

## **Το προνομιακό φορολογικό καθεστώς της ελληνικής εμπορικής ναυτιλίας: Αναζητώντας δικαιοκρατικά όρια στις διατυπώσεις των φοροαπαλλαγών**

Ηλίας Κουβαράς  
*Επίκουρος Καθηγητής Νομικής Σχολής ΕΚΠΑ  
Πρωτοδίκης Δ.Δ.*

### **1. Το προνομιακό φορολογικό καθεστώς της ελληνικής εμπορικής ναυτιλίας**

Το άρθρο 107 του Συντάγματος για την προστασία κεφαλαίων εξωτερικού<sup>1</sup> και ο εκτελεστικός αυτού ν. 27/1975 αποσκοπούν στην προσέλκυση ελληνόκτητων πλοίων στα ελληνικά νηολόγια με τις εντεύθεν ωφέλειες για την εμπορική ναυτιλία και την εθνική οικονομία εν γένει, όπως φορολογικά έσοδα και κύκλο εργασιών που συνεισφέρει στην ανάπτυξη και την απασχόληση<sup>2</sup>. Ο νομοθέτης επιδίωξε να δώσει στους Έλληνες, κυρίως, πλοιοκτήτες κίνητρα να ασκούν την επιχειρηματική τους δραστηριότητα στον τομέα της εμπορικής ναυτιλίας μέσω ελληνικών – και όχι αλλοδαπών – εταιρειών, χάριν του συμφέροντος της εθνικής οικονομίας.

#### **α. Η ναυτική εταιρεία**

Με σκοπό τη θέσπιση ενός λειτουργικά αυτοτελούς και συστηματικά ολοκληρωμένου νομικού πλαισίου για τη λειτουργία της ελληνικής εμπορικής ναυτιλίας, εισήχθη ο θεσμός της ναυτικής εταιρείας του ν. 959/1979<sup>3</sup>. Πρόκειται για έναν ειδικό τύπο εμπορικής εταιρείας κεφαλαιουχικού χαρακτήρα, διεπόμενο από κανόνες οργάνωσης, διοίκησης και λειτουργίας παρεμφερείς μεν αλλά απλούστερους από αυτούς των ανωνύμων εταιρειών και υποκείμενο σε φορολογικό καθεστώς ευνοϊκότερο σε σχέση με τις λοιπές επιχειρήσεις, φυσικά ή νομικά πρόσωπα<sup>4</sup>. Η ναυτική εταιρεία

---

<sup>1</sup>Βλ. αναλ. Παπανικολάου Κ., «Άρθρο 107 Σ.» στο Βλαχόπουλος Σ. / Κοντιάδης Ξ. / Τασόπουλος Γ. (επιμ.), Διαδικτυακή ερμηνεία κατ' άρθρο, Ίδρυμα Τσάτσου, 2024, [www.syntagmawatch.gr](http://www.syntagmawatch.gr) και τις εκεί βιβλιογραφικές παραπομπές.

<sup>2</sup>ΣτΕ Ολ 1-3/2016: «Αντανακλούσε δε και την ισχύ της ελληνικής εμπορικής ναυτιλίας, η οποία, μετά τον δεύτερο παγκόσμιο πόλεμο, ανασυγκροτήθηκε και μεγεθύνθηκε σταδιακά και, με τον δυναμισμό και την προσαρμοστικότητα της, κατέχει την πρώτη θέση παγκοσμίως (από την άποψη της συνολικής χωρητικότητας του ελληνόκτητου εμπορικού στόλου) και συνεισφέρει σημαντικά, αμέσως ή εμμέσως, στον σχηματισμό του ακαθάριστου εθνικού προϊόντος».

<sup>3</sup>Ως έχει ήδη τροποποιηθεί με τους ν. 1892/1990 και ν. 2987/2002.

<sup>4</sup>ΣτΕ Ολ 99/2017, ΣτΕ 1171/2020. Βασικές ρυθμίσεις του νόμου αυτού, οι οποίες καθιστούν την ναυτική εταιρεία εύκαμπτο και ελκυστικό εργαλείο άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας στον τομέα της εμπορικής ναυτιλίας, είναι οι εξής: Η εταιρική σύμβαση καταρτίζεται και με ιδιωτικό έγγραφο, ενώ η εταιρεία αποκτά νομική προσωπικότητα από της καταχώρισης της εταιρικής συμβάσεως στο μητρώο ναυτικών εταιρειών, με την οποία (καταχώριση) εξαντλείται ο τύπος δημοσιότητας (άρθρα 2 και 50), χωρίς να απαιτείται διοικητική άδεια. Ελάχιστο εταιρικό κεφάλαιο ορίζεται το ποσόν των πέντε χιλιάδων ευρώ (άρθρο 5). Η σύνταξη ισολογισμού δεν είναι υποχρεωτική, αλλά αρκεί και η απλή λογιστική κατάσταση (άρθρο 35). Η τήρηση φορολογικών βιβλίων, πλην του βιβλίου εσόδων- εξόδων, δεν είναι, κατ' αρχήν, υποχρεωτική (άρθρο 58). Ο μηχανισμός λήψεως των εταιρικών αποφάσεων έχει απλουστευθεί σε σχέση με τα ισχύοντα επί ανωνύμων εταιρειών (άρθρα 12 έως 33, που ρυθμίζουν τα του διοικητικού συμβουλίου και της γενικής συνέλευσεως της εταιρείας). Από την άλλη έχει κριθεί (βλ. ΣτΕ 474/2006), ότι εν όψει του σκοπού του ν. 959/1979 και προς αποφυγή καταχρήσεως του εταιρικού τύπου που ο νόμος αυτός εισάγει, στο πρόσωπο ναυτικής εταιρείας συντρέχει νομικός περιορισμός κωλύων την συμμετοχή της σε

αποτελεί διεθνώς ένα *ponum*, διαφοροποιούμενο από τα εταιρικά μορφώματα των φορολογικών παραδείσων (άλλως καταφυγίων) και των χωρών που προσφέρουν σημαίες ευκαιρίας, τα οποία λαμβάνουν συνήθως τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας<sup>5</sup>.

Για οφειλές της ναυτικής εταιρείας έναντι του Ελληνικού Δημοσίου ευθύνονται οι ορισθέντες ως εκπρόσωποι της στην ίδια την εταιρική σύμβαση ή τα μέλη του διοικητικού της συμβουλίου ή εκείνοι στους οποίους το διοικητικό συμβούλιο ανέθεσε την άσκηση των εξουσιών του, όπως τα πρόσωπα αυτά προκύπτουν από τις καταχωρίσεις στη μερίδα της εταιρείας στο μητρώο ναυτικών εταιρειών<sup>6</sup>. Βασίμως έχει παρατηρηθεί η ενίοτε κατάχρηση της νομικής προσωπικότητας της ναυτικής εταιρείας από τον μοναδικό ή οιονεί μοναδικό μέτοχο της, όταν αυτή λειτουργεί ως παρένθετο πρόσωπο ή ως μηχανισμός απορρόφησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας του μοναδικού μετόχου<sup>7</sup>.

## **β. Η φορολογική μεταχείριση των ναυτλιακών εταιρειών**

Οι διατάξεις των άρθρων 25 και 26 του ν. 27/1975 προβλέπουν την απαλλαγή από κάθε φόρο, τέλος, εισφορά ή κράτηση για το εισόδημα που αποκτούν στο εξωτερικό εκ της εκμεταλλεύσεως του πλοίου, με τη μορφή διανομής καθαρών κερδών ή μερισμάτων, είτε απευθείας, είτε από εταιρείες χαρτοφυλακίου, οι μέτοχοι των αλλοδαπών πλοιοκτητριών εταιρειών πλοίου υπό ξένη σημαία, το οποίο τελεί υπό την εκμετάλλευση ή διαχείριση ημεδαπής ή αλλοδαπής επιχειρήσεως, εγκατεστημένης στην Ελλάδα δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 25 του ίδιου νόμου<sup>8</sup>.

---

διαγωνισμούς προμηθειών του Δημοσίου ή ν.π.δ.δ., δεδομένου ότι αποκλειστικός σκοπός αυτής είναι, κατά νόμον, η κυριότητα, εκμετάλλευση ή διαχείριση ελληνικών εμπορικών πλοίων και, πάντως, όχι η ναυπήγηση πλοίων προς τον σκοπό εκτελέσεως συμβάσεως προμηθείας.

<sup>5</sup>Τσουρουφλής, Α. «Η φορολόγηση των ναυτικών εταιρειών του ν. 959/1979» στο Ναυτική εταιρία - Σύγχρονα ζητήματα, Σάκκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2004, σ. 267.

<sup>6</sup>Οι καταχωρήσεις στο μητρώο αποτελούν πλήρη περί τούτου απόδειξη οι δε φερόμενοι ως εκπρόσωποι της ναυτικής εταιρείας δεν μπορούν να αρνηθούν την ιδιότητά τους αυτή και τις εξ αυτής ευθύνες τους παρά μόνον εάν επικαλεστούν και αποδείξουν είτε ότι αγνοούσαν τον ορισμό τους ως εκπροσώπων της εταιρείας είτε ότι δεν τον αποδέχθηκαν είτε ότι η δημόσια αρχή τελούσε σε γνώση πράξεων ή γεγονότων μη αναγραφόμενων στη μερίδα της ναυτικής εταιρείας που είχαν ως αποτέλεσμα αυτοί να πάψουν κατά νόμο να την εκπροσωπούν λόγω ανάληψης της εκπροσώπησής της από άλλους (ΣτΕ 750/2007, 2938/2004). Στην περίπτωση αυτή, δεν δημιουργείται ίδια φορολογική υποχρέωση των προσώπων που είχαν την ιδιότητα του διαχειριστή ή του διευθύνοντος συμβούλου ή του εκκαθαριστή της ναυτικής εταιρείας, κατά τον χρόνο διάλυσης ή συγχώνευσης αυτής ή και κατά τη διάρκεια της λειτουργίας της, για καταβολή των οφειλόμενων από την εταιρεία φόρων, αλλά απλή πρόσθετη ευθύνη αυτών προς πληρωμή του βεβαιωθέντος σε βάρος της εταιρείας φόρου, η ευθύνη δε αυτή δεν ανάγεται στο στάδιο της βεβαίωσης του φόρου, αλλά στο στάδιο της είσπραξής του.

<sup>7</sup>Για την προβληματική της αναζήτησης του προσώπου στο οποίο καταλογίζεται τελικά η ευθύνη στο πεδίο ευρύτερα των ναυτλιακών εταιρειών βλ. την πρόσφατη δικαιοσυγκριτική μελέτη της Αθανασοπούλου Β., Η άρση της αυτοτέλειας της νομικής προσωπικότητας στις κεφαλαιουχικές ναυτλιακές εταιρείες, Σάκκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2025, και επί ειδικότερου ζητήματος Καραμπετάκη Α., «Η ευθύνη του πλοιοκτήτη για περιβαλλοντική ρύπανση –σύμφωνα με την εθνική και τη διεθνή νομοθεσία», ΕπισκΕΔ 2023, σ. 415 επ.

<sup>8</sup>ΣτΕ 948/2021. Στην εκ του άρθρου 26 του ν. 27/1975 φορολογική απαλλαγή των μερισμάτων της πλοιοκτήτριας εταιρείας εμπίπτουν και τα μερίσματα, που καταβάλλονται σε μέτοχο αλλοδαπής πλοιοκτήτριας εταιρείας, τα πλοία της οποίας διαχειρίζεται εταιρεία εγκατεστημένη στην Ελλάδα, όχι απευθείας από την πλοιοκτήτρια ή τη διαχειρίστρια εταιρεία του άρθρου 25 του ν. 27/1975, αλλά μέσω τρίτου προσώπου, φυσικού ή νομικού («ταμιά»), κατόπιν σχετικής ανάθεσης από τη διαχειρίστρια, εφόσον συντρέχουν οι τιθέμενες από τη διάταξη αυτή προϋποθέσεις και μπορεί να διαπιστωθεί, από τον διενεργούμενο έλεγχο, ότι πρόκειται για διανομή κερδών αλλοδαπών

Σημειωτέον ότι οι διατάξεις των άρθρων 25 και 26, ανήκουν στο κεφάλαιο Α΄ του Τμήματος Γ΄ του ν. 27/1975, γεγονός που επιτρέπει την τροποποίηση, συμπλήρωση ή ακόμη και κατάργησή τους με μεταγενέστερο τυπικό νόμο<sup>9</sup>.

Αντίστοιχα, οι εκάστοτε οικείες φορολογικές νομοθεσίες, κατά κανόνα προβλέπουν αποκλίσεις ή εξαιρέσεις από το πεδίο εφαρμογής τους για τις ναυτιλιακές εταιρείες. Για παράδειγμα, οι διατάξεις του ισχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ) που ορίζουν τότε ένα νομικό πρόσωπο ή μία νομική οντότητα είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και τότε, με βάση τα πραγματικά περιστατικά και τις συνθήκες, θεωρείται ως «τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης» η Ελλάδα, δεν εφαρμόζονται για τις εταιρείες «που έχουν συσταθεί και λειτουργούν» σύμφωνα με το ν. 27/1975 και το ν.δ. 2687/1953<sup>10</sup>. Αν και βεβαίως οι απαλλαγές και οι ευνοϊκές ρυθμίσεις αποτελούν τον κανόνα ως προς τη φορολογική μεταχείριση του ναυτιλιακού κλάδου, υπήρξαν κατά το παρελθόν και περιπτώσεις επιβολής έκτακτων φορολογικών βαρών, όπως για παράδειγμα οι προβλεφθείσες με τους ν. 4110/2013<sup>11</sup> και ν. 4223/2013<sup>12</sup> στους αλλοδαπούς πλοιοκτήτες ή πλοιοκτήτριες εταιρίες πλοίων υπό ξένη σημαία τα οποία τα διαχειρίζονται ημεδαπές ή αλλοδαπές εταιρίες εγκατεστημένες στην Ελλάδα, σύμφωνα με το άρθρο 25 του ν. 27/1975.

Η διαφορετική φορολογική αντιμετώπιση που επιφυλάσσεται για τους Έλληνες μερισματούχους από εκμετάλλευση πλοίων αλλοδαπής πλοιοκτήτριας εταιρείας σε σχέση με Έλληνες μερισματούχους από εκμετάλλευση πλοίων ελληνικής πλοιοκτήτριας εταιρείας κρίνεται, μέχρι στιγμής, σύμφωνη με το άρθρο 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος με το σκεπτικό ότι οι δύο κατηγορίες τελούν υπό διαφορετικές πραγματικές καταστάσεις<sup>13</sup>. Ειδικότερα, κατά τη θεώρηση αυτή, η θέσπιση της ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης του άρθρου 26 του ν. 27/1975 για τα μερίσματα από πλοία αλλοδαπής εταιρείας, τα οποία εκμεταλλεύεται ή διαχειρίζεται γραφείο εγκαταστημένο στην Ελλάδα, δικαιολογείται από το γεγονός ότι ο νομοθέτης απέβλεψε στο να προσελκύσει αλλοδαπές πλοιοκτήτριες εταιρείες να εγκαταστήσουν στην Ελλάδα ναυτιλιακές επιχειρήσεις, για την διαχείριση ή εκμετάλλευση πλοίων τους, σύμφωνα με το άρθρο 25 του ν. 27/1975, ώστε έτσι να συμβάλουν, με την εισαγωγή ξένων κεφαλαίων, στην ενίσχυση της εθνικής οικονομίας εν γένει.

---

πλοιοκτητριών εταιρειών που εκμεταλλεύονται πλοία με ξένη σημαία, τα οποία διαχειρίζεται εταιρεία εγκατεστημένη στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 27/1975 (ΓΝΜΔ ΝΣΚ 100/2017).

<sup>9</sup>ΣτΕ 916/2008. Βλ. άρθρο 107 παρ. 1 του Σ.: «η πριν από την 21 Απριλίου 1967 νομοθεσία, με αυξημένη τυπική ισχύ για την προστασία κεφαλαίων εξωτερικού, διατηρεί την αυξημένη τυπική ισχύ, που είχε και εφαρμόζεται και στα κεφαλαία που θα εισάγονται στο εξής. Την ίδια ισχύ έχουν και οι διατάξεις των κεφαλαίων Α΄ έως και Δ΄ του Τμήματος Α΄ του νόμου 27/75 «περί φορολογίας πλοίων, επιβολής εισφοράς προς ανάπτυξιν της εμπορικής ναυτιλίας, εγκαταστάσεως αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων και ρυθμίσεις συναφών θεμάτων».

<sup>10</sup>Άρθρα 4 παρ. 3 και 4 και 72 παρ. 15 του ν. 4172/2013 (Α΄ 167).

<sup>11</sup>Α΄ 17, άρθρο 24: «Ρυθμίσεις στη φορολογία εισοδήματος, ρυθμίσεις θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών και λοιπές διατάξεις».

<sup>12</sup>Α΄ 287, άρθρο 14: «Οικονομική παροχή της Ναυτιλιακής Κοινότητας για την αντιμετώπιση της οικονομικής κρίσης της χώρας».

<sup>13</sup>Βλ. ΔΕΑ 3235/2017.

## **2. Άρνηση της νομολογίας να συναγάγει απαλλαγή των ναυτιλιακών εταιρειών από περαιτέρω φορολογικές επιβαρύνσεις**

Στην πορεία του χρόνου, το ως άνω προνομιακό φορολογικό καθεστώς της ελληνόκτητης εμπορικής ναυτιλίας «αντιπαρατέθηκε» με ρυθμίσεις που εισήγαγαν φορολογικές επιβαρύνσεις πάγιες (υπό α) ή, κατά την κορύφωση της οικονομικής κρίσης, εξαιρετικές (υπό β), χωρίς όμως να διαλάβουν ρητώς ειδικότερες προβλέψεις για τις ναυτιλιακές εταιρείες. Στις περιπτώσεις αυτές, το Συμβούλιο της Επικρατείας έκρινε με συνέπεια ότι το εκ του Συντάγματος προστατευτικό καθεστώς της εμπορικής ναυτιλίας δεν μπορεί να οδηγήσει σε ανατροπή του πάγιου νομολογιακού κανόνα ότι οι διατάξεις που θεσπίζουν φορολογικές απαλλαγές τυγχάνουν στενώς ερμηνευτέες<sup>14</sup>, άλλως ότι το ισχύον προνομιακό καθεστώς που ήδη απολάμβανε η εμπορική ναυτιλία δεν παρείχε ικανό δικαιολογητικό έρεισμα για την εξαίρεση από φορολογικά βάρη που εισήχθησαν με επιγενόμενες ρυθμίσεις. Ειδικότερα:

### **α. Μη απαλλαγή από μεταγενεστέρως θεσπιζόμενο φόρο ελλείπει ειδικής πρόβλεψης**

Οι ν. 89/1967, 378/1968 και 27/1975 παρέχουν στις αλλοδαπές ναυτιλιακές εταιρείες που εγκαθιστούν γραφεία στην Ελλάδα απαλλαγή από κάθε φόρο που αφορά το εισόδημά τους, μεταξύ άλλων, και από τον προβλεπόμενο κατά το παρελθόν φόρο Κύκλου Εργασιών. Λαμβάνοντας υπόψη ότι οι περί απαλλαγής από το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) διατάξεις είναι αυτοτελείς και ανεξάρτητες από τις προϊσχύουσες περί φόρου Κύκλου Εργασιών, το Συμβούλιο της Επικρατείας έκρινε ότι δεν θα μπορούσε να συναχθεί από τις διατάξεις των παραπάνω νόμων περί ναυτιλιακών εταιρειών ότι οι εν λόγω ρυθμίσεις εγκαθιδρύουν απαλλαγή και από οποιονδήποτε μεταγενέστερο φόρο επί του Κύκλου Εργασιών, όπως ο Φ.Π.Α.<sup>15</sup>

### **β. Μη εξαίρεση των ναυτικών εταιρειών από έκτακτη εισφορά**

Πιο πρόσφατα, στη διάρκεια «της οξύτατης οικονομικής κρίσης που σοβούσε στη Χώρα», έγινε δεκτό ότι και οι ναυτικές εταιρείες<sup>16</sup> υπόκεινταν στην προβλεφθείσα από το άρθρο πέμπτο του ν. 3845/2010 «έκτακτη εισφορά κοινωνικής ευθύνης» των νομικών προσώπων και κυρίως εταιρειών<sup>17</sup>. Για την συναγωγή του εν λόγω συμπεράσματος, ελήφθη υπόψη από το Συμβούλιο της Επικρατείας «ιδίως»: α) η ευρύτητα του κύκλου των νομικών προσώπων και επιχειρήσεων που υπόκεινταν στην έκτακτη εισφορά, β) ότι οι διατάξεις που την προέβλεπαν παρέπεμπαν στις διατάξεις του τότε ισχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος<sup>18</sup>, χωρίς ρητή εξαίρεση των ναυτικών εταιρειών, γ) ότι στον τελευταίο περιλαμβάνονταν οι κεφαλαιουχικές εταιρείες, ειδικό τύπο των οποίων αποτελούν οι ναυτικές εταιρείες και δ) από την αιτιολογική έκθεση του ν. 3845/2010 και από τις σχετικές κοινοβουλευτικές συζητήσεις και τα συναφή στοιχεία δεν προέκυπτε ότι ο νομοθέτης ήθελε να εξαιρέσει από τη γενική προσπάθεια για την υπέρβαση της κρίσης την παραπάνω κατηγορία νομικών προσώπων<sup>19</sup>.

<sup>14</sup>Βλ. σταθερά ΣτΕ 639/2023, 2028/2022, 1147/2020.

<sup>15</sup>ΣτΕ 916/2008 παρ. 7μ.

<sup>16</sup>Βλ. και ΣτΕ Ολ 1-3/2016.

<sup>17</sup>ΣτΕ Ολ 99/2017.

<sup>18</sup>Βλ. άρθρα 2 παρ. 4 και 101 παρ. 1 του ΚΦΕ (ν. 2238/1994, Α' 151).

<sup>19</sup>Αντίθετα, κατά τη μειοψηφούσα θέση της ΣτΕ Ολ 99/2017, ο νομοθέτης δεν ήθελε να υπαγάγει στην ένδικη εισφορά και τις ναυτικές εταιρείες, ενόψει του ιδιαίτερου καθεστώτος φορολόγησης του εισοδήματος των εταιρειών αυτών

### 3. Ανοχή της νομολογίας στην πρόβλεψη φορολογικών απαλλαγών χωρίς αρκούντως σαφείς προϋποθέσεις

#### α. Φορολογική απαλλαγή για ακίνητα

Μια σχετικά πολυάριθμη κατηγορία υποθέσεων που ήχθη ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων αφορούσε την επιβολή ειδικού φόρου αρχικά 3% και εν συνεχεία 15% επί της αξίας των ακινήτων ιδιοκτησίας εξωχώριων εταιρειών, οι πραγματικοί δικαιούχοι των οποίων τελούσαν σε καθεστώς μυστικότητας<sup>20</sup>. Από τον φόρο αυτό απαλλάχτηκαν «εταιρείες που ανήκαν σε ναυτιλιακά συμφέροντα» για τα ακίνητα που είχαν αποκτηθεί μέχρι την 1.1.2003, με την προϋπόθεση ότι τα χρήματα που είχαν εισαχθεί στη χώρα για την απόκτηση των ακινήτων αυτών προέρχονταν από ναυτιλιακή δραστηριότητα (ναυτιλιακό συνάλλαγμα) και όχι από άλλες δραστηριότητες της αγοράστριας εταιρείας ή των δικαιούχων αυτής προσώπων<sup>21</sup>. Για την απαλλαγή δεν αρκούσε δηλαδή μόνη η κυριότητα του ακινήτου από εταιρεία ναυτιλιακών συμφερόντων, αλλά έπρεπε, επιπλέον, να έχει λάβει χώρα και επένδυση κεφαλαίου προερχόμενου από ναυτιλιακή δραστηριότητα και όχι από άλλες δραστηριότητες της ιδιοκτήτριας εταιρείας ή των δικαιούχων αυτής προσώπων, καθώς σκοπός της εν λόγω εξαίρεσης, κατά την αιτιολογική έκθεση, υπήρξε η άρση των εμποδίων που συνεπαγόταν η θέσπιση του ειδικού φόρου ακινήτων για πρόσωπα που διέθεσαν ειδικώς ναυτιλιακό συνάλλαγμα για αγορά και ανέγερση ακινήτων στην Ελλάδα.

Οι διατάξεις, ωστόσο, που εισήγαγαν την εξαίρεση δεν προσδιόριζαν (ευθέως ή κατά παραπομπή) τα ουσιώδη χαρακτηριστικά των «εταιρειών ναυτιλιακών συμφερόντων». Οι τελευταίες δεν ταυτίζονταν με τις ναυτιλιακές ή πλοιοκτήτριες επιχειρήσεις<sup>22</sup> ούτε μπορούσαν να υπαχθούν σε κάποιον από τους νομοθετικά ρυθμισμένους τύπους εταιρειών που δραστηριοποιούνται στην

---

βάσει του άρθρου 58 του ν. 959/1979, το οποίο παραπέμπει στις σχετικές διατάξεις του ν. 27/1975, οι οποίες έχουν, κατά το μεγαλύτερο μέρος τους, αυξημένη τυπική ισχύ, κατά το Σύνταγμα, και υπηρετούν εξαιρετικά σημαντικό δημόσιο σκοπό. Η ερμηνευτική αυτή εκδοχή βασιζόταν: α) στη γραμματική διατύπωση της παρ. 1 άρθρου πέμπτου του ν. 3845/2010, η οποία ανέφερε, ως βάση υπολογισμού της εισφοράς, το εισόδημα που προσδιοριζόταν σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του ΚΦΕ – ενώ το εισόδημα των ναυτικών εταιρειών δεν διεπόταν, κατά βάση, από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού, αλλά από τις διατάξεις του ειδικού νόμου 27/1975, που έχουν ως βάση υπολογισμού την χωρητικότητα των πλοίων και β), ότι ο νομοθέτης, έχων συνείδηση της ειδικής προστασίας που επιφυλάσσει το Σύνταγμα (άρθρο 107) στην ελληνική ναυτιλία, αν πράγματι ήθελε να υπαγάγει στα υποκείμενα της ένδικης εισφοράς και τις ναυτικές εταιρείες του ν. 959/1979, θα εκφραζόταν ρητώς, δηλαδή θα περιελάμβανε και τις εταιρείες αυτές στην αναλυτική απαρίθμηση των υποκειμένων της εισφοράς που γινόταν στις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 4 και 101 παρ. 1 του ΚΦΕ, στις οποίες παρέπεμπε το άρθρο πέμπτο του ν. 3845/2010.

<sup>20</sup>Βλ. το άρθρο 15 του ν. 3091/2002, καθώς και την 1106005/506/0013/2003 απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών.

<sup>21</sup>Η συναφής απαλλαγή των εταιρειών που ανήκαν σε ναυτιλιακά συμφέροντα εισήχθη με το άρθρο 15 παρ. 2 του ν. 3193/2003 και καταργήθηκε με το άρθρο 57 του ν. 3842/2010. Κατά την αιτιολογική έκθεση, η υιοθέτηση της συγκεκριμένης εξαίρεσης κρίθηκε αναγκαία, δοθέντος ότι το πνεύμα του νόμου με τον οποίο θεσπίστηκε ο ειδικός φόρος επί των ακινήτων δεν ήταν να δημιουργήσει εμπόδια σε θεσμικούς και άλλους διεθνείς επενδυτές οι οποίοι με υγιείς δραστηριότητες συμβάλλουν στην οικονομική ανάπτυξη της χώρας ή σε Έλληνες, κυρίως πλοιοκτήτες, οι οποίοι διέθεσαν συνάλλαγμα από ναυτιλιακές δραστηριότητες για αγορά και ανέγερση ακινήτων στην Ελλάδα. Με το ν. 3842/2010 ορίστηκε ότι εξαιρούνται οι ναυτιλιακές επιχειρήσεις που έχουν εγκαταστήσει γραφεία στην Ελλάδα και πλοιοκτήτριες εταιρείες εμπορικών πλοίων για τα ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιούν στην Ελλάδα αποκλειστικώς ως γραφεία ή αποθήκες για την κάλυψη των λειτουργικών τους αναγκών.

<sup>22</sup>Για τις οποίες προνοούσαν οι λοιπές διατάξεις της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002.

ναυτιλιακή εν γένει αγορά, όπως για παράδειγμα η προαναφερθείσα ναυτική εταιρεία του ν. 959/1979<sup>23</sup>. Σε πρόσφατη απόφαση, το Συμβούλιο της Επικρατείας δέχθηκε ότι η χρήση κατά την κατάσχεση της συγκεκριμένης απαλλαγής ευρείας διατύπωσης, με την αναφορά δηλαδή γενικώς σε εταιρεία που ανήκει σε ναυτιλιακά συμφέροντα<sup>24</sup>, υποδήλωνε ότι ο νομοθέτης δεν απαιτούσε τη συνδρομή πρόσθετων προϋποθέσεων, αναγόμενων στο αντικείμενο της δραστηριότητάς της ή στις ιδιότητες των προσώπων που μετέχουν σε αυτήν (π.χ. πλοιοκτήτη ή εφοπλιστή). Με βάση την παραδοχή αυτή το Δικαστήριο έκρινε τελικά ότι η απαιτούμενη σύνδεση των εταιρειών αυτών με ναυτιλιακά συμφέροντα στοιχειοθετείται επαρκώς από τη χρησιμοποίηση κεφαλαίου προερχόμενου από ναυτιλιακή δραστηριότητα, όπως τούτο προκύπτει από τη βεβαίωση εισαγωγής ναυτιλιακού συναλλάγματος ελληνικού τραπεζικού καταστήματος<sup>25</sup>. Σύμφωνα με την απόφαση, η απαιτούμενη εκ του νόμου σύνδεση των υπαγόμενων στην εξαίρεση εταιρειών με ναυτιλιακά συμφέροντα «στοιχειοθετείται, κατά συνέπεια, επαρκώς με μόνη την απόδειξη της προέλευσης του καταβληθέντος για την αγορά του ακινήτου κεφαλαίου από την άσκηση ναυτιλιακής δραστηριότητας, με αποτέλεσμα σε περιπτώσεις που η αγορά του ακινήτου γίνεται εξ ολοκλήρου με εισαχθέν στη χώρα ναυτιλιακό συνάλλαγμα να τεκμαίρεται ότι η αγοράστρια εταιρεία ανήκει κατ' αρχήν σε ναυτιλιακά συμφέροντα και, ως εκ τούτου, να εξαιρείται από την υποχρέωση καταβολής του φόρου»<sup>26</sup>.

Με βάση λοιπόν τις ανωτέρω παραδοχές, η προέλευση του συναλλάγματος από την άσκηση ναυτιλιακής δραστηριότητας αποδεικνύεται επαρκώς από τη σχετική βεβαίωση τραπεζικού καταστήματος της ημεδαπής<sup>27</sup>. Μάλιστα, όσον αφορά το ύψος του εισαχθέντος συναλλάγματος

<sup>23</sup>ΣτΕ 1336/2024.

<sup>24</sup>Σύμφωνα με το Δ13 ΦΜΑΠ 1149829 ΕΞ 2014/10.11.2014 έγγραφο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, για τον Ειδικό Φόρο Ακινήτων, «εταιρείες ναυτιλιακών συμφερόντων» θεωρούνται «οι εταιρείες οι οποίες είχαν εισαγάγει άμεσα ή έμμεσα στην Ελλάδα ναυτιλιακό συνάλλαγμα, προκειμένου να αποκτήσουν ακίνητο (στην Ελλάδα) μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2002, ανεξάρτητα από το αντικείμενο των εργασιών τους, η εταιρεία δε αντιμετωπίζεται ως ναυτιλιακών συμφερόντων, ακόμη και στην περίπτωση κατά την οποία, μετά την αγορά του ακινήτου, δεν ανήκει πλέον σε ναυτιλιακά συμφέροντα».

<sup>25</sup>ΣτΕ 1336/2024. «Υπό την αντίθετη, άλλωστε, ερμηνευτική εκδοχή, σύμφωνα με την οποία η σύνδεση της ιδιοκτήτριας εταιρείας με ναυτιλιακά συμφέροντα και ο χαρακτήρας του επενδεδυμένου στο ακίνητο κεφαλαίου, ως προερχόμενου από ναυτιλιακή δραστηριότητα, αποτελούν δύο εντελώς διακριτές προϋποθέσεις που πρέπει να ερευνώνται αυτοτελώς, η ανωτέρω απόφαση δεν θα ηρκείτο για την χορήγηση της απαλλαγής στην προσκόμιση εκ μέρους της ιδιοκτήτριας εταιρείας βεβαίωσης τραπεζικού καταστήματος, με το οποίο έγινε η αγορά του ακινήτου ή αρχικά του οικοπέδου, αλλά θα απαιτούσε περαιτέρω δικαιολογητικά σχετικά με τους δικαιούχους των ιδιοκτητριών εταιρειών και την από αυτούς ασκούμενη ναυτιλιακή δραστηριότητα». Στην απόφαση απορρίφθηκε ο προβαλλόμενος από το Δημόσιο λόγος ότι η σύνδεση της εταιρείας αυτής με ναυτιλιακά συμφέροντα πρέπει να ερευνάται αυτοτελώς, με την σκέψη ότι για την απαλλαγή αρκούσε η απόδειξη, μέσω προσκόμισης σχετικής βεβαίωσης ελληνικού τραπεζικού καταστήματος, ότι για την αγορά του ακινήτου χρησιμοποιήθηκε ναυτιλιακό συνάλλαγμα που εισήχθη για το σκοπό αυτό η τοποθέτηση δε κεφαλαίου προερχόμενου από ναυτιλιακή δραστηριότητα για την πραγματοποίηση της αγοράς του ακινήτου, προϋποθέτει και την σύνδεση της αγοράστριας εταιρείας με ναυτιλιακά συμφέροντα. Πράγματι, τέτοιου είδους υποχρέωση δεν συναγόταν ούτε από την εκδοθείσα κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 15 παρ. 7 του ν. 3091/2002 υπουργική απόφαση (1106005/506/0013/25.11.2003), με την οποία καθορίστηκαν τα δικαιολογητικά που απαιτούνται για την εξαίρεση από την υποχρέωση καταβολής του φόρου.

<sup>26</sup>ΣτΕ 1336/2024. Βλ. επίσης ΣτΕ 1281/2024: «εφόσον για την αγορά ακινήτου έχει χρησιμοποιηθεί εισαχθέν στη χώρα ναυτιλιακό συνάλλαγμα στοιχειοθετείται, κατά λογική αναγκαιότητα, ότι η αγοράστρια εταιρεία που διέθετε αυτού του είδους το κεφάλαιο και προχώρησε στην εισαγωγή του για την απόκτηση ακινήτου στη χώρα ανήκει σε ναυτιλιακά συμφέροντα, καθώς σε αντίθετη περίπτωση δεν θα είχε στην κατοχή της συνάλλαγμα τέτοιου χαρακτήρα», ΔΕΑ 3288/2023.

<sup>27</sup>Βλ. πάντως και την πιο αυστηρή στις αποδεικτικές απαιτήσεις της ΔΕΑ 738/2025, σύμφωνα με την οποία μόνη η εισπραξη τιμήματος από προγενέστερη πώληση ιδιόκτητου πλοίου, δεν αρκεί για την απαλλαγή εταιρείας από την καταβολή του ένδικου φόρου καθώς απαιτείται επιπλέον να αποδειχθεί ότι το ως άνω καταβληθέν τίμημα για την

για την απαλλαγή από τον εν λόγω φόρο, γίνεται δεκτό ότι αρκεί να προκύπτει ότι το ποσό καλύπτει το αναγραφόμενο στο οικείο συμβόλαιο αγοράς τίμημα της αγοραπωλησίας και όχι απαραίτητα και το τυχόν μεγαλύτερο ποσό της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου<sup>28</sup> ή το σχετικό φόρο μεταβίβασης ακινήτων, καθώς και την αμοιβή συμβολαιογράφου και δικηγόρου<sup>29</sup>.

### **β. Συνυπολογισμός μερισμάτων από πλοιοκτήτριες εταιρείες κατά την εφαρμογή των τεκμηρίων αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης (άρθρο 44 του ν. 4141/2013)**

Η οικεία νομοθεσία<sup>30</sup> ορίζει ότι οι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος που αποκτούν μερίσματα που καταβάλλονται από ελληνικές ή αλλοδαπές πλοιοκτήτριες εταιρείες πλοίων με ελληνική ή ξένη σημαία ή εταιρείες χαρτοφυλακίου (holding companies) που κατέχουν άμεσα ή έμμεσα τις μετοχές ή μερίδια των πλοιοκτητριών εταιρειών, προκειμένου να δικαιολογήσουν τη συνολική ετήσια δαπάνη τους κατά την εφαρμογή των τεκμηρίων αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης<sup>31</sup>, υποβάλλουν είτε με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος είτε κατά τους διενεργούμενους ελέγχους για σκοπούς της φορολογίας εισοδήματος μόνο τα παρακάτω δικαιολογητικά: (α) Βεβαίωση είτε της ελληνικής ή αλλοδαπής πλοιοκτήτριας εταιρείας πλοίου υπό ελληνική ή ξένη σημαία είτε της εταιρείας χαρτοφυλακίου (holding company) που κατέχει άμεσα ή έμμεσα τις μετοχές της πλοιοκτήτριας και διανέμει το μερίσμα από την οποία θα προκύπτουν τα στοιχεία του φορολογούμενου ως μετόχου της εταιρείας<sup>32</sup>. (β) Αντίγραφο της σχετικής άδειας εγκατάστασης στην Ελλάδα της διαχειρίστριας εταιρείας που, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 27/1975, ασχολείται αποκλειστικά με τη διαχείριση, εκμετάλλευση ή ναύλωση πλοίων (στην περίπτωση που το μερίσμα καταβάλλεται από αλλοδαπή πλοιοκτήτρια πλοίου με ξένη σημαία) και περαιτέρω Βεβαίωση της αρμόδιας υπηρεσίας του Υπουργείου Ναυτιλίας και Αιγαίου ότι έχει δηλωθεί και αναληφθεί από αυτήν η διαχείριση του συγκεκριμένου πλοίου. (γ) Αντίγραφο της μοναδικής βεβαίωσης εισαγωγής συναλλάγματος (ΒΑΣ) των αντιστοιχών ποσών ή βεβαίωση εκχώρησης συναλλάγματος. Περαιτέρω ορίζεται ότι: α) η καταβολή του μερίσματος μπορεί να γίνεται και μέσω της διαχειρίστριας εταιρείας, η οποία μπορεί να βεβαιώνει και τη λήψη του μερίσματος, χωρίς να υποχρεούται σε εγγραφή του ποσού του μερίσματος στα βιβλία τα οποία

---

απόκτηση του εν λόγω ακινήτου προερχόταν από το συγκεκριμένο ναυτιλιακό συνάλλαγμα. Η εταιρεία φέρει το βάρος απόδειξης για το συγκεκριμένο πραγματικό γεγονός, χωρίς να αρκεί βεβαίωση της τράπεζας στην οποία αναφέρεται αορίστως ότι η εταιρεία «τηρούσε κατά καιρούς καταθέσεις σε ναυτιλιακό συνάλλαγμα κατά το εν λόγω διάστημα. Αντίθετα, θα πρέπει να προκύπτει ότι από τον συγκεκριμένο ναυτιλιακό λογαριασμό αναλήφθηκε το καταβληθέν για την απόκτηση του ως άνω ακινήτου τίμημα».

<sup>28</sup>«Και τούτο, διότι κρίσιμο είναι το τίμημα στο οποίο απέβλεψαν τα μέρη για τη μεταβίβαση του ακινήτου και για το οποίο εισήχθη, κατόπιν συμφωνίας τους, το αντίστοιχο ποσό ναυτιλιακού συναλλάγματος, και όχι η αξία που προσδιορίζεται με τους ειδικούς φορολογικούς νόμους για φορολογικούς σκοπούς, ή η αξία επί της οποίας υπολογίζεται ο ειδικός φόρος ακινήτων, σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ. 2 του ν. 3091/2002» (ΔΕΑ 1847/2025).

<sup>29</sup>«Όπου, δε, ο νομοθέτης του ειδικού φόρου ακινήτων ήθελε να λαμβάνεται υπόψη η αντικειμενική αξία του ακινήτου ή η προσδιορισθείσα από τη φορολογική αρχή, το προέβλεψε ρητά» (ΔΕΑ 1322/2023, βλ. ομοίως και ΔΕΑ 673/2023, 685/2022).

<sup>30</sup>Βλ. άρθρο 44 του ν. 4141/2013 (Α' 84) υπό τον τίτλο «Προϋποθέσεις δικαιολόγησης απόκτησης μερισμάτων πλοιοκτητριών εταιρειών» και συναφώς Παπαϊωάννου Ν., «Οι περιληφθείσες στον πρόσφατο νόμο για τα επενδυτικά εργαλεία ανάπτυξης (Ν. 4141/2013)», ΔΦΟΡΝ 2013, σ. 406 επ..

<sup>31</sup>Βλ. άρθρα 16 και 17 του προΐσχυοντος Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994).

<sup>32</sup>Καθώς επίσης το καταβληθέν σε αυτόν μερίσμα και το όνομα του πλοίου (αριθμός και λιμένας νηολόγησης, αριθμ. ΙΜΟ) από την εκμετάλλευση του οποίου προκύπτει το σχετικό μερίσμα.

τηρεί και ότι β) τα εκ της εισαγωγής του συναλλάγματος ποσά επιτρέπεται να καταβάλλονται σε νομικά πρόσωπα συμφερόντων του δικαιούχου του ποσού που εισάγεται<sup>33</sup>.

Για την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων εκδόθηκε αρχικά η ΠΟΛ 1106/2014, με την οποία διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι: «Όταν το μέρισμα καταβάλλεται μέσω της διαχειρίστριας εταιρείας, η εισαγωγή των χρηματικών κεφαλαίων πιστοποιείται με το Αντίγραφο της μοναδικής βεβαίωσης εισαγωγής στο όνομα της διαχειρίστριας εταιρείας, η δε καταβολή του μερίσματος στον δικαιούχο μέτοχο αποδεικνύεται με πίστωση του τραπεζικού λογαριασμού είτε του ιδίου του δικαιούχου είτε κάποιου νομικού προσώπου συμφερόντων του δικαιούχου ή με οποιοδήποτε τραπεζικό παραστατικό (επιταγή ή έμβασμα). [...] Όταν τα ποσά του μερίσματος καταβάλλονται σε νομικό πρόσωπο συμφερόντων του δικαιούχου μετόχου, απαιτείται η απόδειξη της σχέσης του δικαιούχου με αυτό το νομικό πρόσωπο και το βάρος απόδειξης των συμφερόντων φέρει ο δικαιούχος, δηλαδή είτε με υπεύθυνη δήλωση του δικαιούχου είτε με βεβαίωση του νομικού προσώπου. [...]». Πρόσθετες διευκρινίσεις παρασχέθηκαν με την απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. Ε2198/2019, με την οποία ορίστηκε ότι: «εφόσον τα μερίσματα που λαμβάνει ο φορολογούμενος (φυσικό πρόσωπο) από πλειοκτήτριες εταιρείες, είτε απευθείας από αυτές είτε μέσω διαχειρίστριας εταιρείας, καταβάλλονται σε νομικά πρόσωπα συμφερόντων του δικαιούχου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 44 του ν. 4141/2013, και εφόσον από τα προσκομιζόμενα στη Δ.Ο.Υ. δικαιολογητικά αποδεικνύεται με οποιονδήποτε τρόπο (ενδεικτικά: τα δικαιολογητικά που αναφέρονται στην ΠΟΛ.1106/2014, βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής υπηρεσίας του αλλοδαπού κράτους, εφόσον πρόκειται για αλλοδαπή εταιρεία κ.λ.π.) ότι το ή τα νομικά πρόσωπα, προς τα οποία γίνεται η καταβολή του μερίσματος, είναι συμφερόντων του δικαιούχου φυσικού προσώπου (το οποίο μάλιστα έχει δηλώσει το ποσό αυτό στην ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματός του, εφόσον υπάρχει σχετική υποχρέωση, σύμφωνα με τα εκάστοτε ισχύοντα), δεν στοιχειοθετείται δωρεά προς αυτά (τα νομικά πρόσωπα, ανεξαρτήτως του αριθμού τους), ενώ δεν είναι κρίσιμη και συνεπώς δεν εξετάζεται η τυχόν περαιτέρω διάθεση του καταβληθέντος μερίσματος».

---

<sup>33</sup>Βλ. άρθρο 44 παρ. 2 του ν. 4141/2013. Την επάρκεια των δικαιολογητικών αυτών φαίνεται να συνομολογεί εμμέσως και η ΣτΕ 261/2023. Βλ. επίσης για το πριν την ισχύ του ν. 4141/2013 καθεστώς ΣτΕ 948/2021: «Περαιτέρω, όμως, όταν ο εν λόγω μέτοχος χρησιμοποιεί το ως άνω αποκτηθέν μέρισμα στην εφαρμογή των τεκμηρίων αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης και αποκτήσεως περιουσιακών στοιχείων των άρθρων 16-17 του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ) τότε, προκειμένου να καλυφθεί ή περιορισθεί η διαφορά που προκύπτει από την εφαρμογή των ως άνω τεκμηρίων, απαιτείται η απόδειξη της εισαγωγής συναλλάγματος, κατ' άρθ. 19 παρ. 2 περ. δ, με τα εκάστοτε προβλεπόμενα νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Η ερμηνευτική αυτή εκδοχή επιρρωνύεται από το γεγονός ότι οι αιτιολογικές εκθέσεις επί των άρθρων 25 και 26 του ν. 27/1975 και των τροποποιητικών νόμων υπογραμμίζουν emphatica τον σκοπό της προσέλκυσης ναυτιλιακών επιχειρήσεων και την σημασία για την εθνική οικονομία της εισαγωγής συναλλάγματος με την εγκατάσταση στην Ελλάδα εταιρειών που διαχειρίζονται ή εκμεταλλεύονται αλλοδαπές πλειοκτήτριες εταιρείες. Συνεπώς, η απόδειξη των κτηθέντων μερισμάτων, χωρούσε, κατά τον κρίσιμο χρόνο, ελλείψει ειδικών διατάξεων σχετικών με τον καθορισμό των προϋποθέσεων δικαιολόγησης απόκτησης μερισμάτων πλειοκτητριών εταιρειών, με βάση: (α) τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 2 εδ. α' και δ' του ΚΦΕ, στις οποίες απαριθμούνται ενδεικτικά ως ποσά που βαρύνεται ο φορολογούμενος να αποδείξει, τα απαλλασσόμενα πραγματικά εισοδήματα (άρθρο 19 παρ. 1 εδ. α'), καθώς και η εισαγωγή συναλλάγματος που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος (άρθρο 19 παρ. 2 εδ. δ'), (β) τις διατάξεις των άρθρων 25 και 26 του ν. 27/1975, (γ) την 1035772/676/ Α0012/ΠΟΛ.1130/17.4.2002 απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών «Καθορισμός των αποδεικτικών εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό» (Β' 540/1.5.2002), που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 19 παρ. 5 του ν. 2238/1994». Βλ. στην κατεύθυνση αυτή και η ΔΕΑ 1030/2024.

Με βάση το προαναφερθέν πλαίσιο, τα διοικητικά δικαστήρια ακυρώνουν πράξεις οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς ερειδόμενες στη διαπίστωση λήψης από εταιρεία μέσω τραπεζικού εμβάσματος ποσού από άλλη εταιρεία για την κάλυψη του κόστους αγοράς ακινήτου από την πρώτη, με την αιτιολογία ότι, ενόψει των προαναφερόμενων προβλέψεων σχετικά με τη δικαιολόγηση των τεκμηρίων διαβίωσης δεν στοιχειοθετείται δωρεά, για την οποία δεν καταβλήθηκε ο αναλογών φόρος, μεταξύ εταιρειών συμφερόντων του δικαιούχου του ναυτιλιακού μερίσματος<sup>34</sup>.

#### 4. Κριτική θεώρηση: Αναζητώντας όρια στις διατυπώσεις

##### α. Προκαταρκτική παρατήρηση: το δικαστικός ανέλεγκτο των φορολογικών απαλλαγών

Δεν είναι υπερβολική η παρατήρηση ότι φοροαπαλλαγές αποτελούν νησίδα κείμενη κατ' ουσίαν εκτός των ραντάρ του δικαστικού ελέγχου, ακόμα και στην περίπτωση που η ευρύτητα της κατάστρωσής τους στον νόμο παραβιάζει προδήλως την αρχή της βεβαιότητας του φόρου<sup>35</sup>. Με βάση την κρατούσα αντίληψη περί εννόμου συμφέροντος<sup>36</sup>, παρίσταται εξαιρετικά δύσκολο να εξαχθεί δικαστική κρίση περί αντίθεσης φορολογικής απαλλαγής προς το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος. Ο μεν ευνοούμενος από αυτήν δεν έχει προφανώς έννομο συμφέρον για την προσφυγή του στη δικαιοσύνη, ο δε τρίτος αλυσιτελώς θα ζητούσε την επέκταση της απαλλαγής και στον ίδιο, καθόσον αφενός μεν, κατά τα παγίως γενόμενα δεκτά, δεν νοείται ισότητα στην παρανομία<sup>37</sup>, αφετέρου δε, σε κάθε περίπτωση, οι διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας που καθιερώνουν απαλλαγές από τον φόρο θεωρούνται παγίως στενώς ερμηνευτέες<sup>38</sup>. Άλλωστε, το Συμβούλιο της Επικρατείας έχει αρνηθεί τη συνδρομή εννόμου συμφέροντος σε αιτούμενο τη διαπίστωση αντισυνταγματικότητας συγκεκριμένης φοροαπαλλαγής σωματείο με καταστατικό σκοπό την προστασία των συμφερόντων των φορολογουμένων<sup>39</sup>, αλλά και στον άμεσο οικονομικό ανταγωνιστή του επωφελούμενου από την απαλλαγή, ο οποίος θα περιερχόταν εξαιτίας αυτής σε

<sup>34</sup>ΔΕΑ 4219, 3978/2022, ΔΠΑ 2283/2024, 18279, 14985/2023.

<sup>35</sup>Βλ. αναλ. συναφή κριτική σε Κουβαρά Η., «Ο δικαστής ως εγγυητής της φοροδοτικής ισότητας στον αστερισμό της παγκοσμιοποίησης της οικονομίας», ΔιΔικ 2023, σ. 885 επ.

<sup>36</sup>Αντίληψη που απηχεί μια υποκειμενικοποιημένη θεώρηση της ακυρωτικής δίκης. Βλ. Πρεβεδούρου Ε., «Εμμονή στην αντικειμενική νομιμότητα versus υποκειμενικοποίηση της ακυρωτικής δίκης: «αρχαϊκή» αιτιολόγηση μίας ορθολογικής κρίσης», ΘΠΔΔ 2019, σ. 1030.

<sup>37</sup>ΣτΕ 933/2023, 1956/2019, 927/2018, 3104/2017 (7μ).

<sup>38</sup>ΣτΕ 639/2023, 2028/2022, 1147/2020.

<sup>39</sup>Βλ. ΣτΕ Ολ 2913/2017, επί αίτησης ακύρωσης του σωματείου με την επωνυμία «Έλληνες Φορολογούμενοι» και καταστατικό σκοπό «την προστασία και γενικότερη προώθηση των συμφερόντων του Έλληνα φορολογούμενου και της ελληνικής οικονομίας» κατά της συμφωνίας συμβιβασμού που υπέγραψε το ελληνικό κράτος για την εξώδικη επίλυση διαφοράς του με τη Siemens με αντικείμενο την αποκατάσταση της τυχόν βλάβης που υπέστη το Ελληνικό Δημόσιο και την διευθέτηση των διοικητικών προστίμων σε σχέση με τις κάθε είδους υποθέσεις που σχετίζονταν με δραστηριότητες διαφθοράς, πληρωμές ή υποσχέσεις πληρωμών προς τρίτους ή άλλες παράνομες δραστηριότητες από την πλευρά της Siemens έως το 2007. Σημειωτέον ότι κατά το παρελθόν είχε αντίθετα γίνει δεκτό ότι ενόψει των καταστατικών του σκοπών, το ίδιο αιτούν σωματείο, με έννομο συμφέρον ζήτησε την ακύρωση της υπουργικής απόφασης σχετικά με την καταβολή του τέλους επιτηδεύματος (ΣτΕ Ολ 2528/2013) καθώς και της απόφασης για την εισπράξη του έκτακτου ειδικού τέλους ηλεκτροδοτούμενων δομημένων επιφανειών μέσω των λογαριασμών κατανάλωσης του ηλεκτρικού ρεύματος (ΣτΕ Ολ 3344/2013), με το σκεπτικό ότι θίγονταν τα συμφέροντα των μελών του, Ελλήνων φορολογουμένων, για την προάσπιση των οποίων είχε συσταθεί.

δυσμενέστερη θέση έναντι του τελευταίου<sup>40</sup>. Βεβαίως, στις ανωτέρω θέσεις θα μπορούσε να αντιτάξει κανείς ότι η ωφέλεια για όσους καταλείπονται εκτός του πεδίου της απαλλαγής δεν είναι έμμεση ή υποθετική. Συμμορφούμενος προς τη δικαστική κρίση, ο νομοθέτης θα όφειλε, στο πλαίσιο του δημοσιονομικού χώρου που δημιουργείται από την κατάργηση της απαλλαγής, να ανακαταναείμει τα φορολογικά βάρη καταρχήν με βάση το άρθρο 4 παρ. 1 του Συντάγματος. Το γεγονός ότι ο νομοθέτης θα μπορούσε, τελικά, μετά από νέα ουσιαστική εκτίμηση, να προκρίνει μια επιβάρυνση από την οποία δεν θα επωφελείται απαραίτητα ο δικαιωθής φορολογούμενος, δεν στερεί a priori τον τελευταίο από το έννομο συμφέρον του κατά το στάδιο προσφυγής στη δικαιοσύνη<sup>41</sup>.

Στην περίπτωση λοιπόν που ο νομοθέτης προβεί ακούσια ή εκούσια σε αόριστη και ευρεία κατάστρωση ορισμένης απαλλαγής, σε δικαστικό έλεγχο μπορεί να οδηγήσει μόνο η κατά παράβαση του γράμματος της εφαρμοστέας διάταξης, άρνηση της φορολογικής διοίκησης να αναγνωρίσει ότι στην κανονιστική εμβέλεια της θεσπιζόμενης απαλλαγής εμπίπτει ο αιτούμενος. Θα πρέπει δηλαδή η Διοίκηση να έχει πρώτα κατ' ουσίαν παρανομήσει, άλλως να προβεί σε αυθαίρετη – πλην θαρραλέα – ερμηνευτική συστολή της εφαρμοστέας διάταξης, ώστε, ακολούθως, να παρασχεθεί στο επιλαμβανόμενο δικαστήριο πεδίο για απορριπτικό της προσφυγής δεδικασμένο, εκτεινόμενο καταρχήν μεν αποκλειστικά μεταξύ των συγκεκριμένων διαδίκων και για τη συγκεκριμένη πράξη, το οποίο ωστόσο θα προσέφερε παράλληλα στη Διοίκηση αφορμή-έρεισμα για ευρύτερη εφαρμογή της διάταξης κατά τον ανωτέρω τρόπο.

## **β. Αποδεικτικά κενά ως προς το χαρακτήρα του συναλλάγματος ως ναυτιλιακού**

Με βάση την κατάστρωση της φορολογικής απαλλαγής που προαναφέρθηκε, εγείρονται βάσιμες αμφιβολίες για το αν τα περιοριστικώς οριζόμενα από τα νομοθέτη – κατά τρόπο μάλιστα εμφατικό («μόνο») – απαραίτητα δικαιολογητικά διασφαλίζουν επαρκώς ότι το απαλλασσόμενο ποσό αποτελεί πράγματι ναυτιλιακό εισόδημα. Η απαιτούμενη (υπό α) Βεβαίωση της ελληνικής ή αλλοδαπής πλοιοκτήτριας εταιρείας πλοίου υπό ελληνική ή ξένη σημαία είτε της εταιρείας χαρτοφυλακίου (holding company) συντάσσεται από την ίδια την εκάστοτε εταιρεία η δε βεβαίωση εισαγωγής ή εκχώρησης συναλλάγματος (υπό γ) συντάσσεται μεν από το τραπεζικό κατάστημα, κατά δήλωση όμως της εταιρείας όσον αφορά το χαρακτήρα του μεταφερόμενου ποσού ως ναυτιλιακού συναλλάγματος. Οι ρυθμίσεις αυτές φαίνεται να δεσμεύουν και το επιλαμβανόμενο τυχόν διαφοράς διοικητικό δικαστήριο, θέτοντας απόκλιση από την πάγια πρόβλεψη της δικονομίας ότι τα ιδιωτικά έγγραφα, κατ' αρχήν, δεν αποτελούν απόδειξη υπέρ του εκδότη τους και εκτιμώνται ελεύθερα<sup>42</sup>.

<sup>40</sup> Έχει συναφώς κριθεί ότι η απόρριψη του αυτού αιτήματος από εταιρεία περί διενέργειας επανελέγχου σε φορολογούμενο, σε βάρος του οποίου έχουν καταλογισθεί φορολογικές και συναφείς επιβαρύνσεις, παράλληλα και σε συνδυασμό προς άλλους φορολογούμενους, πλήσσει άνευ εννόμου συμφέροντος, κατά το μέρος που αφορά όχι στον επανέλεγχο της ίδιας της αιτούσας εταιρείας αλλά στον έλεγχο των λοιπών φορολογουμένων ώστε να καταλογισθούν σε βάρος τους τυχόν διαφυγόντες φόροι και πρόστιμα Βλ. ΣτΕ 171/2018.

<sup>41</sup> Άλλωστε, σε σχέση με την υποχρέωση συμμόρφωσης της Διοίκησης προς τις δικαστικές αποφάσεις, ανέκαθεν γίνεται δεκτό ότι επανερχόμενη η Διοίκηση κατόπιν ακυρωτικής απόφασης δύναται να ρυθμίσει τη κατάσταση εκ νέου κατά τρόπο που ενδέχεται να μην συνεπάγεται τελικά ωφέλεια για το διοικούμενο, χωρίς να τίθεται ζήτημα έλλειψης εννόμου συμφέροντος από μόνο αυτό το ενδεχόμενο η δε νεότερη πράξη που εκδίδεται τελικά αποτελεί καταρχήν αντικείμενο νέας δικαστικής κρίσης, κατόπιν άσκησης του καταλλήλου ενδίκου βοηθήματος, εκ μέρους των ενδιαφερομένων (Α 12/2010 ΤριμΣυμβΣτΕ).

<sup>42</sup> Βλ. άρθρα 171 παρ. 5 και 148 του Κ.Δ.Δ. καθώς και ΣτΕ 4203/2011 7μ., 2849/2011 7μ., 3040/2013.

Τέλος, ορίζεται ως δικαιολογητικό (υπό β), στην περίπτωση που το μέρισμα καταβάλλεται από αλλοδαπή πλοιοκτήτρια πλοίου με ξένη σημαία, το αντίγραφο της σχετικής άδειας εγκατάστασης στην Ελλάδα της διαχειρίστριας εταιρείας που ασχολείται αποκλειστικά με τη διαχείριση, εκμετάλλευση ή ναύλωση πλοίων και περαιτέρω η Βεβαίωση της αρμόδιας υπηρεσίας του Υπουργείου Ναυτιλίας και Αιγαίου ότι έχει δηλωθεί και αναληφθεί από αυτήν η διαχείριση του συγκεκριμένου πλοίου. Η χορήγηση της άδειας εγκατάστασης χωρεί μετά από έναν πρώτο έλεγχο<sup>43</sup>, κατά τον οποίο εξετάζεται η εισαγωγή στην Ελλάδα ετησίως ενός ποσού συναλλάγματος<sup>44</sup>. Για τις αλλοδαπές ναυτιλιακές εταιρείες υποβάλλεται καταστατικό από το οποίο «προκύπτει σαφώς το ναυτιλιακό αντικείμενο της επιχείρησης» και πρόσφατη βεβαίωση του οικείου προξενείου στην Ελλάδα ή αρμόδιας αρχής της χώρας της έδρας της εταιρείας από την οποία προκύπτει ότι η αιτούσα εταιρεία είναι φορολογικώς υπαρκτή και λειτουργεί νομίμως στην χώρα της<sup>45</sup>.

Οι ανωτέρω διατυπώσεις διασφαλίζουν μεν, προκειμένου για τη χορήγηση της φοροαπαλλαγής, το φορολογικώς υποστατό και τη νόμιμη λειτουργία της ναυτιλιακής εταιρείας, ο χαρακτήρας, όμως, του εκάστοτε εμβάσματος ως ναυτιλιακού συναλλάγματος στηρίζεται μόνο σε βεβαιώσεις του εκπροσώπου της εταιρείας (υπό α και γ), οι οποίες μάλιστα δε χρειάζεται καν να επενδυθούν τον τύπο της υπεύθυνης δήλωσης. Το πλαίσιο αυτό φαίνεται να επιτρέπει σε οιαδήποτε νομοτύπως λειτουργούσα ναυτιλιακή εταιρεία να εμφανίζει ως ναυτιλιακό συνάλλαγμα οιοδήποτε χρηματικό ποσό, χωρίς κάποια υποχρέωση απόδειξης όσον αφορά την προέλευσή του ή έστω ότι το ποσό αυτό δεν υπερβαίνει τις οικονομικές δυνατότητές της<sup>46</sup>. Ακριβώς δε λόγω της έλλειψης οιοδήποτε στοιχείου ως προς την προέλευση των χρηματικών ποσών, αυτά μπορεί να

---

<sup>43</sup>Τα δικαιολογητικά της άδειας προβλέπονται από την 3122.18/03/13/11.12.2013 (Β' 3263) απόφαση των Υπουργών Οικονομικών, Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας, Ναυτιλίας και Αιγαίου «Ρύθμιση λεπτομερειών που αφορούν στα απαιτούμενα δικαιολογητικά και τη διαδικασία για την εγκατάσταση στην Ελλάδα γραφείων ή υποκαταστημάτων αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων και υπαγωγή ημεδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων στις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 27/1975 (Α' 77)», όπως έχει τροποποιηθεί με την Αριθμ. 2212.2/25747/2020 (Β' 1772/09-05-2020) απόφαση των Υπουργών Οικονομικών, Ανάπτυξης και Επενδύσεων, Ναυτιλίας και Νησιωτικής Πολιτικής.

<sup>44</sup>Η εταιρεία αναλαμβάνει την υποχρέωση εισαγωγής στην Ελλάδα ετήσιου συναλλάγματος μη υποχρεωτικός εκχωρητέου ή ισόποσο σε ευρώ για ποσό τουλάχιστον πενήντα χιλιάδων (50.000) δολαρίων Η.ΠΑ, για την κάλυψη δαπανών λειτουργίας του εγκατασταθισμένου γραφείου της εταιρείας στην Ελλάδα καθώς επίσης και ετέρου ποσού συναλλάγματος μη υποχρεωτικός εκχωρητέου ή ευρώ για την κάλυψη των στην Ελλάδα εν γένει πληρωμών της εταιρείας για λογαριασμό της ή για λογαριασμό τρίτων.

<sup>45</sup>Περαιτέρω, ο εκπρόσωπος της εταιρείας υποβάλλει υπεύθυνη δήλωση, μεταξύ άλλων, για το ότι το αντικείμενο των εργασιών του γραφείου ή υποκαταστήματος της εταιρείας περιορίζεται αποκλειστικά και μόνο σε πλοία με Ελληνική ή ξένη σημαία ολικής χωρητικότητας ανωτέρας των πεντακοσίων (500) κόρων, εξαιρουμένων των επιβατηγών ακτοπλοϊκών πλοίων και των εμπορικών πλοίων που εκτελούν εσωτερικούς πλόες. Όμοιου περιεχομένου υπεύθυνη δήλωση υποβάλλει και ο εκπρόσωπος των ημεδαπών ναυτιλιακών εταιρειών, εφόσον δε πρόκειται για εταιρίες ασχολούμενες με διαχείριση ή εκμετάλλευση πλοίων θα πρέπει να αναφέρονται το όνομα, η σημαία, το Διεθνές Διακριτικό Σήμα (Δ.Δ.Σ.) ο αριθμός IMO και η χωρητικότητα των πλοίων τα οποία διαχειρίζεται ή εκμεταλλεύεται καθώς και να επισυνάπτονται φωτοαντίγραφα των εγγράφων εθνικότητας των πλοίων.

<sup>46</sup>Αντίθετα, το πάγιο φορολογικό πλαίσιο και περαιτέρω η νομολογία παρίστανται ιδιαίτερος αυστηρά κατά τον έλεγχο συναλλαγών, ιδίως επί ενδείξεων εικονικότητας. Ως γνωστόν, στις περιπτώσεις αυτές, ελέγχεται αν ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, αλλά είτε είναι συναλλακτικός ανύπαρκτος είτε, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσης και του κύκλου των εργασιών του, δεν φαίνεται δυνατό να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή. Βλ. ΣτΕ 1716/2022, σκ. 10.

προέρχονται από την λοιπή επιχειρηματική δραστηριότητα των μετόχων της εταιρείας ή ακόμα και από δραστηριότητα τρίτων προσώπων που υπόκειται στους πάγιους φορολογικούς κανόνες.

Περαιτέρω, με την πρόβλεψη, κατά το ισχύον πλαίσιο, ότι τα εκ της εισαγωγής του ναυτιλιακού συναλλάγματος ποσά επιτρέπεται να καταβάλλονται σε «νομικά πρόσωπα συμφερόντων του δικαιούχου του ποσού που εισάγεται»<sup>47</sup>, το υποκείμενο της φορολογικής απαλλαγής διευρύνεται κατά τρόπο αόριστο και απεριόριστο, καθόσον δεν προσδιορίζεται επαρκώς αν νομικά πρόσωπα συμφερόντων του δικαιούχου της απαλλαγής είναι αυτά στα οποία κατέχει το 100%, το 50% ή ακόμα και το 1%. Η ρύθμιση υπερβαίνει την αυτοτέλεια του νομικού προσώπου με σκοπό εν τέλει την αναγνώριση της φορολογικής απαλλαγής στο φυσικό πρόσωπο. Εκκινεί δηλαδή από μια τελεολογία ευθέως αντίρροπη προς την άρση της αυτοτέλειας της νομικής προσωπικότητας που υπαγορεύεται από λόγους προστασίας των εταιρικών δανειστών<sup>48</sup>, η οποία ειδικώς για δημοσίου δικαίου οφειλές διασφαλίζεται με την πρόβλεψη αλληλέγγυας ευθύνης των φυσικών προσώπων για την καταβολή φορολογικών και ασφαλιστικών οφειλών των νομικών προσώπων τα οποία διοικούν<sup>49</sup>.

Η δυνατότητα καταβολής ναυτιλιακού συναλλάγματος αορίστως σε νομικά πρόσωπα συμφερόντων του δικαιούχου φαίνεται να καταλείπει πεδίο φοροδιαφυγής σε τρίτα φυσικά πρόσωπα που εμφανίζονται να συμμετέχουν στα νομικά πρόσωπα συμφερόντων «του δικαιούχου της απαλλαγής». Τούτο γιατί οιοδήποτε φορολογητέο εισόδημα του τρίτου φυσικού προσώπου, προερχόμενο για παράδειγμα από ελευθέριο επάγγελμα, δύναται να εμφανίζεται ως αφορολόγητο ναυτιλιακό συνάλλαγμα της εταιρείας στην οποία συμμετέχει έστω και με ένα ελάχιστο ποσοστό. Η ρευστότητα του κανονιστικού πλαισίου προκαλεί ακόμα μεγαλύτερη εντύπωση αν ληφθεί υπόψη ότι για την απόδειξη της σχέσης του δικαιούχου με συγκεκριμένο νομικό πρόσωπο αρκεί είτε υπεύθυνη δήλωση του δικαιούχου είτε βεβαίωση του ίδιου του νομικού προσώπου<sup>50</sup>.

### **γ. Οικονομικές και δικαιοπολιτικές εξωτερικότητες από την αδιαφάνεια των φορολογικών απαλλαγών**

Η απλότητα, πρακτικότητα και ευελιξία που οπωσδήποτε οφείλει να χαρακτηρίζει το φορολογικό καθεστώς των ναυτιλιακών εταιρειών<sup>51</sup> (όπως άλλωστε κάθε φορολογικό πλαίσιο) ευρίσκει όριο στη διαφάνεια των φορολογικών απαλλαγών, την οποία επιτάσσει η φορολογική δικαιοσύνη όχι μόνο ως αξιακό πρόταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος), αλλά και ως όρο κοινωνικής ειρήνης. Υπ' αυτό το πρίσμα, η πρόκριση από ένα κυρίαρχο κράτος συγκεκριμένων φορολογικών απαλλαγών δικαιολογείται όταν (και αυστηρώς στο μέτρο που) υπαγορεύεται από συγκεκριμένους

<sup>47</sup>Βλ. άρθρο 44 παρ. 2 του ν. 4141/2013.

<sup>48</sup>Κατά την Αθανασοπούλου Β., Η άρση της αυτοτέλειας της νομικής προσωπικότητας στις κεφαλαιουχικές ναυτιλιακές εταιρείες, ό.π., σ. 1,ο καταλογισμός ευθύνης σε άλλο πρόσωπο δεν αποτελεί παράκαμψη της νομικής προσωπικότητας, αλλά αναγνώριση ενός ήδη υπάρχοντος και, παράλληλα, δρώντος επιχειρηματικού συμφέροντος

<sup>49</sup>Βλ. ενδ. Κολινιάτη Μ., Ζητήματα ευθύνης τρίτων κατά την διοικητική εκτέλεση, in: Εταιρεία Νομικών Βορείου Ελλάδος, Ζητήματα διοικητικής εκτέλεσης, Σάκκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2025, σ. 51· Μπουκουβάλα Β., «Η αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες· Με αφορμή τις Α394/2022, Α82/2022, 210/2021 και 30/2021 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Πατρών», ΕφημΔΔ 2023, σ. 138 επ.

<sup>50</sup>Βλ. την προαναφερθείσα Ε2198/2019 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

<sup>51</sup>Βλ. Τσουρουφλή, Α. Η φορολόγηση των ναυτικών εταιρειών του ν. 959/1979, ό.π., σ. 296· Τσουγκουζίδου Ε., «Ευέλκτα εταιρικά μορφώματα ως μοχλός ενίσχυσης της ανταγωνιστικότητας της ελληνικής ναυτιλίας», ΕπισκΕΔ2017, σ. 229επ..

λόγους οικονομικής σκοπιμότητας. Από μια τέτοια σαφή φορολογική πολιτική πρέπει να διακρίνονται ασαφείς ρυθμίσεις που καταλείπουν στη μεθόριο ή και εκτός της επικράτειας του νόμου είτε αδιακρίτως τα κατά νόμο υποκείμενα των φορολογικών απαλλαγών είτε και τρίτα πρόσωπα που δύνανται να παρεισφρύνουν στο εν λόγω προνομιακό καθεστώς, λόγω ακριβώς της ρευστότητάς του.

Αποτελεί κοινό τόπο η ιδίως κατά την τελευταία δεκαπενταετία συνθλιπτική επιβάρυνση των εταιρειών με ακόμα περισσότερες φορολογικές διατυπώσεις, προς τις οποίες δυσκολεύονται να συμμορφωθούν ιδίως οι μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις. Κατά τους ελέγχους της φορολογικής αρχής για εισοδήματα αγνώστου προέλευσης και, κατ' επέκταση, αδικαιολόγητης προσαύξεσης περιουσίας<sup>52</sup>, οι φορολογούμενοι καλούνται σε εξαντλητική δικαιολόγηση προς τη φορολογική αρχή των κινήσεων των τραπεζικών τους λογαριασμών, ακόμα και επί μικροποσών<sup>53</sup>. Πλέον λοιπόν της διακριτικής φορολογικής μεταχείρισης του ναυτιλιακού συναλλάγματος, γίνεται δεκτή από τη φορολογική διοίκηση και επικυρώνεται από τη νομολογία μια έντονη ανισότητα-ασυμμετρία ως προς τον απαιτούμενο επίπεδο απόδειξης σε επίπεδο φορολογικής διαδικασίας. Το τελευταίο έχει περιγραφεί στην απόφαση ορόσημο ΣτΕ 884/2016 (7μ)<sup>54</sup>, κατά τις παραδοχές της οποίας, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση φέρει μεν, καταρχήν η φορολογική διοίκηση, η τελευταία όμως δεν υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Τούτο, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των θεμελιωδών αρχών της ανθρώπινης αξιοπρέπειας, του κράτους δικαίου, της αρχής της αναλογικότητας και του τεκμηρίου αθωότητας και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της, είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη<sup>55</sup>.

---

<sup>52</sup>Ως γνωστόν, το άρθρο 21 παρ. 4 του ΚΦΕ (ν. 4172/2013, Α' 167), προβλέπει τη δυνατότητα φορολόγησης μη δηλωθέντος εισοδήματος, αντιστοιχώντας σε ανευρεθέν στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου χρηματικό ποσό και λογιζόμενο, εξαιτίας της άγνωστης προέλευσής του, ως υπαγόμενο σε φορολογία εισοδήματος από ελευθέριο επάγγελμα κατά το οικονομικό έτος, κατά το οποίο προκύπτει ότι το ποσό αυτό εισήχθη στην περιουσία του φορολογούμενου (ΣτΕ 2471/2022). Στα μέσα έμμεσης απόδειξης της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος περιλαμβάνονται και στοιχεία κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου, από τα οποία προκύπτουν καταθέσεις του και αντίστοιχα εμβάσματα, τα οποία επιτρεπώς λογίζονται και φορολογούνται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτονται από τα δηλωθέντα και νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαγθέντα του φόρου εισοδήματά του ή από άλλη συγκεκριμένη και επαρκώς τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία ο ελεγχόμενος επικαλείται ενώπιον της φορολογικής διοίκησης ή που η φορολογική αρχή εντοπίζει στο πλαίσιο του ελέγχου, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη σε χρηστή διοίκηση επιμέλεια και λαμβάνοντας τα εκ του νόμου προβλεπόμενα κατάλληλα και αναγκαία, κατά τις περιστάσεις, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης (ΔΕΑ 829/2025).

<sup>53</sup>Βλ. Ζαχαράκη Ι., Ο φορολογικός έλεγχος της Α.Α.Δ.Ε. στις τραπεζικές καταθέσεις ως βασικό εργαλείο κατά της φοροδιαφυγής, Σάκκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2024, ιδίως σ. 35 επ.

<sup>54</sup>Βλ. ΣτΕ 272/2020, ΔΕΑ 2646-7/2025 κ.α..

<sup>55</sup>«Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η λήψη εικονικού τιμολογίου, μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, «τεκμήρια»), δηλαδή από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη

Σε αρκετές περιπτώσεις στο διοικητικό δίκαιο, ουσιαστικές και διαδικαστικές διατάξεις αντιμετωπίζονται δικαιολογημένα με διακριτό τρόπο λόγω ακριβώς της διαφορετικής φύσης τους<sup>56</sup>. Οι δύο ωστόσο αυτές κατηγορίες οφείλουν να χαρακτηρίζονται από ουσιαστική συνοχή στο εκάστοτε πεδίο ρύθμισης, υπό την έννοια ότι οι ειδικότερες διατυπώσεις που εισάγουν κάθε φορά οι οικείες διαδικαστικές διατάξεις οφείλουν και να πραγματώνουν το σκοπό των ουσιαστικών και όχι κατ' αποτέλεσμα να τον αναιρούν ή να τον ακυρώνουν. Η κατά την αντίληψη του νομοθέτη αυξημένη προστασία του ναυτιλιακού συναλλάγματος θα πρέπει να υπηρετείται από το πλαίσιο των θεσπιζόμενων διατυπώσεων. Ο τρόπος κατάστρωσης των διατυπώσεων αυτών βρίσκει όρια στους πάγιους κανόνες και παραδοχές του φορολογικού δικαίου, όπως τη στενή ερμηνεία των φορολογικών απαλλαγών και την αρχή της βεβαιότητας του φόρου, η οποία, ως έκφανση της αρχής της νομιμότητας του φόρου που κατοχυρώνεται στο άρθρο 78 παρ.1 του Συντάγματος, επιβάλλει να ορίζεται με βεβαιότητα και σαφήνεια το αντικείμενο και το υποκείμενο του φόρου<sup>57</sup> και εξ αντανάκλασας το αντικείμενο και το υποκείμενο της φοροαπαλλαγής. Η πολιτική επιλογή προνομιακής μεταχείρισης του ναυτιλιακού συναλλάγματος δεν δύναται να θέτει εκποδών πλήρως τις ανωτέρω αρχές, όχι μόνο γιατί η συστηματική συνέπεια οιοδήποτε ειδικού δικαιοκτικού κλάδου αποτελεί μείζονα διάσταση και προϋπόθεση του κύρους του, αλλά και γιατί η εντύπωση άνευ όρων ασυλίας οιασδήποτε φορολογητέας ύλης πλήττει καίρια το αίσθημα φορολογικής δικαιοσύνης και εξ αυτού υποσκάπτει τις προοπτικές βελτίωσης της φορολογικής συμμόρφωσης για τις λοιπές κατηγορίες φορολογουμένων. Η υπονόμηση αυτή πρέπει να συνεκτιμάται σοβαρά στο πλαίσιο της στάθμισης ως προς το προσδοκώμενο οικονομικό όφελος για την εθνική οικονομία από κάθε κατηγορία φοροαπαλλαγών.

## 5. Καταληκτικές σκέψεις

Οι ανωτέρω παρατηρήσεις, εκτεινόμενες ευκρινώς πέραν της σκοπιμότητας της οικονομικοπολιτικής επιλογής που προκρίνει την προνομιακή φορολογική μεταχείριση του ναυτιλιακού συναλλάγματος, δύνανται να συστηματοποιηθούν ως κατώθι:

1. Η ουσιαστική πραγμάτωση των συνταγματικών επιταγών των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος λαμβάνει χώρα αποτελεσματικά σε επίπεδο διοικητικής διαδικασίας.
2. Οι διατάξεις που ρυθμίζουν τη χορήγηση μιας φορολογικής απαλλαγής θα πρέπει να παρίστανται απολύτως διαφανείς ως προς το θεσπιζόμενο πλαίσιο διατυπώσεων, διασφαλίζοντας ότι η απαλλαγή εκπληρώνει αυστηρώς και μόνο τον ειδικότερο σκοπό της, χωρίς να υπερβαίνει αυτόν ή να καταλείπει πεδίο καταχρήσεων της από τους «δικαιούχους» αυτής ή τρίτους.

---

*πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά τη φύση και τον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων».*

<sup>56</sup>Για παράδειγμα, στο στάδιο της συμμόρφωσης της Διοίκησης προς δικαστική απόφαση εφαρμοστέο ουσιαστικό δίκαιο είναι εκείνο του χρόνου έκδοσης της ακυρωθείσας διοικητικής πράξης (Π 23/2017, 3, 38/2016, 3,14/2015 ΤριμΣυμβΣτΕ), ενώ εφαρμοστέο διαδικαστικό δίκαιο, το ισχύον κατά τον χρόνο συμμόρφωσης (Π7/2025, 6/2019 ΤριμΣυμβΣτΕ).

<sup>57</sup>ΣτΕ Ολ 3342-7/2013, Ολ 2469-71/2008, ΣτΕ 803/2023 (7μ).

3. Η κατάστροψη των διατυπώσεων που αφορούν τη φορολογική απαλλαγή του ναυτιλιακού συναλλάγματος βρίσκει όρια στους πάγιους κανόνες και παραδοχές του φορολογικού δικαίου, και δη στη στενή ερμηνεία των φορολογικών απαλλαγών και στην αρχή της βεβαιότητας του φόρου.
4. Διάτρητες διατυπώσεις υπονομεύουν τη συστηματική συνέπεια του φορολογικού δικαίου, το κοινό περί φορολογικής δικαιοσύνης αίσθημα και κατ' επέκταση τις προοπτικές επίτευξης φορολογικής συμμόρφωσης για το σύνολο των φορολογουμένων.
5. Ο νομοθέτης οφείλει να επανεξετάσει το υφιστάμενο πλαίσιο διατυπώσεων για την απόδειξη του χαρακτήρα ορισμένου συναλλάγματος ως ναυτιλιακού, χωρίς να αρνηθεί πλήρως την ευελιξία του.