



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604535

ΦΑΞ : 2131604568

Καλλιθέα

05/12/2016

Αριθμός απόφασης: 4086

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' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

4. Την από 07/07/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας, με την επωνυμία, κατά της υπ' αριθμ.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς άρθρου 5 Ν.3845/2010 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, οικονομικού έτους 2010 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς άρθρου 5 Ν.3845/2010 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, οικονομικού έτους 2010 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 30/05/2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Με την υπ' αριθμ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς άρθρου 5 Ν.3845/2010 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, για το οικονομικό έτος 2010, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό έκτακτης εισφοράς 1.117.908,44 πλέον ποσό πρόσθετης έκτακτης εισφοράς ευρώ 1.341.490,13, ήτοι συνολικά ποσό κύριας και πρόσθετης εισφοράς, ευρώ 2.459.398,57

Το ανωτέρω ποσό επεβλήθη μετά τις διαπιστώσεις και την σύνταξη της από 30/05/2016 έκθεσης ελέγχου φόρου Εισοδήματος προσώπων της ελεγκτού του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, μετά την υπ' αριθ...../2016 εντολή ελέγχου βάσει των διατάξεων των άρθρων 66 ν.2238/94 ,άρθρων 23 έως και 25 ν.4174/13 και των ΑΥΟ ΠΟΛ 1037/05 &1081/05.

Κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

Φορολογική περίοδος 1.01.2009 – 31.12.2009

Με βάση τα δεδομένα των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος που έχει υποβάλει η επιχείρηση, τα οποία ελήφθησαν υπόψη για τον προσδιορισμό της έκτακτης εισφοράς, προκύπτουν τα εξής:

Οικονομικά έτη	Φορολογικά έτη	Καθαρά κέρδη
2010	1.01.2009 – 31.12.2009	1.716.445,83
2009	1.01.2008 – 31.12.2008	1.838.923,09
2008	1.01.2007 – 31.12.2007	1.569.203,21

Από τον παραπάνω πίνακα ότι τα κέρδη του οικ. έτους 2010 υπερβαίνουν τις εκατό χιλιάδες (100.000,00) ευρώ και κατά συνέπεια η ελεγχόμενη επιχείρηση είναι υπόχρεη στην έκτακτη εισφορά του άρθρου 5 του Ν. 3845/2010.

Με βάση τα ως άνω δεδομένα εκδόθηκε από την Γ.Γ.Π.Σ. το υπ' αριθμό χρηματικού καταλόγου-2010 εκκαθαριστικό σημείωμα έκτακτης εισφοράς του άρθρου 5 του Ν. 3845/2010 ως εξής:

Εκκαθάριση έκτακτης εισφοράς	Καθαρά	Καθαρά κέρδη	Υποκείμενα
	Κέρδη	Βάση Δ.Λ.Π.	σε εισφορά
Οικονομικό έτος 2010	1.716.445,83		
Οικονομικό έτος 2009	1.838.923,09		
Οικονομικό έτος 2008	1.569.203,21		
Βάση υπολογισμού εισφοράς	1.716.445,83	0,00	1.716.445,83
Ποσό έκτακτης εισφοράς που βεβαιώθηκε (αριθμός Χρηματικού καταλόγου-2010			111.315,67

Όπως διαπίστωσε ο έλεγχος, η επιχείρηση με την υπ' αριθμ./6-5-2010 υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος της χρήσης 2009 (οικονομικό έτος 2010) έχει δηλώσει στον κωδικό 024 τα καθαρά κέρδη όπως αυτά προκύπτουν εφαρμόζοντας συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) στα ακαθάριστα έσοδα.

Δηλαδή, δεν έχει δηλώσει τα λογιστικά κέρδη όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία της (Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.) τα οποία ανέρχονται σε 13.552.241,11 ευρώ και

προκύπτουν από την σελίδα 5 του τηρούμενου βιβλίου απογραφών και ισολογισμού (αρ. πράξεως θεώρησης/2009).

Επίσης, όπως διαπίστωσε ο έλεγχος και για τα οικ. έτη 2008 και 2009 η επιχείρηση με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, έχει δηλώσει στον κωδικό 024 τα καθαρά κέρδη όπως αυτά προκύπτουν εφαρμόζοντας συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) στα ακαθάριστα έσοδα και όχι τα λογιστικά κέρδη όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία της (άρθρα 31 παρ. 19 και 105 παρ. 7 του Ν. 2238/94).

Μετά τις παραπάνω διαπιστώσεις του ελέγχου και με βάση τα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης προκύπτει ότι το καθαρό εισόδημα (λογιστικά κέρδη) για τα οικ. έτη 2008, 2009 και 2010, έχει ως εξής:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΤΗ	2008	2009	2010
ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	1/1-31/12/2007	1/1-31/12/2008	1/1-31/12/2009
Έσοδα από παροχή υπηρεσιών	22.530.843,30	26.680.750,02	17.164.458,27
Μείον: Έξοδα			
Αμοιβές & έξοδα προσωπικού	782.952,14	857.611,90	977.317,94
Αμοιβές και έξοδα τρίτων (Λ 61)	9.971,00	9.699,99	28.007,18
Παροχές τρίτων (Λ 62)			2.390.370,79
Διάφορα έξοδα (Λ 64)	5.060.127,94	5.311.846,82	212.583,00
Τόκοι και συναφή έξοδα (Λ 65)	0,00	0,00	3.938,25
Σύνολο εξόδων	5.853.051,08	6.179.158,71	3.612.217,16
Καθαρά κέρδη βιβλίων (λογιστικά)	16.677.792,22	20.501.591,31	13.552.241,11

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Η επιχείρηση στη χρήση 2009 έχει προσδιορίσει τα ακαθάριστα έσοδα στο ποσό των 17.164.458,27 ευρώ ενώ από τον έλεγχο αυτά προσδιορίστηκαν στο ποσό των 18.590.651,35 ευρώ. Η διαφορά 1.426.193,08 ευρώ οφείλεται στο ότι η ελεγχόμενη χρέωσε τα έσοδα με τις προμήθειες πρακτόρων που ανέρχονται στο ποσό των 827.371,15 ευρώ και επίσης δεν έχει συμπεριλάβει τα έσοδα ναύλων φορτωτικών εξωτερικού αξίας 23.782,27 ευρώ καθώς και τα έσοδα λοιπών αεροπορικών εταιρειών αξίας 575.039,66 ευρώ.

ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΚΕΡΔΩΝ (ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΕΡΔΗ)

Οικονομικά έτη	Φορολογικά έτη	Καθαρά κέρδη
2010	1.01.2009 – 31.12.2009	13.552.241,11
2009	1.01.2008 – 31.12.2008	20.501.591,31
2008	1.01.2007 – 31.12.2007	16.677.792,22

Συνεπώς, επειδή δεν εκδόθηκε ορθά το εκκαθαριστικό σημείωμα έκτακτης εισφοράς, ο παρών έλεγχος υπολογίζει την Έκτακτη εισφορά οικονομικού έτους 2010 της επιχείρησής σας βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 του Ν. 3845/2010, μετά των νομίμων προσαυξήσεων, ως ακολούθως:

Εκκαθάριση έκτακτης εισφοράς	Καθαρά	Καθαρά κέρδη	Υποκείμενα
	Κέρδη	Βάση Δ.Λ.Π.	σε εισφορά
Οικονομικό έτος 2010	13.552.241,11		
Οικονομικό έτος 2009	20.501.591,31		

Οικονομικό έτος 2008	16.677.792,22		
Βάση υπολογισμού εισφοράς	13.552.241,11	0,00	13.552.241,11
Ποσό έκτακτης εισφοράς (Κέρδη>5 εκ) τότε 10%			855.224,11
Ποσό έκτακτης εισφοράς (Κέρδη 1 εκ έως 5 εκ) τότε 8%			320.000,00
Ποσό έκτακτης εισφοράς (Κέρδη 0,3 εκ έως 1 εκ) τότε 6%			42.000,00
Ποσό έκτακτης εισφοράς (Κέρδη έως 0,3 εκ) τότε 4%			12.000,00
Ποσό έκτακτης εισφοράς			1.229.224,11
Μείον ποσό έκτακτης εισφοράς που βεβαιώθηκε			111.315,67
Διαφορά έκτακτης εισφοράς προς βεβαίωση			1.117.908,44
Προσ/ση λόγω ανακρίβειας 2% ανά μήνα 62 μήνες * 2% =124% (περιορίζεται στο 120%)			1.341.490,13
Σύνολο έκτακτης εισφοράς προς βεβαίωση			2.459.398,57

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

1ος Λόγος: «Ο αντίθετος στον Νόμο και το Σύνταγμα ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του ν. 4174/2013».

ΔΙΟΤΙ, με βάση τα οριζόμενα στο άρθρο 78 παρ. 1 και 4 Συντάγματος, κατά τον κανόνα της νομιμότητας και βεβαιότητας του φόρου, όπως οι κανόνες αυτοί εφαρμόζονται στη δράση της εκτελεστικής εξουσίας, απαιτείται η έκδοση της φορολογικής καταλογιστικής πράξης με οριστικό και εκτελεστό χαρακτήρα. Επίσης, απαγορεύεται η ανάκληση ή τροποποίησή της και ο ιεραρχικός αυτής έλεγχος.

Κατά συνέπεια, η έκδοση από τη φορολογική αρχή μη οριστικής εκτελεστής ατομικής πράξης και η πρόβλεψη άσκησης κατά αυτής υποχρεωτικής ενδικοφανούς προσφυγής ή/και απλής διοικητικής αίτησης, προκειμένου η μη εκτελεστή διοικητική πράξη να υποστεί ιεραρχικό έλεγχο, κλονίζει τα συναγόμενα από τον ανωτέρω κανόνα νομιμότητας και βεβαιότητας του φόρου.

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, τα οριζόμενα στο άρθρο 63 του ν.4174/2013, αναφορικά με τη δυνατότητα της φορολογικής αρχής να προβαίνει σε ιεραρχικό έλεγχο εκδοθείσας καταλογιστικής της πράξης είναι αντίθετα στο άρθρο 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος (κανόνας της βεβαιότητας του φόρου) και ως εκ τούτου δεν δύνανται να εφαρμοστούν.

ΔΙΟΤΙ, στην υπό κρίση περίπτωση, η παρούσα αίτηση παραβιάζει το Σύνταγμα, όπως επίσης και τυχόν ρητή ή σιωπηρή άρνηση (τεκμαρτή) απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών είναι αντίθετη στο άρθρο 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος και ως εκ τούτου δεν δύναται να παράγει έννομα αποτελέσματα.

2ος Λόγος: «Η ανυπαρξία της παράβασης».

ΔΙΟΤΙ, πεπλανημένα και παράνομα, εκδόθηκε για την κρινόμενη χρήση (2005) η ως άνω με αριθμό 1574/3.6.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς του άρθρου 2 του Ν.3808/2009, καθόσον η προσφεύγουσα εταιρεία, όπως νόμιμα αυτή δραστηριοποιείται στη χώρα, σε καμία παράβαση τυχόν υπέπεσε, ενώ ουδέποτε αυτή παρέλειψε φορολογικές της υποχρεώσεις για την κρινόμενη χρήση, όλους δε τους περί του αντιθέτου ισχυρισμούς της φορολογικής αρχής αρνούμεθα και αντικρούουμε ως νόμω αβάσιμους και ουσία ανακριβείς και ως στερούμενους νόμιμης αιτιολογίας.

3ος Λόγος: «Οι νομικές πλημμέλειες και το νόμω αβάσιμο της προδικασίας του φορολογικού ελέγχου και του σώματος της προσβαλλόμενης πράξης».

3α) «Η νομότυπη και αποτελεσματική άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος.»

3β) «Το δικαίωμα πρόσβασης στα στοιχεία του φακέλου σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου.»

3γ) «Η συνταγματική υποχρέωση της φορολογικής διοίκησης για ορθή ερμηνεία του κανόνα δικαίου (εξατομίκευση του φορολογικού περιστατικού) και για αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξης.»

3δ) «Η νόμω και ουσία αβάσιμη η κρίση του ελέγχου περί νόμιμης εντολής διενέργειας ελέγχου και νόμιμης προδικασίας του υπό κρίση φορολογικού ελέγχου. Ιδίως, η έλλειψη ειδικής εντολής ελέγχου και η μη σύνταξη αυτοτελούς έκθεσης ελέγχου για την επιβολή έκτακτης εισφοράς κοινωνικής ευθύνης του Ν.3808/2009 κατά παράβαση της προδικασίας διενέργειας φορολογικού ελέγχου.»

4ος Λόγος: «Η παραγραφμένη δυνατότητα του ελληνικού δημοσίου να ελέγξει και καταλογίσει έκτακτη εισφορά κοινωνικής ευθύνης του Ν.3845/2010 για τη διαχείριση 2009.»

Από όλα τα ανωτέρω αναφερόμενα, αβίαστα προκύπτει ότι ενέργειες του υπό κρίση φορολογικού ελέγχου έλαβαν χώρα σε χρόνο κατά τον οποίο το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας είχε ήδη παραγραφεί (31.12.2015), πριν την ημερομηνία έναρξης του φορολογικού ελέγχου (7.1.2016) καθώς και πριν την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου οριστικών πράξεων (3.6.2016) με αυτόθροη συνέπεια την παράνομη έκδοση και κοινοποίηση σ' αυτήν καταλογιστικών πράξεων φόρου και για την ελεγχόμενη χρήση. Άλλωστε, ο υπό κρίση φορολογικός έλεγχος οριστικοποιήθηκε με την κοινοποίηση των καταλογιστικών πράξεων εντός του έτους αυτού (2016), στιγμή κατά την οποία το δικαίωμα του Δημοσίου είχε σε κάθε περίπτωση παραγραφεί.

Επιπρόσθετα, κατά την 31.12.2013 δεν συνέτρεχε περίπτωση αποστολής στοιχείων σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής, ούτε άλλωστε μέχρι την 31.12.2013 είχε εκδοθεί εντολή ελέγχου σε βάρος της ενδικοφανώς προσφεύγουσας εταιρείας και για το παρόν φορολογικό έτος και αντικείμενο (Ν.4337/2015).

5ος Λόγος: «Η νόμω και ουσία αβάσιμη επιβολή της έκτακτης εισφοράς κοινωνικής ευθύνης του Ν.3808/2009 για την κρινόμενη χρήση 2008 στην περίπτωση της προσφεύγουσας αεροπορικής εταιρείας.»

5α) «Φόροι και τέλη αεροδρομίων»

5β) «Προμήθειες ταξιδιωτικών πρακτόρων»

<<.....

Ιδίως, από το γράμμα του νόμου (γραμματική ερμηνεία φορολογικών διατάξεων), ήτοι από τις διατάξεις του Ν.3808/2009 (με τον οποίο θεσπίσθηκε η υπό εξέταση έκτακτη εισφορά) προκύπτει ότι έχοντας γνώση του ειδικού τρόπου προσδιορισμού του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος των αεροπορικών εταιρειών δυνάμει του άρθρου 105 Ν.2238/1994 και της μη εφαρμογής του άρθρου 31 του Ν.2238/1994 στις αλλοδαπές αεροπορικές εταιρείες περί έκπτωσης δαπανών για την εξαγωγή φορολογικού αποτελέσματος με λογιστικό τρόπο, ο φορολογικός νομοθέτης απέβλεψε στην επιβολή έκτακτης εισφοράς κοινωνικής ευθύνης επί της κατ' ειδικό τρόπο (10% επί των ακαθαρίστων εσόδων, όπως ορίζει το άρθρο 105 παρ. 8 Ν.2238/1994, χωρίς να προηγηθεί ο αλγεβρικός υπολογισμός "έσοδα - εξόδα") προσδιορισθείσας φορολογητέας ύλης καθαρού κέρδους και όχι επί του αποτελέσματος που προκύπτει από τα λογιστικά βιβλία, κατόπιν αφαίρεσης των εξόδων από τα έσοδα της εταιρείας.

Ο φορολογικός νομοθέτης έχει εισάγει στις οικείες περί εκτάκτων εισφορών κοινωνικής ευθύνης διατάξεις όχι την έννοια του λογιστικώς προσδιοριζόμενου εισοδήματος, αλλά την έννοια του «καθαρού φορολογητέου εισοδήματος». Για τις δε αλλοδαπές αεροπορικές εταιρείες και εξαιτίας του ειδικότερου τρόπου λειτουργίας τους και την διεθνή πρακτική, όπως αναλυτικά εκτίθεται κατωτέρω, το «καθαρό φορολογητέο εισόδημα» προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή εξειδικευμένης διάταξης με ειδικό τρόπο, εξωλογιστικά, με την εφαρμογή συντελεστή 10% επί των συνολικών ακαθαρίστων εσόδων που αφορούν στην λειτουργία του υποκαταστήματος στην Ελλάδα, όπως ο εξωλογιστικός αυτός τρόπος ρητά προβλέπεται στη διάταξη του άρθρου 105 του Ν.2238/1994. Μάλιστα, ειδικά για τις αλλοδαπές αεροπορικές εταιρείες, ο ως άνω εξωλογιστικός τρόπος προσδιορισμού του «συνολικού καθαρού τους εισοδήματος» είναι και ο μόνος – αποκλειστικός τρόπος προσδιορισμού «καθαρού εισοδήματος» που προβλέπεται στις οικείες διατάξεις του Ν.2238/1994, στις οποίες και παραπέμπει ο νομοθέτης των ως άνω δύο έκτακτων εισφορών>>.

6ος Λόγος: «Η νόμω και ουσία αβάσιμη προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων της προσφεύγουσας εταιρείας, ιδίως για την κρινόμενη διαχειριστική χρήση 2008, με «λογιστικές διαφορές», για τη φορολογία εισοδήματος.»

6α) «Φόροι και τέλη αεροδρομίων»

6β) «Έσοδα που πραγματοποιούνται από τη μεταφορά επιβατών, εμπορευμάτων και πραγμάτων, εν γένει, από άλλες αεροπορικές εταιρείες σε μέρος της συνολικής διαδρομής.»

6γ) «Προμήθειες ταξιδιωτικών πρακτόρων»

ΥΠΟΜΝΗΜΑΤΑ

Η προσφεύγουσα κατέθεσε τα παρακάτω υπομνήματα:

1.Υπόμνημα με αριθ.πρωτ.....-2016

Με το ανωτέρω υπόμνημα προς συμπλήρωση των ήδη προσκομισθέντων στοιχείων για τον 5^ο λόγο της προσφυγής, γίνεται συνοπτική αναφορά σε σχετικά άρθρα και άλλα έγγραφα για τους φόρους αεροδρομίων,προμήθειες πρακτόρων και για το τμήμα του ναύλου που αντιστοιχεί σε μέρος ταξιδιού που πραγματοποιείται από άλλον αερομεταφορέα.Επίσης γίνεται ενδεικτικά αναφορά στη λογιστική παρακολούθηση επιμέρους κονδυλίων ναύλων εισιτηρίων,φόρων, προμηθειών και εσόδων άλλων αερομεταφορέων.Τέλος ακολουθεί συγκεντρωτικός πίνακας ανά χρήση, με τα συνολικά κονδύλια όλων των ανωτέρω περιπτώσεων, που δεν αποτελούν ακαθάριστα έσοδα .

2.Υπόμνημα με αριθ.πρωτ.....-2016

Με το ανωτέρω υπόμνημα προς συμπλήρωση των ήδη προσκομισθέντων στοιχείων για τον 5^ο λόγο της προσφυγής,κατέθεσε σε ηλεκτρονική μορφή εισιτήρια επιβατών, εκκαθαρίσεις ΙΑΤΑ,συγκεντρωτικές καταστάσεις προσδιορισμού του φορολογητέου αποτελέσματος κλπ.

Επί της από 07/07/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας, με την επωνυμία, 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:

Επί του 1ου λόγου της προσφυγής

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται απορριπτέος..

Επί του 2^{ου} & 3^{ου} λόγου της προσφυγής

Επειδή ,

Α. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν.4174/2013:

1. Η Φορολογική Διοίκηση "κοινοποιεί" εγγράφως στο φορολογούμενο "σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου" και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου "ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος".

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.

Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει "εγγράφως" τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την "κοινοποίηση"της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1.

Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση.

Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

Β.Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 ν.4174/2013:

1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις.

Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης.

Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.

Γ.Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 ν.4174/2013:

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.

Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα.

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση.

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.

Δ.Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 ν.4174/2013:

Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα
- ι) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34.

Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας για την ανυπαρξία της παράβασης και τις νομικές πλημμέλειες –νόμω αβάσιμο της προδικασίας του ελέγχου και του σώματος της πράξης, κρίνονται ως αβάσιμοι και απορριπτέοι.

Επί του 4^{ου} λόγου της προσφυγής

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 παρ. 5 του ν. 4141/2013 :

«Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι

διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά».

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 3 κατ'Άρθρο 66 παρ. 11 Ν.4174/2013 "Εξαιρετικά πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης".

"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. Κατ'εξάιρεση, οι διατάξεις της παρ. 3 του Άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής."

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4203/2013:

«Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και

β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 Ν. 4337/2015, Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή

επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

Για την προσφεύγουσα είχε εκδοθεί και είχε γνωστοποιηθεί εγγράφως η με αριθ.....-2013 εντολή ελέγχου από το ΔΕΚ ΑΘΗΝΩΝ, η οποία στη συνέχεια αντικαταστάθηκε από την υπ' αριθ.....-2016 εντολή ελέγχου του Προισταμένου ΚΕΜΕΕΠ.

Ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος λόγος περί παραγραφής της έκτακτης εισφοράς χρήσης 2009 κρίνεται απορριπτέος.

Επί του 5^{ου} λόγου της προσφυγής

Επειδή,

Α. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ της παραγράφου 1 του άρθρου 99 :

1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

α.....

β.....

γ....

δ. 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.

Β. Σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 7 & 8 του άρθρου 105 <<Προσδιορισμός ακαθαρίστου και καθαρού εισοδήματος νομικών προσώπων>>

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.

Γ. Σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 30 του ν 2238/1994 <<Ακαθάριστο εισόδημα>>:

1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.

2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

α) Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων..

Δ. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν 2238/1994 <<Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος >>:

.....
14. Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 5 του Ν 3845/2010 (ΦΕΚ Α'65 - 6 Μαΐου 2010) και ορίζονται τα ακόλουθα:

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. Για τις επιχειρήσεις που δημοσίευσαν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τους κανόνες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Λ.Π.), η έκτακτη εισφορά επιβάλλεται στα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από την εφαρμογή τους, εφόσον αυτά είναι μεγαλύτερα από το συνολικό καθαρό

εισόδημα, όπως αυτό προσδιορίζεται στα προηγούμενα εδάφια και υπερβαίνουν τα εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1181/14-12-2010 δίδονται οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 1-11 του πέμπτου άρθρου του ν. 3845/2010 (ΦΕΚ Α'65/06.05.2010) και ορίζονται τα ακόλουθα:

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. Για λόγους ίσης μεταχείρισης, θα πρέπει να αφαιρούνται οι αρνητικές λογιστικές διαφορές (κωδικός 462: ποσό που φορολογήθηκε κατά την προηγούμενη χρήση λόγω αναμόρφωσης της πρόβλεψης για αποζημίωση προσωπικού). Πέραν των ανωτέρω, δεν αφαιρείται κανένα άλλο ποσό. Δηλαδή, ούτε οι ζημίες παρελθουσών χρήσεων, ούτε οι αφορολόγητες κρατήσεις αναπτυξιακών νόμων (ν. 2601/1998, ν. 3299/2004, κλπ.), ούτε τυχόν αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί με βάση τις διατάξεις του άρθρου 106 του ν. 2238/1994 (από αφορολόγητα έσοδα, έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο, κλπ.). 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. Επισημαίνεται ακόμα, για τις οικοδομικές και τεχνικές επιχειρήσεις που είναι νομικά πρόσωπα της παρ. 4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. (ΟΕ, ΕΕ κλπ) δεδομένου ότι στους κωδικούς 016 «κέρδη χρήσης» ή 017 «ζημίες χρήσης» του εντύπου Ε5, αναγράφουν το τελικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) από την πώληση οικοδομών ή την εκτέλεση τεχνικών έργων των οποίων το αποτέλεσμα προσδιορίζεται με λογιστικό τρόπο, ενώ τα τυχόν τεκμαρτά κέρδη από την ίδια αιτία δηλώνονται στον κωδικό 100 «Τεκμαρτά κέρδη τεχνικών εταιρειών», οι κωδικοί των δηλώσεων των υπόχρεων υπόψη νομικών προσώπων που θα χρησιμοποιηθούν (από το έντυπο Ε5) για τον υπολογισμό (εκκαθάριση) της έκτακτης εισφοράς είναι οι κωδικοί 024 και 124 στα ποσά των οποίων θα προστεθούν και τα ποσά του κωδικού 100 (Δ12Β 1146741 ΕΞ 2010 έγγραφό μας). 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. Ειδικά για τις επιχειρήσεις που δημοσιεύουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τους κανόνες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.), ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των βιβλίων τους, η έκτακτη εισφορά επιβάλλεται στα μεγαλύτερα καθαρά κέρδη μεταξύ αυτών που εμφανίζονται στις πιο πάνω καταστάσεις και αυτών που προκύπτουν με βάση τα άρθρα 31 και 105 του ν. 2238/1994, εφόσον υπερβαίνουν τα 100.000 ευρώ. Σημειώνεται, ότι για τις επιχειρήσεις που συντάσσουν τις οικονομικές καταστάσεις τους με βάση τα Δ.Λ.Π., θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τα κέρδη των οικονομικών καταστάσεων πριν από την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος (ΠΟΛ.1053/10.5.2010 εγκύκλιος).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 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.

Επί του 6^{ου} λόγου της προσφυγής

Επειδή, τα Έσοδα που πραγματοποιούνται από τη μεταφορά επιβατών, εμπορευμάτων και πραγμάτων από άλλες αεροπορικές εταιρείες σε μέρος της συνολικής διαδρομής και οι προμήθειες ταξιδιωτικών πρακτόρων, τα οποία επικαλείται η προσφεύγουσα να αφαιρεθούν από τα ακαθάριστα έσοδα προκειμένου να υπολογισθεί το καθαρό της εισόδημα και κατ' επέκταση η έκτακτη εισφορά του άρθρου 5 ν.3845/2010, δεν έχουν καταχωρηθεί σε ιδιαίτερους λογαριασμούς των βιβλίων Γ κατηγορίας που τήρησε, στοιχείο απαραίτητο βάσει της παραγράφου 14 του άρθρου 31 ν.2238/94 για την έκπτωσή τους από τα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από 03/05/2015 έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη οριστική πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της υπ' αριθμ./07-07-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Εισφορά άρθρου 5 Ν.3845/10 Χρήσης 2009 - Ποσό 2.459.398,57 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).