



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10/02/2017

Αριθμός απόφασης: 1356

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 13/10/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας ΑΦΜ, κατοίκου με διεύθυνση στην τη οδός και κατά της υπ' αριθ./2016 οριστικής πράξης

προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά, έτους 2007 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./2016 οριστική πράξη προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά, έτους 2007 της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 13/10/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας , ΑΦΜ , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου (Κ.Τ.Χ.), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, χαρτόσημο ποσού 39.378,64 € & ΟΓΑ χαρτοσήμου 7.875,73 €, πλέον 47.254,36 € & 9.450,88 € αντίστοιχα (πρόσθετος φόρος λόγω υποβολής δήλωσης χαρτοσήμου & ΟΓΑ χαρτοσήμου), ήτοι σύνολο 103.959,61 €.

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε μετά τον μερικό έλεγχο ως προς τη φορολογία εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων, που διενεργήθηκε στη προσφεύγουσα από τη Φ.Α.Ε. Πειραιά, σύμφωνα με την/2015 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Φ.Α.Ε. Πειραιά.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση/τροποποίηση της παραπάνω οριστικής πράξης, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Δεν υφίσταται υποχρέωση τελών χαρτοσήμου για τα επίμαχα εμβάσματα, καθόσον αυτά αποτελούν καταβολή ναυτιλιακών μερισμάτων στη μέτοχο της εταιρείας μας,-
.....

2. Σε κάθε περίπτωση, τα επίμαχα ποσά δεν αποτελούν προϊόν δανεισμού, αλλά καταθέσεις για μελλοντική αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας μας, οι οποίες απαλλάσσονται από τα τέλη χαρτοσήμου.

3. Δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που τάσσει ο Αστικός Κώδικας, ώστε να υπαχθεί η ευρωποίηση των επίμαχων ποσών στην έννοια της δανειακής σύμβασης.

4. Επικουρικά, ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι οι επίμαχες εγγραφές στα βιβλία της εταιρείας μας που αφορούσαν καταχωρίσεις τμηματικών καταβολών από αλλοδαπές εταιρείες υπάγονται σε τέλος χαρτοσήμου, τότε η Φορολογική Διοίκηση προσδιόρισε εσφαλμένως το αναλογούν τέλος χαρτοσήμου με συντελεστή 2% αντί του ορθού 1% σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5 γ' του Κ.Τ.Χ.

5. Επικουρικά, ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι οι επίμαχες εγγραφές στα βιβλία της εταιρείας μας που αφορούσαν καταχωρίσεις τμηματικών καταβολών από αλλοδαπές εταιρείες υπάγονται σε

τέλος χαρτοσήμου, τότε δεν πρέπει να επιβληθεί εις βάρος της εταιρείας μας πρόσθετος φόρος ανακρίβειας, διότι ακολουθήσαμε τις Οδηγίες του Υπουργείου Οικονομικών.

Επειδή, η προσφεύγουσα είναι αλλοδαπή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, ιδιοκτησίας ακινήτου, χωρίς άλλη δραστηριότητα στην Ελλάδα, της οποίας φορολογικός εκπρόσωπος, σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 1 ν. 4174/2013, ορίσθηκε ο κ. του

Συστάθηκε στις στην και λειτουργεί σύμφωνα με τις διατάξεις των νόμων της Κυπριακής Δημοκρατίας. Πραγματοποίησε έναρξη εργασιών στην Ελλάδα στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά, έλαβε ΑΦΜ και δήλωσε ελληνική διεύθυνση στη

Επειδή η προσφεύγουσα αγόρασε με το υπ' αριθμ./2007 συμβόλαιο του συμβ/φου, το 50% της πλήρους κυριότητας οικοπέδου έκτασης 731,85 τμ. στη διασταύρωση των οδών (πρώην) και, ήδη ονομαζόμενης, στο οποίο υπάρχει μια οικοδομή αποτελούμενη από υπόγειο 65,60 τμ., ισόγειο 171,30 τμ., α' όροφο επιφάνειας 171,30 τμ, β' όροφο επιφάνειας 143,56 τμ και δώμα επιφ. 15,75 τμ.

Το υπόλοιπο 50% της πλήρους κυριότητας ανήκει με το ίδιο συμβόλαιο στη συγγενή αλλοδαπή εταιρεία ιδιοκτησίας ακινήτου με ΑΦΜ, η οποία εδρεύει στην και εκπροσωπείται, από τον ίδιο με την ελεγχόμενη εταιρεία νόμιμο εκπρόσωπο, τον κ.

Το τίμημα ύψους 3.500.000 ευρώ (αξία Δ.Ο.Υ. 1.002.987,04 €) καταβλήθηκε από τις αγοράστριες αλλοδαπές εταιρείες και κατά την αναλογία τους με τραπεζικές επιταγές συνολικού ποσού 3.500.000 ευρώ.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει, ότι, η αγορά του ως άνω ακινήτου κατά το μέρος που αφορά την προσφεύγουσα, δεν πραγματοποιήθηκε με ίδια κεφάλαια, καθόσον, σύμφωνα με το καταστατικό της, το κεφάλαιό της ήταν πολύ μικρό – χίλια (1.000,00) €, αλλά με χρήματα τρίτων. Αυτό άλλωστε αποδέχεται και η προσφεύγουσα όπως περιγράφεται και στη σελίδα 4 της ενδικοφανούς προσφυγής όπου αναφέρει : *«εισήχθη στο όνομα της εταιρείας μας ποσό..... από μερίσματα πλοίων, τα οποία αφορούσαν μερίσματα πλοιοκτητριών εταιρειών της μοναδικής μετόχου της εταιρείας μας, ...»*

Επειδή, η ενέργεια αυτή της προσφεύγουσας, να λαμβάνει χρηματικά ποσά από τρίτους προκειμένου να καλύψει το κόστος αγοράς του ακινήτου κατά το μέρος που την αφορά, οδήγησε τον φορολογικό έλεγχο στο συμπέρασμα ότι : *«η αγορά του ακινήτου δεν πραγματοποιήθηκε με ίδια κεφάλαια της αλλοδαπής εταιρείας, αλλά με χρήματα τα οποία της δάνεισε ο μέτοχος. Ως εκ τούτου υφίσταται δανειακή σύμβαση με σκοπό την αγορά ακινήτου στην Ελλάδα και υποχρεώσεις εκτελεστές στην Ελλάδα και άρα υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου»*

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Κ.Ν.Τ.Χ [ΦΕΚ Α' 239/28-07-1931]: «1. Φόρος υπό το όνομα τέλος χαρτοσήμου επιβάλλεται κατά τα εν τω παρόντι νόμω οριζόμενα επί των αυτώ καθοριζομένων εγγράφων.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 13 § 1α του Κ.Ν.Τ.Χ [ΦΕΚ Α' 239/28-07-1931], ορίζεται ότι σε τέλος χαρτοσήμου υπόκειται: «Πάσα σύμβασις, οιοιδήποτε αντικειμένου, συναπτόμενη είτε απ' ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε διά δημοσίου, είτε δι ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου, ...»

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου 15 § 1α του ίδιου Κώδικα ορίζεται, ότι: «Εις το κατά την παρ. 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος (2%) υπόκεινται: Πάσα σύμβασις, οιοιδήποτε αντικειμένου συναπτόμενη είτε απ' ευθείας, είτε ... μεταξύ ... εμπορικών εταιρειών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν και μεταξύ τρίτου και ανωνύμου εταιρείας ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφ' όσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού, καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου», με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι «επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρ. 15, το τέλος ορίζεται εις 2% της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμές», και με τις διατάξεις του άρθρου 11 § 1 περ. Γ' του Ν. 4169/1961 (ΦΕΚ Α' 81), ορίζεται ότι τα αναλογικά τέλη χαρτοσήμου προσαυξάνονται με ποσοστό 20% εισφοράς υπέρ ΟΓΑ.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν.Δ. 3717/1957 (ΦΕΚ Α' 131) ορίζεται ότι «η αληθής έννοια των διατάξεων της περί τελών χαρτοσήμου νομοθεσίας, καθ' όσον αφορά την υπαγωγήν των εν αυτή αναφερομένων συμβάσεων, πράξεων κλπ. εις τέλη χαρτοσήμου, είναι ότι ως έγγραφον αποδεικνύον την σύμβασιν, πράξιν κλπ. λογίζεται και πάσα σχετική εγγραφή εις τα βιβλία των επιτηδευματιών, ήτις και υποβάλλεται εις το οικείον δια την ούτω αποδεικνυομένην δικαιοπραξίαν τέλος χαρτοσήμου», και με το άρθρο 806 του Α.Κ. ορίζεται ότι «Με τη σύμβαση του δανείου ο ένας από τους συμβαλλομένους μεταβιβάζει στον άλλον κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, και αυτός έχει υποχρέωση να αποδώσει άλλα πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας»

Επειδή, η σύμβαση του δανείου παρουσιάζει μεταξύ άλλων και τα εξής χαρακτηριστικά:

- 1) Η σύμβαση του δανείου είναι σύμβαση παραδοτική και κατατάσσεται στις λεγόμενες «παραδοτικές» (re) συμβάσεις, καθόσον, για την κατάρτιση της σύμβασης αυτής δεν αρκεί μόνο συμφωνία των συμβαλλόμενων, αλλά απαιτείται και παράδοση του πράγματος στον οφειλέτη.
- 2) Η σύμβαση του δανείου είναι σύμβαση άτυπη, δηλαδή, είναι σύμβαση, για την οποία δεν απαιτείται έγγραφος τύπος (Εφ. Θεσ. 407/1980).
- 3) Το δάνειο είναι σύμβαση αιτιώδης, με την έννοια, ότι το κύρος του εξαρτάται από την ύπαρξη και τη νομιμότητα της αιτίας, που είναι η πρόθεση δανεισμού (Φορ. Πρωτ. Ρόδου 6/1966).
- 4) Το δάνειο είναι σύμβαση ενοχική και υποσχετική. Με αυτή ο ένας από τους συμβαλλόμενους (δανειστής) μεταβιβάζει την κυριότητα αντικαταστατών πραγμάτων στον άλλο (οφειλέτη), για την απόδοση άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας.
- 5) Το δάνειο είναι σύμβαση διαρκής.

- 6) Το δάνειο είναι σύμβαση συναινετική, επειδή, για την κατάρτιση αυτού αρκεί η συμφωνία των μερών, η, δε, μεταβίβαση αυτού γίνεται στα πλαίσια της ήδη καταρτισμένης σύμβασης.
- 7) Το δάνειο είναι σύμβαση αυστηρά ετεροβαρής, καθόσον γεννά υποχρέωση μόνο, για τον οφειλέτη και δη, για απόδοση άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας (Α.Π. 569/1958, Εφ. Αθ. 161/1962, 419/1970).
- 8) Το δάνειο, και ειδικότερα το χρηματικό δάνειο, είναι πάντοτε πιστωτική σύμβαση (Φορ. Πρ. Ροδ. 6/1966).

Επειδή, για τη σύσταση του δανείου απαιτείται να συντρέχουν, οι εξής προϋποθέσεις:

- 1) συμφωνία δανειστή και οφειλέτη, σχετικά με την αιτία, για την οποία μεταβιβάζεται η κυριότητα των αντικαταστατών πραγμάτων
 - 2) παράδοση του πράγματος από τον δανειστή στον οφειλέτη, και
 - 3) απόδοση του πράγματος από τον οφειλέτη στον δανειστή.
- Εφόσον πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις, υπάρχει δάνειο κατά την έννοια του άρθρου 806 του ΑΚ, έστω και αν η σύμβαση δεν χαρακτηρίστηκε ως δάνειο από τα συμβαλλόμενα μέρη (Α.Π. 137/1968, Εφ.Αθ. 2447/1962).

Επειδή, το ΣτΕ με αποφάσεις (2699/1972, 2660/1973, 317/1974, 2483/1975, 770/1977, 575/1978, 283/1979, 2368/1980, 1169/1980, 1219/1982, 3013/1984, 314/1987, 703/1988, 3402/1988) έκρινε, ότι η σύμβαση του δανείου θεωρείται αποδεικνυόμενη από τα βιβλία, όταν από τη σχετική εγγραφή προκύπτουν όλα τα κατά τον νόμο στοιχεία, που είναι απαραίτητα, ώστε από αυτά και μόνο να συνάγεται η συνομολόγηση της σύμβασης του δανείου, δηλαδή από τη σχετική εγγραφή να προκύπτουν όλα τα πραγματικά στοιχεία, που συνιστούν κατά νόμο την έννοια της σύμβασης αυτής, χωρίς να απαιτείται όπως η εγγραφή αυτή αναφέρεται ρητά στην εν λόγω σύμβαση.

Σύμφωνη με την ανωτέρω άποψη του ΣτΕ είναι και η Διοίκηση (Υπ. Οικ. Ν. 6/5/ΠΟΛ 19/1978 κατόπιν της υπ' αριθ. 960/1977 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ.).

Το ΣτΕ όμως με νεώτερη απόφασή του 3402/1988 εξέφρασε και τρίτη άποψη, σύμφωνα με την οποία η σύμβαση του δανείου θεωρείται αποδεικνυόμενη από τα βιβλία, εφόσον η σχετική σ' αυτά εγγραφή είτε αναφέρεται ρητά σε σύμβαση δανείου, είτε περιέχει τα πραγματικά στοιχεία, που συγκροτούν κατά νόμο την έννοια της δανειακής σύμβασης.

Σημειώνεται ότι η κατά τα ανωτέρω εγγραφή στα βιβλία της σύμβασης του δανείου πρέπει να προκύπτει από τα βιβλία της επιχείρησης και όχι από τα βιβλία τρίτων (ΣτΕ 600/1973).

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4141/2013 (ΦΕΚ Α' 81/05-04-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 44. Προϋποθέσεις δικαιολόγησης απόκτησης μερισμάτων πλοιοκτητριών εταιρειών

1. Για τη δικαιολόγηση της συνολικής ετήσιας δαπάνης των άρθρων 16 και 17 του Κ.Φ.Ε. οι φορολογούμενοι κάτοικοι Ελλάδος που αποκτούν μερίσματα που καταβάλλονται από ελληνικές ή αλλοδαπές πλοιοκτήτριες εταιρείες πλοίων με ελληνική ή ξένη σημαία ή εταιρείες χαρτοφυλακίου (holding companies) που κατέχουν άμεσα ή έμμεσα τις μετοχές ή μερίδια των πλοιοκτητριών εταιρειών κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 26 του ν. 27/1975, όπως ισχύει, υποβάλλουν είτε με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος είτε κατά τους διενεργούμενους ελέγχους για σκοπούς της φορολογίας εισοδήματος μόνο τα παρακάτω δικαιολογητικά:

(α) Βεβαίωση είτε της ελληνικής ή αλλοδαπής πλοιοκτήτριας εταιρείας πλοίου υπό ελληνική ή ξένη σημαία είτε της εταιρείας χαρτοφυλακίου (holding company) που κατέχει άμεσα ή έμμεσα τις μετοχές της πλοιοκτήτριας και διανέμει το μέρος από την οποία θα προκύπτουν τα στοιχεία του φορολογούμενου ως μετόχου της εταιρείας, το καταβληθέν σε αυτόν μέρος και το όνομα του πλοίου (αριθμός και λιμένας νηολόγησης, αριθμ. IMO) από την εκμετάλλευση του οποίου προκύπτει το σχετικό μέρος.

(β) Στην περίπτωση που το μέρος καταβάλλεται από αλλοδαπή πλοιοκτήτρια πλοίου με ξένη σημαία αντίγραφο της σχετικής άδειας εγκατάστασης στην Ελλάδα της διαχειρίστριας εταιρείας που, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 27/1975, ασχολείται αποκλειστικά με τη διαχείριση, εκμετάλλευση ή ναύλωση πλοίων και βεβαίωση της αρμόδιας υπηρεσίας του Υπουργείου Ναυτιλίας και Αιγαίου ότι έχει δηλωθεί και αναληφθεί από αυτήν η διαχείριση του συγκεκριμένου πλοίου.

(γ) Αντίγραφο της μοναδικής βεβαίωσης εισαγωγής συναλλάγματος (ΒΑΣ) των αντιστοίχων ποσών ή βεβαίωση εκχώρησης συναλλάγματος. Τα σχετικά πρωτότυπα αναζητούνται από την αρμόδια αρχή.

2. Η καταβολή του μερίσματος μπορεί να γίνεται και μέσω της διαχειρίστριας εταιρείας, η οποία μπορεί να βεβαιώνει και τη λήψη του μερίσματος. Στην περίπτωση αυτή η διαχειρίστρια δεν υποχρεούται σε εγγραφή του ποσού του μερίσματος στα βιβλία τα οποία τηρεί. Τα εκ της εισαγωγής του συναλλάγματος ποσά επιτρέπεται να καταβάλλονται σε νομικά πρόσωπα συμφερόντων του δικαιούχου του ποσού που εισάγεται.

3. Οι ανωτέρω προϋποθέσεις εφαρμόζονται και επί των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχου.

4. Τα δικαιολογητικά της παραγράφου 1, με την εξαίρεση του δικαιολογητικού υπό το στοιχείο γ', υποβάλλονται και σε κάθε άλλη περίπτωση που ελέγχεται κατά νόμο η προέλευση του εισοδήματος που αναφέρεται σε μερίσματα πλοιοκτητριών εταιρειών ή εταιρειών χαρτοφυλακίου.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1106/14-4-2014 Προϋποθέσεις δικαιολόγησης εισοδήματος από μερίσματα πλοιοκτητριών εταιρειών.

1. Για τη δικαιολόγηση της συνολικής ετήσιας δαπάνης των άρθρων 16 και 17 του ν.2238/1994, οι φορολογούμενοι κάτοικοι Ελλάδος που αποκτούν μερίσματα που καταβάλλονται από ελληνικές ή αλλοδαπές πλοιοκτήτριες εταιρείες πλοίων με ελληνική ή ξένη σημαία ή εταιρείες χαρτοφυλακίου (holding companies) που κατέχουν άμεσα ή έμμεσα τις μετοχές ή μερίδια των πλοιοκτητριών εταιρειών κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 26 του ν. 27/1975, όπως ισχύει, υποβάλλουν είτε με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος είτε κατά τους διενεργούμενους ελέγχους για σκοπούς της φορολογίας εισοδήματος μόνο τα παρακάτω δικαιολογητικά:

(α) Βεβαίωση είτε της ελληνικής ή αλλοδαπής πλοιοκτήτριας εταιρείας πλοίου υπό ελληνική ή ξένη σημαία είτε της εταιρείας χαρτοφυλακίου (holding company) που κατέχει άμεσα ή έμμεσα τις μετοχές της πλοιοκτήτριας και διανέμει το μέρος από την οποία θα προκύπτουν τα στοιχεία του φορολογούμενου ως μετόχου της εταιρείας, το καταβληθέν σε αυτόν μέρος και το όνομα του πλοίου (αριθμός και λιμένας νηολόγησης, αριθμ. IMO) από την εκμετάλλευση του οποίου προκύπτει το σχετικό μέρος.

(β) Στην περίπτωση που το μέρος καταβάλλεται από αλλοδαπή πλοιοκτήτρια πλοίου με ξένη σημαία, αντίγραφο της σχετικής άδειας εγκατάστασης στην Ελλάδα της διαχειρίστριας εταιρείας που, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 27/1975, ασχολείται αποκλειστικά με τη διαχείριση, εκμετάλλευση ή ναύλωση πλοίων και βεβαίωση της αρμόδιας υπηρεσίας του Υπουργείου Ναυτιλίας και Αιγαίου ότι έχει δηλωθεί και αναληφθεί από αυτήν η διαχείριση του συγκεκριμένου πλοίου.....

3. Οι ανωτέρω προϋποθέσεις εφαρμόζονται και επί των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχου.

Β. Για την ορθή εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων, δίδονται οι εξής διευκρινίσεις:

1. **Σε κάθε περίπτωση**, στις βεβαιώσεις μερισμάτων που καταβάλλονται από ελληνικές ή αλλοδαπές πλοιοκτήτριες εταιρείες πλοίων με ελληνική ή ξένη σημαία ή εταιρείες χαρτοφυλακίου (holding companies), **απαιτείται να αναγράφονται τα στοιχεία του φορολογούμενου ως μετόχου της εταιρείας, το καταβληθέν σε αυτόν μέρος, τα πλήρη στοιχεία ταυτότητας (αριθμός και λιμένας νηολόγησης, αριθμ. IMO) του συγκεκριμένου πλοίου ή των πλοίων από όπου προκύπτει το μέρος, ενώ όταν το μέρος διανέμεται από εταιρεία χαρτοφυλακίου (holding company), επιπρόσθετα στην βεβαίωση που εκδίδεται από την εταιρεία χαρτοφυλακίου, θα πρέπει να αναφέρονται τα πλήρη στοιχεία της πλοιοκτήτριας εταιρείας ή πλοιοκτητριών εταιριών των οποίων κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές.**

Όταν τα ποσά του μερίσματος καταβάλλονται σε νομικό πρόσωπο συμφερόντων του δικαιούχου μετόχου, απαιτείται η απόδειξη της σχέσης του δικαιούχου με αυτό το νομικό πρόσωπο και το βάρος της απόδειξης των συμφερόντων φέρει ο δικαιούχος, δηλαδή είτε με υπεύθυνη δήλωση του δικαιούχου είτε με βεβαίωση του νομικού προσώπου που λαμβάνει το μέρος.

Ομοίως στην περίπτωση που ο φορολογούμενος ελέγχεται για οποιοδήποτε άλλο λόγο κατά νόμο και καλείται να δικαιολογήσει την προέλευση του εισοδήματος αυτού, επαρκεί η προσκόμιση των δικαιολογητικών των περιπτώσεων 1α και 1β του άρθρου 44 του ν. 4141/13 (ΦΕΚ α' 81/05-04-2013).

5. Οι προϋποθέσεις που αναφέρονται ανωτέρω εφαρμόζονται σε όλες τις εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου, ακόμη και σε αυτές που έχουν μεν καταχωρηθεί και κοινοποιηθεί στους οφειλότες, δεν έχουν όμως καταστεί οριστικές ή αυτές που εκκρεμούν ενώπιον της Δικαιοσύνης.

6. Οι διατάξεις του άρθρου 44 του ν. 4141/2013, εφαρμόζονται σε όλες ανεξαιρέτως τις περιπτώσεις φορολογικών ελέγχων, κατά τις οποίες ελέγχεται η προέλευση των χρηματικών ποσών από μερίσματα πλοιοκτητριών εταιριών.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι «δεν υφίσταται υποχρέωση τελών χαρτοσήμου για τα επίμαχα εμβάσματα, καθόσον αυτά αποτελούν καταβολή ναυτιλιακών μερισμάτων στη μέτοχο της εταιρείας μας,-.....», δεν αποδεικνύεται και ως εκ τούτου απορρίπτεται, καθόσον, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, η προσφεύγουσα **έπρεπε να προσκομίσει σε κάθε περίπτωση, και δεν προσκόμισε**, στον φορολογικό έλεγχο, τα απαραίτητα δικαιολογητικά (βεβαιώσεις) που να αποδεικνύουν τη σχέση της μετόχου κας -, με τις ελληνικές ή αλλοδαπές πλοιοκτήτριες εταιρείες πλοίων που κατέχουν άμεσα ή έμμεσα τις μετοχές των πλοιοκτητριών που διανέμουν τα μερίσματα από τις οποίες θα προκύπτουν τα στοιχεία της προσφεύγουσας ως μετόχου των εταιριών, τα καταβληθέντα μερίσματα, το όνομα των πλοίων από την εκμετάλλευση των οποίων προκύπτουν τα σχετικά μερίσματα.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι τα επίμαχα ποσά δεν αποτελούν προϊόν δανεισμού, αλλά καταθέσεις για μελλοντική αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας, οι οποίες απαλλάσσονται από τα τέλη χαρτοσήμου, δεν ευσταθεί και απορρίπτεται, καθόσον, α) δεν προσκομίστηκαν σχετικές οικονομικές καταστάσεις που να απεικονίζονται ποσά σε καταθέσεις μετόχων ,β) από τα ήδη προσκομιζόμενα στοιχεία δεν προέκυψε αύξηση μετοχικού κεφαλαίου και γ) το προσκομιζόμενο με ημερομηνία 19.5.2016 Πρακτικό Απόφασης του Δ.Σ. της εταιρείας δεν δύναται να αναγνωρισθεί καθόσον τα αλλοδαπά ιδιωτικά έγγραφα “Γίνονται υποχρεωτικά

αποδεκτά τα απλά, ευανάγνωστα φωτοαντίγραφα των ιδιωτικών και αλλοδαπών εγγράφων, εφόσον τα έγγραφα αυτά έχουν επικυρωθεί αρχικά από δικηγόρο ως το υπ' αριθμ. έγγραφο ΔΙΣΚΠΟ/Φ./...../2014 και δ) δεν κατατέθηκαν αποφάσεις της πλειοψηφίας της Γ.Σ. των εταίρων (κεφαλαίων και κεφαλών) περί αυξήσεως εταιρικού κεφαλαίου.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 5 περίπτωση γ' εδάφιο τέταρτο του άρθρου 15 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου ορίζεται, ότι «πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικής εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν, κ.λπ. υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου 1%. Εις ην περίπτωσιν εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου αποδεικνύεται, ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν, κ.λπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος, οφείλεται το διά την σύμβασιν, πράξιν, κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος».

και με τις διατάξεις του **άρθρου 6 § 1 του Ν.Δ. 4535/1964** ορίζεται ότι, «Τα τέλη χαρτοσήμου αναλογικά και πάγια προσυζάνονται κατά ποσοστό 20% για εισφορά υπέρ ΟΓΑ.»

Επίσης, το ως άνω τέλος χαρτοσήμου οφείλεται ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο, διά της καταθέσεως ή αναλήψεως των χρημάτων, σκοπό, καθόσον στο νόμο δεν τίθεται καμιά προϋπόθεση ή καμιά επιφύλαξη (Υπ. Οικ. Κ. 8802/654/1983).

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου δεν αποδείχθηκε ότι υπάρχει σύμβαση μεταξύ της προσφεύγουσας και τρίτων που κατέβαλαν τα χρηματικά ποσά, και ως εκ τούτου δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις σύστασης δανείου ή συνομολόγηση δανείου (άρθρο 806 ΑΚ).

Επειδή κατά την κατάθεση χρημάτων δεν απαιτείται να ορίζεται χρόνος, για την απόδοση του κατατεθέντος χρηματικού ποσού, γιατί από το νόμο δεν προβλέπεται κάτι τέτοιο, και συνεπώς η κατάθεση μπορεί να γίνει χωρίς κανένα χρονικό περιορισμό.

Επειδή η φορολογική αρχή, όπως προκύπτει από την 23/08/2016 οικεία έκθεση ελέγχου, διαπίστωσε ότι η εξόφληση της αγοράς του ακινήτου, κατά το μέρος που αναλογεί στην προσφεύγουσα, πραγματοποιήθηκε από χρήματα τρίτων

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου **17 του ν. 2690/1999** ορίζεται ότι
«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.
2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης»

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου **64 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι
«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, μόνο το γεγονός της καταβολής των χρηματικών ποσών από τρίτους για την εξόφληση υποχρεώσεων της προσφεύγουσας (αγορά ακινήτου), δεν δύναται να αποδείξει ότι η αιτία της ως άνω κίνησης ήταν υφιστάμενη δανειακή σύμβαση.

Επειδή η φορολογική Αρχή, η οποία φέρει το σχετικό βάρος απόδειξης, δεν επικαλείται κάποιο άλλο ουσιαστικό στοιχείο (εγγραφή στα βιβλία ή έγγραφο εκτός των αναφερόμενων μερισμάτων), από το οποίο να προκύπτει η σύναψη τέτοιας συμβάσεως, προκειμένου να πληρούνται οι προϋποθέσεις που ο νόμος ορίζει ώστε να καταλογίσει επ' αυτής τέλη χαρτοσήμου 2% πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20%.

Επειδή, όπως αναφέρεται στον 4ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής: «*ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι οι επίμαχες εγγραφές στα βιβλία της εταιρείας μας που αφορούσαν καταχωρίσεις τμηματικών καταβολών από αλλοδαπές εταιρείες υπάγονται σε τέλος χαρτοσήμου, τότε η Φορολογική Διοίκηση προσδιόρισε εσφαλμένως το αναλογούν τέλος χαρτοσήμου με συντελεστή 2% αντί του ορθού 1% σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5 γ' του Κ.Τ.Χ.*» και αφού λάβουμε υπόψη όλες τις παραπάνω διατάξεις, γίνεται δεκτός ο 4ος λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής για επιβολή τέλους χαρτοσήμου 1% πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20%, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 § 5γ του ΚΝΤΧ, γιατί πρόκειται για χρηματικές διευκολύνσεις τρίτων προς τη προσφεύγουσα.

Επειδή η ΠΟΛ 1027/07.02.1990, την οποία επικαλείται η προσφεύγουσα, αναφέρεται σε «*Τέλη χαρτοσήμου σε δανειακές και άλλες συμβάσεις, που καταρτίζονται στην αλλοδαπή όχι ενώπιον Ελληνικής Προξενικής Αρχής*», και σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 8 του Κώδικα Χαρτοσήμου υπόκεινται στα οικεία τέλη χαρτοσήμου, κατά τις διακρίσεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου αυτής.

Επειδή από τον φορολογικό έλεγχο, δεν αποδείχθηκε, ότι καταρτίστηκαν δανειακές συμβάσεις στην αλλοδαπή, ο προβαλλόμενος λόγος της προσφεύγουσας απορρίπτεται, ως προβαλλόμενος αλυσιτελώς.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2523/1997, ορίζουν, ότι:

«Άρθρο 1. Πρόσθετοι φόροι

1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

α).... β).... γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.

Άρθρο 2. Χρόνος υπολογισμού των πρόσθετων φόρων - Διοικητική επίλυση της διαφοράς

1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου.

4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.

*****Η παράγραφος 4 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 26 του νόμου 3943/2011 και σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 26 έχει εφαρμογή για δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού (30.3.2011) και για φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τη δημοσίευση του ιδίου νόμου επίσης.

Άρθρο 3. Πρόσθετα τέλη, εισφορές και δικαιώματα

Οι διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του παρόντος νόμου εφαρμόζονται ανάλογα και για τα τέλη, εισφορές και δικαιώματα υπέρ του Δημοσίου.»

Επειδή, βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων, ορθώς επιβλήθηκε πρόσθετος φόρος μη δήλωσης στις οικείες καταλογιστικές πράξεις προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

την μερική αποδοχή της με αριθμ. πρωτ./2016 ενδικοφανούς προσφυγής της , ΑΦΜ , και την τροποποίηση της παρακάτω πράξης, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά.

1) της υπ' αριθ./2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου (Κ.Τ.Χ.), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά κατά το μέρος που αφορά την επιβολή τελών χαρτοσήμου 1,20% αντί 2,40%.

Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω η υποκείμενη σε χαρτόσημο αξία με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο βάσει δήλωσης	0,00
Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο βάσει πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου	1.968.931,85
Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο βάσει της παρούσας απόφασης	1.968.931,85

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Τέλη χαρτοσήμου	0,00	39.378,64	19.689,32
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ	0,00	7.875,73	3.937,86
Προσαύξηση τελών χαρτοσήμου (λόγω μη υποβολής δήλωσης)	0,00	42.254,37	23.627,18
Προσαύξηση εισφοράς υπέρ ΟΓΑ (λόγω μη υποβολής δήλωσης)	0,00	9.450,88	4.725,44
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00	103.959,61	51.979,80

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή .