



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27/01/2020
Αριθμός Απόφασης: 209

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

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 «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **24/07/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου, ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**, η οποία εδρεύει στην, επί της οδού κατά της υπ' αριθμ...../2019 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς ν.2961/2001 οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και τα προσκομιζόμενα με αυτή έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση .

6. Τις απόψεις της **Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ**.

7. Το με αριθμ. πρωτ. **ΔΕΔ.....ΕΙ2019ΕΜΠ/2019** συμπληρωματικό υπόμνημά της προσφεύγουσας που υπέβαλε ενώπιον της Υπηρεσίας μας.

8.

9. Την με αριθμ...../2019 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας περί παράτασης προθεσμίας για έκδοση απόφασης επί της υπό κρίση προσφυγής.
10. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2020ΕΜΠ/2020 συμπληρωματικό υπόμνημά της προσφεύγουσας που υπέβαλε ενώπιον της Υπηρεσίας μας.
11. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2020ΕΜΠ/2020 συμπληρωματικό υπόμνημά της προσφεύγουσας που υπέβαλε ενώπιον της Υπηρεσίας μας.
12. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **24/07/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου, ενδικοφανούς προσφυγής 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'αριθμ...../2019 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς ν.2961/2001 οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, φόρος δωρεάς ποσού 74.277,20 €, πλέον προσαυξήσεων άρθρου 53 και 58 του ν.4174/2013 ποσού 37.138,60 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **140.695,87 ευρώ**.

Η ως άνω διαφορά φόρου δωρεάς καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 04/06/2019 έκθεσης ελέγχου κώδικα κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών προικών και κερδών από τυχερά παίγνια (ν.2961/2001) των ελεγκτών του 2^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, και

Συγκεκριμένα διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία και βάσει αυτού διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

-Την 22.11.2004 συστάθηκε η προσφεύγουσα εταιρεία με έδρα την Κύπρο και συγκεκριμένα την επί της οδού Το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας κατά την σύστασή της αποτελείται από 10.000 εκδοθείσες μετοχές αξίας μιας λίρας Κύπρου εκάστη, ήτοι σύνολο μετοχικού κεφαλαίου 10.000 λίρες Κύπρου ή 17.000,00 ευρώ με μετόχους αυτής τον και την οι οποίοι κατείχαν πεντακόσιες (500) μετοχές έκαστος.

-Την 09.12.2004 η εν λόγω εταιρεία υπέβαλε στο Τμήμα Μητρώου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ την με αριθμ..... δήλωση έναρξης εργασιών.

-Την 21.12.2009 μεταβιβάσθηκε το σύνολο των μετοχών της εν λόγω εταιρείας από του ως άνω μετόχους στην

-Την 22.11.2012 η εταιρεία απέκτησε σύμφωνα με το με αριθμ...../2012 συμβόλαιο αγοραπωλησίας απέκτησε την πλήρη κυριότητα οριζόντιες ιδιοκτησίες οικοδομής που βρίσκονται στη θέση του Δήμου, όπως αναλυτικά αναγράφεται στο εν λόγω συμβόλαιο, έναντι ανταλλάγματος 1.200.000,00 ευρώ. Το εν λόγω ποσό πλέον του φόρου μεταβίβασης 121.643,00 ευρώ και εξόδων υποθηκοφυλακείου ποσού

6.550,00 ευρώ καταβλήθηκε στους πωλητές, (ποσό 57.500,00 ευρώ) και (ποσό 1.142.500,00 ευρώ) και στις αρμόδιες υπηρεσίες ως εξής :

Λογ. χρέωσης	Δικαιούχος Λογαριασμού	Λογ. πίστωσης	ΠΩΛΗΤΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗ- ΝΙΑ	ΠΟΣΟ
.....				02/06/2013	50.000,00
				19/07/2013	50.000,00
				21/08/2013	50.000,00
				19/09/2013	50.000,00
					200.000,00
.....				21/12/2012	42.500,00
				18/01/2013	50.000,00
				19/04/2013	50.000,00
				21/10/2013	50.000,00
				20/12/2013	50.000,00
				21/02/2014	50.000,00
				20/03/2014	50.000,00
				20/05/2014	50.000,00
				22/07/2014	50.000,00
				20/08/2014	50.000,00
				19/09/2014	50.000,00
				20/10/2014	50.000,00
					592.500,00
.....		Δ.Ο.Υ ΓΛΥΦΑΔΑΣ ΓΙΑ ΦΜΑ	Δ.Ο.Υ ΓΛΥΦΑΔΑΣ	22/11/2012	121.643,00
		ΕΠΙΤΑΓΗ		22/11/2012	57.500,00
		ΥΠΟΘΗΚΟ ΦΥΛΑΚΕΙΟ	ΥΠΟΘΗΚΟΦ ΥΛΑΚΕΙΟ	22/11/2012	6.550,00
					185.693,00
.....				21/02/2013	50.000,00
				19/03/2013	50.000,00
				02/05/2013	50.000,00
				20/11/2013	50.000,00
				20/01/2014	50.000,00
				15/04/2014	50.000,00
				24/06/2014	50.000,00
					350.000,00
					1.328.193,00

Ο έλεγχος εφόσον διαπίστωσε ότι τα ως άνω ποσά δεν καταβλήθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία αλλά από τις ανωτέρω εταιρείες και από τα στοιχεία που τέθηκαν στην διάθεσή του έκρινε λόγω του ότι δεν υφίσταται συναλλακτική δραστηριότητα μεταξύ των ως άνω εταιρειών και της προσφεύγουσας εταιρείας έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί δωρεάς. Η προσφεύγουσα εταιρεία αντέκρουσε την κρίση του ελέγχου και κατόπιν του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου ισχυρίστηκε ότι οι εν λόγω καταβολές αφορούν ναυτιλιακό μέρισμα της από τις ως άνω εταιρείες το οποίο αντί να δοθεί στην ίδια δόθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία η οποία αποτελεί νομικό πρόσωπο συμφερόντων της και σε κάθε περίπτωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27/1975 και του άρθρου 44 του ν.4141/2013 δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί δωρεάς και προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών της προσκόμισε σχετικές βεβαιώσεις καταβολής ναυτιλιακού μερίσματος και επίσης σχετικές βεβαιώσεις εισαγωγής συναλλάγματος (ΒΑΣ).

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα προσκομισθέντα στοιχεία διαπίστωσε:

-Τα ποσά που αναγράφονται στα ΒΑΣ ουδέποτε καταβλήθηκαν στην δικαιούχο , ούτε στην προσφεύγουσα εταιρεία,

-Από τις προαναφερθείσες ΒΑΣ στην περίπτωση της πλοιοκτήτριας προκύπτει ευρωποίηση στο όνομά της και όχι στο όνομα του φυσικού προσώπου,

-Από τις προαναφερθείσες ΒΑΣ και όσον αφορά τις διαχειρίστριες , σε ορισμένες περιπτώσεις η ευρωποίηση έγινε στο όνομα των διαχειριστριών εταιρειών χωρίς το ποσό αυτό να καταβληθεί στην δικαιούχο ή σε νομικό πρόσωπο συμφερόντων της, σε άλλες δε περιπτώσεις η ευρωποίηση έγινε στο όνομα της προσφεύγουσας χωρίς να κατατεθούν στον τραπεζικό λογαριασμό και ενώ η προσφεύγουσα δεν έχει καμία συμμετοχή σε οποιοδήποτε πλοίο των διαχειριστριών εταιρειών.

-Από τα στοιχεία των βεβαιώσεων καταβολής μερίσματος ο έλεγχος επίσης διαπίστωσε ότι είναι ελλιπή διότι δεν αναγράφουν όπως προβλέπεται στο άρθρο 44 του ν.4141/2013 τον αριθμό και λιμένα νηολόγησης των πλοίων.

Κατόπιν των ανωτέρω έκρινε ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 44 του ν.4141/2013 και συνεπώς η μεταφορά χρηματικών ποσών από μια εταιρεία σε άλλη καθώς και η έκδοση και πληρωμή υποχρεώσεων της προσφεύγουσας εταιρείας χωρίς να έχει προϋπάρξει επιχειρηματική συναλλαγή που να αποδεικνύεται αποτελεί για τον έλεγχο δωρεά ήτοι παροχή περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα (από ελευθεριότητα) έστω και αν δεν καταρτίσθηκε έγγραφο.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

1. Παράνομη η επιβολή φόρου δωρεάς στο μέτρο που αντίκειται στο άρθρο 44 του ν.4141/2013 και στις ερμηνευτικές αυτού εγκυκλίου της Διοίκησης. Σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 26 του ν.27/1975 ο επιβαλλόμενος φόρος στα πλοία υπό ξένη σημαία εξαντλεί κάθε υποχρέωση της αλλοδαπής εταιρείας πλοιοκτήτριας πλοίου υπό ξένη σημαία το οποίο τελεί υπό την διαχείριση ημεδαπής ή αλλοδαπής εταιρείας

εγκατεστημένης στην Ελλάδα δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 25/1975. Με το ίδιο ως άνω άρθρο η ίδια απαλλαγή ισχύει μέχρι φυσικού προσώπου για τα εισοδήματα που αποκτούν με την μορφή διανομής κερδών. Με τις διατάξεις του άρθρου 44 του ν.4141/2013 και των εγκυκλίων της Διοίκησης ορίστηκε ότι η καταβολή των μερισμάτων μπορεί να γίνει και μέσω της διαχειρίστριας εταιρείας και σε νομικό πρόσωπο συμφερόντων του δικαιούχου του μερίσματος φυσικού προσώπου και η εν λόγω καταβολή αποδεικνύεται με οποιοδήποτε τραπεζικό παραστατικό (επιταγή ή έμβασμα) ενώ για την σχέση του νομικού προσώπου και φυσικού προσώπου, το βάρος της απόδειξης των συμφερόντων φέρει ο δικαιούχος του μερίσματος.

2. Με την Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. Ε 2032/2019 έγινε δεκτό ότι για τα ποσά που καταβάλλονται ως μέρισμα και πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 44 του ν.4141/2013, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί δωρεάς.

3. Εν προκειμένω έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 26 του ν.27/1975 και του άρθρου 44 του ν.4141/2013 καθώς:

-η προσφεύγουσα εταιρεία αποτελεί νομικό πρόσωπο συμφερόντων της δικαιούχου του μερίσματος καθώς όπως προκύπτει από τα προσκομισθέντα στοιχεία (σχετικά 2,3,4,5, 6) το σύνολο των μετοχών της εταιρείας κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα (2012-2014) ανήκει στην

-η κατά τα κρίσιμα έτη (2012-2014) είναι δικαιούχος μερίσματος από τις πλοιοκτήτριες εταιρείες κατόχους πλοίων υπό ξένη σημαία τα οποία διαχειρίζονται εταιρείες εγκατεστημένες σύμφωνα με το άρθρο 25 του ν.27/1975.(σχετικά έγγραφα 7-21)

-το σύνολο των ποσών που καταβλήθηκαν ως μέρισμα εισήχθησαν στην Ελλάδα και αυτό αποδεικνύεται από τις οικείες βεβαιώσεις αγοράς συναλλάγματος (ΒΑΣ σχετικά έγγραφα 22-43). Από τις βεβαιώσεις προκύπτει αφενός η ευρωποίηση του συναλλάγματος από τις διαχειρίστριες εταιρείες αφετέρου δικαιούχος αυτών ήταν η προσφεύγουσα εταιρεία και η καταβολή έγινε για λογαριασμό της και αποδεικνύεται από τα σχετικά τραπεζικά παραστατικά όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 44 του ν.4141/2013 και της ΠΟΛ 1106/2014. Συνεπώς τα ως άνω μερίσματα αποτελούν ναυτιλιακό μέρισμα και απαλλάσσονται από κάθε φόρο, τέλος και εισφορά.

4. Παράνομος ο χαρακτηρισμός της υπό κρίση συναλλαγής ως δωρεάς στο μέτρο που αντίκειται στο άρθρο 34 του ν.2961/2001 και 496 επ.ΑΚ. Οι υπό έλεγχο συναλλαγές δεν μπορούν επομένως να χαρακτηρισθούν ως δωρεά καθόσον αφενός δεν αποδείχθηκε οποιαδήποτε χαριστική πρόθεση από την φορολογική αρχή (ως φέρουσα το βάρος της απόδειξης) αφετέρου δεν πληρείται η απαιτούμενη προϋπόθεση της επαύξησης της περιουσίας του δωρεοδόχου και της μείωσης της περιουσίας του δωρητή. Ειδικότερα ως προς την απουσία της χαριστικής πρόθεσης αυτή είναι πρόδηλη δεδομένου ότι οι καταβολές των μερισμάτων από τις διαχειρίστριες εταιρείες και την πλοιοκτήτρια εταιρεία επομένως δεν γίνονται από ελευθεριότητα αντιθέτως πραγματοποιούνται προς εκπλήρωση συγκεκριμένης νόμιμης υποχρέωσης, ήτοι της

υποχρέωσης απόδοσης στηντου μερίσματος που δικαιούται και το οποίο αυτή δύναται να καταβάλλει σε νομικό πρόσωπο συμφερόντων της. Σε κάθε περίπτωση επουδενί δεν μπορεί να θεμελιωθεί δωρεά υπέρ νομικού προσώπου με δωρητή τον μοναδικό μέτοχο-εταίρο του καθόσον λόγω ακριβώς της μετοχικής/εταιρικής σχέσης οποιαδήποτε συναλλαγή του φυσικού προσώπου του με την εταιρεία του θα θεωρηθεί ότι αποσκοπεί στην χρηματοδότηση του τελευταίου και ως εκ τούτου θα συνιστά είτε δάνειο είτε εισφορά στο κεφάλαιο της εταιρείας.

Η προσφεύγουσα εταιρεία στο πλαίσιο της επανεξέτασης υπέβαλε στην Υπηρεσία μας το με αριθμ.πρωτ.ΔΕΔ.....ΕΙ2019ΕΜΠ/2019 συμπληρωματικό υπόμνημά της προσκομίζοντας σχετικά έγγραφα προς τεκμηρίωση του ισχυρισμού της ως προς το ότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 4141/2013 περί ναυτιλιακού μερίσματος και προς τούτο εκδόθηκε η με αρθμ...../2019 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας περί παράτασης προθεσμίας για έκδοση απόφασης επί της υπό κρίση προσφυγής. Εν συνεχεία με τα με αριθμ.πρωτ.ΔΕΔ.....ΕΙ2020ΕΜΠ/2020 και με αριθμ.πρωτ.ΔΕΔ.....ΕΙ2020ΕΜΠ/2020 συμπληρωματικά υπόμνηματά της η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε επίσης :

-τις με αριθμ.πρωτ...../03-01-2020,/03-01-2020,/03-01-2020 βεβαιώσεις εκδοθείσες από το Υπουργείο Ναυτιλίας
-τις από 21/01/2020 βεβαιώσεις καταβολής μερίσματος από τις διαχειρίστριες εταιρείες και της πλοιοκτήτριας

Επειδή στο άρθρο 26 του ν.27/1975 «Φορολογία πλοίων υπό ξένη σημαία» ορίζεται:

«Αλλοδαπή εταιρεία πλοιοκτήτρια πλοίου υπό ξένην σημαίαν, όπερ τελεί υπό την εκμετάλλευσιν ή διαχείρισιν ημεδαπής ή αλλοδαπής επιχειρήσεως, εγκατεστημένης εν Ελλάδι δυνάμει των διατάξεων του προηγουμένου άρθρου, απαλλάσσεται από παντός φόρου, τέλους, εισφοράς ή κρατήσεως επί του εισοδήματος του κτηθέντος, εις το εξωτερικόν εκ της εκμεταλλεύσεως του πλοίου, του οποίου τυγχάνει πλοιοκτήτρια.

Της αυτής απαλλαγής από παντός φόρου, τέλους, εισφοράς ή κρατήσεως απολαύουσι και οι μέτοχοι ή οι εταίροι των άνω εταιρειών διά το παρ' αυτών κτώμενον τοιούτον εισόδημα υπό μορφήν διανομής καθαρών κερδών ή μερισμάτων, είτε απ' ευθείας υπό μορφήν εταιρειών χαρτοφυλακίου (HOLDING COMPANIES).

Επίσης, απαλλάσσονται από το φόρο τα κέρδη ναυτικής εταιρίας του Ν. 959/1979 (ΦΕΚ 192/Α'), καθώς και τα μερίσματα που διανέμει αυτή, εφόσον έχει υπαχθεί στο προηγούμενο άρθρο και εκμεταλλεύεται ή διαχειρίζεται πλοίο με ελληνική σημαία που ανήκει στην κυριότητα αλλοδαπής εταιρίας.».

Επειδή στο άρθρο 26 του ν.27/1975 «Φορολογία πλοίων υπό ξένη σημαία» (Όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 24 του Ν.4110/2013 (ΦΕΚ Α΄ 17/23-01-2013) και σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ιδίου νόμου ισχύει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 23/1/2013 και μετά.) ορίζεται:

«1. Επιβάλλεται κατά τις διατάξεις του παρόντος άρθρου φόρος στα πλοία υπό ξένη σημαία, των οποίων η διαχείριση γίνεται από ημεδαπές ή αλλοδαπές εταιρείες εγκατεστημένες στην Ελλάδα δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 25 του παρόντος νόμου. Η επιβολή του φόρου του παρόντος άρθρου γίνεται με την επιφύλαξη των διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όπως εκάστοτε ισχύει, που προβλέπουν την υπαγωγή σε φόρο εισοδήματος των κερδών που προκύπτουν στην Ελλάδα από την εκμετάλλευση πλοίων υπό ξένη σημαία, καθώς και των σχετικών διατάξεων των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου και των Διμερών Ναυτιλιακών Συμβάσεων που έχει συνάψει η Ελλάδα με άλλα κράτη.

2. Ο φόρος βαρύνει τους αλλοδαπούς πλοιοκτήτες ή πλοιοκτήτριες εταιρείες για τα πλοία υπό ξένη σημαία, τα οποία έχουν τεθεί υπό τη διαχείριση ημεδαπών ή αλλοδαπών εταιρειών οι οποίες είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 25 του παρόντος νόμου.

...

11. Ο κατά τις διατάξεις του παρόντος άρθρου επιβαλλόμενος φόρος εξαντλεί κάθε υποχρέωση της αλλοδαπής εταιρείας πλοιοκτήτριας πλοίου υπό ξένη σημαία, το οποίο τελεί υπό την εκμετάλλευση ή διαχείριση ημεδαπής ή αλλοδαπής εταιρείας, εγκατεστημένης στην Ελλάδα δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 25 του παρόντος νόμου, έναντι οποιουδήποτε φόρου, τέλους, εισφοράς ή κράτησης στο εισόδημα που αποκτάται στο εξωτερικό από την εκμετάλλευση του πλοίου, του οποίου είναι πλοιοκτήτρια.

Η ίδια απαλλαγή από κάθε φόρο, τέλος, εισφορά ή κράτηση ισχύει και για τους μετόχους ή εταίρους των ως άνω εταιρειών, μέχρι φυσικού προσώπου, 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. 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. Επίσης απαλλάσσονται από το φόρο τα κέρδη ναυτικής εταιρείας του Ν. 959/1979 (Α΄ 192), καθώς και τα μερίσματα που διανέμει αυτή, εφόσον έχει υπαχθεί στο άρθρο 25 του παρόντος νόμου και εκμεταλλεύεται ή διαχειρίζεται πλοίο με ελληνική ή ξένη σημαία».

Επειδή στο άρθρο 44 του ν.4141/2013 «Προϋποθέσεις δικαιολόγησης απόκτησης μερισμάτων πλοιοκτητριών εταιρειών» ορίζεται :

«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 μέρισμα από την οποία θα προκύπτουν τα στοιχεία του φορολογούμενου ως μετόχου της εταιρείας, το καταβληθέν σε αυτόν μέρισμα και το όνομα του πλοίου (αριθμός και λιμένας νηολόγησης, αριθμ. IMO) από την εκμετάλλευση του οποίου προκύπτει το σχετικό μέρισμα.

(β) Στην περίπτωση που το μέρισμα 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 στην Απόφαση της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ 1106/2014 «Προϋποθέσεις δικαιολόγησης εισοδήματος από μερίσματα πλοιοκτητριών εταιρειών» ορίζεται:

«Με αφορμή προφορικά και γραπτά ερωτήματα που υποβλήθηκαν στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το παραπάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα εξής:

Α. Με τις διατάξεις του άρθρου 44 του Ν.4141/2013 (ΦΕΚ Α΄ 81/05-04-2013), ορίστηκαν τα κατωτέρω:

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 μέρισμα από την οποία θα προκύπτουν τα στοιχεία του φορολογούμενου ως μετόχου της εταιρείας, το καταβληθέν σε αυτόν μέρισμα και το όνομα του πλοίου (αριθμός και λιμένας νηολόγησης, αριθμ. IMO) από την εκμετάλλευση του οποίου προκύπτει το σχετικό μέρισμα.

- (β) Στην περίπτωση που το μέρισμα 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.

- Επισημαίνεται ότι τα παραπάνω ισχύουν και για την δικαιολόγηση των αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών και των δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων των άρθρων 31 και 32 του Ν.4172/2013 (ΦΕΚ 167/Α23.7.2013), που πραγματοποιούνται από την 1.1.2014 και μετά.

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.

B. 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 εταιρία χαρτοφυλακίου, θα πρέπει να αναφέρονται τα πλήρη στοιχεία της πλοιοκτήτριας εταιρείας ή πλοιοκτητριών εταιριών των οποίων κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές.

2. Σχετικά με την περίπτ. γ' της παραγρ. 1 του άρθρου 44 του Ν. 4141/2013 διευκρινίζεται ότι:

α' Όσον αφορά τις έννοιες «Βεβαίωση Αγοράς Συναλλάγματος (B.A.Σ.)» και «Βεβαίωση Εκχώρησης Συναλλάγματος», που αναφέρονται σ' αυτή, αφενός η έννοια «βεβαίωση εκχώρησης συναλλάγματος» έχει καταργηθεί από την στιγμή που έγινε η απελευθέρωση διακίνησης του συναλλάγματος, αφετέρου από το τέλος του έτους 2001 λόγω της ένταξης της Ελλάδας στο ευρώ, η Βεβαίωση Αγοράς Συναλλάγματος (B.A. Σ.) εκδίδεται μόνο στις περιπτώσεις που εισάγονται χρηματικά ποσά σε ξένο νόμισμα.

β' Στις περιπτώσεις εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων σε ευρώ, από το τέλος του έτους 2001, τα Πιστωτικά Ιδρύματα δεν εκδίδουν «B.A.Σ.» αλλά Βεβαίωση Εισαγωγής Χρηματικών Κεφαλαίων.

γ' Σε περίπτωση μετατροπής ξένου νομίσματος σε ευρώ, τα Πιστωτικά Ιδρύματα εκδίδουν την «Βεβαίωση Εισαγωγής Χρηματικών Κεφαλαίων και Πιστοποιητικό Ευρωποίησης».

δ' Διευκρινίζεται ότι, για τις ανάγκες εφαρμογής της περίπτωσης αυτής του νόμου, δεν είναι υποχρεωτική η μετατροπή του εισαχθέντος μερίσματος σε ευρώ, καθ' όσον αρκεί τα χρηματικά κεφάλαια να εισαχθούν στην Ελλάδα, έστω και σε ξένο νόμισμα.

ε' Οι δικαιούχοι θα προσκομίζουν το μοναδικό θεωρημένο αντίγραφο της βεβαίωσης εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων με τα αντίστοιχα ποσά, το οποίο σε περίπτωση απώλειας δεν επανεκδίδεται.

3. Όταν το μέρος καταβάλλεται μέσω της διαχειρίστριας εταιρείας, η εισαγωγή των χρηματικών κεφαλαίων πιστοποιείται με το Αντίγραφο της μοναδικής βεβαίωσης εισαγωγής στο όνομα της διαχειρίστριας εταιρείας, η δε καταβολή του μερίσματος στον δικαιούχο μέτοχο αποδεικνύεται με πίστωση του τραπεζικού λογαριασμού είτε του ιδίου του δικαιούχου είτε κάποιου νομικού προσώπου συμφερόντων του δικαιούχου ή με οποιοδήποτε τραπεζικό παραστατικό (επιταγή ή έμβασμα). Στην περίπτωση αυτή η διαχειρίστρια δεν υποχρεούται σε εγγραφή του ποσού του μερίσματος στα βιβλία τα οποία τηρεί.

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 μέρισμα.

Στην βεβαίωση λήψης του μερίσματος που εκδίδει η διαχειρίστρια εταιρεία στην Ελλάδα, αναγράφονται τα στοιχεία του φορολογούμενου ως μετόχου της πλοιοκτήτριας εταιρίας ή της εταιρίας χαρτοφυλακίου, ανάλογα με την περίπτωση, το καταβληθέν σε αυτόν μέρισμα, το όνομα του πλοίου (αριθμός και λιμένας νηολόγησης, αριθμ. IMO) και η επωνυμία και έδρα της πλοιοκτήτριας εταιρείας.

Στην περίπτωση που η καταβολή και η βεβαίωση της λήψης του μερίσματος γίνεται από την διαχειρίστρια εταιρία, η ως άνω βεβαίωση της λήψης του μερίσματος που εκδίδει η διαχειρίστρια, αντικαθιστά την βεβαίωση της πλοιοκτήτριας εταιρίας ή της εταιρίας χαρτοφυλακίου κατά το σημείο α της παραγράφου 1 του άρθρου 44 του Ν. 4141/2013.

Σε κάθε περίπτωση (ακόμα και στην περίπτωση που το πλοίο έχει πωληθεί ή διαλυθεί ή απολεσθεί) η πλοιοκτήτρια εταιρία μπορεί να διανέμει μέρισμα στις χρήσεις μέχρι και τη λύση της.

Τα συνολικά ποσά των μερισμάτων, είτε εισάγονται στην Ελλάδα είτε όχι και ανεξάρτητα από το νόμισμα με το οποίο εισπράττονται (π.χ. σε δολάρια Η.Π.Α. κτλ), σε κάθε περίπτωση αποτελούν εισόδημα και δηλώνονται στη φορολογική δήλωση στους κωδικούς 659-660 και δεν αντιμετωπίζονται σαν ποσά που αφορούν εισαγωγή συναλλάγματος, τα οποία δηλώνονται στους κωδικούς 781-782.

4. Προκειμένου ο φορολογούμενος να δικαιολογήσει δαπάνη των άρθρων 16 και 17 του Ν. 2238/1994 ή των άρθρων 31 και 32 του Ν.4172/1994, είναι απαραίτητο να προσκομίζει στην Δ.Ο.Υ το δικαιολογητικό 1γ' του άρθρου 44 του Ν. 4141/13

(ΦΕΚ Α' 81/05-04-2013) και μόνο για το ποσό που θέλει να καλύψει (η φορολογική αρχή δύναται να ζητήσει την προσκόμιση της σχετικής βεβαίωσης).

Όταν οι ετήσιες αντικειμενικές δαπάνες του φορολογούμενου καλύπτονται από άλλα εισοδήματά του, δεν είναι απαραίτητη η προσκόμιση του δικαιολογητικού 1γ' του άρθρου 44 του Ν. 4141/13 (ΦΕΚ Α' 81/05-04-2013). Για την δικαιολόγηση του μερίσματος που δεν καλύπτει αντικειμενικές δαπάνες, επαρκούν τα δικαιολογητικά των περιπτώσεων 1α και 1β του άρθρου 44 του Ν. 4141/13 (ΦΕΚ Α' 81/05-04-2013).

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 με την Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. Ε2032/2019 «Φορολογική αντιμετώπιση της απόκτησης μερισμάτων από φορολογούμενο κάτοικο Ελλάδος, τα οποία προέρχονται από αλλοδαπή πλοιοκτήτρια εταιρεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 44 του Ν. 4141/2013.».

διευκρινίσθηκε:

«Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στις υπηρεσίες μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Για τη δικαιολόγηση της συνολικής ετήσιας δαπάνης των άρθρων 16 και 17 του Ν. 2238/1994 καθώς και για τη δικαιολόγηση των αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών και των δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων των άρθρων 31 και 32 του Ν. 4172/2013 οι φορολογούμενοι, κάτοικοι Ελλάδας, 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 τα αναφερόμενα στο άρθρο 44 του Ν. 4141/2013 δικαιολογητικά (σχετ. η ΠΟΛ. 1106/2014 εγκύκλιος). Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 44 του Ν.4141/2013 , τα εκ της εισαγωγής του συναλλάγματος ποσά επιτρέπεται να καταβάλλονται σε νομικά πρόσωπα συμφερόντων του δικαιούχου του ποσού που εισάγεται.

2. Με την ΠΟΛ. 1106/2014 εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι, όταν το μέρισμα καταβάλλεται μέσω της διαχειρίστριας εταιρείας, η εισαγωγή των χρηματικών κεφαλαίων πιστοποιείται με το αντίγραφο της μοναδικής βεβαίωσης εισαγωγής στο όνομα της διαχειρίστριας εταιρείας, η δε καταβολή του μερίσματος στον δικαιούχο μέτοχο αποδεικνύεται με πίστωση του τραπεζικού λογαριασμού είτε του ίδιου του δικαιούχου είτε κάποιου νομικού προσώπου συμφερόντων του δικαιούχου ή με οποιοδήποτε τραπεζικό παραστατικό (επιταγή ή έμβασμα). Το βάρος της απόδειξης της σχέσης του δικαιούχου - φυσικού προσώπου με το νομικό πρόσωπο φέρει αποκλειστικά ο δικαιούχος, είτε με υπεύθυνη δήλωσή του είτε με βεβαίωση του νομικού προσώπου που λαμβάνει το μέρισμα. Στην βεβαίωση λήψης του μερίσματος, που εκδίδει η διαχειρίστρια εταιρεία στην Ελλάδα, αναγράφονται τα στοιχεία του φορολογούμενου ως μετόχου της πλοιοκτήτριας εταιρείας ή της εταιρείας χαρτοφυλακίου, ανάλογα με την περίπτωση, το καταβληθέν σε αυτόν μέρισμα, το όνομα του πλοίου (αριθμός και λιμένας νηολόγησης, αριθμ. IMO) και η επωνυμία και έδρα της πλοιοκτήτριας εταιρείας. Σε αυτήν την περίπτωση, η ως άνω βεβαίωση της λήψης του μερίσματος που εκδίδει η διαχειρίστρια, αντικαθιστά την βεβαίωση της πλοιοκτήτριας εταιρείας ή

της εταιρείας χαρτοφυλακίου κατά το σημείο α' της παραγράφου 1 του άρθρου 44 του Ν. 4141/2013 .

3. Τα ποσά των μερισμάτων αποτελούν για το δικαιούχο εισόδημα απαλλασσόμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του Ν.27/1975 . Ειδικότερα, προβλέπεται ότι ο επιβαλλόμενος φόρος στα πλοία υπό ξένη σημαία εξαντλεί κάθε υποχρέωση της αλλοδαπής εταιρείας πλοιοκτήτριας πλοίου υπό ξένη σημαία, το οποίο τελεί υπό την εκμετάλλευση ή διαχείριση ημεδαπής ή αλλοδαπής εταιρείας, εγκατεστημένης στην Ελλάδα δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 25 του νόμου αυτού. Η παρ. 11 του άρθρου 26 του Ν. 27/1975 , μεταξύ άλλων, ορίζει: «Η ίδια απαλλαγή από κάθε φόρο, τέλος, εισφορά ή κράτηση ισχύει και για τους μετόχους ή εταίρους των ως άνω εταιρειών, μέχρι φυσικού προσώπου, 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. Περαιτέρω, απαλλάσσεται από κάθε φόρο η 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. Επίσης, απαλλάσσονται από το φόρο τα κέρδη ναυτικής εταιρείας του Ν. 959/1979 (Α' 192), καθώς και τα μερίσματα που διανέμει αυτή, εφόσον έχει υπαχθεί στο άρθρο 25 του παρόντος νόμου και εκμεταλλεύεται ή διαχειρίζεται πλοίο με ελληνική ή ξένη σημαία».

4. Από τα ως άνω εκθεθέντα, και για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, προκειμένου ο φορολογούμενος (φυσικό πρόσωπο) να δικαιολογήσει αντικειμενική δαπάνη (τεκμήρια διαβίωσης) ή δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, με μερίσματα που λαμβάνει από πλοιοκτήτριες εταιρείες, είτε απευθείας από αυτές είτε μέσω διαχειρίστριας εταιρείας, είναι απαραίτητο να προσκομίζει στη Δ.Ο.Υ. τα δικαιολογητικά που ορίζονται στο άρθρο 44 του Ν. 4141/2013 , μεταξύ των οποίων και αντίγραφο της μοναδικής βεβαίωσης εισαγωγής συναλλάγματος και μόνο για το ποσό που θέλει να καλύψει. Επίσης, στην περίπτωση που τα εισαχθέντα μερίσματα αλλοδαπής πλοιοκτήτριας εταιρείας καταβάλλονται σε νομικό πρόσωπο συμφερόντων του δικαιούχου δυνάμει των σχετικών διατάξεων, ο φορολογούμενος (φπ), δικαιούχος, φέρει το βάρος απόδειξης της σχέσης αυτής. Το εν λόγω, όμως, ποσό των μερισμάτων αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου και δηλώνεται στην ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο.

5. Στη φορολογία δωρεών δεν υφίστανται ειδικές διατάξεις οι οποίες να χαρακτηρίζουν ως δωρεές τις περιπτώσεις καταβολής μερισμάτων σε φορολογούμενους κατοίκους Ελλάδος από αλλοδαπές ή ελληνικές πλοιοκτήτριες εταιρείες πλοίων με ελληνική ή ξένη σημαία. Ως εκ τούτου ενδεχόμενη συντέλεση δωρεάς αντιμετωπίζεται φορολογικά υπό το πρίσμα των γενικών διατάξεων του Κώδικα διατάξεων φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του Ν. 2961/2001, εφόσον η συγκεκριμένη πράξη φέρει τα εννοιολογικά στοιχεία αυτής (της δωρεάς).

Η φορολογική αρχή, κατά την παραλαβή της δήλωσης φόρου δωρεάς, δεν εξετάζει κατ' αρχήν την προέλευση των χρημάτων, την ειδικότερη πρόθεση και τα ελατήρια εκείνου που προβαίνει σε δωρεά ή το λόγο για τον οποίο αυτά παραχωρούνται, προκειμένου αυτά να υπαχθούν σε φορολόγηση.

Η απόδειξη μιας τέτοιας έννομης σχέσης (δωρεάς) καθώς και η συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι κρίσιμα για τον προσδιορισμό του ποσού που συνιστά άτυπη δωρεά, εναπόκεινται στην αρμοδιότητα των ελεγκτικών φορολογικών αρχών και θα πρέπει να γίνεται με συγκεκριμένα αποδεικτικά στοιχεία και με ενδελεχή εκτίμηση κάθε φορά των συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών.

Ως εκ τούτου, και δεδομένου ότι η καταβολή των μερισμάτων σε φορολογούμενο κάτοικο Ελλάδας, υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 44 του Ν.4141/2013, αποτελεί εισόδημα, σύμφωνα με τα προεκτεθέντα, στην περίπτωση αυτή δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις της φορολογίας δωρεών. Μόνο εφόσον τα ποσά αυτά δεν αντιμετωπίζονται φορολογικά ως εισόδημα (διότι, για παράδειγμα, ο φορολογούμενος δεν απέδειξε τη συνδρομή των προϋποθέσεων του άρθρου 44 του Ν.4141/2013), δύναται, είτε βάσει δήλωσης είτε κατόπιν ελέγχου, να εγερθούν ζητήματα εφαρμογής των διατάξεων της φορολογίας δωρεών, η οποία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 20 παραγ. 1α' του Κ.Τ.Χ. (Π.Δ. της 28/7/1931), όπου και παρατίθενται αναλυτικά οι απαλλαγές από το τέλος χαρτοσήμου, στην περίπτωση που θεωρηθεί δωρεά, δεν υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου.».

Επειδή με την Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. Ε2198/2019 «Φορολογική αντιμετώπιση της καταβολής μερισμάτων αλλοδαπής πλοιοκτήτριας εταιρείας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 44 του Ν.4141/2013, σε νομικό πρόσωπο συμφερόντων του δικαιούχου» δόθηκαν επίσης οι παρακάτω οδηγίες:

«Σε συνέχεια της **Ε. 2032/15-2-2019** εγκυκλίου, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για το πιο πάνω θέμα, τέθηκαν πρόσθετα ερωτήματα στην υπηρεσία μας σχετικά με τη φορολογική αντιμετώπιση της περίπτωσης κατά την οποία τα εισαχθέντα μερίσματα αλλοδαπής πλοιοκτήτριας εταιρείας καταβάλλονται σε νομικά πρόσωπα συμφερόντων του δικαιούχου δυνάμει των σχετικών διατάξεων του νόμου. Για το θέμα αυτό διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

Στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 44 του Ν.4141/2013 αναφέρεται ρητά ότι τα εκ της εισαγωγής του συναλλάγματος ποσά επιτρέπεται να καταβάλλονται σε νομικά πρόσωπα συμφερόντων του δικαιούχου του ποσού που εισάγεται.

Ήδη δε στην πιο πάνω εγκύκλιο (παρ. 4) αναφέρεται ότι ο φορολογούμενος (φ.π.), δικαιούχος, φέρει το βάρος απόδειξης της σχέσης αυτής (ότι δηλαδή τα μερίσματα καταβάλλονται σε νομικό πρόσωπο συμφερόντων του). Επίσης αναφέρεται (παρ. 5) ότι η απόδειξη τυχόν σχέσης δωρεάς θα πρέπει να γίνεται με συγκεκριμένα αποδεικτικά στοιχεία και με ενδελεχή εκτίμηση κάθε φορά των συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών.

Κατά το αστικό δίκαιο προϋπόθεση για τη σύσταση δωρεάς κατά το άρθρο 496 ΑΚ είναι η παροχή περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, η μείωση της περιουσίας του παρέχοντος και η αύξηση της περιουσίας του λήπτη κατά το ποσό της παροχής. Παροχή περιουσίας χωρίς

αντάλλαγμα και χωρίς αντίστοιχη μείωση της περιουσίας του παρέχοντος δεν φέρει τα εννοιολογικά στοιχεία της δωρεάς. Επίσης, η παράλειψη απόκτησης περιουσίας προς όφελος τρίτου, ακόμη και αν η παράλειψη αυτή γίνεται σε συνεννόηση με το τρίτο πρόσωπο, δεν αποτελεί δωρεά (497 ΑΚ) (Απ. Γεωργιάδη-Μ. Σταθόπουλου - Αστικός Κώδιξ ΙΙΙ Ειδικό Ενοχικό εκδ.1980).

Ενόψει των ανωτέρω, εφόσον τα μερίσματα που λαμβάνει ο φορολογούμενος (φυσικό πρόσωπο) από πλοιοκτήτριες εταιρείες, είτε απευθείας από αυτές είτε μέσω διαχειρίστριας εταιρείας, καταβάλλονται σε νομικά πρόσωπα συμφερόντων του δικαιούχου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 44 του Ν.4141/2013 , και εφόσον από τα προσκομιζόμενα στη Δ.Ο.Υ. δικαιολογητικά αποδεικνύεται με οποιονδήποτε τρόπο (ενδεικτικά: τα δικαιολογητικά που αναφέρονται στην ΠΟΛ.1106/2014 , βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής υπηρεσίας του αλλοδαπού κράτους, εφόσον πρόκειται για αλλοδαπή εταιρεία κ.λπ.) ότι το ή τα νομικά πρόσωπα, προς τα οποία γίνεται η καταβολή του μερίσματος, είναι συμφερόντων του δικαιούχου φυσικού προσώπου (το οποίο μάλιστα έχει δηλώσει το ποσό αυτό στην ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματός του, εφόσον υπάρχει σχετική υποχρέωση, σύμφωνα με τα εκάστοτε ισχύοντα), δεν στοιχειοθετείται δωρεά προς αυτά (τα νομικά πρόσωπα, ανεξαρτήτως του αριθμού τους) ενώ δεν είναι κρίσιμη και συνεπώς δεν εξετάζεται η τυχόν περαιτέρω διάθεση του καταβληθέντος μερίσματος.»

Επειδή εν προκειμένω από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτουν τα εξής:

-η προσφεύγουσα εταιρεία αποτελεί νομικό πρόσωπο συμφερόντων της δικαιούχου του μερίσματος καθώς όπως προκύπτει από τα προσκομισθέντα στοιχεία το σύνολο των μετοχών της εταιρείας κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα (2012-2014) ανήκει στην Συγκεκριμένα όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και την οικεία έκθεση ελέγχου (σελ. 3 αυτής) σύμφωνα με το με αριθμ...../2010 έγγραφο την 21.12.2009 μεταβιβάσθηκε στην το σύνολο των χιλίων (1.000) εκδοθεισών μετοχών της προσφεύγουσας εταιρείας από τους και και από τότε σύμφωνα με τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν στον έλεγχο (αντίγραφο ηλεκτρονικού αρχείου μετοχών της εταιρείας την 23.05.2019, βεβαιώσεις της αρμόδια κυπριακής αρχής σχετικά με τους μετόχους της προσφεύγουσας την 01.01.2013, 01.01.2014, 01.01.2015) αποτελεί και την μοναδική μέτοχο της προσφεύγουσας εταιρείας (σχετικά δικαιολογητικά εγγράφων Α1-7).

-Με το με αριθμ...../2012 συμβόλαιο της εταιρείας συμβολαιογράφων «.....» η προσφεύγουσα εταιρεία απέκτησε την κυριότητα ενός ακινήτου επί της οδού έναντι τιμήματος 1.200.000,00 ευρώ. Σύμφωνα με τα στοιχεία της οικείας έκθεσης ελέγχου (σελίδες 15-19) όπως αυτά προέκυψαν από πληροφορίες που χορηγήθηκαν στο πλαίσιο του

ελέγχου από τα σχετικά πιστωτικά ιδρύματα (..... και)
το εν λόγω ποσό πλέον του φόρου μεταβίβασης 121.643,00 ευρώ και εξόδων
υποθηκοφυλακείου ποσού 6.550,00 ευρώ καταβλήθηκε στους πωλητές,
..... (ποσό 57.500,00 ευρώ) και (ποσό
1.142.500,00 ευρώ) και στις αρμόδιες υπηρεσίες ως εξής :

Λογ. χρέωσης	Δικαιούχος Λογαριασμού	Λογ. πίστωσης	ΠΩΛΗΤΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗ- ΝΑΙ	ΠΟΣΟ
				02/06/2013	50.000,00
				19/07/2013	50.000,00
				21/08/2013	50.000,00
				19/09/2013	50.000,00
					200.000,00
				21/12/2012	42.500,00
				18/01/2013	50.000,00
				19/04/2013	50.000,00
				21/10/2013	50.000,00
				20/12/2013	50.000,00
				21/02/2014	50.000,00
				20/03/2014	50.000,00
				20/05/2014	50.000,00
				22/07/2014	50.000,00
				20/08/2014	50.000,00
				19/09/2014	50.000,00
				20/10/2014	50.000,00
					592.500,00
		Δ.Ο.Υ ΓΛΥΦΑΔΑΣ ΓΙΑ ΦΜΑ	Δ.Ο.Υ ΓΛΥΦΑΔΑΣ	22/11/2012	121.643,00
		ΕΠΙΤΑΓΗ		22/11/2012	57.500,00
		ΥΠΟΘΗΚΟ ΦΥΛΑΚΕΙΟ	ΥΠΟΘΗΚΟΦ ΥΛΑΚΕΙΟ	22/11/2012	6.550,00
					185.693,00
				21/02/2013	50.000,00
				19/03/2013	50.000,00
				02/05/2013	50.000,00
				20/11/2013	50.000,00
				20/01/2014	50.000,00
				15/04/2014	50.000,00
				24/06/2014	50.000,00
					350.000,00
					1.328.193,00

-Από τα προσκομισθέντα στοιχεία και ειδικότερα από τις προσκομισθείσες βεβαιώσεις αγοράς συναλλάγματος (**σχετικό ΒΑΣ με αριθμ.22**) και ως προς το υπό κρίση ποσό των 185.693,00 ευρώ για το οποίο καταλογίσθηκε φόρος δωρεάς, προκύπτει ότι την **22/11/2012** η εταιρεία ευρωποίησε το ποσό των **247.128,08 \$ (192.063,48 ευρώ)** για λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρείας. Ενώ και στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι από τα στοιχεία της τράπεζας προκύπτει ότι οι χρεώσεις του τραπεζικού λογαριασμού με αριθμ..... της εταιρείας «.....» έγιναν κατ' εντολή της

-Από τα προσκομισθέντα στοιχεία και ειδικότερα από της προσκομισθείσες βεβαιώσεις καταβολής ναυτιλιακού μερίσματος (**σχετική η από 20/01/2020 βεβαίωση, σχετ.5**) , ως προς την εταιρεία «.....» διαπιστώνεται ότι αποτελεί πλοιοκτήτρια εταιρεία στην οποία η είναι μέτοχος, κατέχει μεταξύ άλλων το πλοίο με το όνομα «.....» (με αριθμό IMO, ΑΡΙΘΜΟ ΝΗΟΛΟΓΗΣΗΣ, ΛΙΜΕΝΑΣ ΝΗΟΛΟΓΗΣΗΣ) και από την διαχείριση του εν λόγω πλοίου της καταβλήθηκε μέρισμα ύψους **247.128,08 \$** . Στην εν λόγω βεβαίωση αναφέρεται ότι η καταβολή του εν λόγω μερίσματος καταβλήθηκε κατόπιν εντολής της μετόχου στην εταιρεία συμφερόντων της «.....».

-Από τα προσκομισθέντα στοιχεία και ειδικότερα από την προσκομισθείσα βεβαίωση του Υπουργείου Ναυτιλίας (**η από 03/01/2020 βεβαίωση σχετικό 2**), την άδεια εγκατάστασης (...../...../...../1995, ΦΕΚ/...../1995 **σχετικό 15**) και σχετικά στοιχεία της διαχειρίστριας εταιρείας (**σχετικό 21**) διαπιστώνεται ότι το ως άνω πλοίο «.....» για το χρονικό διάστημα από 01/01/2012-08/11/2012 το διαχειρίσθηκε η εταιρεία «.....» η οποία έχει εγκατασταθεί στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις του Α.Ν.378/68 και Ν.27/1975.

-Από τις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος της για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014 δεν διαπιστώνεται η δήλωση του εν λόγω ποσού στους προβλεπόμενους κωδικούς 659-660. Σε κάθε περίπτωση το εν λόγω ποσό βάσει των πραγματικών δεδομένων, αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου και η δήλωση αυτού αποτελεί αντικείμενο ετέρου ελέγχου και δεν αφορά την υπό κρίση υπόθεση.

Επειδή από τα ανωτέρω διαπιστώνεται ότι το ποσό των **185.693,00 ευρώ** το οποίο καταβλήθηκε την **22.11.2012** από την εταιρεία «.....» για λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρείας κατά την ως άνω αγορά ακινήτου από την πλευρά της προσφεύγουσας, αποτελούσε μέρος ναυτιλιακού μερίσματος του οποίου βάσει των προσκομισθέντων στοιχείων, δικαιούχος είναι η και το οποίο καταβλήθηκε στην προσφεύγουσα ως νομικό πρόσωπο συμφερόντων της.

Σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις το υπό κρίση ποσό ως ναυτιλιακό μέρος αποτελεί απαλλασσόμενο εισόδημα του φυσικού προσώπου σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 26 του ν.27/1975** και σε κάθε περίπτωση αφενός δεν υφίσταται δωρεά μεταξύ της πλοιοκτήτριας εταιρείας «.....» και της προσφεύγουσας εταιρείας ως κρίθηκε από τον έλεγχο, αφετέρου δεν στοιχειοθετείται και δωρεά από το φυσικό πρόσωπο-μέτοχο προς την προσφεύγουσα εταιρεία, καθώς σύμφωνα με τις οδηγίες της διοίκησης δεν είναι κρίσιμη και δεν εξετάζεται η τυχόν περαιτέρω διάθεση του καταβληθέντος μερίσματος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **24/07/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου, ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**, και την **ακύρωση της υπ'αριθμ...../2019 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς ν.2961/2001 οικονομικού έτους 2013** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Ακριβές αντίγραφο

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

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 της .