

ΠΟΛ. 1091

ΠΡΟΣ: ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ Π.Δ.

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κώδικας : 101 84 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες : Γ.Ξυλιάς
Τηλέφωνο : 2103375394

**ΘΕΜΑ: Τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης από την κατοχή ή κυριότητα σκάφους
αναψυχής με ξένη σημαία.**

Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί, σχετικά με το θέμα, θέτουμε υπόψη σας τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της παραγρ.1 του άρθρου 2 του ν.2238/1994 (Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος), ορίζεται ότι, σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του. Επίσης, ανεξάρτητα από την ιθαγένειά του, σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο για τα εισοδήματά του που προκύπτουν στην αλλοδαπή, εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα.

2. Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ορίζεται ότι, το συνολικό εισόδημα προσδιορίζεται, κατ' εξαίρεση, με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογουμένου και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό των δαπανών που προσδιορίζεται κατά τα επόμενα άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό καθαρό εισόδημα των κατηγοριών Α' έως Ζ'. Το εισόδημα που υπόκειται σε φόρο στην περίπτωση αυτή προσδιορίζεται κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 19.

3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της υποπερίπτ.εε' ιiii, της περίπτ.β' της παραγρ.1 του άρθρου 16 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος – αναφορικά με την προκύπτουσα ετήσια τεκμαρτή δαπάνη που υπολογίζεται από την κυριότητα ή κατοχή επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης-, μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι για τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που δεν έχουν εγκατάσταση στην Ελλάδα, αλλά υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης με βάση την παράγραφο 1 του άρθρου 107, καθώς και για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν υπάγονται στις διατάξεις της περίπτωσης δ' του άρθρου 18, το ποσό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης διαβίωσης που προκύπτει με βάση αυτοκίνητα αυτής της περίπτωσης ιδιοκτησίας του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή ιδιοκτησίας ή κατοχής γραφείου, υποκαταστήματος ή πρακτορείου της αλλοδαπής επιχείρησης εγκαταστημένου στην Ελλάδα, βαρύνει το πρόσωπο που εκπροσωπεί στην Ελλάδα το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή την αλλοδαπή επιχείρηση ή προΐσταται του οικείου γραφείου ή υποκαταστήματος ή πρακτορείου. Η τεκμαρτή αυτή δαπάνη βαρύνει καθένα από τα φυσικά πρόσωπα που ορίζονται από τις διατάξεις αυτής της παραγράφου, ανεξάρτητα από τον τόπο διαμονής ή κατοικίας τους.

Ειδικότερα, με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της περίπτ. ε' της ίδιας ως άνω παραγράφου του άρθρου αυτού, προβλέπεται ότι οι διατάξεις της περιπτ.β', εκτός αυτών που αναφέρονται στην ακινησία των αυτοκινήτων, εφαρμόζονται ανάλογα και στην περίπτωση αυτή.

4. Εξάλλου, με τις διατάξεις της περιπτ.α' του άρθρου 17 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ορίζεται ότι, ως ετήσια τεκμαρτή δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται και για την αγορά πλοίων αναψυχής και λοιπών σκαφών αναψυχής.

5. Κατά την έννοια των προαναφερομένων διατάξεων της παραγρ.1 του άρθρου 2 και του άρθρου 15 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όπως αυτές τέθηκαν μετά την κωδικοποίηση των προϋφισταμένων ομοίων διατάξεων της παραγρ.1 του άρθρου 3 και του άρθρου 5 του ν.δ.3323/1955, με την αριθμ.648/1993 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κρίθηκε ότι, ο βάσει των δαπανών διαβίωσης προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, καθιερώνεται ως εξαίρεση του κανόνος ότι, φορολογούνται τα πραγματικά εισοδήματα και όχι τα βάσει τεκμηρίων, για πρόσωπο υποκείμενο σε φόρο εισοδήματος. Περαιτέρω ότι, οι διατάξεις αυτές δεν ευρίσκουν πεδίο εφαρμογής σε πρόσωπα τα οποία είτε δεν υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος, είτε ρητά απαλλάσσονται του φόρου.

Συνεπώς, από τον συνδυασμό των προαναφερόμενων διατάξεων, σαφώς προκύπτει ότι, το τεκμήριο της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης, κατά τη λειτουργία του καταλαμβάνει αδιακρίτως κάθε πρόσωπο που αναφέρεται στο νόμο στο οποίο αντανάκλαται και βαρύνει η τεκμαρτή δαπάνη, αδιαφόρως της ιθαγένειας και τόπου κατοικίας ή διαμονής του στην Ελλάδα ή το εξωτερικό γενικά.

(ΥΠ.ΟΙΚ.1024165/328/Α0012/ΠΟΛ.1057/28-2-1994).

Οι ρυθμίσεις αυτές του νόμου, αναφορικά με τον προσδιορισμό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης, ως μέθοδο εξακρίβωσης της πραγματικής φοροδοτικής ικανότητας του φορολογουμένου, κρίθηκε ότι δεν προσκρούουν στο Σύνταγμα (Σ.τ.Ε. 1037/1988, Ολομ.4116/1988, 898/1990).

6. Σύμφωνα με τα ανωτέρω και δεδομένου ότι, ρητά οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της περιπτ. ε' της παραγρ.1 του άρθρου 16 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος έχουν ανάλογη εφαρμογή και στα σκάφη αναψυχής, έγινε δεκτό ότι, τα πρόσωπα που έχουν στην κυριότητα ή κατοχή τους σκάφη αναψυχής με ξένη σημαία, τα οποία είτε πλέουν στα ελληνικά ύδατα είτε είναι ελλησμένα ή εκτελούν συνήθεις πλόες στην αλλοδαπή, βαρύνονται με την ετήσια τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης (ΥΠ.ΟΙΚ. 1049872/885/Α0012/ΠΟΛ.1137/18-5-2001),

Συνεπώς, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται στο νόμο, κριτήριο για την εφαρμογή του τεκμηρίου διαβίωσης από την κατοχή ή κυριότητα σκάφους αναψυχής με ξένη σημαία αποτελεί το γεγονός της κυριότητας ή κατοχής του σκάφους και της πλεύσης του στην Ελλάδα και όχι η κατοικία του κυρίου ή κατόχου του σκάφους αναψυχής ή η σημαία του (ΥΠ. ΟΙΚ. 1051636/1070/Α0012/ 17.6.2002).

Επίσης ότι, το υπόψη τεκμήριο κατά τη λειτουργία του, έχει εφαρμογή και επί των σκαφών αναψυχής με ξένη σημαία ιδιοκτησίας αλλοδαπών νομικών προσώπων υπόχρεων σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος στην Ελλάδα ή ιδιοκτησίας ή κατοχής Γραφείου, Πρακτορείου ή Υποκαταστήματος αλλοδαπής εταιρίας, εγκαταστημένων στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 2190/1920 «Περί Ανωνύμων Εταιριών».

7. Με βάση τα ανωτέρω, ο μόνιμος κάτοικος άλλης κοινοτικής χώρας και γενικά ο κάτοικος εξωτερικού που κατέχει και χρησιμοποιεί ιδιωτικό πλοίο αναψυχής με ξένη σημαία στην Ελλάδα, το οποίο κατά την εφαρμογή των διατάξεων της τελωνειακής νομοθεσίας φέρεται με «Δελτίο Κίνησης» (TRANSIT LOG) αορίστου ισχύος, οφείλει να υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα και να δηλώνει την τεκμαρτή δαπάνη του σκάφους. Συνεπώς, απαιτείται να διαθέτει Α.Φ.Μ., σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 2 του άρθρου 2 της Α.Υ.Ο. 1027411/842/ΔΜ/26.2.1998 (Φ.Ε.Κ. 193 Β'), όπως ισχύει μετά τροποποίησή της με τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. 1040439/972/ΔΜ/9.5.2002 (Φ.Ε.Κ. 625 Β'). Σε αντίθετη περίπτωση, προκειμένου για ιδιωτικά πλοία αναψυχής με ξένη σημαία τα οποία περιστασιακά πλέουν στα ελληνικά χωρικά ύδατα (π.χ. τουρισμός, θαλάσσιες εκδρομές, επιστημονικές έρευνες ή εργασίες κ.λ.π.), δεν συντρέχει λόγος υπολογισμού της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης κατά την έννοια των προαναφερομένων διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας.

Διευκρινίζεται ότι, η έρευνα των περιστατικών, αναφορικά με την «κυριότητα» ή «κατοχή» ιδιωτικού σκάφους αναψυχής, ως ζήτημα πραγματικό, εμπίπτει στην αρμοδιότητα του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας

Με Εντολή Υφυπουργού
Ο ΓΕΝ. ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ
ΚΩΝ/ΝΟΣ ΜΙΧΑΛΟΣ