



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/11/2021
Αριθμός απόφασης: 4418

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604553

**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 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.).
- δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.
- ε. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

2. 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».

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης 07.12.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με Α.Φ.Μ., η οποία εδρεύει στην της, οδός, κατά του υπ' αριθμ. /2020 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς φορολογικού έτους 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Τον υπ' αριθμ. /2020 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς φορολογικού έτους 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας καθώς και την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φόρου δωρεάς, των οποίων ζητείται η ακύρωση,

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

6. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΜΠ/27-10-2021 υπόμνημα της προσφεύγουσας ενώπιον της Υπηρεσίας μας.
7. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΜΠ/29-10-2021 υπόμνημα της προσφεύγουσας ενώπιον της Υπηρεσίας μας.
- 8.Την με αριθμ...../2021 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας περί παράτασης προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.
- 9.Την με αριθμ...../2021 Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας η οποία διαβιβάσθηκε στην ελεγκτική αρχή με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΞ2021/01-11-2021 έγγραφο.
10. Την με αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.ΔΕΞ 2021 ΕΜΠ /29-10-2021 κλήση προς ακρόαση της Υπηρεσίας μας προς την προσφεύγουσα.
11. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΜΠ/15-11-2021 υπόμνημα της προσφεύγουσας ενώπιον της Υπηρεσίας μας.
12. Την από 11/11/2021 έκθεση πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων της ελεγκτικής αρχής η οποία διαβιβάσθηκε στην Υπηρεσία μας με το με αριθμ. πρωτ./2021 (ΔΕΔΕΙ2021ΕΜΠ/25-11-2021) έγγραφο.
13. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΜΠ/15-11-2021 υπόμνημα της προσφεύγουσας ενώπιον της Υπηρεσίας μας.
- 14.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.
- Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 07.12.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με Α.Φ.Μ., 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:
- Με τον υπ' αρ./2020 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Δωρεάς (Ν. 2961/2001) έτους 2004** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας (ως δωρεοδόχο με δωρητή την, αξία δωρεάς 429.304,00 ευρώ) διαφορά φόρου ύψους 142.721,60 Ευρώ πλέον προστίμου ύψους 141.165,93 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 283.887,53 Ευρώ.
- Η ως άνω διαφορά φόρου δωρεάς καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 28/07/2020 έκθεσης ελέγχου κώδικα κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών προικών και κερδών από τυχερά παίγνια (ν.2961/2001) των ελεγκτών του 3^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, και
- Ως προς το ιστορικό της υπόθεσης αναφέρονται τα εξής:
- Δυνάμει των με αριθμ...../2018 και/2018 εντολών ελέγχου διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία και βάσει αυτού διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:
- Την 02.09.2004 συστάθηκε η προσφεύγουσα εταιρεία με έδρα την και συγκεκριμένα την επί της οδού Μέτοχοι της εταιρείας κατά την σύστασή της ήταν ο

..... και ο με αριθμό μετοχών έκαστος 500 με τιμή 1 κυπριακής λίρας κάθε μετοχής.

-Σύμφωνα με τα προσκομισθέντα στον έλεγχο στοιχεία καθώς και από στοιχεία που προκύπτουν από προγενέστερους ελέγχους της φορολογικής αρχής (Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ) για το διάστημα από 01/01/2005-01/01/2009 μέτοχοι της προσφεύγουσας ήταν ο και η Ενώ από την 01/01/2010 μεταβλήθηκε το φυσικό πρόσωπο του μετόχου και πλέον κάτοχος των 1.000 εκδοθεισών μετοχών εμφανίζεται ο

-Το έτος 2005 η προσφεύγουσα απέκτησε με το με αριθμ...../2005 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου κατά ισομοιρία από τρεις πωλητές και κατά ποσοστό 75% ένα αγροτεμάχιο έκτασης 25.660 τμ με οικία 314 τ.μ. και ναΐσκο 60 τ.μ. που βρίσκεται στην θέση του Δήμου με τίμημα πώλησης 2.934.702,75 και αντικειμενική αξία 529.249,40 ευρώ. Στην συνέχεια με δικόγραφο επιστράφηκαν σε έναν εκ των πωλητών 4.711,60 τ.μ. μαζί με την οικία. Το έτος 2006 με το με αριθμ...../2006 συμβόλαιο της ιδίας συμβολαιογράφου τελικά απέκτησε το 100% του αγροτεμαχίου έκτασης 20.948,40τ.μ..

Δεδομένου ότι το μετοχικό κεφάλαιο της προσφεύγουσας ανέρχονταν σε 1.000 λίρες, η προσφεύγουσα εταιρεία ελλείπει δραστηριότητας δεν είχε εισοδήματα και λόγω ότι η εταιρία δεν τηρεί τραπεζικό λογαριασμό σε ελληνικό χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, το συνεργείο ελέγχου απέστειλε σχετικά ερωτήματα προς την προσφεύγουσα όσο και προς την φορολογική διοίκηση και στα πιστωτικά ιδρύματα προκειμένου να εξακριβώσει τις πηγές χρηματοδότησής της για την εξόφληση των υποχρεώσεών της προς τους πωλητές του ακινήτου, τους προμηθευτές της και την φορολογική διοίκηση.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε τα παρακάτω ποσά:

-λήψη χρηματικού ποσού 429.304,00 ευρώ μέσω της υπ' αριθμ..... της από το νομικό πρόσωπο κατά την 20/12/2004.

-λήψη χρηματικού ποσού 22.949,59 ευρώ μέσω της υπ' αριθμ. της από το νομικό πρόσωπο κατά την 03/12/2004.

Τα ως άνω ποσά κρίθηκαν από τον έλεγχο δωρεές καθώς η μεταφορά χρηματικών ποσών από μια εταιρεία στην άλλη χωρίς να έχει προϋπάρξει μεταξύ τους οποιαδήποτε επιχειρηματική συναλλαγή που να αποδεικνύεται και χωρίς να υπάρχει νόμιμη προς τούτο υποχρέωση με την θέληση του δωρητή (από ελευθεριότητα) και με τρόπο ώστε ο λήπτης της παροχής να καθίσταται πλουσιότερος και αντίστοιχα ο παρέχων πτωχότερος. Η εν λόγω παροχή περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα ακόμη και αν δεν καταρτίσθηκε έγγραφο πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 34 παρ.1 περ. β του ν.2961/2001.

Ο έλεγχος ζήτησε από την προσφεύγουσα με την με αριθμ./2018 πρόσκληση, επίσης με την/2020 δεύτερη πρόσκλησή του και τέλος με το με αριθμ...../2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων (εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας όπως αυτή προσδιορίσθηκε με το άρθρο 6 της ΠΝΠ της 30.03.2020 (ΦΕΚ Α75) όπως προσκομίσει στοιχεία που να αιτιολογούν τις ανωτέρω συναλλαγές.

Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε στις ανωτέρω προσκλήσεις της φορολογικής αρχής και εν συνεχεία εκδόθηκε ως προς το ποσό των 429.304,00 ευρώ η προσβαλλόμενη πράξη από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας καθώς ο δωρητής, ήτοι η εταιρεία υπάγεται στην αρμοδιότητα της εν λόγω Δ.Ο.Υ.

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 εγκυκλίους της Διοίκησης.** Τα ποσά που καταβλήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία αφορούσαν σε ναυτιλιακό μέρισμα που εισέπραξε ο το οποίο 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. Ο αντί να λάβει ο ίδιος τα μερίσματα που διένειμαν οι πλοιοκτήτριες εταιρείες στις οποίες συμμετείχε επέλεξε αυτά να καταβληθούν στην προσφεύγουσα εταιρεία η οποία κατά το υπό κρίση διάστημα αποτελεί επί της ουσίας εταιρεία δικών του συμφερόντων.
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 η υπό έλεγχο συναλλαγή δεν μπορεί επουδενί να χαρακτηριστεί δωρεά διότι αφενός δεν αποδείχθηκε οποιαδήποτε χαριστική πρόθεση από την φορολογική αρχή (ως φέρουσα το σχετικό βάρος της απόδειξης) αφετέρου δεν πληρείται η απαιτούμενη προϋπόθεση της επαύξησης της περιουσίας του δικαιούχου και της μείωσης της περιουσίας του δωρητή. Ειδικότερα ως προς την απουσία της χαριστικής πρόθεσης είναι πρόδηλη στο μέτρο που η καταβολή των μερισμάτων από την εταιρεία στην προσφεύγουσα επουδενί δεν έγινε από ελευθεριότητα αντιθέτως πραγματοποιήθηκε από εκπλήρωση συγκεκριμένης νόμιμης υποχρέωσης ήτοι της υποχρέωσης απόδοσης στο του μερίσματος που δικαιούται. Επίσης στην προκειμένη περίπτωση δεν συντρέχει ούτε και η προϋπόθεση της μείωσης της περιουσίας του παρέχοντος καθόσον το ποσό που αποδίδεται από την φερόμενη δωρήτρια εταιρεία δεν αποτελεί περιουσία αυτής αλλά της πλοιοκτήτριας εταιρείας που διένειμε το μέρισμα το οποίο απλώς εκείνη μεσολάβησε για να το αποδώσει.

Η προσφεύγουσα κατόπιν υποβολής της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής υπέβαλε τα παρακάτω υπομνήματα:

-Με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2021ΕΜΠ/27-10-2021 συμπληρωματικό υπόμνημα η προσφεύγουσα εταιρεία αφενός προσκομίζει σχετικά έγγραφα (σχετικά 1,2,3,4 και 5) προκειμένου να αποδείξει ότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί ναυτιλιακού μερίσματος του το οποίο καταβλήθηκε σε εταιρεία συμφερόντων του, αφετέρου ισχυρίζεται την μη νόμιμη επιβολή φόρου δωρεάς διότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 35 παρ.1γ του Ν. 2961/2001 καθώς πρόκειται για αλλοδαπή εταιρεία και συνεπώς η κινητή περιουσία αλλοδαπού υπηκόου απαλλάσσεται του φόρου δωρεάς. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της επικαλείται την απόφαση του με αριθμ...../2020 του Διοικητικού Εφετείου με ημερομηνία δημοσίευσης την

07/07/2020 και τέλος αιτείται επικαλούμενη τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.5 του ν.4174/2013 παράταση της προθεσμίας έκδοσης απόφασης για τριάντα (30) ημέρες.

-Με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2021ΕΜΠ/29-10-2021 συμπληρωματικό υπόμνημα η προσφεύγουσα εταιρεία προσκομίζει βεβαίωση καταβολής μερίσματος από την εταιρεία στον στην οποία αναφέρεται ότι η καταβολή θα πραγματοποιηθεί στην εταιρεία

-Με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2021ΕΜΠ/15-11-2021 συμπληρωματικό υπόμνημα η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι στην υπό κρίση περίπτωση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 44 του ν.4141/2013 καθώς πρόκειται περί καταβολής ναυτιλιακού μερίσματος στον το οποίο καταβλήθηκε από την διαχειρίστρια εταιρεία στην προσφεύγουσα, νομικό πρόσωπο συμφερόντων του.

-Με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2021ΕΜΠ/25-11-2021 συμπληρωματικό υπόμνημα η προσφεύγουσα εταιρεία προσκόμισε το από 25/11/2021 έγγραφο του Υπουργείου Ναυτιλίας στο οποίο αναφέρεται ότι η εταιρεία κατά το έτος 2003 διαχειρίσθηκε το πλοίο

Η Υπηρεσία μας σε συνέχεια των από 27/10/2021 και 29/10/2021 ανωτέρω συμπληρωματικών υπομνημάτων και των σχετικών προσκομισθέντων στοιχείων εξέδωσε την με αριθμ./2021 Πράξη Αναπομπής και την με αριθμ./2021 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας περί παράτασης προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Η φορολογική αρχή κατόπιν της ανωτέρω αναπομπής απέστειλε την από 12/11/2021 έκθεση πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων η οποία διαβιβάσθηκε στην Υπηρεσία μας με το με αριθμ. πρωτ./2021 (ΔΕΔ.....ΕΙ2021ΕΜΠ/25-11-2021) έγγραφο.

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 διαχίρεισιν 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 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. • 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 εταιριών 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 μέρος, τα πλήρη στοιχεία ταυτότητας (αριθμός και λιμένας νηολόγησης, αριθμ. IMO) του συγκεκριμένου πλοίου ή των πλοίων από όπου προκύπτει το μέρος, ενώ όταν το μέρος διανέμεται από εταιρεία χαρτοφυλακίου (holding company), επιπρόσθετα στην βεβαίωση που εκδίδεται από την εταιρεία χαρτοφυλακίου, θα πρέπει να αναφέρονται τα πλήρη στοιχεία της πλοιοκτήτριας εταιρείας ή πλοιοκτητριών εταιριών των οποίων κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές.

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 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 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 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 μέρος. 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 μέρος, 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 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 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 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 τέλη 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 στο άρθρο 34 παρ.1 και 4 του ν.2961/2001 ορίζεται:

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.

4. Σε περίπτωση αγοράς ακινήτου ή ανέγερσης οικοδομής, από πρόσωπο που δεν αποδεικνύει την οικονομική του δυνατότητα, ως αξία για την επιβολή του φόρου της άτυπης δωρεάς λαμβάνεται η μεγαλύτερη μεταξύ αντικειμενικής και τιμήματος για την περίπτωση αγοράς ακινήτου, ενώ για την ανέγερση οικοδομής λαμβάνεται η μεγαλύτερη μεταξύ αντικειμενικής και συνολικής δαπάνης που πραγματοποιήθηκε, όπως αυτή προκύπτει από τα νόμιμα παραστατικά.».

Επειδή στο άρθρο 35 παρ.1 και 2 του ν.2961/2001 ορίζεται:

«1. Σε φόρο υποβάλλεται:

α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, που δωρίζεται,
β) η κείμενη στην αλλοδαπή κινητή γενικά περιουσία Έλληνα υπηκόου, που δωρίζεται,
γ) η κείμενη στην αλλοδαπή κινητή γενικά περιουσία αλλοδαπού υπηκόου, που δωρίζεται σε ημεδαπό ή αλλοδαπό, ο οποίος έχει την κατοικία του στην Ελλάδα,
δ) η κινητή περιουσία που παραδίδεται πριν από το θάνατο του ανιόντος στους κατιόντες με βάση σύμβαση νέμησης.

2. Ως κείμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρείται η κατά τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 3, οι οποίες εφαρμόζονται ανάλογα.».

Επειδή κατά την έννοια των προαναφερόμενων διατάξεων, η απόδειξη της κατά τα ανωτέρω, χωρίς αντάλλαγμα, παραχώρησης, για την οποία δεν καταρτίστηκε έγγραφο, βαρύνει την ελεγκτική αρχή, πλην λόγω του ότι η απόδειξη αυτή είναι δυσχερής, είναι ανεκτή η συναγωγή τεκμηρίου δωρεάς μεταξύ προσώπων, τα οποία συνδέονται με ιδιαίτερο δεσμό, αλλά μόνον εφόσον, αφενός μεν αποκλεισθεί αιτιολογημένα κάθε άλλη πηγή προέλευσης των χρημάτων, κατά το ποσό, κατά το οποίο λογίζεται ότι αυξήθηκε η περιουσία αυτού που φέρεται ως δωρεοδόχος, ή και μόνο οι κατά τους ισχυρισμούς του τέτοιες πηγές, αφετέρου δε διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι η οικονομική κατάσταση εκείνου που φέρεται ως δωρητής, επιτρέπει σ' αυτόν την πραγματοποίηση δωρεάς κατά το ίδιο ποσό (ΣτΕ 3090/1984, 4352/1995, 684/1989, 1868/1987 κ.α.).

Προϋπόθεση, όμως για την εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 34 του ν. 2961/2001, είναι η αληθής απόκτηση περιουσιακών στοιχείων από τον δωρεοδόχο και όχι μόνον κατά το φαινόμενο, για την απόδειξη της οποίας βαρύνεται ο φορολογούμενος (ΣτΕ 43/2006).

Επειδή στο άρθρο 64 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με προαναφερθέντα συμπληρωματικά υπομνήματα ισχυρίζεται αφενός την παράνομη η επιβολή φόρου δωρεάς στο μέτρο που αντίκειται στο άρθρο 44 του ν.4141/2013 και στις ερμηνευτικές αυτού εγκυκλίους της Διοίκησης καθώς τα ποσά που καταβλήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία αφορούσαν σε ναυτιλιακό μέρισμα που εισέπραξε ο και αντί να καταβληθεί στον ίδιο καταβλήθηκε σε νομικό πρόσωπο συμφερόντων του, και 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 και με το ίδιο ως άνω άρθρο η ίδια απαλλαγή ισχύει μέχρι φυσικού προσώπου και αφετέρου ισχυρίζεται τον παράνομο χαρακτηρισμό των υπό κρίση συναλλαγών ως δωρεάς στο μέτρο που αντίκειται στα άρθρα 34 ν.2961/2001 και 496 επ.ΑΚ. καθώς δεν αποδείχθηκε οποιαδήποτε χαριστική πρόθεση από την φορολογική αρχή και επίσης δεν πληρείται η απαιτούμενη προϋπόθεση της επαύξησης της περιουσίας του δικαιούχου και της μείωσης της περιουσίας του δωρητή.

Εν προκειμένω ισχυρίζεται ότι τα ποσά που καταβλήθηκαν από την εταιρεία στην προσφεύγουσα δεν έγιναν από ελευθεριότητα αντιθέτως η καταβολή πραγματοποιήθηκε από εκπλήρωση συγκεκριμένης νόμιμης υποχρέωσης ήτοι της υποχρέωσης απόδοσης στο Γεώργιο Προκοπίου του μερίσματος που δικαιούται και επίσης δεν συντρέχει ούτε και η προϋπόθεση της μείωσης της περιουσίας του παρέχοντος καθόσον το ποσό που αποδίδεται από την φερόμενη δωρήτρια εταιρεία δεν αποτελεί περιουσία αυτής αλλά της πλοιοκτήτριας εταιρείας που διένειμε το μέρισμα το οποίο απλώς εκείνη μεσολάβησε για να το αποδώσει.

Πέραν των ανωτέρω ισχυρίζεται επίσης την μη νόμιμη επιβολή φόρου δωρεάς διότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 35 παρ.1γ του Ν. 2961/2001, καθώς πρόκειται για αλλοδαπή

εταιρεία και συνεπώς η κινητή περιουσία αλλοδαπού υπηκόου απαλλάσσεται του φόρου δωρεάς. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της επικαλείται την απόφαση του με αριθμ...../2020 του Διοικητικού Εφετείου με ημερομηνία δημοσίευσης την 07/07/2020.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου και συγκεκριμένα από την οικεία έκθεση ελέγχου , από την εισήγηση απόψεων και από την έκθεση πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων κατόπιν αναπομπής των προσκομισθέντων στοιχείων διαπιστώνονται τα εξής:

Α) Στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρονται τα εξής:

Η προσφεύγουσα προέβη ως ανωτέρω αναφέρθηκε στο ιστορικό της υπόθεσης σε αγορά ακινήτου αξίας 2.934.702,75 ευρώ και κατέβαλε ολόκληρο το τίμημα στους πωλητές μέσω έκδοσης ισόποσων τραπεζικών επιταγών της τράπεζας με αριθμούς και ημερομηνίας 14/04/2005 και ποσού η κάθε μια 978.235,00 ευρώ.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο αναζητήθηκε ο τρόπος χρηματοδότησης της προσφεύγουσας δεδομένου ότι από το κεφάλαιό της δεν προέκυπτε δυνατότητα αγοράς του ακινήτου.

Από τα στοιχεία που τέθηκαν στον έλεγχο από τα τραπεζικά ιδρύματα και από την ίδια την προσφεύγουσα, διαπιστώθηκε ότι υφίσταται η από 24952 Βεβαίωση αγοράς συναλλάγματος με ημερομηνία 20.12.2004 ποσού 574.494,61 Δολαρίων (429.304,00 ευρώ) η οποία είχε προσκομισθεί από την ίδια την προσφεύγουσα σε προηγούμενο έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ προς απόδειξη ευρωποίησης ναυτιλιακού συναλλάγματος.

Για την συγκεκριμένη βεβαίωση αγοράς συναλλάγματος η Τράπεζα Πειραιώς ενημέρωσε τον έλεγχο ότι εντολέας της εισαγωγής συναλλάγματος είναι η εταιρεία με ΑΦΜ σε χρέωση του υπ' αριθμ..... λογαριασμού της στην

Και αναλυτικότερα στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρονται τα εξής:

«Η ανωτέρω συναλλαγή κατά την οποία μετατράπηκε ποσό 574.494,61 Δολαρίων σε 429.304,00 ευρώ και εκδόθηκε ισόποση επιταγή σε διαταγή Ελληνικού Δημοσίου επιβεβαιώνεται σε αρχείο αναλυτικών κινήσεων του ανωτέρω λογαριασμού της εταιρείας στην , το οποίο αντλήθηκε από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (ΣΜΤΛ-ΛΠ) του Υπουργείου Οικονομικών, δυνάμει της υπ' αριθμό/2019 έγκρισης του Γραφείου Οικονομικού Εισαγγελέα για την διερεύνηση των τραπεζικών λογαριασμών της εταιρείας «.....».

Ειδικότερα, το εν λόγω αρχείο με τις αναλυτικές κινήσεις του υπ' αριθμ..... λογαριασμού της εταιρείας «.....» περιέχει τρεις διαδοχικές εγγραφές με ημερομηνία 20-12-2004, στις οποίες εμφανίζονται τρεις χρεώσεις με ποσό 574.494,61 Δολαρίων με περιγραφή συναλλαγής «ΛΠΚ ΕΚΔ.ΤΡΑΠ.ΕΠΙΤΑΓ.» και αιτιολογία συναλλαγής «ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΗΜΟΣΙΟ». Λαμβάνοντας υπόψη:

α) τα ισχυριζόμενα της ελεγχόμενης και την προσκομισθείσα ΒΑΣ της στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, καθώς και β) την απάντηση της περί έκδοσης της ΒΑΣ εκ του λογαριασμού της κατά την 20-12-2004 τεκμαίρεται ότι μια από τις ανωτέρω τρεις εγγραφές αφορά την υπό εξέταση συναλλαγή.

Επισημαίνεται ότι, όπως προκύπτει από το προαναφερθέν αρχείο (βλ. επισυναπτόμενο «Απόσπασμα αναλυτικών κινήσεων έτους 2004 του υπ'αριθμ..... λογαριασμού της στην») το υπόλοιπο του λογαριασμού πριν την έκδοση των ανωτέρω τριών επιταγών είναι μηδενικό.

Συνεπεία της έκδοσης των επιταγών το υπόλοιπο του λογαριασμού καθίσταται αρνητικό και το πρόσημο του λογαριασμού μετατρέπεται σε χρεωστικό με την ένδειξη Χ, γεγονός που αποδεικνύει ότι το κεφάλαιο που χρησιμοποιήθηκε για την εξόφληση υποχρεώσεων οι οποίες απορρέουν από την αγορά του ακινήτου είναι προϊόν δανεισμού. Συνοψίζοντας, η υπό εξέταση χρηματοδότηση που έλαβε η ελεγχόμενη εταιρεία αποτελεί δανειακό κεφάλαιο το οποίο χορηγήθηκε από την στην"

Ο έλεγχος ζήτησε από την προσφεύγουσα με αποστολή σχετικής πρόσκλησης όπως προσκομίσει στοιχεία τεκμηρίωσης της ανωτέρω συναλλαγής και επίσης της ζητήθηκε στο πλαίσιο εφαρμογής της Ε.2198/2019 όπως προσκομίσει τα απαραίτητα δικαιολογητικά από τα οποία να προκύπτει:

- ότι το υπό κρίση ποσό αφορά σε ναυτιλιακό μείρισμα,
- 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 να γνωρίσει εάν το υπό κρίση ποσό έχει δηλωθεί στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φυσικού προσώπου κατοίκου Ελλάδος.

Η προσφεύγουσα κατόπιν της πρόσκλησης του άρθρου 14 παρ.1 του ν.4174/2013 όσο και κατόπιν αποστολής του σχετικού Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αιτιολογεί την υπό κρίση συναλλαγή και συνεπεία αυτού, θεωρήθηκε από τον έλεγχο ότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί δωρεάς.

Β)Στην εισήγηση απόψεων και στην από 11/11/2021 έκθεση ελεγκτικών επαληθεύσεων που συντάχθηκε στα πλαίσια αναπομπής της Υπόθεσης και κατόπιν αξιολόγησης των προσκομισθέντων από την προσφεύγουσα στοιχείων, αναφέρονται τα εξής:

«Στον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι πράγματι τα μερίσματα (ποσά που προφανώς καταβλήθηκαν στην διαχειρίστρια εταιρεία από τις πλοιοκτήτριες εταιρείες) ευρωποιήθηκαν με δικαιούχο την εταιρεία) πλην όμως κανένα ποσό που αντιστοιχούσε σε ναυτιλιακό μείρισμα του κατ' εφαρμογή των διατάξεων της ΠΟΛ1106/2014-δεν καταβλήθηκε σε νομικό πρόσωπο συμφερόντων του. Αντίθετα χρεώθηκε ο λογαριασμός της διαχειρίστριας για πληρωμές τρίτων προσώπων (πωλητές ακινήτου).».

Ωστόσο από τα πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης και από τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν από την πλευρά της προσφεύγουσας, από τα Τραπεζικά ιδρύματα καθώς και από το Υπουργείο Ναυτιλίας διαπιστώνονται τα εξής:

1)Ως προς το υπό κρίση ποσό των 429.304 ευρώ (574.494,61 Δολαρίων) , υφίστανται τα εξής στοιχεία:

-Η με αριθμ. πρωτ. / /2019 επιστολή της σύμφωνα με την οποία αναφέρεται ότι εντολέας της συναλλαγής αγοράς συναλλάγματος με ημερομηνία 20/12/2004 και α/α

..... που είχε ως δικαιούχο την εταιρεία (ΑΦΜ)
.....) είναι η εταιρεία (ΑΦΜ).

Συνημμένα η Τράπεζα απέστειλε στον έλεγχο αντίγραφο της επιστολής του Εντολέα και του Παραστατικού έκδοσης της υπ' αριθμ.....Τραπεζικής Επιταγής σε διαταγή του Ελληνικού Δημοσίου για λογαριασμό της εταιρείας

-Η από 20/12/2004 επιστολή της (επιστολή εντολέα αγοράς συναλλάγματος που αναφέρει το ως άνω έγγραφο της με λογαριασμό χρέωσης τον και για λογαριασμό της).

- Το από 20/12/2004 Παραστατικό έκδοσης της με αριθμ.....τραπεζικής επιταγής σε διαταγή ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ποσού 429.304,00 ευρώ με χρέωση του λογαριασμού της και ποσού σε δολάρια 574.494,61, με αναφορά στις λεπτομέρειες «.....».

-Η με αριθμ./2004 Βεβαίωση αγοράς συναλλάγματος ποσού 574.494,61 Δολαρίων

Ως διαπιστώθηκε και από την ελεγκτική αρχή, το υπό κρίση ποσό σχετίζεται με καταβολή μερισμάτων από τις πλοιοκτήτριες εταιρείες στην διαχειρίστρια εταιρεία Συγκεκριμένα προσκομίσθηκε η από 22/10/2021 Βεβαίωση της διαχειρίστριας εταιρείας, κατά το έτος 2004, σύμφωνα με την οποία βεβαιώνεται ότι η εν λόγω διαχειρίστρια του πλοίου της πλοιοκτήτριας εταιρείας κατέβαλε στον του ΜΕ ΑΦΜ υπό την ιδιότητά του ως μετόχου της ως άνω πλοιοκτήτριας εταιρείας τα κάτωθι μερίσματα:

ΟΝΟΜΑ ΠΛΟΙΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ IMO	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΠΛΟΙΟΚΤΗΤΡΙΑΣ	ΠΟΣΟ ΔΟΛΑΡΙΩΝ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΝΗΟΛΟΓΗΣΗΣ	ΛΙΜΕΝΑΣ ΝΗΟΛΟΓΗΣΗΣ
.....			1.698.657,40		

Στην εν λόγω βεβαίωση αναφέρεται ότι εκ του ως άνω μερίσματος ποσό Δολαρίων ΗΠΑ 574.494,61 καταβλήθηκε κατόπιν εντολής του κ..... απ' ευθείας στην εταιρεία με την επωνυμία συμφερόντων του.

2)Για την ως άνω διαχειρίστρια εταιρεία προσκομίσθηκαν τα εξής στοιχεία:

-Το από 25/11/2021 και με αριθμ. πρωτ./...../...../2021 έγγραφο του Υπουργείου Ναυτιλίας στο οποίο αναφέρεται ότι:

-η εταιρεία που εδρεύει στην έλαβε άδεια εγκατάστασης γραφείου στην Ελλάδα με τις διατάξεις του Α.Ν. 378/68, Ν.27/1975 με την αριθμ./1995 κοινή Απόφαση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Εμπορικής Ναυτιλίας (ΦΕΚ/1996 και/2006). Η παραπάνω απόφαση δεν ανακλήθηκε μέχρι σήμερα και εξακολουθεί να ισχύει...

-Σύμφωνα με την από 07-07-2003 επιστολή της φερόμενης ως πλοιοκτήτριας εταιρείας υπεύθυνη δήλωση του εκπροσώπου της εταιρείας και την ετήσια αναφορά δραστηριότητας του γραφείου

στην Ελλάδα έτους 2003 που έχουν κατατεθεί στην Υπηρεσία μας η εταιρεία φέρεται ότι διαχειρίστηκε κατά το έτος αυτό και από 04-04-2003 το υπό σημαία Παναμά πλοίο “.....”.

-Η με αριθμ. /1995 κοινή Απόφαση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Εμπορικής Ναυτιλίας (ΦΕΚ /1996 και /2006) για εγκατάσταση στην Ελλάδα γραφείου ή υποκαταστήματος της εταιρείας

-Την με αριθμ. πρωτ..... /2005 ετήσια αναφορά έτους 2004 της εν λόγω διαχειρίστριας εταιρείας στην οποία επισυνάπτεται η από 11/01/2005 βεβαίωση της τράπεζας RBS σύμφωνα με την οποία η διαχειρίστρια εταιρεία εισήγαγε και μετέτρεψε σε ευρώ το ποσό των 6.573.193,12 USD όπως επίσης επισυνάπτεται και η κατάσταση πλοίων που διαχειρίσθηκε μεταξύ των οποίων αναφέρεται και το πλοίο

-Η με αριθμ. πρωτ..... /2004 ετήσια αναφορά έτους 2003 της εν λόγω διαχειρίστριας εταιρείας στην οποία επισυνάπτεται η από 12/01/2004 βεβαίωση της τράπεζας RBS σύμφωνα με την οποία η διαχειρίστρια εταιρεία εισήγαγε και μετέτρεψε σε ευρώ το ποσό των 4.953.430,80 USD όπως επίσης επισυνάπτεται και η κατάσταση πλοίων που διαχειρίσθηκε μεταξύ των οποίων αναφέρεται και το πλοίο

3)Ως προς την σχέση και της προσφεύγουσας προσκομίσθηκε η από 02/02/2021 βεβαίωση του δικηγόρου και γραμματέα της προσφεύγουσας με σχετική επικύρωση APOSTILE στην οποία βεβαιώνεται το πιστό αντίγραφο του επισυναπτόμενου με ημερομηνία 03/09/2004 εγγράφου εμπιστεύματος (trust Deed) μεταξύ των αρχικών μετόχων της προσφεύγουσας (οι οποίοι αναφέρονται ως εμπιστευματοδόχοι) και του μετέπειτα μετόχου αυτής (ο οποίος αναφέρεται ως δικαιούχος) σύμφωνα με το οποίο συμφωνείται κατά βάση ότι ο εμπιστευματοδόχος με το εν λόγω έγγραφο δηλώνει ότι θα κατέχει τις μετοχές και όλα τα συσσωρευμένα μερίσματα και δεδουλευμένους τόκους ή μερίσματα και τόκους που θα συσσωρευτούν ή δουλευτούν δια και προς όφελος του Δικαιούχου

4)ο κατά το οικονομικό έτος 2005 υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και στην οικεία δήλωση στον κωδικό 659 είχε δηλώσει το ποσό των 306.159,91 ευρώ.

Στις προαναφερθείσες διατάξεις και οδηγίες της Διοίκησης αναφέρεται ρητά ότι τα εκ της εισαγωγής του συναλλάγματος ποσά επιτρέπεται να καταβάλλονται σε νομικά πρόσωπα συμφερόντων του δικαιούχου του ποσού που εισάγεται, 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. Ενώ η απόδειξη τυχόν σχέσης δωρεάς θα πρέπει να γίνεται με συγκεκριμένα αποδεικτικά στοιχεία και με ενδελεχή εκτίμηση κάθε φορά των συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών. 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.

Εν προκειμένω κατά τον αρχικό έλεγχο, καταλογίσθηκε ως δωρεά το ανωτέρω ποσό με την αιτιολογία ότι δεν αποδείχθηκε ότι υφίσταται επιχειρηματική συναλλαγή μεταξύ των δύο εταιρειών(της προσφεύγουσας και της διαχειρίστριας).

Ενώ κατά τον συμπληρωματικό έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από την Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ κατόπιν αναπομπής της υπόθεσης από την Υπηρεσίας μας λόγω προσκόμισης νεότερων στοιχείων, κρίθηκε ότι το υπό κρίση ποσό αφορά σε μερίσματα που καταβάλλονται από τις πλοιοκτήτριες εταιρείες στην διαχειρίστρια εταιρεία ωστόσο δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της ΠΟΛ 1106/2014 περί καταβολής ναυτιλιακού μερίσματος του σε νομικό πρόσωπο συμφερόντων του αντιθέτως διαπίστωσε ότι χρεώθηκε ο λογαριασμός της διαχειρίστριας εταιρείας για πληρωμές τρίτων προσώπων (πωλητές ακινήτου).

Ωστόσο από τα ανωτέρω στοιχεία που προσκομίσθηκαν, αφενός διαπιστώνεται ότι το υπό κρίση ποσό δεν καταβλήθηκε σε πωλητές ως αναφέρει στη αιτιολογία του ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, αντιθέτως εκδόθηκε επιταγή σε διαταγή Ελληνικού Δημοσίου για λογαριασμό της αφετέρου ο έλεγχος δέχεται ότι το υπό κρίση ποσό αποτελεί μέρισμα που καταβάλλεται από πλοιοκτήτριες εταιρείες στην διαχειρίστρια χωρίς όμως να αντικρούει τους ισχυρισμούς και τα σχετικά προσκομισθέντα στοιχεία και να τεκμηριώνει με συγκεκριμένο τρόπο αφενός ότι το ποσό αφορά αποκλειστικά σε περιουσία της διαχειρίστριας και δεν αφορά το φυσικό πρόσωπο αφετέρου δεν προσδιορίζει με συγκεκριμένα στοιχεία πως αναλώθηκε το συγκεκριμένο ποσό. Στην συμπληρωματική έκθεση της ελεγκτικής αρχής ως προς την καταβολή του ποσού αναφέρεται ότι τα ποσά καταβλήθηκαν απευθείας στους πωλητές του ακινήτου με επιταγές που εκδόθηκαν στο όνομα των πωλητών απευθείας από την και συγκεκριμένα γίνεται αναφορά τις σελίδες 12 και 13 της από 22/07/2020 αρχικής έκθεσης ελέγχου του τρίτου συνεργείου. Ωστόσο στην έκθεση ελέγχου του τρίτου συνεργείου αναφέρεται ότι για το υπό κρίση ποσό εκδόθηκε ισόποση επιταγή σε διαταγή του Ελληνικού Δημοσίου.

Από τα προσκομισθέντα στοιχεία διαπιστώνεται ότι η εταιρεία έχει λάβει άδεια εγκατάστασης γραφείου στην Ελλάδα σύμφωνα με το ν.27/75, διαχειρίσθηκε βάσει του σχετικού εγγράφου του Υπουργείου Ναυτιλίας στο έτος 2003 το πλοίο της πλοιοκτήτριας εταιρείας με αριθμό IMO και αριθμό νηολόγησης και σύμφωνα με την προσκομισθείσα βεβαίωση κατέβαλε στον μέρισμα από την διαχείριση του συγκεκριμένου πλοίου ποσού **1.698.657,40 USD** εκ του οποίου ποσό 574.494,61 USD δόθηκε, κατόπιν εντολής του στην προσφεύγουσα εταιρεία ως νομικό πρόσωπο συμφερόντων του.

Σημειώνεται ότι από την ετήσια αναφορά δραστηριότητας της διαχειρίστριας όπως αυτή έχει υποβληθεί στο Υπουργείο Ναυτιλίας, διαπιστώνεται ότι κατά το έτος 2003 και 2004 είχε τα εξής οικονομικά δεδομένα:

	2003	2004
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΕΙΣΑΧΘΕΝΤΟΣ ΚΑΙ ΕΥΡΩΠΟΙΗΘΕΝΤΟΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ	4.953.430,80	6.573.193,12
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΠΡΟΗΓ.ΧΡΗΣΗ	-291.311,60	20.721,82
ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΦΠΑ	110.101,30	116.635,43
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ	-4.751.498,68	-6.697.759,23
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΡΟΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑ	20.721,82	12.791,14

Από τα στοιχεία που στάλθηκαν από την διαπιστώνεται ότι υφίσταται βεβαίωση αγοράς συναλλάγματος ποσού 574.494,61 USD και σε ευρώ 429.304,00, με όνομα δικαιούχου, το όνομα της προσφεύγουσας και σε χρέωση του τραπεζικού λογαριασμού της διαχειρίστριας εταιρείας και εν συνεχεία πραγματοποιήθηκε έκδοση επιταγής σε διαταγή του ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ η οποία σχετίζεται σε κάθε περίπτωση με την προσφεύγουσα, γεγονός το οποίο άλλωστε δεν αμφισβητείται και από την ελεγκτική αρχή καθώς την έχει χαρακτηρίσει και ως δωρεοδόχο στην υπό κρίση συναλλαγή.

Ως αναφέρθηκε ανωτέρω, η σχέση φυσικού προσώπου και νομικού προσώπου συμφερόντων του, σύμφωνα με τις οδηγίες της Διοίκησης, διαπιστώνεται είτε με υπεύθυνη δήλωση του φυσικού προσώπου είτε βεβαίωση του νομικού προσώπου που έλαβε το μέρισμα, είτε λοιπών στοιχείων όπως η προσκόμιση των δικαιολογητικών της ΠΟΛ1106/2014. Εν προκειμένω από την πλευρά της προσφεύγουσας προσκομίσθηκαν τα ανωτέρω προβλεπόμενα δικαιολογητικά ως προς την καταβολή ναυτιλιακού μερίσματος και επίσης προσκομίσθηκε βεβαίωση του Γραμματέα της προσφεύγουσας με την οποία βεβαιώνεται ότι έχει συνταχθεί έγγραφο εμπιστεύματος μεταξύ του (Δικαιούχος) και των μετόχων της προσφεύγουσας (εμπιστευματοδόχοι) σύμφωνα με το οποίο οι μέτοχοι (εμπιστευματοδόχοι) ενεργούν δια και προς όφελος του

Σημειώνεται ότι ο, στο οικονομικό έτος 2005 έχει υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, και στον κωδικό 659 έχει δηλώσει ποσό μικρότερο του ποσού που έλαβε βάσει της προσκομισθείσας βεβαίωσης καταβολής μερίσματος.

Σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις περί φόρου δωρεάς και την σχετική νομολογία για να χαρακτηριστεί μια συναλλαγή ως δωρεά θα πρέπει να έχει αποκλεισθεί αιτιολογημένα κάθε άλλη πηγή προέλευσης των χρημάτων.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, δεδομένου ότι προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα τα στοιχεία που προβλέπονται στο άρθρο 44 του ν.4141/2013 και στις σχετικές οδηγίες της Διοίκησης και δεδομένου ότι από τον έλεγχο καταλογίσθηκε το υπό κρίση ποσό ως δωρεά, χωρίς όμως να υφίσταται βάσιμη και αιτιολογημένη ανταπόδειξη του ελέγχου ως προς τους ισχυρισμούς και τα σχετικά προσκομισθέντα στοιχεία της προσφεύγουσας, ήτοι χωρίς να αποκλείεται από την πλευρά του ελέγχου επαρκώς και αιτιολογημένα ότι το υπό κρίση ποσό δεν μπορεί να αφορά σε ναυτιλιακό μέρισμα μετόχου-φυσικού προσώπου προερχόμενο από πλοιοκτήτρια εταιρεία καταβαλλόμενο μέσω της διαχειρίστριας εταιρείας

στο νομικό πρόσωπο συμφερόντων του μετόχου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης εφαρμογής των διατάξεων περί δωρεάς βασίμως προβάλλονται και γίνονται αποδεκτοί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **07.12.2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με **Α.Φ.Μ.**, και την ακύρωση του υπ' αριθμ./2020 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς φορολογικού έτους 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

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

Έτος 2004

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ
Διαφορά φόρου δωρεάς	142.721,60	0,00
Πρόστιμο του άρθρου 49 του ν.4509/2017	141.165,93	0,00
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	283.887,53	0,00

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Ακριβές Αντίγραφο

**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.