



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 23.02.2021

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 692

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2017/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
- γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)
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. Την από 26.10.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία '.....', η οποία εδρεύει στο, με Α.Φ.Μ. στην Ελλάδα {Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών}, με φορολογικό εκπρόσωπο στην Ελλάδα τον κ. "..... του", κάτοικο, οδός αρ., με Α.Φ.Μ. {Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών}, κατά: **1)** του υπ' αριθ. /2020 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς ν.2961/2001, έτους φορολογίας το 2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, **2)** του υπ' αριθ. /2020 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς ν.2961/2001, έτους φορολογίας το 2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26.10.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία '.....', η οποία εδρεύει στο, με Α.Φ.Μ. στην Ελλάδα, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με τον υπ' αριθ. /2020 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Δωρεάς ν. 2961/2001, έτους φορολογίας το 2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, με Δωρητή την εταιρεία και Υπόχρεο την προσφεύγουσα, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος δωρεάς ποσού 27.815,30 € πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 ποσού 13.907,65 € πλέον τόκων άρθρου 53 ν. 4174/2013 ποσού 14.010,57 €, ήτοι συνολικό ποσό **55.733,52 €.**

2) 1) Με τον υπ' αριθ. /2020 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Δωρεάς ν. 2961/2001, έτους φορολογίας το 2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, με Δωρητή την εταιρεία και Υπόχρεο την προσφεύγουσα, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος δωρεάς ποσού 100.200,00 € πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 ποσού 50.100,00 € πλέον τόκων άρθρου 53 ν. 4174/2013 ποσού 50.470,74 €, ήτοι συνολικό ποσό **200.770,74 €.**

Οι παραπάνω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς εκδόθηκαν συνεπεία της από 04.03.2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Ακινήτων του 2^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης. Σύμφωνα με την παραπάνω έκθεση διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, δεν υπέβαλε δηλώσεις φόρου δωρεάς, για δωρεές τις οποίες έλαβε από τις εταιρείες και

Ως εκ τούτου ο έλεγχος καταλόγισε στην προσφεύγουσα εταιρεία φόρο δωρεάς, ο οποίος υπολογίστηκε επί του ποσού της δωρεάς εκ μέρους των ως άνω δύο {2} εταιρειών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1, 34, 35, 39, 44, 85, 86 και 87 του ν. 2961/2001 πλέον του πρόσθετου φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 περ. γ' και του άρθρου 2 παρ. 4 περ. β' του ν. 2523/1997, κατά δωρητή.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των ως άνω προβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

“1. Παράνομη η επιβολή φόρου δωρεάς στο μέτρο που αντίκειται στο άρθρο 44 Ν. 4141/2013 και στις ερμηνευτικές αυτού εγκυκλίου της Διοίκησης

-Με τις προβαλλόμενες παρανόμως μας επιβάλλεται φόρος δωρεάς καθόσον οι ελεγχόμενες συναλλαγές συνιστούν απόδοση ναυτιλιακού μερίσματος, το οποίο είχε διανεμηθεί στη μέτοχο της εταιρείας μας - το 2004, και το οποίο, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία και τις σχετικές εγκυκλίους της Διοίκησης, είναι αφορολόγητο ενώ μπορεί ελευθέρως να καταβάλλεται σε εταιρείες συμφερόντων του δικαιούχου του μερίσματος αυτού.

2. Παράνομος ο χαρακτηρισμός της υπό κρίση συναλλαγής ως δωρεάς στο μέτρο που αντίκειται στα άρθρα 34 Ν. 2961/2001 και 496 επ. ΑΚ

-Εν προκειμένω, οι υπό έλεγχο συναλλαγές δεν μπορούν επουδενί να χαρακτηριστούν δωρεά διότι αφενός δεν αποδείχθηκε οποιαδήποτε χαριστική πρόθεση από τη φορολογική αρχή (ως φέρουσα το σχετικό βάρος απόδειξης) αφετέρου δεν πληρείται η απαιτούμενη προϋπόθεση της επαύξησης της περιουσίας του δωρεοδόχου και της μείωσης της περιουσίας του δωρητή”.

Η προσφεύγουσα, προς επίρρωση των ισχυρισμών της με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε τα κάτωθι έγγραφα:

Σχετ. 1. Αντίγραφο του ιδρυτικού εγγράφου της εταιρείας (νομίμως μεταφρασμένο)

Σχετ. 2. Αντίγραφο του Annual Return του Companies House (Εμπορικό Μητρώο της Αγγλίας) για το έτος 2004 (νομίμως μεταφρασμένο).

Σχετ. 3. Αντίγραφο του καταστατικού της εταιρείας

Επειδή, την 07.01.2004 στο της Αγγλίας συστάθηκε η ιδιωτική ανώνυμη εταιρία με αριθμό μητρώου εταιρίας, σύμφωνα με τους νόμους περί εταιριών 1985 και 1989, όπως προκύπτει από το επίσημο αρχειοφυλακείο εταιριών Αγγλίας και Ουαλίας και το ιδρυτικό έγγραφο και καταστατικό της εταιρίας, με μετοχικό κεφάλαιο χίλιες (1.000) λίρες Αγγλίας διηρημένο σε χίλιες (1.000) μετοχές αξίας εκάστης μιας (1) λίρας Αγγλίας και μετόχους τις εταιρίες, διεύθυνση και διεύθυνση Τα ανωτέρω βεβαιώνονται από το συμβολαιογράφο, κάτοικο της πόλεως του, διεύθυνση, ο οποίος ενεργεί νομίμως διορισθείς και ορκισθείς δια βασιλικής εξουσιοδότησεως, δια εγγράφου το οποίο φέρει ημερομηνία 26.05.2004, αριθμό και την επισημείωση της Σύμβασης της Χάγης της 05.10.1961.

Επειδή, την 02.06.2004 υποβλήθηκε από τον κ., νόμιμο εκπρόσωπο της εταιρίας, στο τμήμα μητρώου της Δ.Ο.Υ. ΧΙΟΥ η με αριθμό/2004 δήλωση έναρξης εργασιών μη φυσικού προσώπου που αφορούσε στην εταιρία και η οποία έλαβε **ΑΦΜ:** με ΚΑΔ 30000-έλλειψη δραστηριότητας και με διεύθυνση αλληλογραφίας στην Ελλάδα στη θέση,
Η προσφεύγουσα εταιρία, με τη με αριθμό/2006 δήλωση μεταβολής (έντυπο Μ3) η οποία υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΧΙΟΥ εντάχθηκε σε κατηγορία τήρησης βιβλίων Β (εσόδων- εξόδων) του Π.Δ. 186/1992.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρία με τα υπ' αριθ./2004,/2004,/2004 και/2004 συμβόλαια της συμβολαιογράφου του απέκτησε την πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή και σε ποσοστό 100% ενός οικοπέδου άρτιου και οικοδομήσιμου κείμενου στη θέση '.....' της, συνολικής έκτασης 34.855 τετραγωνικών μέτρων μετά των εντός αυτού υπαρχόντων κτισμάτων, όπως αυτά περιγράφονται κατωτέρω : α) Διώροφη οικία εμβαδού ισογείου 201,28 τμ και 1ου ορόφου 185,55 τμ. β) Ισόγεια αποθήκη εμβαδού 14,50 τμ. γ) Ισόγεια αποθήκη εμβαδού 37,22 τμ., δ) Διώροφη αποθήκη εμβαδού ισογείου 107,80 τμ και 1ου ορόφου 107,80 τμ. ε) Ισόγεια αποθήκη εμβαδού 20,21 τμ. στ) Ισόγεια αποθήκη εμβαδού 27,88 τμ., ζ) Διώροφη αποθήκη εμβαδού ισογείου 54,36 τμ και 1ου ορόφου 54,36 τμ., η) Διώροφη ασκεπής αποθήκη ισογείου 68,08 τμ. & 1ου ορόφου 68,08 τμ., θ) Ερείπια ισόγειας ασκεπούς οικίας εμβαδού 71 τμ., ι) Ερείπια υπόγειας ασκεπούς αποθήκης εμβαδού 71 τμ., ια) Ισόγεια ασκεπής αποθήκη εμβαδού 43,86 τμ., ιβ) Ερείπια ασκεπούς αποθήκης εμβαδού 45,75 τμ., ιγ) Ερείπια ασκεπούς στάβλου εμβαδού 588,70 τμ.

Επειδή, η αξία του ακινήτου προσδιορίστηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΧΙΟΥ ως εξής:

Βάσει του/2004 Συμβολαίου: αξία 430.774,11 €.

Βάσει του/2004 Συμβολαίου: αξία 323.000,00 €.

Βάσει του/2004 Συμβολαίου: αξία 116.051,00 €.

Βάσει του/2004 Συμβολαίου: αξία 32.969,52 €.

Συνολική αξία ακινήτου όπως αυτή προσδιορίστηκε από τη ΔΟΥ Χίου 902.794,63 €, και συνολικό τίμημα αγοράς ακινήτου και σύνταξης συμβολαίου 962.866,72 ευρώ.

Επειδή, η αξία αγοράς όλου του ακινήτου (μη συμπεριλαμβανομένων φόρων και αμοιβών) ανήλθε στο ποσό του 869.825,12 ευρώ, το δε τίμημα καταβλήθηκε ως ακολούθως:

- Στην πωλήτρια κ. καταβλήθηκε ποσό 215.387,06 ευρώ με ισόποση επιταγή της με αριθμό έκδοσης της 04.06.2004.
- Στην πωλήτρια κ. καταβλήθηκε ποσό 215.387,06 ευρώ με ισόποση επιταγή της με αριθμό έκδοσης της 04.06.2004.
- Στον πωλητή κ. καταβλήθηκε ποσό 323.000,00 ευρώ με ισόποση επιταγή της με αριθμό έκδοσης της 21.09.2004.
- Στον πωλητή κ. καταβλήθηκε ποσό 103.204,07 ευρώ με ισόποση επιταγή της με αριθμό έκδοσης της 14.10.2004.
- Ταυτόχρονα εκδόθηκε σε διαταγή της Δ.Ο.Υ. Χίου επιταγή της ποσού 12.846,93 ευρώ με αριθμό και ημερομηνία έκδοσης 14.10.2004, που αφορούσε ισόποση οφειλή του πωλητή προς τη Δ.Ο.Υ. Χίου.

Επειδή, η με το αρ. /..... /2017 έγγραφό της, σε σχετικό ερώτημα {σχετικά με τον τρόπο έκδοσης των πέντε επιταγών (στοιχεία των αρχικών καταθετών ή των εκδοτών ή του προσώπου που διενεργεί ή τα στοιχεία των δικαιούχων των λογαριασμών από τους οποίους εξοφλούνται-σύρονται οι επιταγές)} του 2^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου {αρ. πρωτ. /2017}, απέστειλε φωτοτυπίες των κάτωθι επιταγών, και γνωστοποίησε τα κάτωθι:

A/A	Αριθμός επιταγής	Ημερομηνία έκδοσης	Ποσό
1		04.06.2004	215.387,06
2		04.06.2004	215.387,06
3		21.09.2004	323.000,00
4		14.10.2004	103.204,07
5		14.10.2004	12.846,93
ΣΥΝΟΛΟ			869.825,12

α) Η εταιρία, με έγγραφο αίτημά της υπογεγραμμένο από τον νόμιμο εκπρόσωπό της, αιτήθηκε την έκδοση των επιταγών με α/α 1, 2, 4 και 5 κατ' εντολή της, με χρέωση του με αριθμό λογαριασμού της ίδιας (.....) και την παράδοσή τους στον κ.

β) Η εταιρία, με έγγραφο αίτημά της υπογεγραμμένο από τον νόμιμο εκπρόσωπό της, αιτήθηκε την έκδοση της επιταγής με α/α 3 κατ' εντολή της, με χρέωση του με αριθμό λογαριασμού της ίδιας (.....) και την παράδοσή της στον κ.

Επειδή, περαιτέρω, από τον έλεγχο του ως άνω Ειδικού Συνεργείου στα πιστωτικά ιδρύματα την περίοδο 26.05.2004 – 31.12.2014 μέσω του συστήματος ΣΜΤΛ & ΛΠ της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν τηρούσε τραπεζικούς λογαριασμούς στο όνομά της.

Επίσης διαπιστώθηκε ότι ούτε η “μητρική” εταιρεία του Ηνωμένου Βασιλείου έστειλε κάποιο έμβασμα στην προσφεύγουσα στην Ελλάδα προκειμένου να καλύψει τη σχετική δαπάνη της αγοράς του ακινήτου.

Οι ανωτέρω χρηματοδοτήσεις καθώς και οι εκδόσεις των επιταγών πραγματοποιήθηκαν μέσω των εταιριών και με χρέωση των λογαριασμών και αντίστοιχα.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στα με αρ. πρωτ. ΕΜΠ/2016 και/2020 αιτήματα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, τα οποία παραδόθηκαν νόμιμα στον φορολογικό εκπρόσωπο κ. στις 14.06.2017 και 13.01.2020 αντίστοιχα, με τα οποία η αρμόδια φορολογική αρχή, ζητούσε, για με το πρώτο, “την προσκόμιση κάθε εγγράφου, σύμβασης, συμβολαίου, συμφωνίας, η οποία να σχετίζεται με τα χρηματικά ποσά όπως αυτά αναγράφονται ανωτέρω, προκειμένου ο έλεγχος να καταλήξει στο χαρακτηρισμό της χορηγηθείσας χρηματοδότησης”, για δε το δεύτερο, “να προσκομίσει, στα πλαίσια εφαρμογής της προσφάτως εκδοθείσας Ε. 2198/12.12.2019 εγκ., και εφόσον η χρηματοδότηση της ελεγχόμενης σχετίζεται με τα αναφερόμενα στην εν λόγω εγκύκλιο, τα απαραίτητα δικαιολογητικά από τα οποία να προκύπτει:

α) ότι το μέρισμα προέρχεται από πλοιοκτήτρια ή εταιρεία χαρτοφυλακίου ή διαχειρίστρια εταιρεία (σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1106/2014) και

β) η σχέση συμφερόντων του δικαιούχου φυσικού προσώπου, με το νομικό πρόσωπο στο οποίο γίνεται η καταβολή του μερίσματος για λογαριασμό του φυσικού προσώπου, καθώς επίσης αν το ποσό αυτό έχει δηλωθεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φυσικού προσώπου κατοίκου Ελλάδας.”

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι: “Με τις προσβαλλόμενες παρανόμως μας επιβάλλεται φόρος δωρεάς καθόσον οι ελεγχόμενες συναλλαγές συνιστούν απόδοση ναυτιλιακού μερίσματος, το οποίο είχε διανεμηθεί στη μέτοχο της εταιρείας μας - το 2004, και το οποίο, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία και τις σχετικές εγκυκλίους της Διοίκησης, είναι αφορολόγητο ενώ μπορεί ελευθέρως να καταβάλλεται σε εταιρείες συμφερόντων του δικαιούχου του μερίσματος αυτού”.

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 προηγούμενου 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 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 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 αντιστοιχών 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.

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 μέρισμα, τα πλήρη στοιχεία ταυτότητας (αριθμός και λιμένας νηολόγησης, αριθμ. IMO) του συγκεκριμένου πλοίου ή των πλοίων από όπου προκύπτει το μέρισμα, ενώ όταν το μέρισμα 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 εταιρειών 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 (Β.Α.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 (Β.Α.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 «Β.Α.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 Ευρωπαϊκής».

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 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 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 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.

Στην περίπτωση που η καταβολή και η βεβαίωση της λήψης του μερίσματος γίνεται από την διαχειρίστρια εταιρεία, 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.

Σε κάθε περίπτωση (ακόμα και στην περίπτωση που το πλοίο έχει πωληθεί ή διαλυθεί ή απολεσθεί) η πλοιοκτήτρια εταιρεία 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 εισοδήματός 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 εταιριών 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 εταιριών, 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 εταιριών 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

μεριδιών 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 εκτεθέντα, 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 θεβαίωσης 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 απέδωσε 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, από το συνδυασμό των ανωτέρω προκύπτει ότι με το άρθρο 26 Ν. 27/1975 προβλέπεται ότι αλλοδαπή εταιρεία πλοιοκτήτρια 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 Ν. 27/1975, απαλλάσσεται από οποιονδήποτε φόρο, τέλος, εισφορά ή κράτηση στο εισόδημα που αποκτάται στο εξωτερικό από την εκμετάλλευση του πλοίου, του οποίου είναι πλοιοκτήτρια. Η ίδια απαλλαγή ισχύει και για τους μετόχους ή εταίρους των πλοιοκτητριών εταιρειών των οποίων η διαχείριση γίνεται από ημεδαπές ή αλλοδαπές εταιρείες εγκατεστημένες στην Ελλάδα δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 25 Ν. 27/1975, μέχρι φυσικού προσώπου, για το εισόδημα που αποκτούν με τη μορφή διανομής καθαρών κερδών ή μερισμάτων, είτε απευθείας είτε από εταιρείες χαρτοφυλακίου, συντρεχουσών των προϋποθέσεων της διάταξης αυτής. Με το δε άρθρο 44 παρ. 2 Ν. 4141/2013 προβλέφθηκε ότι η καταβολή του μερίσματος μπορεί να γίνει και μέσω της διαχειρίστριας εταιρείας. **Συνεπώς, τα μερίσματα που καταβάλλονται σε μέτοχο αλλοδαπής πλοιοκτητρίας εταιρείας είτε απευθείας από την εταιρεία είτε από τη διαχειρίστρια εταιρεία απαλλάσσονται από οποιονδήποτε φόρο, τέλος ή εισφορά κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 26 Ν. 27/1975.**

Επειδή, όπως προβλέπει ρητώς η διάταξη του άρθρου 44 παρ. 2 Ν. 4141/2013, καθώς και η ΠΟΛ 1106/2014 και οι αποφάσεις Ε.2032/2019 και Ε.2198/2019, τα εισαχθέντα στην Ελλάδα μερίσματα αλλοδαπής πλοιοκτητρίας εταιρείας μπορούν να καταβάλλονται σε νομικά πρόσωπα συμφερόντων του δικαιούχου του ποσού που εισάγεται.

Επειδή, περαιτέρω, κατά τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1106/2013 (τα οποία επαναλαμβάνονται και στην εγκύκλιο Ε 2032/2019), όταν το μέρισμα καταβάλλεται μέσω της διαχειρίστριας εταιρείας, η 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). **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, προσκομίζοντας προς τούτο οποιοδήποτε αποδεικτικό μέσο (Ε. 2032/2019).** Στη βεβαίωση λήψης του μερίσματος, αναγράφονται τα στοιχεία του φορολογούμενου ως μετόχου της πλοιοκτήτριας εταιρίας ή της εταιρίας χαρτοφυλακίου, ανάλογα με την περίπτωση, το καταβληθέν σε αυτόν μέρος, το όνομα του πλοίου (αριθμός και λιμένας νηολόγησης, αριθμ. ΙΜΟ) και η επωνυμία και έδρα της πλοιοκτήτριας εταιρείας.

Επειδή, επιπροσθέτως, κατά τη ρητή διατύπωση του άρθρου 44 παρ. 4 Ν. 4141/2013 και της ΠΟΛ 1106/2014 στη 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 Ν. 4141/2013 (ήτοι βεβαίωση της πλοιοκτήτριας εταιρείας που καταβάλλει το μέρος, αντίγραφο της άδειας εγκατάστασης στην Ελλάδα της διαχειρίστριας εταιρείας και της βεβαίωσης της αρμόδιας υπηρεσίας του Υπουργείου Ναυτιλίας και Αιγαίου ότι έχει δηλωθεί και αναληφθεί από αυτήν η διαχείριση του συγκεκριμένου πλοίου) και δεν απαιτείται και η προσκόμιση του δικαιολογητικού της περίπτωσης 1γ' του ως άνω άρθρου (ήτοι της βεβαίωσης εισαγωγής συναλλάγματος – ΒΑΣ).

Επειδή, τέλος, με την απόφαση Ε. 2032/2019 έγινε δεκτό ότι εφόσον τα ποσά που καταβάλλονται ως μέρος σε φορολογούμενο κάτοικο Ελλάδας, υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 44 του Ν. 4141/2013, αποτελούν εισόδημα στην περίπτωση αυτή **δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις της φορολογίας δωρεών**. Με τη δε απόφαση Ε. 2198/2019 διευκρινίστηκε ότι στην περίπτωση που τα μερίσματα που λαμβάνει ο φορολογούμενος (φυσικό πρόσωπο) από πλοιοκτήτριες εταιρείες, καταβάλλονται σε νομικά πρόσωπα συμφερόντων του, δεν στοιχειοθετείται δωρεά προς αυτά, ενώ δεν είναι κρίσιμη και συνεπώς δεν εξετάζεται η τυχόν περαιτέρω διάθεση του καταβληθέντος μερίσματος.

Επειδή, η προσφεύγουσα, στο με αρ. πρωτ./2020 Υπόμνημά της, σε απάντηση του με αρ. πρωτ./2020 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, μεταξύ άλλων αναφέρει και τα εξής: “, λόγω του χρονικού διαστήματος που έχει μεσολαβήσει καθώς και του όγκου των ελεγχόμενων από την Υπηρεσία Σας υποθέσεων που έχουμε να διεκπεραιώσουμε δεν έχουμε καταφέρει να ανεύρουμε τα απαιτούμενα δικαιολογητικά. Για το λόγο επιφυλασσόμαστε να επανέλθουμε με νεότερο υπόμνημα προκειμένου να σας προσκομίσουμε τα σχετικά στοιχεία από τα οποία προκύπτει ότι οι ελεγχόμενες συναλλαγές συνιστούν απόδοση προς την εταιρεία μας του ναυτιλιακού μερίσματος που εισέπραξε η - (πραγματική δικαιούχος της εταιρείας μας) από αλλοδαπές πλοιοκτήτριες εταιρείες, στις οποίες ήταν μέτοχος και το οποίο καταβλήθηκε μέσω των εταιρειών και ”.

Επειδή, η προσφεύγουσα, δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις ως άνω διατάξεις προς επίρρωση των ισχυρισμών της, ούτε κατά τη διάρκεια του έλεγχου αλλά ούτε και με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, αλλά επιφυλάσσεται να επανέλθει με νεότερο υπόμνημα (αγνώστου χρονικού ορίζοντος) προκειμένου να προσκομίσει τα σχετικά στοιχεία από τα οποία προκύπτει, «...ότι οι ελεγχόμενες συναλλαγές συνιστούν απόδοση προς την ελεγχόμενη του ναυτιλιακού μερίσματος που εισέπραξε η - (πραγματική δικαιούχος της εταιρείας) από αλλοδαπές πλοιοκτήτριες εταιρείες, στις οποίες ήταν μέτοχος και το οποίο καταβλήθηκε μέσω των εταιρειών και », οι ισχυρισμοί της δεν γίνονται δεκτοί και απορρίπτονται, ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2961/2001 (ΦΕΚ Α' 266/22-11-2001), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 1.Επιβολή φόρου

"1.Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα μετά οριζόμενα στον παρόντα νόμο.

2.Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο...."

Άρθρο 3.Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο

"1. Στο φόρο υποβάλλεται:

α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς...."

Άρθρο 29.Κατάταξη φορολογουμένων - Φορολογικές κλίμακες

"1.Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται στις επόμενες τρεις κατηγορίες. Για καθεμιά από τις κατηγορίες αυτές ισχύει χωριστή φορολογική κλίμακα ως εξής:..."

Άρθρο 34.Κτήση αιτία δωρεάς και γονικής παροχής

"Α. Κτήση αιτία δωρεάς

1.Κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς, για την επιβολή του φόρου είναι:

α) αυτή που προέρχεται από δωρεά η οποία συνιστάται κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα,

β) αυτή που προέρχεται από κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω και αν δεν καταρτίσθηκε έγγραφο...."

Άρθρο 35.Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο

"1.Σε φόρο υποβάλλεται:

α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, που δωρίζεται,...."

Άρθρο 38.Υποκείμενο φόρου

"1.Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο...."

Άρθρο 39.Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης

"1.Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της σύνταξης του εγγράφου της δωρεάς ή της γονικής παροχής. Προκειμένου για μεταβίβαση κινητών, αν η παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής έγινε χωρίς να συνταχθεί συμβόλαιο ή αν το συμβόλαιο συντάχθηκε μετά την παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της παράδοσης..."

Άρθρο 44.Υπολογισμός του φόρου

"1. Το υπόλοιπο της περιουσίας, πλην των χρηματικών ποσών, που αποκτάται αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής, το οποίο απομένει μετά την αφαίρεση των εκπτώσεων και απαλλαγών που προβλέπονται στα άρθρα 41 και 43, υποβάλλεται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29, οι οποίες εφαρμόζονται ανάλογα....."

Άρθρο 73.Ελεγκτική αρμοδιότητα του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας

"1. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των δηλώσεων που υποβάλλονται και ερευνά για την ανεύρεση των υπόχρεων, οι οποίοι παρέλειψαν να υποβάλουν δήλωση...."

Άρθρο 74.Έκθεση ελέγχου

"Για κάθε έλεγχο ή άλλη έρευνα που γίνεται από τα όργανα του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή άλλα νόμιμα εξουσιοδοτημένα όργανα, συντάσσεται από αυτόν που ενήργησε τον έλεγχο ή την έρευνα λεπτομερής και εμπεριστατωμένη έκθεση, η οποία θεωρείται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που αποδέχεται το αποτέλεσμα του ελέγχου, ο οποίος σε κάθε περίπτωση μπορεί να διατάσσει τη διενέργεια επανελέγχου..."

Άρθρο 85.Υπόχρεοι σε δήλωση

"Α. Υπόχρεοι σε δήλωση

1.Σε σύσταση δωρεών, γονικών παροχών και προικών με συμβολαιογραφικό έγγραφο υπόχρεοι για την υποβολή της δήλωσης είναι οι συμβαλλόμενοι. Δεν έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση τα νομικά πρόσωπα του πρώτου εδαφίου της περίπτωσης Α' της παραγράφου 1 του άρθρου 25.

2. Με όμοιο τρόπο μπορεί να γίνει επιφύλαξη στη δήλωση όσον αφορά το χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή αυτής σε άλλη φορολογία ή σε άλλη κατηγορία ή σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή, τις εκπτώσεις από τη φορολογητέα ύλη ή από το φόρο κ.λπ. με ανάλογη εφαρμογή όσων ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο. Ειδικά, προκειμένου για την υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία, αν γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση θεωρείται ότι υποβλήθηκε για τη φορολογία ή κατηγορία αυτή.”

Άρθρο 86. Προθεσμίες υποβολής δηλώσεων

“1. Η δήλωση, ανεξάρτητα αν οφείλεται ή όχι φόρος, εφόσον καταρτίζεται συμβολαιογραφικό έγγραφο, υποβάλλεται πριν από τη σύνταξη του οικείου συμβολαιογραφικού εγγράφου της δωρεάς ή γονικής παροχής ή προίκας. Προκειμένου για δωρεές ή γονικές παροχές που δεν έγιναν αμέσως αποδεκτές, υποβάλλεται νέα δήλωση από αυτόν που αποδέχεται, πριν από την κατάρτιση του συμβολαίου αποδοχής.

3. Αν δεν συντάχθηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο για τη σύσταση της δωρεάς ή γονικής παροχής ή αυτό συντάχθηκε στην αλλοδαπή αλλά όχι ενώπιον Ελληνικής Προξενικής Αρχής, η δήλωση γι' αυτήν υποβάλλεται μέσα σε έξι (6) μήνες από την παράδοση στο δωρεοδόχο του αντικειμένου της δωρεάς ή γονικής παροχής...”

Άρθρο 87. Αρμόδιος προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας

“1. Για την παραλαβή των δηλώσεων και τη βεβαίωση του φόρου δωρεάς, γονικής παροχής και προίκας, αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της περιφέρειας της κατοικίας του δωρητή, του γονέα και του προικοδότη αντίστοιχα.

2. Αν ο δωρητής ή ο γονέας ή ο προικοδότης κατοικεί στην αλλοδαπή, αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας Κατοίκων Εξωτερικού ή αυτός που ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.”

Άρθρο 102. Παραγραφή δικαιώματος επιβολής φόρου και προστίμου

“1. Το Δημόσιο εκπέπτει του δικαιώματος του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου:

α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση,

β) για παράλειψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε ή εικονικότητας του συμβολαίου, μετά δεκαπενταετία από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης ή έχει συνταχθεί το προσβαλλόμενο για εικονικότητα συμβόλαιο,

3. Επιτρέπεται η κοινοποίηση πράξης του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και μετά τη λήξη της δεκαετούς ή δεκαπενταετούς προθεσμίας, που ορίζεται από τις παραγράφους 1 και 2, κατά τις ακόλουθες μόνο περιπτώσεις:

α) αν η πράξη της φορολογικής αρχής που κοινοποιήθηκε εμπρόθεσμα ακυρωθεί για οποιονδήποτε μη ουσιαστικό λόγο. Στην περίπτωση αυτή το δικαίωμα του Δημοσίου διατηρείται ακόμα και αν από αυτή την ακύρωση προκύψει φορολογική υποχρέωση τρίτου προσώπου που δεν έχει υπαχθεί σε φορολογία,

β) αν η βεβαίωση του φόρου ή του προστίμου ακυρωθεί με δικαστική απόφαση, για τυπικό ελάττωμα του τίτλου, στον οποίο αυτή στηρίχτηκε,

γ) αν έχει υποβληθεί δήλωση του υπόχρεου κατά το τελευταίο έτος της δεκαετούς ή δεκαπενταετούς προθεσμίας ή αν η φορολογική υποχρέωση προκύπτει από απόφαση διοικητικού δικαστηρίου που εκδόθηκε μέσα στο ίδιο έτος,

δ) αν ο υπάλληλος που έκανε τον έλεγχο ή ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας με βάση την έκθεση του οποίου καταρτίστηκε η αρχική πράξη τιμωρήθηκε πειθαρχικά με αμετάκλητη απόφαση του αρμόδιου οργάνου για βαρεία αμέλεια ή δόλο κατά τον έλεγχο αυτόν.”

Επειδή, σύμφωνα με το Αστικό Κώδικα:

Άρθρο 496 Έννοια

“Η παροχή σε κάποιον ενός περιουσιακού αντικειμένου αποτελεί δωρεά, αν γίνεται κατά τη συμφωνία των μερών χωρίς αντάλλαγμα”.

Άρθρο 498 Σύσταση

“Για τη σύσταση δωρεάς απαιτείται συμβολαιογραφικό έγγραφο.

Η δωρεά κινητού πράγματος για την οποία δεν συντάχθηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο ισχυροποιείται αφότου ο δωρητής παραδώσει το πράγμα στο δωρεοδόχο”.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 ενότητα Α παράγραφος 1 περίπτωση β’ του Κώδικα φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών προικών και κερδών από τυχερά παίγνια ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν. 2961/2001, κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς για την επιβολή του φόρου είναι κάθε δωρεά που συνιστάται με βάση τα οριζόμενα στις διατάξεις του Αστικού Κώδικα (άρθρα 496 επ.) καθώς και κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω και αν δεν καταρτίστηκε γι’ αυτή έγγραφο (άτυπη δωρεά). Βασικό εννοιολογικό στοιχείο της άτυπης δωρεάς είναι αυτή να πραγματοποιείται με τη θέληση του δωρητή (από ελευθεριότητα), χωρίς να υπάρχει νόμιμη προς τούτο υποχρέωση και με τρόπο ώστε ο λήπτης της παροχής να καθίσταται πλουσιότερος και αντίστοιχα ο παρέχων πτωχότερος. Σε φόρο δωρεάς υποβάλλεται, μεταξύ άλλων, η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία που δωρίζεται καθώς και η κείμενη στην αλλοδαπή κινητή γενικά περιουσία αλλοδαπού υπηκόου, που δωρίζεται σε ημεδαπό ή αλλοδαπό, ο οποίος έχει την κατοικία του στην Ελλάδα. Στην έννοια της περιουσίας που υποβάλλεται σε φόρο, ειδικότερα, περιλαμβάνονται και οποιασδήποτε φύσεως κινητά περιουσιακά στοιχεία που μεταβιβάζονται, ενσώματα ή ασώματα, όπως χρηματικά ποσά, αξιώσεις, απαιτήσεις, λοιπά κινητά κλπ. (άρθρα 3 και 35).

Προκειμένου για μεταβίβαση κινητών υπόχρεος στο φόρο και στην υποβολή της οικείας δήλωσης, η οποία κατατίθεται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής Υπηρεσίας της περιφέρειας της κατοικίας του δωρητή, είναι ο δωρεοδόχος, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της παράδοσης αυτών (άρθρο 39 παρ. 1) και ο φόρος δωρεάς υπολογίζεται σύμφωνα με το ισχύον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης (π.χ. παράδοση των χρημάτων) καθεστώς και αποτελεί συνάρτηση της αξίας της μεταβιβαζόμενης περιουσίας καθώς και της συγγενικής σχέσης δωρητή και δωρεοδόχου (στις αιτία δωρεάς κτήσεις χρηματικών ποσών) Σημειώνεται ότι αν ο δωρητής κατοικεί στην αλλοδαπή, αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας Κατοίκων Εξωτερικού (άρθρο 87 παρ. 2 εδάφ. 2 ν. 2961/2001).

Επειδή, η ενέργεια αυτή της προσφεύγουσας να λαμβάνει ποσά από διάφορα νομικά πρόσωπα προκειμένου να καλύψει το κόστος αγοράς των ακινήτων, αποτελεί δωρεά στην οποία τα μεν προσφέρον τα χρήματα νομικά πρόσωπα επέχουν θέση δωρητή η δε λήπτρια των χρημάτων προσφεύγουσα εταιρεία επέχει θέση δωρεοδόχου και κατά συνέπεια η δικαιοπραξία αυτή συνιστά δωρεά.

Εν κατακλείδι, η μεταφορά χρηματικών ποσών από μια εταιρία προς άλλη, χωρίς να έχει προϋπάρξει μεταξύ τους οποιαδήποτε επιχειρηματική συναλλαγή που να αποδεικνύεται, αποτελεί για τον φορολογικό έλεγχο δωρεά, ήτοι παροχή περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα (από ελευθεριότητα), έστω και αν δεν καταρτίστηκε έγγραφο, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 34 παρ. 1 περ. β’ του ν. 2961/2001.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτουν τα εξής:

Σύμφωνα με το από 07.01.2004 ιδρυτικό έγγραφο και καταστατικό της προσφεύγουσας, μέτοχοι αρχικά ήταν οι εταιρίες, με διεύθυνση και, με διεύθυνση

Σύμφωνα με το προσκομιζόμενο έγγραφο {αντίγραφο του Annual Returns από το Companies House για το έτος 2005}, στις 06.08.2004 η κάτοχος των 1.000 μετοχών της προσφεύγουσας κα –, μεταβιβάζει αυτές στην Κυπριακή εταιρεία

Ο Έφορος Εταιριών της Αγγλίας και της Ουαλίας με το από 22.10.2010 έγγραφο το οποίο υπογράφεται από τον και φέρει επίσημη μετάφραση, πιστοποιεί ότι την 01.01.2010 μέτοχος της εταιρίας “.....” είναι η εταιρία “.....” με έδρα την Κύπρο.

Ο Έφορος εταιριών της Κυπριακής Δημοκρατίας με το από 27.10.2010 πιστοποιητικό βεβαιώνει ότι μέτοχος της εταιρίας “.....” την 01.01.2010 ήταν η
.....

Επίσης από έλεγχο της Φ.Α.Ε. ΠΕΙΡΑΙΑ και σύμφωνα με την από 02.04.2012 σχετική ΕΚΘΕΣΗ ΠΡΟΣΩΡΙΝΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 67 ΚΑΙ 67^Α ΤΟΥ Ν.2238/1994, για τον έλεγχο ειδικού φόρου επί των ακινήτων των άρθρων 15, 16 και 17 του Ν.3091/2002, που διενεργήθηκε στην εταιρεία με ΑΦΜ, προκύπτουν τα παρακάτω:

Α) Σύμφωνα με το από 28/07/2004 καταστατικό ιδρυτικό έγγραφο της εταιρείας αναφέρονται ως μέτοχοι οι:

..... κάτοχος 500 μετοχών ονομαστικής αξίας ενός (1) ευρώ εκάστη.

..... κάτοχος 500 μετοχών ονομαστικής αξίας ενός (1) ευρώ εκάστη.

Σύμφωνα με τα πιστοποιητικά του τμήματος Εφόρου Εταιριών του Υπουργείου Εμπορίου, Βιομηχανίας και Τουρισμού της Κυπριακής Δημοκρατίας εκδόσεως 27/04/2011 που προσκομίστηκαν στον έλεγχο, μετά από έγγραφες προσκλήσεις της υπηρεσίας, μέτοχοι της εταιρείας από την 01/01/2006 έως και την 01/01/2009 ήταν οι:

....., **Κύπρος**, κάτοχος (500) μετοχών ονομαστικής αξίας (1,71) ευρώ εκάστη.

....., **Κύπρος**, κάτοχος (500) μετοχών ονομαστικής αξίας (1,71) ευρώ εκάστη”.

2. Με την με αριθμό/2010 Δήλωση Ειδικού φόρου επί των ακινήτων που υπέβαλε η ανωτέρω εταιρεία για τα ακίνητα που κατείχε την 01.01.2010 συνυπέβαλε το από 27.12.2010 πιστοποιητικό του τμήματος Εφόρου εταιριών του Υπουργείου Εμπορίου, Βιομηχανίας και Τουρισμού της Κυπριακής Δημοκρατίας, σύμφωνα με το οποίο μέτοχος της εταιρείας κατά την 01.01.2010 ήταν η του με ΑΦΜ αρμόδια Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, κάτοικος &, κάτοχος χιλίων (1.000) μετοχών ονομαστικής αξίας 1,71 ευρώ εκάστη.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το έτος 2004 που έλαβαν χώρα οι υπό κρίση συναλλαγές {21.09.2004 και 14.10.2004}, η εταιρεία και η του, ουδεμία σχέση είχαν με την προσφεύγουσα αφού η σχέση τους, {η είναι μοναδική μέτοχος της προσφεύγουσας και η μοναδική μέτοχος της} ισχύει για την 01.01.2010 και μετά.

Επειδή, δεν αμφισβητήθηκε από τον φορολογικό έλεγχο το πραγματικό γεγονός της καταβολής από τις εταιρείες &, λειτουργούσες ως εταιρείες «ταμίες» και για λογαριασμό της προσφεύγουσας του τμήματος αγοραπωλησίας, ούτε ότι δικαιούχος αυτών ήτο η προσφεύγουσα εταιρεία.

Πλην όμως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η ήτο ο «απώτατος μέτοχος/πραγματική δικαιούχος της εταιρείας», που προσφεύγει, αποτελεί ισχυρισμό, ο οποίος δεν αποδείχθηκε, αφού, κατά την ημερομηνία σύστασής της, μέτοχοι αρχικά ήταν οι εταιρίες, διεύθυνση και, διεύθυνση

Επειδή, για την εφαρμογή των, ως άνω, συνδυαστικώς εφαρμοζομένων, ελλείπει η βασική προϋπόθεση της απόδειξης της σχέσης του δικαιούχου μετόχου με το νομικό πρόσωπο συμφερόντων του δικαιούχου μετόχου, το βάρος απόδειξης της οποίας έφερε και φέρει ο δικαιούχος, ώστε, να τύχει,

άνευ άλλου, και της προβλεπομένης απαλλαγής από οιονδήποτε φόρο, τέλος ή εισφορά, κατά τα οριζόμενα στις οικείες, ως άνω αναλυτικώς αναγραφόμενες, νομοθετικές διατάξεις και εγκύκλιες διαταγές.

Επειδή, εκ των ως άνω εκτεθέντων, προκύπτει, ότι, οι επίμαχες συναλλαγές αποτελούν δωρεά από τις εταιρίες και προς την προσφεύγουσα, για την οποία δεν κατεβλήθη ο αναλογών φόρος δωρεάς, και ως εκ τούτου, ορθώς η αρμόδια φορολογική αρχή εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, δεν γίνονται δεκτοί και απορρίπτονται, ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. /26.10.2020 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ".....", η οποία εδρεύει στο, με Α.Φ.Μ. στην Ελλάδα, και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

1) του υπ' αριθ. /2020 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς ν. 2961/2001, έτους φορολογίας το 2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου δωρεάς βάσει της παρούσης απόφασης.

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

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ: 55.733,52 €.

2) του υπ' αριθ. /2020 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς ν. 2961/2001, έτους φορολογίας το 2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου δωρεάς βάσει της παρούσης απόφασης.

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

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ: 200.770,74 €.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.