



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Καλλιθέα

16/ 12 /2016

Αριθμός απόφασης:

4377

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 562
ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. 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 του Υπουργείου Οικονομικών 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) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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'/1.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, (υποκατάστημα Ελλάδας), με ΑΦΜ που εδρεύει, κατά της υπ' αριθ.2016 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς άρθρου 5 ν. 3845/2010 του Προϊσταμένου για το οικ. έτος 2010 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2009) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 28-07-2016 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, (υποκατάστημα Ελλάδας). 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. αρ./2015 εντολή μερικού ελέγχου του προϊσταμένου, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών, στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας, συμπεριλαμβανομένης της έκτακτης εισφοράς του άρθρου 5 του ν. 3845/2010 για τα οικ. έτη 2010 και 2011 (διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2009 και 01/01-31/12/2010).

Από τον έλεγχο αυτό διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα, με αντικείμενο εργασιών αεροπορικές μεταφορές επιβατών και εμπορευμάτων, για το οικ. έτος 2010 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2009) υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την υπ' αριθ.-2010 δήλωση φορολογίας εισοδήματος με την οποία δήλωσε τα εξής:

Κωδ. 015	Ακαθάριστα έσοδα χρήσης	
Κωδ. 016	Κέρδη Ισολογισμού(Λ /86.99)	
Κωδ. 024	Σύνολο κερδών	
Κωδ. 029	ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΕΩΣ	

Βάσει των δεδομένων της δήλωσης αυτής εκδόθηκε εκκαθαριστικό σημείωμα έκτακτης εισφοράς (άρθρου 5 ν. 3845/2010), από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων, με το οποίο προσδιορίστηκε εισφορά ποσού €.

Το σύνολο των κερδών που δηλώθηκαν στον κωδικό 024 αφορούν τα τεκμαρτά κέρδη που προέκυψαν με την εφαρμογή συντελεστή 10% επί των ακαθαρίστων εσόδων και όχι τα λογιστικά κέρδη, όπως αυτά προκύπτουν από το τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων, σύμφωνα με τα άρθρα 31 παρ. 19 και 105 παρ.7 του ν. 2238/1994, τα οποία ανέρχονται σε € .

Κατόπιν αυτών ο έλεγχος, λαμβάνοντας ως βάση για τον υπολογισμό της εισφοράς τα λογιστικά κέρδη, εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εισφορά ποσού € πλέον προσαύξηση λόγω ανακρίβειας ποσού €.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως μεταρρύθμιση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. παραβίαση του από 23.9.2008 μνημονίου αμοιβαίας κατανόησης και συνεργασίας που υπεγράφη μεταξύ Ελλάδος και – Παραβίαση άρθρου 103 παρ. 1 περ. η ν. 2238/1994.
2. παρά το νόμο επιβολή έκτακτης εισφοράς. Αντίθεση με το τελευταίο εδάφιο αρθ. 5 παρ. 5 ν. 3845/2010.
3. παρά το νόμο επιβολή προσαυξήσεων 120% λόγω ανακρίβειας- μη εφαρμογή του νόμου 2523/1997 στην υπό κρίση περίπτωση.
4. παρά το νόμο λήψη υπόψη από την ελεγκτική αρχή των λογιστικών αποτελεσμάτων ως βάση για επιβολή έκτακτης εισφοράς αρθ. 5 ν. 3845/2010.
5. παραβίαση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης –νομιμότητας - ασφάλειας δικαίου.

Επί του 1^{ου} Λόγου

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, (α) δυνάμει του Μνημονίου Αμοιβαίας Κατανόησης και Συνεργασίας που υπογράφηκε μεταξύ της Ελλάδας και στις/2008 (ΣΧΕΤ. 1Α), το υποκατάστημα στην Ελλάδα της αλλοδαπής Αεροπορικής εταιρείας – για την ελεγχόμενη περίοδο- δεν φορολογείται με φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων στην Ελλάδα με τον όρο της αμοιβαιότητας.

(β) Όπως επίσης προβλέπεται στο άρθρο 103 παρ. 1 περ. η' Ν. 2238/1994 που ίσχυε κατά την κρίσιμη φορολογική περίοδο «απαλλάσσονται από το φόρο τα κέρδη από εκμετάλλευση πλοίων υπό ξένη σημαία και αεροσκαφών που πραγματοποιούν στην Ελλάδα αλλοδαπές επιχειρήσεις με τον όρο της αμοιβαιότητας».

Επειδή, στο άρθρο 5 του ν. 3845/2010 ορίζεται ότι:

1. Επιβάλλεται έκτακτη, εφάπαξ εισφορά κοινωνικής ευθύνης, στο συνολικό καθαρό εισόδημα, οικονομικού έτους 2010, των νομικών προσώπων του άρθρου 2 παράγραφος 4 και 101 παράγραφος 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994, ΦΕΚ 151/Α'). Η έκτακτη εισφορά επιβάλλεται στο καθαρό εισόδημα, όπως αυτό προσδιορίζεται στις διατάξεις των άρθρων 31 παράγραφος 19 και 105 παράγραφος 7 του ίδιου Κώδικα, εφόσον το εισόδημα αυτό υπερβαίνει τα εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ. Η εισφορά επιβάλλεται στο σύνολο του καθαρού εισοδήματος. Αν το καθαρό εισόδημα είναι ίσο ή μικρότερο των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ, δεν επιβάλλεται εισφορά.....

2. Η έκτακτη εισφορά, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα ή στα καθαρά κέρδη της προηγούμενης παραγράφου, υπολογίζεται ανά κλιμάκιο ως εξής:

α) Για συνολικό καθαρό εισόδημα ή καθαρά κέρδη από ένα (1) ευρώ έως και τριακόσιες χιλιάδες (300.000) ευρώ, η έκτακτη εισφορά ισούται με το γινόμενο τους επί συντελεστή τέσσερα τοις εκατό (4%).

β) Για τη διαφορά του συνολικού καθαρού εισοδήματος ή των καθαρών κερδών από τριακόσιες χιλιάδες ένα (300.001) ευρώ έως και ένα εκατομμύριο (1.000.000) ευρώ, η έκτακτη εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή έξι τοις εκατό (6%) και

γ) Για τη διαφορά του συνολικού καθαρού εισοδήματος ή των καθαρών κερδών από ένα εκατομμύριο ένα (1.000.001) ευρώ έως και πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ, η έκτακτη εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή οκτώ τοις εκατό (8%).

δ) Για τη διαφορά του συνολικού καθαρού εισοδήματος ή των καθαρών κερδών από πέντε εκατομμύρια ένα (5.000.001) ευρώ και άνω, η έκτακτη εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%).

Το ποσό της έκτακτης εισφοράς περιορίζεται αναλόγως, σε κάθε περίπτωση, ώστε το εναπομένον συνολικό καθαρό εισόδημα ή τα καθαρά κέρδη, που απετέλεσαν τη βάση προσδιορισμού της, να μην υπολείπεται του ποσού των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ.

4. Το συνολικό καθαρό εισόδημα ή τα καθαρά κέρδη της παραγράφου 1, επί των οποίων επιβάλλεται η έκτακτη εισφορά, δεν μπορεί να υπερβαίνουν το διπλάσιο του μέσου όρου των συνολικών καθαρών εισοδημάτων ή των καθαρών κερδών των δύο προηγούμενων οικονομικών ετών, 2008 και 2009.

5. Για τον υπολογισμό της έκτακτης εισφοράς εκδίδεται εκκαθαριστικό σημείωμα, αντίγραφο του οποίου αποστέλλεται στην επιχείρηση. Η έκτακτη εισφορά βεβαιώνεται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία της επιχείρησης κατά την οριζόμενη διαδικασία στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.....

Αν από φορολογικό έλεγχο προκύψει διαφορά του καθαρού εισοδήματος ή των καθαρών κερδών, δεν επιβάλλεται επιπλέον έκτακτη εισφορά, ούτε επιστρέφεται εισφορά που τυχόν καταβλήθηκε.

6. Η προθεσμία άσκησης προσφυγής ή υποβολής αίτησης για διοικητική επίλυση της διαφοράς, καθώς και η άσκηση της προσφυγής ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου, δεν αναστέλλει τη βεβαίωση και την είσπραξη της εισφοράς.

7. Οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, καθώς και του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999, ΦΕΚ 97/Α'), όπως ισχύουν, εφαρμόζονται αναλόγως και για την έκτακτη εισφορά του άρθρου αυτού, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις διατάξεις του άρθρου αυτού.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1181/14-12-2010 εγκύκλιο του Υπ. Οικ. (κοινοποίηση διατάξεων των παραγράφων 1-11 του πέμπτου άρθρου του ν. 3845/2010:

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού επιβάλλεται έκτακτη εισφορά στα μεγάλα κέρδη των επιχειρήσεων που πραγματοποιήθηκαν κατά το οικονομικό έτος 2010 (χρήση 2009). Ειδικότερα, η εισφορά επιβάλλεται σε όλα ανεξαιρέτως τα νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994 (Α.Ε., Ε.Π.Ε., δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις, συνεταιρισμοί, υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων) και της παρ. 4 του άρθρου 2 του ίδιου νόμου (προσωπικές

εταιρίες, κοινοπραξίες, κλπ.), που πραγματοποίησαν καθαρά κέρδη άνω των 100.000 ευρώ κατά το οικονομικό έτος 2010. Διευκρινίζεται, ότι η εισφορά επιβάλλεται ανεξάρτητα αν τα πιο πάνω νομικά πρόσωπα υπάγονται στις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου ή σε οποιοδήποτε φορολογικό καθεστώς (π.χ. Τράπεζα της Ελλάδος), καθόσον η εισφορά αυτή δεν αποτελεί φόρο εισοδήματος, αλλά ιδιότυπη έκτακτη εφάπαξ επιβάρυνση.

Η εισφορά επιβάλλεται στα συνολικά καθαρά κέρδη οικονομικού έτους 2010 που προσδιορίζονται με βάση τις διατάξεις της παρ. 18 του άρθρου 31 και της παρ. 7 του άρθρου 105 του ν. 2238/1994. Επομένως, ως κέρδη πρέπει να λαμβάνονται τα συνολικά κέρδη προ της διανομής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη τα φορολογητέα κέρδη των νομικών προσώπων που προκύπτουν από την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 99 και 106 του Κ.Φ.Ε.

Προκειμένου για τα κέρδη προσωπικών εταιρειών, δεν αφαιρείται από αυτά, η επιχειρηματική αμοιβή. Τέλος, στα κέρδη που υπόκεινται στην εισφορά περιλαμβάνονται τα πάσης φύσεως εισοδήματα από την εκμετάλλευση ή παρεπόμενα έσοδα (π.χ. μερίσματα), είτε προέρχονται από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή και ανεξάρτητα αν φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις ή αν απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος (π.χ. υπεραξία από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α.) ή αν φορολογούνται κατ' ειδικό τρόπο (π.χ. τόκοι ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου για τις τράπεζες). Για τον προσδιορισμό των κερδών επί των οποίων επιβάλλεται η έκτακτη εισφορά, από τα ακαθάριστα έσοδα αφαιρούνται οι δαπάνες του άρθρου 31 και οι λοιπές δαπάνες που αναφέρονται στις παραγράφους 2, 3, 4, 5 και 6 του άρθρου 105, προκειμένου για τα νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 (Α.Ε. Ε.Π.Ε., κλπ.).

Επομένως, η εισφορά επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό κέρδος μετά την προσθήκη των λογιστικών διαφορών (δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση) που έχουν δηλωθεί στους κωδικούς 018, 019, 020, 021, 022, 023 και 025 (Φ.01.010 και Φ.01.013). Από τις δηλώσεις των τραπεζικών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων (Φ.01.011 και Φ.01.014) λαμβάνονται υπόψη οι λογιστικές διαφορές που έχουν δηλωθεί στους κωδικούς 018, 019, 020, 021, 022 και 062.

Από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (Ε5) των προσωπικών εταιριών, κοινοπραξιών, κλπ. λαμβάνονται υπόψη οι λογιστικές διαφορές που έχουν δηλωθεί στους κωδικούς 018, 019, 020, 450, 021, 022 και 023. Ειδικότερα, για τις προσωπικές εταιρείες, κοινοπραξίες κλπ. που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ, στον υπολογισμό (εκκαθάριση) της έκτακτης εισφοράς λαμβάνονται υπόψη τα κέρδη του κωδικού 024, ενώ για όσες τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του ΚΒΣ λαμβάνονται υπόψη αθροιστικά τα κέρδη των κωδικών 024, 100, 425, 430 και 435.

Απαραίτητη προϋπόθεση για την επιβολή της έκτακτης εισφοράς είναι τα κέρδη των επιχειρήσεων, όπως αυτά προσδιορίζονται σύμφωνα με τα πιο πάνω, να υπερβαίνουν τα 100.000 ευρώ.»

Επειδή, στην περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 103 του ν.2238/1994, ορίζεται ότι:

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο:.....

η. Τα κέρδη από την εκμετάλλευση πλοίων υπό ξένη σημαία και αεροσκαφών, που πραγματοποιούν στην Ελλάδα οι αλλοδαπές επιχειρήσεις, με τον όρο της αμοιβαιότητας.»

Επειδή, όπως έχει κριθεί παγίως σε ανάλογες περιπτώσεις επιβολής έκτακτων εισφορών (ΣΤΕ 3408-9/2013, 1317-8/1979 Ολομ., 3098, 3653/1981, 3202/1982, 116/1983, 357/1984 επταμ. κ.ά.), η υπό κρίση εισφορά δεν αποτελεί φόρο εισοδήματος, το εισόδημα δε του οικονομικού έτους 2010 δεν αποτελεί αντικείμενο φορολογίας κατά την έννοια του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος. Η εισφορά αυτή αποτελεί, πράγματι, έκτακτη οικονομική επιβάρυνση των νομικών προσώπων, κυρίως εταιρειών, για την αντιμετώπιση της οξύτατης οικονομικής κρίσης που σοβούσε στην Χώρα, το εισόδημα δε χρησιμοποιείται ως δείκτης της οικονομικής δύναμews των υποκειμένων στην εισφορά προσώπων, αποτελεί δηλαδή το κριτήριο και συνακόλουθα την βάση επιβολής της εισφοράς.

Η υπό κρίση εισφορά παρέμεινε μεμονωμένη, δεν επιβλήθηκε δηλαδή αντίστοιχη εισφορά κατά τα επόμενα έτη. Υπό την προϋπόθεση δε αυτή, ότι δηλαδή δεν επανελήφθη στα πλαίσια της αρξαμένης από το 2010 και συνεχιζόμενης κρίσεως δεν δύναται να θεωρηθεί ότι προσλαμβάνει τον χαρακτήρα πρόσθετου φόρου επί του εισοδήματος. (πρβλ ΣΤΕ 1/2016).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι η προσφεύγουσα, απαλλάσσεται του φόρου εισοδήματος στην Ελλάδα με τον όρο της αμοιβαιότητας.

Επειδή, η υπό κρίση εισφορά δεν αποτελεί φόρο εισοδήματος δεν συντρέχει περίπτωση απαλλαγής της προσφεύγουσας, βάσει του όρου της αμοιβαιότητας και η επιβολή της δεν συνιστά παραβίαση του άρθρου 103 παρ. 1 περ. η' Ν. 2238/1994, ως εκ τούτου οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Επί του 2^{ου} λόγου

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι σύμφωνα με την ρητή πρόβλεψη του τελευταίου εδαφίου του άρθρου 5 παρ. 5 του ν.. 3845/2010 η Ελεγκτική Αρχή δεν είχε το δικαίωμα να επιβάλει επιπλέον έκτακτη εισφορά, δηλαδή, δεν είχε δικαίωμα να επιβάλει εισφορά πλέον της επιβληθείσας, ποσού €, με βάση την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, στο τελευταίο εδάφιο της παρ. 5 του άρθρου 5 του ν. 3845/2010 ορίζεται ότι:
«δεν επιβάλλεται επιπλέον έκτακτη εισφορά, αν από φορολογικό έλεγχο προκύψει διαφορά του καθαρού εισοδήματος ή των καθαρών κερδών.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η ελεγκτική αρχή δεν επέβαλε την επιπλέον εισφορά λόγω διαπίστωσης διαφοράς καθαρών κερδών, αλλά για τον προσδιορισμό της βάσης υπολογισμού της εισφοράς έλαβε τα κέρδη που προκύπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 105 παρ. 7 του ν. 2238/1994 και ως εκ τούτου ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επί του 3^{ου} λόγου

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι έσφαλε η φορολογική αρχή επιβάλλοντας προσαυξήσεις 120% του Ν. 2523/1997 διότι στην υπό κρίση περίπτωση δεν εφαρμόζεται ο Νόμος 2523/1997.

Επειδή, στο άρθρο 1 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι:

«1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

α) β) υποβάλει ανακριθή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθ. 971/6-5-2010 δήλωση φορολογίας εισοδήματος με τα ακόλουθα αριθμητικά δεδομένα:

Κωδ. 015	Ακαθάριστα έσοδα χρήσης	
Κωδ. 016	Κέρδη Ισολογισμού(Λ /86.99)	
Κωδ. 024	Σύνολο κερδών	
Κωδ. 029	ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΕΩΣ	

Σύμφωνα με τα δεδομένα του τηρούμενου βιβλίου εσόδων – εξόδων και του φορολογικού καθεστώτος, από το οποίο διέπεται η προσφεύγουσα, η ως άνω δήλωση φορολογίας εισοδήματος θα έπρεπε να περιλαμβάνει τα ακόλουθα αριθμητικά δεδομένα:

Κωδ. 015	Ακαθάριστα έσοδα χρήσης	
Κωδ. 016	Κέρδη Ισολογισμού(Λ /86.99)	
Κωδ. 024	Σύνολο κερδών	
Κωδ. 461	ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΑ ΚΕΡΔΗ (άρθρο 103 παρ. 1 περ. η' Ν. 2238/94)	
Κωδ. 029	ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΕΩΣ	

Επειδή, εν προκειμένω, με το εκδοθέν από την Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων εκκαθαριστικό σημείωμα, ως βάση υπολογισμού της έκτακτης εισφοράς άρθρου 5 του ν. 3845/2010 ελήφθησαν τα τεκμαρτά κέρδη αντί των λογιστικών, που η προσφεύγουσα, ως προαναφέρθηκε, όφειλε να δηλώσει στον αντίστοιχο κωδικό. Επομένως, δεδομένου ότι υπέβαλε ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος, τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επί του 4^{ου} λόγου

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι για την επιβολή της έκτακτης εισφοράς του ν. 3845/2010 ως βάση θα έπρεπε να ληφθούν υπόψη τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από την διάταξη της παρ. 8 του άρθρου 105 ν. 2238/1994 λαμβανομένης υπόψη και της ΠΟΛ.1181/2010 με την οποία δόθηκαν σχετικές διευκρινίσεις και οδηγίες εφαρμογής για την εφαρμογή του άρθρου 5 Ν. 3845/2010 που προβλέπει την επιβολή έκτακτης εισφοράς

Επειδή, στην παρ. 1 του άρθρου 101 του ν.2238/1994, ορίζεται ότι:

«1. 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, στην περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 103 του ν.2238/1994, ορίζεται ότι:

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο:.....

η. Τα κέρδη από την εκμετάλλευση πλοίων υπό ξένη σημαία και αεροσκαφών, που πραγματοποιούν στην Ελλάδα οι αλλοδαπές επιχειρήσεις, με τον όρο της αμοιβαιότητας.»

Επειδή, στις παρ. 1, 7 και 8 του άρθρου 105 του ν.2238/1994, ορίζεται ότι:

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

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

7. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις που αναφέρονται στις παραγράφους 2, 3, 4, 5 και 6 αποτελεί το συνολικό καθαρό εισόδημα των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101.»

*8. Ως καθαρό εισόδημα των αλλοδαπών επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται πλοία υπό ξένη σημαία και αεροσκάφη λαμβάνεται ποσοστό δέκα τοις εκατό **(10%)** στα ακαθάριστα έσοδα που πραγματοποιούνται από τη μεταφορά επιβατών, εμπορευμάτων και 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, όπως προκύπτει από τη γραμματική διατύπωση των διατάξεων του άρθρου 5 του ν. 3845/2010 για μεν τον προσδιορισμό των υποκειμένων της υπό κρίση εισφοράς παραπέμπει στα άρθρα 2 παρ. 4 και 101 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ), για δε τον προσδιορισμό της βάσης υπολογισμού της εισφοράς στα άρθρα 31 παρ. 19 και 105 παρ. 7 του ίδιου Κώδικα.

Οι διατάξεις των άρθρων 31 παρ. 19 και 105 παρ. 7 του ΚΦΕ ορίζουν ότι το καθαρό εισόδημα των εμπορικών επιχειρήσεων και των νομικών προσώπων του άρθρου 101 παρ. 1 του ίδιου Κώδικα, αντιστοίχως, προκύπτει μετά την αφαίρεση από τα ακαθάριστα έσοδα αυτών των προβλεπομένων εκπτώσεων.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ως βάση υπολογισμού της εισφοράς θα έπρεπε να ληφθούν υπόψη, τα τεκμαρτά κέρδη που προκύπτουν από την διάταξη της παρ. 8 του άρθρου 105 Ν. 2238/1994, είναι απορριπτέος ως νόμω αβάσιμος.

Επί του 5^{ου} λόγου

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή, εντελώς παράνομα και αυθαίρετα της επέβαλε την ως άνω έκτακτη εισφορά, παραβιάζοντας την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, της νομιμότητας και της ασφάλειας δικαίου

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή ενήργησε σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, παρά τον περί του αντιθέτου ισχυρισμό της προσφεύγουσας και ως εκ τούτου, δεν τίθεται θέμα παραβίασης των αρχών της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της ασφάλειας δικαίου

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από-2016 έκθεση ελέγχου του επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της υπ' αριθ.-2016 ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση της υπ' αρ./2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς άρθρου 5 ν. 3845/2010 του Προϊσταμένου για το οικ. έτος 2010 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2009).

Βάση υπολογισμού για την επιβολή εισφοράς και εισφορά με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω η βάση υπολογισμού για την επιβολή εισφοράς άρθρου 5 ν. 3845/2010, η αναλογούσα εισφορά και η οριστική φορολογική υποχρέωση, με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

Εκκαθάριση έκτακτης εισφοράς	βάσει δήλωσης	βάσει ελέγχου	βάσει της παρούσας απόφασης	οριστική φορολογική υποχρέωση
Βάση υπολογισμού εισφοράς				
Ποσό έκτακτης εισφοράς (Κέρδη > 5 εκ) τότε 10%				
Ποσό έκτακτης εισφοράς (Κέρδη 1 εκ έως 5 εκ) τότε 8%				
Ποσό έκτακτης εισφοράς (Κέρδη 0,3 εκ έως 1 εκ) τότε 6%				
Ποσό έκτακτης εισφοράς (Κέρδη έως 0,3 εκ) τότε 4%				
Ποσό έκτακτης εισφοράς				
Μείον ποσό έκτακτης εισφοράς που βεβαιώθηκε				
Διαφορά έκτακτης εισφοράς προς βεβαίωση				
Προσ/ση λόγω ανακρίβειας 2% ανά μήνα				
62 μήνες * 2% = 124% (περιορίζεται στο 120%)				
Οριστική φορολογική υποχρέωση				

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από το Αρμόδιο όργανο, με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).