



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

**ΑΑΔΕ**Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων ΕσόδωνΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ Α' ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

Αθήνα, 25 Σεπτεμβρίου 2018

ΠΟΛ. 1179

ΠΡΟΣ: Αποδέκτες Π.Δ.

Ταχ. Δ/νση : Καρ. Σερβίας 8
 Ταχ. Κώδικας : 10184 Αθήνα
 Πληροφορίες : Γκομές ντε Φαρία Ν.
 Τηλέφωνο : 2103375863
 Fax : 2103375854
 E-Mail : dos@aade.gr
 Url : www.aade.gr

Θέμα: Φορολογική μεταχείριση εισοδήματος προερχόμενου από την εκμίσθωση αεροσκάφους σε διεθνείς μεταφορές. Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελληνικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας της Ιρλανδίας (Ν. 3300/2004).

Σύμφωνα με τις διατάξεις του **Άρθρου 7** της Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Ιρλανδίας, τα κέρδη μίας επιχείρησης ενός Συμβαλλόμενου Κράτους φορολογούνται στο Συμβαλλόμενο Κράτος, όπου βρίσκεται η πραγματική έδρα (effective management) της επιχείρησης, εκτός αν η επιχείρηση διεξάγει εργασίες στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, μέσω μόνιμης εγκατάστασης.

1. Με τις διατάξεις του **Άρθρου 8 παράγραφοι 3 και 4** αντίστοιχα της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Ιρλανδίας (Ν. 3300/2004) προβλέπεται ότι :

- «Κέρδη προερχόμενα από την εκμετάλλευση αεροσκάφους σε διεθνείς μεταφορές φορολογούνται μόνο στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο βρίσκεται η έδρα της πραγματικής διοίκησης της επιχείρησης».
- «Για τους σκοπούς εφαρμογής της διάταξης, κέρδη προερχόμενα από την εκμετάλλευση πλοίων ή αεροσκαφών σε διεθνείς μεταφορές περιλαμβάνουν κέρδη προερχόμενα από την ενοικίαση πλοίων ή αεροσκαφών εάν τέτοια πλοία ή αεροσκάφη δραστηριοποιούνται σε διεθνείς μεταφορές από τον ενοικιαστή ή εάν τέτοια κέρδη από ενοίκια είναι συμπτωματικά με άλλα κέρδη όπως αυτά περιγράφονται στις παραγράφους 1, 2 και 3».

2. Περαιτέρω, με το **Άρθρο 12** της διακρατικής Σύμβασης ορίζονται τα ακόλουθα,

«1. Δικαιώματα που προκύπτουν σ' ένα Συμβαλλόμενο Κράτος και καταβάλλονται σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους μπορούν να φορολογούνται σ' αυτό το άλλο Κράτος.

2. Τέτοια δικαιώματα μπορούν να φορολογούνται επίσης στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο προκύπτουν και σύμφωνα με τους νόμους αυτού του Κράτους, αλλά αν ο εισπράττων είναι ο δικαιούχος των δικαιωμάτων, ο φόρος που επιβάλλεται κατ' αυτόν τον τρόπο δεν υπερβαίνει το 5% του ακαθάριστου ποσού των δικαιωμάτων. Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλομένων Κρατών ρυθμίζουν με αμοιβαία συμφωνία τον τρόπο εφαρμογής αυτού του περιορισμού.

3. Ο όρος «δικαιώματα» περιλαμβάνει πληρωμές που εισπράττονται για τη χρήση ή για το δικαίωμα χρήσης «βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού, ή για πληροφορίες που αφορούν σε βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική εμπειρία».

3. Σύμφωνα με το **Άρθρο 3 περίπτωση η΄ της παραγράφου 1** της διακρατικής Σύμβασης, ο όρος «διεθνείς μεταφορές» υποδηλώνει οιαδήποτε μεταφορά με πλοίο ή αεροσκάφος, εκτός αν το πλοίο ή το αεροσκάφος εκτελεί δρομολόγια αποκλειστικά μεταξύ τοποθεσιών μέσα σε ένα από τα Συμβαλλόμενα Κράτη (“except when the ship or aircraft is operated solely between places in the other Contracting State”).

Επιπλέον, ως προς τον όρο «διεθνείς μεταφορές», σύμφωνα με Ερμηνευτικά Σχόλια που συνοδεύουν την Πρότυπη Σύμβαση του Ο.Ο.Σ.Α., όπως αναθεωρήθηκαν και ισχύουν από 21-11-2017 και εφεξής, (Άρθρο 3 παρ. 6.2), ένα αεροσκάφος λειτουργεί αποκλειστικά μεταξύ τόπων εντός του ενός Συμβαλλομένου Κράτους (π.χ. Ελλάδα) αναφορικά με συγκεκριμένο ταξίδι εάν ο τόπος αναχώρησης και ο τόπος άφιξης του αεροσκάφους βρίσκονται αμφότεροι στο ίδιο Συμβαλλόμενο Κράτος (δηλαδή η περίπτωση αυτή δεν αποτελεί διεθνή μεταφορά). Ωστόσο, στον συγκεκριμένο ορισμό («διεθνής μεταφορά») περιλαμβάνεται η περίπτωση, όταν το ταξίδι ενός αεροσκάφους ανάμεσα σε τόπους του άλλου Συμβαλλομένου Κράτους αποτελεί μέρος ενός μεγαλύτερου ταξιδιού αυτού του αεροσκάφους που συμπεριλαμβάνει έναν τόπο άφιξης ή αναχώρησης εκτός αυτού του Συμβαλλομένου Κράτους. Για παράδειγμα, αν, ως μέρος του ίδιου ταξιδιού, ένα αεροσκάφος έχει ως πρώτη πτήση ανάμεσα στα δύο συμβαλλόμενα κράτη και έπειτα συνεχίζει σε έναν άλλον προορισμό στη χώρα άφιξης, τότε και οι δύο πτήσεις θα είναι τμήματα ενός ταξιδιού που θεωρείται ότι εμπίπτει στον ορισμό της «διεθνούς μεταφοράς».

4. Στα Σχόλια της Πρότυπης Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α. διατυπώνεται η παρατήρηση της Ελλάδας **αναφορικά με το Άρθρο 8**: «Η Ελλάδα θα εφαρμόζει το Άρθρο 12 στις πληρωμές λόγω μίσθωσης πλοίου ή αεροσκάφους μη επανδρωμένου (“on a bareboat charter basis”)

Περαιτέρω με την **παράγραφο 5 των Σχολίων Ο.Ο.Σ.Α. στο Άρθρο 8**, ορίζεται ότι «τα κέρδη που αποκτώνται μέσω της μίσθωσης πλήρως εξοπλισμένου, επανδρωμένου και ανεφοδιασμένου πλοίου ή αεροσκάφους με χρονονάυλωση πρέπει να αντιμετωπίζονται όπως τα κέρδη από τη μεταφορά επιβατών ή φορτίου. Σε αντίθετη περίπτωση, μεγάλο μέρος των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων στον τομέα της ναυτιλίας και των αεροπορικών μεταφορών δεν θα ενέπιπτε στο πεδίο εφαρμογής του ορισμού. Ωστόσο, **το Άρθρο 7**, και όχι το Άρθ. 8, τυγχάνει εφαρμογής σε εισοδήματα από ναύλωση κενού πλοίου ή αεροσκάφους, εκτός εάν πρόκειται για επικουρική δραστηριότητα μίας επιχείρησης που ασχολείται με τη διεθνή εκμετάλλευση πλοίων ή αεροσκαφών ».

Κατόπιν των ανωτέρω ,

1. **Δεδομένου ότι στη ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδας – Ιρλανδίας προβλέπεται ρητή διάταξη** για τη φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από εκμίσθωση αεροσκάφους σε διεθνείς μεταφορές, χωρίς να κάνει διάκριση μεταξύ της ενοικίασης αεροσκάφους, κενού ή μη πληρώματος, ισχύουν οι σχετικές διατάξεις του Άρθρου 8, διότι αυτή ως ειδική διάταξη κατισχύει έναντι γενικότερης διάταξης του Άρθρου 7.

Το Άρθρο 12 δεν τυγχάνει εφαρμογής, καθόσον η περίπτωση της εκμίσθωσης αεροσκάφους συμπεριελήφθη ρητά στο Άρθρο 8 παρ. 4 της διακρατικής Σ.Α.Δ.Φ.

2. Σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από την εκμίσθωση αεροσκάφους, επανδρωμένου ή μη, που λειτουργεί μεταξύ τόπων (places) σε ένα Κράτος, π.χ. κατά κανόνα Ελλάδα, εφαρμόζονται οι διατάξεις του Άρθρου 7 (**επιχειρηματικά κέρδη**), και εξετάζεται η πιθανότητα ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης.

Συνεπώς, πληρωμές που διενεργούνται από νομικό πρόσωπο φορολογικό κάτοικο Ελλάδας σε νομικό πρόσωπο φορολογικό κάτοικο Ιρλανδίας ως αντάλλαγμα για την ενοικίαση μη επανδρωμένου αεροσκάφους που χρησιμοποιείται σε διεθνείς μεταφορές, όπως ερμηνεύθηκε παραπάνω, εμπίπτουν στις διατάξεις του Άρθρου 8 της συγκεκριμένης Σύμβασης. Στην περίπτωση που το αεροσκάφος πραγματοποιεί και εσωτερικές πτήσεις κατά την έννοια της παρ. 6.2 των Σχολίων που συνοδεύουν την Πρότυπη Σύμβαση του Ο.Ο.Σ.Α. (έκδοση 2017) θα πρέπει να αποδεικνύεται, με κάθε πρόσφορο μέσο, το μέρος των εσόδων που προέρχεται από διεθνείς μεταφορές, για το οποίο εφαρμόζεται το Άρθρο 8 και το μέρος των εσόδων που αφορά τις αμιγώς εσωτερικές μεταφορές, για το οποίο εφαρμόζεται το Άρθρο 7.

Εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής της Σ.Α.Δ.Φ., το εισόδημα που αποκτά η επιχείρηση – ιδιοκτήτρια του αεροσκάφους, η οποία έχει την πραγματική της έδρα στην Ιρλανδία, φορολογείται μόνο στην Ιρλανδία.

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ :

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΠΡΟΣ ΕΝΕΡΓΕΙΑ :

1. Αποδέκτες Πίνακα Γ' (Δ.Ο.Υ.)
2. Ειδική Γραμματεία ΣΔΟΕ
3. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών
(με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ και στην Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΠΡΟΣ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ :

1. Γραφείο Υπουργού Οικονομικών
2. Γραφείο Υφυπουργού Οικονομικών

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ :

1. Γραφείο Διοικητή Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
2. Γραφείο Γενικού Διευθυντή Φορολογικής Διοίκησης
3. Διεύθυνση Νομικής Υποστήριξης
4. Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας – Τμήμα Α'
5. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού, Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας
6. Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων