



Βρυξέλλες,

C(2015) 9019 τελικό

ΚΕΙΜΕΝΟ ΠΡΟΣ ΔΗΜΟΣΙΟΠΟΙΗΣΗ

Το παρόν έγγραφο αποτελεί εσωτερικό έγγραφο της Επιτροπής που διατίθεται μόνο για ενημέρωση.

Θέμα: Κρατική ενίσχυση SA.33828 (2012/E, 2011/CP) – Καθεστώς φορολογίας χωρητικότητας και άλλες φορολογικές ελαφρύνσεις που προβλέπονται στον νόμο αριθ. 27 της 19ης Απριλίου 1975, όπως τροποποιήθηκε

Αξιότιμε κύριε,

Η Επιτροπή επιθυμεί να ενημερώσει την Ελλάδα ότι, αφού εξέτασε τις πληροφορίες που παρασχέθηκαν από τις ελληνικές αρχές σχετικά με το προαναφερόμενο μέτρο, αποφάσισε να προτείνει κατάλληλα μέτρα σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται στο άρθρο 108 παράγραφος 1 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (εφεξής «ΣΛΕΕ») και το άρθρο 22 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 2015/1589 του Συμβουλίου για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής του άρθρου 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης ¹(εφεξής «κανονισμός διαδικασίας»).

¹ ΕΕ L 248 της 24.9.2015, σ. 9. Με ισχύ από την 14η Οκτωβρίου 2015, ο κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 659/1999 του Συμβουλίου της 22ας Μαρτίου 1999 για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής του άρθρου 93 της συνθήκης ΕΚ, ΕΕ L 83 της 27.3.1999, σ. 1, καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από τον κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 2015/1589 περί λεπτομερών κανόνων για την εφαρμογή του άρθρου 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (κωδικοποιημένο κείμενο), ΕΕ L 248 της 24.9.2015, σ. 9. Σύμφωνα με το άρθρο 35 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 2015/1589, οποιαδήποτε αναφορά στον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 659/1999 νοείται ως αναφορά στον κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 2015/1589 και ερμηνεύεται βάσει του πίνακα αντιστοιχίας του παραρτήματος II του εν λόγω κανονισμού. Στο κείμενο της παρούσας απόφασης γίνεται αναφορά στα άρθρα του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 2015/1589, μολονότι διαδικαστικά μέτρα που είχαν ληφθεί στο πλαίσιο των διαδικασιών πριν την 14η Οκτωβρίου 2015 θεσπίστηκαν δυνάμει των αντίστοιχων άρθρων του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 659/1999 (εν ισχύ τη δεδομένη στιγμή).

Κύριο Νίκο Κοτζιά
Υπουργό Εξωτερικών
Διεύθυνση: Λεωφ. Βασ. Σοφίας 1
106 71 Αθήνα, Ελλάδα

1. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ

1.1. Αυτεπάγγελτη διαδικασία (SA.33828· 2011/CP)

- (1) Με επιστολή της 4ης Νοεμβρίου 2011, η Επιτροπή ζήτησε πληροφορίες από την Ελλάδα σχετικά με τα πιθανά μέτρα που εφαρμόζει υπέρ του ναυτιλιακού τομέα, ιδίως στο πλαίσιο του νόμου αριθ. 27, της 19ης Απριλίου 1975, περί της φορολογίας πλοίων, επιβολής εισφοράς προς ανάπτυξιν της εμπορικής ναυτιλίας, εγκαταστάσεως αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων και ρυθμίσεως συναφών θεμάτων (εφεξής «ν. 27/1975») στο πλαίσιο αυτεπάγγελτης υπόθεσης που καταχωρίστηκε με αριθμό SA.33828, 2011/CP.
- (2) Οι ελληνικές αρχές ανταποκρίθηκαν στο εν λόγω αίτημα παροχής πληροφοριών στις 3 και στις 11 Ιανουαρίου 2012.

1.2. Επιστολή του άρθρου 21 της 31ης Ιουλίου 2012 (SA.33828· 2012/E)

- (3) Με επιστολή της 31ης Ιουλίου 2012 (εφεξής «επιστολή του άρθρου 21»), η Επιτροπή, σύμφωνα με το άρθρο 21 παράγραφος 2 του κανονισμού διαδικασίας, ενημέρωσε τις ελληνικές αρχές για την προκαταρκτική άποψή της ότι μια σειρά διατάξεων του ν. 27/1975 παραβιάζουν τις κατευθυντήριες γραμμές θαλασσίων μεταφορών² και, ως εκ τούτου, φαίνεται ότι συνιστούν κρατική ενίσχυση ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά σύμφωνα με το άρθρο 107 της ΣΛΕΕ.
- (4) Ειδικότερα, στην επιστολή του άρθρου 21 της η Επιτροπή αμφισβήτησε τα ακόλουθα:
 - α) την επιλεξιμότητα, στο πλαίσιο του καθεστώτος φορολογίας χωρητικότητας, ορισμένων πλοίων, όπως τα αλιευτικά πλοία και οι πλωτές εξέδρες γεώτρησης³, καθώς και κάθε τύπου ρυμουλκών και βυθοκόρων κατά παράβαση των περιορισμών των κατευθυντήριων γραμμών θαλασσίων μεταφορών·
 - β) την απουσία της απαίτησης σύνδεσης με τη σημαία για τα πλοία που συμμετέχουν στις διεθνείς θαλάσσιες μεταφορές·
 - γ) την ύπαρξη φορολογικών εκπτώσεων χωρητικότητας οι οποίες συνιστούν διάκριση και θα μπορούσαν να έχουν ως αποτέλεσμα την πτώση του επιπέδου της φορολογίας κάτω από εκείνο που είναι αποδεκτό για τα άλλα κράτη μέλη·
 - δ) την ανεπιθύλακτη ένταξη όλων των εσόδων από τα πλοία στη φορολογία χωρητικότητας·
 - ε) την απουσία σαφών νομικών διατάξεων που αποτρέπουν τις εταιρείες οι οποίες ειδικεύονται στη χρηματοδοτική μίσθωση πλοίων να επωφεληθούν από τη φορολογία χωρητικότητας·
 - στ) την απουσία κανόνων για τη φορολογία υπεραξίας για τα πλοία που αποκτήθηκαν πριν από την ένταξη στη φορολογία χωρητικότητας·
 - ζ) τους αδύναμους κανόνες οριοθέτησης·

² Ανακοίνωση C(2004) 43 της Επιτροπής — Κοινοτικές κατευθυντήριες γραμμές για τις κρατικές ενισχύσεις στον τομέα των θαλασσίων μεταφορών (EE C13 της 17.01.2004, σ. 3).

³ Εξέδρες, χρησιμοποιούμενες εκ κατασκευής ή μετασκευής δι' εξερευνήσεις, γεωτρήσεις του θαλασσίου βυθού, άντλησιν εκ της θαλάσσης, διύλισιν και εναποθήκευσιν πετρελαίων ή φυσικών αερίων.

- η) την απουσία διατάξεων περί ανωτάτου ορίου ενίσχυσης/σώρευσης·
- θ) την απαλλαγή από τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων πολυάριθμων εταιρειών του ναυτιλιακού κλάδου, ιδίως εταιρειών που ασχολούνται με τη ναύλωση, την ασφάλιση, τον κανονισμό αβαριών, τη μεσιτεία αγοραπωλησιών, ναυπηγήσεων ή ναυλώσεων ή ασφαλίσεων πλοίων υπό ελληνική ή ξένη σημαία, ολικής χωρητικότητας άνω των 500 κόρων⁴, καθώς και με την αντιπροσώπευση πλοιοκτητριών εταιρειών·
- ι) την απαλλαγή από τη φορολογία των μερισμάτων και της υπεραξίας, καθώς και από τον φόρο κληρονομιάς στο επίπεδο των μετόχων πλοιοκτητριών και διαχειριστριών εταιρειών.
- (5) Οι ελληνικές αρχές κλήθηκαν να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους σύμφωνα με το άρθρο 21 παράγραφος 2 του κανονισμού διαδικασίας.
- (6) Οι ελληνικές αρχές απάντησαν στην επιστολή του άρθρου 21, με την επιστολή της 2ας Νοεμβρίου 2012, όπως συμπληρώθηκε στις 14 Φεβρουαρίου 2013.
- (7) Στις 19 Φεβρουαρίου 2013, πραγματοποιήθηκε συνεδρίαση στις Βρυξέλλες μεταξύ της Επιτροπής και των ελληνικών αρχών για να συζητήσουν τα ζητήματα που τέθηκαν στην επιστολή του άρθρου 21.
- (8) Μετά τα πρόσθετα αιτήματα παροχής πληροφοριών που έστειλε η Επιτροπή στις 5 Απριλίου 2013 και στις 15 Αυγούστου 2013, οι ελληνικές αρχές απάντησαν με τις επιστολές της 27ης Ιουνίου 2013 και της 20ής Νοεμβρίου 2013.
- (9) Στις 19 Δεκεμβρίου 2013 πραγματοποιήθηκε μια ακόμη συνεδρίαση στις Βρυξέλλες μεταξύ των ελληνικών αρχών και της Επιτροπής για να συζητήσουν τα ζητήματα που καλύπτονται από την υφιστάμενη διαδικασία ενισχύσεων.
- (10) Στις 30 Ιουλίου 2015, οι ελληνικές αρχές ενημέρωσαν την Επιτροπή σχετικά με τον νόμο⁵ για την κύρωση της συμφωνίας που υπογράφηκε μεταξύ της ελληνικής κυβέρνησης και του ναυτιλιακού κλάδου. Αυτή η συμφωνία προβλέπει εθελοντικές εισφορές των ναυτιλιακών εταιρειών στον ελληνικό κρατικό προϋπολογισμό για την περίοδο 2014 – 2017, στο πλαίσιο της χρηματοπιστωτικής κρίσης⁶. Μέρος αυτής της ετήσιας εισφοράς ισούται με τον ετήσιο φόρο χωρητικότητας που καταβάλλεται για κάθε πλοίο υπό ελληνική ή ξένη σημαία, η διαχείριση του οποίου γίνεται από την Ελλάδα. Ένα άλλο μέρος αυτής της εισφοράς σχετίζεται με την αποδοχή από τη ναυτιλιακή κοινότητα της «ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης»⁷ - η οποία επιβάλλεται στα εισοδήματα φυσικών προσώπων, περιλαμβανομένων των επαναπατρισθέντων μερισμάτων για τους μετόχους των ναυτιλιακών εταιρειών⁸.

⁴ Εξαιρουμένων των επιβατηγών ακτοπλοϊκών πλοίων και των εμπορικών πλοίων που εκτελούν εσωτερικούς πλόες.

⁵ Νόμος αριθ. 4301/2014.

⁶ Βλ. άρθρο 3 της συμφωνίας (παρατίθεται στο άρθρο 42 του ν. 4301/2014), όπως τροποποιήθηκε.

⁷ Άρθρο 29 του ν. 3986/11 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 1 παράγραφος 7 του ν. 4334/2015).

⁸ Π.χ. για συνολικό καθαρό εισόδημα εκατό χιλιάδων ενός (100.001) ευρώ έως πεντακοσίων χιλιάδων (500.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται σε έξι τοις εκατό (6%) του συνολικού ποσού (περιλαμβανομένων των μερισμάτων από ναυτιλιακές εταιρείες), ενώ για συνολικό καθαρό εισόδημα πεντακοσίων χιλιάδων και ενός (500.001) ευρώ και άνω, ο εφαρμοζόμενος συντελεστής είναι οκτώ τοις εκατό (8%).

2. ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΩΝ ΜΕΤΡΩΝ

2.1. Καθεστώς φορολογίας χωρητικότητας και οφέλη που είναι διαθέσιμα στους μετόχους πλοιοκτητριών και διαχειριστριών εταιρειών.

2.1.1. Επιλέξιμα πλοία σύμφωνα με το καθεστώς φορολογίας χωρητικότητας

- (11) Στην Ελλάδα, όλα τα πλοία εκτός από τα μη αυτοκινούμενα ναυπηγήματα είναι επιλέξιμα για τη φορολογία χωρητικότητας.
- (12) Το άρθρο 3 του ν. 27/1975 διακρίνει μεταξύ πλοίων πρώτης κατηγορίας (Κατηγορία Α) και δεύτερης κατηγορίας (Κατηγορία Β), για τα οποία εφαρμόζονται διαφορετικοί φορολογικοί συντελεστές χωρητικότητας.
- (13) Στην κατηγορία Α περιλαμβάνονται οι ακόλουθοι τύποι πλοίων:
- α) Μηχανοκίνητα φορτηγά πλοία, δεξαμενόπλοια και πλοία ψυγεία χωρητικότητας ολικής (gross) 3.000 κόρων και άνω·
 - β) Σιδηρά φορτηγά πλοία ξηρού και υγρού φορτίου και πλοία ψυγεία άνω των 500 αλλά όχι άνω των 3.000 κόρων ολικής χωρητικότητας επεκτείνονται τους πλόας των εις λιμένας εξωτερικού ή εκτελούντα πλόας μεταξύ λιμένων εξωτερικού·
 - γ) Επιβατηγά πλοία επεκτείνονται τους πλόας των εις λιμένας εξωτερικού ή εκτελούντα πλόας μεταξύ λιμένων εξωτερικού·
 - δ) Επιβατηγά πλοία ολικής χωρητικότητας άνω των 500 κόρων, άτινα εξετέλεσαν κατά το προηγούμενο έτος και επί εξάμηνον τουλάχιστον χρονικόν διάστημα κατ' αποκλειστικότητα τακτικούς πλόας περιηγήσεως μεταξύ λιμένων εσωτερικού ή εσωτερικού και εξωτερικού ή μόνον εξωτερικού, δι' αναψυχήν των επ' αυτών επιβαινόντων, κατόπιν δημοσίας εξαγγελίας των πλοίων αυτών (περιηγητικά ή κρουαζιερόπλοια)·
 - ε) Πλωτά γεωτρύπανα εκτοπίσματος ανωτέρου των 5.000 κόρων, εξέδρες, δια την διύλισην και εναποθήκευσιν πετρελαίων άνω των 15.000 κόρων ολικής χωρητικότητος, εκ κατασκευής ή μετασκευής δι' εξερευνήσεις, γεωτρήσεις του θαλασσίου βυθού, άντλησιν εκ της θαλάσσης, διύλισην και εναποθήκευσιν πετρελαίων ή φυσικών αερίων.
- (14) Η κατηγορία Β καλύπτει όλα τα λοιπά μηχανοκίνητα πλοία, ιστιοφόρα και όλους τους άλλους τύπους πλοίων, ιδίως, τα αλιευτικά πλοία, τα ιστιοπλοϊκά πλοία και μικρά πλοία εν γένει.
- (15) Σύμφωνα με το άρθρο 2 του ν. 27/1975 τα εισοδήματα που προέρχονται από την εκμετάλλευση πλοίου απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος και αντ' αυτού υπόκεινται στον φόρο χωρητικότητας.

2.1.2. Επιλεξιμότητα για την απαλλαγή από τον συνήθη φόρο εισοδήματος οντοτήτων που αποκομίζουν εισόδημα από την ιδιοκτησία ή τη διαχείριση επιλέξιμων πλοίων και των μετόχων τους

- (16) Στην Ελλάδα, η φορολογία χωρητικότητας ισχύει για τους ιδιοκτήτες και τους διαχειριστές πλοίων υπό ελληνική σημαία⁹ και πλοίων υπό ξένη σημαία άνω των 500 κόρων που συμμετέχουν σε διεθνείς μεταφορές και των οποίων η διαχείριση γίνεται από την Ελλάδα¹⁰. Πρόσφατα, ο φόρος χωρητικότητας ισχύει επίσης για τους ιδιοκτήτες πλοίων υπό σημαία κράτους του ΕΟΧ εκτός της ελληνικής, τα οποία συμμετέχουν σε εσωτερικές μεταφορές στην Ελλάδα (ανεξαρτήτως της χωρητικότητας) και τα οποία συμμετέχουν σε διεθνείς μεταφορές (έως 500 κόροι ολικής χωρητικότητας)¹¹. Η καταβολή του φόρου χωρητικότητας απαλλάσσει επίσης τους μετόχους των σχετικών οντοτήτων από την υποχρέωση φόρου εισοδήματος¹².
- (17) Επιπροσθέτως, σύμφωνα με το άρθρο 29 του ν. 27/1975, ισχύει απαλλαγή από το φόρο κληρονομιών σε σχέση με τις μεταβιβάσεις πλοίων, μετοχών ή μεριδίων ημεδαπών ή αλλοδαπών εταιρειών που έχουν στην ιδιοκτησία τους πλοία υπό ελληνική ή ξένη σημαία άνω των χιλίων πεντακοσίων (1.500) κόρων ολικής χωρητικότητας καθώς και των μετοχών ή μεριδίων εταιρειών χαρτοφυλακίου (holding companies) που κατέχουν άμεσα ή μέσω ενδιάμεσων εταιρειών χαρτοφυλακίου τις μετοχές ή τα μερίδια των ως άνω πλοιοκτητριών εταιρειών.

2.1.2.1. Φορολογία των ιδιοκτητών και διαχειριστών των πλοίων υπό ελληνική σημαία και των μετόχων των σχετικών οντοτήτων

- (18) Σύμφωνα με τα άρθρα 1 και 2 του ν. 27/1975, για τους ιδιοκτήτες των πλοίων υπό ελληνική σημαία, η πληρωμή του επιβαλλόμενου φόρου εξαντλεί πάσαν υποχρέωσιν του πλοιοκτήτη, ως και του μετόχου ή άλλου τύπου ιδιοκτήτη (π.χ. εταίρου) ημεδαπής ή αλλοδαπής εταιρείας οιαδήποτε τύπου εκ φόρου εισοδήματος, καθ' όσον αφορά εις τα κέρδη, τα οποία προκύπτουν εκ της εκμεταλλεύσεως πλοίων. Η ως άνω απαλλαγή καλύπτει επίσης όλη την υπεραξία που πραγματοποιείται στο επίπεδο του πλοιοκτήτη/της ναυτιλιακής εταιρείας και των μετόχων τους. Σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν. 27/1975, οι διαχειριστές των εν λόγω πλοίων ευθύνονται από κοινού για την καταβολή του φόρου χωρητικότητας, αλλά δεν υπόκεινται σε καθαυτό φόρο χωρητικότητας. Σύμφωνα με τις ελληνικές αρχές, ο πλοιοκτήτης που φέρει την κύρια υποχρέωση καταβολής φόρου χωρητικότητας είναι μια (αλλοδαπή) εταιρεία που συνήθως ανήκει στους ίδιους δικαιούχους με τη διαχειρίστρια εταιρεία.

⁹ Άρθρο 1 του ν. 27/1975.

¹⁰ Άρθρα 26 και 25 του ν. 27/1975. Διαχειριστές πλοίων υπό ξένη σημαία των οποίων η διαχείριση γίνεται από την Ελλάδα φέρουν από κοινού ευθύνη (μαζί με τον ιδιοκτήτη του πλοίου) καταβολής του φόρου χωρητικότητας.

¹¹ Άρθρο 26Α του ν. 27/1975. Με την επιφύλαξη των συμφωνιών για την αποφυγή της διπλής φορολογίας ή για τη ναυτιλία.

¹² Άρθρο 2 του ν. 27/1975.

- (19) Αντιθέτως, σύμφωνα με τους γενικούς κανόνες για τη φορολογία¹³, τα μερίσματα που λαμβάνουν οι μέτοχοι υπόκεινται συνήθως σε καταβολή φόρου στην Ελλάδα. Παρομοίως, η υπεραξία από την πώληση μετοχών συνήθως επίσης φορολογείται στην Ελλάδα¹⁴.

2.1.2.2. Φορολογία των ιδιοκτητών πλοίων που συμμετέχουν στις διεθνείς μεταφορές και η διαχείριση των οποίων γίνεται είτε μέσω ελληνικών γραφείων αλλοδαπών εταιρειών είτε μέσω ελληνικών εταιρειών.

- (20) Ομοίως, οι ελληνικές ή αλλοδαπές εταιρείες που είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα, σύμφωνα με το άρθρο 25 του ν. 27/1975¹⁵ και αποκτούν εισόδημα από την εκμετάλλευση ή τη διαχείριση πλοίων υπό ελληνική ή ξένη σημαία, ολικής χωρητικότητας άνω των 500 κόρων¹⁶ (συμπεριλαμβανομένων σωστικών λέμβων ή ρυμουλκών ανεξαρτήτως χωρητικότητας) και οι ιδιοκτήτες των εν λόγω εταιρειών απαλλάσσονται από κάθε φόρο, δασμό, συνεισφορά, εισφορά ή παρακράτηση σε σχέση με το εισόδημα που προέρχεται από την εκμετάλλευση πλοίων, εφόσον ο φόρος χωρητικότητας καταβάλλεται από τον ιδιοκτήτη του πλοίου σύμφωνα με τα άρθρα 4, 25 και 26 του ν. 27/1975. Οι εταιρείες διαχείρισης πλοίων που έχουν ιδρυθεί βάσει του άρθρου 25 του ν. 27/1975 ευθύνονται από κοινού με τις πλοιοκτήτριες εταιρείες για την καταβολή του φόρου χωρητικότητας σύμφωνα με το άρθρο 26 του ν. 27/1975¹⁷. Ο φόρος χωρητικότητας και κάθε παρόμοια επιβάρυνση που καταβάλλεται στο εξωτερικό σε σχέση με πλοίο υπό μη ελληνική σημαία αφαιρείται από το ποσό του ελληνικού φόρου χωρητικότητας (άρθρο 26 παράγραφος 5 του ν. 27/1975).
- (21) Η ίδια απαλλαγή από κάθε φόρο, τέλος, εισφορά ή κράτηση ισχύει και για τους μετόχους ή άλλου είδους ιδιοκτήτες (π.χ. εταίρους) πλοιοκτητριών εταιρειών, για το εισόδημα που αποκτούν με τη μορφή διανομής καθαρών κερδών ή μερισμάτων, 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.

¹³ Βλ. ειδικότερα τα άρθρα 36, 40 και 64 | του ν. 4172/2013 (εφεξής «Κώδικας φορολογίας εισοδήματος»). Κατ' αρχάς, το ποσοστό φορολογίας των μερισμάτων ανέρχεται στο 10%.

¹⁴ Βλ. ειδικότερα τα άρθρα 42 και 43 του κώδικα φορολογίας εισοδήματος. Κατ' αρχήν, το ποσοστό φορολογίας της υπεραξίας είναι 15%, εκτός εάν αποτελούν επιχειρηματικό εισόδημα.

¹⁵ Όσον αφορά τα πλοία υπό ξένη σημαία, η υποχρέωση κοινής φορολογίας αφορά εταιρείες που διαχειρίζονται και εκμεταλλεύονται πλοία ολικής χωρητικότητας άνω των 500 κόρων (εξαιρουμένων των επιβατηγών ακτοπλοϊκών πλοίων και των εμπορικών πλοίων που εκτελούν εσωτερικούς πλόες) καθώς και ρυμουλκά και σωστικές λέμβους οποιασδήποτε χωρητικότητας.

¹⁶ Εξαιρουμένων των επιβατηγών ακτοπλοϊκών πλοίων και των εμπορικών πλοίων που εκτελούν εσωτερικούς πλόες.

¹⁷ Οι εταιρείες διαχείρισης πλοίων που δεν φέρουν κύρια υποχρέωση να καταβάλλουν φόρο χωρητικότητας, αλλά μπορεί να ευθύνονται από κοινού με τις πλοιοκτήτριες εταιρείες για την καταβολή του φόρου χωρητικότητας από την πλοιοκτήτρια εταιρεία. Ως εκ τούτου, κατ' αρχήν ο ελληνικός φόρος χωρητικότητας πρέπει να καταβάλλεται από πλοιοκτήτριες εταιρείες σε σχέση με κάθε πλοίο η διαχείριση του οποίου γίνεται από την Ελλάδα. Μια πλοιοκτήτρια εταιρεία μπορεί συχνά να είναι αλλοδαπή εταιρεία υπό την ιδιοκτησία των ίδιων δικαιούχων με την ελληνική διαχειρίστρια εταιρεία (κοινής ευθύνης). Σε περιπτώσεις πλοίων υπό ξένη σημαία (τα οποία αποτελούν περίπου τα τρία τέταρτα του στόλου υπό ελληνικό έλεγχο), η φορολογική υποχρέωση μπορεί στην πράξη να μεταβιβαστεί σε ελληνικές εταιρείες διαχείρισης πλοίων, δεδομένων των δυσκολιών επιβολής φορολογικής υποχρέωσης σε επίπεδο ιδιοκτητών πλοίων σε αυτές τις περιπτώσεις.

Περαιτέρω, απαλλάσσεται από κάθε φόρο ή μεταβίβαση από οποιαδήποτε αιτία μετοχών ή μεριδίων ημεδαπών ή αλλοδαπών πλοιοκτητριών εταιρειών πλοίων υπό ελληνική ή ξένη σημαία, καθώς και εταιρειών χαρτοφυλακίου (holding companies) που κατέχουν άμεσα ή έμμεσα, τις μετοχές ή τα μερίδια των ως άνω πλοιοκτητριών εταιρειών. Η φοροαπαλλαγή ισχύει επίσης για τα κέρδη των ναυτιλιακών εταιρειών που έχουν ιδρυθεί βάσει του ν. 959/1979 και τα μερίσματα που διανέμονται από αυτές, εφόσον καλύπτονται από το άρθρο 25 του ν. 27/1975 και εκμεταλλεύονται ή διαχειρίζονται πλοίο υπό ελληνική ή ξένη σημαία¹⁸. Επιπλέον, σύμφωνα με το άρθρο 25 παράγραφος 5 του ν. 27/1975, η διανομή κερδών σε ιδιοκτήτες ελληνικών εταιρειών περιορισμένης ευθύνης που εμπίπτουν στο άρθρο 25 του εν λόγω νόμου εκπίπτει από τη φορολογία εισοδήματος.

2.1.2.3. Φορολογία ιδιοκτητών πλοίων υπό σημαία χώρας του ΕΟΧ εκτός της ελληνικής

- (22) Τέλος, το άρθρο 26Α του ν. 27/1975, όπως προστέθηκε με το ν. 4336/2015, προβλέπει ότι οι ιδιοκτήτες πλοίων υπό σημαία χώρας του ΕΟΧ τα οποία συμμετέχουν σε εσωτερικές μεταφορές (ανεξαρτήτως της χωρητικότητας) και τα οποία συμμετέχουν σε διεθνείς μεταφορές (έως 500 κόβοι ολικής χωρητικότητας) είναι επιλέξιμοι για φόρο χωρητικότητας.
- (23) Η καταβολή του φόρου χωρητικότητας αποτελεί εκπλήρωση κάθε ευθύνης προσώπων ή εταιρειών που κατέχουν πλοία όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος για το εισόδημα που προκύπτει από δραστηριότητα που ορίζεται στο άρθρο 26Α. Η ίδια απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος ισχύει για τους μετόχους ή άλλου τύπου ιδιοκτήτες (π.χ. εταίρους) των ως άνω εταιρειών, μεταξύ άλλων φυσικά πρόσωπα, για το εισόδημα που αποκτούν με τη μορφή διανομής καθαρών κερδών ή μερισμάτων.

2.1.3. Συντελεστές φόρου χωρητικότητας

- (24) Βάσει των διατάξεων του ν. 27/1975, όλα τα πλοία υπό ελληνική σημαία, ή των οποίων η διαχείριση/εκμετάλλευση γίνεται από την Ελλάδα (σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 25 και 26 του ν. 27/1975), ή τα οποία τίθενται υπό σημαία του ΕΟΧ (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26Α του ν. 27/1975) υπόκεινται σε ετήσιο φόρο ο οποίος ποικίλλει ανάλογα με την κατηγορία, την ηλικία και τη χωρητικότητα του κάθε πλοίου. Η καταβολή του φόρου χωρητικότητας αντικαθιστά τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τους συνήθεις κανόνες περί φορολογίας εισοδήματος (βλ. τις διατάξεις που περιγράφονται στο προηγούμενο τμήμα).
- (25) Τα πλοία κατηγορίας Α (όπως φορτηγά πλοία, πετρελαιοφόρα, πλοία ψυγεία, μεγάλα επιβατηγά πλοία - βλ. ανωτέρω) φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 27/1975, βάσει της ηλικίας και της ολικής χωρητικότητας (εφεξής «GT») αυτών. Δεδομένου ότι στην πράξη, τα πλοία κατηγορίας Α υπό ελληνική σημαία επωφελούνται ταυτόχρονα από το άρθρο 13 του νομοθετικού διατάγματος 2687/1953¹⁹, οι συντελεστές που ορίζονται στο άρθρο 6 του ν.

¹⁸ Άρθρο 26 παράγραφος 11 του ν. 27/1975, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 24 του ν. 4110/2013.

¹⁹ Διάταγμα «Περί επενδύσεως και προστασίας κεφαλαίων εξωτερικού», το οποίο εκχωρεί το καθεστώς προστατευμένων επενδύσεων σε πλοία άνω των 1.500 μονάδων ολικής χωρητικότητας τα οποία τελούν υπό την ιδιοκτησία ξένων εταιρειών, ενώ εξακολουθούν να ελέγχονται από ελληνικά συμφέροντα.

27/1975 προσαρμόζονται σύμφωνα με τις διατάξεις που προβλέπονται στις υπουργικές αποφάσεις οι οποίες αφορούν τα εν λόγω πλοία. Οι εν λόγω υπουργικές αποφάσεις προβλέπουν μείωση 40% επί του ισχύοντος φόρου ανά τόνο ολικής χωρητικότητας σύμφωνα με τον ν. 27/1975. Ο ισχύων φόρος χωρητικότητας μειώνεται περαιτέρω κατά 50% για πλοία ολικής χωρητικότητας από 40.001 έως 80.000 μετρικούς τόνους και κατά 75% για πλοία ολικής χωρητικότητας 80.001 μετρικών τόνων και άνω.

- (26) Για το έτος 2015, οι συντελεστές ορίζονται στον Πίνακα 1 κατωτέρω:

Πίνακας 1 - Φορολογικοί συντελεστές για πλοία κατηγορίας Α

Ηλικία του πλοίου σε έτη	Συντελεστές Δολάρια ΗΠΑ ανά μονάδα ολικής χωρητικότητας
0-4	0,420
5-9	0,752
10-19	0,737
20-29	0,697
30 ετών και άνω	0,539

- (27) Αυτά τα ποσά φόρου σε δολάρια ΗΠΑ πολλαπλασιάζονται επί τους κάτωθι συντελεστές του Πίνακα 2 σύμφωνα με την ολική χωρητικότητα του πλοίου:

Πίνακας 2 - Προσαρμογή του συντελεστή φόρου χωρητικότητας, ανάλογα με τη χωρητικότητα του πλοίου

Κλιμάκιο ολικής χωρητικότητας	Βασική προσαρμογή του συντελεστή φόρου χωρητικότητας, ανάλογα με τη χωρητικότητα
100-10.000	1,2
10.001-20.000	1,1
20.001-40.000	1
40.001-80.000	0,45
80.001 και άνω	0,2

- (28) Σύμφωνα με τον ν. 4336/2015, οι συντελεστές του φόρου χωρητικότητας που καθορίζονται στο άρθρο 6 παράγραφος 1 του ν. 27/1975 αυξάνονται ετησίως κατά 4% για τα έτη 2016 έως 2020.

- (29) Ο φόρος επί πλοίων που ανήκουν στην κατηγορία Β (ως επί το πλείστον μικρά πλοία που δεν συμμετέχουν σε διεθνείς μεταφορές, όπως αλιευτικά πλοία και πλοία αναψυχής – βλ. ανωτέρω) υπολογίζεται επίσης ετησίως σύμφωνα με την ολική χωρητικότητα του πλοίου και καταβάλλεται σε ευρώ όπως ορίζεται στον Πίνακα 3:

Πίνακας 3 - Φορολογικοί συντελεστές για πλοία κατηγορίας Β

Κλιμάκιο ολικής χωρητικότητας	Κλιμάκιο συντελεστή φόρου (σε ευρώ) ανά μονάδα ολικής χωρητικότητας	Κλιμάκιο φόρου (σε ευρώ)	GT	ΣΥΝΟΛΙΚΟΣ ετήσιος φόρος (σε ευρώ)
20	0,60	12	20	12
30	0,70	21	50	33
50	0,76	38	100	71

* Για ολική χωρητικότητα άνω των εκατό (100), ο φόρος ορίζεται σε ένα (1) ευρώ ανά μονάδα ολικής χωρητικότητας.

- (30) Σε περίπτωση πλοίου των 100 μονάδων ολικής χωρητικότητας, αυτό σημαίνει ότι για τις πρώτες 20 μονάδες ολικής χωρητικότητας η χωρητικότητα φορολογείται με συντελεστή 0,60 ευρώ ανά μονάδα ολικής χωρητικότητας, για τις επόμενες 30 μονάδες ολικής χωρητικότητας φορολογείται με συντελεστή 0,70 ευρώ ανά μονάδα ολικής χωρητικότητας και για τις τελευταίες 50 μονάδες ολικής χωρητικότητας φορολογείται με συντελεστή 0,75 ευρώ ανά μονάδα ολικής χωρητικότητας, δηλαδή 71 ευρώ για ολόκληρο το πλοίο. Για πλοίο 200 μονάδων ολικής χωρητικότητας, ο οφειλόμενος φόρος θα ήταν 171 ευρώ, αφού όλη η χωρητικότητα άνω των 100 μονάδων ολικής χωρητικότητας φορολογείται με 1 ευρώ ανά μονάδα ολικής χωρητικότητας.

2.1.3.1. Μειώσεις του φόρου χωρητικότητας

- (31) Το άρθρο 7 παράγραφος 1 στοιχείο β) του ν. 27/1975 ορίζει ότι ο συντελεστής φόρου χωρητικότητας για τα πλοία κατηγορίας Α μειώνεται κατά 50% για τα κρουαζιερόπλοια και για όλα τα πλοία που δρομολογούνται σε διεθνείς γραμμές, ενώ εξαιρούνται οι γραμμές μεταξύ ελληνικών λιμένων.
- (32) Το άρθρο 12 παράγραφος 2 στοιχείο β) του ν. 27/1975 ορίζει ότι ο συντελεστής φόρου χωρητικότητας για τα πλοία κατηγορίας Β μειώνεται κατά α) 50% για όλα τα πλοία που δρομολογούνται σε διεθνείς γραμμές, ενώ εξαιρούνται οι γραμμές μεταξύ ελληνικών λιμένων· β) κατά 60% προκειμένου περί επιβατηγών πλοίων, είτε μηχανοκινήτων είτε ιστιοφόρων· και γ) κατά 75% προκειμένου περί αλιευτικών πλοίων.
- (33) Επιπλέον, το άρθρο 13 του ν. 27/1975 ορίζει τις ακόλουθες μειώσεις για πλοία της κατηγορίας Β: α) έκπτωση 50% επί μια πενταετία για φορτηγά πλοία, δεξαμενόπλοια και πλοία-ψυγεία ηλικίας μεταξύ 10 και 20 ετών τιθέμενα το πρώτον υπό ελληνική σημαία· β) μείωση κατά τα δύο τρίτα του φόρου για περίοδο δέκα ετών για τον ίδιο τύπο πλοίων όπως στο σημείο α) και επιβατηγά πλοία ηλικίας τουλάχιστον 20 ετών, εάν επισκευάζονται στην Ελλάδα· γ) μείωση κατά τα δύο τρίτα του φόρου για περίοδο πενταετίας για πλοία ηλικίας μεταξύ 10 και 15 ετών, τα οποία ανήκουν κατά 50% σε πρόσωπα με ελληνική ιθαγένεια ή σε εταιρείες συστημένες σύμφωνα με τον ελληνικό νόμο, εάν αυτά τα πλοία αντικαθιστούν πλοία ηλικίας άνω των 20 ετών που ανήκουν στους ίδιους ιδιοκτήτες και των οποίων η ολική χωρητικότητα είναι τουλάχιστον τα δύο τρίτα της χωρητικότητας των πλοίων που αυτά αντικατέστησαν.

2.1.3.2. Απαλλαγές από την καταβολή φόρου χωρητικότητας

- (34) Ο ν. 27/1975 προβλέπει μια σειρά απαλλαγών από την καταβολή του φόρου χωρητικότητας, καθώς και άλλων φόρων. Ιδίως, τα ακόλουθα πλοία που υπάγονται στην κατηγορία Α και Β απαλλάσσονται της καταβολής φόρου χωρητικότητας²⁰:
- α) Πλοία ναυπηγούμενα στην Ελλάδα και τιθέμενα υπό ελληνική σημαία απαλλάσσονται οιοδήποτε φόρου μέχρι συμπλήρωσεως 6 ετών στην περίπτωση πλοίων κατηγορίας Α νηολογημένων στην Ελλάδα ή 12 ετών για πλοία κατηγορίας Β νηολογημένων στην Ελλάδα.
 - β) Πλοία κατηγορίας Α νηολογημένα στην Ελλάδα κάτω των 20 ετών που έχουν επισκευαστεί στην Ελλάδα, απαλλάσσονται του φόρου κατ' αντιστοιχία ενός έτους φορολογικής απαλλαγής προς δαπάνη 100.000 δολαρίων που δαπανήθηκαν στην Ελλάδα για επισκευές· το συνολικό ποσό της απαλλαγής που χορηγείται κατ' αυτόν τον τρόπο δεν μπορεί να υπερβεί το 50% της συνολικής δαπάνης των επισκευών και η απαλλαγή ισχύει κατ' ανώτατο όριο μέχρι έξι έτη.
 - γ) Πλοία κατηγορίας Β νηολογημένα στην Ελλάδα απολαμβάνουν των ακόλουθων απαλλαγών: (i) πλοία ηλικίας μικρότερης των 10 ετών απαλλάσσονται της φορολογίας πλοίων μέχρι συμπλήρωσεως ηλικίας 10 ετών (ii) φορτηγά πλοία ηλικίας μικρότερης των 30 ετών υπό ελληνική σημαία απαλλάσσονται του φόρου επί πέντε έτη από την ημερομηνία νηολόγησής τους εφόσον δρομολογούνται σε τακτικές γραμμές μεταξύ ελληνικών και ξένων λιμένων ή και μόνον μεταξύ ξένων λιμένων κατά τη διάρκεια αυτής της περιόδου.

2.1.4. Απαιτήσεις σε σχέση με τη σημαία

- (35) Σύμφωνα με τον ν. 27/1975²¹, όσον αφορά τα επιβατηγά ακτοπλοϊκά πλοία και εμπορικά πλοία που εκτελούν εσωτερικούς πλόες, μόνο πλοία υπό ελληνική σημαία ή άλλες σημαίες του ΕΟΧ είναι επιλέξιμα για τον φόρο χωρητικότητας.
- (36) Ωστόσο, τα πλοία ολικής χωρητικότητας άνω των 500 κόρων επωφελούνται από τη φορολογία χωρητικότητας, ανεξάρτητα από τη σημαία του πλοίου βάσει του άρθρου 25 και 26 του ν. 27/1975.

2.1.5. Μέτρα οριοθέτησης

- (37) Εάν εταιρεία πλοιοκτήτρια πλοίων υπό ελληνική σημαία ασκεί άλλες εμπορικές δραστηριότητες πλην της εκμετάλλευσής του πλοίου, ο ν. 27/1975 απαλλάσσει από τον φόρο εισοδήματος τα καθαρά κέρδη που αντιστοιχούν κατ' αναλογία στο ακαθάριστο εισόδημα του πλοιοκτήτη που προκύπτει από πλοία υποκείμενα στο καθεστώς φόρου χωρητικότητας²².

²⁰ Προβλέπεται στα άρθρα 7 και 13 του ν. 27/1975.

²¹ Όπως τροποποιήθηκε με τον ν. 4110/2013 και τον ν.4336/2015.

²² Το άρθρο 2 παράγραφος 3 του ν. 27/1975 ορίζει ότι εάν «ημεδαπή ή αλλοδαπή εταιρεία πλοιοκτήτρια πλοίων υπό ελληνικήν σημαίαν ασκεί πλην της εκμεταλλεύσεως του πλοίου και άλλας επιχειρήσεις, απαλλάσσεται από του φόρου εισοδήματος ποσόν των καθαρών κερδών ή των μερισμάτων, ίσον προς τη σχέση την υφισταμένη μεταξύ των εκ του πλοίου τιθέντων ακαθαρίστων εσόδων της τοιαύτης εταιρείας».

2.2. Φορολογία άλλων εταιρειών του ναυτιλιακού κλάδου και των μετόχων τους

- (38) Γραφεία ή υποκαταστήματα ξένων ή ελληνικών εταιρειών που έχουν ιδρυθεί στην Ελλάδα σύμφωνα με το άρθρο 25 του ν. 27/1975 και ασχολούνται αποκλειστικά με τη ναύλωση, ασφάλιση, κανονισμό αβαριών, μεσιτεία αγοραπωλησιών, ναυπηγήσεων ή ναυλώσεων ή ασφαλίσεων πλοίων υπό ελληνική ή ξένη σημαία, ολικής χωρητικότητας άνω των 500 κόρων, εξαιρουμένων των επιβατηγών ακτοπλοϊκών πλοίων και των εμπορικών πλοίων που εκτελούν εσωτερικούς πλόες, καθώς και με την αντιπροσώπευση πλοιοκτητριών εταιρειών, απαλλάσσονται της καταβολής των συνηθισμένων φόρων, τελών, εισφορών ή κρατήσεων υπέρ του δημοσίου.
- (39) Βάσει των εξηγήσεων των ελληνικών αρχών, η διαμεσολάβηση στη ναυτική ασφάλιση περιλαμβάνει όλα τα απαραίτητα μέτρα και υπηρεσίες που αποσκοπούν στην εξασφάλιση της επαρκούς ασφαλιστικής κάλυψης των δραστηριοτήτων του πλοίου και μπορεί να περιλαμβάνουν: (i) Προστασία και αποζημίωση (P&I), Κάλυψη αστικής ευθύνης· (ii) Ασφάλιση κύτους και μηχανοστασίου για την αξία του πλοίου· (iii) Ασφαλιστική κάλυψη κινδύνου πολέμου· (iv) Ασφαλιστήριο συμβόλαιο για την απώλεια κάλυψης ενοικίασης και την αθέτηση του ναυλωτή. Αυτές οι διαδικασίες ισχύουν επίσης, τηρουμένων των αναλογιών, για την αγορά μεταχειρισμένων πλοίων. Στις περισσότερες περιπτώσεις, το πλοίο υπάγεται, μετά την παράδοση στον ιδιοκτήτη, στη διαχείριση της εταιρείας που ενήργησε ως μεσολαβητής για την αγορά/την απόκτησή του.
- (40) Βάσει των εξηγήσεων των ελληνικών αρχών, όσον αφορά τη μεσιτεία που σχετίζεται με τις δραστηριότητες ναυπήγησης, το πεδίο εφαρμογής της επιλέξιμης δραστηριότητας είναι το εξής: περιλαμβάνονται όλες οι απαραίτητες ενέργειες/υπηρεσίες που εξασφαλίζουν την απρόσκοπτη τελική παράδοση ενός πλοίου, από την αποστολή της παραγγελίας ναυπήγησης έως την παράδοση του πρόσφατα κατασκευασμένου πλοίου στον ιδιοκτήτη. Εδώ περιλαμβάνονται καθήκοντα όπως η καθημερινή επικοινωνία με το ναυπηγείο, η επίβλεψη της ναυπήγησης μέσω της ομάδας του εργοταξίου, ο έλεγχος των συμβάσεων ναυπήγησης και η εύρεση διαθέσιμων οικονομικών πόρων. Αυτές οι διαδικασίες ισχύουν επίσης τηρουμένων των αναλογιών για την αγορά μεταχειρισμένων πλοίων. Στις περισσότερες περιπτώσεις, το πλοίο υπάγεται, μετά την παράδοση στον ιδιοκτήτη, στη διαχείριση της εταιρείας που ενήργησε ως μεσολαβητής για την αγορά/την απόκτησή του.
- (41) Όσον αφορά τις δραστηριότητες κανονισμού της αβαρίας σύμφωνα με τα άρθρα 219-234 του ν. 3816/1958 (Κώδικας Ιδιωτικού Ναυτικού Δικαίου), ως κανονισμός της αβαρίας νοούνται *«αι ζημίαι και αι έκτακτοι δαπάναι, αι γενόμεναι εκουσίως και κατ' εύλογον κρίσιν προς την σωτηρίαν πλοίου και φορτίου από κοινού θαλασσίου κινδύνου, εφ' όσον επήλθε το επιδιωχθέν ωφέλιμον αποτέλεσμα»*. Το άρθρο 233 ορίζει ότι *«ο κανονισμός της αβαρίας γίνεται εις τον τελικόν λιμένα εκφορτώσεως ή εις τον λιμένα, ένθα συνέβη η διακοπή του πλου, επιμέλεια του πλοιάρχου ή του επιμελέστερου των ενδιαφερομένων, υπό πραγματογνωμόνων κανονιστών, οίτινες διορίζονται υπό του Προέδρου των Πρωτοδικών και εν ελλείψει υπό του Ειρηνοδίκου, εν δε τη αλλοδαπή υπό της προξενικής αρχής και εν ελλείψει, υπό της επιτόπιου αρχής. Ο κανονισμός επικυρούται υπό του Πρωτοδικείου, εις δε την αλλοδαπήν υπό της προξενικής αρχής ή εν ελλείψει υπό της επιτοπίου αρχής»*.

- (42) Σύμφωνα με το άρθρο 43 του ν. 4111/2013²³, όλες οι ανωτέρω επιχειρήσεις του ναυτιλιακού κλάδου εισάγουν συνάλλαγμα ισοδύναμο με τουλάχιστον 50.000 δολάρια ΗΠΑ για την κάλυψη των λειτουργικών δαπανών τους και καταβάλλουν ετήσια εισφορά για οκτώ έτη (2012-2019) στο ετήσιο ποσό του συνολικού ξένου συναλλάγματος που εισήχθη και μετατράπηκε σε ευρώ, η οποία υπολογίζεται με βάση την ακόλουθη κλίμακα:

Για την περίοδο 2012-2015:

Κλιμάκιο του συνολικού ξένου συναλλάγματος που εισήχθη και μετατράπηκε σε ευρώ (σε δολάρια ΗΠΑ)	Συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο ξένου συναλλάγματος που μετατράπηκε σε ευρώ (σε δολάρια ΗΠΑ)	Συνολικός φόρος (σε δολάρια ΗΠΑ)
Πρώτες 200 000	5	10 000	200 000	10 000
Επόμενες 200 000	4	18 000	400 000	18 000
Πλεόνασμα	3			

Για την περίοδο 2016-2019:

Κλιμάκιο του συνολικού ξένου συναλλάγματος που εισήχθη και μετατράπηκε σε ευρώ (σε δολάρια ΗΠΑ)	Συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο ξένου συναλλάγματος που μετατράπηκε σε ευρώ (σε δολάρια ΗΠΑ)	Συνολικός φόρος (σε δολάρια ΗΠΑ)
200 000	7	14 000	200 000	14 000
200 000	6	12 000	400 000	16 000
Πλεόνασμα	5			

- (43) Βάσει του άρθρου 45 του ν. 4141/2013, τα μερίσματα που λαμβάνουν τα φυσικά πρόσωπα που υπόκεινται σε φορολογία στην Ελλάδα από τις ανωτέρω εταιρείες υπόκεινται σε φόρο με συντελεστή 10%. Αυτή η παρακράτηση φόρου καλύπτει όλες τις φορολογικές υποχρεώσεις του δικαιούχου, μετόχου ή άλλου τύπου ιδιοκτήτη (π.χ. εταίρου) των ανωτέρω επιχειρήσεων, που αναγνωρίζονται ως φυσικά πρόσωπα, για το εισόδημα που αποκτήθηκε με τη μορφή διανεμηθέντων καθαρών κερδών ή μερισμάτων. Οι ίδιες διατάξεις εφαρμόζονται επίσης για τα κέρδη που διανέμονται από τις ανωτέρω εταιρείες, με τη μορφή πριμ και μπόνους, σε μέλη του διοικητικού συμβουλίου, διευθυντές και εκτελεστικά στελέχη, επιπλέον του μισθού.

3. ΘΕΣΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ

3.1. Γενικές παρατηρήσεις

- (44) Οι ελληνικές αρχές τόνισαν ότι τα μέτρα που αναφέρονται στην επιστολή του άρθρου 21 προϋπήρχαν της ένταξης της Ελλάδας στην ΕΕ.

²³ Όπως τροποποιήθηκε, μεταξύ άλλων, από τον ν. 4141/2013 και από τον ν. 4336/2015 της 14ης Αυγούστου 2015 για την κύρωση του Σχεδίου Σύμβασης Οικονομικής Ενίσχυσης από τον Ευρωπαϊκό Μηχανισμό Σταθερότητας και ρυθμίσεις για την υλοποίηση της Συμφωνίας Χρηματοδότησης.

- (45) Η θέσπιση νόμων που αναφέρονται στο άρθρο 107 παράγραφος 1 του ελληνικού Συντάγματος, ιδίως το άρθρο 13 του νομοθετικού διατάγματος 2687/1953 και ο ν. 27/1975 όσον αφορά τα πλοία υπό ελληνική σημαία, δημιούργησε τις απαραίτητες προϋποθέσεις για τον επαναπατρισμό των πλοίων υπό ελληνικό έλεγχο, είτε με τη νηολόγησή τους υπό την ελληνική σημαία είτε με τη διαχείρισή τους μέσω εταιρείας διαχείρισης²⁴ εγκατεστημένης στην Ελλάδα. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα ο στόλος υπό ελληνικό έλεγχο να καταλάβει την πρώτη θέση στον κόσμο, αντιπροσωπεύοντας το 14,83% της παγκόσμιας πραγματικής χωρητικότητας και έχοντας στόλο μικρής ηλικίας που αποτελείται από ανταγωνιστικά πλοία τεχνολογικής αιχμής.
- (46) Η ανατροπή των θεμελιωδών και ουσιαστικών παραμέτρων του παρόντος καθεστώτος θα έθετε σε κίνδυνο την ανταγωνιστικότητα του ελληνικού ναυτιλιακού τομέα, έχοντας ιδίως υπόψη τα μέτρα που λαμβάνονται σε άλλες θαλάσσιες περιοχές δικαιοδοσίας, όπως η Κίνα, το Ντουμπάι και η Σιγκαπούρη. Αυτό με τη σειρά του θα είχε αρνητικές επιπτώσεις στον ναυτιλιακό τομέα της Ένωσης στο σύνολό του και θα αντιτίθετο στους στόχους θαλάσσιας πολιτικής της Ένωσης.
- (47) Οι θαλάσσιες μεταφορές αποτελούν στρατηγικό τομέα για την Ένωση, ο οποίος διαδραματίζει καταλυτικό ρόλο στο εμπόριο, την οικονομική ανάπτυξη και την απασχόληση. Αυτό επιβεβαιώνεται από την Επιτροπή:
- α) στην ανακοίνωση «Στρατηγικοί στόχοι και συστάσεις πολιτικής της ΕΕ για τις θαλάσσιες μεταφορές μέχρι το 2018»·
 - β) στις κατευθυντήριες γραμμές θαλασσιών μεταφορών που αποσκοπούν στη διαφύλαξη της ναυτιλιακής βιομηχανίας και της σχετικής τεχνογνωσίας στην ΕΕ·
 - γ) στη λευκή βίβλο με τίτλο «Χάρτης πορείας για έναν Ενιαίο Ευρωπαϊκό Χώρο Μεταφορών - Για ένα ανταγωνιστικό και ενεργειακά αποδοτικό σύστημα μεταφορών».
- (48) Τέλος, οι ελληνικές αρχές τονίζουν τις ακόλουθες πτυχές του ελληνικού συστήματος φορολογίας της ναυτιλίας οι οποίες είναι περισσότερο επαχθείς από ό,τι σε άλλα κράτη μέλη:
- α) κατά τον υπολογισμό του φόρου, σύμφωνα με το ελληνικό φορολογικό σύστημα, λαμβάνεται υπόψη η ολική χωρητικότητα του πλοίου (GT) και όχι η καθαρή χωρητικότητα (NT), όπως συμβαίνει σε άλλα κράτη μέλη (με αποτέλεσμα την κατά κανόνα αυξημένη φορολογική επιβάρυνση)·
 - β) τα πλοία υπό ελληνική σημαία τα οποία, σύμφωνα με την κατάταξη, υπόκεινται στο καθεστώς φόρου χωρητικότητας απαιτείται, σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία, να διατηρούν θέσεις για Έλληνες ναυτικούς/ναυτικούς της Ένωσης· αυτή η ρύθμιση επεκτάθηκε πρόσφατα, ώστε να περιλαμβάνει επίσης τους δοκίμους αξιωματικούς που εργάζονται σε πλοία υπό ξένη σημαία των οποίων οι διαχειριστές εδρεύουν στην Ελλάδα·
 - γ) η υπαγωγή στο καθεστώς φορολογίας χωρητικότητας είναι υποχρεωτική στο ελληνικό σύστημα, ενώ σε άλλα κράτη μέλη η υπαγωγή στο καθεστώς φόρου χωρητικότητας είναι προαιρετική· ως εκ τούτου, δεν υπάρχει δυνατότητα να

²⁴ Εταιρεία, η οποία θα ήταν κανονικά υπεύθυνη για τη συνολική διαχείριση του πλοίου (τεχνική διαχείριση, διαχείριση του πληρώματος και εμπορική διαχείριση).

επωφεληθούν από την ταχεία απόσβεση και να απαλλαγούν από τη φορολογία στην περίοδο όπου παρουσιάζουν ζημίες.

- δ) Όσον αφορά τα ποντοπόρα πλοία υπό ελληνική σημαία, οι ελληνικές ναυτιλιακές εταιρείες χρησιμοποιούν παραδοσιακά διαφορετικά και αυτοτελή νομικά πρόσωπα για κάθε δραστηριότητα: εταιρεία στην οποία ανήκει πλοίο που έχει νηολογηθεί σύμφωνα με το άρθρο 13 του νομοθετικού διατάγματος 2687/1953 και εταιρεία διαχείρισης σύμφωνα με το άρθρο 25 του ν. 27/1975. Ο λόγος για τον οποίο συμβαίνει αυτό είναι η προστασία των επενδύσεων στο πλαίσιο του Συντάγματος ως ξένων επενδύσεων, καθώς και της προστασίας από την απαλλοτριώση και τις αλλαγές στις νομικές διατάξεις/το νομικό πλαίσιο. Αυτές οι δραστηριότητες είναι συμπληρωματικές εκφράσεις μίας και της αυτής επιχειρηματικής δραστηριότητας. Αυτό το επιχειρηματικό μοντέλο δεν απαντάται σε άλλες ευρωπαϊκές χώρες, όπου το ίδιο νομικό πρόσωπο είναι κατά κανόνα τόσο διαχειριστής όσο και πλοιοκτήτης.
- (49) Ως εκ τούτου, η Ελλάδα καλεί την Επιτροπή να εξετάσει ευρύτερα το θέμα και να σταθμίσει τα ευεργετικά αποτελέσματα της ενίσχυσης ως προς τα αρνητικά αποτελέσματά της στον ανταγωνισμό, με βάση το άρθρο 107 παράγραφος 3 στοιχείο γ) της ΣΛΕΕ και να μην περιορίσει την ανάλυσή της στη συμμόρφωση με τις κατευθυντήριες γραμμές θαλασσιών μεταφορών.

3.2. Σχόλια των ελληνικών αρχών σχετικά με το καθεστώς φορολογίας χωρητικότητας

3.2.1. Επιλέξιμα πλοία

- (50) Οι ελληνικές αρχές επιβεβαίωσαν ότι όλοι οι τύποι πλοίων, εκτός από τα μη αυτοκινούμενα ναυπηγήματα, είναι *de jure* επιλέξιμοι για το καθεστώς φορολογίας χωρητικότητας σύμφωνα με τον ν. 27/1975. Για να δικαιολογήσουν την εφαρμογή του φόρου χωρητικότητας σε ορισμένους τύπους πλοίων, οι ελληνικές αρχές υπέβαλαν τα εξής επιχειρήματα:

3.2.1.1. Αλιευτικά πλοία

- (51) Σύμφωνα με τις ελληνικές αρχές, το εισόδημα που δημιουργείται από αλιευτικά πλοία όχι άνω των 10 κόρων δεν υπόκειται στον φόρο χωρητικότητας, αλλά στις γενικές διατάξεις για τις γεωργικές εκμεταλλεύσεις. Τα πλοία άνω των 10 κόρων υπόκεινται σε φορολογία που βασίζεται στην ολική χωρητικότητα (άρθρο 12 του ν. 27/75).
- (52) Οι ελληνικές αρχές τόνισαν επίσης ότι το εισόδημα που παράγεται από επιλέξιμα αλιευτικά πλοία υπόκειται σε φορολογία χωρητικότητας στον βαθμό που δεν συνιστά εισόδημα από μεταγενέστερη «βιομηχανοποίηση αγαθών ή από την κατά σύστημα λιανική διάθεση».
- (53) Οι ελληνικές αρχές θεωρούν ότι η ένταξη των αλιευτικών πλοίων υπό ελληνική σημαία στο καθεστώς φορολογίας χωρητικότητας θα μπορούσε να θεωρηθεί συμβατή βάσει του άρθρου 107 παράγραφος 3 στοιχείο γ) της ΣΛΕΕ, μόλις τα ευεργετικά αποτελέσματα της ενίσχυσης σταθμιστούν έναντι των δυσμενών επιπτώσεών της, λαμβάνοντας υπόψη σε όλες τις περιπτώσεις την αύξηση της τιμής των καυσίμων και, το σημαντικότερο, την τεράστια μείωση των αλιευτικών αποθεμάτων, γεγονός που έχει μειώσει τα αλιεύματα και, κατά συνέπεια, το κέρδος που προκύπτει από τις εν λόγω επιχειρήσεις. Η πλειονότητα των εν λόγω

επιχειρήσεων συνίστανται σε τοπικές δραστηριότητες που δεν επεκτείνονται στην ανοικτή θάλασσα.

3.2.1.2. Ρυμουλκά

- (54) Επειδή δεν υπάρχουν πλωτοί ποταμοί και λίμνες στην Ελλάδα, μόνο τα ποντοπόρα ρυμουλκά καλύπτονται από τη φορολογία χωρητικότητας. Ομοίως, σπάνια χρησιμοποιούνται ρυμουλκά για τη ρυμούλκηση πλοίων χωρίς κινητήρα από λιμένα σε λιμένα. Το 99% των δραστηριοτήτων ρυμούλκησης αφορά ρυμουλκήσεις πλοίων που προσεγγίζουν σε λιμάνια για φορτοεκφόρτωση και υποβοηθούνται από τα ρυμουλκά και τους πλοηγούς να διέλθουν δύσκολους διαύλους, από το αγκυροβόλιο ή τον πλοηγικό σταθμό έως τις προβλήτες των κυρίως λιμένων. Από αυτήν την άποψη, η παροχή υπηρεσιών ρυμούλκησης είναι εγγενής στις θαλάσσιες μεταφορές, αφού τα ρυμουλκά προσφέρουν την απαραίτητη ναυτιλιακή στήριξη στις θαλάσσιες μεταφορές. Πρέπει να σημειωθεί ότι η ρυμούλκηση ξεκινά σχεδόν αποκλειστικά εκτός των ορίων του λιμένος (τουλάχιστον 7-8 ναυτικά μίλια). Η άδεια που χορηγείται στα ρυμουλκά καλύπτει την παροχή υπηρεσιών ρυμούλκησης σε όλη την ελληνική επικράτεια και όχι σε μια συγκεκριμένη λιμενική ζώνη. Κατά συνέπεια, οι ελληνικές αρχές θεωρούν ότι τα ρυμουλκά παρέχουν υπηρεσίες θαλάσσιων μεταφορών άνω του 50% του χρόνου λειτουργίας τους.

3.2.1.3. Βυθοκόροι

- (55) Επί του παρόντος, δεν επωφελούνται βυθοκόροι από τον ελληνικό φόρο χωρητικότητας, παρά το γεγονός ότι δεν υπάρχουν νομικά εμπόδια σε σχέση με το θέμα αυτό.

3.2.1.4. Πλωτά γεωτρύπανα και πλωτά διυλιστήρια που χρησιμοποιούνται για εξερευνήσεις, γεωτρήσεις του θαλάσσιου βυθού, άντληση από τη θάλασσα, διύλιση και αποθήκευση πετρελαίου ή φυσικού αερίου

- (56) Πλωτά γεωτρύπανα και πλωτά διυλιστήρια που χρησιμοποιούνται για εξερευνήσεις, γεωτρήσεις του θαλάσσιου βυθού, άντληση από τη θάλασσα, διύλιση ή αποθήκευση πετρελαίου ή φυσικού αερίου, εξομοιώνονται προς πλοία που παρέχουν υπηρεσίες στη θάλασσα, σε σχέση με τα επιχειρηματικά μοντέλα και τις τεχνικές απαιτήσεις για την ασφάλεια και την προστασία του θαλάσσιου περιβάλλοντος, την επάνδρωση με εξειδικευμένο πλήρωμα, το νομικό καθεστώς, τον οξύ διεθνή ανταγωνισμό και τη συμβολή στην ανάπτυξη του ναυτιλιακού κλάδου. Αυτά τα πλοία είναι επιλέξιμα για φόρο χωρητικότητας σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία, παρά το γεγονός ότι στην πράξη δεν υπάρχουν επί του παρόντος πλοία αυτής της κατηγορίας, η διαχείριση των οποίων να γίνεται από την Ελλάδα.
- (57) Η διαχείριση πλωτών διυλιστηρίων είναι μια δραστηριότητα που ασκείται κυρίως στον Βόρειο Ατλαντικό. Ωστόσο, δεδομένων των γεωπολιτικών εξελίξεων στην περιοχή της Ανατολικής Μεσογείου, η διαχείριση των εν λόγω δραστηριοτήτων από επιχειρήσεις της Ένωσης θα μπορούσε να προωθήσει την ενεργειακή απόδοση (ή ακόμη και την ενεργειακή ανεξαρτησία) της Ένωσης.

3.2.1.5. Άλλα

- (58) Δεν υπάρχουν πληροφορίες για πλωτά καζίνο, πλωτά ξενοδοχεία και παρόμοια πλοία, η διαχείριση των οποίων να γίνεται από ελληνικές εταιρείες.

3.2.2. Ένταξη όλων των εσόδων από τα πλοία στη φορολογία χωρητικότητας

- (59) Οι ελληνικές αρχές τόνισαν ότι το σύστημα φόρου χωρητικότητας εφαρμόζεται μόνο στις δραστηριότητες που σχετίζονται άμεσα με την εκμετάλλευση του πλοίου και με πραγματικές ναυτιλιακές οντότητες.
- (60) Οι βοηθητικές δραστηριότητες σε παραδοσιακά επιβατηγά πλοία και κρουαζιερόπλοια δεν αποτελούν τον κύριο σκοπό των θαλάσσιων ταξιδίων μετ' επιστροφής. Ταυτόχρονα, τα κρουαζιερόπλοια πρέπει να μπορούν να παρέχουν όλες τις υπηρεσίες τις οποίες οι επιβάτες μπορούν να βρουν σε μια τουριστική εγκατάσταση στην ξηρά. Οι επιβάτες των κρουαζιερόπλοιων δεν επιβιβάζονται σε έναν λιμένα για να αποβιβαστούν στον επόμενο. Ακολουθούν το πλήρες δρομολόγιο του πλοίου, το οποίο διαρκεί αρκετές ημέρες, και παραμένουν πάνω στο πλοίο σε όλο το ταξίδι μετ' επιστροφής. Ως εκ τούτου, δεν θα μπορούσαν να στερηθούν τις προαναφερθείσες υπηρεσίες. Επιπλέον, στην απόφασή της, της 24.03.2010, για την υπόθεση 37/2010 σχετικά με το καθεστώς φορολογίας χωρητικότητας στην Κύπρο, η Επιτροπή αναγνωρίζει ρητώς, στην αιτιολογική σκέψη 26, την κάλυψη από τον φόρο χωρητικότητας « *όλων των δραστηριοτήτων ξενοδοχείων, εστίασης, ψυχαγωγίας και λιανικής πώλησης πάνω σε επιλέξιμο πλοίο, υπό τον όρο αυτές οι υπηρεσίες να παρέχονται ως βοηθητικές δραστηριότητες σε σχέση με τις δραστηριότητες θαλάσσιων μεταφορών επιβατών από αυτό το πλοίο και οι εν λόγω υπηρεσίες να καταναλώνονται και να χρησιμοποιούνται σε αυτό το πλοίο*»²⁵.

3.2.3. Ναύλωση «γυμνού» πλοίου, χρηματοδοτική μίσθωση πλοίου

- (61) Ενώ το πεδίο εφαρμογής του ν. 3816/1958 («Κώδικας Ιδιωτικού Ναυτικού Δικαίου») είναι ευρύτερο από τη φύση του, ο ν. 27/1975 και κυρίως τα άρθρα 2²⁶ και 26²⁷ περιορίζουν το πεδίο εφαρμογής στους επιλέξιμους πλοιοκτήτες που ασκούν πραγματική ναυτιλιακή δραστηριότητα. Αυτό φαίνεται από την αναφορά στον όρο «κέρδη από την εκμετάλλευση των πλοίων».
- (62) Γενικότερα, οι ελληνικές αρχές υπογράμμισαν ότι η ναύλωση «γυμνού» πλοίου δεν γίνεται δεκτή στην πράξη.
- (63) Οι ελληνικές αρχές επισήμαναν ότι δεν υπάρχουν εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης πλοίων που να λειτουργούν στην Ελλάδα και δεν υπάρχει η νομική βάση

²⁵ ΕΕ C144 της 03.06.2010

²⁶ Ο κατά τας διατάξεις του παρόντος νόμου επιβαλλόμενος φόρος εξαντλεί πάσαν υποχρέωσιν του πλοιοκτήτου, ως και του μετόχου ή άλλου τύπου ιδιοκτήτη (π.χ. εταιρίου) ημεδαπής ή αλλοδαπής εταιρείας οιοδήποτε τύπου εκ φόρου εισοδήματος, καθ' όσον αφορά εις τα κέρδη, τα οποία προκύπτουν εκ της εκμεταλλεύσεως πλοίων.

²⁷ Ο φόρος [φόρος χωρητικότητας] που επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου αποτελεί εκπλήρωση κάθε υποχρέωσης της αλλοδαπής εταιρείας στην οποία ανήκει πλοίο υπό ξένη σημαία η εκμετάλλευση ή διαχείριση του οποίου γίνεται από ελληνική ή αλλοδαπή εταιρεία που εδρεύει στην Ελλάδα σύμφωνα με το άρθρο 25 του παρόντος νόμου για οποιονδήποτε φόρο.

για την απόκτηση ποντοπόρου πλοίου βάσει σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης. Η χρηματοδοτική μίσθωση ρυθμίζεται στην Ελλάδα με τον ν. 1665/1986. Σύμφωνα με το άρθρο 1 παράγραφος 3 του ν. 1665/1986, η χρηματοδοτική μίσθωση δεν ισχύει για τα πλοία και τα πλωτά ναυπηγήματα.

- (64) Όσον αφορά τους ιδιοκτήτες/διαχειριστές των εμπορικών πλοίων αναψυχής, οι ελληνικές αρχές αναγνώρισαν ότι δεν υπάρχουν περιορισμοί στη ναύλωση πλοίων χωρίς πλοίαρχο και πλήρωμα²⁸. Ωστόσο, οι ελληνικές αρχές θεώρησαν ότι οι εν λόγω συναλλαγές δεν θα πρέπει να θεωρηθούν παραδοσιακές συναλλαγές εκναύλωσης σε βάση «γυμνού» πλοίου, διότι οι ιδιοκτήτες πλοίων αναψυχής εκμισθώνουν τα πλοία τους σε τελικούς χρήστες και όχι σε παρόχους υπηρεσιών θαλάσσιας μεταφοράς.
- (65) Επιπλέον, οι ελληνικές αρχές τόνισαν ότι «μόνο για τις αναφερόμενες στο άρθρο 5 παρ. 2 του Ν.2743/99 κατηγορίες πλοίων, ήτοι τα ιστιοφόρα και τα μηχανοκίνητα επαγγελματικά πλοία αναψυχής ολικού μήκους μέχρι είκοσι (20) μέτρα η εκναύλωσή τους είναι πράγματι δυνατή χωρίς να υπηρετούν σε αυτά πλοίαρχος και πλήρωμα. Στις περιπτώσεις όμως αυτές τη διακυβέρνησή τους αναλαμβάνει κυβερνήτης, που δεν χρειάζεται οπωσδήποτε να είναι ναυτικός/μέλος πληρώματος, τα προσόντα του οποίου καθορίζονται με την υπουργική απόφαση 3342/02/2004²⁹ (ο ναυλωτής με τα σχετικά προσόντα μπορεί να διαδραματίσει το ρόλο του κυβερνήτη· ειδικά ο ναυλωτής πρέπει να βρει κυβερνήτη).

3.2.4. Απουσία της απαίτησης σύνδεσης με τη σημαία για τα πλοία που συμμετέχουν στις διεθνείς μεταφορές

- (66) Όσον αφορά τη φορολογική μεταχείριση των πλοίων υπό σημαία εκτός χωρών του ΕΟΧ, οι ελληνικές αρχές υπογραμμίζουν ότι το γεγονός ότι υπόκεινται σε φόρο χωρητικότητας ισοδύναμο με τον φόρο που επιβάλλεται στα πλοία υπό σημαία χωρών του ΕΟΧ επιτρέπει σε μια εταιρεία με έδρα στην Ελλάδα να αναλάβει τη διαχείριση πλοίων υπό σημαία τρίτων χωρών (κυρίως πλοία υπό ελληνικό έλεγχο, τα οποία ανήκουν ως εκ τούτου σε πλοιοκτήτες που εδρεύουν στην Ένωση και εξυπηρετούν τα συμφέροντα με βάση την Ένωση).
- (67) Οι ελληνικές αρχές τόνισαν επίσης το γεγονός ότι κατά το παρελθόν η Επιτροπή ενέκρινε καθεστάτα φόρου χωρητικότητας χωρίς απαίτηση σύνδεσης με τη σημαία της ΕΕ, συμπεριλαμβανομένων του γαλλικού καθεστώτος φορολογίας χωρητικότητας (υπόθεση αριθ. 737/2002) και του γερμανικού καθεστώτος φορολογίας χωρητικότητας (υπόθεση αριθ. 396/1998).
- (68) Σε κάθε περίπτωση, οι ελληνικές αρχές επισημαίνουν το υψηλό μερίδιο της χωρητικότητας υπό σημαία κρατών του ΕΟΧ, η διαχείριση των οποίων γίνεται από την Ελλάδα, όσον αφορά την ολική χωρητικότητα (47,7% το 2013) και τη θετική τάση του σχετικού δείκτη³⁰.

²⁸ Βλ. μεταξύ άλλων άρθρο 3 παράγραφος 7 του ν. 2743/1999.

²⁹ Υπουργική απόφαση αριθ. 3342/02/2004/21.1.2004 (ΦΕΚ/478/Β), όπως τροποποιήθηκε με την υπουργική απόφαση αριθ. 3342/13/2004/20.8.2004 (ΦΕΚ/1330/Β).

³⁰ 46,8% το 2011.

3.2.5. Εκπτώσεις φόρου χωρητικότητας

- (69) Οι ελληνικές αρχές τονίζουν ότι το άρθρο 7 του ν. 27/1975, το οποίο προβλέπει εκπτώσεις φόρου χωρητικότητας για τα πλοία της κατηγορίας Α, αποτελεί συνταγματικά προστατευόμενη διάταξη.
- (70) Ταυτόχρονα, οι ελληνικές αρχές υποστηρίζουν ότι έχουν καταργηθεί οι μειώσεις και εξαιρέσεις φόρων για επισκευές πλοίων σε ελληνικά ναυπηγεία. Στην πραγματικότητα, σύμφωνα με την εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών 1133991/31.12.1992 ΠΟΛ 1298, οι φορολογικές απαλλαγές για τις επισκευές πλοίων ισχύουν πλέον μόνο στις ακόλουθες περιπτώσεις:
- α) όταν οι επισκευές πραγματοποιούνται σε εργοστάσια ή συνεργεία που δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ναυπηγεία·
 - β) όταν οι επισκευές πραγματοποιούνται με αυτοέλεγχο έξω από ναυπηγείο και
 - γ) όταν οι επισκευές πραγματοποιούνται σε οποιονδήποτε λιμένα κράτους μέλους της ΕΕ, με την επιφύλαξη των ανωτέρω παραγράφων α) και β).

3.2.6. Φορολογική μεταχείριση της υπεραξίας από την πώληση πλοίων πριν από την ένταξη στη φορολογία χωρητικότητας

- (71) Οι ελληνικές αρχές σημειώνουν ότι επί του παρόντος δεν υπάρχουν πλοία που να έχουν αποκτηθεί πριν ενταχθεί ο δικαιούχος στο καθεστώς φορολογίας χωρητικότητας και, ως εκ τούτου, δεν ανακύπτει το ζήτημα της απαλλαγής από τον φόρο υπεραξίας από την πώληση των εν λόγω πλοίων. Επιπλέον, όσον αφορά τους δικαιούχους που απαλλάσσονται από τον φόρο υπεραξίας από την πώληση των πλοίων, αυτό ισχύει μόνο για πραγματικές ναυτιλιακές οντότητες και, ως εκ τούτου, θα πρέπει να εξαιρεθούν. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι η ελληνική φορολογική νομοθεσία (άρθρο 10 παράγραφος 3 του Π.Δ. 299/2003) δεν προβλέπει αποσβέσεις πλοίων και άλλων σκαφών άνω των 500 κόνων.

3.2.7. Κανόνες οριοθέτησης και κυρώσεις

- (72) Όσον αφορά τη διάταξη του άρθρου 2 παράγραφος 3 του ν. 27/1975 σχετικά με την κατανομή των κερδών που είναι επιλέξιμα για τον φόρο χωρητικότητας, με βάση τον λόγο του ακαθάριστου εισοδήματος που προέρχεται από το πλοίο και του συνολικού ακαθάριστου εισοδήματος, οι ελληνικές αρχές εξηγούν ότι συμπεριελήφθη στον νόμο για καταστάσεις που υφίσταντο όταν εισήχθη. Είναι πλέον συνήθης πρακτική των πλοιοκτητριών εταιρειών να διατηρούν πλήρως χωριστούς λογαριασμούς για τις επιλέξιμες ναυτιλιακές δραστηριότητες και τις άλλες δραστηριότητες, δημιουργώντας χωριστές νομικές οντότητες για κάθε δραστηριότητα.
- (73) Ο ανωτέρω κανόνας για την κατανομή των κερδών με βάση κατ' αναλογία ακαθάριστο εισόδημα δεν ήταν κανόνας που εφαρμοζόταν απαραίτητα σε κάθε περίπτωση. Αυτό υπονοείται σαφώς στην εγκύκλιο 32/1975 του Υπουργείου Οικονομικών, η οποία ορίζει ότι όταν τα καθαρά κέρδη ή ζημιές της εταιρείας από την εκμετάλλευση του πλοίου μπορούν να προκύψουν σαφώς από τους λογαριασμούς, δεν εφαρμόζεται η κατανομή.
- (74) Σε γενικές γραμμές, οι ελληνικές αρχές θεωρούν ότι η ελληνική νομοθεσία παρέχει ισχυρά και επαρκή μέτρα οριοθέτησης για την αποφυγή των δευτερογενών συνεπειών για τις μη επιλέξιμες δραστηριότητες.

- (75) Πρώτον, το ελληνικό καθεστώς φορολογίας χωρητικότητας δεν επιτρέπει στους δικαιούχους να επιλέγουν μεταξύ φόρου χωρητικότητας ή γενικού φόρου επιχειρήσεων: ο φόρος χωρητικότητας είναι υποχρεωτικός, υπό τον όρο να πληρούνται οι απαραίτητες προϋποθέσεις. Επιπλέον, δεν υπάρχει καθορισμένη χρονική περίοδος μετά την οποία οι δικαιούχοι μπορούν να μεταβούν από το καθεστώς στον γενικό φόρο επιχειρήσεων. Οι δικαιούχοι που πληρούν τις προϋποθέσεις και εντάσσονται στο καθεστώς φορολογίας χωρητικότητας πρέπει να καταβάλλουν φόρο για όσο διάστημα πληρούνται οι εν λόγω προϋποθέσεις. Επιπλέον, οι δικαιούχοι δεν μπορούν να επιλέγουν μεταξύ διαφορετικών συστημάτων φορολογίας για διαφορετικά πλοία του στόλου τους, ανάλογα με την κερδοφορία του κάθε πλοίου. Αν τα πλοία πληρούν τις προϋποθέσεις για το καθεστώς, ο φόρος χωρητικότητας πρέπει να εφαρμόζεται σε όλα.
- (76) Επιπλέον, η ελληνική νομοθεσία περιλαμβάνει αυστηρούς κανόνες που διέπουν την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού στις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών. Αυτοί οι κανόνες προβλέπονται στα άρθρα 39 και 39^A του ν. 2238/1994, με σκοπό την αντιμετώπιση τέτοιων πράξεων από την άποψη του φόρου εισοδήματος, καθώς και στο άρθρο 26 του ν. 3728/2008 με σκοπό την αντιμετώπιση των εν λόγω συναλλαγών υπό το πρίσμα της νομοθεσίας της αγοράς.
- (77) Αν παραβιαστεί η ανωτέρω νομοθεσία, εφαρμόζονται αυστηρές κυρώσεις³¹.
- (78) Επιπλέον, η εγκύκλιος 32/1975 του Υπουργείου Οικονομικών αναφέρει ρητώς στο κεφάλαιο I, παράγραφος 6 ότι οι ενδεχόμενες ζημίες από πλοία σε εκμετάλλευση υπό ελληνική σημαία δεν μπορούν να συμψηφιστούν με τα καθαρά κέρδη του πλοιοκτήτη ή της πλοιοκτήτριας εταιρείας από άλλες δραστηριότητες.
- (79) Αν μια εταιρεία διαχείρισης κατά την έννοια του άρθρου 25 του ν. 27/1975 παραβιάσει οποιονδήποτε όρο της ελληνικής άδειας εγκατάστασής της, οι υπουργοί που εξέδωσαν την άδεια μπορούν να εκδώσουν κοινή απόφαση κατάργησής της, περίπτωση κατά την οποία η φοροαπαλλαγή αφαιρείται από την εταιρεία από την ημερομηνία της παράβασης και καταπίπτει το ομόλογο που εκδόθηκε προς όφελος του κράτους.

3.2.8. *Ανώτατο όριο ενίσχυσης/σώρευση*

- (80) Οι ελληνικές αρχές επισημαίνουν ότι η Επιτροπή δεν επικαλέστηκε πληροφορίες που να αποδεικνύουν ότι έχει γίνει υπέρβαση του ανώτατου ορίου.
- (81) Σε κάθε περίπτωση, δεν υπάρχει μείωση σε μηδενικό επίπεδο της φορολογίας και των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης για τους ναυτικούς και της εταιρικής φορολογίας για τις ναυτιλιακές δραστηριότητες στο πλαίσιο του ελληνικού συστήματος. Εκτός αυτού, η φορολογία για τους ναυτικούς ως φυσικά πρόσωπα υπερδιπλασιάστηκε πρόσφατα στην Ελλάδα. Επίσης, αυξήθηκαν οι συντελεστές

³¹ Επιβάλλεται πρόστιμο ύψους 10% επί της αξίας της συναλλαγής για τις συναλλαγές για τις οποίες δεν είχε υποβληθεί φάκελος τεκμηρίωσης προς επιθεώρηση, επιβάλλεται πρόσθετο πρόστιμο 5.000 ευρώ για την παραβίαση της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, επιβάλλονται ποινικές κυρώσεις, τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης αυξάνονται κατά τη διαφορά των κερδών που καθορίζεται όταν διορθωθούν συναλλαγές, επιβάλλεται πρόστιμο ύψους 20% επί των προαναφερόμενων πρόσθετων καθαρών κερδών και, αν υποβληθεί ανακριβής δήλωση, ο φόρος εισοδήματος επί των επιπλέον καθαρών κερδών αυξάνεται κατά 2% ανά μήνα (από την ημερομηνία κατά την οποία υπεβλήθη η εν λόγω δήλωση φόρου εισοδήματος έως την ημερομηνία αξιολόγησής), με ανώτατο όριο το 120%.

φόρου χωρητικότητας και η συνδεδεμένη εθελοντική συνεισφορά κρίσης από τον ναυτιλιακό τομέα.

3.3. Σχόλια των ελληνικών αρχών για την προνομιακή φορολογική μεταχείριση των μεσαζόντων του ναυτιλιακού κλάδου και των μετόχων ναυτιλιακών εταιρειών

3.3.1. Απαλλαγή από τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων των εταιρειών του ναυτιλιακού κλάδου, εκτός από πλήρεις ναυτιλιακές εταιρείες και διαχειριστές πλοίων

- (82) Όπως περιγράφεται ανωτέρω, τα γραφεία ή τα υποκαταστήματα εταιρειών που είναι εγκατεστημένα στην Ελλάδα, σύμφωνα με το άρθρο 25 του ν. 27/1975, και ασχολούνται αποκλειστικά με τη ναύλωση, ασφάλιση, κανονισμό αβαριών, μεσιτεία αγοραπωλησιών, ναυπηγήσεων ή ναυλώσεων ή ασφαλίσεων πλοίων που συμμετέχουν στις διεθνείς μεταφορές εξαιρούνται από την καταβολή του φόρου εισοδήματος. Αντίθετα, αυτές οι εταιρείες υπόκεινται σε ειδικό φόρο με βάση το ύψος των κεφαλαίων που εισάγονται από το εξωτερικό για τη λειτουργία των σχετικών γραφείων.
- (83) Οι ελληνικές αρχές τόνισαν ότι τα φορολογικά κίνητρα δόθηκαν στους ανωτέρω μεσαζόντες του ναυτιλιακού κλάδου, προκειμένου να ενισχυθεί η ελληνική και, κατά συνέπεια, η ευρωπαϊκή ναυτιλία γενικότερα.
- (84) Οι ελληνικές αρχές τόνισαν ότι οι εν λόγω ενδιάμεσες εταιρείες απαιτείται να καλύπτουν τις ετήσιες λειτουργικές δαπάνες του ελληνικού γραφείου μέσω των εισαγόμενων κεφαλαίων, αφού το γραφείο παρέχει υπηρεσίες για λογαριασμό της μητρικής εταιρείας και δεν αποκτά δικά του έσοδα από τη λειτουργία του. Ως εκ τούτου, είναι δικαιολογημένο οι εν λόγω εταιρείες να φορολογούνται με βάση το ποσό των εισαγόμενων κεφαλαίων (ξένο νόμισμα ή ευρώ), γεγονός που συνεπάγεται φορολογία με βάση τις ετήσιες λειτουργικές δαπάνες που πραγματοποιούνται στην Ελλάδα (κατά την έννοια της προσαυξημένης τιμής κόστους (cost-plus)).

Επιπροσθέτως, οι ελληνικές αρχές υπέβαλαν τις ακόλουθες παρατηρήσεις όσον αφορά την εφαρμογή της προνομιακής φορολογικής μεταχείρισης στους ναυλωτές και τους ασφαλιστικούς διαμεσολαβητές.

3.3.1.1. Ναυλωτές/φορείς εμπορικής εκμετάλλευσης πλοίων

- (85) Οι ελληνικές αρχές τονίζουν ότι οι εταιρείες που συμμετέχουν στη ναύλωση, δηλαδή οι εταιρείες που ειδικεύονται στην εμπορική εκμετάλλευση πλοίων είναι διαφορετικές από τις παραδοσιακές ναυτιλιακές εταιρείες που εκμεταλλεύονται/διαχειρίζονται πλοία³². Επομένως είναι πιο ενδεδειγμένο να εφαρμοστεί στις εν λόγω εταιρείες ένα φορολογικό καθεστώς διαφορετικό από τη φορολογία χωρητικότητας. Οι ελληνικές αρχές δεν θεωρούν ότι θα ήταν σκόπιμοι τυχόν περιορισμοί της σχετικής δραστηριότητας. Ο ναυλωτής, ως φορέας

³² Στην Ελλάδα, η έννοια της διαχείρισης του πλοίου συνήθως περιλαμβάνει το σύνολο των παρακάτω δραστηριοτήτων, οι οποίες είναι θεμελιώδεις και ασκούνται παράλληλα με τις πραγματικές ναυτιλιακές δραστηριότητες: α) τεχνική διαχείριση του πλοίου, β) διοίκηση/απασχόληση πληρωμάτων, γ) μέριμνα για την ασφαλιστική κάλυψη του πλοίου, δ) εξασφάλιση της απαραίτητης χρηματοδότησης για την άσκηση των ναυτιλιακών δραστηριοτήτων και ε) εμπορική διαχείριση.

εμπορικής εκμετάλλευσης πλοίων, μεριμνά για την διενέργεια όλων των αναγκαίων πράξεων που θα οδηγήσουν στην εκναύλωση του πλοίου, επί του οποίου διατηρεί αποτελεσματικό έλεγχο.

- (86) Οι ελληνικές αρχές θεωρούν ότι οι δραστηριότητες του ναυλωτή δεν εντάσσονται στο σύστημα φόρου χωρητικότητας και δεν σχετίζονται με τις κατευθυντήριες γραμμές για τις θαλάσσιες μεταφορές, αλλά με τη συνολική ανάπτυξη του ναυτιλιακού κλάδου.
- (87) Δεδομένης της ελευθερίας σύναψης συμβάσεων και ιδίως λόγω των ιδιαιτεροτήτων του εμπορίου³³ με ελεύθερα φορτηγά πλοία, στο οποίο συμμετέχει η συντριπτική πλειονότητα του ελληνόκτητου στόλου, δεν τηρούνται αρχεία από καμία δημόσια αρχή σχετικά με τον αριθμό και τις λοιπές λεπτομέρειες που αφορούν τα συμβαλλόμενα μέρη του ταξιδιού/της χρονοναύλωσης.

3.3.1.2. Ασφαλιστές και άλλες ενδιάμεσες εταιρείες

- (88) Σύμφωνα με τις ελληνικές αρχές, κατά κανόνα, μόνο οι μεσίτες ασφαλίσεων εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 25 του ν. 27/1975. Όσον αφορά τους φορείς προστασίας και αποζημιώσεων (P&I)³⁴, έχουν ασήμαντες ταμειακές ροές από και προς την Ελλάδα και συνήθως δεν είναι εγκατεστημένοι με τη μορφή του γραφείου ή του υποκαταστήματος κατά την έννοια του άρθρου 25 του ν. 27/1975 και υπόκεινται στους συνήθεις κανόνες για τη φορολογία επιχειρήσεων. Πολύ λίγα γραφεία εκπροσώπησης που έχουν συσταθεί δυνάμει του άρθρου 25 του ν. 27/1975 λειτουργούν ως συντονιστές μεταξύ του ξένου φορέα προστασίας και αποζημιώσεων και του πελάτη/πλοιοκτήτη. Εισπράττουν τη συνεισφορά του πλοιοκτήτη για λογαριασμό του φορέα προστασίας και αποζημιώσεων, αλλά δεν παρέχουν ασφαλιστική κάλυψη.
- (89) Όταν ασκούνται δραστηριότητες που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των νομοθετικών διαταγμάτων 400/71 και 551/70 και του προεδρικού διατάγματος 190/2006 (για τις ιδιωτικές ασφαλιστικές εταιρείες), όπως ισχύει, και της οδηγίας 2002/92/EK³⁵, ο ασφαλιστής οφείλει να λάβει άδεια εκμετάλλευσης, όπως προβλέπεται στην ανωτέρω νομοθεσία. Ως εκ τούτου, οι ελληνικές αρχές τονίζουν ότι δεν ισχύει φορολογική νομοθεσία σε σχέση με τη ναυτιλία για πραγματικούς παρόχους ασφαλιστικών υπηρεσιών.

3.3.2. Απαλλαγή από τη φορολογία των μερισμάτων και της υπεραξίας και από τον φόρο κληρονομιάς στο επίπεδο των μετόχων πλοιοκτητριών και διαχειριστριών εταιρειών.

- (90) Οι ελληνικές αρχές επισημαίνουν ότι ο νόμος για τον φόρο χωρητικότητας που υποβλήθηκε από τις κυπριακές αρχές στην Επιτροπή, στο πλαίσιο της υπόθεσης κρατικών ενισχύσεων N37/2010 εξαιρεί ρητώς τα μερίσματα που καταβάλλονται στους μετόχους ενός επιλέξιμου ιδιοκτήτη από κέρδη που προέρχονται από την εκμετάλλευση ενός επιλέξιμου πλοίου σε κάθε σχετική επιλέξιμη δραστηριότητα

³³ Πλοίο που επιδίδεται στο εμπόριο με ελεύθερα φορτηγά πλοία είναι εκείνο που δεν έχει καθορισμένο δρομολόγιο ή δημοσιευμένους λιμένες προσέγγισης.

³⁴ Φορείς αμοιβαίας ασφάλισης στον ναυτιλιακό τομέα.

³⁵ Οδηγία 2002/92/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 9ης Δεκεμβρίου 2002, σχετικά με την ασφαλιστική διαμεσολάβηση, ΕΕ L 9 της 15.1.2003, σ. 3–10.

από τον φόρο εισοδήματος (άρθρο 8). Η Επιτροπή στην απόφασή της, τής 23ης Απριλίου 2010, δεν προέβαλε καμία αντίρρηση ως προς την εν λόγω απαλλαγή. Η κυπριακή διάταξη είναι ταυτόσημη με εκείνη του άρθρου 2 παράγραφος 1 του ν. 27/1975, η οποία προβλέπει ακριβώς την ίδια φοροαπαλλαγή.

- (91) Οι ελληνικές αρχές επισημαίνουν ότι η Επιτροπή στην παράγραφο 94 της απόφασής της για το καθεστώς φορολογίας χωρητικότητας της Μάλτας (υπόθεση SA.33829/25.07.2012) δέχεται ρητώς ότι η φορολογία των κερδών που προκύπτουν από την εκμετάλλευση πλοίου σε επίπεδο μετόχου, όταν απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος σε επίπεδο πλοιοκτήτριας εταιρίας, θα αναιρούσε σε μεγάλο βαθμό τα οφέλη του φόρου χωρητικότητας.
- (92) Τα μερίσματα είναι εισόδημα που προέρχεται από την εκμετάλλευση του πλοίου και, ως εκ τούτου, δεν πρέπει να φορολογούνται. Δεδομένου ότι τα διανεμόμενα κέρδη που απαλλάσσονται προέρχονται από την εκμετάλλευση πλοίων, όπως προβλέπεται ρητώς από τον ν. 27/1975, η φύση των εν λόγω ποσών (από την εκμετάλλευση πλοίων), δεν μπορεί να αλλάξει όταν καταβάλλονται στους μετόχους.
- (93) Επιπροσθέτως, το επίπεδο του φόρου χωρητικότητας που επιβάλλεται στην Ελλάδα είναι ιδιαίτερα σημαντικό (ίσως το διπλάσιο από τον μέσο όρο φόρου χωρητικότητας που επιβάλλεται σε άλλες ευρωπαϊκές χώρες), γεγονός που δικαιολογεί την απαλλαγή από τη φορολογία των μερισμάτων.
- (94) Όσον αφορά τη φορολογία της υπεραξίας που προκύπτει από τη μεταβίβαση μετοχών σε ναυτιλιακές εταιρείες, οι ελληνικές αρχές επισημαίνουν ότι το καθεστώς φόρου χωρητικότητας το οποίο υποβλήθηκε από τις κυπριακές αρχές στην Επιτροπή, στο πλαίσιο της υπόθεσης κρατικών ενισχύσεων N37/2010 – Το καθεστώς φόρου χωρητικότητας, προβλέπει ότι (άρθρο 8), τα έσοδα από την πώληση μετοχών στην πλοιοκτήτρια εταιρεία απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος. Η Επιτροπή στην απόφασή της, τής 23ης Απριλίου 2010, δεν προέβαλε καμία αντίρρηση ως προς την εν λόγω απαλλαγή.
- (95) Επιπλέον, η απαλλαγή της υπεραξίας από την πώληση ενός επιλέξιμου πλοίου πρέπει να εφαρμοστεί τηρουμένων των αναλογιών. Επειδή έχει επιτραπεί η απαλλαγή από τον φόρο υπεραξίας που προκύπτει από την πώληση περιουσιακών στοιχείων που καλύπτονται από τον φόρο χωρητικότητας (δηλαδή το επιλέξιμο πλοίο), θα πρέπει επίσης να επιτρέπεται η απαλλαγή από τον φόρο επί των πωλήσεων των άλλων περιουσιακών στοιχείων (μετοχές στην πλοιοκτήτρια εταιρεία), τα οποία καλύπτονται επίσης από τον φόρο χωρητικότητας.
- (96) Όσον αφορά την απαλλαγή από τον φόρο κληρονομιών σε σχέση με τις μεταβιβάσεις πλοίων, μετοχών ή μεριδίων ημεδαπών ή αλλοδαπών εταιρειών που έχουν στην ιδιοκτησία τους πλοία υπό ελληνική ή ξένη σημαία άνω των χιλίων πεντακοσίων (1.500) κόνων ολικής χωρητικότητας καθώς και των μετοχών ή μεριδίων εταιρειών χαρτοφυλακίου (holding companies) που κατέχουν άμεσα ή μέσω ενδιάμεσων εταιρειών χαρτοφυλακίου τις μετοχές ή τα μερίδια των ως άνω πλοιοκτητριών εταιρειών, οι ελληνικές αρχές δεν θεωρούν ότι η απαλλαγή από τον φόρο κληρονομιών στρεβλώνει τον ανταγωνισμό στη σχετική αγορά, δεδομένου ότι το σχετικό όφελος δεν συνδέεται άμεσα με την εκμετάλλευση πλοίων.

4. ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΗΣ ΕΝΙΣΧΥΣΗΣ

4.1. Ύπαρξη ενίσχυσης

(97) Σύμφωνα με το άρθρο 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ, «ενισχύσεις που χορηγούνται υπό οποιαδήποτε μορφή από τα κράτη ή με κρατικούς πόρους και που νοθεύουν ή απειλούν να νοθεύσουν τον ανταγωνισμό δια της ευνοϊκής μεταχείρισης ορισμένων επιχειρήσεων ή ορισμένων κλάδων παραγωγής είναι ασυμβίβαστες με την εσωτερική αγορά, κατά το μέτρο που επηρεάζουν τις μεταξύ κρατών μελών συναλλαγές».

(98) Ως εκ τούτου, σύμφωνα με το άρθρο 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ, ένα μέτρο στήριξης συνιστά ενίσχυση εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) το πλεονέκτημα πρέπει να χορηγείται από το κράτος ή από κρατικούς πόρους και να καταλογίζεται στο κράτος,
- β) το μέτρο πρέπει να παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα, δια της ευνοϊκής μεταχείρισης ορισμένων επιχειρήσεων ή ορισμένων κλάδων παραγωγής,
- γ) το μέτρο νοθεύει ή απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό και
- δ) το μέτρο επηρεάζει τις συναλλαγές μεταξύ των κρατών μελών.

4.1.1. Κρατικοί πόροι και δυνατότητα καταλογισμού στο κράτος

(99) Η Επιτροπή επισημαίνει ότι

- α) το σύστημα φόρου χωρητικότητας για πλοιοκτήτριες εταιρείες/διαχείρισης πλοίων,
- β) η απαλλαγή από τη φορολογία υπεραξίας που προέρχεται από την πώληση πλοίων που φορολογούνται σύμφωνα με τη χωρητικότητα,
- γ) το ειδικό καθεστώς φορολογίας για τις εταιρείες του ναυτιλιακού κλάδου,
- δ) η απαλλαγή από τη φορολογία των μερισμάτων και της υπεραξίας σε ναυτιλιακές και συναφείς εταιρείες,
- ε) η απαλλαγή από τον φόρο κληρονομιάς που προβλέπει ο ν. 27/1975

(εφεξής υπό τη συλλογική ονομασία «τα υπό εξέταση εθνικά μέτρα») αφορούν απαλλαγές από συνήθεις φόρους που καταβάλλονται κανονικά στο ελληνικό Δημόσιο, το οποίο, ως εκ τούτου, στερείται κρατικών πόρων. Επιπλέον, τα υπό εξέταση εθνικά μέτρα τέθηκαν σε ισχύ με τη μορφή κανονιστικών ρυθμίσεων (π.χ. νόμοι του Κοινοβουλίου, διατάγματα, κλπ.) και, ως εκ τούτου, καταλογίζονται στο κράτος.

4.1.2. Επιλεκτικό οικονομικό πλεονέκτημα

(100) Η Επιτροπή επισημαίνει ότι τα υπό εξέταση εθνικά μέτρα δεν είναι διαθέσιμα σε όλους τους τομείς/επιχειρήσεις και, ως εκ τούτου, είναι επιλεκτικά. Επιτρέπουν στους δικαιούχους τους να εξοικονομούν φόρους.

(101) Η Επιτροπή, σημειώνει ότι οι ελληνικές αρχές υποστηρίζουν ότι οι εταιρείες του ναυτιλιακού κλάδου που απαλλάσσονται από τους συνήθεις κανόνες φορολογίας εισοδήματος είναι κανονικά γραφεία ξένων εταιρειών που έχουν ελάχιστα δικά τους έσοδα και, ως εκ τούτου, φορολογούνται με βάση τη μέθοδο της προσαυξημένης τιμής κόστους (cost-plus). Ωστόσο, τα εισαγόμενα κεφάλαια των εν λόγω εταιρειών

του ναυτιλιακού κλάδου υπόκεινται μόνο σε έναν προσωρινό φόρο για περίοδο οκτώ ετών. Η μόνιμη δημοσιονομική κατάσταση των εν λόγω εταιρειών του ναυτιλιακού κλάδου, που αποτελεί επίσης αντικείμενο της παρούσας απόφασης, συνίσταται στο ότι αυτές οι εταιρείες απαλλάσσονται πλήρως της καταβολής φόρων. Πρόκειται σαφώς για πλεονέκτημα σε σύγκριση με την κατάσταση κατά την οποία τα έσοδα των εν λόγω εταιρειών (έστω και αν είναι ελάχιστα) θα φορολογούνταν σύμφωνα με το γενικό πλαίσιο που ισχύει στην Ελλάδα. Η ύπαρξη προσωρινού φόρου εισαγόμενων κεφαλαίων των εν λόγω εταιρειών για οκτώ χρόνια αποτελεί ένα χωριστό μέτρο που δεν συνδέεται με τη μόνιμη φορολογική απαλλαγή τους δυνάμει του άρθρου 25 του ν. 27/1975³⁶.

- (102) Επιπλέον, σε σχέση με το καθεστώς υπό εξέταση οι ελληνικές αρχές υποστηρίζουν σε γενικές γραμμές ότι ο ελληνικός ναυτιλιακός τομέας υπόκειται σε ορισμένα μέτρα τα οποία είναι περισσότερο επαχθή από ό,τι σε άλλα κράτη μέλη. Ωστόσο, κατά πάγια νομολογία³⁷, αν ο δικαιούχος μέτρου επιβαρύνεται λόγω χωριστού μέτρου που δεν συνδέεται με το πρώτο, αυτό το επαχθές μέτρο δεν μπορεί να αντισταθμιστεί από το επωφελές μέτρο έτσι ώστε να προκύψει μηδενικό «καθαρό όφελος». Επιπλέον, το επιχείρημα των ελληνικών αρχών ότι η υπαγωγή στον φόρο χωρητικότητας είναι υποχρεωτική, δεν αναιρεί το γεγονός ότι, κατ' αρχήν, η φορολογία χωρητικότητας έχει ως αποτέλεσμα πολύ μικρότερη φορολογική επιβάρυνση από αυτήν που θα ίσχυε αν εφαρμόζονταν οι γενικοί κανόνες για τη φορολογία εσόδων.
- (103) Βάσει των ανωτέρω, η Επιτροπή συμπεραίνει ότι τα υπό εξέταση εθνικά μέτρα παρέχουν επιλεκτικό οικονομικό πλεονέκτημα.

4.1.3. Στρέβλωση του ανταγωνισμού και του εμπορίου

- (104) Ένα μέτρο που χορηγείται από το Δημόσιο θεωρείται ότι νοθεύει ή απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό, όταν είναι ικανό να βελτιώσει την ανταγωνιστική θέση της δικαιούχου επιχείρησης σε σχέση με άλλες επιχειρήσεις με τις οποίες ανταγωνίζεται³⁸. Για πρακτικούς λόγους, η νόθευση του ανταγωνισμού, κατά την έννοια του άρθρου 107 της ΣΛΕΕ, τεκμαίρεται μόλις το Δημόσιο παράσχει οικονομικό πλεονέκτημα σε μια επιχείρηση η οποία δραστηριοποιείται σε έναν απελευθερωμένο τομέα όπου υπάρχει ή θα μπορούσε να υπάρχει ανταγωνισμός³⁹. Όταν μια κρατική ενίσχυση οικονομικού χαρακτήρα ενισχύει τη θέση μιας επιχειρήσεως σε σχέση με άλλες ανταγωνίστριες επιχειρήσεις στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, πρέπει να θεωρείται ότι η εν λόγω ενίσχυση επηρεάζει τις συναλλαγές αυτές⁴⁰.

³⁶ Βλ. επίσης σχετικά: Υπόθεση C-81/10 P *France Télécom κατά Επιτροπής* EU:C:2011:811, σκέψεις 44-51· Συνεκδικασθείσες υποθέσεις T-427/04 και T-17/05 *Γαλλία κατά Επιτροπής* EU:T:2009:474, σκέψεις 208-218.

³⁷ *Οπ.π.*

³⁸ Υπόθεση 730/79, *Philip Morris Holland BV κατά Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων*, σκέψη 11, Συλλογή 1980, σ. 267· Συνεκδικασθείσες υποθέσεις T-298/07, T-312/97 κ.λπ. *Alzetta*, Συλλογή 2000, σ. II-2325, σκέψη 80.

³⁹ Συνεκδικασθείσες υποθέσεις T-298/07, T-312/97 κ.λπ. *Alzetta*, Συλλογή 2000, σ. II-2325, σκέψεις 141 έως 147· Υπόθεση C-280/00, *Altmark Trans*, Συλλογή 2003, σ. I-7747.

⁴⁰ Υπόθεση T-288/07 *Friulia Venezia Giulia*, σκέψη 41, Συλλογή 2001, σ. II-1619.

- (105) Οι ναυτιλιακές δραστηριότητες ουσιαστικά ασκούνται σε παγκόσμια αγορά. Επιπροσθέτως, οι αγορές τόσο των γραμμών για τις θαλάσσιες ενδομεταφορές όσο και των ναυτιλιακών υπηρεσιών έχουν απελευθερωθεί πλήρως⁴¹. Οι υπηρεσίες που παρέχονται από ρυμουλκά και βυθοκόρους, καθώς και αυτές που παρέχονται από εταιρείες του ευρύτερου ναυτιλιακού κλάδου έχουν επίσης απελευθερωθεί. Ως εκ τούτου, οι υπηρεσίες που παρέχονται από τις ναυτιλιακές εταιρείες και τις εταιρείες του ευρύτερου ναυτιλιακού κλάδου που επωφελούνται από τα υπό εξέταση εθνικά μέτρα είναι ανοικτές στον ανταγωνισμό εντός των κρατών μελών, μεταξύ των κρατών μελών και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών. Άλλες δραστηριότητες που διέπονται από τα περιγραφέντα μέτρα, συμπεριλαμβανομένης της αλιείας⁴², της εξόρυξης πετρελαίου και διαφόρων θαλάσσιων υπηρεσιών διαμεσολάβησης, υπόκεινται επίσης σαφώς στον ανταγωνισμό εντός και εκτός της ΕΕ. Η θέση των δικαιούχων των υπό εξέταση εθνικών μέτρων ενδυναμώνεται βάσει των εν λόγω μέτρων έναντι άλλων επιχειρήσεων τις οποίες ανταγωνίζονται στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές.
- (106) Σε σχέση με το επιχείρημα των ελληνικών αρχών ότι η απαλλαγή από τον φόρο κληρονομιάς δεν νοθεύει τον ανταγωνισμό, η Επιτροπή επισημαίνει ότι οι δικαιούχοι δραστηριοποιούνται σε απελευθερωμένες οικονομικές δραστηριότητες, ειδικότερα στις θαλάσσιες μεταφορές, στις δραστηριότητες του ευρύτερου ναυτιλιακού κλάδου που περιγράφονται στην προηγούμενη αιτιολογική σκέψη ή/και σε επενδύσεις σε εταιρείες που ασκούν τις εν λόγω δραστηριότητες. Επομένως, αυτοί οι δικαιούχοι δραστηριοποιούνται επίσης σε απελευθερωμένες αγορές και η ανταγωνιστική τους θέση ενδυναμώνεται από τα υπό εξέταση μέτρα. Το δυνητικό μέγεθος της νόθευσης του ανταγωνισμού και ο επηρεασμός του εμπορίου γίνονται σαφέστερα αν ληφθεί υπόψη ότι αυτοί οι δικαιούχοι επενδύουν συνήθως σε εταιρείες που εκμεταλλεύονται πλοία 1. 500 κόρων και άνω. Επιπλέον, οι ναυτιλιακές επιχειρήσεις στην Ελλάδα συχνά είναι οικογενειακές επιχειρήσεις και, ως εκ τούτου, δεν υπάρχει σαφής διαχωριστική γραμμή μεταξύ των ναυτιλιακών εταιρειών και των μετόχων τους.
- (107) Κατά συνέπεια, τα υπό εξέταση εθνικά μέτρα απειλούν να νοθεύσουν τον ανταγωνισμό και θα μπορούσαν να επηρεάσουν τις μεταξύ κρατών μελών συναλλαγές.

4.1.4. Συμπέρασμα

- (108) Βάσει των ανωτέρω, η Επιτροπή θεωρεί ότι τα υπό εξέταση εθνικά μέτρα συνιστούν κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ.

⁴¹ Από την 1η Ιανουαρίου 1993: κανονισμός (ΕΟΚ) αριθ. 3577/92 του Συμβουλίου, της 7ης Δεκεμβρίου 1992, για την εφαρμογή της αρχής της ελεύθερης κυκλοφορίας των υπηρεσιών στις θαλάσσιες μεταφορές στο εσωτερικό των κρατών μελών (θαλάσσιες ενδομεταφορές), ΕΕ L 364 της 12.12.1992, σ. 7· κανονισμός (ΕΟΚ) αριθ. 4055/86 του Συμβουλίου, της 22ας Δεκεμβρίου 1986, για την εφαρμογή της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών στον τομέα των θαλάσσιων μεταφορών μεταξύ κρατών μελών και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών, ΕΕ L 378 της 31.12.1986, σ. 1.

⁴² Το γεγονός ότι ο αλιευτικός τομέας υπόκειται στον ανταγωνισμό σε επίπεδο ΕΕ επιβεβαιώνεται μεταξύ άλλων από τις κατευθυντήριες γραμμές της Επιτροπής για την εξέταση των κρατικών ενισχύσεων στον τομέα της αλιείας και της υδατοκαλλιέργεια, ΕΕ C 217 της 2.7.2015, σ. 1–15.

4.2. Συμβιβάσιμο της ενίσχυσης

4.2.1. Φορολογία χωρητικότητας και απαλλαγή από τη φορολογία υπεραξίας από συναλλαγές με πλοία που φορολογούνται σύμφωνα με τη χωρητικότητα

4.2.1.1. Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

(109) Οι ελληνικές αρχές υποστηρίζουν σε γενικές γραμμές ότι η Επιτροπή θα πρέπει να εφαρμόσει άμεσα το άρθρο 107 παράγραφος 3 στοιχείο γ) της ΣΛΕΕ, προκειμένου να υιοθετήσει μια ευρύτερη θεώρηση που δεν θα περιορίζεται στη συμμόρφωση με τα κριτήρια των κατευθυντήριων γραμμών για τις θαλάσσιες μεταφορές. Ωστόσο, σύμφωνα με την πάγια νομολογία, κατά την εφαρμογή του άρθρου 107 παράγραφος 3 της ΣΛΕΕ, η Επιτροπή διαθέτει ευρεία διακριτική ευχέρεια, η άσκηση της οποίας περιλαμβάνει σύνθετες εκτιμήσεις οικονομικής και κοινωνικής φύσεως, οι οποίες πρέπει να πραγματοποιούνται εντός κοινοτικού πλαισίου. Ωστόσο, η Επιτροπή, θεσπίζοντας τέτοιους κανόνες συμπεριφοράς και αναγγέλλοντας με τη δημοσίευσή τους ότι θα τους εφαρμόζει πλέον στις περιπτώσεις τις οποίες αφορούν, επιβάλλει ένα όριο στην άσκηση της εν λόγω διακριτικής ευχέρειας και δεν μπορεί να αποκλίνει από τους κανόνες αυτούς, διότι άλλως θα της επιβληθούν ενδεχομένως κυρώσεις λόγω παραβιάσεως γενικών αρχών του δικαίου, όπως είναι η ίση μεταχείριση ή η προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. Επομένως, στον συγκεκριμένο τομέα των κρατικών ενισχύσεων, η Επιτροπή δεσμεύεται από τα ρυθμιστικά πλαίσια που θεσπίζει και τις ανακοινώσεις που εκδίδει, στο μέτρο που δεν αποκλίνουν από τους κανόνες της Συνθήκης⁴³. Σύμφωνα με αυτήν την πάγια νομολογία η Επιτροπή θα εφαρμόσει εν προκειμένω τις κατευθυντήριες γραμμές για τις θαλάσσιες μεταφορές.

4.2.1.2. Επιλεξιμότητα πλοίων που καλύπτονται από το ελληνικό καθεστώς φόρου χωρητικότητας

(110) Σύμφωνα με το τμήμα 2 των κατευθυντήριων γραμμών θαλάσσιων μεταφορών, το πεδίο εφαρμογής τους καλύπτει μόνο τις «θαλάσσιες μεταφορές» που ορίζονται ως οι μεταφορές εμπορευμάτων και επιβατών δια θαλάσσης μεταξύ λιμένων ή μεταξύ λιμένα και υπεράκτιας (off-shore) εγκατάστασης/δομής⁴⁴.

⁴³ Βλ. μεταξύ άλλων την υπόθεση C-464/09 P *Holland Malt κατά Επιτροπής* EU:C:2010:733, σκέψεις 46-47.

⁴⁴ Οι κατευθυντήριες γραμμές θαλάσσιων μεταφορών αναφέρονται ρητώς στον ορισμό των θαλάσσιων μεταφορών που δίδεται από τον κανονισμό (ΕΟΚ) αριθ. 4055/86 του Συμβουλίου, της 22ας Δεκεμβρίου 1986, για την εφαρμογή της αρχής της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών στον τομέα των θαλάσσιων μεταφορών μεταξύ κρατών μελών και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών (ΕΕ L 378 της 31.12.1986, σ. 1) και τον κανονισμό (ΕΟΚ) αριθ. 3577/92 του Συμβουλίου, της 7ης Δεκεμβρίου 1992, για την εφαρμογή της αρχής της ελεύθερης κυκλοφορίας των υπηρεσιών στις θαλάσσιες μεταφορές στο εσωτερικό των κρατών μελών (θαλάσσιες ενδομεταφορές-καμποτάζ) (ΕΕ L 364 της 12.12.1992, σ. 7).

(111) Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, προκειμένου να συμμορφωθούν με τις κατευθυντήριες γραμμές θαλάσσιων μεταφορών, τα εθνικά μέτρα ενίσχυσης πρέπει κατ' αρχήν να περιορίζονται στα πλοία που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς των θαλάσσιων μεταφορών, όπως ορίζονται σε αυτές. Εδώ περιλαμβάνονται επίσης τα πλοία βυθοκόρησης και ρυμούλκησης, υπό την προϋπόθεση να χρησιμοποιούνται για άνω του 50% του χρόνου λειτουργίας τους στις δραστηριότητες θαλάσσιων μεταφορών. Εξάλλου, η Επιτροπή έχει αποφανθεί ότι ορισμένες δραστηριότητες, ακόμα και εκείνες που δεν εμπίπτουν στον ορισμό των «θαλασσιών μεταφορών» ο οποίος περιλαμβάνεται στις κατευθυντήριες γραμμές θαλάσσιων μεταφορών, μπορούν να υπόκεινται κατ' αναλογία με τις θαλάσσιες μεταφορές στις διατάξεις των κατευθυντήριων γραμμών θαλάσσιων μεταφορών. Πρόκειται μεταξύ άλλων για την περίπτωση της εκμετάλλευσης πλοίων που ειδικεύονται στην εξυπηρέτηση υπεράκτιων δραστηριοτήτων, συμπεριλαμβανομένης της μεταφοράς προσωπικού, υλικού και εξοπλισμού, ή στην εκτέλεση δραστηριοτήτων εγκατάστασης και συντήρησης (π.χ. πλοίων πόντισης καλωδίων, πλοίων πόντισης αγωγών, ερευνητικών και γερανοφόρων πλοίων) ή ναυαγοσωστικών και άλλων πλοίων επιθαλάσσιας αρωγής στην ανοιχτή θάλασσα⁴⁵, εφόσον απαιτούν παρομοίως εξειδικευμένο προσωπικό και εκτίθενται παρομοίως σε διεθνή ανταγωνισμό⁴⁶. Η Ελλάδα επιβεβαίωσε την άποψη που εξέφρασε η Επιτροπή στην επιστολή της του άρθρου 21 ότι *de jure*⁴⁷ όλα τα πλοία καλύπτονται σε μεγάλο βαθμό από τον ν. 27/1975 και ότι όλοι οι τύποι πλοίων, εκτός από τα μη αυτοκινούμενα ναυπηγήματα, είναι επιλέξιμοι για το καθεστώς φόρου χωρητικότητας.

⁴⁵ Βλ. για παράδειγμα : Απόφαση της Επιτροπής της 13ης Ιανουαρίου 2009 για την κρατική ενίσχυση C 22/2007 όσον αφορά την επέκταση σε δραστηριότητες βυθοκόρησης και πόντισης καλωδίων του καθεστώτος απαλλαγής ναυτιλιακών εταιρειών από την καταβολή του φόρου εισοδήματος και των κοινωνικών εισφορών των ναυτικών στη Δανία EE L 119 της 15.5.2009, σ. 23· Απόφαση της Επιτροπής της 27ης Απριλίου 2010 για την κρατική ενίσχυση N 714/2009 όσον αφορά την επέκταση σε πλοία πόντισης καλωδίων, πλοία πόντισης αγωγών, ερευνητικών και γερανοφόρων πλοίων στις Κάτω Χώρες, EE C 158 της 18.6.2010, σ. 2· Απόφαση της 13ης Απριλίου 2015 για την κρατική ενίσχυση SA.38085 (2013/N) όσον αφορά την παράταση του ιταλικού καθεστώτος φορολογίας χωρητικότητας (συμπεριλαμβανομένης της εφαρμογής του σε ναυαγοσωστικά και άλλα πλοία επιθαλάσσιας αρωγής στην ανοιχτή θάλασσα).

⁴⁶ Η Επιτροπή όταν εκτιμά κατά πόσον νέοι τύποι πλοίων μπορούν να επωφεληθούν από τον φόρο χωρητικότητας εξετάζει εάν υπάρχει κίνδυνος οι εταιρείες που εκμεταλλεύονται τα συναφή πλοία εξυπηρέτησης να μεταφέρουν τις παράκτιες δραστηριότητές τους εκτός της ΕΕ, με στόχο να βρουν ευνοϊκότερα φορολογικά περιβάλλοντα και, κατ' επέκταση, να αντικαταστήσουν τη σημαία των πλοίων τους επιλέγοντας σημαίες τρίτων χωρών. Κατ' αρχήν, οι εταιρείες αυτές λειτουργούν σε μια παγκόσμια αγορά και οι προκλήσεις που αντιμετωπίζουν όσον αφορά τον παγκόσμιο ανταγωνισμό και τη μετεγκατάσταση των παράκτιων δραστηριοτήτων είναι παρόμοιες με τις προκλήσεις τις οποίες αντιμετωπίζει ο τομέας των θαλάσσιων μεταφορών της ΕΕ. Οι δραστηριότητες των πλοίων εξυπηρέτησης υπόκεινται στο ίδιο νομικό περιβάλλον όσον αφορά τον τομέα της προστασίας της εργασίας, των τεχνικών απαιτήσεων και της ασφάλειας, με τις θαλάσσιες μεταφορές της ΕΕ. Οι δραστηριότητές τους συχνά απαιτούν την απασχόληση εξειδικευμένων και καταρτισμένων ναυτικών οι οποίοι διαθέτουν παρόμοια προσόντα με όσους εργάζονται σε πλοία παραδοσιακών θαλάσσιων μεταφορών. Για τους ναυτικούς οι οποίοι εργάζονται στα πλοία εξυπηρέτησης ισχύει το ίδιο εργατικό δίκαιο και το ίδιο κοινωνικό πλαίσιο που ισχύει και για τους υπόλοιπους ναυτικούς. Τα πλοία εξυπηρέτησης είναι ποντοπόρα και είναι υποχρεωμένα να υποβάλλονται στους ίδιους τεχνικούς ελέγχους και ελέγχους ασφάλειας με τα πλοία που προορίζονται για θαλάσσια μεταφορά.

⁴⁷ Εκ των πραγμάτων, με βάση τις στατιστικές πληροφορίες που παρέχουν οι ελληνικές αρχές, η Επιτροπή επισημαίνει ότι επί του παρόντος μόνο οι ακόλουθοι τύποι πλοίων επωφελούνται από το ελληνικό καθεστώς φορολογίας χωρητικότητας: δεξαμενόπλοια, πλοία μεταφοράς χύδην φορτίου, πλοία μεταφοράς LNG, οχηματαγωγά πλοία, πλοία go-to, φορηγίδες ξηρού φορτίου, πλοία μεταφοράς επιβατών (συμπεριλαμβανομένων των μικρών τουριστικών πλοίων), ρυμουλκά και αλιευτικά πλοία.

α) Επιλεξιμότητα των αλιευτικών πλοίων

- (112) Η Επιτροπή θεωρεί ότι ο πρωταρχικός σκοπός των αλιευτικών πλοίων δεν είναι η μεταφορά εμπορευμάτων ή επιβατών δια θαλάσσης μεταξύ λιμένων ή μεταξύ λιμένα και υπεράκτιας εγκατάστασης/δομής, όπως απαιτείται από το πεδίο εφαρμογής των κατευθυντήριων γραμμών για τις θαλάσσιες μεταφορές.
- (113) Επιπροσθέτως, οι κανόνες για τις κρατικές ενισχύσεις που εφαρμόζονται στον τομέα της αλιείας και της υδατοκαλλιέργειας⁴⁸ δεν προβλέπουν τη δυνατότητα για την κάλυψη των αλιευτικών πλοίων από το σύστημα φόρου χωρητικότητας. Πράγματι, αναφέρουν σαφώς ότι οι ενισχύσεις λειτουργίας στον τομέα της αλιείας κατ' αρχήν δεν είναι συμβατές με την εσωτερική αγορά, πλην εξαιρέσεων που προβλέπονται ρητά από την ενωσιακή νομοθεσία⁴⁹.
- (114) Η λήψη μέτρων φορολογικής ελάφρυνσης που αφορούν τον φόρο επιχειρήσεων επετράπη μόνο σύμφωνα με τις προηγούμενες (2008) κατευθυντήριες γραμμές της Επιτροπής για την εξέταση των κρατικών ενισχύσεων στον τομέα της αλιείας και της υδατοκαλλιέργειας⁵⁰ όμως μόνο σε ένα πολύ συγκεκριμένο πλαίσιο, ιδίως για πλοία υπό σημαία κράτους μέλους που είναι εγγεγραμμένα στο μητρώο του κοινοτικού αλιευτικού στόλου και αλιεύουν είδη συναφή με τόνο αποκλειστικά εκτός των κοινοτικών υδάτων.
- (115) Επιπλέον, οι ελληνικές αρχές δηλώνουν ότι η πλειονότητα των αλιευτικών πλοίων ασκεί τοπικές δραστηριότητες που δεν επεκτείνονται στην ανοικτή θάλασσα. Το γεγονός αυτό είναι σαφώς αντίθετο με το σκεπτικό των κατευθυντήριων γραμμών θαλάσσιων μεταφορών: τον κίνδυνο οι ναυτιλιακές εταιρείες, που λειτουργούν στις παγκόσμιες αγορές, να μεταφέρουν τις δραστηριότητές τους εκτός της ΕΕ, με στόχο να βρουν ευνοϊκότερα φορολογικά και κανονιστικά περιβάλλοντα και, κατ' επέκταση, να αντικαταστήσουν τη σημαία των πλοίων τους επιλέγοντας σημαίες τρίτων χωρών.
- (116) Κατά συνέπεια, η Επιτροπή συμπεραίνει ότι η υπαγωγή των αλιευτικών πλοίων στο καθεστώς φόρου χωρητικότητας δεν είναι συμβατή με την εσωτερική αγορά.

β) Επιλεξιμότητα των πλοίων ρυμούλκησης και βυθοκόρησης

- (117) Η Επιτροπή θεωρεί ότι οι περιορισμοί που περιέχονται στις κατευθυντήριες γραμμές θαλάσσιων μεταφορών, συμπεριλαμβανομένων των απαιτήσεων σχετικά με την κατεξοχήν χρήση ενός πλοίου σε δραστηριότητες θαλάσσιων μεταφορών και τη σημαία χωρών του ΕΟΧ, δεν έχουν μεταφερθεί στην ελληνική νομοθεσία.

⁴⁸ Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 1388/2014 του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2014, για την κήρυξη ορισμένων κατηγοριών κρατικών ενισχύσεων σε επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην παραγωγή, τη μεταποίηση και την εμπορία προϊόντων αλιείας και υδατοκαλλιέργειας συμβιβάσιμων με την εσωτερική αγορά κατ' εφαρμογή των άρθρων 107 και 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ΕΕ L 369 της 24.12.2014, σ. 37–63· Ανακοίνωση της Επιτροπής — Κατευθυντήριες γραμμές για την εξέταση των κρατικών ενισχύσεων στον τομέα της αλιείας και της υδατοκαλλιέργειας, ΕΕ C 217 της 2.7.2015, σ. 1–15.

⁴⁹ Βλ., π.χ. την παράγραφο 50 των κατευθυντήριων γραμμών για την εξέταση των κρατικών ενισχύσεων στον τομέα της αλιείας και της υδατοκαλλιέργειας.

⁵⁰ ΕΕ C 84 της 3.4.2008. Βλ. τμήμα 4.5 των κατευθυντήριων γραμμών.

- (118) Όσον αφορά τις βυθοκόρους, μέχρι στιγμής το γεγονός αυτό δεν είχε καμία πρακτική συνέπεια δεδομένου ότι επί του παρόντος δεν λειτουργούν βυθοκόροι που να υπάγονται στον ελληνικό φόρο χωρητικότητας, αλλά εξακολουθεί να χρειάζεται η τροποποίηση των εφαρμοστέων κανόνων για το μέλλον. Σύμφωνα με τις κατευθυντήριες γραμμές θαλάσσιων μεταφορών «είναι δυνατόν να ισχύσουν φορολογικές ρυθμίσεις για εταιρείες (όπως ο φόρος χωρητικότητας) για τις βυθοκόρους των οποίων η δραστηριότητα αποτελεί «θαλάσσια μεταφορά» ...για ποσοστό μεγαλύτερο του 50% του ετήσιου χρόνου λειτουργίας τους και μόνο όσον αφορά αυτές τις δραστηριότητες μεταφοράς». Στην περίπτωση της βυθοκόρησης, η θαλάσσια μεταφορά ορίζεται στο τμήμα 3.1 των κατευθυντήριων γραμμών θαλάσσιων μεταφορών ως η «μεταφορά στη θάλασσα εξορυχθέντων υλικών» και αποκλείεται «η εξόρυξη ή η βυθοκόρηση καθαυτή». Σύμφωνα με την πρακτική λήψης αποφάσεων της Επιτροπής⁵¹, το επιλέξιμο τμήμα των δραστηριοτήτων βυθοκόρου περιλαμβάνει τον πλου μεταξύ του λιμένα και του σημείου εκσκαφής, τον πλου μεταξύ διαφορετικών σημείων εκσκαφής, τον πλου μεταξύ του σημείου εκσκαφής και του σημείου όπου πρόκειται να εκφορτωθούν τα εκσκαφέντα υλικά, την εκφόρτωση των εκσκαφέντων υλικών, και τον πλου μεταξύ του σημείου εκφόρτωσης και του λιμένα. Αντιθέτως, η βυθοκόρηση και ο πλους κατά τη διάρκεια βυθοκόρησης δεν θεωρούνται ως δραστηριότητα θαλάσσιας μεταφοράς.
- (119) Όσον αφορά τα ρυμουλκά, οι κατευθυντήριες γραμμές θαλάσσιων μεταφορών αναφέρουν σαφώς ότι «οι δραστηριότητες ρυμούλκησης που εκτελούνται, μεταξύ άλλων, σε λιμένες, ή η υποστήριξη ενός αυτοκινούμενου πλοίου να προσεγγίσει τον λιμένα δεν συνιστούν θαλάσσια μεταφορά». Επιπροσθέτως, οι κατευθυντήριες γραμμές θαλάσσιων μεταφορών προβλέπουν ότι η ρυμούλκηση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής τους, μόνον εάν πάνω από το 50% της δραστηριότητας ρυμούλκησης, η οποία όντως εκτελείται από ρυμουλκό εντός ενός δεδομένου έτους, αποτελεί θαλάσσια μεταφορά (αυτό θα περιλάμβανε μεταξύ άλλων τη ρυμούλκηση με φορηγίδες μεταξύ λιμένων ή μεταξύ λιμένα και υπεράκτιας εγκατάστασης/δομής ή τη ρυμούλκηση πλοίων τα οποία λόγω τεχνικής βλάβης δεν μπορούν να πλεύσουν μόνα τους⁵²). Ενόψει αυτής της ακριβούς διατύπωσης των κατευθυντήριων γραμμών θαλάσσιων μεταφορών, το γεγονός ότι η ρυμούλκηση συχνά εκκινείται 7-8 ναυτικά μίλια έξω από τα σύνορα ενός λιμένα⁵³ ή ακόμη περισσότερα μίλια⁵⁴ δεν είναι σημαντικό για την εκτίμηση του συμβιβάσιμου της κρατικής ενίσχυσης στο μέτρο που ρυμουλκό υποστηρίζει αυτοκινούμενο πλοίο να προσεγγίσει τον λιμένα σε πλαίσιο που δεν συνδέεται με τεχνική βλάβη του ρυμουλκούμενου πλοίου. Ομοίως, δεν είναι σημαντικό το γεγονός ότι η άδεια που χορηγείται στα ρυμουλκά καλύπτει την παροχή υπηρεσιών ρυμούλκησης σε όλη την ελληνική επικράτεια και όχι σε μια συγκεκριμένη λιμενική ζώνη. Όπως αναφέρθηκε από τις ελληνικές αρχές, το 99% των δραστηριοτήτων ρυμούλκησης αφορά πλοία που προσεγγίζουν σε λιμένες για φορτοεκφόρτωση και υποβοηθούνται από τα ρυμουλκά και τους πλοηγούς να

⁵¹ Βλ. ειδικότερα την απόφαση της Επιτροπής για την υπόθεση C 22/2007 σχετικά με την επέκταση του πεδίου εφαρμογής του δανικού φόρου χωρητικότητας, EE L119 της 14.05.2009, αιτιολογικές σκέψεις 79-80.

⁵² Πράγματι, σε περίπτωση τεχνικής βλάβης, το ίδιο το πλοίο γίνεται εμπόρευμα προς μεταφορά.

⁵³ Βλ. παρατηρήσεις των ελληνικών αρχών της 27.06.2013

⁵⁴ Έως 15-16 ναυτικά μίλια, όπως αναφέρθηκε από τις ελληνικές αρχές κατά τη συνεδρίαση της 19.12.2013.

διέλθουν δύσκολους διαύλους, από το αγκυροβόλιο ή τον πλοηγικό σταθμό έως τις προβλήτες των κυρίως λιμένων.

- (120) Ως εκ τούτου, η Επιτροπή συμπεραίνει ότι οι ισχύουσες διατάξεις της ελληνικής νομοθεσίας σχετικά με τις βυθοκόρους και τα ρυμουλκά δεν συμμορφώνονται με τις κατευθυντήριες γραμμές θαλάσσιων μεταφορών (κεφάλαιο 3.1) όσον αφορά τους κανόνες σχετικά με τα ρυμουλκά και τις βυθοκόρους.

γ) Επιλεξιμότητα των πλωτών γεωτρύπανων / πλωτών διυλιστηρίων που χρησιμοποιούνται για εξερευνήσεις, γεωτρήσεις του θαλάσσιου βυθού, άντληση από τη θάλασσα, διύλιση ή αποθήκευση πετρελαίου ή φυσικού αερίου

- (121) Αφού εξέτασε τις παρατηρήσεις των ελληνικών αρχών, η Επιτροπή επαναλαμβάνει τη θέση που εξέφρασε στην απόφαση κίνησης της διαδικασίας στην υπόθεση για το καθεστώς φόρου χωρητικότητας του Βελγίου (C20/2003)⁵⁵, ιδίως ότι οι κατευθυντήριες γραμμές θαλάσσιων μεταφορών δεν καλύπτουν την εκμετάλλευση των φυσικών πόρων στην θάλασσα⁵⁶.

- (122) Ως εκ τούτου, η Επιτροπή συμπεραίνει ότι η κάλυψη από το καθεστώς φορολογίας χωρητικότητας των πλωτών γεωτρύπανων / πλωτών διυλιστηρίων που χρησιμοποιούνται για εξερευνήσεις, γεωτρήσεις του θαλάσσιου βυθού, άντληση από τη θάλασσα, διύλιση ή αποθήκευση πετρελαίου ή φυσικού αερίου δεν είναι σύμφωνη με τις κατευθυντήριες γραμμές για τις θαλάσσιες μεταφορές.

4.2.1.3. Επιλεξιμότητα βοηθητικών εσόδων από πλοία δικαιούχων φόρου χωρητικότητας

- (123) Οι ελληνικές νομικές πράξεις δεν παρέχουν ακριβή καθοδήγηση ως προς την ερμηνεία του όρου «κέρδη από την εκμετάλλευση των πλοίων».

- (124) Με βάση τις πληροφορίες που ελήφθησαν από τις ελληνικές αρχές, όλα τα έσοδα από τα επιβατηγά πλοία υπόκεινται σε φορολογία χωρητικότητας. Όσον αφορά τη μεταφορά εμπορευμάτων, φαίνεται ότι δεν υπάρχει σαφής καθοδήγηση σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση των συνδυασμένων υπηρεσιών που πωλούνται σε ένα πακέτο.

- (125) Στην απόφαση για την κυπριακή φορολογία χωρητικότητας (N37/2010), η Επιτροπή θεώρησε ότι σε σχέση με τη μεταφορά επιβατών δια θαλάσσης, επίσης «όλες οι δραστηριότητες ξενοδοχείων, εστίασης, ψυχαγωγίας και λιανικής πώλησης πάνω σε επιλέξιμο πλοίο» είναι επιλέξιμες, «υπό τον όρο αυτές οι υπηρεσίες να παρέχονται ως βοηθητικές δραστηριότητες της δραστηριότητας της μεταφοράς επιβατών δια θαλάσσης από το εν λόγω πλοίο και όλες να καταναλώνονται ή να χρησιμοποιούνται πάνω στο εν λόγω πλοίο». Στην απόφαση για τη φορολογία χωρητικότητας του Ηνωμένου Βασιλείου (N790/99⁵⁷), η Επιτροπή έκρινε ως επιλέξιμες επίσης τις υπηρεσίες ή διευκολύνσεις που προσφέρονται, οι οποίες είναι πρόσθετες προς τις βασικές δραστηριότητες, αλλά αποτελούν μέρος του συνολικού πακέτου που προσφέρεται στους πελάτες, υπό την προϋπόθεση αυτές

⁵⁵ Απόφαση της 19ης Μαρτίου 2003, ΕΕ C 145 της 21.6.2003

⁵⁶ Βλ. παραγράφους 65-72 της απόφασης.

⁵⁷ ΕΕ C 258 της 9.09.2000.

να ήταν απίθανο να αποφέρουν κέρδος, αν εφαρμόζονταν οι κανονικοί φορολογικοί κανόνες. Η Επιτροπή στην υπόθεση του βελγικού φόρου χωρητικότητας (C20/2003⁵⁸) απέκλεισε από τη φορολογία χωρητικότητας τα έσοδα από τα τυχερά παιχνίδια και τα καζίνο, τα είδη πολυτελείας⁵⁹, καθώς και τα έσοδα από εκδρομές⁶⁰ στην ξηρά.

- (126) Βάσει της ανωτέρω πρακτικής κατά την έκδοση αποφάσεων και αναγνωρίζοντας ότι θα ήταν αντιπαραγωγικό να καθοριστεί οριστικός κατάλογος των υπηρεσιών που μπορούν να καλύπτονται από τη φορολογία χωρητικότητας ως βοηθητικές υπηρεσίες, η Επιτροπή θεωρεί ότι είναι απαραίτητοι ορισμένοι περιορισμοί για να εξασφαλιστεί ότι οι δικαιούχοι της φορολογίας χωρητικότητας θα παραμείνουν πραγματικοί πάροχοι υπηρεσιών θαλάσσιων μεταφορών. Η αρχή είναι ότι τα έσοδα από τα επιλέξιμα πλοία θα πρέπει κατά κύριο λόγο να αποτελούνται από τις βασικές πηγές εσόδων της ναυτιλίας.
- (127) Βασικά έσοδα είναι τα έσοδα από τις πωλήσεις εισιτηρίων ή οι αμοιβές για τη μεταφορά φορτίου και, στην περίπτωση της μεταφοράς επιβατών, η εκμίσθωση καμπίνων στο πλαίσιο θαλάσσιων δρομολογίων και η πώληση τροφίμων και ποτών για άμεση κατανάλωση πάνω στο πλοίο. Τα βοηθητικά έσοδα είναι άλλοι τύποι εσόδων που παρέχονται συχνά επί των πλοίων θαλάσσιων μεταφορών (ιδίως στις μεταφορές επιβατών) και που δεν απειλούν να νοθεύσουν υπέρμετρα τον ανταγωνισμό με παρόχους της ξηράς που φορολογούνται σύμφωνα με τους γενικούς κανόνες για τη φορολογία. Παραδείγματα βοηθητικών υπηρεσιών είναι η εκμίσθωση διαφημιστικών πινακίδων επί του πλοίου· η πώληση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που συνήθως προσφέρονται σε επιβατηγά πλοία, συμπεριλαμβανομένων των ιαματικών λουτρών, υπηρεσιών κομμώσεως, τυχερών παιχνιδιών και άλλων ψυχαγωγικών υπηρεσιών· η εκμίσθωση χώρων του πλοίου σε φορείς εκμετάλλευσης καταστημάτων και υπηρεσιών, η διαμεσολάβηση στην παροχή τοπικών εκδρομών, κλπ. Η Επιτροπή θεωρεί ότι τα βασικά έσοδα θα πρέπει να καλύπτουν πάντα πάνω από το 50% των συνολικών (βασικών και βοηθητικών) καθαρών εσόδων του πλοίου.
- (128) Στο ίδιο πνεύμα, θα πρέπει να περιοριστούν οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού με τις υπηρεσίες της ξηράς. Αυτό απαιτεί, μεταξύ άλλων, π.χ. οι υπηρεσίες της ξηράς, όπως οι τοπικές εκδρομές ή το μέρος οδικών μεταφορών του συνολικού πακέτου υπηρεσιών, να αγοράζονται από τρίτους είτε από μη συνδεδεμένες εταιρείες είτε σε τιμή πλήρους ανταγωνισμού από οντότητες του ίδιου ομίλου, οι οποίες υπόκεινται στη συνήθη φορολογία εισοδήματος.
- (129) Ομοίως, η σύναψη συμβάσεων μη συνηθισμένων για τον τομέα των θαλάσσιων μεταφορών, όπως η αγορά αυτοκινήτων, ζώων και ακινήτων, δεν θα πρέπει να καλύπτεται από τη φορολογία χωρητικότητας. Τα εν λόγω έσοδα ουδόλως αφορούν τις θαλάσσιες μεταφορές και ως εκ τούτου δεν θα πρέπει ποτέ να υπόκεινται σε φορολογία χωρητικότητας, ούτε ως βασικά ούτε ως βοηθητικά έσοδα.
- (130) Δεδομένου ότι η ελληνική νομοθεσία δεν παρέχει εγγυήσεις ότι τα βοηθητικά έσοδα θα μπορούσαν να γίνουν δεκτά σύμφωνα με τη φορολογία χωρητικότητας

⁵⁸ ΕΕ L 150 της 10.06.2005.

⁵⁹ Εκτός από το αλκοόλ, τον καπνό και τα αρώματα.

⁶⁰ Υπηρεσίες που αγοράζονται από τρίτους.

μόνο για πραγματικές ναυτιλιακές εταιρείες και ότι θα αποτρέπονταν οι ενδεχόμενες στρεβλώσεις του ανταγωνισμού με υπηρεσίες της ξηράς, οι σχετικές διατάξεις της ελληνικής νομοθεσίας θεωρούνται ασυμβίβαστες με την εσωτερική αγορά.

4.2.1.4. Επιλεξιμότητα των εσόδων από εκναύλωση «γυμνού» πλοίου

- (131) Η Επιτροπή θεωρεί ότι, παρά το γεγονός ότι η εκναύλωση «γυμνού» πλοίου αποτελεί νόμιμη οικονομική δραστηριότητα, κατά γενικό κανόνα δεν θα πρέπει να είναι επιλέξιμη για προνομιακή φορολογική μεταχείριση. Σε προηγούμενες αποφάσεις⁶¹, η Επιτροπή έκρινε ότι οι καθαροί εκμισθωτές πλοίων δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι παρέχουν υπηρεσίες θαλάσσιων μεταφορών και, ως εκ τούτου, δεν θα πρέπει να επωφελούνται από καθεστώς φόρου χωρητικότητας.⁶²
- (132) Η Επιτροπή θεωρεί ότι η ανωτέρω αρχή θα πρέπει να ισχύει όχι μόνο για συμβάσεις εκναύλωσης «γυμνού» πλοίου που συνάπτονται με ναυτιλιακές εταιρείες, αλλά και με τους τελικούς χρήστες στον τομέα των πλοίων αναψυχής. Η μεταχείριση της εκναύλωσης «γυμνού» πλοίου δεν θα πρέπει να διαφέρει ανάλογα με τον τύπο του ναυλωτή, αφού η βασική απαίτηση στο πλαίσιο των κατευθυντήριων γραμμών για τις θαλάσσιες μεταφορές είναι ο δικαιούχος να παρέχει υπηρεσίες θαλάσσιων μεταφορών, όπως ορίζονται στους σχετικούς κανονισμούς του Συμβουλίου.
- (133) Ωστόσο, η κατάσταση είναι διαφορετική στο πλαίσιο των ενδοομιλικών συμβάσεων. Κατ' αρχήν, οι ενδοομιλικές συναλλαγές εκναύλωσης «γυμνού» πλοίου μπορεί να είναι συμβιβάσιμες⁶³ σύμφωνα με τις κατευθυντήριες γραμμές για τις θαλάσσιες μεταφορές, αφού ο δικαιούχος ως όμιλος ασκεί τη δραστηριότητα θαλάσσιων μεταφορών, όμως μέσω ενός συστήματος ενδοομιλικών συμβάσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης. Το αν ο δικαιούχος της φορολογίας χωρητικότητας επιθυμεί να είναι: (i) ένα νομικό πρόσωπο που ασκεί δραστηριότητες θαλάσσιων μεταφορών και είναι πλοιοκτήτρια εταιρεία του πλοίου, ή (ii) δύο νομικά πρόσωπα, το ένα από τα οποία ασκεί δραστηριότητες θαλάσσιων μεταφορών και το άλλο είναι πλοιοκτήτρια εταιρεία του πλοίου και το εκμισθώνει στο πρώτο (π.χ. για λόγους χρηματοδότησης), δεν θα πρέπει, κατά κανόνα, να επιφέρει μεταβολή για τον σκοπό των κατευθυντήριων γραμμών. Από αυτήν την άποψη, η Επιτροπή επισημαίνει ότι οι ενδοομιλικές συναλλαγές εκναύλωσης «γυμνού» πλοίου έγιναν αποδεκτές «άνευ όρων» στην υπόθεση του

⁶¹ Βλ. ειδικότερα απόφαση της Επιτροπής για την υπόθεση σχετικά με το ισπανικό φορολογικό καθεστώς χρηματοδοτικής μίσθωσης SA.21233, EE L 114 της 16.04.2014· την υπόθεση του φινλανδικού φόρου χωρητικότητας N448/2010, EE C 220 της 25.07.2012· και την υπόθεση για τον φόρο χωρητικότητας της Μάλτας SA.33829 (2012/C), EE C 289 της 25.09.2012.

⁶² Αυτή η προσέγγιση είναι επίσης συνεπής με το υπόδειγμα φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ, το οποίο αναφέρει ότι «τα κέρδη από τη χρηματοδοτική μίσθωση ενός πλοίου σε βάση ναύλωσης «γυμνού» πλοίου, εκτός αν πρόκειται για βοηθητική δραστηριότητα μιας επιχείρησης που συμμετέχει στη διεθνή εκμετάλλευση πλοίων, δεν αποτελούν κέρδη της ναυτιλίας».

⁶³ Ανεξάρτητα από τις προϋποθέσεις της αμέσως επόμενης αιτιολογικής σκέψης.

ιρλανδικού φόρου χωρητικότητας (N504/02⁶⁴) και στην υπόθεση του γαλλικού φόρου χωρητικότητας (N737/02⁶⁵).

- (134) Εκτός από τις ενδοομιλικές συναλλαγές, η Επιτροπή μπορεί να δεχτεί κάποια ευελιξία προς όφελος πραγματικών ναυτιλιακών εταιρειών και εξομοιωμένων εταιρειών⁶⁶ υπό τον όρο να πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:⁶⁷
- α) οι δραστηριότητες εκναύλωσης «γυμνού» πλοίου πρέπει να σχετίζονται με την προσωρινή πλεονάζουσα μεταφορική ικανότητα για περίοδο έως και 3 έτη·
 - β) η προσωρινή πλεονάζουσα μεταφορική ικανότητα πρέπει να σχετίζεται με τις υπηρεσίες θαλάσσιων μεταφορών της δικαιούχου ναυτιλιακής εταιρείας, δηλαδή η πλεονάζουσα μεταφορική ικανότητα που αποκτήθηκε (αγοράστηκε ή ναυλώθηκε) συγκεκριμένα για σκοπούς εκναύλωσης δεν είναι επιλέξιμη για φορολογία χωρητικότητας· και
 - γ) η χωρητικότητα που ναυλώνεται με γυμνό πλοίο δεν θα πρέπει να υπερβαίνει ένα μέγιστο ποσοστό του στόλου της ναυτιλιακής εταιρείας σύμφωνα με το καθεστώς φορολογίας χωρητικότητας, το οποίο μπορεί να ανέρχεται, κατά μέγιστο όριο, στο 50%. Πράγματι, η Επιτροπή θεωρεί ότι αν πάνω από το 50% του στόλου του δικαιούχου του φόρου χωρητικότητας εκναυλώνεται ως «γυμνό» πλοίο, η εν λόγω δραστηριότητα δεν θα κατατασσόταν ως «βοηθητική δραστηριότητα». Από την άλλη πλευρά, δεν θα ήταν σκόπιμο να υπάρχει κατώτερο μέγιστο όριο, αφού θα συνεπαγόταν διακρίσεις σε βάρος των μικρών φορέων εκμετάλλευσης.
- (135) Ενώ οι ελληνικές αρχές δήλωσαν ότι στις περισσότερες περιπτώσεις η εκναύλωση «γυμνού» πλοίου δεν επιτρέπεται στην Ελλάδα (με εξαίρεση τα πλοία αναψυχής), η ισχύουσα νομοθεσία δεν παρέχει επαρκώς σαφείς κανόνες στο θέμα αυτό και, ως εκ τούτου, μπορεί να οδηγήσει σε ενίσχυση η οποία είναι ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά.
- (136) Επιπλέον, οι ελληνικές αρχές ισχυρίστηκαν ότι δεν υπάρχει νομική βάση για την απόκτηση ποντοπόρου πλοίου βάσει σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία. Ο ν. 1665/1986 ρυθμίζει τις συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης⁶⁸ και το πεδίο εφαρμογής του δεν καλύπτει τα πλοία και τα πλωτά ναυπηγήματα, με εξαίρεση τα πλοία αναψυχής⁶⁹. Ωστόσο, αυτό δεν σημαίνει ότι τα πλοία δεν μπορεί να αποτελούν αντικείμενο της σύμβασης μίσθωσης ή άλλων παρεμφερών συμβάσεων βάσει των γενικών κανόνων της

⁶⁴ ΕΕ C 15 της 22.01.2003.

⁶⁵ ΕΕ C 38 της 12.02.2004.

⁶⁶ Π.χ. εταιρείες που εκμεταλλεύονται πλοία πόντισης καλωδίων, πόντισης αγωγών, γερανοφόρα και ερευνητικά πλοία, καθώς και ναυαγοσωστικά και άλλα πλοία επιθαλάσσιας αρωγής στην ανοικτή θάλασσα.

⁶⁷ Βλ. μεταξύ άλλων τις αποφάσεις της Επιτροπής για την υπόθεση του φινλανδικού φόρου χωρητικότητας N448/2010 και την υπόθεση του κροατικού φόρου χωρητικότητας SA.37912

⁶⁸ Για παράδειγμα, όσον αφορά τους προκαθορισμένους και υποχρεωτικούς όρους που θα πρέπει να περιλαμβάνουν οι εν λόγω συμβάσεις και όσον αφορά τη φορολογική τους μεταχείριση.

⁶⁹ Άρθρο 1 παράγραφος 3 του ν. 1665/1986.

ελληνικής νομοθεσίας, όπως ο ελληνικός Αστικός Κώδικας⁷⁰. Επομένως, υπάρχει ανάγκη για ευθυγράμμιση της ελληνικής νομοθεσίας σχετικά με τη φορολογία χωρητικότητας μισθωμένων πλοίων με τους κανόνες της ΕΕ για τις κρατικές ενισχύσεις.

4.2.1.5. Απαλλαγή από τη φορολογία υπεραξίας που προέρχεται από την πώληση πλοίων τα οποία φορολογούνται σύμφωνα με τη χωρητικότητα

- (137) Στην περίπτωση των πραγματικών ναυτιλιακών εταιρειών, η Επιτροπή έχει κάνει συστηματικά δεκτές εξαιρέσεις από τη φορολογία της υπεραξίας που προκύπτει από τα επιλέξιμα πλοία που αγοράζονται και πωλούνται, ενώ υπάγονται στο καθεστώς φορολογίας χωρητικότητας⁷¹.
- (138) Όσον αφορά τα πλοία που αποκτήθηκαν πριν από την υπαγωγή του δικαιούχου στο καθεστώς φόρου χωρητικότητας, η μείωση ή η απαλλαγή από τη φορολογία υπεραξίας θα συνιστούσε χωριστό μέτρο κρατικής ενίσχυσης και θα ήταν αποδεκτή μόνο εντός των ορίων του ανώτατου ορίου ενίσχυσης που ορίζεται στις κατευθυντήριες γραμμές θαλασσιών μεταφορών⁷². Αυτό σημαίνει ότι στην περίπτωση των πλοίων που αγοράστηκαν πριν από την ένταξη στο καθεστώς φορολογίας χωρητικότητας, οι κρυφές φορολογικές υποχρεώσεις πρέπει να διευθετηθούν κατά την ένταξη στο καθεστώς φόρου χωρητικότητας, εκτός αν μπορούν να συμπεριληφθούν στο ανώτατο όριο ενίσχυσης κατά τη δεκαετή περίοδο. Οι εν λόγω κρυφές φορολογικές υποχρεώσεις κανονικά θα έπρεπε να προσδιοριστούν ως η διαφορά μεταξύ της αγοραίας αξίας και της φορολογικής αξίας του πλοίου κατά τη στιγμή της ένταξης στο σύστημα φορολογίας χωρητικότητας.
- (139) Οι ελληνικές αρχές υποστηρίζουν ότι αυτή είναι μόνο θεωρητική δυνατότητα, αφού επί του παρόντος δεν υπάρχουν πλοία που να αποκτήθηκαν πριν από την ένταξη του δικαιούχου στο καθεστώς φορολογίας χωρητικότητας. Ως εκ τούτου, δεν τίθεται ζήτημα απαλλαγής από τον φόρο υπεραξίας από την πώληση των εν λόγω πλοίων.
- (140) Ωστόσο, η Επιτροπή επισημαίνει ότι το ζήτημα της ενδεχόμενης μετάβασης από το σύνηθες σύστημα φορολογίας εισοδήματος στο σύστημα του φόρου χωρητικότητας δεν είναι καθαρά θεωρητικό. Η Επιτροπή γνωρίζει ότι υπάρχουν/υπήρχαν φορείς εκμετάλλευσης πλοίων στην Ελλάδα, που υπόκεινται/υπόκειντο στους συνήθεις κανόνες φορολογίας εισοδήματος. Αυτοί

⁷⁰ Εκτός αυτού, η εισηγητική έκθεση της Συντακτικής Επιτροπής του Σχεδίου Κώδικος Ιδιωτικού Ναυτικού Δικαίου αναφέρεται στη δυνατότητα μίσθωσης πλοίων, όταν δηλώνει σε σχέση με το έκτο κεφάλαιο του Κώδικα ότι η Επιτροπή προτίμησε να μην καθορίσει συγκεκριμένους τύπους συμβάσεων για τη μίσθωση γυμνών πλοίων (*locatio conductio navis*) ή πλοίων με πλήρωμα (*locatio conductio navis et operarum, magistri et nauiticorum*), διότι οι εν λόγω συμβάσεις εμφανίζουν έναν υψηλό βαθμό διακύμανσης στην πράξη και θα ήταν πρόσφορο τα συμβαλλόμενα μέρη να συμφωνήσουν τα ίδια τους όρους που είναι κατάλληλοι.

⁷¹ Πρόσφατα, αυτή η προσέγγιση επιβεβαιώθηκε στις αποφάσεις της Επιτροπής για τις υποθέσεις SA.38085 και SA.37912 σχετικά με υποθέσεις ιταλικού και κροατικού φόρου χωρητικότητας αντίστοιχα.

⁷² Βλ. απόφαση της Επιτροπής για την υπόθεση N448/2010 – Τροποποιήσεις στο φινλανδικό σύστημα φόρου χωρητικότητας, (http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case_details.cfm?proc_code=3_N448_2010).

ήταν φορείς εκμετάλλευσης πλοίων υπό ξένη σημαία, αν συμμετείχαν σε παράκτιες επιβατικές υπηρεσίες ή παρείχαν άλλες εμπορικές υπηρεσίες σε εσωτερικούς πλόες ή αν εκμεταλλεύονταν πλοία κάτω των 500 κόρων, αφού τα πλοία αυτών των δύο κατηγοριών δεν ήταν επιλέξιμα για τη φορολογία χωρητικότητας πριν από το 2015. Δεδομένου ότι ο πρόσφατα εκδοθείς ν. 4336/2015 αναγνωρίζει επίσης το δικαίωμα των πλοίων υπό σημαία κράτους του ΕΟΧ εκτός της ελληνικής που συμμετέχουν στις εγχώριες μεταφορές (ανεξαρτήτως χωρητικότητας) και συμμετέχουν σε διεθνείς μεταφορές (μέχρι ολική χωρητικότητα 500 κόρων) να επωφελούνται από τον φόρο χωρητικότητας, αναμένεται να υπάρξουν μεταφορές από το σύστημα φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων στο σύστημα φόρου χωρητικότητας. Τουλάχιστον θεωρητικά, μεταφορές από τη φορολογία εισοδήματος στη φορολογία χωρητικότητας είναι επίσης δυνατή για τα μικρά πλοία εκτός ΕΟΧ (μέχρι ολική χωρητικότητα 500 κόρων), τα οποία στη συνέχεια τίθενται εκ νέου υπό σημαία κράτους μέλους του ΕΟΧ.

- (141) Ως εκ τούτου, η Επιτροπή συμπεραίνει ότι η ανεπιφύλακτη απαλλαγή από τη φορολογία της υπεραξίας από την πώληση πλοίων δεν είναι συμβατή με την εσωτερική αγορά, αφού ενδέχεται:
- να οδηγήσει σε υπέρβαση του ανώτατου ορίου ενίσχυσης που ορίζεται στο κεφάλαιο 11 των κατευθυντήριων γραμμών θαλασσίων μεταφορών στην περίπτωση πλοίων δικαιούχων που θα μπορούσαν να είναι επιλέξιμοι για φορολογία χωρητικότητας σύμφωνα με τις κατευθυντήριες γραμμές θαλασσίων μεταφορών, δηλαδή κυρίως πραγματικές ναυτιλιακές εταιρείες ή
 - να εξασφαλίσει αδικαιολόγητο πλεονέκτημα για τους ιδιοκτήτες μη επιλέξιμων πλοίων, όπως τα αλιευτικά πλοία ή τα πλοία αναψυχής που ναυλώνονται σε βάση «γυμνού πλοίου».

4.2.1.6. Επίπεδο φόρου χωρητικότητας

- (142) Για διάφορους λόγους, δεν είναι εύκολη η σύγκριση του επιπέδου του φόρου χωρητικότητας στην Ελλάδα με εκείνο σε άλλα κράτη μέλη. Πρώτον, η Ελλάδα χρησιμοποιεί την ολική χωρητικότητα ως μέγεθος αναφοράς, ενώ τα άλλα κράτη μέλη χρησιμοποιούν την καθαρή χωρητικότητα⁷³ και η μετατροπή μεταξύ των δύο μετρικών συστημάτων διαφέρει και πραγματοποιείται κατά περίπτωση για κάθε πλοίο⁷⁴. Δεύτερον, η Ελλάδα χρεώνει ένα ετήσιο ποσοστό φόρου χωρητικότητας υπό μορφή κατ' αποκοπή ποσού, ενώ τα περισσότερα άλλα κράτη μέλη⁷⁵ καθορίζουν ένα θεωρητικό κέρδος⁷⁶ που ορίζεται είτε ανά ημερολογιακή

⁷³ Τόσο η καθαρή όσο και η ολική χωρητικότητα προκύπτουν από τη μέτρηση του όγκου του πλοίου και την εφαρμογή ενός μαθηματικού τύπου. Η καθαρή χωρητικότητα βασίζεται «στον μορφοποιημένο όγκο όλων των χώρων φόρτωσης του πλοίου» ενώ η ολική χωρητικότητα βασίζεται «στον μορφοποιημένο όγκο όλων των κλειστών χώρων του πλοίου». Επιπλέον, η καθαρή χωρητικότητα ενός πλοίου δεν μπορεί να είναι μικρότερη από το 30% της ολικής χωρητικότητάς του. Η ολική και η καθαρή χωρητικότητα ορίστηκαν από τη διεθνή σύμβαση για την καταμέτρηση της χωρητικότητας των πλοίων του 1969, που εγκρίθηκε από τον Διεθνή Ναυτιλιακό Οργανισμό το 1969· τέθηκε σε ισχύ στις 18 Ιουλίου 1982.

⁷⁴ Για παράδειγμα, ένα φορτηγό πλοίο έχει ολική χωρητικότητα 20.000 κόρους και καθαρή χωρητικότητα 18.000 κόρους, ενώ ένα πλοίο μεταφοράς εμπορευματοκιβωτίων έχει ολική χωρητικότητα 91.921 κόρους και καθαρή χωρητικότητα 53.625 κόρους. Ένα πλοίο μεταφοράς μεταλλευμάτων έχει ολική χωρητικότητα 159.534 κόρους και καθαρή χωρητικότητα 63.935 κόρους.

⁷⁵ Με εξαίρεση την Κύπρο, τη Μάλτα και την Κροατία.

ημέρα είτε ανά ημέρα λειτουργίας για κάθε πλοίο ανά 100 μονάδες χωρητικότητας στο οποίο εφαρμόζεται ο φόρος επιχειρήσεων. Η Επιτροπή αποδέχεται τη δυνατότητα χρήσης διαφορετικών μεθοδολογιών για τον υπολογισμό του φόρου χωρητικότητας, υπό τον όρο η τελική φορολογική επιβάρυνση για ένα δεδομένο πλοίο να μην είναι χαμηλότερη από εκείνη που έχει γίνει δεκτή από την Επιτροπή μέχρι στιγμής⁷⁷.

(143) Εντούτοις, με βάση τις πληροφορίες που παρασχέθηκαν από τις ελληνικές αρχές σχετικά με τους ισχύοντες συντελεστές φόρου χωρητικότητας και τους υπολογισμούς που πραγματοποιήθηκαν από την Επιτροπή, προέκυψε ότι, σε γενικές γραμμές, οι συντελεστές φόρου χωρητικότητας στην Ελλάδα δεν είναι χαμηλότεροι από ό,τι είχε γίνει δεκτό από την Επιτροπή μέχρι τώρα και, ως εκ τούτου, πληρούν τη σχετική απαίτηση των κατευθυντήριων γραμμών θαλασσιών μεταφορών. Αυτό συμβαίνει επίσης αφού αφαιρεθούν οι φορολογικές εκπτώσεις που προβλέπονται στο:

- άρθρο 7 παράγραφος 1 στοιχείο β) του ν. 27/1975 και μειώνουν τον συντελεστή φόρου χωρητικότητας για τα πλοία κατηγορίας A κατά 50% για τα κρουαζιερόπλοια και για όλα τα πλοία που δρομολογούνται σε διεθνείς γραμμές·
- άρθρο 12 παράγραφος 2 του ν. 27/1975 και μειώνουν τον συντελεστή φόρου χωρητικότητας για τα πλοία κατηγορίας B κατά 50% για όλα τα πλοία που δρομολογούνται σε διεθνείς γραμμές· (ii) κατά 60% προκειμένου περί επιβατηγών πλοίων, είτε μηχανοκινήτων είτε ιστιοφόρων.

(144) Η σύγκριση έγινε αφού ελήφθησαν υπόψη όσα ενέκρινε η Επιτροπή στις προηγούμενες αποφάσεις της για τον φόρο χωρητικότητας. Για 13 κράτη μέλη, η Επιτροπή χρησιμοποίησε στην εκτίμησή της τη βάση του φόρου χωρητικότητας που εγκρίθηκε στις αποφάσεις της⁷⁸ και τους ισχύοντες εθνικούς συντελεστές φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων⁷⁹.

⁷⁶ Το θεωρητικό κέρδος δεν είναι το πραγματικό κέρδος που πραγματοποιείται από την εκμετάλλευση του πλοίου αλλά υπολογίζεται βάσει κλίμακας συντελεστών ανάλογα με τη χωρητικότητα κάθε πλοίου.

⁷⁷ Σύμφωνα με το τμήμα 3.1 των κατευθυντήριων γραμμών θαλασσιών μεταφορών «η Επιτροπή θα εγκρίνει μόνον προγράμματα που, για την ίδια χωρητικότητα, συνεπάγονται φορολογική επιβάρυνση η οποία γενικώς ευθυγραμμίζεται με τα ήδη εγκριθέντα προγράμματα».

⁷⁸ Αποφάσεις της Επιτροπής για τις εξής υποθέσεις φόρου χωρητικότητας: N 738/95 όπως τροποποιήθηκε με την απόφαση στην υπόθεση N457/2008 (NL) - EE C/106/2009· N396/1998 (DE) - EE C/029/1999· N563/2001 (DK) - EE C/146/2002· N790/99 (UK) - EE C/258/2000· N736/2001 (ES) EE C/038/2004· N504/2002 (IRL) EE C/015/2003· N448/2010 (FI) - EE C/220/2012· N737/2002 (FR) - EE C/038/2004· C20/2003 (BE) - EE C/145/2003 και EE L/150/2005· N325/2007 (SL) - EE C/53/2009· C34/2007 (PL) - EE C/300/2007 και EE L/90/2010· N330/2005 (LT) - EE C/90/2007· N45/2004 (IT) - EE C/125/2005.

⁷⁹ Βλ. π.χ. <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-corporate-tax-rates-2015.pdf>

Χωρητικότητα		Φορολογική βάση, σύμφωνα με τα καθεστάτα φόρου χωρητικότητας ανά 100 κόρους και ημέρα σε ευρώ												
(Κόροι καθαρής χωρητικότητας)		NL	D	DK	UK	ES	IRL	FIN	F	B	SL	PL	LT	IT
1	1.000	0,91	0,92	0,94	0,97	0,9	1	1,38	0,93	0,9	0,9	0,5	0,93	0,9
1.001	10.000	0,67	0,69	0,67	0,73	0,7	0,75	1,03	0,71	0,7	0,67	0,35	0,67	0,7
10.001	25.000	0,46	0,46	0,4	0,48	0,4	0,5	0,69	0,47	0,4	0,4	0,2	0,43	0,4
25.001	40.000	0,23	0,23	0,27	0,24	0,2	0,25	0,57	0,24	0,2	0,2	0,1	0,27	0,2
40.001	50.000	0,23	0,23	0,27	0,24	0,2	0,25	0,57	0,24	0,05	0,2	0,1	0,27	0,2
50.001 και άνω		0,05	0,23	0,27	0,24	0,2	0,25	0,57	0,24	0,05	0,2	0,1	0,27	0,2

(145) Για την Κύπρο και την Κροατία, η Επιτροπή έλαβε τους ετήσιους συντελεστές φόρου χωρητικότητας που εγκρίθηκαν στις αποφάσεις της⁸⁰:

Ετήσιος φόρος σε ευρώ ανά 100 κόρους καθαρής χωρητικότητας					
Κλιμάκια χωρητικότητας	0-1.000 κόροι καθαρής χωρητικότητας	1001-10.000 κόροι καθαρής χωρητικότητας	10001-25.000 κόροι καθαρής χωρητικότητας	25001-40.000 κόροι καθαρής χωρητικότητας	>40.000 κόροι καθαρής χωρητικότητας
Κύπρος	36,50	31,03	20,08	12,78	7,30
Κροατία	35,44	30,19	19,69	12,47	7,22

(146) Με βάση τους υπολογισμούς που πραγματοποιήθηκαν, προκύπτει ότι για τα πλοία Κατηγορίας Α στην ηλικιακή κατηγορία που αντιστοιχεί με τον μέσο όρο ηλικίας του ελληνικού στόλου (12,5 έτη)⁸¹, το επίπεδο φορολογίας χωρητικότητας, ακόμη και μετά την εφαρμογή της έκπτωσης 50% που ορίζεται στο άρθρο 7 του ν. 27/1975⁸², είναι πάνω από τα επίπεδα που ήταν αποδεκτά από την Επιτροπή κατά το παρελθόν. Ειδικότερα, η Ελλάδα χρεώνει ανά τόνο ολικής χωρητικότητας τουλάχιστον όσο χρεώνουν η Κύπρος, η Κροατία, η Ιρλανδία και η Πολωνία ανά τόνο καθαρής χωρητικότητας⁸³ ή ακόμη περισσότερο. Από αυτήν την άποψη, πρέπει να τονιστεί ότι η διαφορά μεταξύ της ολικής και της καθαρής χωρητικότητας των πλοίων είναι πάντα σημαντική και, ανάλογα με την κατηγορία του πλοίου, η ολική χωρητικότητα μπορεί να είναι έως και τριπλάσια της καθαρής⁸⁴. Ως εκ τούτου, ανά τόνο καθαρής χωρητικότητας, ο φόρος χωρητικότητας στην Ελλάδα θα ήταν πολύ υψηλότερος από εκείνον που είχε εγκρίνει η Επιτροπή στο παρελθόν. Επομένως, παρά το γεγονός ότι στην Ελλάδα τα νεότερα πλοία (0-4 ετών) φέρουν περίπου 40% χαμηλότερη επιβάρυνση φόρου χωρητικότητας από ό,τι τα πλοία στην κατηγορία των 10-19 ετών, αυτό δεν έχει ως αποτέλεσμα το να είναι ο συντελεστής φόρου χωρητικότητάς τους

⁸⁰ Αποφάσεις της Επιτροπής στις υποθέσεις: N37/2010 (CY) EE C/144/2010 και SA.37912 (HR).

⁸¹ 10-19 ετών.

⁸² Έκπτωση για τα κρουαζιερόπλοια και για όλα τα πλοία που δρομολογούνται σε διεθνείς γραμμές.

⁸³ Όπως επιβεβαιώνεται από την Επιτροπή.

⁸⁴ Π.χ. ένα πλοίο ολικής χωρητικότητας 160.000 κόρων μπορεί να έχει καθαρή χωρητικότητα λίγο πάνω από 60.000 κόρους.

χαμηλότερος από τα επίπεδα που έχουν γίνει δεκτά μέχρι στιγμής από την Επιτροπή για άλλα κράτη μέλη.

- (147) Πρέπει επίσης να τονιστεί ότι στα περισσότερα κράτη μέλη (συμπεριλαμβανομένης της Πολωνίας και της Ιρλανδίας), ο φόρος χωρητικότητας χρεώνεται μόνο ανά ημέρες λειτουργίας. Ενώ στην Ελλάδα είναι δυνατές εκπτώσεις του φόρου χωρητικότητας, όταν ένα πλοίο αποδειχτεί ότι ήταν σε αργία, κατ' αναλογία προς τον αριθμό των ημερών κατά τις οποίες το πλοίο ήταν σε αργία, οι υποκείμενοι όροι όπως διατυπώνονται στο άρθρο 5 του ν. 27/1975 είναι αυστηροί:
- Διά πλοία της πρώτης κατηγορίας, εφ' όσον ή αργία διήρκεσεν επί χρονικόν διάστημα υπερβαίνον τους δύο (2) συναπτούς μήνας, κατά το προηγούμενον η κατά το έτος της φορολογίας.
 - Διά πλοία της δευτέρας κατηγορίας εφ' όσον ή αργία διήρκεσεν επί συνεχές χρονικόν διάστημα μείζον των είκοσιν ημερών, κατά το έτος της φορολογίας.
- (148) Επιπλέον, θα πρέπει να σημειωθεί ότι ο ν. 4336/2015 προβλέπει για τα πλοία κατηγορίας Α ετήσια αύξηση φόρου χωρητικότητας 4% για τα έτη 2016 έως 2020.
- (149) Επειδή οι γενικοί φορολογικοί συντελεστές είναι υψηλότεροι για τα πλοία κατηγορίας Β, ο σχετικός όρος των κατευθυντήριων γραμμών θαλασσιών μεταφορών ικανοποιείται εξίσου, ακόμη αν ληφθούν υπόψη εκπτώσεις έως και 60% που ορίζονται στο άρθρο 12 παράγραφος 2 του ν. 27/1975.
- (150) Ωστόσο, η Επιτροπή θεωρεί ότι μια σειρά από εκπτώσεις φόρου χωρητικότητας που προβλέπονται στα άρθρα 7 και 13 του ν. 27/1975 συνιστούν διάκριση, διότι περιορίζονται στα πλοία που ναυπηγούνται ή επισκευάζονται στην Ελλάδα ή εξαρτώνται από την ελληνική ιδιοκτησία των πλοίων που φορολογούνται σύμφωνα με τη χωρητικότητα. Επιπροσθέτως, κανονικά θα οδηγούσαν στην πτώση του επιπέδου του φόρου χωρητικότητας κάτω από εκείνο που έχει γίνει γενικά δεκτό για άλλα κράτη μέλη. Αυτό συμβαίνει οπωσδήποτε όσον αφορά τις πλήρεις απαλλαγές από τη φορολογία και μπορεί κάλλιστα να συμβεί και στην περίπτωση των μειώσεων. Ως εκ τούτου, οι ακόλουθες εκπτώσεις του φόρου χωρητικότητας θεωρούνται ασυμβίβαστες με τις κατευθυντήριες γραμμές θαλασσιών μεταφορών και την εσωτερική αγορά:
- α) οι εξαιρέσεις για πλοία κατηγορίας Α ναυπηγημένα στην Ελλάδα και υπό ελληνική σημαία ηλικίας έως και 6 ετών καθώς και οι εξαιρέσεις υπό όρους για πλοία κατηγορίας Α που υφίστανται επισκευές πλοίων στην Ελλάδα·
 - β) οι εξαιρέσεις για πλοία κατηγορίας Β ναυπηγημένα στην Ελλάδα και υπό ελληνική σημαία έως και 12 ετών·
 - γ) η έκπτωση 50% επί μια πενταετία για φορτηγά πλοία κατηγορίας Β, δεξαμενόπλοια και πλοία-ψυγεία ηλικίας μεταξύ 10 και 20 ετών τιθέμενα το πρώτον υπό ελληνική σημαία (η εξαίρεση αυξάνεται, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, σε μείωση κατά δύο τρίτα για περίοδο δέκα ετών εάν τα εν λόγω πλοία επισκευάζονται στην Ελλάδα)·
 - δ) η μείωση υπό όρους κατά τα δύο τρίτα για περίοδο δέκα ετών για επιβατηγά πλοία κατηγορίας Β τα οποία είναι ηλικίας κάτω των 20 ετών εάν επισκευάζονται στην Ελλάδα·

- ε) η μείωση κατά τα δύο τρίτα του φόρου για περίοδο πενταετίας για πλοία κατηγορίας Β μεταξύ 10 και 15 ετών, υπό τον όρο να ανήκουν κατά 50% σε πρόσωπα με ελληνική ιθαγένεια ή σε εταιρείες με έδρα την Ελλάδα, εάν αυτά τα πλοία αντικαθιστούν πλοία ηλικίας άνω των 20 ετών που ανήκουν στους ίδιους ιδιοκτήτες και των οποίων η ολική χωρητικότητα είναι τουλάχιστον τα δύο τρίτα της χωρητικότητας των πλοίων που αυτά αντικατέστησαν.
- (151) Όσον αφορά τις μειώσεις που σχετίζονται με τις επισκευές πλοίων στην Ελλάδα, δεν μπορούν να γίνουν δεκτά τα επιχειρήματα των ελληνικών αρχών⁸⁵ ότι καταργήθηκαν οι σχετικές εξαιρέσεις. Πρώτον, η εγκύκλιος 1133991/31.12.1992 ΠΟΛ 1298 αναφέρεται μόνο στο άρθρο 7 του ν. 27/1975 (δηλαδή επισκευές πλοίων κατηγορίας Α) και δεν αναφέρει το άρθρο 13 του ν. 27/1975 (δηλαδή επισκευές πλοίων κατηγορίας Β). Δεύτερον, δεν είναι σαφές πώς θα μπορούσαν να τροποποιηθούν με μια απλή εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών οι διατάξεις ενός νόμου του ελληνικού κοινοβουλίου οι οποίες, σύμφωνα με τις ελληνικές αρχές, προστατεύονται επίσης από το Σύνταγμα (μειώσεις/απαλλαγές για τα πλοία κατηγορίας Α). Σε κάθε περίπτωση, παρά το γεγονός ότι οι ελληνικές αρχές εφαρμόζουν επί του παρόντος φόρο χωρητικότητας σύμφωνα με την εγκύκλιο και παραβλέπουν το ν. 27/1975, οι σχετικές διατάξεις των άρθρων 7 και 13 θα πρέπει να καταργηθούν, προκειμένου να διασφαλιστεί η σαφήνεια και η συνέπεια στην εφαρμογή του φόρου χωρητικότητας. Τέλος, ακόμη και αν δεν υπήρχαν στοιχεία που εισάγουν διακρίσεις, η πλήρης απαλλαγή από τον φόρο χωρητικότητας, ακόμη και σε προσωρινή βάση, θα ερχόταν σε αντίθεση με τις αρχές των κατευθυντήριων γραμμών θαλασσίων μεταφορών.
- (152) Ως εκ τούτου, η Επιτροπή συμπεραίνει ότι οι προαναφερθείσες φορολογικές εκπτώσεις είναι ασυμβίβαστες με τις κατευθυντήριες γραμμές θαλασσίων μεταφορών και την εσωτερική αγορά, διότι συνιστούν διάκριση και καταλήγουν σε επίπεδο φορολογίας που βρίσκεται κάτω από εκείνο που έχει γίνει δεκτό από την Επιτροπή μέχρι στιγμής⁸⁶.
- (153) Η ανωτέρω εκτίμηση της Επιτροπής δεν λαμβάνει υπόψη τον ν. 4301/2014 για την κύρωση της συμφωνίας που υπεγράφη μεταξύ της ελληνικής κυβέρνησης και του ναυτιλιακού κλάδου και προβλέπει, μεταξύ άλλων, ετήσια εισφορά που ισούται με τον ετήσιο φόρο χωρητικότητας που καταβάλλεται για κάθε πλοίο υπό ελληνική ή ξένη σημαία, η διαχείριση του οποίου γίνεται από την Ελλάδα. Αυτό είναι *προσωρινό* μέτρο για την περίοδο 2014-2017 και δεν τροποποιεί άμεσα τη *μόνιμη* νομοθεσία για τον φόρο χωρητικότητας. Τα δύο μέτρα δεν συνδέονται μεταξύ τους⁸⁷ και το προσωρινό μέτρο για την περίοδο 2014-2017 δεν τροποποιεί μόνιμως τα επίπεδα φορολογίας χωρητικότητας στην Ελλάδα. Επιπλέον, η Επιτροπή δεν έχει αντίρρηση για το ίδιο το επίπεδο του φόρου χωρητικότητας, αλλά για τις μειώσεις που συνιστούν διάκριση και τις πλήρεις απαλλαγές από τον φόρο χωρητικότητας, οι οποίες ούτως ή άλλως δεν επηρεάζονται από την προσωρινή συμφωνία μεταξύ της ελληνικής κυβέρνησης και της ναυτιλιακής κοινότητας. Επιπλέον, το άρθρο 8 παράγραφος 4 της συμφωνίας μεταξύ της ελληνικής κυβέρνησης και της ναυτιλιακής κοινότητας ορίζει ότι το

⁸⁵ Βλ. παρατηρήσεις της 5.11.2012.

⁸⁶ Σύμφωνα με το τμήμα 3.1 των κατευθυντήριων γραμμών θαλασσίων μεταφορών «η Επιτροπή θα εγκρίνει μόνον προγράμματα που, για την ίδια χωρητικότητα, συνεπάγονται φορολογική επιβάρυνση η οποία γενικώς ευθυγραμμίζεται με τα ήδη εγκριθέντα προγράμματα».

⁸⁷ Βλ. επίσης, στο ίδιο πνεύμα, την αιτιολογική σκέψη (101) της παρούσας απόφασης.

δικαιοπρακτικό του θεμέλιο είναι το νομικό καθεστώς για τη φορολογία των πλοίων που ίσχυε κατά τον χρόνο της υπογραφής της συμφωνίας. Συνεπώς, δεν αποκλείεται μια τροποποίηση του ελληνικού καθεστώτος φόρου χωρητικότητας (η οποία είναι ακριβώς ο στόχος των παρόντων κατάλληλων μέτρων που προτείνονται από την Επιτροπή) να οδηγήσει στην ακυρότητα της εν λόγω συμφωνίας. Για όλους αυτούς τους λόγους, η προσωρινή συμφωνία μεταξύ της ελληνικής κυβέρνησης και της ναυτιλιακής κοινότητας δεν έχει σημασία για την εκτίμηση των συντελεστών φόρου χωρητικότητας.

4.2.1.7. Απαίτηση σύνδεσης με τη σημαία

- (154) Στην επιστολή του άρθρου 21, η Επιτροπή εξέφρασε την προκαταρκτική άποψη ότι οι απαιτήσεις σύνδεσης με τη σημαία, όπως προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, δεν ανταποκρίνονται πλήρως στις απαιτήσεις που ορίζονται στο κεφάλαιο 3.1 των κατευθυντήριων γραμμών θαλασσίων μεταφορών. Ειδικότερα, η Επιτροπή ανησυχούσε για το γεγονός ότι τα πλοία ολικής χωρητικότητας άνω των 500 κόρων (εκτός των επιβατηγών ακτοπλοϊκών πλοίων και των εμπορικών πλοίων που εκτελούν εσωτερικούς πλόες) μπορούν να επωφεληθούν από τη φορολογία χωρητικότητας, ανεξάρτητα από τη σημαία του πλοίου βάσει των άρθρων 25 και 26 του ν. 27/1975.
- (155) Μετά τις παρατηρήσεις που έλαβε από την Ελλάδα, η Επιτροπή επισημαίνει το υψηλό μερίδιο της χωρητικότητας υπό σημαία κρατών του ΕΟΧ⁸⁸, η διαχείριση των οποίων γίνεται από την Ελλάδα, όσον αφορά την ολική χωρητικότητα και την πρόσφατη θετική τάση του σχετικού δείκτη.
- (156) Ωστόσο, η Επιτροπή θεωρεί ότι η έλλειψη κατάλληλου μηχανισμού στην ελληνική νομοθεσία που να εξασφαλίζει τη συμμόρφωση με την απαίτηση για μερίδιο χωρητικότητας υπό σημαία κρατών του ΕΟΧ, όσον αφορά τους στόλους που περιλαμβάνουν επίσης πλοία που φέρουν άλλες σημαίες, ενδέχεται να οδηγήσει σε ασυμβατότητα με τις απαιτήσεις των κατευθυντήριων γραμμών θαλασσίων μεταφορών. Ειδικότερα, ενδέχεται να κάνει τις εταιρείες (ή τους ομίλους) που υπάγονται στον φόρο χωρητικότητας να μην τηρούν την απαίτηση για αύξηση ή τουλάχιστον διατήρηση του μεριδίου χωρητικότητας υπό σημαία κρατών του ΕΟΧ στον στόλο τους που φορολογείται σύμφωνα με τη χωρητικότητα.
- (157) Παρά το γεγονός ότι το υψηλό μερίδιο χωρητικότητας υπό σημαία κρατών του ΕΟΧ της οποίας η διαχείριση γίνεται από την Ελλάδα δείχνει ότι *επί του παρόντος* το εν λόγω μερίδιο συμβαίνει να είναι ικανοποιητικό στην πράξη, αυτό δεν αλλάζει το γεγονός ότι το ελληνικό καθεστώς φορολογίας χωρητικότητας δεν παρέχει επαρκείς εγγυήσεις (όπως απαιτείται από τις κατευθυντήριες γραμμές θαλασσίων μεταφορών), προκειμένου να εξασφαλιστεί ότι το μερίδιο της χωρητικότητας υπό σημαία κρατών του ΕΟΧ θα μπορεί να παραμείνει σε ικανοποιητικά επίπεδα. Η Επιτροπή θεωρεί αντίθετο προς τις κατευθυντήριες γραμμές θαλασσίων μεταφορών το γεγονός ότι τα πλοία ολικής χωρητικότητας άνω των 500 κόρων (εκτός των επιβατηγών ακτοπλοϊκών πλοίων και των εμπορικών πλοίων που εκτελούν εσωτερικούς πλόες) μπορούν να επωφεληθούν

⁸⁸ 47,7% το 2013, το οποίο σύμφωνα με τις εκτιμήσεις της Επιτροπής θα πρέπει να είναι πάνω από τον μέσο όρο της ΕΕ.

από τη φορολογία χωρητικότητας, ανεξάρτητα από τη σημαία του πλοίου βάσει των άρθρων 25 και 26 του ν. 27/1975.

Ως προς την αναφορά των ελληνικών αρχών στο γαλλικό καθεστώς φόρου χωρητικότητας⁸⁹, το οποίο δεν περιείχε απαίτηση σύνδεσης με τη σημαία, και στο γερμανικό καθεστώς φόρου χωρητικότητας⁹⁰, το οποίο συνέδεε τον φόρο με την απλή νηολόγηση του πλοίου στα γερμανικά νηολόγια, η Επιτροπή σημειώνει ότι αυτά τα δύο καθεστάτα εγκρίθηκαν από την Επιτροπή σύμφωνα με τις προηγούμενες κατευθυντήριες γραμμές θαλασσίων μεταφορών (κατευθυντήριες γραμμές του 1997). Οι τελευταίες ήταν λιγότερο αυστηρές και ακριβείς όσον αφορά την απαίτηση για τη σημαία του ΕΟΧ για τους στόλους που φορολογούνται σύμφωνα με τη χωρητικότητα από ό,τι οι κατευθυντήριες γραμμές του 2004. Μετά την έγκριση των κατευθυντήριων γραμμών θαλασσίων μεταφορών του 2004, τα οικεία κράτη μέλη είχαν την υποχρέωση να τροποποιήσουν τα καθεστάτα κρατικών ενισχύσεών τους, σύμφωνα με τη διαδικασία κατάλληλων μέτρων. Η Επιτροπή επιστά επίσης την προσοχή στην πιο πρόσφατη απόφασή της σχετικά με την πτυχή της σύνδεσης με τη σημαία του γαλλικού συστήματος φόρου χωρητικότητας⁹¹.

- (158) Με βάση τα ανωτέρω, η Επιτροπή σημειώνει ότι σήμερα η Ελλάδα μεταχειρίζεται τα πλοία υπό σημαία άλλου κράτους ΕΕ-ΕΟΧ των οποίων η διαχείριση γίνεται στην Ελλάδα με τον ίδιο τρόπο όπως τα πλοία με ελληνική σημαία για τους σκοπούς του φόρου χωρητικότητας⁹². Ωστόσο, η Επιτροπή καταλήγει στο συμπέρασμα ότι δεν υπάρχει κατάλληλος μηχανισμός στην Ελλάδα, για να εξασφαλιστεί ότι οι εταιρείες ή οι όμιλοι που υπάγονται στον φόρο χωρητικότητας και έχουν επίσης στον στόλο τους πλοία εκτός του ΕΟΧ θα αυξήσουν ή θα διατηρήσουν το μερίδιό τους σε χωρητικότητα ΕΟΧ του στόλου. Αυτό δεν συνάδει με το κεφάλαιο 3.1 των κατευθυντήριων γραμμών θαλασσίων μεταφορών.

4.2.1.8. Μέτρα οριοθέτησης

- (159) Όπως απαιτείται από το κεφάλαιο 3.1 των κατευθυντήριων γραμμών θαλασσίων μεταφορών θα πρέπει να αποκλειστούν οι δευτερογενείς συνέπειες μεταξύ των επιλέξιμων και μη επιλέξιμων δραστηριοτήτων. Ωστόσο, η Επιτροπή επισημαίνει ότι το άρθρο 2 παράγραφος 3 του ν. 27/1975 εξακολουθεί να επιτρέπει σε δικαιούχες επιχειρήσεις, οι οποίες ασχολούνται επίσης με εμπορικές δραστηριότητες εκτός από την εκμετάλλευση του πλοίου, να προσδιορίζουν τα κέρδη από διαφορετικές δραστηριότητες ανάλογα με το ακαθάριστο εισόδημα της εταιρείας το οποίο προέρχεται από τις σχετικές δραστηριότητες, και όχι βάσει

⁸⁹ Υπόθεση κρατικών ενισχύσεων N 737/2002, ΕΕ C38 της 12.02.2004

⁹⁰ Υπόθεση κρατικών ενισχύσεων N 396/1998

⁹¹ Υπόθεση κρατικών ενισχύσεων SA.14551(2013/C), ΕΕ L110 της 29.04.2015

⁹² Αυτό έπεται της διαδικασίας επί παραβάσει που κινήθηκε από την Επιτροπή κατά της Ελλάδας όσον αφορά μη ελληνικά πλοία υπό σημαία κράτους ΕΟΧ που συμμετέχουν σε εσωτερικές μεταφορές ή κάτω των 500 κόρων ολικής χωρητικότητας, με βάση τους κανόνες της Συνθήκης για την εγκατάσταση, την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων και παροχή υπηρεσιών (υπόθεση IN/2012/4155).

της λεπτομερούς λογιστικής των δαπανών και των εσόδων που σχετίζονται με διαφορετικές δραστηριότητες. Αυτό δεν αποτελεί κατάλληλο λογιστικό διαχωρισμό, όπως απαιτείται από τις κατευθυντήριες γραμμές θαλασσίων μεταφορών.

- (160) Παρά το γεγονός ότι η εγκύκλιος 32/1975 του Υπουργείου Οικονομικών αναφέρει ότι δεν εφαρμόζεται η αναλογική κατανομή των κερδών, αν τα καθαρά κέρδη ή ζημίες της εταιρείας από την εκμετάλλευση του πλοίου μπορούν να προκύψουν σαφώς από τους λογαριασμούς, αυτό δεν παρέχει τις απαραίτητες νομικές διασφαλίσεις. Η Επιτροπή θεωρεί ότι οι εταιρείες που φορολογούνται σύμφωνα με τη χωρητικότητα θα εξακολουθούν να χρησιμοποιούν τη ρήτρα που προβλέπεται στο άρθρο 2 παράγραφος 3 του ν. 27/1975, όταν θα είναι υπέρ τους.
- (161) Ως εκ τούτου, η Επιτροπή συμπεραίνει ότι η ελληνική νομοθεσία δεν εξασφαλίζει την ορθή μεταφορά της απαίτησης των κατευθυντήριων γραμμών θαλασσίων μεταφορών για λογιστικό διαχωρισμό. Επιπροσθέτως, τα μέτρα οριοθέτησης δεν μπορούν να θεωρηθούν ολοκληρωμένα, εφόσον δεν έχουν καθοριστεί όρια όσον αφορά τα επιλέξιμα κέρδη από την εκμετάλλευση ενός πλοίου (βλ. τμήμα για τις βοηθητικές δραστηριότητες).

4.2.1.9. Σώρευση ενισχύσεων/ανώτατο όριο ενισχύσεων

- (162) Σύμφωνα με το κεφάλαιο 11 των κατευθυντήριων γραμμών θαλασσίων μεταφορών, η συνολική ενίσχυση⁹³ προς όφελος των ναυτιλιακών εταιρειών, ανεξάρτητα από τη μορφή της ενίσχυσης, δεν θα πρέπει να παρέχει υψηλότερο όφελος από ό,τι η πλήρης απαλλαγή από τους φόρους και τις εισφορές κοινωνικής ασφάλισης των ναυτιλιακών δραστηριοτήτων και των ναυτικών.
- (163) Η Ελλάδα δηλώνει ότι επί του παρόντος δεν εφαρμόζει μη φορολογικά μέτρα προς όφελος των ναυτιλιακών εταιρειών. Ως εκ τούτου, κανονικά δεν θα πρέπει να γίνεται υπέρβαση του ανώτατου ορίου ενίσχυσης που προβλέπεται στο κεφάλαιο 11 των κατευθυντήριων γραμμών θαλασσίων μεταφορών. Ωστόσο, αυτό ισχύει με την επιφύλαξη της ενδεχόμενης μελλοντικής ανάλυσης της συμβατότητας των ελληνικών διατάξεων που εφαρμόζονται, μεταξύ άλλων, στη φορολογία των ναυτικών και στις εισφορές κοινωνικής ασφάλισης που ισχύουν για τους ναυτικούς. Επιπροσθέτως, η ενδεχόμενη ελάφρυνση των κρυφών φορολογικών υποχρεώσεων των εταιρειών που εντάσσονται στον φόρο χωρητικότητας (βλ. κεφάλαιο σχετικά με τη φορολογία της υπεραξίας από τα πλοία) θα πρέπει να ληφθεί υπόψη ως μέτρο ενίσχυσης επιπρόσθετο προς τον φόρο χωρητικότητας και συμβατό μόνο εφόσον δεν υπερβαίνει το ανώτατο όριο ενίσχυσης.
- (164) Ως εκ τούτου, η Επιτροπή συμπεραίνει ότι η Ελλάδα δεν εισήγαγε μηχανισμούς ελέγχου για την τήρηση των κανόνων σχετικά με τη σώρευση ενισχύσεων, σύμφωνα με το κεφάλαιο 11 των κατευθυντήριων γραμμών θαλασσίων μεταφορών για να εξασφαλίσει ότι δεν θα γίνει υπέρβαση του ανώτατου ορίου ενίσχυσης.

⁹³ Εκτός από την ενίσχυση για επαγγελματική εκπαίδευση, την ενίσχυση για αναδιάρθρωση, την ενίσχυση σε σχέση με τις υποχρεώσεις δημόσιων υπηρεσιών και την ενίσχυση εκκίνησης για νέες υπηρεσίες θαλάσσιων μεταφορών μικρών αποστάσεων.

4.2.2. *Προνομακή φορολογική μεταχείριση των δραστηριοτήτων ενός ευρύτερου ναυτιλιακού κλάδου*

(165) Η Επιτροπή διατηρεί τη θέση της, η οποία εκφράζεται στην επιστολή του άρθρου 21, ότι η απαλλαγή από τους συνήθεις κανόνες για τον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων των εταιρειών του ευρύτερου ναυτιλιακού τομέα, εκτός από τους εμπορικούς διαχειριστές των πλοίων που φαίνεται ότι ορίζονται ως «ναυλωτές» βάσει της ελληνικής νομοθεσίας, δεν μπορεί να ενταχθεί στο πεδίο εφαρμογής των κατευθυντήριων γραμμών θαλασσιών μεταφορών.

(i) Φορείς εμπορικής εκμετάλλευσης πλοίων

(166) Μολονότι, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, οι φορείς εμπορικής εκμετάλλευσης των πλοίων (όπως οι ναυλωτές βάσει χρόνου/ταξιδιού ή παρόμοιοι φορείς εκμετάλλευσης) που παρέχουν υπηρεσίες μεταφορών με πλήρως εξοπλισμένα και επανδρωμένα πλοία άλλων εταιρειών, μπορούν να επωφεληθούν από ενίσχυση στο πλαίσιο των κατευθυντήριων γραμμών θαλάσσιων μεταφορών, το σύστημα φορολογίας που έχει επιλεγεί μέχρι τώρα από την Ελλάδα γι' αυτό το είδος δραστηριοτήτων δεν μπορεί να αναγνωριστεί ως συμβατό με τις κατευθυντήριες γραμμές θαλασσιών μεταφορών.

(167) Υπό ορισμένες προϋποθέσεις (βλέπε κατωτέρω), οι κατευθυντήριες γραμμές θαλασσιών μεταφορών, όπως ερμηνεύονται από τις αποφάσεις της Επιτροπής, επιτρέπουν στους ναυλωτές βάσει χρόνου/ταξιδιού και σε παρόμοιους φορείς εμπορικής εκμετάλλευσης πλοίων να επωφεληθούν από τη φορολογία χωρητικότητας. Ωστόσο, επί του παρόντος, οι ελληνικές αρχές παρέχουν ένα διαφορετικό σύστημα φορολογίας (φορολογία με βάση την εισαγωγή κεφαλαίων), το οποίο φαίνεται ότι είναι ακόμη πιο επωφελές από ό,τι η φορολογία χωρητικότητας. Πράγματι, η φορολογία με βάση τα εισαγόμενα κεφάλαια ορίζει το ελάχιστο επίπεδο φορολογίας στα 2.500 δολάρια ΗΠΑ⁹⁴, το οποίο είναι λιγότερο από τον φόρο χωρητικότητας για ένα πλοίο μεσαίου μεγέθους. Επιπλέον, και το σημαντικότερο, η φορολογία με βάση τα εισαγόμενα κεφάλαια είναι μόνο προσωρινή, για περίοδο 8 ετών, και, ως εκ τούτου, δεν αντιμετωπίζει την κατά τα άλλα μόνιμη απαλλαγή των εν λόγω φορέων εμπορικής εκμετάλλευσης από οποιονδήποτε φόρο. Ως εκ τούτου, το φορολογικό πλεονέκτημα που επιτρέπεται να απολαμβάνουν οι εν λόγω φορείς εμπορικής εκμετάλλευσης σε μόνιμη βάση συνίσταται στη φορολογική απαλλαγή τους και όχι στη φορολόγησή τους βάσει διαφορετικού συστήματος (εισαγόμενα κεφάλαια).

(168) Ακόμη πιο σημαντικό, σύμφωνα με προηγούμενες αποφάσεις της Επιτροπής, οι εν λόγω εταιρείες μπορούν να επωφεληθούν από τον φόρο χωρητικότητας, μόνον εφόσον συμβάλλουν σε κάποιον στόχο των κατευθυντήριων γραμμών θαλάσσιων μεταφορών, ιδίως στην ανάπτυξη της σημαίας της ΕΕ ή στη διατήρηση της τεχνογνωσίας της ΕΕ ή σε συνδυασμό των δύο. Αυτό ισχύει, π.χ. αν εκτός από τα ναυλωμένα βάσει χρόνου/ταξιδιού, πλήρως εξοπλισμένα και επανδρωμένα πλοία άλλων εταιρειών, ο δικαιούχος του φόρου χωρητικότητας έχει στο στόλο του και πλοία για τα οποία διασφαλίζει ο ίδιος τη διαχείριση του πληρώματος και την τεχνική διαχείριση και τα εν λόγω πλοία αποτελούν τουλάχιστον το 20% του

⁹⁴ 50 000 δολάρια ΗΠΑ πολλαπλασιασμένα επί 5% σύμφωνα με τον ν. 4336/2015.

συνολικού του στόλου που φορολογείται βάσει χωρητικότητας⁹⁵ Μια άλλη δυνατότητα αφορά την περίπτωση που το μερίδιο των πλοίων τα οποία, αφενός, δεν φέρουν σημαία κράτους του ΕΟΧ και, αφετέρου, είναι ναυλωμένα βάσει χρόνου/ταξιδιού δεν υπερβαίνει το 75% του στόλου του δικαιούχου που φορολογείται σύμφωνα με τη χωρητικότητα⁹⁶. Τα κράτη μέλη έχουν την περαιτέρω δυνατότητα να απαιτήσουν το 25% τουλάχιστον του συνολικού στόλου του δικαιούχου να φέρει σημαία κράτους του ΕΟΧ⁹⁷. Σε όλες τις προαναφερθείσες περιπτώσεις, ο δικαιούχος του φόρου χωρητικότητας εξακολουθεί να υπέχει την υποχρέωση να διατηρήσει/αυξήσει το μερίδιο σε χωρητικότητα ΕΟΧ του στόλου του (πλοία υπό την ιδιοκτησία του ή ναυλωμένα με βάση «γυμνού πλοίου»).

- (169) Επομένως, η Επιτροπή καταλήγει στο συμπέρασμα ότι οι προϋποθέσεις για ενίσχυση που, επί του παρόντος, χορηγεί η Ελλάδα στους φορείς εμπορικής εκμετάλλευσης οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες μεταφοράς με πλήρως εξοπλισμένα και επανδρωμένα πλοία άλλων εταιρειών δεν συνάδουν με τις κατευθυντήριες γραμμές θαλάσσιων μεταφορών.

(ii) Άλλες εταιρείες του ναυτιλιακού κλάδου

- (170) Όσον αφορά άλλες εταιρείες του ναυτιλιακού κλάδου (εταιρείες που ασχολούνται με την ασφάλιση, τον κανονισμό της αβαρίας, τη μεσιτεία αγοραπωλησιών ή ναυπηγήσεων ή ναυλώσεων ή ασφαλίσεων πλοίων υπό ελληνική ή ξένη σημαία, ολικής χωρητικότητας άνω των 500 κόρων, καθώς και με την εκπροσώπηση πλοιοκτητριών εταιρειών), αυτές δεν παρέχουν ούτε υπηρεσίες θαλασσίων μεταφορών κατά την έννοια των κατευθυντήριων γραμμών θαλασσίων μεταφορών ούτε υπηρεσίες διαχείρισης πλοίων⁹⁸ κατά την έννοια των κατευθυντήριων γραμμών διαχείρισης πλοίων⁹⁹. Επομένως, η Επιτροπή καταλήγει στο συμπέρασμα ότι δεν μπορούν να λάβουν οποιαδήποτε ενίσχυση ούτε βάσει των κατευθυντήριων γραμμών θαλασσίων μεταφορών ούτε βάσει των κατευθυντήριων γραμμών διαχείρισης πλοίων. Οι εν λόγω εταιρείες πρέπει να υπόκεινται στους γενικούς κανόνες φορολογίας
- (171) Η Επιτροπή σημειώνει επίσης ότι δεν δικαιολογείται η αναγνώριση της προνομιακής φορολογικής μεταχείρισης των εν λόγω εταιρειών ως συμβατής απευθείας βάσει του άρθρου 107 παράγραφος 3 στοιχείο γ) της ΣΛΕΕ, ιδίως ενόψει των εκτιμήσεων στην ανωτέρω αιτιολογική σκέψη(109). Εκτός αυτού, τα εν λόγω μέτρα ενίσχυσης θα είχαν αμφίβολο αποτέλεσμα¹⁰⁰.

⁹⁵ Π.χ. απόφαση της Επιτροπής για την υπόθεση του δανικού φόρου χωρητικότητας N171/2004, ΕΕ C 136 της 03.06.2005.

⁹⁶ Π.χ. απόφαση της Επιτροπής για την υπόθεση του γαλλικού φόρου χωρητικότητας N737/2002, ΕΕ C 38 της 12.02.2004.

⁹⁷ Π.χ. απόφαση της Επιτροπής για την υπόθεση του γαλλικού φόρου χωρητικότητας SA.14551 (2013/C), ΕΕ L110 της 29.04.2015.

⁹⁸ Δηλαδή διαχείριση πληρώματος ή τεχνική διαχείριση των πλοίων.

⁹⁹ Ανακοίνωση της Επιτροπής περί παροχής οδηγιών σχετικά με τις κρατικές ενισχύσεις που χορηγούνται στις εταιρείες διαχείρισης πλοίων, ΕΕ C 132 της 11.6.2009, σ. 6–9.

¹⁰⁰ Σημειώνεται ότι το Λονδίνο κατέχει ηγετική θέση στον κόσμο σε σχέση με τέτοιου είδους δραστηριότητες, χωρίς ειδικά μέτρα στήριξης. Πάνω από το ένα πέμπτο (21%) των διεθνών θαλάσσιων ασφαλιστρών εγγράφονται μέσω Λονδίνου και περίπου το 40% της παγκόσμιας αγοράς

4.2.3. Απαλλαγή από τη φορολογία των μερισμάτων και της υπεραξίας σε σχέση με μετοχές σε ναυτιλιακές και συναφείς εταιρείες· απαλλαγή από τον φόρο κληρονομιάς στο επίπεδο των μετόχων πλοιοκτητριών και διαχειριστριών εταιρειών

- (172) Όπως ήδη αναφέρθηκε στην απόφασή της για την υπόθεση για τον φόρο χωρητικότητας της Μάλτας¹⁰¹, η Επιτροπή θεωρεί ότι τα έσοδα που συνδέονται με τα μερίσματα τα οποία καταβάλλονται από τις ναυτιλιακές εταιρείες και η υπεραξία που προκύπτει από την πώληση μετοχών σε ναυτιλιακές εταιρείες δεν αποτελούν έσοδα που προέρχονται από *ναυτιλιακές δραστηριότητες*, αλλά μάλλον εισόδημα που προκύπτει για τους μετόχους από τις *επενδυτικές τους δραστηριότητες*. Ως εκ τούτου, δεν δικαιολογούνται φοροαπαλλαγές με βάση τις κατευθυντήριες γραμμές θαλασσιών μεταφορών. Πράγματι, στις κατευθυντήριες γραμμές θαλασσιών μεταφορών αναφέρεται σαφώς ότι τα κράτη μέλη θα πρέπει να «διατηρήσουν [...] κανονικά επίπεδα φόρου για [...] προσωπικές αμοιβές των μετόχων και των διαχειριστών». Αυτός ο κανόνας είναι απαραίτητος προκειμένου η συμβατή ενίσχυση να επικεντρώνεται στη δραστηριότητα που χρειάζεται στήριξη και να περιορίζει όσο το δυνατόν περισσότερο τη στρέβλωση του ανταγωνισμού σε άλλους τομείς. Ειδάλλως, οι μέτοχοι εταιρειών που λαμβάνουν συμβατές ενισχύσεις θα δικαιούντο επίσης φορολογικών απαλλαγών (όπως και οι πιθανοί μέτοχοι των εν λόγω μετόχων). Ωστόσο, αυτό θα πολλαπλασίαζε σε απρόβλεπτα υψηλά επίπεδα το ποσό της ενίσχυσης που είχε γίνει αρχικά δεκτή για συγκεκριμένη εταιρεία σε συγκεκριμένο τομέα, με αποτέλεσμα στο τέλος πολλαπλοί τομείς της οικονομίας θα μπορούσαν να «μολυνθούν» από τις εν λόγω ενισχύσεις (ανάλογα με τις δραστηριότητες των δικαιούχων μετόχων). Ένα τέτοιο αποτέλεσμα θα ήταν αντίθετο προς την αποτελεσματικότητα των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις, καθώς και αντίθετο προς την αρχή της απαγόρευσης των κρατικών ενισχύσεων, η οποία απαιτεί κάθε εξαίρεση (συμβατή ενίσχυση) να εφαρμόζεται με περιοριστικό και καλά στοχευμένο τρόπο.
- (173) Στο ίδιο πνεύμα, η απαλλαγή των μετόχων των ναυτιλιακών εταιρειών από τον φόρο κληρονομιάς θεωρείται ότι υπερβαίνει το πεδίο εφαρμογής των κατευθυντήριων γραμμών θαλασσιών μεταφορών. Πράγματι, η κληρονομιά μετοχών σε ναυτιλιακές εταιρείες δεν αποτελεί εισόδημα από ναυτιλιακές δραστηριότητες.
- (174) Οι κατευθυντήριες γραμμές θαλασσιών μεταφορών επιτρέπουν φορολογικά πλεονεκτήματα σε σχέση με τις ναυτιλιακές δραστηριότητες και τους ναυτικούς. Ακόμη και αν τα μερίσματα που καταβάλλονται από τις ναυτιλιακές εταιρείες προέρχονται αρχικά από τις ναυτιλιακές δραστηριότητες, η φορολογία των μερισμάτων που καταβάλλονται από τις ναυτιλιακές εταιρείες θα πρέπει να διαφοροποιείται από τη φορολογία των ίδιων των ναυτιλιακών εταιρειών.

ναυλώσεων βρίσκεται στο Λονδίνο. 200 εταιρείες μεσιτείας πλοίων λειτουργούν στο Ηνωμένο Βασίλειο. Το Ηνωμένο Βασίλειο αντιπροσωπεύει περίπου το 9% του παγκόσμιου χαρτοφυλακίου δανείων στον τομέα και ο Lloyd's Register του Λονδίνου είναι ο δεύτερος σε μέγεθος νηογνώμονας στον κόσμο που συμπεριλαμβάνει το 18% του παγκόσμιου στόλου (βλ. π.χ.: <https://www.thecityuk.com/media/latest-news-from-thecityuk/london-retains-position-as-leading-global-maritime-centre/>).

¹⁰¹ Βλ. απόφαση της Επιτροπής της 25.07.2012 για την υπόθεση SA.33829 (2012/C), EE C 289 της 25.09.2012

Πράγματι, είναι κοινή πρακτική σε όλη την ΕΕ να φορολογούνται τα μερίσματα που καταβάλλονται από την εταιρεία η οποία υπόκειται στον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων ή στο υποκατάστατό του. Πρόκειται για δύο διαφορετικούς φόρους και η απαλλαγή από τον ένα δεν δικαιολογεί αυτόματα την απαλλαγή από τον άλλο. Οι απαλλαγές από τη συμμετοχή είναι αποδεκτές εφόσον εφαρμόζονται οριζόντια σε όλους τους οικονομικούς κλάδους.

- (175) Οι ελληνικές αρχές θεωρούν ότι η υπεραξία από την πώληση μετοχών σε ναυτιλιακές εταιρείες θα πρέπει να απαλλάσσεται από τον φόρο, όπως και η υπεραξία από τα πλοία που αγοράζονται και πωλούνται, ενώ υπάγονται στο σύστημα φόρου χωρητικότητας. Ωστόσο, η Επιτροπή δεν συμφωνεί με την άποψη αυτή. Η απόκτηση πλοίων για την εκτέλεση ναυτιλιακών δραστηριοτήτων και η μετέπειτα πώλησή τους, με σκοπό είτε την αγορά νέου πλοίου είτε τη σταδιακή μείωση των ναυτιλιακών δραστηριοτήτων, αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της *ναυτιλίας*. Αυτό δεν ισχύει για την αγορά και την πώληση μετοχών σε ναυτιλιακές εταιρείες, δραστηριότητα που αποτελεί μάλλον αναπόσπαστο μέρος των *επενδυτικών* επιχειρήσεων (δεν είναι επιλέξιμες για τη φορολογία χωρητικότητας βάσει των κατευθυντήριων γραμμών θαλασσιών μεταφορών).
- (176) Τα ίδια επιχειρήματα ισχύουν, τηρουμένων των αναλογιών, για τον φόρο κληρονομιών στις μεταβιβάσεις πλοίων, μετοχών ή μεριδίων εταιρειών που έχουν στην ιδιοκτησία τους πλοία άνω των 1.500 κόρων ολικής χωρητικότητας καθώς και των μετοχών ή μεριδίων εταιρειών χαρτοφυλακίου (*holding companies*) που κατέχουν άμεσα ή μέσω ενδιάμεσων εταιρειών χαρτοφυλακίου τις μετοχές ή τα μερίδια των ως άνω πλοιοκτητριών εταιρειών. Επιπροσθέτως, η Επιτροπή επισημαίνει ότι οι ναυτιλιακές επιχειρήσεις στην Ελλάδα συχνά είναι οικογενειακές επιχειρήσεις και, ως εκ τούτου, η διαθεσιμότητα της σχετικής απαλλαγής έχει κάποια βαρύτητα κατά τη λήψη επενδυτικών αποφάσεων.
- (177) Η Επιτροπή απορρίπτει τους ισχυρισμούς ότι η απαλλαγή από τη φορολογία των μερισμάτων θα πρέπει να γίνει δεκτή, διότι έγινε δεκτή για τη Μάλτα. Η Επιτροπή δεν έκανε δεκτή τέτοια απαλλαγή για τη Μάλτα. Η απόφαση που αφορά τη Μάλτα αποτελεί απλώς απόφαση κίνησης της διαδικασίας και, ως εκ τούτου, εκφράζει μόνο τις προκαταρκτικές (και όχι τις τελικές) απόψεις της Επιτροπής. Εκτός αυτού, η προκαταρκτική άποψη της Επιτροπής αιτιολογήθηκε από το γεγονός ότι η Μάλτα εφαρμόζει το σύστημα πλήρους καταλογισμού για τη φορολογία των μερισμάτων, γεγονός που δεν ισχύει για την Ελλάδα (στην Ελλάδα τα μερίσματα φορολογούνται με συντελεστή 10%, σύμφωνα με τους γενικούς κανόνες). Σε κάθε περίπτωση, ακόμη και για το σύστημα πλήρους καταλογισμού της Μάλτας, δεν έχει ληφθεί τελική απόφαση για την αποδοχή της απαλλαγής των μερισμάτων από τη φορολογία ως συμβατής ενίσχυσης.
- (178) Όσον αφορά τον ισχυρισμό της Ελλάδας ότι η απαλλαγή από τον φόρο επί των μερισμάτων και της υπεραξίας κατά τη μεταβίβαση των μετοχών σε ναυτιλιακές εταιρείες υπάρχει στο κυπριακό καθεστώς φορολογίας χωρητικότητας¹⁰² που εγκρίθηκε από την Επιτροπή, η Επιτροπή επισημαίνει τα ακόλουθα. Η απόφαση της Επιτροπής για τον φόρο χωρητικότητας της Κύπρου δεν επιτρέπει ούτε απαλλαγές από τη φορολογία των μερισμάτων, ούτε απαλλαγές από τη φορολογία της υπεραξίας. Στην απόφαση της Επιτροπής για τον φόρο χωρητικότητας της Κύπρου, δεν μπορεί να βρεθεί τέτοια συλλογιστική ή ακόμη

¹⁰² Υπόθεση κρατικών ενισχύσεων N37/2010, ΕΕ C144 της 03.06.2010.

και δήλωση ότι εγκρίνονται οι εν λόγω απαλλαγές. Η απόφαση της Επιτροπής καλύπτει μόνο τις ενισχύσεις που λαμβάνουν οι εταιρείες οι οποίες υπόκεινται στον φόρο χωρητικότητας.

- (179) Ως εκ τούτου, η Επιτροπή συμπεραίνει ότι οι φοροαπαλλαγές που αφορούν τα μερίσματα από τις ναυτιλιακές εταιρείες, την υπεραξία που σχετίζεται με μετοχές σε ναυτιλιακές εταιρείες και την κληρονομιά μετοχών σε ναυτιλιακές εταιρείες και παρεμφερή περιουσιακά στοιχεία δεν είναι σύμφωνες με τις κατευθυντήριες γραμμές θαλασσίων μεταφορών. Ακόμη περισσότερο, τυχόν ισοδύναμα οφέλη που προβλέπονται από τον ν. 27/1975 σε άλλες οντότητες εκτός των πραγματικών ναυτιλιακών εταιρειών σαφώς δεν είναι σύμφωνα με τις κατευθυντήριες γραμμές θαλασσίων μεταφορών.
- (180) Η ανωτέρω εκτίμηση της Επιτροπής δεν λαμβάνει υπόψη τον ν. 4301/2014 για την κύρωση της συμφωνίας που υπεγράφη μεταξύ της ελληνικής κυβέρνησης και της ναυτιλιακής κοινότητας και επεκτείνει την εφαρμογή στα μέλη της ναυτιλιακής κοινότητας «ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης»¹⁰³ που επιβάλλεται στα εισοδήματα των φυσικών προσώπων (συμπεριλαμβανομένων των επαναπατρισθέντων μερισμάτων για τους μετόχους των ναυτιλιακών εταιρειών)¹⁰⁴. Όπως αναφέρεται πιο πάνω στην αιτιολογική σκέψη (155)(153), πρόκειται για προσωρινό μέτρο, το οποίο είναι ξεχωριστό και δεν συνδέεται με τη μόνιμη ελληνική νομοθεσία για τον φόρο χωρητικότητας. Το εν λόγω προσωρινό μέτρο δεν τροποποιεί τις μόνιμες φοροαπαλλαγές που αφορούν τα μερίσματα από τις ναυτιλιακές εταιρείες, την υπεραξία που σχετίζεται με μετοχές σε ναυτιλιακές εταιρείες και την κληρονομιά μετοχών σε ναυτιλιακές εταιρείες και παρεμφερή περιουσιακά στοιχεία.

5. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

- (181) Το καθεστώς φορολογίας χωρητικότητας, η απαλλαγή από τη φορολογία της υπεραξίας από την πώληση πλοίων που φορολογούνται βάσει της χωρητικότητας, τα φορολογικά οφέλη για εταιρείες του ευρύτερου ναυτιλιακού κλάδου, η απαλλαγή από τη φορολογία των μερισμάτων που καταβάλλονται από τις ναυτιλιακές εταιρείες, η απαλλαγή από τη φορολογία της υπεραξίας που σχετίζεται με τις μετοχές σε ναυτιλιακές εταιρείες και η απαλλαγή από τον φόρο κληρονομιάς που προβλέπονται στον ν. 27/1975 είναι μέτρα που συνιστούν κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ.
- (182) Η Επιτροπή συμπεραίνει ότι αρκετές πτυχές του ν. 27/1975 δεν είναι σύμφωνες με τις κατευθυντήριες γραμμές θαλασσίων μεταφορών, όπως ερμηνεύονται από την πρακτική λήψης αποφάσεων της Επιτροπής. Ειδικότερα:
- α) Το πεδίο των επιλέξιμων πλοίων είναι υπερβολικά ευρύ (δεδομένου ότι, μεταξύ άλλων περιλαμβάνει αλιευτικά πλοία, πλωτά γεωτρύπανα / πλωτά διυλιστήρια που χρησιμοποιούνται για εξερευνήσεις, γεωτρήσεις του θαλάσσιου βυθού, άντληση από τη θάλασσα, διύλιση ή αποθήκευση πετρελαίου ή φυσικού αερίου). δεν τηρούνται οι προϋποθέσεις

¹⁰³ Άρθρο 29 του ν. 3986/11 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 1 παράγραφος 7 του ν. 4334/2015).

¹⁰⁴ Π.χ. για συνολικό καθαρό εισόδημα τουλάχιστον 100.000 ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται σε 6% του συνολικού ποσού (περιλαμβανομένων των μερισμάτων από ναυτιλιακές εταιρείες), ενώ για συνολικό καθαρό εισόδημα τουλάχιστον 500.000 ευρώ, ο εφαρμοζόμενος συντελεστής είναι 8%.

επιλεξιμότητας που καθορίζονται στις κατευθυντήριες γραμμές θαλασσιών μεταφορών όσον αφορά τα ρυμουλκά και τις βυθοκόρους.

- β) Απουσιάζει ο κατάλληλος μηχανισμός για να διασφαλίζεται ότι όλες οι εταιρείες/όμιλοι που φορολογούνται σύμφωνα με τη χωρητικότητα θα αυξάνουν ή τουλάχιστον θα διατηρούν το μερίδιο της χωρητικότητας με σημαία κράτους του ΕΟΧ ολόκληρου του στόλου τους.
- γ) Ορισμένες εκπτώσεις φόρου χωρητικότητας και πλήρεις απαλλαγές από τον φόρο (ακόμη και αν είναι προσωρινές) που ισχύουν βάσει της ελληνικής νομοθεσίας, εκτός του ότι συνιστούν διάκριση, έχουν ως αποτέλεσμα την πτώση του επιπέδου της φορολογίας κάτω από εκείνο που είναι αποδεκτό για άλλα κράτη μέλη της ΕΕ.
- δ) Το ελληνικό καθεστώς φορολογίας χωρητικότητας δεν διευκρινίζει ποια έσοδα από ένα δεδομένο επιλέξιμο πλοίο μπορούν να θεωρηθούν επιλέξιμα για τη φορολογία χωρητικότητας (ως βασικά έσοδα ή ως βοηθητικά έσοδα από τις θαλάσσιες μεταφορές). Η ανεπιφύλακτη αποδοχή όλων των εσόδων από πλοία στη φορολογία χωρητικότητας ενδέχεται να οδηγήσει στην παροχή ενίσχυσης καθ' υπέρβαση εκείνης που επιτρέπεται από τις κατευθυντήριες γραμμές θαλασσιών μεταφορών, όπως ερμηνεύονται στην πρακτική λήψης αποφάσεων της Επιτροπής. Επιπροσθέτως, απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό με τις υπηρεσίες της ζηράς.
- ε) Η απουσία σαφών νομικών διατάξεων σχετικά με την εκναύλωση «γυμνού» πλοίου ενδέχεται να έχει ως αποτέλεσμα οι καθαροί εκμισθωτές πλοίων που δεν παρέχουν υπηρεσίες θαλασσιών μεταφορών να επωφεληθούν από τη φορολογία χωρητικότητας, γεγονός που αντίκειται στις κατευθυντήριες γραμμές θαλασσιών μεταφορών οι οποίες περιορίζουν την ενίσχυση στους παρόχους θαλάσσιων μεταφορών.
- στ) Ο τρόπος υπολογισμού του κέρδους από επιλέξιμες δραστηριότητες δεν βασίζεται σε σαφή διαχωρισμό των λογαριασμών για να γίνεται σαφής διάκριση μεταξύ των εν λόγω κερδών από άλλα κέρδη που προέρχονται από μη επιλέξιμες δραστηριότητες (οριοθέτηση), όπως απαιτείται από τις κατευθυντήριες γραμμές θαλασσιών μεταφορών.
- ζ) Δεν υπάρχουν σαφείς διατάξεις και διασφαλίσεις για την τήρηση των ανώτατων ορίων ενίσχυσης και της σώρευσης. Επιπλέον, μπορεί να γίνει υπέρβαση του ανώτατου ορίου ενίσχυσης, μεταξύ άλλων, όταν πλοία που είχαν αποσβεστεί προηγουμένως υπέρ το δέον¹⁰⁵ εντάσσονται στη φορολογία χωρητικότητας, χωρίς διακανονισμό της κρυφής φορολογικής υποχρέωσης (βλ. τμήμα 4.2.1.5).
- η) Οι φορείς εμπορικής εκμετάλλευσης των πλοίων (όπως οι ναυλωτές βάσει χρόνου/ταξιδιού και παρόμοιοι φορείς εκμετάλλευσης) που παρέχουν υπηρεσίες μεταφορών με πλήρως εξοπλισμένα και επανδρωμένα πλοία άλλων εταιρειών υπόκεινται ανεπιφύλακτα στην προτιμησιακή φορολογική μεταχείριση χωρίς συγκεκριμένες υποχρεώσεις όσον αφορά τη συμβολή τους στην επίτευξη των στόχων των κατευθυντήριων γραμμών θαλάσσιων μεταφορών. Επιπροσθέτως, ο μηχανισμός ενίσχυσης που έχει επιλεγεί για τους εν λόγω φορείς

¹⁰⁵ Σε σύγκριση με την αγοραία αξία τους.

εκμετάλλευσης από την Ελλάδα είναι πιο γενναιόδωρος από τον φόρο χωρητικότητας.

- θ) Η απαλλαγή από τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων των εταιρειών του ναυτιλιακού κλάδου, ιδίως εταιρειών που ασχολούνται με την ασφάλιση, τον κανονισμό αβαριών, τη μεσιτεία αγοραπωλησιών, ναυπηγήσεων ή ναυλώσεων ή ασφαλίσεων πλοίων ολικής χωρητικότητας άνω των 500 κόρων, καθώς και με την αντιπροσώπευση πλοιοκτητριών εταιριών υπερβαίνει το πεδίο εφαρμογής των κατευθυντήριων γραμμών θαλασσιών μεταφορών και των κατευθυντήριων γραμμών διαχείρισης πλοίων.
- ι) Η απαλλαγή από τη φορολογία μερισμάτων και υπεραξίας καθώς και από τον φόρο κληρονομιών στο επίπεδο των μετόχων πλοιοκτητριών και διαχειριστριών εταιρειών υπερβαίνει τις κατευθυντήριες γραμμές θαλασσιών μεταφορών, αφού το σχετικό εισόδημα δεν αποτελεί εισόδημα από ναυτιλιακές δραστηριότητες, αλλά από επενδυτικές δραστηριότητες.

6. ΥΦΙΣΤΑΜΕΝΗ ΕΝΙΣΧΥΣΗ

- (183) Σύμφωνα με την κατάταξη ορισμένων πτυχών του ελληνικού συστήματος φόρου χωρητικότητας και της σχετικής νομοθεσίας ως ασυμβίβαστης κρατικής ενίσχυσης, όπως περιγράφεται ανωτέρω, η Επιτροπή πρέπει να καθορίσει κατά πόσον αυτά τα μέτρα θα πρέπει να θεωρηθούν νέες ή υφιστάμενες ενισχύσεις.
- (184) Η υφιστάμενη ενίσχυση, όπως ορίζεται στο άρθρο 1 στοιχείο β) του κανονισμού διαδικασίας, θα ήταν είτε μέτρο που ήταν σε ισχύ πριν από την ένταξη της Ελλάδας στην ΕΕ, είτε μέτρο που έχει εγκριθεί, είτε μέτρο που θεωρείται υφιστάμενη ενίσχυση σύμφωνα με το άρθρο 17 του κανονισμού διαδικασίας είτε μέτρο που δεν ήταν ενίσχυση όταν τέθηκε σε ισχύ, αλλά έγινε ενίσχυση λόγω της εξέλιξης της εσωτερικής αγοράς. Κάθε ενίσχυση που δεν εμπίπτει στον ορισμό της υφιστάμενης ενίσχυσης θα θεωρείτο νέα ενίσχυση, σύμφωνα με το άρθρο 1 στοιχείο γ) του κανονισμού διαδικασίας.
- (185) Οι ελληνικές αρχές υποστηρίζουν ότι το καθεστώς αποτελεί υφιστάμενη ενίσχυση, δεδομένου ότι τέθηκε σε ισχύ πολύ πριν προσχωρήσει η Ελλάδα στην ΕΕ, το 1981. Τα υπό συζήτηση μέτρα τέθηκαν σε ισχύ το 1975 και παρόμοια μέτρα ήδη υπήρχαν στην Ελλάδα πριν από την εν λόγω ημερομηνία. Υποστηρίζουν επιπλέον ότι κατά τη στιγμή των διαπραγματεύσεων για την ένταξη της Ελλάδας στην ΕΟΚ (1981), κατόπιν διαβουλεύσεων, το καθεστώς βρέθηκε να είναι συμβατό με τους όρους της Συνθήκης ΕΟΚ.
- (186) Οι ελληνικές αρχές δεν παρείχαν συγκεκριμένα αποδεικτικά στοιχεία για να τεκμηριώσουν τον ισχυρισμό τους ότι το καθεστώς την εποχή των ενταξιακών διαπραγματεύσεων βρέθηκε να είναι συμβατό με τη συνθήκη ΕΟΚ. Ωστόσο, η Επιτροπή συμφωνεί ότι σε γενικές γραμμές τα σχετικά μέτρα ήταν σε ισχύ πριν από το 1981, βάσει του ν. 27/1975¹⁰⁶.

¹⁰⁶ Ωστόσο, η Επιτροπή σημειώνει ότι η επέκταση των πλεονεκτημάτων των άρθρων 25 και 26 του ν. 27/1975 σε πλοία ολικής χωρητικότητας άνω των 500 κόρων (από ολική χωρητικότητα 1.000 κόρων που ίσχυε προηγουμένως) εφαρμόστηκε το 1990, σύμφωνα με το άρθρο 77 παράγραφος 5 του ν. 1892/1990. Ως εκ τούτου, αυτό το διακριτό μέρος του ελληνικού καθεστώτος φορολογίας

- (187) Το γεγονός ότι για διαδοχικές πενταετείς περιόδους από την ψήφιση του ν. 27/1975 οι συντελεστές φόρου χωρητικότητας αυξάνονταν κατά 4% σε ετήσια βάση δεν καθιστά την ενίσχυση νέα. Το άρθρο 4 παράγραφος 1 του κανονισμού 794/2004 (εφεξής «κανονισμός εφαρμογής»)¹⁰⁷ επιτρέπει στα κράτη μέλη να αυξήσουν το ποσό του ενός υφιστάμενου καθεστώτος ενισχύσεων έως και κατά 20%, χωρίς η εν λόγω ενίσχυση να λογίζεται ως νέα. Κατά μείζονα λόγο, η αύξηση των συντελεστών φόρου χωρητικότητας κατά 4% ετησίως απλώς μειώνει το ποσό ενίσχυσης που χορηγείται από το εν λόγω καθεστώς και, ως εκ τούτου, το ελληνικό σύστημα φόρου χωρητικότητας εξακολουθεί να συνιστά υφιστάμενη ενίσχυση.
- (188) Το γεγονός ότι το 2013¹⁰⁸ η Ελλάδα επέβαλε φόρο χωρητικότητας για πλοία υπό ξένη σημαία του άρθρου 26 του ν. 27/1975 τα οποία διαχειρίζονται εταιρείες εγκατεστημένες στην Ελλάδα σύμφωνα με το άρθρο 25 δεν καθιστά την εν λόγω ενίσχυση νέα. Μέχρι εκείνη τη στιγμή, οι εταιρείες στις οποίες ανήκουν τα εν λόγω πλοία είχαν εξαιρεθεί πλήρως από τη φορολογία βάσει του άρθρου 26 του νόμου και αυτή η εξαίρεση συνιστούσε υφιστάμενη ενίσχυση, αφού είχε εγκριθεί πριν από το 1981. Το 2013 Ελλάδα απλώς ευθυγράμμισε δύο υφιστάμενα καθεστώτα ενισχύσεων (φορολογία χωρητικότητας των πλοίων υπό ελληνική σημαία και πλήρης φορολογική απαλλαγή των πλοίων υπό ξένη σημαία), ευθυγραμμίζοντας το πιο στρεβλωτικό (πλήρης φορολογική απαλλαγή των πλοίων υπό ξένη σημαία) με το λιγότερο στρεβλωτικό (φορολογία χωρητικότητας των πλοίων υπό ελληνική σημαία). Επιπλέον, η πλήρης φορολογική απαλλαγή των πλοίων υπό ξένη σημαία μπορεί να θεωρηθεί φορολογία χωρητικότητας με μηδενικό συντελεστή και, ως εκ τούτου, το 2013 η Ελλάδα ουσιαστικά αύξησε τον εν λόγω συντελεστή στα επίπεδα που ισχύουν για τα πλοία υπό ελληνική σημαία, με αποτέλεσμα να υπάρχει αύξηση στον φόρο χωρητικότητας που επιβλήθηκε στα πλοία υπό ξένη σημαία και αντίστοιχη μείωση του ποσού ενίσχυσης που ελάμβαναν μέχρι εκείνη τη στιγμή, σύμφωνα με το άρθρο 4 παράγραφος 1 του κανονισμού εφαρμογής.
- (189) Επιπλέον, η έγκριση των κατευθυντήριων γραμμών θαλασσιών μεταφορών του 2004 και τα κατάλληλα μέτρα που προβλέπονται στις εν λόγω κατευθυντήριες γραμμές¹⁰⁹ δεν μεταβάλλουν αυτήν την εκτίμηση για τους εξής λόγους.

χωρητικότητας που αφορά τους εν λόγω πρόσθετους δικαιούχους δεν μπορεί να θεωρηθεί υφιστάμενη ενίσχυση. Επιπλέον, τον Αύγουστο του 2015 (ν. 4336/2015, ΦΕΚ Α' 94/14-08-2015) η Ελλάδα προσέθεσε το άρθρο 26Α στον ν. 27/1975, σύμφωνα με το οποίο υπήγαγε στον φόρο χωρητικότητας τους θαλάσσιους μεταφορείς με πλοία υπό σημαία κρατών του ΕΟΧ (κυρίως πλοία ολικής χωρητικότητας κάτω των 500 κόρων και πλοία που εκτελούν εσωτερικούς πλόες, τα οποία δεν μπορούσαν προηγουμένως να επωφεληθούν από τη φορολογία χωρητικότητας) και εξαίρεσε τους μετόχους τους (ή άλλο είδος ιδιοκτητών) από τη φορολογία των σχετικών μερισμάτων. Αυτό το διακριτό μέρος του ελληνικού καθεστώτος φορολογίας χωρητικότητας που αφορά τους εν λόγω πρόσθετους δικαιούχους δεν μπορεί να θεωρηθεί υφιστάμενη ενίσχυση. Ως εκ τούτου, αυτά τα δύο διακριτά μέρη του ελληνικού καθεστώτος φορολογίας χωρητικότητας θα πρέπει να θεωρηθεί ότι δεν καλύπτονται από την παρούσα απόφαση που προτείνει κατάλληλα μέτρα στην Ελλάδα.

¹⁰⁷ Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 794/2004 της Επιτροπής, της 21ης Απριλίου 2004, σχετικά με την εφαρμογή του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 659/1999 του Συμβουλίου για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής του άρθρου 93 της συνθήκης ΕΚ, ΕΕ L 140 της 30.4.2004, σ. 1 έως 134

¹⁰⁸ Άρθρο 26 του ν. 27/1975, όπως τροποποιήθηκε με τον ν. 4110/2013 (ΦΕΚ Α' 17/23-01-2013).

¹⁰⁹ Το τμήμα 13 των κατευθυντήριων γραμμών θαλασσιών μεταφορών του 2004 απαιτούσε από τα κράτη μέλη να λάβουν τα κατάλληλα μέτρα προκειμένου να συμμορφωθούν με αυτές το αργότερο έως την

- (190) Σύμφωνα με το άρθρο 23 του κανονισμού διαδικασίας σχετικά με την υφιστάμενη διαδικασία ενίσχυσης, τα κράτη μέλη πρέπει να στείλουν τη συμφωνία τους για την εφαρμογή των κατάλληλων μέτρων και η Επιτροπή λαμβάνει υπόψη μόνο αυτήν τη αποδοχή.
- (191) Στην επιστολή της 15ης Δεκεμβρίου 2004, οι ελληνικές αρχές δήλωσαν ότι *«εγκρίνουν τις αναθεωρημένες κατευθυντήριες γραμμές για την κρατική ενίσχυση στις θαλάσσιες μεταφορές, αφού περιλαμβάνουν σημαντικές ρυθμίσεις που ταιριάζουν με τα μέτρα που έχουν ήδη εγκριθεί από την ελληνική κυβέρνηση»*. Κατά συνέπεια, οι ελληνικές αρχές κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι *«η Ελλάδα δεν αναμένεται να λάβει διορθωτικά μέτρα σε αυτόν τον τομέα»*. Λίγο πριν (στις 3 Δεκεμβρίου 2004), οι ελληνικές αρχές απέστειλαν στην Επιτροπή την ετήσια έκθεση για την ενίσχυση στη ναυτιλία, η οποία περιείχε ως παράρτημα την ισχύουσα ελληνική νομοθεσία. Η Επιτροπή δεν απάντησε ποτέ στην Ελλάδα.
- (192) Δεδομένου ότι η Ελλάδα δεν έχει αποδεχθεί ρητώς τα κατάλληλα μέτρα σύμφωνα με τις κατευθυντήριες γραμμές θαλασσιών μεταφορών και η Επιτροπή δεν έλαβε μέτρα παρακολούθησης, τα μέτρα που προβλέπονται στον ν. 27/1975 εξακολουθούν να θεωρούνται υφιστάμενη ενίσχυση.

7. ΚΑΤΑΛΛΗΛΑ ΜΕΤΡΑ

- (193) Όταν μια υφιστάμενη ενίσχυση διαπιστωθεί ότι είναι ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά, θα πρέπει να ληφθούν κατάλληλα μέτρα σύμφωνα με το άρθρο 108 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ, με σκοπό την κατάργηση ή την τροποποίηση του καθεστώτος. Σε σχέση με την αρχή της ασφάλειας δικαίου όσον αφορά την κατάργηση των υφιστάμενων ενισχύσεων, το Γενικό Δικαστήριο αναγνώρισε ότι *«η Επιτροπή, στο πλαίσιο της συνεχούς αναθεώρησης της υφιστάμενης ενίσχυσης, είναι αποκλειστικά εξουσιοδοτημένη να απαιτήσει την κατάργηση ή την τροποποίηση της εν λόγω ενίσχυσης εντός προθεσμίας που πρόκειται να καθοριστεί»*¹¹⁰.
- (194) Υπό το πρίσμα των ανωτέρω, η Επιτροπή θεωρεί ότι η Ελλάδα θα πρέπει να λάβει τα κατάλληλα μέτρα για να τροποποιήσει τον ν. 27/1975 και τη σχετική νομοθεσία στο μέτρο που είναι απαραίτητο. Ειδικότερα, η Επιτροπή απαιτεί από τις ελληνικές αρχές να εφαρμόσουν τις εξής τροποποιήσεις στον ν. 27/1975, για να τον ευθυγραμμίσουν με τους κανόνες που θα ισχύουν στο μέλλον:
- α) να περιορίσουν τα επιλέξιμα πλοία σε εκείνα που δραστηριοποιούνται στις θαλάσσιες μεταφορές εμπορευμάτων και επιβατών και στα εξομοιωμένα πλοία, όπως αυτά που ειδικεύονται στην εξυπηρέτηση υπεράκτιων δραστηριοτήτων, συμπεριλαμβανομένης της μεταφοράς προσωπικού, υλικού και εξοπλισμού, ή στην εκτέλεση δραστηριοτήτων εγκατάστασης και συντήρησης εάν η εκμετάλλευσή τους εκτίθεται σε διεθνή ανταγωνισμό παρόμοιο με εκείνο των πλοίων θαλάσσιων μεταφορών και απαιτεί παρομοίως εξειδικευμένο προσωπικό (π.χ. πλοία πόντισης καλωδίων, πλοία πόντισης αγωγών, ερευνητικά και γερανοφόρα

30ή Ιουνίου 2005 ενώ τα κράτη μέλη καλούνταν να επιβεβαιώσουν εγγράφως ότι αποδέχονται αυτές τις προτάσεις για κατάλληλα μέτρα έως την 30ή Ιουνίου 2004.

¹¹⁰ Συνεκδικασθείσες υποθέσεις T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-600/97, T-607/97, T-1/98, T-3/98, T-6/98, T-23/98, *Mauro Alzetta και λοιποί κατά Επιτροπής*, ECLI:EU:T:2000:151, σκέψη 148.

πλοία ή ναυαγοσωστικά και άλλα πλοία επιθαλάσσιας αρωγής στην ανοιχτή θάλασσα)·

- β) να περιορίσουν την επιλεξιμότητα στα ρυμουλκά που είναι νηολογημένα σε κράτη μέλη του ΕΟΧ και δαπανούν πάνω από το 50% του χρόνου λειτουργίας τους σε εργασίες θαλάσσιων μεταφορών·
- γ) να περιορίσουν την επιλεξιμότητα στις βυθοκόρους που είναι νηολογημένες σε κράτος μέλος του ΕΟΧ και δαπανούν πάνω από το 50% του χρόνου λειτουργίας τους σε εργασίες θαλάσσιων μεταφορών και να περιορίσουν την ενίσχυση αποκλειστικά στο μέρος των δραστηριοτήτων των βυθοκόρων που αφορά τις θαλάσσιες μεταφορές·
- δ) να εξαιρέσουν από το καθεστώς φορολογίας χωρητικότητας τα αλιευτικά πλοία καθώς και τα πλωτά γεωτρύπανα / πλωτά διυλιστήρια που χρησιμοποιούνται για εξερευνήσεις, γεωτρήσεις του θαλάσσιου βυθού, άντληση από τη θάλασσα, διύλιση ή αποθήκευση πετρελαίου ή φυσικού αερίου·
- ε) να εξασφαλίσουν ότι τα έσοδα από δραστηριότητες εκτός των θαλάσσιων μεταφορών είναι επιλέξιμα μόνο στον βαθμό που απορρέουν από στενά συνδεδεμένες δραστηριότητες (βοηθητικές δραστηριότητες) και δεν υπερβαίνουν τα έσοδα από τις βασικές ναυτιλιακές δραστηριότητες από ένα δεδομένο πλοίο. Ως εκ τούτου, τα έσοδα από τις βοηθητικές δραστηριότητες δεν πρέπει να υπερβαίνουν το 50% των συνολικών εσόδων που φορολογούνται σύμφωνα με τη χωρητικότητα, τα οποία περιλαμβάνουν τα έσοδα τόσο από τις βασικές όσο και από τις βοηθητικές δραστηριότητες στις θαλάσσιες μεταφορές. Τα έσοδα από δραστηριότητες που ουδόλως αφορούν τις θαλάσσιες μεταφορές δεν θα πρέπει ποτέ να υπόκεινται σε φορολογία χωρητικότητας·
- στ) να εξαιρέσουν από τη φορολογία χωρητικότητας¹¹¹ την εκναύλωση πλοίων σε βάση «γυμνού» πλοίου και παρόμοιες συναλλαγές¹¹² μεταξύ τρίτων, δηλαδή συμβαλλόμενων μερών που δεν ανήκουν στον ίδιο όμιλο εταιριών. Αντ' αυτού, οι εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης πλοίων θα πρέπει να υπόκεινται στους γενικούς κανόνες φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα. Η εκναύλωση πλοίων σε βάση «γυμνού» πλοίου σε τρίτους και παρόμοιες συναλλαγές μπορούν να είναι επιλέξιμες μόνο ως βοηθητική δραστηριότητα πραγματικών ναυτιλιακών εταιριών, στο πλαίσιο προσωρινής πλεονάζουσας παραγωγικής ικανότητας, υπό αυστηρές προϋποθέσεις¹¹³.
- ζ) να διασφαλίζουν ότι η υπεραξία που προέρχεται από την πώληση πλοίων μπορεί να είναι επιλέξιμη μόνο εάν τα σχετικά πλοία χρησιμοποιούνταν

¹¹¹ Και, κατά μείζονα λόγο, από την πλήρη φορολογική απαλλαγή ή από συστήματα φορολογίας που είναι ακόμη πιο επωφελή από ό,τι η φορολογία χωρητικότητας,

¹¹² Οι οποίες περιλαμβάνουν, ενδεικτικά, τη χρηματοδοτική μίσθωση.

¹¹³ Οι δραστηριότητες εκναύλωσης «γυμνού» πλοίου πρέπει να σχετίζονται με την προσωρινή πλεονάζουσα ικανότητα για περίοδο έως και 3 έτη· η προσωρινή πλεονάζουσα ικανότητα πρέπει να σχετίζεται με τις υπηρεσίες θαλάσσιων μεταφορών της δικαιούχου ναυτιλιακής εταιρείας, και επομένως η πλεονάζουσα ικανότητα που αποκτήθηκε (αγοράστηκε ή ναυλώθηκε) συγκεκριμένα για σκοπούς εκναύλωσης δεν είναι επιλέξιμη για φορολογία χωρητικότητας· και η χωρητικότητα που ναυλώνεται με «γυμνό» πλοίο δεν θα πρέπει να υπερβαίνει ένα μέγιστο ποσοστό του στόλου της ναυτιλιακής εταιρείας σύμφωνα με το καθεστώς φορολογίας χωρητικότητας, το οποίο μπορεί να ανέρχεται, κατά μέγιστο όριο, στο 50%.

από πραγματικές ναυτιλιακές εταιρείες για σκοπούς θαλάσσιων μεταφορών και είχαν αγοραστεί ενώ υπάγονταν στη φορολογία χωρητικότητας· να αποκλείσουν την υπεραξία που προκύπτει από την πώληση πλοίων για πλοιοκτήτριες εταιρείες που δεν συμμετέχουν στην παροχή υπηρεσιών θαλάσσιων μεταφορών (βλ. εξήγηση που παρέχεται στο τμήμα 4.2.1.5)·

- η) να καταργήσουν τις εισάγουσες διακρίσεις διατάξεις του ν. 27/1975 οι οποίες περιορίζουν τις εκπτώσεις φόρου χωρητικότητας και τις πλήρεις απαλλαγές από τον φόρο (ακόμη και αν είναι προσωρινές) στα πλοία που ναυπηγούνται ή επισκευάζονται στην Ελλάδα ή σε πλοία των οποίων οι ιδιοκτήτες είναι έλληνες υπήκοοι·
- θ) να εισαγάγουν απαίτηση σύνδεσης με τη σημαία κράτους του ΕΟΧ για πλοία ολικής χωρητικότητας άνω των 500 κόρων (εκτός των επιβατηγών ακτοπλοϊκών πλοίων και των εμπορικών πλοίων που εκτελούν εσωτερικούς πλόες). Σύμφωνα με τις κατευθυντήριες γραμμές θαλασσιών μεταφορών, οι δικαιούχοι της φορολογίας χωρητικότητας έχουν την υποχρέωση να αυξήσουν ή τουλάχιστον να διατηρήσουν το μερίδιο των πλοίων των οποίων η εκμετάλλευση γίνεται υπό σημαία κράτους του ΕΟΧ, εκτός αν ο δικαιούχος εκμεταλλεύεται τουλάχιστον το 60% της χωρητικότητας του στόλου του υπό σημαία κράτους του ΕΟΧ·
- ι) να εισαγάγουν διαφανή λογιστική (διαχωρισμό των λογαριασμών) στις περιπτώσεις όπου η πλοιοκτήτρια εταιρεία συμμετέχει επίσης σε άλλες οικονομικές δραστηριότητες, οι οποίες δεν είναι επιλέξιμες στο πλαίσιο του καθεστώτος φορολογίας χωρητικότητας·
- ια) να εισαγάγουν ρητούς κανόνες σχετικά με την επαλήθευση της σώρευσης ενισχύσεων, για να εξασφαλιστεί ότι δεν θα γίνει υπέρβαση του ανωτάτου ορίου των ενισχύσεων, ιδίως μέσω μέτρων που σχετίζονται με τις αποκαλούμενες «κρυφές φορολογικές υποχρεώσεις»¹¹⁴ και των ενδεχόμενων μέτρων άμεσης ενίσχυσης, που εφαρμόζονται επιπλέον του συστήματος φορολογίας της χωρητικότητας και των φορολογικών ελαφρύνσεων/ελαφρύνσεων από εισφορές κοινωνικής ασφάλισης των ναυτικών·
- ιβ) να καταργήσουν τα φορολογικά πλεονεκτήματα που εφαρμόζονται στις εταιρείες του ναυτιλιακού κλάδου, ή σε εταιρείες πλην των παρόχων θαλάσσιων μεταφορών και των εξομοιωμένων φορέων εκμετάλλευσης¹¹⁵.
- ιγ) να προσαρμόσουν τις προϋποθέσεις ενίσχυσης για τους φορείς εμπορικής εκμετάλλευσης των πλοίων (όπως οι ναυλωτές βάσει χρόνου/ταξιδιού και παρόμοιοι φορείς εκμετάλλευσης) που παρέχουν υπηρεσίες μεταφορών με πλήρως εξοπλισμένα και επανδρωμένα πλοία άλλων εταιρειών· Ειδικότερα, οι εν λόγω φορείς εκμετάλλευσης μπορούν να επωφελούνται από τη φορολογία χωρητικότητας υπό τον όρο ότι συμβάλλουν στην επίτευξη των στόχων των κατευθυντήριων γραμμών θαλασσιών

¹¹⁴ Υποχρεώσεις που σχετίζονται με πλοία τα οποία εντάσσονται στο καθεστώς φορολογίας χωρητικότητας μετά την απόσβεση σύμφωνα με τους συνήθεις κανόνες φορολογίας εισοδήματος

¹¹⁵ Φορείς εκμετάλλευσης πλοίων πόντισης καλωδίων, πλοίων πόντισης αγωγών, γερανοφόρων και ερευνητικών πλοίων, καθώς και ναυαγοσωστικών και άλλων πλοίων επιθαλάσσιας αρωγής στην ανοικτή θάλασσα. Τα ρυμουλκά και οι βυθοκόροι μπορούν επίσης να εξομοιωθούν, υπό τους όρους των κατευθυντήριων γραμμών θαλασσιών μεταφορών.

μεταφορών, δηλαδή στη διατήρηση της ναυτιλιακής τεχνογνωσίας ή/και της σημαίας χωρών του ΕΟΧ. Αυτοί οι στόχοι μπορούν να θεωρηθούν ότι επιτυγχάνονται, π.χ. σε μία από τις ακόλουθες περιπτώσεις: α) εκτός από τα ναυλωμένα βάσει χρόνου/ταξιδιού, πλήρως εξοπλισμένα και επανδρωμένα πλοία άλλων εταιρειών, ο δικαιούχος του φόρου χωρητικότητας έχει στο στόλο του και πλοία στα οποία διασφαλίζει ο ίδιος τη διαχείριση του πληρώματος και την τεχνική διαχείριση και τα εν λόγω πλοία αποτελούν τουλάχιστον το 20% του συνολικού του στόλου που φορολογείται βάσεις χωρητικότητας· β) το μερίδιο των πλοίων τα οποία, αφενός, δεν φέρουν σημαία κράτους του ΕΟΧ και, αφετέρου, είναι ναυλωμένα βάσει χρόνου/ταξιδιού δεν υπερβαίνει το 75% του στόλου του δικαιούχου που φορολογείται σύμφωνα με τη χωρητικότητα· γ) τουλάχιστον το 25% του συνολικού στόλου του δικαιούχου φέρει σημαία κράτους του ΕΟΧ. Σε όλες τις προαναφερθείσες περιπτώσεις, ο δικαιούχος του φόρου χωρητικότητας εξακολουθεί να υπέχει την υποχρέωση να διατηρήσει/αυξήσει το μερίδιο σε χωρητικότητα ΕΟΧ του στόλου του (πλοία υπό την ιδιοκτησία του ή ναυλωμένα με βάση «γυμνού» πλοίου).

- ιδ) να καταργήσουν τις φοροαπαλλαγές για τα εισοδήματα που σχετίζονται με τα μερίσματα τα οποία καταβάλλονται από τις ναυτιλιακές εταιρείες¹¹⁶ και την υπεραξία που προκύπτει από την πώληση των μετοχών σε ναυτιλιακές εταιρείες·
- ιε) να καταργήσουν την απαλλαγή από τον φόρο κληρονομιάς για τους μετόχους των ναυτιλιακών εταιρειών·
- ιστ) να απαιτήσουν από τους δικαιούχους φόρου χωρητικότητας να πραγματοποιούν κατά την υποβολή των ετήσιων φορολογικών δηλώσεων αυτοαξιολόγηση της συμμόρφωσης με όλες τις ελεγχόμενες παραμέτρους¹¹⁷, οι οποίες περιλαμβάνουν τη σημαία, την εκναύλωση «γυμνού» πλοίου, τη χρονοναύλωση, το ανώτατο όριο ενίσχυσης, το μερίδιο του χρόνου λειτουργίας που δαπανάται από τα πλοία στις θαλάσσιες μεταφορές, τις βοηθητικές δραστηριότητες κλπ. Αυτό ισχύει με την επιφύλαξη της ανάγκης για τακτικούς/δειγματοληπτικούς ελέγχους από τις φορολογικές αρχές, οι οποίοι θα πρέπει να απαιτούνται και να προσδιορίζονται περαιτέρω στην εφαρμοστέα νομοθεσία, όσον αφορά όλες τις ελεγχόμενες παραμέτρους.

(195) Οι ελληνικές αρχές καλούνται να τροποποιήσουν την ισχύουσα νομοθεσία κατά τρόπο που να διασφαλίζει ότι τα προαναφερόμενα μη συμβατά μέτρα στο πλαίσιο του ελληνικού συστήματος για τη φορολογία χωρητικότητας (κυρίως ν. 27/1975) θα αρθούν ή θα τροποποιηθούν κατά τρόπο που να τα καθιστά συμβατά. Οι απαραίτητες τροποποιήσεις πρέπει να εγκριθούν εντός χρονικής περιόδου **24**

¹¹⁶ Αυτό ισχύει, κατά μείζονα λόγο, για τις φοροαπαλλαγές για τα εισοδήματα που σχετίζονται με τα μερίσματα τα οποία καταβάλλονται από μη ναυτιλιακές εταιρείες, όπως οι επιχειρήσεις του ευρύτερου ναυτιλιακού κλάδου του άρθρου 25 του ν. 27/1975. Το άρθρο 45 του ν. 4141/2013 φαίνεται ότι έχει καθιερώσει γενικό συντελεστή φόρου 10% για τα μερίσματα που λαμβάνουν οι μέτοχοι οι οποίοι είναι φυσικά πρόσωπα· ωστόσο το άρθρο 25 παράγραφος 5 του ν. 27/1975 φαίνεται ότι έχει απαλλάξει από τη φορολογία όχι μόνο τα μερίσματα των φυσικών προσώπων (η απαλλαγή δεν ισχύει πλέον) αλλά και τα μερίσματα των νομικών προσώπων (η απαλλαγή φαίνεται ότι ισχύει ακόμη).

¹¹⁷ Βλ. πρόσφατες αποφάσεις της Επιτροπής στις υποθέσεις του κροατικού και του ιταλικού φόρου χωρητικότητας (SA.37912, SA.38085).

μηνών από την παραλαβή της παρούσας απόφασης και να εφαρμοστούν το αργότερο από την 1η Ιανουαρίου 2019.

- (196) Οι ελληνικές αρχές καλούνται να ενημερώσουν εγγράφως την Επιτροπή, ότι η Ελλάδα αποδέχεται, σύμφωνα με το άρθρο 23 παράγραφος 1 του κανονισμού διαδικασίας, ανεπιφύλακτα και κατηγορηματικά αυτήν την πρόταση για τη λήψη κατάλληλων μέτρων στο σύνολό της, εντός δύο μηνών από την παραλαβή της παρούσας πρότασης, ειδάλλως η Επιτροπή θα ενεργήσει σύμφωνα με τους κανόνες που προβλέπονται στο άρθρο 23 παράγραφος 2 του κανονισμού διαδικασίας.

Εάν η παρούσα επιστολή περιλαμβάνει εμπιστευτικές πληροφορίες οι οποίες δεν πρέπει να δημοσιευθούν, ενημερώστε σχετικά την Επιτροπή εντός δεκαπέντε εργάσιμων ημερών από την ημερομηνία παραλαβής της. Εάν η Επιτροπή δεν λάβει αιτιολογημένη αίτηση έως την προθεσμία αυτή, θα θεωρείται ότι συμφωνείτε με τη δημοσίευση του πλήρους κειμένου της παρούσας επιστολής. Η αίτηση σας, στην οποία θα αναφέρονται οι εν λόγω πληροφορίες, θα πρέπει να σταλεί με συστημένη επιστολή ή φαξ στη διεύθυνση:

European Commission
Directorate-General for Competition
State Aid Registry
1049 Brussels
Belgium
Αρ. Φαξ: +32-2-296.12.42

Με εκτίμηση,
Για την Επιτροπή

Margrethe VESTAGER
Μέλος της Επιτροπής