



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : **2131604553**

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 21/02/2017

Αριθμός απόφασης:1645

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του Π.Δ. 111/14 (ΦΕΚ Α' 178) «Οργανισμός του Υπ. Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

στ. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

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

3. Την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/ 30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **25/10/2016** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της «.....», **ΑΦΜ**, με έδρα στην, επί της οδού κατά των:

α) υπ' αριθμ...../12-09-2016 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πλοίων , **β) υπ' αριθμ...../12-09-**

2016 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας διαχειριστικής περιόδου 17/01/2005-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πλοίων και

γ) υπ' αριθμ...../12-09-2016 Πράξης προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 παρ.1 του ν.2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 17/01/2005-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πλοίων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω αναφερόμενες στην παρ.4 προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πλοίων καθώς και τις από 05/09/2016 οικείες εκθέσεις ελέγχου των, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Πλοίων .
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **25/10/2016** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ...../12-09-2016 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πλοίων, οικ. έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 17/01/2005-31/12/2005), καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος ποσού 55.195,90 €, πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής ποσού 66.235,10 €, ήτοι συνολικό ποσό **121.431,00 €**.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον από τον διενεργηθέντα έλεγχο κρίθηκε ότι για την διαχειριστική περίοδο 17/01/2005-31/12/2005 η προσφεύγουσα, η οποία αποτελεί, γραφείο στην Ελλάδα, της αλλοδαπής ναυτιλιακής εταιρείας “.....” και κατ’ αρχήν υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 25 του ν.27/1975, εισήγαγε συνάλλαγμα ποσού **208.7171,53 δολ. (172.487,25 ευρώ)** το οποίο χρησιμοποιήθηκε σε πράξεις ξένες προς τις αναφερόμενες στην με αριθμό 3122.1/3838/24186/17-01-2005 (ΦΕΚ 7/26-01-2005) κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Εμπορικής Ναυτιλίας σύμφωνα με τις διατάξεις των αν.89/67 , 378/1968 και ν.27/1975, με την οποία εγκαταστάθηκε στην Ελλάδα.

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο, συμβάσεις με οίκους του εξωτερικού, στοιχεία αμοιβών όπως τραπεζικά έγγραφα και λοιπά δικαιολογητικά από τα οποία να προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκαν στο εξωτερικό πράξεις (έσοδα) οι οποίες αναφέρονται στην ως άνω εγκριτική απόφαση εγκατάστασής της.

Συνεπεία αυτού :

α) για το συνάλλαγμα που εισήγαγε και ευρωποίησε δεδομένου ότι δεν απέδειξε ότι προέρχεται από τις δραστηριότητες που ορίζονται στη απόφαση εγκατάστασής της, θεωρήθηκε ότι βάσει αυτού η προσφεύγουσα διενήργησε πράξη εσόδου που απέβλεπε στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων στην Ελλάδα , ήτοι άσκησε κερδοσκοπική δραστηριότητα στην Ελλάδα και

β) η προσφεύγουσα πραγματοποίησε δαπάνες για πράξεις στο εσωτερικό της χώρας (απόκτηση εσόδου στην Ελλάδα) και όχι για την πραγματοποίηση πράξεων στο εξωτερικό και επιπλέον οι δαπάνες που πραγματοποίησε στην υπό κρίση διαχειριστική περίοδο δεν διενεργήθηκαν εντός του σκοπού των δραστηριοτήτων της και για τον λόγο αυτό θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως μη παραγωγικές.

Συγκεκριμένα πραγματοποίησε δαπάνες για αγορά κυρίως παγίων, όπως του με αριθμ..... αυτοκινήτου ΙΧ αξίας **127.669,99 ευρώ μάρκας**, έπιπλα, χαλί, τηλεόραση, θερμαντικά σώματα, ηλεκτρονικά συστήματα, βενζίνες, λάδια αυτοκινήτου, αεροπορικά εισιτήρια του εκπροσώπου, ενοίκια, αμοιβές σε λογιστικό γραφείο και αμοιβές σε έμμισθο προσωπικό και συγκεκριμένα στη σύζυγο του εκπροσώπου της προσφεύγουσας, κα, ΑΦΜ

Επισημαίνεται ότι μεταξύ των δαπανών, συμπεριλαμβάνεται δαπάνη που αντιστοιχεί σε ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας **9.450,00 ευρώ** πλέον ΦΠΑ 19% **1.795,50 ευρώ**, εκδόσεως από την επιχείρηση, ΑΦΜ για το οποίο έχει ήδη καταλογισθεί η προβλεπόμενη παράβαση με την έκδοση της υπ'αριθμ.....-12-2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου στην οποία επήλθε ο με αριθμ...../06-06-2014 συμβιβασμός.

Κατόπιν αυτών προσδιορίστηκαν για την προσφεύγουσα φορολογητέα κέρδη ποσού **172.487,25 ευρώ**, και καταλογίσθηκε σε βάρος της ο αναλογούν φόρος και οι προβλεπόμενες προσαυξήσεις με την έκδοση της υπ'αριθμ...../14-09-2016 προσβαλλόμενης Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

β) Με την υπ' αριθμ...../12-09-2016 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πλοίων, διαχειριστικής περιόδου 17/01/2005-31/12/2005, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος προστιθέμενης αξίας 3.020,34 € πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 3.624,40 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **6.644,74 €**.

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη την Π.4060/16-06-1988 Α.Υ.Ο. σύμφωνα με την οποία οι επιχειρήσεις που λειτουργούν στην Ελλάδα και διέπονται από τις διατάξεις του Α.Ν. 89/1967, Α.Ν.378/1968, Ν.27/1975, Ν.814/1978 και του άρθρου 23 του ν.1360/1983, είναι υποκείμενες στο ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ.1 του ν.2859/2000, εφόσον ενεργούν πράξεις του άρθρου 4 του ν.2859/200 στο εξωτερικό, δεν αναγνώρισε, για έκπτωση από τον φόρο εκρών στην υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, το σύνολο του ΦΠΑ δαπανών που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα καθόσον, ως προαναφέρθηκε δεν διενήργησε πράξεις στο εξωτερικό ως όριζε η εγκριτική της απόφαση και επιπλέον οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες δεν αφορούσαν τις πράξεις αυτές.

γ) Με την υπ'αριθμ...../12-09-2016 Πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πλοίων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **5.386,50 €** (1.795,50 ευρώ Χ3) για τη διαχειριστική περίοδο 17/01/2005-31/12/2005 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 32 του ν.2859/2000. Η ως άνω παράβαση καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα καθόσον στην υπό κρίση διαχειριστική περίοδο ως λήπτρια του ως άνω εικονικού φορολογικού στοιχείου διενήργησε έκπτωση φόρου εισρών ποσού **1.795,50 €**.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νόμω και ουσία αβάσιμες και αναιτιολόγητες αφού τόσο σε αυτές όσο και στην οικεία έκθεση ελέγχου, όλως αορίστως και χωρίς την νόμιμη αιτιολογία, αναποδείκτως και όλως αυθαίρετως η φορολογική αρχή διατείνεται ότι οφείλει τα

ένδικα ποσά φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας καθώς και το ποσό του προστίμου ΦΠΑ.

- Η Φορολογική διοίκηση μη νόμιμα υπολαμβάνει ότι το συγκεκριμένο εισόδημα αποτελεί εισόδημα από την άσκηση κερδοσκοπικού επαγγέλματος και τούτο γιατί το εισαχθέν συνάλλαγμα δεν εμπίπτει στις περιοριστικώς αναφερόμενες κατηγορίες απόκτησης εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις του άρθρου 28 του ν.2238/1994.
- Στην υπ'αριθμ.3122.1/3838/24186/17-01-2005 Υπουργική Απόφαση δεν ορίζεται ότι η εταιρεία και κάθε εταιρεία του άρθρου 25 του ν.27/1975 οφείλει να πραγματοποιεί πράξεις στο εξωτερικό προκειμένου να τύχει απαλλαγής φόρου, τέλους, εισφοράς ή κρατήσεων υπέρ του Δημοσίου. Αντιθέτως στο άρθρο 2 της ως άνω υπουργικής απόφασης ορίζεται ότι έχει υποχρέωση να ενημερώνει μέσα στο μήνα Ιανουάριο κάθε χρόνου, τα παραπάνω Υπουργεία σχετικά με την Δ/ση του Γραφείου ή υποκαταστήματός της στην Ελλάδα, το αντικείμενο των εργασιών του, τον αριθμό, τα στοιχεία ταυτότητας και την ακριβή διεύθυνση διαμονής του ξένου και Ελληνικού προσωπικού. Επομένως εν προκειμένω τυγχάνουν εφαρμογής οι απαλλαγές του άρθρου 25 της παρ.3 του ν.27/1975 και εσφαλμένα η φορολογική αρχή θεωρεί ότι αίρονται οι εν λόγω απαλλαγές.
- Η φορολογική διοίκηση δεν διευκρινίζει με σαφήνεια τους λόγους για τους οποίους οι δραστηριότητες του γραφείου της εταιρείας έρχονται σε αντίθεση με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 του ν.27/1975.
- Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ,ΦΠΑ και προστίμου έχει υποπέσει σε παραγραφή.
- Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις δαπάνες στο ΦΠΑ χωρίς καμία σαφή και πλήρη αιτιολογία.

Επειδή στο άρθρο 1 του Α.Ν. 89/1967 ορίζεται:

«Αλλοδαπαί Εμποροβιομηχανικά Εταιρεία υπό οιονδήποτε τύπον ή μορφήν λειτουργούσαι νομίμως εν τη έδρα των ασχολούμενων δε αποκλειστικώς εις εκτέλεσιν εμπορικών εργασιών των το αντικείμενον ευρίσκεται εκτός της Ελλάδος, δύνανται να εγκαθίστανται εν Ελλάδι κατόπιν ειδικής αδείας παρεχομένης δι' αποφάσεως του Υπουργού Συντονισμού. Η σχετική αίτησις υποβάλλεται εις την παρά τω Υπουργείω Συντονισμού Υπηρεσίαν Κεφαλαίων Εξωτερικού. Εις την αίτησιν δέον ν' αναφέρεται η ιθαγένεια της Εταιρείας, ο τύπος υφ' ον λειτουργεί εν τη Χώρα της έδρας αυτής, η μορφή υφ' ην θα λειτουργήση εν Ελλάδι, δηλ. ως υποκατάστημα, πρακτορείον η γραφείον της μητρός εταιρείας, το αντικείμενον αυτής ως και το πρόσωπον του εν Ελλάδι διοικητού αυτής. Η αίτούσα Εταιρεία δέον ωσαύτως να δηλώση αν είναι διατεθειμένη να καταθέση τραπεζιτικήν εγγύησιν ανεγνωρισμένης Τραπέζης του Εσωτερικού ή Εξωτερικού ήτις θα καταπίπτει υπέρ του Δημοσίου εις περίπτωσιν παραβάσεως των διατάξεων του παρόντος εκ μέρους του προσωπικού της. Εντός οκτώ ήμερων από της υποβολής της αιτήσεως ο Υπουργός του Συντονισμού αποφαινεται παραχωρών ή μη την άδειαν εγκαταστάσεως.»

Επειδή στο άρθρο 25 παρ.1,2 ,3 και 5 του ν.27/1975 ορίζεται:

«1.Γραφεία ή υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων οποιουδήποτε τύπου ή μορφής, ασχολούμενα αποκλειστικά με τη διαχείριση, εκμετάλλευση, ναύλωση, ασφάλιση, διακανονισμό αβαριών, μεσιτεία αγοραπωλησιών ή ναυπηγήσεων ή ναυλώσεων ή ασφαλίσεων πλοίων με ελληνική ή ξένη σημαία, πάνω από πεντακόσιους (500) κόρους ολικής χωρητικότητας, εξαιρουμένων των επιβατηγών ακτοπλοϊκών πλοίων και των εμπορικών πλοίων που εκτελούν εσωτερικούς πλόες, καθώς και με την αντιπροσώπευση πλοιοκτητριών εταιρειών, ως και επιχειρήσεων που έχουν σαν αντικείμενο εργασιών τις ίδιες με τις παραπάνω αναφερόμενες δραστηριότητες, δύνανται, υποβάλλοντας σχετική αίτηση στο Υπουργείο Εμπορικής Ναυτιλίας, να εγκαθίστανται στην Ελλάδα κατόπιν άδειας που χορηγείται με κοινή απόφαση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Εμπορικής Ναυτιλίας και η οποία δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Η ανωτέρω δυνατότητα παρέχεται κατ' εξαίρεση και σε ναυτιλιακές επιχειρήσεις, πλοιοκτήτριες ή διαχειρίστριες, ναυαγοσωστικών ή ρυμουλκών πλοίων υπό ξένη σημαία οποιασδήποτε χωρητικότητας.

Τα παραπάνω γραφεία ή υποκαταστήματα απολαμβάνουν των αναφερόμενων στην παράγραφο 3 του παρόντος άρθρου διευκολύνσεων και απαλλαγών, εφόσον καλύπτουν με εισαγωγή συναλλάγματος μη υποχρεωτικά εκχωρητέου:

α. Τις ετήσιες δαπάνες λειτουργίας τους στην Ελλάδα με ισόποσο τουλάχιστον πενήντα χιλιάδων (50.000) δολαρίων Η.Π.Α. και

β. Όλες γενικά τις πληρωμές στην Ελλάδα για λογαριασμό τους ή για λογαριασμό τρίτων.

Με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας, Οικονομικών και Εμπορικής Ναυτιλίας ρυθμίζονται οι λεπτομέρειες της εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου, αυτής.

2. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας, Οικονομικών και Εμπορικής Ναυτιλίας, η οποία δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δύναται να αυξάνεται το προβλεπόμενο στην προηγούμενη παράγραφο κατώτατο όριο εισαγωγής συναλλάγματος για κάλυψη δαπανών λειτουργίας γραφείων, ή υποκαταστημάτων, τα οποία εγκαθίστανται μετά την έναρξη της ισχύος της απόφασης αυτής.

3. Οι απαλλαγές και διευκολύνσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου αυτού είναι:

α. Απαλλαγή από παντός φόρου, τέλους, εισφοράς ή κρατήσεως υπέρ του Δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου για το εισόδημα αυτών, που αποκτάται από εργασίες ή παροχή υπηρεσιών περί των η παράγραφος 1 του άρθρου αυτού. Επίσης, παρέχεται απαλλαγή από τον ειδικό φόρο τραπεζικών εργασιών Φ.Κ.Ε. και από κάθε τέλος χαρτοσήμου αντικειμενικώς ή οποιασδήποτε κράτησης ή τέλους υπέρ τρίτου, πλην των ανταποδοτικών, των συμβάσεων, των εισπράξεων και πληρωμών και γενικώς οποιωνδήποτε πράξεων που διενεργούνται υπό τα ως άνω γραφεία ή υποκαταστήματα ή για λογαριασμό των αντιπροσωπευόμενων από αυτά επιχειρήσεων για τις οποίες η παράγραφος 1 του άρθρου αυτού.

Για την καταβολή φόρου προστιθέμενης αξίας εφαρμογή έχουν οι διατάξεις του Ν. 1642/1986.....

5. Η με κοινή απόφαση παρεχόμενη άδεια εγκατάστασης έχει πενταετή ισχύ και δεν δύναται να ανακληθεί προ της παρόδου του χρόνου τούτου αρχομένου από της δημοσίευσής της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Κατά το χρονικό αυτό διάστημα δεν δύνανται να μεταβληθούν οι όροι με τους οποίους χορηγήθηκε άδεια εγκαταστάσεως, χωρίς τη συναίνεση της επιχειρήσεως.

Η ανωτέρω κοινή απόφαση μετά τη λήξη της πενταετίας ανανεώνεται αυτοδίκαια, για (σο χρονικό διάστημα, χωρίς να απαιτείται έκδοση νέας κοινής υπουργικής απόφασης, εφόσον κατά το χρόνο λήξης της εξακολουθούν να ισχύουν οι γενικοί και ειδικοί όροι που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της αρχικής άδειας εγκατάστασης.

Σε περίπτωση παραβάσεως κάποιου όρου της άδειας εγκαταστάσεως των Α.Ν. 89/1967 "περί εγκαταστάσεως εν Ελλάδι αλλοδαπών Εμποροβιομηχανικών Εταιρειών" και 378/1968 "περί συμπληρώσεως του Α.Ν. 89/1967 "περί εγκαταστάσεως εν Ελλάδι αλλοδαπών Εμποροβιομηχανικών Εταιρειών" ή των διατάξεων του παρόντος άρθρου εκ μέρους της επιχειρήσεως στην οποία χορηγήθηκε η άδεια, δύναται αυτή να ανακαλείται με κοινή απόφαση των υπουργών που την έχουν εκδώσει. Οι απαλλαγές που προβλέπονται στην περίπτωση α' της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου αίρονται από το χρόνο που έγινε η παράβαση.».

Επειδή στο άρθρο 1 της υπ'αριθμ.3122.1/3838/24186/17-01-2005 (ΦΕΚ/7/ΑΠΣ/26-01-2005) απόφασης εγκατάστασης στην Ελλάδα γραφείου ή Υποκαταστήματος της προσφεύγουσας εταιρείας αναφέρεται:

«Εγκρίνουμε την εγκατάσταση στην Ελλάδα γραφείου ή υποκαταστήματος της εταιρείας που εδρεύει στα νησιά ΜΑΡΣΑΛ και την υπαγωγή της στις διατάξεις των Α.Ν.89/1967, 378/1968 και του άρθρου 25 του ν.27/1975 όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 4 του ν.2234/1994 με το σκοπό όπως εφόσον επιτρέπεται από το καταστατικό της, απασχολείται αποκλειστικά και μόνο με ναυλώσεις, διακανονισμό αβαριών, μεσιτεία ναυλώσεων ή αγοραπωλησιών ή ναυπηγήσεων πλοίων με Ελληνική ή ξένη σημαία πάνω από 500 κόρους ολικής χωρητικότητας, με εξαίρεση τα επιβατηγά ακτοπλοϊκά πλοία και τα εμπορικά πλοία που εκτελούν εσωτερικούς πλόες, καθώς και με την αντιπροσώπευση επιχειρήσεων που έχουν σαν αντικείμενο τις ίδιες με τις παραπάνω δραστηριότητες.

2.Ειδικότερα επιτρέπεται από το γραφείο ή υποκατάστημα της εταιρείας να γίνονται στην Ελλάδα οι παρακάτω εργασίες:

α. η σύναψη συμβάσεων ναυλώσεων και η μεσιτεία για την ναύλωση πλοίων που αναφέρονται στην παρ.1 του άρθρου αυτού και η επιμέλεια κάθε θέματος σχετικού με τις εργασίες αυτές.

β. Η μεσιτεία για αγοραπωλησίες πλοίων που αναφέρονται στην παρ.1 του άρθρου αυτού και η επιμέλεια κάθε θέματος σχετικού με την εργασία αυτή.

γ. Η μεσιτεία για την ναυπήγηση, μετασκευή ή επισκευή σε Ελληνικά ή ξένα Ναυπηγεία πλοίων που αναφέρονται στην παρ.1 του άρθρου αυτού και η επιμέλεια κάθε θέματος σχετικού με τις εργασίες αυτές, εφόσον τηρούνται οι σχετικές με την φορολογία πλοίων διατάξεις.

δ. Ο διακανονισμός αβαριών σε πλοία που αναφέρονται στην παρ.1 του άρθρου αυτού και η επιμέλεια κάθε θέματος σχετικού με την εργασία αυτή.

ε. Η τήρηση λογιστικών βιβλίων, **η διενέργεια εισπράξεων και πληρωμών για τις παραπάνω πράξεις** και η τήρηση λογαριασμών σε συνάλλαγμα στις Τράπεζες της Ελλάδος ή του Εξωτερικού.

3.Απαγορεύεται στο παραπάνω γραφείο ή υποκατάστημα της εταιρείας να αναπτύξει κάθε άλλη δραστηριότητα που δεν αναφέρεται στην απόφαση αυτή.»

Επειδή στο άρθρο 99 παρ.1 περ. δ του ν.2238/1994 ορίζεται:

« Αντικείμενο του φόρου είναι:

δ) Σε αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και στους κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς οι οποίοι αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, το καθαρό εισόδημα ή κέρδος το οποίο προκύπτει από πηγή που βρίσκεται στην Ελλάδα, καθώς και το καθαρό κέρδος το οποίο προκύπτει από τη μόνιμη εγκατάσταση της επιχείρησης στην Ελλάδα κατά την έννοια του άρθρου 100. Για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών, προκειμένου για υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων, που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα, τα οποία αποκτούν και εισοδήματα που απαλλάσσονται του φόρου ή εισοδήματα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, αφαιρούνται από τα καθαρά κέρδη που ορίζονται στο προηγούμενο εδάφιο, το μέρος αυτών που αναλογεί στα πιο πάνω εισοδήματα, το οποίο εξευρίσκεται με επιμερισμό ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που υπόκεινται σε φορολογία και των απαλλασσομένων ή φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

Σε αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμούς, ανεξάρτητα αν είναι εγκατεστημένοι ή όχι στην Ελλάδα, που εκμεταλλεύονται πλοία υπό ξένη σημαία ή αεροσκάφη, λογίζεται ότι προκύπτει στην Ελλάδα και υπόκειται σε φόρο, το κέρδος από τη μεταφορά επιβατών, εμπορευμάτων και λοιπών πραγμάτων γενικά από ελληνικούς λιμένες και αερολιμένες και μέχρι το λιμένα προορισμού ή μέχρι τον αλλοδαπό λιμένα ή αερολιμένα επιβίβασης των επιβατών ή μεταφόρτωσης των εμπορευμάτων και λοιπών πραγμάτων σε πλοίο ή αεροσκάφος άλλης αλλοδαπής επιχείρησης.».

Επειδή στην παρ.1 του άρθρου 100 του ν.2238/1994 ορίζεται:

«Για την εφαρμογή του παρόντος θεωρείται ότι υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση της αλλοδαπής επιχείρησης ή οργανισμού στην Ελλάδα, εφόσον:

α) Διατηρεί στην Ελλάδα ένα ή περισσότερα καταστήματα, πρακτορεία, παραρτήματα, γραφεία, αποθήκες, εργοστάσια ή εργαστήρια, καθώς και εγκαταστάσεις που αποσκοπούν στην εκμετάλλευση φυσικών πόρων, ή...».

Επειδή στο άρθρο 101 παρ.1 του ν.2238/1994 ορίζεται:

«Στο φόρο υπόκεινται:

α) Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες.

β) Οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα.

γ) Οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους.

δ) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων.

ε) Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης.».

Επειδή στις παρ.1,2,και 9 του άρθρου 105 του ν.2238/1994 ορίζεται:

«1. Ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 λαμβάνονται:

α) Το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί, καθώς και οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί.

β) Το εισόδημα από ακίνητα, από κινητές αξίες, από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, από γεωργικές επιχειρήσεις, όπως αυτό προκύπτει από τις διατάξεις των άρθρων 13 παράγραφος 1, 20, 21, 22, 24, 25, 28 παράγραφοι 1, 2 και 3, των 30, 37, 40, 41, καθώς και κάθε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 48.

2. Από τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης παραγράφου, εκπίπτουν οι δαπάνες απόκτησης εισοδήματος όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 31. Τα έξοδα μισθοδοσίας εργαζομένου σε ανώνυμη εταιρία και συνδεδεμένου με διοικητικό σύμβουλο της εταιρίας αυτής με συγγενικό δεσμό εξ αίματος ή εξ αγχιστείας μέχρι και τον τέταρτο βαθμό εκπίπτουν μόνον εφόσον καταβλήθηκαν οι ασφαλιστικές εισφορές επικουρικής ή κύριας υποχρεωτικής ασφάλισης στο Ι.Κ.Α. ή άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς.....

9. Για τον προσδιορισμό των τυχόν εισοδημάτων που αποκτούν από πηγές που υπάρχουν στην Ελλάδα, αλλοδαπές επιχειρήσεις ή οργανισμοί που δεν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα κατά την έννοια του άρθρου 100, εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου μέρους του πρώτου τμήματος του παρόντος, που αναφέρονται στον προσδιορισμό του εισοδήματος των φυσικών προσώπων.».

Επειδή στο άρθρο 107 παρ.1 του ν.2238/1994 ορίζεται:

«Κάθε νομικό πρόσωπο του άρθρου 101 υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση φόρου εισοδήματος στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας...».

Επειδή στο άρθρο 28 του ν.2238/1994 ορίζεται:

«1. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, το οποίο δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα που αναφέρονται στο άρθρο 48.

2. Επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους, καθώς και η πώληση μέσα σε δύο (2) χρόνια από την απόκτηση εξ επαχθούς αιτίας εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και έχουν μεγάλη αξία.

3. Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις:

α) Το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων γενικά, εκτός από τις επιχειρήσεις, που αναφέρονται στο άρθρο 34, των οποίων το καθαρό κέρδος εξευρίσκεται με ειδικό τρόπο.

Ως κέρδος θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου το οποίο πωλήθηκε και της αξίας αυτού κατά το χρόνο της αγοράς. Ως αξία πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982 (ΦΕΚ 43/Α'). Αν όμως το τίμημα που

αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το αναφερόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται:

αα. Το τίμημα από τις πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια.

ββ. Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος της αξίας, κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε, και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων.

Η διαφορά αυτή μειώνεται με τις δαπάνες του άρθρου 31 που βαρύνουν τον πωλητή.

β) Η ωφέλεια που πραγματοποιείται από οργανωμένη επιχείρηση πώλησης οικοπέδων ή αγροτεμαχίων, τα οποία προέρχονται από εδαφικές εκτάσεις της επιχείρησης, που βρίσκονται εντός ή εκτός σχεδίου πόλεως, δήμου ή κοινότητας, οι οποίες έχουν ρυμοτομηθεί ή κατατμηθεί.

Ως ωφέλεια θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας της έκτασης η οποία πουλήθηκε και της αξίας της πριν από την κατάτμηση ή τη ρυμοτόμηση.

Ως αξία πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982. Αν όμως το τίμημα που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το αναφερόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται:

αα. Το τίμημα από τις πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια.

ββ. Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος της αξίας, κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε, και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων.

Η διαφορά αυτή μειώνεται με τις δαπάνες του άρθρου 31 που βαρύνουν τον πωλητή.

γ) Τα ποσά που καταβάλλουν με τη μορφή μερίσματος ή αμοιβής στα μέλη τους οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα.

δ) Τα κέρδη από παρεπόμενες εργασίες που ενεργούνται από την επιχείρηση παράλληλα με τον κύριο σκοπό της.

ε) Η επιχειρηματική αμοιβή του ομόρρυθμου εταίρου και του κοινωνού, που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 10.

στ) Ο μισθός που καταβάλλεται από ανώνυμη εταιρία στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου της, για τις υπηρεσίες που παρέχουν βάσει ειδικής σύμβασης μίσθωσης εργασίας ή εντολής, εφόσον για τις υπηρεσίες αυτές τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου είναι ασφαλισμένα σε οποιονδήποτε, εκτός του Ιδρύματος Κοινωνικών Ασφαλίσεων, ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο.

Επίσης, ο μισθός και οι κάθε είδους απολαβές που καταβάλλονται από εταιρία περιορισμένης ευθύνης σε εταίρους της για υπηρεσίες που παρέχουν σ' αυτή, εφόσον οι εταίροι είναι ασφαλισμένοι για τις υπηρεσίες αυτές σε οποιονδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο εκτός του Ιδρύματος Κοινωνικών Ασφαλίσεων.

ζ) Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και η πραγματοποιηθείσα αυτόματη υπερτίμηση του πάγιου κεφαλαίου που χρησιμοποιείται στην επιχείρηση, καθώς και η υπερτίμηση που δεν πραγματοποιήθηκε, εφόσον αυτή έχει περιληφθεί στην απογραφή.

.....

η) Οι τόκοι που ορίζονται από την παράγραφο 4 του άρθρου 25.

θ) Οι αποδόσεις από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων που πραγματοποιούν επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.. Ως παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα νοούνται τα χρηματοοικονομικά μέσα που αναφέρονται στην περίπτωση η' της παραγράφου 1 του άρθρου 24.».

Επειδή στο άρθρο 16 του ν.2238/1994 ορίζεται:

«Για τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που δεν έχουν εγκατάσταση στην Ελλάδα, αλλά υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης με βάση την παράγραφο 1 του άρθρου 107, καθώς και για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν υπάγονται στις διατάξεις της περίπτωσης δ' του άρθρου 18, (αλλοδαπές επιχειρήσεις που υπάγονται στις διατάξεις του Α.Ν. 89/1967, του Α.Ν. 378/1968 και του άρθρου 25 του Ν. 27/1975) το ποσό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης διαβίωσης που προκύπτει με βάση αυτοκίνητα αυτής της περίπτωσης ιδιοκτησίας του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή ιδιοκτησίας ή κατοχής γραφείου, υποκαταστήματος ή πρακτορείου της αλλοδαπής επιχείρησης εγκατεστημένου στην Ελλάδα, βαρύνει το πρόσωπο που εκπροσωπεί στην Ελλάδα το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή την αλλοδαπή επιχείρηση ή προΐσταται του οικείου γραφείου ή υποκαταστήματος ή πρακτορείου.».

Επειδή στην παρ.1 του άρθρου 3 του ν.2859/2000 ορίζεται:

« Στο φόρο υπόκειται:

α) κάθε νομικό ή φυσικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.

Τα πρόσωπα αυτά έχουν οπωσδήποτε την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο, εφόσον ασκούν τις δραστηριότητες που απαριθμούνται στο παράρτημα Ι του παρόντος νόμου, εκτός αν αυτές είναι ασήμαντες.».

Επειδή στο άρθρο 4 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«Οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες.

Στις δραστηριότητες αυτές περιλαμβάνονται και η εξόρυξη, οι δραστηριότητες των αγροτών και των ελεύθερων επαγγελματιών, καθώς και η εκμετάλλευση ενός ενσώματου ή αυλού αγαθού με σκοπό την απόκτηση από αυτό εσόδων.».

Επειδή στην παρ.2 του άρθρου 30 του ν.2859/2000 (αντίστοιχο το άρθρο 23 του ν.1642/1986) ορίζεται:

« Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου παρέχεται επίσης στον υποκείμενο κατά το μέρος που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται:

α) για την πραγματοποίηση στο εξωτερικό των δραστηριοτήτων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 4, εφόσον αυτές θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, αν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας».

Επειδή στο άρθρο 32 παρ.1 του ν.2859/2000 ορίζεται :

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 36.

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τη δήλωση αυτή, από την οποία αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου».

Επειδή στο άρθρο 34 παρ.1 του ν.2859/2000 (αντίστοιχο το άρθρο 27 του ν.1642/1986) ορίζεται:

«Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται, εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο αχρεώστητα ή

β) είναι αδύνατο να μεταφερθεί για έκπτωση σε επόμενη διαχειριστική περίοδο ή σε περίπτωση μεταφοράς του για έκπτωση, η έκπτωση αυτή δεν κατέστη δυνατή ή

γ) αφορά πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων α΄, β΄, γ΄, δ΄ και στ΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών - εισροών ή

δ) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.

Με αποφάσεις του Υπ. Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι, προκειμένου για αγαθά επένδυσης ορισμένων βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, αντί έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου παρέχεται δικαίωμα αναστολής της πληρωμής του ή ρυθμίζεται με άλλο τρόπο. Με τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος αυτού.».

Επειδή με την ΠΟΛ. 1085/8.3.93 με θέμα «Δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ που βαρύνει τις αγορές που πραγματοποιούν οι εταιρίες των ν.89/1967» διευκρινίζεται :

«Μετά από ερωτήματα που τέθηκαν στην υπηρεσία μας σχετικά με το πιο πάνω θέμα, σας πληροφορούμε τα εξής:

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 23 του ν. 1642/1986, σε συνδυασμό με την περίπτωση γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ίδιου νόμου, παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης και κατ' επέκταση επιστροφής του ΦΠΑ που βαρύνει τα πάσης φύσεως αγαθά που αγοράζουν ή εισάγουν και τις υπηρεσίες που δέχονται οι εταιρίες του ν.89/1967. Το δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ που βαρύνει τις αγορές ή εισαγωγές αγαθών των εταιριών του ν.89/1967 παρέχεται, σύμφωνα με την αριθ. Π. 4060/ 1671/ ΠΟΛ.1184/16.06.1988 Δ.Υ.Ο., παράγραφος 4, εφόσον δεν αφορά πράξεις που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου, όπως του άρθρου 18 ή ΦΠΑ αγαθών και υπηρεσιών της παραγράφου 4 του άρθρου 23 του ν. 1642/1986 και στην αίτηση για επιστροφή του φόρου επισυνάπτεται βεβαίωση της Τράπεζας της Ελλάδος, από την οποία προκύπτει ότι τα αναγραφόμενα ποσά εισροών, καλύφθηκαν με αντίστοιχα ποσά συναλλάγματος μη υποχρεωτικά εκχωρητέου.».

Επειδή στο άρθρο 64 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

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

Επειδή στο άρθρο 65 του ως άνω νόμου ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα, εμφανίζεται ως γραφείο στην Ελλάδα, της αλλοδαπής ναυτιλιακής εταιρείας “.....” που εγκαταστάθηκε με την με αριθμό 3122.1/3838/24186/17-01-2005 (ΦΕΚ 7/26-01-2005) κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Εμπορικής Ναυτιλίας σύμφωνα με τις διατάξεις των αν.89/67, 378/1968 και ν.27/1975.

Επειδή βάσει του διενεργηθέντος ελέγχου, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, δεν διενήργησε τις πράξεις (ναυλώσεις, διακανονισμό αβαριών, μεσιτεία ναυλώσεων ή αγοραπωλησιών ή ναυπηγήσεων πλοίων με Ελληνική ή ξένη σημαία πάνω από 500 κόρους ολικής χωρητικότητας, καθώς και με την αντιπροσώπευση επιχειρήσεων που έχουν σαν αντικείμενο τις ίδιες με τις παραπάνω δραστηριότητες) που ρητώς και περιοριστικά αναφέρονται στην ως άνω απόφαση εγκατάστασης και συγκεκριμένα στο άρθρο 1 αυτής, γεγονός το οποίο η

προσφεύγουσα δεν αναιρεί καθόσον τόσο στον έλεγχο όσο και κατά το ενδικοφανές στάδιο δεν προσκόμισε στοιχεία περί απόδειξης του αντιθέτου.

Επειδή η προσφεύγουσα όπως προκύπτει από το κεφ.4 «οικονομικά δεδομένα» της έκθεσης μερικού ελέγχου εισοδήματος, εισήγαγε συνάλλαγμα ποσού **208.7171,53 δολ. (172.487,25 ευρώ)** το οποίο δεν απέδειξε ότι προέρχεται από δραστηριότητες όπως αυτές ορίζονται στη απόφαση εγκατάστασής της .

Το εν λόγω συνάλλαγμα προκύπτει ότι χρησιμοποιήθηκε ως εξής:

ΔΑΠΑΝΕΣ ΓΡΑΦΕΙΟΥ	
Μισθοί-Εργοδ.εισφορές	9.179,37
Ενοίκια, Κοινόχρηστα	2.400,00
Διάφορα έξοδα	11.014,11
Αμοιβές Τρίτων	2.904,20
Πάγια	142.131,43
ΦΠΑ	3.655,32
ΣΥΝΟΛΟ	171.284,43
ΕΞΟΔΑ ΠΛΟΙΩΝ	
Διάφορα	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	0,00
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	171.284,43

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο των παραστατικών δαπανών διαπιστώθηκε ότι ένα μεγάλο μέρος των αγορών παγίων αφορούσε αγορά του με αριθμ..... αυτοκινήτου ΙΧ αξίας **127.669,99 ευρώ μάρκας** ενώ το υπόλοιπο αφορούσε λοιπά πάγια, όπως έπιπλα, χαλί, τηλεόραση, θερμαντικά σώματα, ηλεκτρονικά συστήματα, και οι λοιπές δαπάνες αφορούσαν βενζίνες, λάδια αυτοκινήτου, αεροπορικά εισιτήρια του εκπροσώπου, ενοίκια, αμοιβές σε λογιστικό γραφείο και αμοιβές σε έμμισθο προσωπικό και συγκεκριμένα στη σύζυγο του εκπροσώπου της προσφεύγουσας, κα, ΑΦΜ

Η προσφεύγουσα διενήργησε αγορές και δαπάνες εκτός του σκοπού δραστηριότητας της, δεδομένου ότι ως σαφώς αναφέρεται στην περ. ε του άρθρου 1 της εγκριτικής απόφασης, η προσφεύγουσα μπορεί να προβεί σε διενέργεια εισπράξεων και πληρωμών **μόνο για πράξεις που αναφέρονται στην απόφαση αυτή.**

Ως εκ τούτου υπάρχει αντικειμενική διαπίστωση μη δραστηριοποίησης της προσφεύγουσας εντός των πλαισίων που ορίζονται στην παρ. 1 του άρθρου 25 του Ν.27/1975 και μη τήρησης των όρων της παρ.2 του ιδίου άρθρου, συνεπώς **αίρονται οι φοροαπαλλαγές που αναφέρονται στην παρ.3^α του ιδίου άρθρου και νόμου.**

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη ότι η προσφεύγουσα , προέβη σε μόνιμη εγκατάσταση γραφείου στην Ελλάδα με εμπορική δραστηριότητα, αποβλέπει στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων στην Ελλάδα, θεώρησε ότι εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.2238/1994 και εκτίμησε τη συναλλακτική της δράσης από την πλευρά των εσόδων, βάσει του ύψους του συναλλάγματος που εισήγαγε, ήτοι στο ποσό των **172.487,25 ευρώ**

ενώ οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες συνολικού ποσού **171.284,43 ευρώ** ως ανωτέρω αναφέρθηκε πραγματοποιήθηκαν εκτός του σκοπού της επιχείρησης και σύμφωνα με το φορολογικό πλαίσιο δεν αναγνωρίστηκαν καθότι βασική προϋπόθεση αναγνώρισης μιας δαπάνης ως εκπεστέας φορολογικά είναι η παραγωγικότητά της.

Μεταξύ των δαπανών, συμπεριλαμβάνεται δαπάνη που αντιστοιχεί σε ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας **9.450,00 ευρώ**, εκδόσεως από την επιχείρηση, ΑΦΜ για το οποίο έχει ήδη καταλογισθεί η προβλεπόμενη παράβαση με την έκδοση της υπ' αριθμ.....-12-2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου την οποία η προσφεύγουσα αποδέχθηκε με τον αριθμ...../06-06-2014 συμβιβασμό η οποία δεν γίνεται δεκτή και για τον λόγο ότι αντιστοιχεί σε εικονική συναλλαγή.

Κατόπιν αυτών ο έλεγχος για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο προσδιόρισε φορολογητέα κέρδη **172.487,25 ευρώ** επί των οποίων καταλογίσθηκε φόρος με συντελεστή 32% ποσού 55.195,90 ευρώ πλέον πρόσθετοι φόροι λόγω μη υποβολής δήλωσης **66.235,10 ευρώ**.

Επειδή σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έχει συσταθεί ως γραφείο ναυτιλιακής αλλοδαπής επιχείρησης, το οποίο όμως εν τέλει για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο δεν διενήργησε πράξεις εντός του σκοπού του, αποβλέπει μεν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, ωστόσο όμως σύμφωνα με τα οικονομικά δεδομένα του γραφείου ως αναλυτικά αναφέρονται ανωτέρω, δεν προκύπτει να έχει προβεί σε διενέργεια πράξεων όπως αυτές, σαφώς ορίζονται στο άρθρο 28 του ν.2238/1994 ώστε να προκύψει αντίστοιχη ωφέλεια ή κέρδος από αυτές, ως θεώρησε ο έλεγχος, επιπλέον δεν προκύπτει να έχει προβεί και σε οποιαδήποτε πράξη που να εμπίπτει στις διατάξεις του δεύτερου μέρους του πρώτου τμήματος του ν.2238/1994, που αναφέρονται στον προσδιορισμό του εισοδήματος των φυσικών προσώπων στις οποίες παραπέμπει το άρθρο 105 παρ.9 του ν.2238/1994.

Συνεπώς ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας βασίμως προβάλλεται.

Επισημαίνεται ότι εξαιτίας της άρσης των φορολογικών απαλλαγών, για την κατοχή του με αριθμ..... αυτοκινήτου ΙΧ αξίας 127.669,99 ευρώ μάρκας αντιστοιχεί ποσό ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης διαβίωσης η οποία σύμφωνα με το άρθρο 16 του ν.2238/1994, βαρύνει τον νόμιμο εκπρόσωπό της, καθόσον η προσφεύγουσα κατ' ουσίαν δεν αποτελεί γραφείο ναυτιλιακής αλλοδαπής του άρθρου 25 του ν.27/1975 ώστε να δικαιούται των προβλεπόμενων απαλλαγών που αναφέρονται στον Κ.Φ.Ε. (ν.2238/1994).

Το εν λόγω αποτελεί αντικείμενο ελέγχου του νομίμου εκπροσώπου, τον οποίο δύναται να διενεργήσει ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. λαμβάνοντας υπ' όψιν τις διατάξεις περί παραγραφής.

Επειδή σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις περί ΦΠΑ και των σχετικών διευκρινιστικών εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί για το υπό κρίση θέμα, απαραίτητη προϋπόθεση για το δικαίωμα επιστροφής του φόρου, είναι η διενέργεια πράξεων (όπως αυτές αναφέρονται στην εγκριτική απόφαση εγκατάστασης της προσφεύγουσας) στο εξωτερικό.

Εν προκειμένω για την προσφεύγουσα εκδόθηκε η με αριθμ...../01-05-2009 Προσωρινή πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ με ποσό επιστροφής ΦΠΑ **3.020,34 ευρώ** το οποίο αντιστοιχούσε σε δαπάνες συνολικού ποσού **15.896,55 ευρώ** .

Ωστόσο ως αναφέρθηκε η προσφεύγουσα για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο δεν δραστηριοποιήθηκε στο εξωτερικό ως όριζε η εγκριτική απόφαση εγκατάστασής της και επιπλέον οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες δεν σχετίζονται με την δραστηριότητα αυτή, επισημαίνεται επίσης ότι μεταξύ των δαπανών, συμπεριλαμβάνεται δαπάνη που αντιστοιχεί στο προαναφερόμενο εικονικό φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας **9.450,00 ευρώ** πλέον ΦΠΑ 19% **1.795,50 ευρώ**, η οποία δεν γίνεται δεκτή και για τον λόγο ότι αντιστοιχεί σε μη νόμιμο φορολογικό στοιχείο . Κατόπιν αυτών η προσφεύγουσα δεν είχε δικαίωμα επιστροφής του φόρου και ορθώς από τον έλεγχο καταλογίσθηκε σε βάρος της το ποσό που της είχε επιστραφεί .

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.».

Επειδή στην παρ 5 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 ορίζεται:

« Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.».

Επειδή στο άρθρο 9 παρ.5 του ν.2523/1997 ορίζεται:

«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.».

Επειδή στην παρ. 49 παρ.3 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.».

Επειδή στην παρ.1 και 2 του άρθρου 57 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«1.Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.».

Επειδή εν προκειμένω οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν την 14/09/2016 και κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα την 30/09/2016, ήτοι εντός του χρόνου που ορίζουν οι σχετικές προαναφερθείσες διατάξεις περί παραγραφής δεδομένου ότι:

α) η προσφεύγουσα για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο δεν υπέβαλε δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ενώ, σύμφωνα με το άρθρο 107 του ν.2238/1994 ως νομικό πρόσωπο του άρθρου 101 του ίδιου νόμου, υποχρεούται σε υποβολή και

β) με το με αριθμ.πρωτ...../18-11-2013 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ Αττικής περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πλοίων ότι η προσφεύγουσα εταιρεία για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο είναι λήπτρια ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου συνολικής καθαρής αξίας 9.450,00 ευρώ εκδόσεως, ΑΦΜ και δυνάμει αυτού εκδόθηκε η με αριθμ...../09-12-2013 εντολή ελέγχου ΚΒΣ και καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα, παράβαση με την έκδοση της υπ'αριθμ.....-12-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου την οποία η προσφεύγουσα αποδέχθηκε με τον με αριθμ...../06-06-2014 συμβιβασμό. Με το εν λόγω στοιχείο εξακριβώθηκε διαφορά ως προς τον φόρο προστιθέμενης αξίας που είχε αρχικώς προσδιορισθεί.

Κατόπιν αυτών ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή ως προς το ΦΠΑ και την επιβολή ειδικού προστίμου ΦΠΑ, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στις από 05/09/2016, Φ.Π.Α. και προστίμου ΦΠΑ (άρθρ.6 παρ.1 του ν.2523/1997) της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Πλοίων,, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **25/10/2016** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», **ΑΦΜ** ως εξής:

α)Την απόρριψη αυτής ως προς την υπ' αριθμ...../12-09-2016 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και την υπ'αριθμ...../12-09-2016 Πράξης προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 παρ.1 του ν.2523/1997, και την επικύρωση αυτών ,

β)Την αποδοχή αυτής ως προς την υπ'αριθμ...../12-09-2016 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και την ακύρωση της εν λόγω πράξης αυτής σύμφωνα με το αναφερόμενο σκεπτικό.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικ.έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2005-31/12/2005)

Α) Ως προς την φορολογία εισοδήματος

Διαφορά φόρου	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	0,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00€

Β) Ως προς το Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	3.020,34€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	3.624,40€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.644,74€

Γ) Πρόστιμο άρθρου 6 του ν.2523/1997 :5.386,50 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της .