθρα 31, 36 και 40 Συμφωνίας Ε.Ο.Χ.

<sup>87</sup> Αιτιολογική έκθεση Ν.4336/2015.

Εντούτοις, η διάταξη αυτή δε διευκρινίζει αν τα πλοία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της ανήκουν στην Πρώτη ή στη Δεύτερη Κατηγορία του Ν.27/1975. Για το λόγο αυτό εκδόθηκε η ΠΟΛ. 1263/10.12.2015 με την οποία διευκρινίστηκε ότι στην Πρώτη Κατηγορία ανήκουν τα φορτηγά πλοία με σημαία Ε.Ε./Ε.Ο.Χ. πλην της ελληνικής, που είναι δρομολογημένα σε τακτική γραμμή επιβατικών μεταφορών και πορθμείων και εκτελούν υπηρεσίες θαλάσσιων μεταφορών στο εσωτερικό της Ελλάδας (υπηρεσίες ενδομεταφορών), εφόσον έχουν ολική χωρητικότητα από 3.000 κόρους. Επιπλέον, τα λοιπά πλοία θαλασσιών μεταφορών μεταξύ λιμένων εσωτερικού (ενδομεταφορών), καθώς και πλοία με ολική χωρητικότητα μέχρι 500 κόρους που εκτελούν διεθνείς θαλάσσιες μεταφορές με σημαία της Ε.Ε./Ε.Ο.Χ., αν και αποτελούν στην πλειοψηφία τους πλοία Δεύτερης Κατηγορίας είναι δυνατόν σε κάποιες εξαιρετικές περιπτώσεις να αποτελούν πλοία Πρώτης Κατηγορίας, όπως για παράδειγμα όταν πρόκειται για επιβατηγά πλοία μέχρι 500 κόρους που εκτελούν διεθνείς θαλάσσιες μεταφορές.

Κατ' επέκταση, οι συντελεστές ηλικίας για τα πλοία που αναφέρονται στο άρθρο 26<sup>α</sup> και τα οποία ανήκουν στην Πρώτη Κατηγορία του Ν.27/1975, με βάση όσα ορίζονται στην ΠΟΛ.1263/10.12.2015, έχουν διαμορφωθεί για την πενταετία 2021-2025 ως εξής:

<b>ΗΛΙΚΙΑ</b>	<b>Έτος 2022</b>	<b>Έτος 2023</b>	<b>Έτος 2024</b>	<b>Έτος 2025</b>
0-4	1,526	1,548	1,579	1,601
5-9	2,736	2,774	2,831	2,869
10-19	2,678	2,716	2,771	2,809
20-29	2,534	2,570	2,622	2,658
30 και άνω	1,958	1,986	2,026	2,054

Οι δε συντελεστές των κλιμακίων χωρητικότητας παραμένουν αμετάβλητοι.

Συνεπώς, σε ένα πλοίο με σημαία Ε.Ε./Ε.Ο.Χ., που υπάγεται στο πεδίο εφαρμογής του Ν.27/1975 και ανήκει στην Πρώτη Κατηγορία, σε περίπτωση που είναι 5 ετών και ολικής χωρητικότητας 30.000 κόρων επιβάλλεται φόρος για το 2022 ποσού ύψους  $(2,736 \times 30.000 \times 1 = )$  82.080 \$, ενώ

στην περίπτωση που ήταν 11 ετών και 54.000 κόρων ολικής χωρητικότητας ο οφειλόμενος φόρος για το ίδιο έτος θα ήταν  $(2,678 \times 54.000 \times 0,9 = )$  130.150, 80 \$.

#### **4.2.4. Τα πλοία της Πρώτης Κατηγορίας με ξένη σημαία που διαχειρίζονται ημεδαπές ή αλλοδαπές εταιρείες εγκατεστημένες στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 25 του Ν.27/1975**

Σύμφωνα με το Άρθρο 26 του Ν.27/1975, όπως αντικαταστάθηκε με το Άρθρο 24 παρ.1 του Ν. 4110/2013 και ίσχυσε από το 2013, φόρος πλοίου επιβάλλεται και στα πλοία με ξένη σημαία, ήτοι σε αλλοδαπά πλοία, υπό την προϋπόθεση ότι η διαχείρισή τους έχει ανατεθεί σε εταιρείες που έχουν εγκατασταθεί στην Ελλάδα κατά τις διατάξεις του Άρθρου 25 του Ν.27/1975, ανεξαρτήτως αν οι εταιρείες αυτές είναι ημεδαπές ή αλλοδαπές. Υπενθυμίζεται ότι ο φόρος πλοίου εξακολουθεί να βαρύνει τους πλοιοκτήτες/πλοιοκτήτριες εταιρείες ή τις ναυλώτριες εταιρείες γυμνού πλοίου (bareboat charterer) ή τις μισθώτριες εταιρείες πλοίων υπό χρηματοδοτική μίσθωση (ship lessees)<sup>88</sup> για τα πλοία υπό ξένη σημαία, τα οποία έχουν τεθεί υπό τη διαχείριση των ως άνω εταιρειών του Άρθρου 25 οι οποίες ευθύνονται αλληλεγγύως για την καταβολή του.

Κατά τα προβλεπόμενα στην παράγραφο 2 του Άρθρου 26 του Ν.27/1975, ο φόρος για τα υπό εξέταση πλοία υπολογίζεται με τα ίδια κριτήρια, τους ίδιους συντελεστές και τα ίδια κλιμάκια που ισχύουν σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.27/1975 και τις εκδιδόμενες κατά Άρθρο 13 Ν.Δ. 2687/1953 πράξεις, για τα πλοία που νηολογήθηκαν υπό ελληνική σημαία κατά το προηγούμενο έτος από το έτος επιβολής του φόρου του εν λόγω άρθρου, ήτοι κατά το έτος 2012. Συνεπώς, για την πενταετία 2021-2025, οι συντελεστές των κλιμακίων ηλικίας για τα πλοία με ξένη σημαία που η διαχείρισή τους γίνεται από εταιρείες εγκατεστημένες στην Ελλάδα δυνάμει του Άρθρου 25 και τα οποία κατατάσσονται στην Πρώτη Κατηγορία έχουν διαμορφωθεί ως εξής<sup>89</sup>:

<b>ΗΛΙΚΙΑ</b>	<b>Έτος 2022</b>	<b>Έτος 2023</b>	<b>Έτος 2024</b>	<b>Έτος 2025</b>
0-4	0,496	0,509	0,528	0,541
5-9	0,889	0,912	0,946	0,969
10-19	0,870	0,893	0,926	0,949
20-29	0,824	0,845	0,876	0,898

<sup>88</sup> Η διάταξη προβλέπει ως υποκείμενο του φόρου και «τις εταιρείες στις οποίες ανήκει η κυριότητα του πλοίου», αλλά όπως επισημαίνεται και από την έκθεση της επιστημονικής επιτροπής του Ν.4646/2019, δεν προκύπτει ποιες άλλες εταιρείες είναι αυτές πέραν από όσες ήδη κατονομάζει η διάταξη.

<sup>89</sup> Ε.2052/2022.

30 και άνω	0,636	0,653	0,677	0,694
------------	-------	-------	-------	-------

Κατά τα λοιπά, ο φόρος χωρητικότητας για τα πλοία αυτά, τα οποία ανήκουν στην Πρώτη Κατηγορία υπολογίζεται με τον ίδιο ακριβώς τρόπο, όπως και για όλα τα υπόλοιπα. Για παράδειγμα, ο οφειλόμενος φόρος πλοίου για το 2022 αν το πλοίο ήταν 5 ετών και 30.000 κόρων ολικής χωρητικότητας θα ήταν  $(0,889 \times 30.000 \times 1 = )$  26.670 \$, ενώ αν ήταν 11 ετών και 54.000 κόρων ολικής χωρητικότητας θα ήταν  $(0,870 \times 54.000 \times 0,9 = )$  42.282 \$.

### 4.3. Ο τρόπος υπολογισμού του φόρου για τα πλοία της Δεύτερης Κατηγορίας

#### 4.3.1. Τα πλοία της Δεύτερης Κατηγορίας με ελληνική σημαία

Σύμφωνα με το Ν.27/1975 Στη Δεύτερη Κατηγορία ανήκουν όλα τα υπόλοιπα πλοία, ιστιοφόρα και πλοιάρια, τα οποία δεν πληρούν τις προϋποθέσεις του Νόμου για την υπαγωγή τους στην Πρώτη Κατηγορία<sup>90</sup>. Ο ετήσιος φόρος πλοίου για αυτή την Κατηγορία δεν εξαρτάται από την ηλικία του πλοίου, αλλά αποκλειστικά από την ολική του χωρητικότητα μετρημένη σε κόρους, ενώ ο υπολογισμός και η καταβολή του γίνεται στο εθνικό μας νόμισμα, ήτοι σε ευρώ (€). Έτσι, ο φόρος υπολογίζεται<sup>91</sup> ανά κόρο ολικής χωρητικότητας (GROSS) με βάση την παρακάτω κλίμακα<sup>92</sup>:

Κλίμακα σε κόρους ολικής χωρητικότητας	Φορολογικός συντελεστής κλίμακας σε ευρώ ανά κόρο ολικής χωρητικότητας	Φόρος κλίμακας (σε ευρώ)	Συνολική χωρητικότητα σε κόρους (GROSS)	Συνολικός ετήσιος φόρος (σε ευρώ)
20	0,90	18,00	20	18,00
30	1,05	31,50	50	49,50
50	1,14	57,00	100	106,50
Για κόρους άνω των 100	1,20			

Σε κάθε περίπτωση, βέβαια, ορίζεται ότι το ελάχιστο ποσό φόρου είναι τα 200 ευρώ, εφόσον ο φόρος πλοίου που προκύπτει κατά την εφαρμογή της ανωτέρω κλίμακας είναι μικρότερος από το

<sup>90</sup> Βλ. Άρθρο 3 του Ν. 27/1975, ως ισχύει.

<sup>91</sup> Αναλυτικότερες οδηγίες ως προς τον υπολογισμό του φόρου της Δεύτερης Κατηγορίας εμπεριέχονται στην Ε.2054/2020.

<sup>92</sup> Άρθρο 12 του Ν.27/1975, ως ισχύει.

ποσό αυτό<sup>93</sup>. Εν συνεχεία δε, ο φόρος που προκύπτει με βάση την ανωτέρω κλίμακα πολλαπλασιάζεται με συγκεκριμένο συντελεστή που προβλέπει ο Νόμος<sup>94</sup> ανάλογα το είδος της οικονομικής δραστηριότητας που αναπτύσσει κάθε πλοίο, όπως για παράδειγμα αν πρόκειται για τουριστικό πλοίο ο συντελεστής είναι 5, ενώ αν πρόκειται για πλοίο που εκτελεί έρευνες ο συντελεστής είναι 1<sup>95</sup>. Ειδικότερα, για τα ιδιωτικά πλοία αναψυχής ορίζονται διαφορετικοί συντελεστές, ανάλογα με το μήκος τους<sup>96</sup>. Επίσης, σημειώνεται ότι οι συντελεστές αυτοί παραμένουν σταθεροί και δεν προσαυξάνονται ετησίως ούτε αναπροσαρμόζονται ανά πενταετία. Ειδικότερα, οι συντελεστές του Άρθρου 12 για τα πλοία της Δεύτερης Κατηγορίας έχουν ιστορικά αναπροσαρμοστεί μόλις δύο φορές, την πρώτη φορά το 1997 (με το Ν.2459/1997) και μόλις πρόσφατα με το Ν.4646/2019, με τον οποίο μάλιστα ορίστηκε μηδενικός συντελεστής για τα αλιευτικά πλοία και τα ρυμουλκά προς αποφυγή της διπλής φορολόγησης του εισοδήματος που προέρχεται από τις αντίστοιχες οικονομικές δραστηριότητες<sup>97</sup>.

Τέλος, το ποσό που προκύπτει από τους παραπάνω πολλαπλασιασμούς μειώνεται κατά 50% για πλοία που πραγματοποιούν δρομολόγια σε τακτικές γραμμές μεταξύ Ελλάδας και αλλοδαπής ή μόνο στην αλλοδαπή και κατά 60% για επιβατηγά πλοία (μηχανοκίνητα ή ιστιοφόρα και ανεξαρτήτως του υλικού από τα οποία είναι φτιαγμένα). Αν δε ένα πλοίο εμπίπτει και στις δύο περιπτώσεις, τότε η μείωση ενεργείται μόνο μία φορά και εφαρμόζεται η ευνοϊκότερη για τον υπόχρεο. Περαιτέρω, ο φόρος που προκύπτει κατά το έτος έναρξης ή διακοπής της εκμετάλλευσης του πλοίου περιορίζεται ανάλογα με τις ημέρες εκμετάλλευσής του.

Για λόγους κατανόησης κρίνεται απαραίτητη η παρουσίαση ενός παραδείγματος. Έστω τουριστικό πλοίο ελληνικής ιθαγένειας και ολικής χωρητικότητας 1.300 κόρων, το οποίο πραγματοποιεί δρομολόγια σε τακτικές γραμμές στο εσωτερικό της Ελλάδας (αν το εν λόγω επιβατηγό πλοίο επέκτεινε τα δρομολόγια του στο εξωτερικό, τότε θα κατατασσόταν στην Πρώτη Κατηγορία). Με βάση τα όσα αναλύθηκαν ανωτέρω, ο φόρος που του αναλογεί θα υπολογιστεί με τον ακόλουθο τρόπο. Αρχικά, εφαρμόζοντας την κλίμακα που παρουσιάστηκε παραπάνω για τους πρώτους 20 κόρους οφείλεται ποσό 18 €, για τους επόμενους 30 (δηλαδή μέχρι τους 50) οφείλεται ποσό 31,50 € και για τους επόμενους 50 (δηλαδή μέχρι τους 100 κόρους) οφείλεται ποσό 57 €. Συνεπώς, μέχρι

---

<sup>93</sup> Με εξαίρεση τα αλιευτικά πλοία και τα ρυμουλκά που υπάγονται σε μηδενικό συντελεστή, οπότε και δεν καταβάλλεται φόρος.

<sup>94</sup> Άρθρο 12 παρ.2 Ν.27/1975, ως ισχύει.

<sup>95</sup> Σημειώνεται ότι οι ανωτέρω συντελεστές έχουν αναπροσαρμοστεί ιστορικά μόλις δύο φορές, ήτοι το 1997 (με το Ν.2459/1997) και πρόσφατα με το Ν.4646/2019. Μάλιστα, με την τελευταία αναπροσαρμογή ορίστηκε μηδενικός συντελεστής για τα ρυμουλκά και τα αλιευτικά πλοία της Δεύτερης Κατηγορίας προς αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος που προκύπτει από τις δραστηριότητες αυτές.

<sup>96</sup> Αναλυτικότερες οδηγίες σχετικά με τον υπολογισμό του φόρου των ιδιωτικών πλοίων αναψυχής παρέχονται με την Ε.2154/2021.

<sup>97</sup> Αιτιολογική έκθεση Άρθρου 58 του Ν.4646/2019.

τους πρώτους 100 κόρους το συνολικό ποσό που οφείλεται είναι 106,50 €. Ακολούθως, για τους υπόλοιπους 1.200 κόρους της ολικής του χωρητικότητας οφείλεται το ποσό ( $1.200 \times 1,20 =$  ) των 1.440 €. Άρα, με βάση τη χωρητικότητά του το ποσό υπολογίζεται αθροιστικά σε 1.546,50 €.

Πιο αναλυτικά, ο ανωτέρω πίνακας θα διαμορφωθεί ως εξής:

Κλίμακα σε κόρους ολικής χωρητικότητας	Φορολογικός συντελεστής κλίμακας σε ευρώ ανά κόρο ολικής χωρητικότητας	Φόρος κλίμακας (σε ευρώ)	Συνολική χωρητικότητα σε κόρους (GROSS)	Συνολικός ετήσιος φόρος (σε ευρώ)
20	0,90	18,00	20	18,00
30	1,05	31,50	50	49,50
50	1,14	57,00	100	106,50
1.200	1,20	1.440,00	1.300	1.546,50

Εν συνεχεία, με βάση τους συντελεστές προσαύξησης που προβλέπονται στο Άρθρο 12 του Ν.27/1975 για κάθε είδος πλοίου της Δεύτερης Κατηγορίας και με δεδομένο ότι για τα επιβατηγά πλοία ο συντελεστής προσαύξησης είναι 1, το ποσό θα υπολογιστεί σε ( $1.546,50 \times 1 =$  ) 1.546,50 €. Αν στη θέση του εν λόγω πλοίου ήταν ένα τουριστικό ημερόπλοιο, για το είδος του οποίου προβλέπεται συντελεστής 5, το ανωτέρω ποσό θα πενταπλασιαζόταν.

Τέλος, θα πρέπει να εξεταστεί αν το συγκεκριμένο επιβατηγό πλοίο εμπίπτει στις περιπτώσεις μείωσης του φόρου που προβλέπει η διάταξη. Σύμφωνα με τα πραγματικά περιστατικά το πλοίο αυτό είναι επιβατηγό, συνεπώς θα πρέπει να λάβει μείωση της τάξης του 60% χωρίς να απαιτείται η διερεύνηση οποιουδήποτε άλλου στοιχείου, όπως το εάν πρόκειται για μηχανοκίνητο ή για ιστιοφόρο. Κατ' επέκταση, ο ετήσιος φόρος για την εκμετάλλευση του πλοίου αυτού θα ισούται με ( $1.546,50 \times 60\% =$ ) 927,90 €. Σε περίπτωση δε που διακόπηκε η εκμετάλλευση του πλοίου μετά τις πρώτες 267 μέρες του επίμαχου φορολογικού έτους, τότε ο φόρος που θα οφείλεται για το έτος αυτό ανέρχεται στο ποσό των ( $927,90 \times 267 \div 365 =$ ) 678 €.

#### 4.3.2. Τα πλοία της Δεύτερης Κατηγορίας με σημαία Ε.Ε./Ε.Ο.Χ πλην της ελληνικής

Όπως προαναφέρθηκε, διαφορετική φορολογική μεταχείριση μεταξύ των πλοίων με σημαία της Ε.Ε./Ε.Ο.Χ. και των πλοίων με ελληνική σημαία θα παραβίαζε τους όρους της Σ.Λ.Ε.Ε. και της Συμφωνίας της Ε.Ο.Χ., αντίστοιχα. Για το λόγο αυτό, προβλέπεται παρόμοια μεταχείριση των πλοίων που υπάγονται στη Δεύτερη Κατηγορία, εφόσον φέρουν τη σημαία της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., ανεξαρτήτως αν η σημαία αυτή είναι ελληνική ή όχι.



Ειδικότερα, με την ΠΟΛ. 1263/2015 διευκρινίστηκε ότι τα επαγγελματικά πλοία αναψυχής και τα ημερόπλοια, καθώς και τα επιβατηγά και οχηματαγωγά πλοία, τα οποία είναι επιβατηγά δρομολογημένα σε τακτική γραμμή επιβατικών μεταφορών και πορθμείων και εκτελούν υπηρεσίες θαλάσσιων ενδομεταφορών, αποτελούν πλοία Δεύτερης Κατηγορίας, ανεξαρτήτως κόρων ολικής χωρητικότητας. Αντιθέτως, τα φορτηγά πλοία που είναι δρομολογημένα σε τακτική γραμμή θαλάσσιων μεταφορών στην Ελλάδα και πραγματοποιούν ενδομεταφορές, αποτελούν πλοία Δεύτερης Κατηγορίας μόνο εφόσον έχουν χωρητικότητα κάτω των 3.000 κ.ο.χ. Τέλος, και τα λοιπά πλοία που εκτελούν θαλάσσιες ενδομεταφορές, ανεξαρτήτως κόρων ολικής χωρητικότητας, αλλά και τα πλοία με ολική χωρητικότητα μέχρι 500 κόρους που εκτελούν διεθνείς θαλάσσιες μεταφορές και φέρουν σημαία Ε.Ε./Ε.Ο.Χ. πλην της ελληνικής αποτελούν στην πλειοψηφία τους πλοία Δεύτερης Κατηγορίας, εκτός αν εξαιρετικά εμπίπτουν στην Πρώτη Κατηγορία.

Συνεπώς, για όλες τις ανωτέρω κατηγορίες πλοίων σημαίας Ε.Ε./Ε.Ο.Χ. τα οποία ανήκουν στη Δεύτερη Κατηγορία προβλέπεται ο ίδιος τρόπος υπολογισμού του φόρου με τα πλοία της Δεύτερης Κατηγορίας που φέρουν την ελληνική σημαία, με εξαίρεση τα επαγγελματικά πλοία αναψυχής και τα ημερόπλοια για τα οποία δεν εφαρμόζεται η μείωση κατά 50% ή 60% που προβλέπεται στο Άρθρο 12 του Ν.27/1975.

#### **4.3.3. Τα πλοία της Δεύτερης Κατηγορίας με ελληνική σημαία που έχουν εγγραφεί στο ελληνικό νηολόγιο δυνάμει του Ν.Α. 2687/1953**

Όπως προαναφέρθηκε οι όροι που περιέχουν οι εγκριτικές πράξεις για την αναγνώριση των αλλοδαπών πλοίων ως ελληνικών, τα οποία πληρούν τις προϋποθέσεις του Άρθρου 13 του Ν.Δ. 2687/1953, είναι πανομοιότυποι<sup>98</sup> ως προς τη φορολογική τους μεταχείριση. Ειδικότερα, ως προς τα πλοία που υπάγονται στη Δεύτερη Κατηγορία και εγγράφηκαν στο ελληνικό νηολόγιο ως κεφάλαια εξωτερικού δυνάμει της ως άνω διάταξης, προβλέπεται ότι θα εφαρμόζονται καθ' όλη τη διάρκεια της παραμονής τους στην ελληνική σημαία οι διατάξεις του Ν. 27/1975 για τα πλοία της Δεύτερης Κατηγορίας του νόμου αυτού. Συνεπώς, ουδεμία διαφοροποίηση ως προς τον υπολογισμό του φόρου τους υφίσταται σε σχέση με τις διατάξεις του Ν.27/1975.

#### **4.3.4. Τα πλοία της Δεύτερης Κατηγορίας με ξένη σημαία που διαχειρίζονται ημεδαπές ή αλλοδαπές εταιρείες εγκατεστημένες στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 25 του Ν.27/1975**

Αντιστοίχως, όπως προαναφέρθηκε, στο Άρθρο 26 του Ν.27/1975, έτσι όπως αυτό τροποποιήθηκε με το Ν.4110/2013, προβλέφθηκε ότι για λόγους ίσης μεταχείρισης, ο φόρος για τα πλοία με ξένη σημαία, που βρίσκονται υπό τη διαχείριση των εταιρειών του Άρθρου 25, υπολογίζεται με τα ίδια

<sup>98</sup> Αριθμ. Φ.Υ. 2214.5-7/3741/2021 (ΦΕΚ Β' 1394/24.3.2022), Αριθμ. Φ.Υ.: 2214.5-7/3740/2021 (ΦΕΚ Β' 1478/30.3.2022), Αριθμ. Φ.Υ.: 2214.5-7/3739/2021 (ΦΕΚ Β' 1479/30.3.2022).

κριτήρια, τους ίδιους συντελεστές και τα ίδια κλιμάκια που ισχύουν για τα πλοία τα οποία νηολογήθηκαν υπό ελληνική σημαία κατά το έτος 2012, ήτοι το προηγούμενο έτος από την έναρξη ισχύος της τροποποιημένης διάταξης. Κατ' επέκταση, ο τρόπος υπολογισμού του φόρου για τα συγκεκριμένα πλοία της Δεύτερης Κατηγορίας είναι ο ίδιος με αυτόν που προβλέφθηκε στο Άρθρο 12 του Ν.27/1975 και αναλύθηκε εκτενώς ανωτέρω.

## **Κεφάλαιο 5<sup>ο</sup> : Μειώσεις του φόρου πλοίου**

### **5.1. Γενικά**

Ο Ν.27/1975 περιέχει μια σειρά διατάξεων στις οποίες προβλέπονται μειώσεις και απαλλαγές από το φόρο που επιβάλλεται στα πλοία, τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του. Ειδικότερα, στο Άρθρο 5 προβλέπονται μειώσεις φόρου για τα πλοία, ανεξαρτήτως αν αυτά υπάγονται στην Πρώτη ή στη Δεύτερη Κατηγορία, ενώ στα Άρθρα 7 και 13 προβλέπονται οι μειώσεις και οι απαλλαγές από το φόρο για τα πλοία της Πρώτης και της Δεύτερης Κατηγορίας, αντίστοιχα.

### **5.2. Οι μειώσεις του Άρθρου 5 Ν.27/1975**

Επειδή ο στόχος του νομοθέτη είναι η φορολόγηση του εισοδήματος που προκύπτει από την εκμετάλλευση των πλοίων, το δε εισόδημα υπολογίζεται κατά τρόπο τεκμαρτό, και όχι με βάση τα πραγματικά έσοδα που προκύπτουν από την άσκηση των ναυτιλιακών δραστηριοτήτων, στο άρθρο 5 του Ν.27/1975 προβλέπεται η μείωση του φόρου που επιβάλλεται τόσο για τα πλοία της Πρώτης όσο και για τα πλοία της Δεύτερης Κατηγορίας. Συγκεκριμένα, εφόσον το πλοίο τέθηκε σε αργία λόγω επισκευών, ελλείψεως εργασίας ή οιασδήποτε άλλης αιτίας για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους, τότε ο επιβαλλόμενος φόρος μειώνεται ανάλογα με τις μέρες που διήρκησε η αργία. Ειδικότερα, προκειμένου ο φορολογούμενος να δικαιούται τη μείωση του φόρου, η αργία πρέπει να διαρκεί για τα πλοία της Πρώτης Κατηγορίας για τουλάχιστον δύο συναπτούς μήνες κατά τη διάρκεια του ίδιου φορολογικού έτους, ενώ για τα πλοία της Δεύτερης Κατηγορίας αρκεί να υπερβαίνει τις είκοσι συνεχόμενες ημέρες. Κρίσιμο είναι να συμπληρωθεί το ανωτέρω χρονικό διάστημα χωρίς να επέλθει η διακοπή της αργίας, ειδάλτως δε θα αναγνωριστεί το δικαίωμα της μείωσης, ακόμα και αν μέσα στη διάρκεια του φορολογικού έτους το πλοίο βρέθηκε σε αργία για συνολικό χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από αυτό που ορίζεται στο Νόμο. Επιπλέον, πρέπει να σημειωθεί ότι οι μειώσεις του Άρθρου 5 ισχύουν για όλα τα πλοία της Πρώτης Κατηγορίας και της Δεύτερης Κατηγορίας, στα οποία επιβάλλεται φόρος σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.27/1975, ανεξάρτητα από τη σημαία που φέρουν.

Εντούτοις, η μείωση δεν επέρχεται αυτόματα, αλλά απαιτείται η αίτηση του φορολογούμενου προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ.. Η αίτηση αυτή υποβάλλεται κατά το χρόνο υποβολής της ετήσιας φορολογικής δήλωσης, ή και αργότερα, όχι όμως μεταγενέστερα της λήξης της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης του επόμενου έτους. Βέβαια, μετά την εφαρμογή του ηλεκτρονικού τρόπου υποβολής των δηλώσεων φόρου για τα πλοία της Πρώτης Κατηγορίας<sup>99</sup>, η διαδικασία υποβολής της αίτησης για μείωση του φόρου λόγω αργίας προηγείται της αντίστοιχης υποβολής δήλωσης φόρου<sup>100</sup>. Διότι κατά την ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης, ο υπόχρεος συμπληρώνει στο πεδίο ημερών αργίας τον αριθμό αυτών και η ηλεκτρονική εφαρμογή του TAXISnet υπολογίζει αυτόματα το ποσό της μείωσης του φόρου που αναλογεί στις ημέρες αργίας. Αντιθέτως, για τα πλοία της Δεύτερης Κατηγορίας, για τα οποία δεν υποβάλλεται ηλεκτρονικά δήλωση από τους φορολογούμενους, αλλά εκδίδεται από τη φορολογική διοίκηση πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου ετησίως για το προηγούμενο έτος, με βάση τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή της, ο υπόχρεος οφείλει να υποβάλλει την αίτηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. εντός είκοσι ημερών από την κοινοποίηση της πράξης του διοικητικού προσδιορισμού. Σε περίπτωση δε που προκύψει μεταγενέστερα περίπτωση που να δικαιολογεί τη μείωση του βεβαιωμένου φόρου, ο φορολογούμενος υποβάλλει αίτηση και η φορολογική διοίκηση εκδίδει πράξη επανυπολογισμού του φόρου<sup>101</sup>.

Περαιτέρω, μαζί με την αίτηση πρέπει να προσκομιστούν όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά για να αποδειχθεί ότι το πλοίο βρισκόταν πράγματι σε αργία για το ανωτέρω χρονικό διάστημα<sup>102</sup>. Η απόδειξη δε της αργίας θεωρείται πλήρης, εφόσον προσκομιστεί το αντίστοιχο πιστοποιητικό αργίας που χορηγείται από τις αρμόδιες αρχές, ενώ ελλείψει τέτοιου πιστοποιητικού είναι δυνατή η προσκόμιση αντιγράφου του ημερολογίου του πλοίου από το οποίο δύναται να διαπιστωθεί αν το πλοίο τέθηκε σε αργία μέσα στη διάρκεια του φορολογικού έτους, καθώς και το χρονικό διάστημα που διήρκησε η αργία αυτή. Σε κάθε περίπτωση, ο παροπλισμός του πλοίου κατά τις διαδικασίες των αρμόδιων Αρχών αποτελεί σε κάθε περίπτωση αποδεδειγμένη αργία για το πλοίο.

Σημειώνεται δε ότι οι μειώσεις λόγω αργίας που προβλέπονται στο Άρθρο 5 του Ν.27/1975 εφαρμόζονται για τα όλα τα πλοία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του, ανεξαρτήτως της Κατηγορίας στην οποία ανήκουν και χωρίς να εξετάζεται αν φέρουν ελληνική σημαία ή ξένη σημαία<sup>103</sup>.

---

<sup>99</sup> ΠΟΛ. 1022/2017 και ΠΟΛ. 1099/2017.

<sup>100</sup> Ε. 2029/2020.

<sup>101</sup> Ε. 2054/2020.

<sup>102</sup> Ειδικά στην περίπτωση των πλοίων της Πρώτης Κατηγορίας, τα δικαιολογητικά πρέπει να προσκομιστούν στη φορολογική διοίκηση εντός 20 ημερών από την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης.

<sup>103</sup> Άρθρο 26β παρ.3 Ν.27/1975, ως ισχύει.

### 5.3. Μειώσεις και απαλλαγές για τα πλοία της Πρώτης Κατηγορίας

Στο άρθρο 7 του Ν.27/1975 προβλέπονται ορισμένες μειώσεις και απαλλαγές για το φόρο που επιβάλλεται στα πλοία της Πρώτης Κατηγορίας δυνάμει του άρθρου 6 υπό την προϋπόθεση ότι τα πλοία αυτά νηολογήθηκαν για πρώτη φορά με ελληνική σημαία. Σε περίπτωση, όμως, που ένα πλοίο εγγραφεί στο ελληνικό νηολόγιο, στη συνέχεια διαγραφεί και κατόπιν επανεγγραφεί, τότε θεωρείται ότι υψώνει την ελληνική σημαία για δεύτερη φορά, ακόμα κι αν η διαγραφή του από το ελληνικό νηολόγιο δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μεταβολή της σημαίας και της ιθαγένειάς του<sup>104</sup>. Και τούτο διότι η για οποιονδήποτε λόγο διαγραφή του πλοίου από το ελληνικό νηολόγιο συνεπάγεται την απώλεια της ελληνικής ιθαγένειας και η επανεγγραφή την απόκτηση της ελληνικής ιθαγένειας για δεύτερη φορά, ανεξαρτήτως του χρονικού διαστήματος που μεσολάβησε μεταξύ των δύο εγγραφών και ανεξαρτήτως της κτήσης ή μη ιθαγένειας άλλου κράτους στο ενδιάμεσο. Διότι οι απαλλαγές και οι μειώσεις που προβλέπονται δυνάμει του Άρθρου 7 αποτελούν το κίνητρο, όχι μόνο για την ύψωση της ελληνικής σημαίας στα πλοία αυτά, αλλά και για τη μη έμμεση υποστολή της<sup>105</sup>.

Σύμφωνα, λοιπόν, με το Άρθρο 7 του Νόμου προβλέπεται ότι τα πλοία που ναυπηγούνται στην Ελλάδα και υψώνουν ελληνική σημαία απαλλάσσονται πλήρως από την υποχρέωση καταβολής του φόρου πλοίου για τα πρώτα 6 χρόνια της ζωής τους. Επίσης, για τα πλοία με ελληνική σημαία τα οποία εκτελούν δρομολόγια σε τακτικές γραμμές μεταξύ ελληνικών και ξένων λιμένων ή μόνο μεταξύ ξένων λιμένων, καθώς και για τα κρουαζιερόπλοια, προβλέπεται η καταβολή του οφειλόμενου φόρου μειωμένου κατά ποσοστό 50%. Τέλος, για τα πλοία ηλικίας κάτω των είκοσι (20) ετών που προβαίνουν σε επισκευές και οι δαπάνες για τις επισκευές αυτές καλύπτονται με εισαγωγή ξένου συναλλάγματος, απαλλάσσονται του φόρου κατ' αντιστοιχία ενός έτους φορολογικής απαλλαγής προς δαπάνη εκατό χιλιάδων (100.000) δολαρίων Η.Π.Α.. Η απαλλαγή από τον φόρο αρχίζει από το επόμενο έτος της ολοκλήρωσης των εργασιών και το ποσό της απαλλαγής δεν μπορεί να υπερβεί το 50% της δαπάνης και μέχρι 6 έτη. Σε κάθε περίπτωση, αν ένα πλοίο εμπίπτει σε περισσότερες απαλλαγές ή μειώσεις που αναφέρονται ανωτέρω, ενεργείται μία και μόνο μείωση, η ευνοϊκότερη για τον φορολογούμενο.

Ειδικότερα, ως προς την απαλλαγή λόγω επισκευών πρέπει να σημειωθεί ότι αυτή εκκινεί από το επόμενο κατά το οποίο έλαβαν χώρα οι εργασίες επισκευής υπό την προϋπόθεση ότι έχει συντελεστεί η εισαγωγή του συναλλάγματος ή έχει εισαχθεί συνάλλαγμα τουλάχιστον 100.000

<sup>104</sup> Όπως στην περίπτωση που η διαγραφή έλαβε χώρα λόγω πώλησης με αναγκαστικό πλειστηριασμό.

<sup>105</sup> Γνωμοδότηση ΝΣΚ 836/1989, η οποία έγινε δεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών.

δολαρίων Η.Π.Α.<sup>106</sup>. Επίσης, η απαλλαγή ολοκληρώνεται μόλις συμπληρωθούν τα 6 χρόνια φορολογικής ετήσιας απαλλαγής κατ' ανώτατο όριο, χωρίς απαραίτητα τα 6 χρόνια αυτά να είναι συναπτά. Με άλλα λόγια, η ολοκλήρωση της εξαετίας μπορεί να γίνει οποτεδήποτε και δεν εξαντλείται πάντα σε μια δαπάνη αλλά μπορεί να επεκταθεί και σε άλλες δαπάνες. Αυτό, όμως, δε σημαίνει ότι πρόκειται για νέα απαλλαγή, αλλά για τη μία απαλλαγή που επιτρέπει στον πλοιοκτήτη ο Νόμος. Τέλος, με την Ε. 2029/2020 διευκρινίστηκε ότι οι φορολογικές απαλλαγές που προβλέπονται για τις επισκευές των πλοίων κάτω των 20 ετών ισχύουν, όχι μόνο όταν οι επισκευές αυτές πραγματοποιούνται στην Ελλάδα, αλλά όταν εκτελούνται σε οποιοδήποτε λιμένα κράτους μέλους της Ε.Ε.

Κατ' επέκταση, ένα πλοίο 12 ετών το οποίο πραγματοποίησε το 2020 δαπάνες επισκευής ύψους 300.000 ευρώ δικαιούται για 3 χρόνια (300.000/100.000) απαλλαγή φόρου για το 50% της δαπάνης, ήτοι μέχρι 150.000 ευρώ και για τα τρία έτη. Συνεπώς, για το 2020 ο φόρος που αναλογεί στο πλοίο δε μεταβάλλεται, αλλά αν για το έτος 2021 ο φόρος που αναλογεί στο πλοίο είναι 70.000 ευρώ, ο πλοιοκτήτης μπορεί να ζητήσει την έκπτωση των δαπανών και ο οφειλόμενος φόρος να μηδενιστεί. Αντίστοιχα, αν για το έτος 2022 ο αναλογούν φόρος του πλοίου είναι 70.000 ευρώ, υπάρχει η δυνατότητα να ζητήσει μείωση λόγω δαπανών και ο φόρος που θα οφείλει να είναι μηδενικός. Εφόσον, λοιπόν, για τα δύο πρώτα έτη έχει μειωθεί ο φόρος του συνολικά κατά 140.000 ευρώ, για το τρίτο έτος, ήτοι για το 2023, η μείωση φόρου που μπορεί να αναγνωριστεί θα είναι 10.000 ευρώ. Αντιθέτως, αν για τα έτη 2021 έως 2023 ο αναλογούν φόρος ήταν συνολικά και για τα τρία έτη 140.000 ευρώ, τότε για τα έτη αυτά θα οφειλόταν μηδενικός φόρος, αλλά τα υπόλοιπα 10.000 ευρώ δε θα μπορούσαν να εκπέσουν από το επόμενο έτος, ήτοι για το φόρο του 2024, διότι οι δαπάνες επισκευής ήταν 300.000 ευρώ, επομένως αναγνωρίζεται έκπτωση μόνο για τρία χρόνια. Ωστόσο, αν το ίδιο πλοίο πραγματοποιήσει στο μέλλον και πριν να γίνει 20 ετών μια νέα δαπάνη επισκευής, δικαιούται να την εκπέσει από τον φόρο πλοίων μέχρι την ολοκλήρωση της εξαετίας που δικαιούται, δηλαδή για τα εναπομείναντα 3 έτη.

Τέλος, οι ανωτέρω μειώσεις και απαλλαγές ισχύουν και για τα πλοία που απέκτησαν την ελληνική σημαία δυνάμει των εγκριτικών πράξεων του Άρθρου 13 Ν.Δ. 2687/1953, ακόμα κι αν εγγράφηκαν στο ελληνικό νηολόγιο για δεύτερη φορά, και τούτο διότι αυτό προβλέπεται από τους όρους των ίδιων των εγκριτικών πράξεων<sup>107</sup>. Εφόσον δε πρόκειται για πλοία με σημαία Ε.Ε./Ε.Ο.Χ πλην της ελληνικής, τα οποία κατατάσσονται στην Πρώτη Κατηγορία, τότε οι μειώσεις και οι απαλλαγές του Άρθρου 7 εφαρμόζονται και σε αυτά<sup>108</sup>. Το ίδιο ισχύει και για τα πλοία με ξένη σημαία τα οποία

---

<sup>106</sup> ΠΟΛ.161/1984.

<sup>107</sup> Ε.2029/2020.

<sup>108</sup> ΠΟΛ. 1263/2015.

διαχειρίζονται εταιρείες που είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα δυνάμει του Άρθρου 25 του Ν.27/1975.

#### **5.4. Μειώσεις και απαλλαγές για τα πλοία της Δεύτερης Κατηγορίας**

Όπως προαναφέρθηκε, για τα πλοία της Δεύτερης Κατηγορίας προβλέπονται ήδη στο Άρθρο 12 του Ν.27/1975, ο οποίος καθορίζει τον τρόπο υπολογισμού του φόρου, δύο περιπτώσεις κατά τις οποίες μειώνεται ο οφειλόμενος φόρος. Εντούτοις, στο Άρθρο 13 προβλέπονται περαιτέρω μειώσεις και απαλλαγές οι οποίες εφαρμόζονται επί του αναλογούντος φόρου, ο οποίος έχει υπολογισθεί δυνάμει των διατάξεων του Άρθρου 12, περιλαμβανομένων των μειώσεων της παραγράφου 3 του εν λόγω Άρθρου που ενδεχομένως εφαρμόζονται κατά το στάδιο του υπολογισμού. Συνεπώς, το ποσό που θα προκύψει κατά την εφαρμογή των διατάξεων του Άρθρου 12 και των μειώσεων που προβλέπονται σε αυτό, δύναται να μειωθεί δυνάμει του Άρθρου 13.

Πιο αναλυτικά<sup>109</sup>, στο Άρθρο 13 προβλέπεται ότι τα πλοία της Δεύτερης Κατηγορίας τα οποία ναυπηγούνται στην Ελλάδα και υψώνουν ελληνική σημαία απαλλάσσονται από το φόρο πλοίου για τα πρώτα 12 χρόνια της ζωής τους. Επίσης όλα τα πλοία ηλικίας κάτω των 10 ετών που εγγράφονται για πρώτη φορά στο ελληνικό νηολόγιο απαλλάσσονται από το φόρο μέχρι τη συμπλήρωση των 10 χρόνων ζωής τους. Αντίστοιχα, τα φορτηγά πλοία κάτω των 30 ετών που υψώνουν για πρώτη φορά την ελληνική σημαία απαλλάσσονται από το φόρο απαλλάσσονται από το φόρο για τα πρώτα 5 έτη από το χρόνο νηολόγησής τους, εφόσον πραγματοποιούν δρομολόγια σε τακτικές γραμμές μεταξύ λιμένων του εσωτερικού και του εξωτερικού ή αποκλειστικά του εξωτερικού.

Επιπλέον, τα φορτηγά πλοία, τα δεξαμενόπλοια και τα πλοία-ψυγεία που εγγράφονται για πρώτη φορά στο ελληνικό νηολόγιο και είναι άνω των 10 ετών μπορούν να καταβάλλουν το 50% του φόρου που τους αναλογεί δυνάμει του Άρθρου 12. Επίσης, τα φορτηγά πλοία, τα δεξαμενόπλοια και τα πλοία-ψυγεία που είναι κάτω των 20 ετών, αλλά και τα επιβατηγά πλοία ανεξαρτήτως της ηλικίας τους τα οποία προβαίνουν σε εργασίες ανακατασκευής ή αντικατάστασης του συστήματος πρόωσής τους<sup>110</sup>, οι οποίες κοστίζουν περισσότερο από το διπλάσιο της αγοραίας αξίας των πλοίων αυτών κατά το προηγούμενο έτος από το έτος έναρξης των εργασιών, απαλλάσσονται από τα 2/3 του φόρου που τους αναλογεί μέχρι και για δέκα χρόνια από την ολοκλήρωση των εργασιών, υπό την προϋπόθεση ότι οι εργασίες αυτές πραγματοποιήθηκαν στην Ελλάδα.

---

<sup>109</sup> Ε. 2054/2020.

<sup>110</sup> Το σύστημα πρόωσης ενός πλοίου είναι η μηχανισμός που χρησιμοποιείται για να δημιουργηθεί ώθηση και να μετακινηθεί το πλοίο πάνω στο νερό.

Περαιτέρω, προβλέπεται ότι τα πλοία από 10 έως 15 ετών τα οποία είναι ελληνικών συμφερόντων, δηλαδή νηολογούνται στο όνομα φυσικών προσώπων ελληνικής ιθαγένειας ή εταιρειών που έχουν συσταθεί κατά το ελληνικό δίκαιο σε ποσοστό τουλάχιστον 50% και η εγγραφή τους στο ελληνικό νηολόγιο γίνεται προκειμένου να αντικαταστήσουν άλλα πλοία, που ανήκουν στα ανωτέρω πρόσωπα και είναι ηλικίας άνω των 20 ετών, εφόσον διαθέτουν τουλάχιστον τα 2/3 της χωρητικότητας των πλοίων που αντικαθιστούν, απαλλάσσονται από τα 2/3 του αναλογούντος φόρου για μια πενταετία υπό την προϋπόθεση ότι θα παραμείνουν για αυτά τα 5 χρόνια στα χέρια ελληνικών συμφερόντων.

Τέλος, σε περίπτωση που ένα πλοίο εμπίπτει σε περισσότερες κατηγορίες φορολογικής απαλλαγής ή μείωσης του Άρθρου 13, με εξαίρεση την περίπτωση ναυπήγησης το πρώτον στην Ελλάδα με ελληνική σημαία όπου απαλλάσσεται από φόρο για τα πρώτα 12 χρόνια ζωής του, θα εφαρμοστεί μία και μόνο απαλλαγή ή μείωση. Η επιλογή της εφαρμοστέας απαλλαγής ή μείωσης θα γίνει από τον ίδιο τον φορολογούμενο με ανέκκλητη δήλωσή του, η οποία θα καταχωρισθεί στο οικείο νηολόγιο κατά τη νηολόγηση του πλοίου.

Στο σημείο αυτό πρέπει να σημειωθεί ότι οι ανωτέρω μειώσεις και απαλλαγές εφαρμόζονται και στα πλοία που αποκτούν την ελληνική σημαία με εγκριτική πράξη του Άρθρου 13 του Ν.Δ.2687/1953, αλλά και στα πλοία ξένης σημαίας που βρίσκονται υπό τη διαχείριση των εταιρειών του Άρθρου 25 του Ν.27/1975 και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του. Επίσης, εφαρμόζονται για τα πλοία που φέρουν σημαία της Ε.Ε./Ε.Ο.Χ. πλην της ελληνικής, με εξαίρεση τα επαγγελματικά πλοία αναψυχής και τα ημερόπλοια<sup>111</sup>.

## **Κεφάλαιο 6<sup>ο</sup> : Δήλωση και καταβολή του φόρου πλοίου**

### **6.1. Δήλωση και καταβολή του φόρου για τα πλοία της Πρώτης Κατηγορίας**

Για τα πλοία της Πρώτης Κατηγορίας<sup>112</sup> ισχύει η υποβολή δήλωσης φόρου πλοίου ηλεκτρονικά μέσω του συστήματος TAXISnet, η οποία πραγματοποιείται μέχρι το τέλος του Φεβρουαρίου του φορολογικού έτους στο οποίο ανάγεται ο φόρος. Με άλλα λόγια, για το φόρο πλοίου, σε αντίθεση με το γενικό κανόνα των δηλώσεων φόρου εισοδήματος, δεν υποβάλλεται η δήλωση κατά το επόμενο έτος από το έτος που αποκτήθηκε το εισόδημα, αλλά ήδη στην αρχή του έτους για το οποίο επιβάλλεται ο φόρος. Με την υποβολή της δήλωσης πραγματοποιείται ο άμεσος προσδιορισμός του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ο οποίος καταβάλλεται σε 4 ισόποσες

<sup>111</sup> ΠΟΛ. 1263/2015.

<sup>112</sup> ΠΟΛ. 1022/2017.

δόσεις. Η πρώτη δόση καταβάλλεται μέχρι το τέλος του Φεβρουαρίου (όταν και λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης) και οι επόμενες μέχρι το τέλος του Ιουνίου, του Σεπτεμβρίου και του Δεκεμβρίου του οικείου φορολογικού έτους. Η καταβολή γίνεται σε ευρώ, παρ' όλο που ο υπολογισμός του φόρου πραγματοποιείται σε δολάρια Η.Π.Α.

Ειδικότερα, σε περίπτωση που το πλοίο νηολογηθεί για πρώτη φορά με ελληνική σημαία ή με σημαία της Ε.Ε./Ε.Ο.Χ. πλην της ελληνικής μετά την 1η Ιανουαρίου του φορολογικού έτους, η δήλωση υποβάλλεται εντός διμήνου από την ύψωση της ελληνικής σημαίας και ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται σε ισόποσες μηνιαίες δόσεις μέχρι τέλους Δεκεμβρίου, με την πρώτη δόση να καταβάλλεται μέχρι και τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης. Στην περίπτωση, όμως, αυτή ο φόρος οφείλεται από τον επόμενο μήνα της νηολόγησης και υπολογίζεται σε τόσα δωδέκατα όσοι και οι μήνες που απομένουν μέχρι το τέλος του οικείου φορολογικού έτους. Αντίστοιχα, η ίδια διαδικασία ακολουθείται και στην περίπτωση που η διαχείριση του πλοίου ανατεθεί σε εταιρεία εγκατεστημένη στην Ελλάδα σύμφωνα με το Άρθρο 25 του Ν.27/1975 μετά την 1η Ιανουαρίου με τη διαφορά ότι ο φόρος οφείλεται από την επόμενη ημέρα της ανάθεσης της διαχείρισης και υπολογίζεται με βάση τις ημέρες διαχείρισης του πλοίου μέχρι το τέλος του οικείου φορολογικού έτους.

## **6.2. Δήλωση και καταβολή του φόρου για τα πλοία της Δεύτερης Κατηγορίας**

Αντιθέτως, για τα πλοία της Δεύτερης Κατηγορίας<sup>113</sup> δεν υποβάλλεται δήλωση για τον άμεσο προσδιορισμό του φόρου, αλλά εκδίδεται πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση κάθε χρόνο, με την οποία βεβαιώνεται ο φόρος που οφείλεται για το προηγούμενο φορολογικό έτος. Στην περίπτωση αυτή, δηλαδή, το έτος βεβαίωσης του φόρου έπεται του έτους για το οποίο επιβάλλεται ο φόρος. Η έκδοση της πράξης γίνεται με βάση τα στοιχεία που διαθέτει η Διοίκηση για το υπό κρίση πλοίο και ο φόρος καταβάλλεται σε 2 δόσεις μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του δευτέρου και του τέταρτου μήνα από την έκδοση της πράξης αυτής. Σε περίπτωση που η πράξη του διοικητικού προσδιορισμού εκδοθεί το Νοέμβριο, το Δεκέμβριο ή σε επόμενο από το οριζόμενο έτος βεβαίωσης, ο φόρος καταβάλλεται εφάπαξ, μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μεθεπόμενου της έκδοσης μήνα. Η δε καταβολή γίνεται σε ευρώ.

---

<sup>113</sup> Ε. 2054/2020.



## Κεφάλαιο 7<sup>ο</sup> : Η σχέση του Ν.27/1975 με το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Το 2011 η Ευρωπαϊκή Επιτροπή εκκίνησε την αυτεπάγγελτη διαδικασία ελέγχου της Ελλάδας ως προς τη συμβατότητα των φορολογικών μέτρων που εφαρμόζονται υπέρ του ναυτιλιακού τομέα, ιδίως στο πλαίσιο εφαρμογής του Ν.27/1975, με τους ενωσιακούς κανόνες της απαγόρευσης των κρατικών ενισχύσεων<sup>114</sup> και τις κατευθυντήριες γραμμές που έχουν εκδοθεί από την Ε.Ε. για τις θαλάσσιες μεταφορές. Η Επιτροπή, με την από 31.7.2012 επιστολή<sup>115</sup> της προς την Ελλάδα αμφισβήτησε τη συμβατότητα με το ενωσιακό δίκαιο μιας σειράς επιλογών του Έλληνα φορολογικού νομοθέτη.

Ειδικότερα, αμφισβητήθηκε α) η υπαγωγή στο καθεστώς του φόρου χωρητικότητας ορισμένων πλοίων, όπως των αλιευτικών πλοίων, των πλωτών εξεδρών γεώτρησης και των παντός τύπου ρυμουλκών και βυθοκόρων, β) η απουσία απαίτησης σύνδεσης με τη σημαία για τα πλοία που πραγματοποιούν διεθνείς θαλάσσιες μεταφορές, γ) η πρόβλεψη φορολογικών εκπτώσεων φόρου χωρητικότητας που θα μπορούσε να οδηγήσει σε πτώση του επιπέδου της φορολογίας σε μη αποδεκτό για τα άλλα κράτη μέλη επίπεδο, δ) η ανεπιφύλακτη ένταξη όλων των εσόδων από την εκμετάλλευση του πλοίου στο φόρο χωρητικότητας, καθώς και ε) η απουσία διατάξεων περί ανωτάτων ορίων ενίσχυσης. Επιπλέον, αμφισβητήθηκε στ) η απουσία νομικών διατάξεων που να αποτρέπουν τις εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης να επωφεληθούν από τη φορολογία χωρητικότητας, ζ) η απουσία κανόνων για τη φορολογία υπεραξίας για τα πλοία που αποκτήθηκαν πριν από την ένταξη στη φορολογία χωρητικότητας, η) οι αδύναμοι κανόνες οριοθέτησης, θ) η απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος πολυάριθμων νομικών προσώπων, καθώς και ι) η απαλλαγή από τη φορολογία των μερισμάτων και της υπεραξίας, αλλά και η απαλλαγή από το φόρο κληρονομιάς στο επίπεδο των μετόχων πλοιοκτητριών και διαχειριστριών εταιρειών.

Εν συνεχεία, η Επιτροπή αφού έλαβε υπόψην της τις απόψεις της Ελλάδας επί του θέματος, με την από 21 Δεκεμβρίου 2015 επιστολή της κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι ανωτέρω φορολογικά ρυθμίσεις αντιβαίνουν στην απαγόρευση των κρατικών ενισχύσεων που θεσπίστηκε από τον ενωσιακό νομοθέτη, καθώς και στις κατευθυντήριες γραμμές της Ένωσης για τις θαλάσσιες μεταφορές. Για το λόγο αυτό, προέβη σε μια σειρά συστάσεων προς την Ελλάδα για την τροποποίηση των διατάξεων του Ν.27/1975 προκειμένου να συνάδει με τους ενωσιακούς κανόνες<sup>116</sup>. Εντούτοις, η Ελλάδα δύσκολα μπορεί να προβεί στη μεταβολή του φορολογικού

<sup>114</sup> Σύμφωνα με το Άρθρο 107 ΣΛΕΕ είναι ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά και ως εκ τούτου απαγορεύεται η χορήγηση οποιασδήποτε μορφής κρατικής ενίσχυσης προς τις επιχειρήσεις, η οποία νοθεύει ή απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό στις συναλλαγές μεταξύ των κρατών μελών της Ένωσης. Τέτοιου είδους κρατική ενίσχυση μπορεί να συνιστά και η χορήγηση φοροαπαλλαγών σε ορισμένες επιχειρήσεις από το κράτος μέλος.

<sup>115</sup> SA. 33828 (2012/E), Greek tonnage tax scheme and other State measures in favour of shipping companies.

<sup>116</sup> Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 21 Δεκεμβρίου 2015, C (2015) 9019 τελικό.

καθεστώς και των *απαλλαγών* που προβλέπονται στο Ν.27/1975, καθώς οι διατάξεις του χείρουν αυξημένης τυπικής ισχύος και μόνο μέσω της αναθεώρησης του Συντάγματος θα ήταν εφικτή η τροποποίηση ή η κατάργησή τους.

Παρ' όλα αυτά, με αφορμή την δημοσιονομική κρίση της Ελλάδος από το 2011, η ανωτέρω ασυμμετρία που υφίσταται λόγω των πολλαπλών *απαλλαγών* και μειώσεων στη φορολόγηση της εκμετάλλευσης των πλοίων έχει μετριαστεί μέσω της σύναψης Συνυποσχετικών μεταξύ του Ελληνικού Δημοσίου και της ναυτιλιακής κοινότητας, με τα οποία η ναυτιλιακή κοινότητα έχει αναλάβει πρόσθετες υποχρεώσεις μέσω της καταβολή οικειοθελών παροχών. Αρχικά, κυρώθηκε<sup>117</sup> το από 18 Ιουλίου 2013 «Συνυποσχετικό μεταξύ του Ελληνικού Δημοσίου και της Ναυτιλιακής Κοινότητας» δυνάμει του οποίου η ναυτιλιακή κοινότητα ανέλαβε την υποχρέωση καταβολής για 4 χρόνια<sup>118</sup> ετήσιας οικειοθελούς παροχής, η οποία ισούται με τον οφειλόμενο δυνάμει του Ν.27/1975 φόρο<sup>119</sup>. Περαιτέρω, το 2019 κυρώθηκε<sup>120</sup> το «νέο Συνυποσχετικό μεταξύ του Ελληνικού Δημοσίου και τη Ναυτιλιακής Κοινότητας», δυνάμει του οποίου τα φυσικά πρόσωπα που είναι οι τελικοί μέτοχοι/εταίροι ή οι πραγματικοί δικαιούχοι<sup>121</sup> πλοιοκτητριών εταιρειών πλοίων με ελληνική ή ξένη σημαία<sup>122</sup> ανέλαβαν την υποχρέωση να καταβάλουν το 10% επί των εισαγόμενων στην Ελλάδα ποσών που προέρχονται από μερίσματα των ανωτέρω πλοιοκτητριών εταιρειών για αόριστο χρονικό διάστημα<sup>123</sup>. Σε κάθε περίπτωση, πάντως, ορίστηκε ότι εφόσον το συνολικό ετήσιο προσδιορισθέν ποσό της νέας οικειοθελούς παροχής εξεταζόμενο ανά διετία είναι μικρότερο των 40.000.000 ευρώ σε κάποιο έτος αυτής, τα μέλη της ναυτιλιακής κοινότητας που έχουν υπογράψει συμφωνητικό αναλαμβάνουν την υποχρέωση, να καταβάλουν το υπολειπόμενο ποσό. Τυχόν έλλειμμα των εσόδων από τη νέα οικειοθελή παροχή σε ένα έτος της εν λόγω διετίας συμψηφίζεται με τυχόν πλεόνασμα στο άλλο έτος αυτής.

Τέλος, με το Ν.5000/2022 κυρώθηκε η από 23.11.2022 Πρόσθετη Πράξη στο «νέο Συνυποσχετικό μεταξύ του Ελληνικού Δημοσίου και της Ναυτιλιακής Κοινότητας» σύμφωνα με την οποία μειώθηκε το ποσοστό επί των εισαγόμενων στην Ελλάδα ποσών που προέρχονται από μερίσματα στο 5%. Παράλληλα, όμως, προβλέφθηκε ότι τα εισαγόμενα αυτά ποσά μπορούν να προέρχονται, όχι μόνο από μερίσματα, αλλά και από υπεραξία (capital gains) από την πώληση των μετοχών των

<sup>117</sup> Άρθρο 42 παρ.1 του Ν.4301/2014 (ΦΕΚ Α' 223/7.10.2014)

<sup>118</sup> Βλ. την από 31 Ιουλίου 2014 συννημένη στο από 18 Ιουλίου 2013 Συνυποσχετικό Πρόσθετη Πράξη.

<sup>119</sup> Στην ουσία η ναυτιλιακή κοινότητα συμφώνησε να καταβάλει διπλό φόρο χωρητικότητας για 4 χρόνια.

<sup>120</sup> Άρθρο 56 Ν.4607/2019 (ΦΕΚ Α' 65/24.4.2019).

<sup>121</sup> Όπως προβλέφθηκε ρητά με την από 23.11.2022 Πρόσθετη Πράξη του νέου Συνυποσχετικού, τα πρόσωπα αυτά πρέπει να είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας.

<sup>122</sup> Σε περίπτωση ξένης σημαίας η διαχείριση πρέπει να έχει ανατεθεί σε διαχειρίστρια εταιρεία του Άρθρου 25 του Ν.27/1975.

<sup>123</sup> Η καταβολή της εν λόγω εισφοράς εξαντλεί κάθε άλλη φορολογική υποχρέωση των υποκειμένων για το παγκόσμιο εισόδημά τους από τα μερίσματα των πλοιοκτητριών εταιρειών.

πλοιοκτητριών εταιρειών ή εταιρειών χαρτοφυλακίου των πλοιοκτητριών εταιρειών. Επιπλέον, ορίστηκε ότι το συνολικό ετήσιο προσδιορισθέν ποσό της νέας οικειοθελούς παροχής εξεταζόμενο ανά διετία δεν μπορεί να είναι μικρότερο των 60.000.000 ευρώ σε κάποιο έτος αυτής

Στο σημείο αυτό είναι σημαντικό να επισημανθεί ότι η συμμετοχή των ναυτιλιακών επιχειρήσεων στα ως άνω Συνυποσχετικά δεν ήταν ούτε είναι υποχρεωτική. Για πρώτη φορά, όμως, θεσπίστηκε η Ρήτρα Συλλογικής Δράσης. Σύμφωνα με τη Ρήτρα αυτή, εφόσον υπογράψει η από 23.11.2022 Πρόσθετη Πράξη από το 90% του συνόλου της χωρητικότητας πλοίων των πλοιοκτητριών εταιρειών διαχειριζόμενων από την Ελλάδα, τότε η εφαρμογή του νέου Συνυποσχετικού θα επεκτείνεται και θα καταλαμβάνει το σύνολο των διαχειριστριών εταιρειών πλοίων υπό ελληνική ή ξένη σημαία<sup>124</sup>, ανεξαρτήτως της προσχωρήσεώς τους ή μη. Αξιοσημείωτο ενδιαφέρον παρουσιάζει το σκεπτικό του νομοθέτη, έτσι όπως αυτό αποτυπώνεται στην αιτιολογική έκθεση του Ν.5000/2022, σύμφωνα με το οποίο η Ρήτρα Συλλογικής Δράσης συνιστά έκφανση των κοινών συμφερόντων και κινδύνων του συνόλου των μελών της Ναυτιλιακής Κοινότητας και η θέσπισή της αποτελεί αναγκαίο μέτρο, όχι μόνο για τη διασφάλιση του δημοσίου συμφέροντος, αλλά και για την προαγωγή των συμφερόντων της Ναυτιλιακής Κοινότητας δια της αποφυγής λήψης μιας δυσμενούς απόφασης από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή για το καθεστώς του ελληνικού φόρου χωρητικότητας.

## **ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ**

Το σύστημα φορολόγησης των πλοίων που έχει υιοθετήσει η Ελλάδα μέσω του Ν.27/1975, προσδίδοντάς του μάλιστα αυξημένη τυπική ισχύ, θέτει ως κριτήριο τη χωρητικότητα του πλοίου, και όχι τα καθαρά ή ακαθάριστα έσοδα από την εκμετάλλευσή του, ενώ συγχρόνως δεν εξαρτάται απαραίτητα από την άσκηση της ναυτιλιακής δραστηριότητας, αφού αρκεί η κυριότητα ενός πλοίου για την επιβολή του φόρου. Εντούτοις, το γεγονός ότι το πεδίο εφαρμογής του Νόμου επεκτάθηκε πρόσφατα και στις ναυλώτριες εταιρείες γυμνών πλοίων, καθώς και στις μισθώτριες εταιρείες πλοίων υπό χρηματοδοτική μίσθωση, ενώ εξαιρέθηκαν ρητά από το πεδίο εφαρμογής οι εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης, υποδεικνύει μια μεταστροφή στην αντίληψη του νομοθέτη ως προς τον λόγο επιβολής του φόρου πλοίου. Διαφαίνεται, μέσα από την ως άνω επέκταση του πεδίου εφαρμογής του Νόμου, η τάση του νομοθέτη να υπάγει στο ευνοϊκό καθεστώς του φόρου πλοίου τα πρόσωπα που είναι πράγματι «εκμεταλλευτές» του πλοίου, δηλαδή τα πρόσωπα που ασκούν

---

<sup>124</sup> Υπό την προϋπόθεση της διαχείρισης των υπό ξένη σημαία πλοίων από την Ελλάδα.

αμιγώς ναυτιλιακό έργο, σύμφωνα και με τις συστάσεις της Ευρωπαϊκής Επιτροπής. Συνεπώς, δεν αποκλείεται στο μέλλον να υπάρξουν εξελίξεις και νομοθετικές πρωτοβουλίες ως προς το κατά πόσο εν τέλει πρέπει να συνδέεται ο κύριος του πλοίου με την πραγματική εκμετάλλευση αυτού, ώστε να υπάγεται στις ευνοϊκές διατάξεις του Ν.27/1975.

Σε κάθε περίπτωση έχει θεσπιστεί ένα σταθερό, και οριακά ανελαστικό<sup>125</sup>, φορολογικό περιβάλλον για την άσκηση της ναυτιλιακής δραστηριότητας, η οποία αποσκοπεί στην καλλιέργεια αισθήματος ασφάλειας και εμπιστοσύνης στη ναυτιλιακή κοινότητα. Συνεπώς, η σταθερότητα, η ασφάλεια και η προβλεψιμότητα του φορολογικού καθεστώτος για τις ναυτιλιακές δραστηριότητες είναι ένα από τα πλεονεκτήματα που καθιστά την Ελλάδα ελκυστική για τις επενδύσεις της ναυτιλιακής κοινότητας. Σε συνδυασμό δε με το ιδιαίτερα ευνοϊκό καθεστώς για τη φορολογία των πλοίων, το οποίο καλύπτει πλήθος προσώπων που εμπλέκονται άμεσα ή έμμεσα με την εκμετάλλευση του πλοίου, και το πλήθος των απαλλαγών και των μειώσεων που προβλέπονται από το Νόμο, η Ελλάδα έχει καταστεί ένας οιονεί φορολογικός παράδεισος για τα πρόσωπα που δραστηριοποιούνται στη ναυτιλία. Μέσα σε ένα άκρως ανταγωνιστικό περιβάλλον, όπως αυτό της ναυτιλίας, όπου οι σημαίες ευκαιρίας μονοπωλούν σε μεγάλο βαθμό τα επενδυτικά κεφάλαια, αυτή η φορολογική στρατηγική που στοχεύει, όχι τόσο στην αύξηση των ταμιακών εσόδων του Κράτους<sup>126</sup>, αλλά κυρίως την προσέλκυση κεφαλαίων από το εξωτερικό, διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στην τόνωση και την ανάπτυξη της ελληνικής οικονομίας.

Όμως δεν μπορεί κανείς να παραβλέψει ότι με την ένταξη της Ελλάδας στην Ε.Ε. και την εγκαθίδρυση της ενιαίας αγοράς, η φορολογική στρατηγική της Ελλάδας δεν μπορεί να ασκείται χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι βασικές αρχές στις οποίες θεμελιώνεται η ενιαία αγορά. Τα σοβαρά ζητήματα που έχουν αναδειχθεί τα τελευταία χρόνια ως προς τις συνθήκες ανταγωνισμού που επικρατούν μεταξύ των πλοίων με ελληνική ιθαγένεια και των πλοίων που έχουν ιθαγένεια Ε.Ε./Ε.Ο.Χ. θα συνεχίσουν να απασχολούν τους νομικούς και τους οικονομολόγους σε Ελλάδα και Λουξεμβούργο. Διότι αν και ο Έλληνας νομοθέτης έχει προβεί σε αρκετές «διορθωτικές κινήσεις» την τελευταία δεκαετία μέσω αφενός των προβλέψεων για όμοια φορολογική μεταχείριση των πλοίων με ελληνική σημαία και των πλοίων με σημαία Ε.Ε./Ε.Ο.Χ, και αφετέρου μέσω της επιβολής πρόσθετων επιβαρύνσεων με οικειοθελείς εισφορές, που έχουν ως αποτέλεσμα την

---

<sup>125</sup> Το γεγονός ότι η ολική χωρητικότητα αποτελεί τη βάση για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος που αποκτάται τόσο από τα φορτηγά πλοία, ουσιώδες στοιχείο των οποίων είναι πράγματι η μεταφορική τους ικανότητα, όσο και από τα πλωτά γεωτρύπανα, των οποίων η οικονομική δραστηριότητα δε συνδέεται με τη μεταφορική τους ικανότητα, φαίνεται να οδηγεί σε όμοια μεταχείριση ανόμοιων καταστάσεων. Περαιτέρω, η αυξημένη τυπική ισχύς του Νόμου δεν επιτρέπει εύκολα τροποποιήσεις και μεταβολές στο φορολογικό καθεστώς που εγκαθιδρύει.

<sup>126</sup> Όπως προεκτάθηκε, οι φορολογικές απαλλαγές και οι μειώσεις που παρέχονται για τα πλοία που emπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Νόμου έχουν ως αποτέλεσμα μέχρι και τη μηδενική είσπραξη εσόδων για μεγάλο χρονικό διάστημα.

αύξηση των συνολικών φορολογικών υποχρεώσεων της ναυτιλιακής κοινότητας, οι βασικές διατάξεις που διέπουν τον φόρο πλοίου δεν έχουν τροποποιηθεί. Και τούτο διότι, ο μόνος τρόπος για να τροποποιηθεί το νομικό πλαίσιο για την επιβολή του φόρου πλοίου είναι η αναθεώρηση του ίδιου του Συντάγματος λόγω της αυξημένης τυπικής ισχύος του Ν.27/1975.

Επίσης, αν και η επιβολή πρόσθετων φορολογικών υποχρεώσεων μέσω της υπογραφής ενός ιδιωτικού συμφωνητικού, όπως του «νέου Συνυποσχετικού μεταξύ του Ελληνικού Δημοσίου και της Ναυτιλιακής Κοινότητας» δεν αντίκειται στο Σύνταγμα, εφόσον οι Πράξεις αυτές κυρώνονται με τυπικό νόμο, ιδιαίτερο νομικό ενδιαφέρον παρουσιάζει η δυνατότητα που προσφέρει ο τυπικός νόμος 5000/2022 ως προς την επιβολή της πρόσθετης αυτής φορολογικής υποχρέωσης στο σύνολο των μελών της ναυτιλιακής κοινότητας δυνάμει της Ρήτρας Συλλογικής Δράσης. Και τούτο διότι σύμφωνα με την συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της νομιμότητας τους φόρου, ο φόρος επιβάλλεται με τυπικό νόμο στον οποίο προβλέπεται με σαφήνεια το υποκείμενο του φόρου (ως ουσιώδες στοιχείο αυτού), ώστε να εξασφαλίζεται η λαϊκή νομιμοποίηση του φόρου δια των αντιπροσώπων της λαϊκής βούλησης. Στην περίπτωση, όμως, του νέου Συνυποσχετικού, όπως αυτό τροποποιήθηκε με την από 23.11.2022 Πρόσθετη Πράξη, η επιβολή του φόρου στα πρόσωπα τα οποία δεν έχουν υπογράψει το ιδιωτικό συμφωνητικό και δεν απαριθμούνται στον κυρωτικό νόμο δεν εξαρτάται από τη βούληση του φορολογικού νομοθέτη, ο οποίος εκπροσωπεί το σύνολο του ελληνικού λαού, αλλά αποκλειστικά στη βούληση των προσώπων που αφορά ο φόρος που πρόκειται να επιβληθεί. Με άλλα λόγια, φαίνεται σαν να πραγματοποιείται ένα άτυπο «δημοψήφισμα» μεταξύ των μελών της ναυτιλιακής κοινότητας από το οποίο θα εξαρτηθεί η επιβολή του φόρου στο σύνολο ή όχι αυτών. Δεν μπορεί παρά διαπιστώσει κανείς ότι πρόκειται για έναν πρωτοφανές τρόπο εξασφάλισης της λαϊκής συναίνεσης για την επιβολή φόρου στην ελληνική έννομη τάξη.

Συμπερασματικά, η φορολόγηση της ναυτιλίας στην Ελλάδα και ιδίως ο φόρος πλοίου έχουν αποτελέσει πεδίο σύγκρουσης μέσα στο πλαίσιο του μεγάλου διεθνούς ανταγωνισμού που αναπτύσσεται μεταξύ αντικρουόμενων συμφερόντων για την κυριαρχία επί των θαλασσών. Ο Έλληνας νομοθέτης κινήθηκε από νωρίς προνοητικά και έχει θωρακίσει νομικά το ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς των πλοιοκτητών. Ενδεχομένως, όμως, οι πιέσεις που ασκούνται από τη Ε.Ε. να οδηγήσουν στο μέλλον στην περαιτέρω τροποποίηση αυτού του φορολογικού καθεστώτος, αν όχι άμεσα μέσω της τροποποίησης των επίμαχων διατάξεων, τότε έμμεσα με την εισαγωγή παράλληλων φορολογικών υποχρεώσεων. Κάτι τέτοιο θα είχε ως αποτέλεσμα ο φόρος πλοίου να παραμείνει τυπικά ο κύριος φόρος που επιβάλλεται για το εισόδημα που αποκτάται από την εκμετάλλευση των πλοίων, αλλά στην ουσία να αποτελεί απλώς μία, ίσως ακόμα και

δευτερεύουσα, φορολογική επιβάρυνση έναντι των πολλαπλών νέων εισφορών και επιβαρύνσεων της ναυτιλιακής κοινότητας. Σε κάθε περίπτωση, το ζήτημα του φόρου πλοίου στην Ελλάδα θα συνεχίζει να μας απασχολεί στο άμεσο μέλλον.

## Βιβλιογραφία

- Αντ. Μ. Αντάπασης, «Το Σύστημα Φορολογίας Εισοδήματος των ελληνικών πλοίων», εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα 2001.
- Α. Τσουρουφλής, «Ναυτική Εταιρεία, Σύγχρονα Ζητήματα», Τμ. Ναυτιλίας-Επιχειρ. Υπηρ. Σχολή Επιστημών & Διοικ.-Παν.Αιγαίου, εκδόσεις Σάκκουλας, Η φορολόγηση των ναυτικών εταιρειών του ν. 959/1979, 2004.
- Α. Τσουρουφλής, «Το φορολογικό δίκαιο στην έννομη τάξη, Μεθοδολογική ανάλυση των διασυνδέσεων του φορολογικού δικαίου με τους λοιπούς δικαιοκούς κλάδους», Νομική Βιβλιοθήκη, 2010.
- Β. Αθανασάκη, «Επιτομή Φορολογικού Δικαίου», Νομική Βιβλιοθήκη, 2018.
- Ε. Χουρδάκης, «Τα τεκμήρια στο Φορολογικό Δίκαιο, Αναγκαιότητα και Αντινομίες», Νομική Βιβλιοθήκη, 2018.
- Θ. Φορτσάκης – Κ. Σαββαΐδου, «Φορολογικό Δίκαιο», 4<sup>η</sup> έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη 2013.
- Ι. Μαρκιανός-Δανιόλος, «Το θεσμικό νομικό πλαίσιο της ποντοπόρου ναυτιλίας», πηγή:
  - <http://www.aya.com.gr/uploads/1/7/3/5/17354291/3markianos.pdf>
- Ιωάννης Κ. Ρόκας - Γεώργιος Δ. Θεοχαρίδης, «Ναυτικό Δίκαιο», Δ' έκδοση, εκδόσεις Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονική.
- Κ.Καλλιντέρης, «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το Δημόσιο», Νομική Βιβλιοθήκη, 2018.
- Κωνσταντίνος Γερ. Γιαννόπουλος, «Πλοίο υπό ναυπήγηση και το φορολογικό καθεστώς του», Νομική Βιβλιοθήκη, έκδοση 2003.
- Ν. Μπάρμπας, «Φορολογικός ανταγωνισμός ως συνέπεια της οικονομικής παγκοσμιοποίησης», ΔΕΕ 1/2009 (έτος 15<sup>ο</sup>).
- Σπύρος Δημητρίου, «Η φορολόγηση της Ναυτιλίας στην Ελλάδα στο στόχαστρο της Ευρωπαϊκής Επιτροπής», Accountancy Greece, τεύχος 22, πηγή:
  - <https://www.accountancygreece.gr>