



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 20/4/2021

Αριθμός απόφασης:1311

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

Fax : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

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

3.Την με ημερομηνία κατάθεσης 06/7/2020 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Κυπριακής εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία εδρεύει στην, οδός, αρ., με Α.Φ.Μ., με φορολογικό εκπρόσωπο στην τον του, κάτοικο, οδός αρ., με Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αριθμ...../2020 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς ν.2961/2001 οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2011), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και τα προσκομιζόμενα με αυτή έγγραφα.

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

5.Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

6.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 06/7/2020 και αριθμό πρωτοκόλλου, ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», 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' αριθμ...../2020 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς ν.2961/2001 οικονομικού έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, φόρος δωρεάς ποσού 360.000,00 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4174/2013 ποσού 180.000,00 € και τόκου άρθρου 53 Ν. 4174/2013 ποσού 149.796,00 €, ήτοι συνολικό ποσό 689.796 €.

Η ως άνω διαφορά φόρου δωρεάς καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 06/11/2019 έκθεσης ελέγχου κώδικα κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών προικίων και κερδών από τυχερά παίγνια (ν.2961/2001) των ελεγκτών του

Συγκεκριμένα, από τον διενεργηθέντα στην προσφεύγουσα εταιρεία έλεγχο διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

-Την 06.8.2004 συστάθηκε η προσφεύγουσα εταιρεία με έδρα την Κύπρο, με μετοχικό κεφάλαιο 10.000 λίρες Κύπρου και μετόχους τους &

-Την 12.10.2004 η εν λόγω εταιρεία υπέβαλε στο Τμήμα Μητρώου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ δήλωση έναρξης εργασιών.

-Την 25.5.2011 μεταβιβάστηκε το σύνολο των μετοχών της εν λόγω εταιρείας από του ως άνω μετόχους στην

-Την 02.6.2011 η εταιρεία δυνάμει του υπ' αρ./2011 συμβολαίου της Συμβολαιογράφου, του, απέκτησε σε ποσοστό 75% την κυριότητα ενός οικοπέδου περιμανδρωμένου με λίθινη μάντρα άρτιου και οικοδομήσιμου στη θέση «.....» και επί των οδών και, εντός των ορίων του παραδοσιακού οικισμού Δήμου, συνολικής έκτασης 16.188,67 τ.μ. μετά των εντός αυτού υπαρχόντων κτισμάτων, ήτοι: α) των κτιρίων 1, 2 και 3 τα οποία χρησιμοποιούνται ως παραδοσιακό ξενοδοχείο Α τάξεως, β) ενός εργαστηρίου ζαχαροπλαστικής, γ) μιας ξύλινης αγροτικής αποθήκης και δ) μια αγροτικής αποθήκης με δύο μαγγανοπήγαδα, μια στέρνα, εσπεριδοειδή και ελιές. Η αξία αγοράς του ακινήτου ανήλθε στο ποσό των 900.000,00 ευρώ, το οποίο καταβλήθηκε στους πωλητές από την εταιρεία ως ακολούθως: α) στον πωλητή καταβλήθηκε ποσό 300.000,00 ευρώ με ισόποση επιταγή της Τράπεζας με αριθμό και ημερομηνία έκδοσης 2.6.2011, β) στον πωλητή καταβλήθηκε ποσό 300.000,00 ευρώ με ισόποση επιταγή της Τράπεζας με αριθμό και ημερομηνία έκδοσης 2.6.2011 και γ) στην πωλήτρια καταβλήθηκε ποσό 300.000,00 ευρώ με ισόποση επιταγή της Τράπεζας με αριθμό και ημερομηνία έκδοσης 2.6.2011. Επιπλέον καταβλήθηκαν για έξοδα μεταβίβασης 108.533,24 ευρώ.

Ο έλεγχος εφόσον διαπίστωσε ότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί δωρεάς, επειδή α)τα ποσά για την αγορά δεν καταβλήθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία δεν τηρούσε

τραπεζικούς λογαριασμούς και δεν απέστειλε κανένα έμβασμα στην Ελλάδα από την Κύπρο και β) ότι δεν υφίσταται συναλλακτική δραστηριότητα μεταξύ της εταιρείας και της προσφεύγουσας εταιρείας.

Η προσφεύγουσα εταιρεία αντέκρουσε την κρίση του ελέγχου και κατόπιν του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου ισχυρίστηκε ότι οι εν λόγω καταβολές αφορούν ναυτιλιακό μέρισμα από την εταιρεία το οποίο αντί να δοθεί στην ίδια, δόθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία αποτελεί νομικό πρόσωπο συμφερόντων της και σε κάθε περίπτωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27/1975 και του άρθρου 44 του ν.4141/2013 δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί δωρεάς και προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών της προσκόμισε σχετική βεβαίωση καταβολής ναυτιλιακού μερίσματος και βεβαίωση εισαγωγής συναλλάγματος (ΒΑΣ).

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα προσκομισθέντα στοιχεία, ήτοι α) το σχετ.10 που αφορά βεβαίωση της ότι κατέβαλλε στην συνολικό ποσό 1.915.663,50 δολάρια για τη συμμετοχή της στα πλοία της πλοιοκτήτριας και της πλοιοκτήτριας, β) το σχετ.11 που αφορά ΒΑΣ της για την μετατροπή σε ευρώ ποσού 900.000,00 (εκ των ως άνω μερισμάτων), με στοιχεία δικαιούχου και αναγραφή σ' αυτή, ότι το ποσό αφορά συνάλλαγμα «..... μέρισμα μετοχών ναυτιλιακών εταιριών» και γ) δεν υφίσταται επιχειρηματική συναλλαγή μεταξύ των ως άνω εταιρειών, έκρινε ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 44 του ν.4141/2013 και συνεπώς η μεταφορά χρηματικών ποσών από μια εταιρεία σε άλλη καθώς και η έκδοση και πληρωμή υποχρεώσεων της προσφεύγουσας εταιρείας, αποτελεί δωρεά ήτοι παροχή περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα (από ελευθεριότητα) έστω και αν δεν καταρτίσθηκε έγγραφο.

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

1. Παράνομη η επιβολή φόρου δωρεάς στο μέτρο που αντίκειται στο άρθρο 44 του ν.4141/2013 και στις ερμηνευτικές αυτού εγκυκλίους της Διοίκησης.

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 26 του ν.27/1975 ο επιβαλλόμενος φόρος στα πλοία υπό ξένη σημαία εξαντλεί κάθε υποχρέωση της αλλοδαπής εταιρείας πλοιοκτήτριας πλοίου υπό ξένη σημαία το οποίο τελεί υπό την διαχείριση ημεδαπής ή αλλοδαπής εταιρείας εγκατεστημένης στην Ελλάδα δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 25/1975. Με το ίδιο ως άνω άρθρο η ίδια απαλλαγή ισχύει μέχρι φυσικού προσώπου για τα εισοδήματα που αποκτούν με την μορφή διανομής κερδών.

Με τις διατάξεις του άρθρου 44 του ν.4141/2013 και των εγκυκλίων της Διοίκησης ορίστηκε ότι η καταβολή των μερισμάτων μπορεί να γίνει και μέσω της διαχειρίστριας εταιρείας και σε νομικό πρόσωπο συμφερόντων του δικαιούχου του μερίσματος φυσικού προσώπου και η εν λόγω καταβολή αποδεικνύεται με οποιοδήποτε τραπεζικό παραστατικό (επιταγή ή έμβασμα) ενώ για την σχέση του νομικού προσώπου και φυσικού προσώπου, το βάρος της απόδειξης των συμφερόντων φέρει ο δικαιούχος του μερίσματος.

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

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

-η προσφεύγουσα εταιρεία αποτελεί νομικό πρόσωπο συμφερόντων της δικαιούχου του μερίσματος-....., η οποία είναι δικαιούχος μερίσματος από τις πλοιοκτήτριες εταιρείες κατόχους πλοίων υπό ξένη σημαία τα οποία διαχειρίζεται εταιρεία εγκατεστημένη σύμφωνα με το άρθρο 25 του ν.27/1975.

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

2.Παράνομος ο χαρακτηρισμός της υπό κρίση συναλλαγής ως δωρεάς στο μέτρο που αντίκειται στο άρθρο 34 του ν.2961/2001 και 496 επ.ΑΚ. Οι υπό έλεγχο συναλλαγές δεν μπορούν επουδενί να χαρακτηρισθούν ως δωρεά καθόσον αφενός δεν αποδείχθηκε οποιαδήποτε χαριστική πρόθεση από την φορολογική αρχή (ως φέρουσα το βάρος της απόδειξης) αφετέρου δεν πληρείται η απαιτούμενη προϋπόθεση της επαύξησης της περιουσίας του δωρεοδόχου και της μείωσης της περιουσίας του δωρητή. Ειδικότερα ως προς την απουσία της χαριστικής πρόθεσης αυτή είναι πρόδηλη δεδομένου ότι οι καταβολές των μερισμάτων από τις διαχειρίστριες εταιρείες και την πλοιοκτήτρια εταιρεία επουδενί δεν γίνονται από ελευθεριότητα αντιθέτως πραγματοποιούνται προς εκπλήρωση συγκεκριμένης νόμιμης υποχρέωσης, ήτοι της υποχρέωσης απόδοσης στην του μερίσματος που δικαιούται και το οποίο αυτή δύναται να καταβάλλει σε νομικό πρόσωπο συμφερόντων της. Σε κάθε περίπτωση επουδενί δεν μπορεί να θεμελιωθεί δωρεά υπέρ νομικού προσώπου με δωρητή τον μοναδικό μέτοχο-εταίρο του καθόσον λόγω ακριβώς της μετοχικής/εταιρικής σχέσης οποιαδήποτε συναλλαγή του φυσικού προσώπου του με την εταιρεία του θα θεωρηθεί ότι αποσκοπεί στην χρηματοδότηση του τελευταίου και ως εκ τούτου θα συνιστά είτε δάνειο είτε εισφορά στο κεφάλαιο της εταιρείας.

* * * * *

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 τοιοούτον εισόδημα υπό μορφήν διανομήν 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.

.....

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.

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.**

Οι ανωτέρω προϋποθέσεις εφαρμόζονται και επί των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχου.

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

(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.

(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.

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.

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

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.

Σχετικά με την περίπτ. γ' της παραγρ. 1 του άρθρου 44 του Ν. 4141/2013 διευκρινίζεται ότι: α' Όσον αφορά τις έννοιες «Βεβαίωση Αγοράς Συναλλάγματος (Β.Α.Σ.)» και «Βεβαίωση Εκχώρησης Συναλλάγματος», που αναφέρονται σ' αυτή, αφενός η έννοια «βεβαίωση εκχώρησης συναλλάγματος» έχει καταργηθεί από την στιγμή που έγινε η απελευθέρωση διακίνησης του συναλλάγματος, αφετέρου από το τέλος του έτους 2001 λόγω της ένταξης της Ελλάδας στο ευρώ, η Βεβαίωση Αγοράς Συναλλάγματος (Β.Α.Σ.) εκδίδεται μόνο στις περιπτώσεις που εισάγονται χρηματικά ποσά σε ξένο νόμισμα.

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

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

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

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

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

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

Στην περίπτωση που η καταβολή και η βεβαίωση της λήψης του μερίσματος γίνεται από την διαχειρίστρια εταιρία, η ως άνω βεβαίωση της λήψης του μερίσματος που εκδίδει η διαχειρίστρια, αντικαθιστά την βεβαίωση της πλοιοκτήτριας εταιρίας ή της εταιρίας χαρτοφυλακίου κατά το σημείο α της παραγράφου 1 του άρθρου 44 του Ν. 4141/2013. Σε κάθε περίπτωση (ακόμα και στην περίπτωση που το πλοίο έχει πωληθεί ή διαλυθεί ή απολεσθεί) η πλοιοκτήτρια εταιρία μπορεί να διανέμει μέρισμα στις χρήσεις μέχρι και τη λύση της.

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

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).

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.

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», διευκρινίσθηκαν τα παρακάτω:

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

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.

Με την ΠΟΛ.1106/2014 εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι, όταν το μέρος καταβάλλεται μέσω της διαχειρίστριας εταιρείας, η εισαγωγή των χρηματικών κεφαλαίων πιστοποιείται με το αντίγραφο της μοναδικής βεβαίωσης εισαγωγής στο όνομα της διαχειρίστριας εταιρείας, η δε καταβολή του μερίσματος στον δικαιούχο μέτοχο αποδεικνύεται με πίστωση του τραπεζικού λογαριασμού είτε του 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.

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».

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.

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 ενδεδειγμένη εκτίμηση κάθε φορά των συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών.

Ως εκ τούτου, και δεδομένου ότι η καταβολή των μερισμάτων σε φορολογούμενο κάτοικο Ελλάδας, υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 44 του Ν.4141/2013, αποτελεί εισόδημα, σύμφωνα με τα προεκτεθέντα, στην περίπτωση αυτή δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις της φορολογίας δωρεών. Μόνο εφόσον τα ποσά αυτά δεν αντιμετωπίζονται φορολογικά ως εισόδημα (διότι, για παράδειγμα, ο φορολογούμενος δεν απέδειξε τη συνδρομή των προϋποθέσεων του άρθρου 44 του Ν.4141/2013), δύναται, είτε βάσει δήλωσης είτε κατόπιν ελέγχου, να εγερθούν ζητήματα εφαρμογής των διατάξεων της φορολογίας δωρεών, η οποία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 20 παραγ. 1α' του Κ.Τ.Χ. (Π.Δ. της 28/7/1931), όπου και παρατίθενται αναλυτικά οι απαλλαγές από το τέλος χαρτοσήμου, στην περίπτωση που θεωρηθεί δωρεά, δεν υπόκειται σε 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 ενδεδειγμένη 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 (497ΑΚ) (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, στη προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτουν τα εξής:

-η προσφεύγουσα Κυπριακή εταιρεία αποτελεί νομικό πρόσωπο συμφερόντων της με ΑΦΜ στην , καθώς όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου (σελ. 3) και το προσκομισθέν στοιχείο σχετ.2, το σύνολο των μετοχών της εταιρείας κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα που διενεργήθηκε η αγορά του ακινήτου 02.6.2011 ανήκουν στο ως άνω φυσικό πρόσωπο.

-Με το υπ' αρ. /2011 συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου του , η προσφεύγουσα απέκτησε σε ποσοστό 75% την κυριότητα ενός οικοπέδου στον οικισμό Δήμου , συνολικής έκτασης 16.188,67 τ.μ. μετά των εντός αυτού υπαρχόντων κτισμάτων, ήτοι: α) των κτιρίων τα οποία χρησιμοποιούνται ως παραδοσιακό ξενοδοχείο Α τάξεως, β) ενός εργαστηρίου ζαχαροπλαστικής, γ) μιας ξύλινης αγροτικής αποθήκης και δ) μια αγροτικής αποθήκης, με δύο μαγγανοπήγαδα, μια στέρνα, εσπεριδοειδή και ελιές. Η αξία αγοράς του ακινήτου ανήλθε στο ποσό των 900.000,00 ευρώ, ποσό το οποίο καταβλήθηκε στους πωλητές από την εταιρεία ως ακολούθως: α) στον πωλητή καταβλήθηκε ποσό 300.000,00 ευρώ με επιταγή της Τράπεζας με αριθμό και ημερομηνία έκδοσης 02.6.2011, β) στον πωλητή καταβλήθηκε ποσό 300.000,00 ευρώ με επιταγή της Τράπεζας με αριθμό και ημερομηνία έκδοσης 02.6.2011 και γ) στην πωλήτρια καταβλήθηκε ποσό 300.000,00 ευρώ με επιταγή της Τράπεζας με αριθμό και ημερομηνία έκδοσης 02.6.2011.

Επιπλέον καταβλήθηκαν για έξοδα μεταβίβασης, συμβολαιογραφικά, δικηγόρο κλπ 108.533,24 ευρώ, ήτοι συνολικά ποσό 1.008.533,24 ευρώ.

-Η ήταν το έτος 2010 δικαιούχος μερίσματος από τις πλοιοκτήτριες εταιρείες: α) την εταιρεία για τη συμμετοχή της στο πλοίο , και β) την εταιρεία , για τη συμμετοχή της στο πλοίο Τα ως άνω πλοία τελούσαν υπό τη διαχείριση της εταιρείας , η οποία είναι νόμιμα εγκατεστημένη στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 Ν. 27/1975. Προς τούτο προσκομίζεται το υπ' αρ. 16/12.1.1996 ΦΕΚ (Σχετ. 3), από το οποίο προκύπτει η χορήγηση άδειας εγκατάστασης στην Ελλάδα στη ως άνω διαχειρίστρια εταιρεία, όπως απαιτείται από το άρθρο 44 Ν. 4141/2013.

-Με την ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζεται η σχετική κατάσταση των πλοίων που διαχειρίστηκε η εταιρεία που υποβλήθηκε στο Υπουργείο Οικονομικών, από την οποία προκύπτουν τα στοιχεία των πλοίων και τα οποία διαχειρίστηκε η ως άνω εταιρεία, ήτοι σημαία, αριθμός νηολογίου, ΚΟΧ, ΔΔΣ (Σχετ. 4). Επειδή, με την ενδικοφανή προσφυγή δεν υποβλήθηκε η σχετική βεβαίωση του ΥΕΝ (Σχετ. 5), λόγω μη έγκαιρης έκδοσης λόγω της πανδημίας, υπεβλήθη με το αριθ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2021ΕΜΠ/08-04-2021 υπόμνημα η σχετική βεβαίωση με ημερομηνία έκδοσης 06.4.2021, με την οποία πιστοποιείται ότι η εταιρεία είχε αναλάβει τη διαχείριση των πλοίων και από 07-4-2006 μέχρι 05-12-2012.

-Όπως προκύπτει από την οικεία Βεβαίωση (Σχετ. 6), η διαχειρίστρια εταιρεία κατέβαλλε το 2011 στην – για λογαριασμό των πλοιοκτητριών εταιρειών τα εξής ποσά:

α) ποσό 1.281.783,30 δολαρίων ΗΠΑ για τη συμμετοχή της στο πλοίο της πλοιοκτήτριας εταιρείας και β) ποσό 633.880,20 δολαρίων ΗΠΑ λόγω τη συμμετοχή της στο πλοίο της πλοιοκτήτριας εταιρείας

-Σύμφωνα με την υπ' αρ. και με ημερομηνία 03.6.2011 Βεβαίωση Αγοράς Συναλλάγματος (ΒΑΣ) της (Σχετ. 7), ποσό 900.000 € ευρωπαϊκή από τη και εισήχθη στην Ελλάδα. Από την ίδια βεβαίωση προκύπτει ότι το ποσό αυτό, κατόπιν δήλωσης του δικαιούχου, το ως άνω ποσό αφορά την εταιρεία

-Από την οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος της για το οικονομικό έτος 2012 δεν διαπιστώνεται η δήλωση του εν λόγω ποσού στους προβλεπόμενους κωδικούς 659-660. Σε κάθε περίπτωση το εν λόγω ποσό βάσει των πραγματικών δεδομένων, αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου και η δήλωση αυτού αποτελεί αντικείμενο ετέρου ελέγχου και δεν αφορά την υπό κρίση υπόθεση.

-Επειδή, με την υπ' αρ. 209/2020 απόφαση της Υπηρεσίας μας για παρεμφερή υπόθεση, κρίθηκε ότι συναλλαγή η οποία αφορούσε ίδια εταιρεία με την προσφεύγουσα, συμφερόντων του ίδιου φυσικού προσώπου, δεν συνιστά δωρεά ούτε από την καταβάλλουσα το μέρος εταιρεία (.....), ούτε από το φυσικό πρόσωπο δικαιούχο του μερίσματος προς την προσφεύγουσα, αλλά ότι το ποσό αυτό αποτελεί ναυτιλιακό μέρος και ως εκ τούτου απαλλασσόμενο εισόδημα του φυσικού προσώπου, το οποίο νομίμως καταβλήθηκε στην ελεγχόμενη εταιρεία ως νομικό πρόσωπο συμφερόντων του.

-Επειδή από τα ανωτέρω διαπιστώνεται ότι το ποσό των 1.008.533,24 ευρώ το οποίο καταβλήθηκε από την εταιρεία «.....» για την αγορά εκ μέρους της προσφεύγουσας του ως άνω ακινήτου, αποτελούσε μέρος ναυτιλιακού μερίσματος του οποίου βάσει των προσκομισθέντων στοιχείων, δικαιούχος είναι εταιρεία συμφερόντων της – , όπως δικών της συμφερόντων είναι και η προσφεύγουσα.

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

διοίκησης δεν είναι κρίσιμη και δεν εξετάζεται η τυχόν περαιτέρω διάθεση του καταβληθέντος μερίσματος.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 06/7/2020 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», με Α.Φ.Μ. και την ακύρωση της υπ' αριθμ...../2020 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς ν.2961/2001 οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ.

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ:
ΧΡΗΣΗ 1/1/2011-31/12/2011 :ΦΟΡΟΣ ΔΩΡΕΑΣ (ν.2961/2001)

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
ΑΞΙΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΗ ΣΕ ΦΟΡΟ	900.000,00	0,00
ΦΟΡΟΣ ΔΩΡΕΑΣ Ν.2961/2001	360.000,00	0,00
ΠΡΟΣΘ.ΦΟΡΟΣ 120%	432.000,00	0,00
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58 ΚΦΔ	180.000,00	0,00
ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53	173.448,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	713.448,00	0,00

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών