

**ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ  
ΑΔΑ:****ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ****ΑΑΔΕ**Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων**Αθήνα, 6 Οκτωβρίου 2021  
Αρ. πρωτ.: Ε. 2189****ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ  
ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ  
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ Γ****ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.**Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10  
Ταχ. Κώδ. : 10184 Αθήνα  
Τηλέφωνο : 210-3375079  
E-Mail : deaf.c@aade.gr  
Url : www.aade.gr

**Θέμα:** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με την φορολόγηση κοινοπραξιών από πλοιοκτήτριες εταιρείες ρυμουλκών πλοίων μετά και την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 57 του ν. 4646/2019 (Α' 201) περί προσδιορισμού και καταβολής τέλους ρυμουλκών και αλιευτικών πλοίων - Λοιπά θέματα σχετικά με τη φορολόγηση των κοινοπραξιών αυτών.»

**ΠΕΡΙΛΗΨΗ****Α) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ**

Εγκύκλιος για τον τρόπο φορολόγησης των κοινοπραξιών πλοιοκτητριών εταιρειών ρυμουλκών πλοίων μετά την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 57 του ν. 4646/2019 (Α' 201).

**Β) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ**

Περιεχόμενο της εγκυκλίου είναι η αντιμετώπιση ζητημάτων και η παροχή πρόσθετων διευκρινίσεων σχετικά με τη φορολόγηση κοινοπραξίας, η οποία έχει αντικείμενο εργασίων της την εκμετάλλευση ρυμουλκών πλοίων, καθώς και τον τρόπο φορολόγησης των κερδών που προκύπτουν από την εκμετάλλευση πλοίων τα οποία ανήκουν σε τρίτους και όχι στα κοινοπρακτούντα μέλη.

**Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

Η εγκύκλιος αφορά κοινοπραξίες ρυμουλκών πλοίων.

Κατόπιν υποβολής ερωτημάτων για το ως άνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα :

## **A. Εισαγωγή**

1. Με την παρ. 1 του άρθρου 1 του ν. 27/1975 (Α' 77) επιβάλλεται φόρος και εισφορά επί των υπό ελληνική σημαία πλοίων και με την παρ. 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι για τους σκοπούς του ν. 27/1975 τα πλοία λογίζονται υπό ελληνική σημαία από τη νηολόγησή τους σε ελληνικό λιμάνι ή από την εγγραφή τους στα τηρούμενα νηολόγια των Προξενικών Λιμεναρχείων ή από την έκδοση προσωρινού εγγράφου ελληνικής εθνικότητας αυτών μέχρι το χρόνο κατά τον οποίο λαμβάνει χώρα το γεγονός που επιβάλλει τη διαγραφή τους από το νηολόγιο.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 2 του νόμου αυτού ορίζεται ότι ο φόρος που επιβάλλεται με βάση τις διατάξεις του παρόντος νόμου εξαντλεί κάθε υποχρέωση του πλοιοκτήτη, καθώς και του μετόχου ή εταίρου ημεδαπής ή αλλοδαπής εταιρείας οποιουδήποτε τύπου από τον φόρο εισοδήματος, όσον αφορά στα κέρδη που προκύπτουν από την εκμετάλλευση των πλοίων αυτών.

Ως εισόδημα δε που απαλλάσσεται νοείται και η τυχόν υπεραξία που πραγματοποιείται από την εκποίηση του πλοίου, την είσπραξη ασφαλιστικής αποζημίωσης ή από οποιαδήποτε άλλη αιτία.

2. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 57 του ν. 4646/2019 επιβάλλεται τέλος υπέρ του Δημοσίου σε όλα τα υπό ελληνική σημαία αλιευτικά πλοία και πλοιάρια, καθώς και στα ρυμουλκά των οποίων ο χρόνος δραστηριοποίησης σε υπηρεσίες θαλασσίων μεταφορών δεν υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) του συνολικού χρόνου δραστηριοποίησής τους. Από την υποχρέωση καταβολής του τέλους εξαιρούνται τα αμιγώς ναυαγοσωστικά πλοία που εκτελούν αποκλειστικά εργασίες διάσωσης και θαλάσσιας αρωγής.

Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 2 του ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται ότι υπόχρεοι σε καταβολή του τέλους είναι α) οι πλοιοκτήτες ή πλοιοκτήτριες εταιρείες των πλοίων της παραγράφου 1 που είναι εγγεγραμμένοι στο οικείο νηολόγιο ή λεμβολόγιο, ανεξάρτητα από την κατοικία ή τη διαμονή ή την έδρα αυτών στην ημεδαπή ή αλλοδαπή, ή ο νόμιμος εκπρόσωπός τους που έχει αποδεχθεί εγγράφως τον διορισμό του, β) κάθε πρόσωπο που κατ' εντολή του πλοιοκτήτη ή οποιασδήποτε αρχής ή από οποιαδήποτε άλλη αιτία, διαχειρίζεται το πλοίο και εισπράττει ναύλους. Οι ως άνω ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρον έκαστος για την πληρωμή του τέλους.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 12 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται ότι με την καταβολή του τέλους αυτού εξαντλείται κάθε άλλη φορολογική υποχρέωση των ως άνω φυσικών ή/και νομικών προσώπων από κάθε φόρο, εισφορά, τέλος, κράτηση ή οποιαδήποτε άλλη φορολογικής φύσης επιβάρυνση, εκτός από την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης για το εισόδημα από την εκμετάλλευση των πλοίων αυτών. Ως εισόδημα απαλλασσόμενο νοείται και η υπεραξία πραγματοποιούμενη από εκποίηση πλοίου, είσπραξη ασφαλιστικής αποζημίωσης ή είσπραξη από οποιαδήποτε άλλη αιτία.

Τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή, ισχύουν για την εκμετάλλευση των πλοίων αυτών από την 1.1.2020 και μετά.

3. Επισημαίνεται ότι στα ρυμουλκά πλοία των οποίων ο χρόνος δραστηριοποίησης σε υπηρεσίες θαλασσιών μεταφορών υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) του συνολικού χρόνου δραστηριοποίησής τους δεν επιβάλλεται το τέλος του άρθρου 57 του ν. 4646/2019 αλλά το εισόδημα που προκύπτει από την εκμετάλλευσή τους φορολογείται με τις διατάξεις του ν. 27/1975.

4. Επιπρόσθετα, με τις διατάξεις του άρθρου 293 ν. 4072/2012 μπορεί να συσταθεί κοινοπραξία από τους πλοιοκτήτες ρυμουλκών πλοίων με αντικείμενο εργασιών την εκμετάλλευση των πλοίων αυτών. Η κοινοπραξία αυτή, ως ναυτιλιακή κοινοπραξία, υπάγεται στη ρύθμιση του ν. 27/1975, όπως προκύπτει από το συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 45 περ. στ' και 72 παρ. 14 Κ.Φ.Ε. (βλ. σχετικά και 470/2006 Ν.Σ.Κ.). Επίσης, οι πλοιοκτήτες των πλοίων αυτών, μέλη της κοινοπραξίας, μπορούν να εκμεταλλεύονται και οι ίδιοι τα πλοία τους κατά τον χρόνο που δεν τα εκμεταλλεύεται η κοινοπραξία.

5. Περαιτέρω, όπως έχει γίνει δεκτό με το αριθμ. πρωτ.: 1031366/563/Α0012/13-9-1996 έγγραφο της Δ/νσης Φορολογίας Εισοδήματος κοινοποιηθέν στο Υπουργείο Εμπορικής Ναυτιλίας: «οι πλοιοκτήτριες εταιρείες και οι κοινοπραξίες πλοιοκτητριών εταιρειών ρυμουλκών πλοίων, για τα κέρδη που αποκτούσαν από την εκμετάλλευση των πλοίων τους μέχρι την 31/12/2019, απαλλάσσονταν από τη φορολογία εισοδήματος που επιβαλλόταν με τις γενικές διατάξεις, ως υπαγόμενων των πλοίων τους αποκλειστικά στον φόρο χωρητικότητας του ν. 27/1975, εφόσον βέβαια τα εισοδήματα αυτά προέκυπταν άμεσα από την εκμετάλλευση πλοίων, όπως αυτή ορίζεται από τις διατάξεις του ν. 27/1975 και την αριθ. 32/1975 εγκύκλιο διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών. Εάν τα πλοία που εκμεταλλεύεται η κοινοπραξία ανήκουν σε τρίτους και όχι στα κοινοπρακτούντα μέλη, τότε τα κέρδη από την εκμετάλλευση των πλοίων αυτών θα φορολογηθούν με τις γενικές διατάξεις στο όνομα της κοινοπραξίας».

**Β. Τρόπος φορολόγησης πλοιοκτητών/πλοιοκτητριών εταιρειών ρυμουλκών πλοίων, οι οποίες αποτελούν μέλη κοινοπραξίας για την εκμετάλλευση των πλοίων τους, τρόπος φορολόγησης της κοινοπραξίας αυτής μετά την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 57 του ν. 4646/2019, καθώς και τρόπος φορολόγησης κοινοπραξίας η οποία εκμεταλλεύεται πλοία που ανήκουν σε τρίτους και όχι στα κοινοπρακτούντα μέλη της**

6. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, δεδομένου ότι οι πλοιοκτήτες/πλοιοκτήτριες εταιρείες ρυμουλκών πλοίων, οι οποίες αποτελούν μέλη κοινοπραξίας φορολογούνται για το εισόδημα που προκύπτει από την εκμετάλλευση των πλοίων τους είτε με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 4646/2019 από 01.01.2020 είτε με τις διατάξεις του ν. 27/1975, κατά περίπτωση, προκύπτει ότι το εισόδημα που αποκτά η κοινοπραξία των ως άνω πλοιοκτητριών εταιριών ρυμουλκών πλοίων δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4172/2013, καθώς το εισόδημα από την εκμετάλλευση των πλοίων αυτών έχει ήδη φορολογηθεί κατά τις ως άνω διατάξεις.

7. Στην περίπτωση, όμως, κατά την οποία το εισόδημα της κοινοπραξίας προέρχεται από ρυμουλκά πλοία ναυλωμένα, τότε το εισόδημα από την εκμετάλλευση των ρυμουλκών αυτών πλοίων φορολογείται με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος του ν. 4172/2013 στο όνομα της κοινοπραξίας και όχι με τις ειδικές διατάξεις των ν. 27/1975 ή ν. 4646/2019.

**Γ. Λοιπά ζητήματα σχετικά με τη φορολόγηση κοινοπραξιών πλοιοκτητριών εταιρειών.**

8. Τέλος, διευκρινίζεται ότι, όπως έχει ερμηνευθεί στην Ε 2115/2021 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, οι κοινοπραξίες πλοιοκτητριών εταιρειών ρυμουλκών πλοίων, των οποίων τα κοινοπρακτούντα μέλη εκμεταλλεύονται τόσο ρυμουλκά πλοία που υπάγονται στις διατάξεις του ν. 27/1975 όσο και ρυμουλκά πλοία που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 4646/2019, είναι υπόχρεες για την καταβολή του τέλους επιτηδεύματος του άρθρου 31 του ν. 3986/2011.

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ  
ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Γ. ΠΙΤΣΙΛΗΣ

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ:****I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ**

1. Αποδέκτες πίνακα Γ
2. Γενική Δ/νση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της Α.Α.Δ.Ε.)
3. Δ/νση Στρατηγικής Τεχνολογιών Πληροφορικής (ΔΙ.Σ.ΤΕ.ΠΛ) (με την παράκληση να αναρτηθεί στην Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη)

**II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ**

1. Γραφείο κ. Υπουργού Οικονομικών
2. Γραφείο κ. Υφυπουργού Οικονομικών
3. Γραφείο Γεν. Γραμ. Φορολογικής Πολιτικής και Δημόσιας Περιουσίας
4. Υπουργείο Ναυτιλίας και Νησιωτικής Πολιτικής  
Γενική Γραμματεία Λιμένων, Λιμενικής Πολιτικής και Ναυτιλιακών Επενδύσεων  
Γενική Διεύθυνση Λ.Λ.Π.Ν.Ε.  
Διεύθυνση Ναυτιλιακών Επενδύσεων και θαλάσσιου τουρισμού  
Τμήμα Β΄  
Ακτή Βασιλειάδη Πύλες Ε1-Ε2, 18510 Πειραιάς
5. Αποδέκτες πίνακα Η΄ (εκτός 4,10 και 11)
6. Αποδέκτες πίνακα ΙΒ΄ (5 και 7)
7. Αποδέκτες πίνακα ΚΓ

**III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ**

1. Γραφείο κ. Διοικητή Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
2. Γραφείο κ. Αναπλ. Γενικού Διευθυντή Φορολογικής Διοίκησης
3. Γραφεία κ.κ. Γενικών Διευθυντών
4. Δ/νση Νομικής Υποστήριξης
5. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας
6. Γραφείο Προϊσταμένου Διεύθυνσης Άμεσης Φορολογίας
7. Δ/νση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας – Τμήματα Α΄, Β΄ και Γ