



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 18.09.2023

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 1300

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

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

3. την αριθμ. 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 28.04.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ".....", με Α.Φ.Μ., η οποία εδρεύει στη, οδός, αριθ., με φορολογικό εκπρόσωπο στην Ελλάδα τον κ., κάτοικο, οδός Αριθ....., κατά της υπ' αριθ./28.03.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς, με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης την 17.03.2010, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω οριστική πράξη, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28.04.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Κυπριακής εταιρείας με την επωνυμία "", 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /28.03.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς, με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης την 17.03.2010, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας {δωρεοδόχου}, ποσό φόρου δωρεάς 871.081,40 €, πλέον πρόσθετος φόρος/πρόστιμο ποσού 1.045.297,68 €, ήτοι σύνολο 1.916.379,08 €.

Σύμφωνα με την αριθ. /22.02.2022 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.. η οποία εκδόθηκε κατόπιν του από ημερομηνία σύνταξης 02.02.2022 Υπηρεσιακού Σημειώματος για τον έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων Φορολογίας Κεφαλαίου, διενεργήθηκε έλεγχος για τη διαπίστωση της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 34 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από τυχερά παίγνια.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο συντάχθηκε η από 28.03.2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φόρου Δωρεάς [ν.2961/2001 & ν. 4987/2022] για το έτος 2010, και εκδόθηκε στο όνομα της προσφεύγουσας εταιρείας, η ως άνω προσβαλλόμενη Οριστική πράξη, με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης την 17.03.2010.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση προς παραπάνω Πράξης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προβάλλοντας προς παρακάτω λόγους:

- «1. Παράνομη η προσβαλλόμενη λόγω στο μέτρο που η επιβολή φόρου δωρεάς αντίκειται στο άρθρο 44 Ν. 4141/2012 και προς οικείες ερμηνευτικές εγκυκλίους προς Διοίκησης.
2. Παράνομος ο χαρακτηρισμός προς υπό κρίση συναλλαγής ως δωρεάς στο μέτρο που αντίκειται στα άρθρα 34 Ν. 2961/2001 και 496 επ. ΑΚ.
3. Μη νόμιμη η τον φόρου δωρεάς διότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 35 Ν. 2961/2001. «

Επειδή, σύμφωνα με το ως άνω από 02.02.2022 Υπηρεσιακό Σημείωμα του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., στο πλαίσιο του ελέγχου που διενεργήθηκε στην αλλοδαπή εταιρεία ιδιοκτησίας ακινήτου διαπιστώθηκε, ότι, η προσφεύγουσα, αγόρασε δυνάμει του /17.03.2010 Συμβολαίου του Συμβολαιογράφου το (50%) εξ' αδιαιρέτου ακινήτου στην Αττικής που περιγράφεται στο ανωτέρω συμβόλαιο, μαζί με την προς αλλοδαπή εταιρεία ιδιοκτησίας ακινήτου με ΑΦΜ:.....

Για την παραπάνω αγορά καταβλήθηκε από την προσφεύγουσα στους πωλητές το τίμημα που ανήλθε συνολικά στο ποσό των 2.125.000,00€ (ήτοι κατά $4.250.000,00 * 50\% = 2.125.000,00$), το οποίο καταβλήθηκε με τραπεζικές επιταγές ποσού 4.050.000,00 € (ήτοι $4.050.000,00 * 50\% = 2.025.000,00$ € που αναλογεί στην προσφεύγουσα), καθώς και με καταβολή μετρητών 200.000,00 € (ήτοι $200.000,00 * 50\% = 100.000,00$ € που αναλογεί στην προσφεύγουσα) κατά την υπογραφή του συμβολαίου. Επίσης, υποβλήθηκε κοινή δήλωση ΦΜΑ με αριθμό/10-3-2010 στην Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας από τις αγοράστριες εταιρείες και καταβλήθηκε προς τούτο φόρος ποσού 480.907,00€ (ήτοι $480.907,00 * 50\% = 240.453,50$ € που αναλογεί στην προσφεύγουσα εταιρεία).

Σε συνέχεια, η με το αριθ. πρωτ./28.08.2020 έγγραφο [σε σχετικό ερώτημα με αριθ. πρωτ./16.06.2020], γνωστοποίησε, ότι οι κάτωθι επιταγές

A/A	Τράπεζα / αριθμός επιταγής	Ημερομηνία επιταγής	Ποσό επιταγής
1		17/3/2010	1.450.000,00 €
2		17/3/2010	1.450.000,00 €
3		17/3/2010	575.000,00 €
4		17/3/2010	575.000,00 €
5		10/3/2010	240.453,50 €
6		10/3/2010	240.453,50 €
Σύνολο			4.530.907,00 €

εκδόθηκαν με χρέωση του λογαριασμού που τηρείται στην Τράπεζα και ανήκει στην εταιρεία

Επειδή, από σχετική έρευνα του ελέγχου για την παραπάνω χρηματοδότηση εκ μέρους της προς την προσφεύγουσα αλλοδαπή εταιρεία για την αγορά του ακινήτου, από κανένα στοιχείο δεν προέκυψε οικονομική σχέση, ούτε επιχειρηματική συναλλαγή ή άλλου είδους υποχρέωση που να προσδίδει παροχή εξ επαχθούς αίτιας, ούτε κατά την χρονολογία αγοράς του ακινήτου, ούτε σε προηγούμενο ή μεταγενέστερο χρόνο. Ενδεικτικά αυτό φαίνεται και από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών του έτους 2010 όπου δεν υπάρχει καμιά συναλλαγή μεταξύ των δύο εταιρειών.

Με τα με αριθμό πρωτ./17-6-2020 &/14.04.2022 έγγραφα, ο έλεγχος ζήτησε από την προσφεύγουσα αλλοδαπή εταιρεία να θέσει στη διάθεση του ελέγχου οποιοδήποτε στοιχείο για τον εκδότη ή το δικαιούχο του λογαριασμού από τον οποίο εξοφλούνται-σύρονται οι παραπάνω επιταγές για την αποπληρωμή μέρους του τιμήματος και την εξόφληση του ΦΜΑ, καθώς επίσης στοιχεία τεκμηρίωσης για την καταβολή 200.000,00 € μετρητών (ήτοι $200.000,00 * 50\% = 100.000,00$ € για την προσφεύγουσα) κατά την υπογραφή του Συμβολαίου, καθώς και αποδεικτικά στοιχεία του τρόπου κτήσης του ακινήτου από την προσφεύγουσα, ήτοι την πηγή προέλευσης του ποσού 2.265.453,50 € και σε περίπτωση ναυτιλιακού μερίσματος τα απαραίτητα αποδεικτικά στοιχεία (σχετ. άρθρο 44 Ν.4141/2013, ΠΟΛ 1106/2014, Ε.2198/2019).

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 ίδιου 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.

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.

1.1. 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 (ΦΕΚ Α' 81/05-04-2013) «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.....) 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1106/2014 με Θέμα: Προϋποθέσεις δικαιολόγησης εισοδήματος από μερίσματα πλοιοκτητριών εταιρειών.

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.) από την εκμετάλλευση του οποίου προκύπτει το σχετικό μέρισμα.

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

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

-Επισημαίνεται ότι τα παραπάνω ισχύουν και για την δικαιολόγηση των αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών και των δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων των άρθρων 31 και 32 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167/Α 23.7.2013), 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.) 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 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 α 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.

έ 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 Ντε 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.) 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 εταιρίας ή της εταιρίας χαρτοφυλακίου κατά το σημείο α της παραγράφου 1 του άρθρου 44 του ν. 4141/2013.

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

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

4. Προκειμένου ο φορολογούμενος να δικαιολογήσει δαπάνη των άρθρων 16 και 17 του Ν. 2238/1994 ή των άρθρων 31 και 32 του ν.4172/1994, είναι απαραίτητο να προσκομίζει στην Δ.Ο.Υ το δικαιολογητικό του άρθρου 44 του ν. 4141/2013 (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 του 1γ άρθρου 44 του ν. 4141/2013 (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. 4141/2013 (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. 4141/2013 (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 οφειλέτες, 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, σύμφωνα με την Ε 2032/2019 με ΘΕΜΑ: 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. 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 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 Ελλάδας από αλλοδαπές ή ελληνικές πλοιοκτήτριες εταιρείες πλοίων με ελληνική ή ξένη σημαία. Ως εκ τούτου ενδεχόμενη συντέλεση δωρεάς αντιμετωπίζεται φορολογικά υπό το πρίσμα των γενικών διατάξεων του Κώδικα διατάξεων φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν. 2961/2001, εφόσον η συγκεκριμένη πράξη φέρει τα εννοιολογικά στοιχεία αυτής (της δωρεάς).

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

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

Ως εκ τούτου, και δεδομένου ότι η καταβολή των μερισμάτων σε φορολογούμενο κάτοικο Ελλάδας, υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 44 του ν. 4141/2013, αποτελεί εισόδημα, σύμφωνα με τα προεκτεθέντα, στην περίπτωση αυτή δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις της φορολογίας δωρεών. Μόνο εφόσον τα ποσά αυτά δεν αντιμετωπίζονται φορολογικά ως εισόδημα (διότι, για παράδειγμα, ο φορολογούμενος δεν απέδειξε τη συνδρομή των προϋποθέσεων του άρθρου 44 του ν.4141/2013), δύναται, είτε βάσει δήλωσης είτε κατόπιν ελέγχου, να εγερθούν ζητήματα εφαρμογής των διατάξεων της φορολογίας δωρεών, η οποία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 20 παραγ. 1^α του Κ.Τ.Χ. (Π.Δ.της28.7.1931), όπου και παρατίθενται αναλυτικά οι απαλλαγές από το τέλος χαρτοσήμου, στην περίπτωση που θεωρηθεί δωρεά, δεν υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου. ”

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2198/2019 με Θέμα: 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.

"Σε συνέχεια της Ε.2032/15-02-2019 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 ΔΟ.Υ. δικαιολογητικά αποδεικνύεται με **οποιοδήποτε 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, ως προαναφέρθηκε, η προσφεύγουσα, στις 17.3.2010, δυνάμει του υπ' αριθ./17.03.2010 συμβολαίου απέκτησε από κοινού και εξ αδιαιρέτου με την εταιρεία το 50% ενός ακινήτου ευρισκόμενου στην Αττικής έναντι συνολικού τιμήματος 4.250.000,00 €, εκ του οποίου ποσό 2.125.000,00 € αντιστοιχούσε στην προσφεύγουσα. Από το εν λόγω ποσό, το ποσό των 2.025.000,00 € καταβλήθηκε με τραπεζικές επιταγές ενώ 100.000,00 € με μετρητά. Επίσης στις 10.3.2010 υποβλήθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας δήλωση ΦΜΑ από την οποία προέκυψε ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 480.907,00 €. Το ήμισυ αυτού, ήτοι ποσό 240.453,50 € το οποίο αντιστοιχούσε στην προσφεύγουσα, καταβλήθηκε επίσης με τραπεζική επιταγή.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι το σύνολο των επιταγών είχαν εκδοθεί με χρέωση του τραπεζικού λογαριασμού της εταιρείας, τον οποίο αυτή διατηρούσε στην τράπεζα

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία, τόσο κατά τη διάρκεια του ελέγχου, όσο και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίζει τα κάτωθι έγγραφα, και ισχυρίζεται, ότι, η επιβολή φόρου

δωρεάς είναι παράνομη καθόσον οι ελεγχόμενες συναλλαγές [ποσά με τα οποία εξοφλήθηκε το τίμημα της αγοραπωλησίας του ως άνω ακινήτου καθώς ο ΦΜΑ] συνιστούν απόδοση ναυτιλιακού μερίσματος, το οποίο είχε διανεμηθεί στη μέτοχο της εταιρείας [προσφεύγουσας], 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.

Τα προσκομισθέντα στοιχεία είναι τα παρακάτω:

(1) Αντίγραφο του από 28.12.2010 Πιστοποιητικού του Τμήματος Εφόρου Εταιρειών και Επίσημου Παραλήπτη του Υπουργείου Ενέργειας, [.....] με apostalle, από το οποίο προκύπτει ότι από 1.1.2010 μέτοχος της προσφεύγουσας [.....]] εταιρείας ήταν η

(2) Αντίγραφο της από 8.3.2010 και με αριθμό Βεβαίωσης Αγοράς Συναλλάγματος της τράπεζας, ποσού [150.000 USD \$] 109.649,12 € ως μέρισμα μετόχων ναυτιλιακών εταιρειών, με δικαιούχο την

(3) Αντίγραφο της από 8.3.2010 και με αριθμό Βεβαίωσης Αγοράς Συναλλάγματος της τράπεζας, ποσού [84.000.00 USD \$] 61.547,98 € ως μέρισμα μετόχων ναυτιλιακών εταιρειών, με δικαιούχο την

(4) Αντίγραφο της από 9.3.2010 με αριθμό Βεβαίωσης Αγοράς Συναλλάγματος της τράπεζας, ποσού [327.161.04 USD \$] 240.453,51 € ως μέρισμα μετόχων ναυτιλιακών εταιρειών, με δικαιούχο την και κατά δήλωση του δικαιούχου αφορά συνάλλαγμα για την

(5) Αντίγραφο της από 17.3.2010 με αριθμό Βεβαίωσης Αγοράς Συναλλάγματος της τράπεζας, ποσού [2.027.277,00 USD \$] 1.470.000.00 € ως μέρισμα μετόχων ναυτιλιακών εταιρειών, με δικαιούχο την και κατά δήλωση του δικαιούχου αφορά συνάλλαγμα για την

(6) το υπ' αριθ. 298/21.12.1995 ΦΕΚ (τεύχος Αναπτυξιακών Πράξεων και Συμβάσεων - ΑΠΣ) από το οποίο προκύπτει η χορήγηση άδειας εγκατάστασης στην Ελλάδα στη διαχειρίστρια εταιρεία, όπως απαιτείται από το άρθρο 44 Ν. 4141/2013.

(7) Την από 20.3.2023 Βεβαίωση Καταβολής Μερίσματος της εταιρείας ως εταιρείας χαρτοφυλακίου, από την οποία προκύπτει:

"Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 44 του ν. 4141/2013 με την παρούσα βεβαιώνουμε ότι κατά τη διάρκεια του έτους 2010, η μέτοχος της εταιρίας μας Κα. του με ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, κάτοικος, οδός, αρ., είχε λαβείν μερίσματα ύψους \$15.965.619,53 (δέκα πέντε εκατομμύρια εννιακόσιες εξήντα πέντε χιλιάδες εξακόσια δέκα εννέα και 53/100) Δολαρίων ΗΠΑ.

Το μέρισμα αυτό προέκυψε από την εκμετάλλευση των κάτωθι πλοίων τα οποία εκτελούν διεθνείς πλόες και ανήκουν κατά κυριότητα στις κάτωθι (αλλοδαπές) πλοιοκτήτριες εταιρείες τις μετοχές των οποίων κατέχουμε εμείς ως εταιρία χαρτοφυλακίου (holding company). Τα πλοία αυτά τελούν υπό τη διαχείριση της εταιρίας με έδρα τη, η οποία είναι εγκατεστημένη στην Ελλάδα, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 25 του ν. 27/1975 (αριθμ. εγκριτικής απόφασης/43/22122, όπως δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ296/21.12.1995).

Τα στοιχεία των εν λόγω πλοίων και των πλοιοκτητριών εταιρειών μας είναι :

ΟΝΟΜΑ ΠΛΟΙΟΥ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ & ΕΔΡΑ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ	ΣΗΜΑΙΑ ΠΛΟΙΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΝΗΟΛΟΓΗΣΗΣ	ΛΙΜΕΝΑΣ ΝΗΟΛΟΓΗΣΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ
.....					
.....					
.....					
.....					
.....					
.....					
.....					

Κατ' εντολήν της μετόχου μας εκ του άνω μερίσματος, α) ποσό \$2.607.333,54 (δύο εκατομμυρίων εξακοσίων επτά χιλιάδων τριακοσίων τριάντα τριών και

54/100) Δολαρίων ΗΠΑ ευρωποιήθηκε και κατεβλήθη εις την εταιρεία με την επωνυμία "....." και β) ποσό \$2.588.438,84 (δύο εκατομμυρίων πεντακοσίων ογδόντα οκτώ χιλιάδων τετρακοσίων τριάντα οκτώ και 84/100) Δολαρίων ΗΠΑ ευρωποιήθηκε και κατεβλήθη εις την εταιρεία με την επωνυμία ".....", όλες συμφερόντων της ιδίας κας.

(8) Το υπ' αριθ. πρωτ. /20.1.2010 έγγραφο που υποβλήθηκε στο Υπουργείο Ναυτιλίας το οποίο περιλαμβάνει την κατάσταση των πλοίων που διαχειρίστηκε η εταιρεία το 2009.

(9) Η από 20.03.2023 Βεβαίωση της εταιρείας από την οποία προκύπτει, ότι "κατά το έτος 2010 η κα., κάτοικος Ελλάδος, κατείχε μετοχές της εταιρείας το ποσοστό των οποίων ήταν άνω του 5%."

(10) το με αριθ. πρωτ. /31.05.2023 έγγραφο του Υπουργείου Ναυτιλίας και Νησιωτικής Πολιτικής -, από το οποίο προκύπτει, ότι "α. Με την αριθ. 1241.1876/43/22122/1-12-1995 κοινή Απόφαση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Εμπορικής Ναυτιλίας (ΦΕΚ 296/ΤΑΠΣ/21-12-1995) εγκρίθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις των ΑΝ. 378/68 και Ν. 27/75, Ν. 814178, Ν. 2234/94, Ν. 3752109, Ν. 4150/13, Ν.4646/19, η εγκατάσταση στην Ελλάδα γραφείου της εταιρείας που εδρεύει στη

Η παραπάνω απόφαση δεν ανακλήθηκε μέχρι σήμερα και εξακολουθεί να ισχύει σύμφωνα με το εδαφ. 2, της παρ. 1, του άρθρου 25 του Ν. 27/75 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1, του άρθρου 31 του Ν. 4150/13.

β. Σύμφωνα με επιστολές των φερόμενων ως πλοιοκτητριών εταιριών, υπεύθυνη δήλωση του

εκπροσώπου της, την ετήσια αναφορά δραστηριότητας του γραφείου της εταιρείας στην Ελλάδα έτους 2009 καθώς και άλλα στοιχεία που έχουν κατατεθεί στην Υπηρεσία μας η εταιρεία φέρεται ότι διαχειρίστηκε κατά το έτος αυτό τα παρακάτω ως ακολούθως;

	ΟΝΟΜΑ ΠΛΟΙΟΥ	ΣΗΜΑΙΑ	ΠΛΟΙΟΚΤΗΤΡΙΑ ΕΤΑΙΡΕΙΑ
1			
2			
3			
4			
5			
6			

(11) τις με αριθ. 2572/2020, 3978/2022 & 4219/2022 αποφάσεις ΔΕΦΑ

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1087/2017 με ΘΕΜΑ: «Κοινοποίηση της αριθ. 100/2017 γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους».

Σας κοινοποιούμε για ενημέρωσή σας την αριθ./2017 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β'), που έγινε δεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Σύμφωνα με αυτή, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους γνωμοδότησε ομόφωνα ότι τα μερίσματα, που καταβάλλονται σε μέτοχο αλλοδαπής πλοιοκτήτριας εταιρείας, τα πλοία της οποίας διαχειρίζεται εταιρεία, εγκατεστημένη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 27/1975, στην Ελλάδα, όχι απευθείας από την πλοιοκτήτρια ή τη διαχειρίστρια εταιρεία του άρθρου 25 του ν. 27/1975, αλλά μέσω τρίτου προσώπου, φυσικού ή νομικού («ταμία»), **κατόπιν σχετικής ανάθεσης από τη διαχειρίστρια**, εμπίπτουν στην εκ του άρθρου 26 ν. 27/1975 φορολογική απαλλαγή των μερισμάτων της πλοιοκτήτριας εταιρείας, εφόσον συντρέχουν οι τιθέμενες από τη διάταξη αυτή προϋποθέσεις και μπορεί να διαπιστωθεί από τον έλεγχο ότι πρόκειται για διανομή κερδών αλλοδαπών πλοιοκτητριών εταιρειών που εκμεταλλεύονται πλοία με ξένη σημαία, διαχειριζόμενα από εταιρεία εγκατεστημένη στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 27/1975.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1106/2014 με Θέμα: Προϋποθέσεις δικαιολόγησης εισοδήματος από μερίσματα πλοιοκτητριών εταιρειών.

Όπου το δικαιολογητικό της περίπτωσης 1β του άρθρου 44 του ν. 4141/2013 είναι: «(β) Στην περίπτωση που το μερίσμα 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.»

Επειδή, από τα παραπάνω προσκομισθέντα στοιχεία, προκύπτει, ότι:

1. από τις ως άνω αναφερόμενες και προσκομισθείσες Βεβαιώσεις Αγοράς Συναλλάγματος, το ποσό που καλύπτεται με αυτές, αντιστοιχεί στο ποσό του 1.881.650,49 €.
2. για το ποσό που υπολείπεται κατά 383.809,39 € του ποσού των 2.265.453,50 [2.025.000 + 240.453,50] που καταβλήθηκε με επιταγές από την προσφεύγουσα, δεν προσκομίσθηκε Βεβαίωση Αγοράς Συναλλάγματος, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις [απαιτείται και η προσκόμιση αντιγράφου της μοναδικής βεβαίωσης εισαγωγής συναλλάγματος (ΒΑΣ) των αντιστοίχων ποσών ή βεβαίωση εκχώρησης συναλλάγματος].
3. από την προσφεύγουσα, δεν προσκομίσθηκε κανένα δικαιολογητικό στοιχείο για την τεκμηρίωση της καταβολής ποσού 100.000,00 € μετρητών κατά την υπογραφή του Συμβολαίου αγοράς ακινήτου.
4. από την προσφεύγουσα, δεν προσκομίσθηκε κανένα δικαιολογητικό στοιχείο που να πιστοποιεί ανάθεση από την διαχειρίστρια εταιρεία προς την να ενεργεί ως εταιρεία «ταμίας» της
5. από την προσφεύγουσα, δεν προσκομίσθηκε τραπεζικό παραστατικό (επιταγή ή έμβασμα) ή πίστωση του τραπεζικού λογαριασμού της που να πιστοποιούν την καταβολή του μερίσματος στη από την διαχειρίστρια εταιρεία
6. από την προσφεύγουσα, δεν προσκομίσθηκε βεβαίωση της περί:
 - λήψης του μερίσματος από την ως μετόχου της πλοιοκτήτριας εταιρείας ή εταιρείας χαρτοφυλακίου,
 - του καταβληθέντος σε αυτήν μερίσματος,
 - του ονόματος του πλοίου (αριθμός και λιμένας νηολόγησης, αριθ.)
 - της επωνυμίας και έδρας της πλοιοκτήτριας εταιρείας.
7. από την προσφεύγουσα, δεν προσκομίσθηκε πίνακας των διαχειριζόμενων πλοίων της και ότι η άδεια εγκατάστασής της στην Ελλάδα ήταν εν ισχύ κατά το έτος 2010, από το Υπουργείο Ναυτιλίας και Αιγαίου, καθώς τα σχετικά προσκομιζόμενα έγγραφα αφορούν το έτος 2009.
8. από την προσφεύγουσα, δεν προσκομίσθηκε αντίγραφο της μοναδικής βεβαίωσης εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων στο όνομα της διαχειρίστριας εταιρείας
9. η Βεβαίωση της εταιρείας, δεν αναφέρει ποιο είναι το συνολικό ποσοστό μετοχών της κας, παρά μόνο ότι το ποσοστό των μετοχών είναι άνω του 5%, δηλαδή, πόσο;

Επειδή, το ποσό των 2.265.453,50€ προήλθε από τον τραπεζικό λογαριασμό της, ο οποίος ανήκει στο νομικό πρόσωπο

Επειδή, το παραπάνω ποσό δεν έχει δηλωθεί στη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος οικ. έτους 2011 από την κα. (στον κωδ. 659 έχει δηλωθεί μόνο το ποσό 27.933,91 €). Σε κάθε περίπτωση το εν λόγω ποσό βάσει των πραγματικών δεδομένων, αποτελεί εισόδημα του

φυσικού προσώπου και η δήλωση αυτού αποτελεί αντικείμενο ετέρου ελέγχου και δεν αφορά την υπό κρίση υπόθεση.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω καθώς και από τα προσκομιζόμενα δικαιολογητικά δεν αποδεικνύεται ότι οι ελεγχόμενες συναλλαγές συνιστούν απόδοση ναυτιλιακού μερίσματος προς την δικαιούχο προερχόμενο από πλοιοκτήτρια εταιρεία ή εταιρεία χαρτοφυλακίου συμφερόντων της και καταβαλλόμενο από την διαχειρίστρια εταιρεία μέσω εταιρείας «ταμία», και οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν ευσταθούν 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 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.

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.

"

Άρθρο 35.Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο "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. "

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."

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 29 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) *"Για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζονται από 1.1.2015. "*

Επειδή, οι διατάξεις του Αστικού Κώδικα, ορίζουν, ότι:

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, 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, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν διέθετε επαρκή κεφάλαια για την αγορά του 50% του ακινήτου στη Αττικής, όπως φαίνεται από το Ιδρυτικό Καταστατικό της εταιρείας και από το με αριθ. /28.12.2010 Πιστοποιητικό του Υπουργείου Εμπορίου, Βιομηχανίας και Τουρισμού της (1000 μετοχές χ 1,00 = 1.000,00 €), ούτε της εμβάστηκαν ποσά μέσω χρηματοπιστωτικού συστήματος κι επειδή από κανένα στοιχείο δεν προέκυψε οικονομική σχέση, ούτε επιχειρηματική συναλλαγή ή άλλου είδους υποχρέωση που να προσδίδει παροχή εξ επαχθούς αίτιας, ούτε κατά την χρονολογία αγοράς του ακινήτου, ούτε σε προηγούμενο η μεταγενέστερο χρόνο μεταξύ των εταιρειών και δύναται να συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 34 του «ΚΩΔΙΚΑ ΔΩΡΕΩΝ», για την παραπάνω χρηματοδότηση χωρίς αντιπαροχή των 2.265.453,50€ της εταιρείας προς την προσφεύγουσα εταιρεία, και οι σχετικοί ισχυρισμοί της

προσφεύγουσας περί του αντιθέτου δεν ευσταθούν και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, διαπιστώνεται ότι, το έτος 2010, το ποσό των 2.265.453,50 € αποτελεί δωρεά χρημάτων της (δωρήτρια εταιρεία) προς την (δωρεοδόχος εταιρεία), με την έννοια της μείωσης της περιουσίας του δωρητή και αντίστοιχη αύξηση της περιουσίας του δωρεοδόχου, που έλαβε χώρα με χαριστική αιτία και για την οποία δεν καταρτίστηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο (ΣΤΕ 2856/1974, 954/1982, 4026/1983, 2051/1984, 43/2006).

Επειδή, (α) κατά την έννοια των ανωτέρω αναφερομένων φορολογικών διατάξεων, δωρεά συνιστά κάθε οικειοθελής παροχή που έχει ως αποτέλεσμα την αύξηση της περιουσίας του λήπτη της παροχής στην συγκεκριμένη περίπτωση της και αντίστοιχη μείωση της περιουσίας του δικαιοπαρόχου στην συγκεκριμένη περίπτωση της (ΣΤΕ 5058/1996, ΝΣΚ 639/1998, ΝΣΚ 80/2013 κλπ).

(β) κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς για την επιβολή φόρου είναι και αυτή που προέρχεται από κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα έστω κι αν για αυτή δεν καταρτίστηκε συμβολαιογραφικό έντυπο (άτυπη).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 35 του "Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχρά Παίγνια», ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του Ν.2961/2001: "1.Σε φόρο υποβάλλεται: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιοσδήποτε φύσεως περιουσία, που δωρίζεται..."

Επειδή, στην συγκεκριμένη περίπτωση, το ποσό των 2.265.453,50 € που καταλογίστηκε ως δωρεά χρημάτων της (δωρήτρια εταιρεία) προς την (δωρεοδόχος εταιρεία), ήταν χρήματα κείμενα στην Ελλάδα και συγκεκριμένα αναλήφθηκαν από τον λογαριασμό με αριθμό της τράπεζας, ο οποίος ανήκε στην, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν γίνεται δεκτός και απορρίπτεται.

Επειδή, οι προσκομιζόμενες αποφάσεις του ΔΕΦΑ, αφορούν άλλες εταιρείες και επί διαφορετικών πραγματικών περιστατικών.

Επειδή, για την ανωτέρω δωρεά δεν είχε υποβληθεί δήλωση φόρου δωρεάς, ούτε είχε αποδοθεί ο αναλογών φόρος.

Επειδή, ορθώς εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με αριθ./28.03.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./28.04.2023 ενδικοφανούς προσφυγής της Κυπριακής εταιρείας με την επωνυμία "", με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση της κάτωθι πράξης.

της υπ' αριθ./28.03.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς, με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης την 17.03.2010, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π

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 :

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΠΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 1.916.379,08 €

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 ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.

