



**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

22/11/2016

Αριθμός απόφασης: 3915

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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με έδρα υποκαταστήματος στην Ελλάδα, κατά της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς άρθρου 5 του Ν. 3845/2010 του Προϊσταμένου οικονομικού έτους 2010 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς άρθρου 5 του Ν. 3845/2010 του Προϊσταμένου οικονομικού έτους 2010 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 25/05/2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, ΑΦΜ ..., με έδρα υποκαταστήματος στην Ελλάδα,....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς άρθρου 5 του Ν. 3845/2010 του Προϊσταμένου οικονομικού έτους 2010 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας έκτακτη εισφορά ποσού 125.374,51 € πλέον 150.449,41 € πρόσθετη εισφορά λόγω μη δήλωσης, ήτοι σύνολο 275.823,92 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε από τα αποτελέσματα του μερικού επιτόπιου ελέγχου που διενεργήθηκε από, τα οποία αναγράφονται στην από έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου έκτακτης εισφοράς στα κέρδη των νομικών προσώπων βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 Ν. 3845/2010, της ελεγκτού

Σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στην ως άνω έκθεση μερικού ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία συνέπεια της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου, για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 5 του Ν. 3845/2010 " Έκτακτη εισφορά στα κέρδη των νομικών προσώπων" και προέκυψαν τα ακόλουθα:

<< Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι από την Γ.Γ.Π.Σ. δεν εκδόθηκε για την ελεγχόμενη επιχείρηση εκκαθαριστικό σημείωμα έκτακτης εισφοράς (αρ. 5 ν.3845/2010) νομικών προσώπων με βάση την υποβληθείσα δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2010.

Όμως,όπως προκύπτει από τα δεδομένα των βιβλίων, το συνολικό καθαρό εισόδημα της ελεγχόμενης επιχείρησης για τη χρήση 2009 υπερβαίνει τα € 100.000,00 και έπρεπε να αποδοθεί έκτακτη εισφορά του Ν. 3845/2010>>.

Σύμφωνα με τα δεδομένα του τηρούμενου βιβλίου εσόδων – εξόδων ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 ,χρήσης 1/1-31/12/2009 θα έπρεπε να περιλαμβάνονται τα ακόλουθα αριθμητικά δεδομένα:

Κωδ. 015	Ακαθάριστα έσοδα χρήσης	34.604.661,10
Κωδ. 016	Κέρδη Ισολογισμού (Λ/86.99)	15.381.218,80
Κωδ. 024	Σύνολο κερδών	15.381.218,80
Κωδ. 461	Αφορολόγητα κέρδη Ν. 2732/1953	15.381.218,80
Κωδ. 029	Φορολογητέα Κέρδη χρήσεως	0,00

Κατόπιν των αποτελεσμάτων του ελέγχου βάσει των οποίων το σύνολο των καθαρών κερδών (Κωδ.024) ανέρχεται στο ποσό των 15.381.218,80 €, ήτοι άνω των τα εκατό χιλιάδων (100.000,00)

ευρώ, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς άρθρου 5 Ν. 3845/2010 του Προϊσταμένου οικονομικού έτους 2010 και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ποσό 275.823,92 €.

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

<< «Η εταιρεία με βάση τις διακρατικές συμφωνίεςδημιούργησε στην Ελλάδα Γραφείο Αντιπροσωπείας με μοναδικό σκοπό την εξυπηρέτηση των διεθνών πτήσεων της εταιρείας και σε καμία περίπτωση εγκατάσταση εκμετάλλευσης συγκεκριμένων δραστηριοτήτων της στην Ελλάδα. Το γραφείο αντιπροσωπείας στην Ελλάδα, πραγματοποιεί εισπράξεις από την πώληση ειδικής κατηγορίας αεροπορικών εισιτηρίων και αφού πληρώσει τα διάφορα έξοδα του γραφείου αντιπροσωπείας στην Ελλάδα και μόνον αυτά, εμβάζει στην έδρα της εταιρείας στη Μόσχα τη διαφορά μεταξύ εισπράξεων και πληρωμών.

Επίσης, η εταιρεία στην Ελλάδα, δεν τυγχάνει απαλλαγής της φορολογίας των κερδών της, αλλά έχει ειδικό καθεστώς, αυτό του γραφείου αντιπροσωπείας, με συγκεκριμένες υποχρεώσεις, οι οποίες μέχρι σήμερα από την πλευρά της τηρούνται στο ακέραιο. Έτσι, λοιπόν, αναιτίως, παρανόμως και καταχρηστικώς και με μοναδικό σκοπό την επιβολή φόρων ο Έλεγχος «βάρφτισε» ως υποκατάστημα το γραφείο Αντιπροσωπείας και προχώρησε αυθαίρετα και καταφανώς παράνομα στον προσδιορισμό κερδών της ανύπαρκτης εκμετάλλευσης δραστηριοτήτων Ελλάδος, τα οποία στη συνέχεια τα θεωρεί αφορολόγητα και να μην επιβάλλει φόρο εισοδήματος, αλλά θεωρεί τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικονομικών ετών 2009 και 2010 ανακριβείς και επιβάλλει πρόστιμο € 300,00 για κάθε χρήση. Επίσης, επί των ανύπαρκτων κερδών του οικονομικού έτους 2010 επιβάλλει έκτακτη εισφορά ποσού € 125.374,51 πλέον προσαυξήσεων ποσού € 150.449,41 ήτοι συνολικό ποσό € 275.823,92.

Ακόμα και αν κανείς προσχωρήσει στη λογική του ελέγχου, δεν μπορεί να μην σημειώσει ότι, κατά τον προσδιορισμό των κερδών της εκμετάλλευσης Ελλάδος, ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του το κόστος των αεροπορικών πτήσεων (αποσβέσεις αεροπλάνου, καύσιμα, αμοιβές υπαλλήλων κλπ) αλλά αυθαίρετα, πέραν κάθε λογικής και των σε ισχύ διατάξεων, χαρακτήρισε την ανωτέρω διαφορά μεταξύ των εισπράξεων και των πληρωμών Ελλάδας, ως καθαρό εισόδημα (κέρδη) και επέβαλε την έκτακτη εισφορά του αρ. 5 Ν. 3845/2010.

Επίσης, για τις χρήσεις 2008 και 2009, επέβαλε πρόστιμο ποσού € 300,00 για κάθε χρήση, λόγω ανακριβών δηλώσεων φόρου εισοδήματος, ότι δηλαδή στις δηλώσεις, δεν απεικονίζονταν το καθαρό αποτέλεσμα και προφανώς ενεργώντας και εδώ αυθαίρετα, αφού η εταιρεία δεν έχει καν υποχρέωση υποβολής δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος. Η επιβολή των προστίμων, έχει προφανή σκοπιμότητα, δημιουργεί το υπόβαθρο, που στη συνέχεια δικαιολογεί την επιβολή της έκτακτης εισφοράς, ότι δηλαδή υπάρχουν κέρδη που να μην είναι αφορολόγητα, αλλά επί των ανύπαρκτων κερδών υπολογίζει και επιβάλλει έκτακτη εισφορά.

Η αρχή της χρηστής διοίκησης, υποχρεώνει τα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους με βάση το περί δικαίου αίσθημα, με αναλογικότητα και επιείκεια και στο πλαίσιο της αρχής της νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης. Σύμφωνα με την αρχή αυτή η δημόσια διοίκηση οφείλει να διευκολύνει τους διοικούμενους να προστατεύουν τα συμφέροντά τους και να απολαμβάνουν τα δικαιώματά τους. Η διοίκηση οφείλει να ασκεί τις αρμοδιότητές της σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε να αποφεύγονται κατά την εφαρμογή των κανόνων δικαίου οι ανεπιεικείς και δογματικές ερμηνευτικές παραδοχές και να επιδιώκεται η προσαρμογή των κανόνων δικαίου στις κρατούσες οικονομικές και κοινωνικές συνθήκες.

Στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή παραβίασε την αρχή της χρηστής διοίκησης, εφαρμόζοντας την ανωτέρω διοικητική πρακτική και όχι τις διακρατικές συμφωνίες που ανωτέρω αναφέρονται και που έχουν ισχύ διατάξεων νόμου και συνεπώς η υπ' αριθμ./2016 Προσωρινή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς άρθρου 5 Ν. 3845/2010 καθώς και οι Προσωρινές Πράξεις Προστίμου Εισοδήματοςκαι, πρέπει να ακυρωθούν.

Έτι περαιτέρω και με βάση της διακρατικής συμφωνίαςθα πρέπει για οποιαδήποτε διαφωνία να προτιμηθεί η διπλωματική οδός πριν την καταφυγή στη δικαστική οδό».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 8 του άρθρου 63 του Ν 4174/2013, ορίζονται τα ακόλουθα:

1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.

8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για την αναστολή, λόγω άσκησης προσφυγής, ισχύουν ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου. Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη.

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 εταιριών, 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 παρ.δ του άρθρου 99 του ν.2238/1994, ορίζεται ότι:

1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

α).....

β).....

γ).....

δ) Σε αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιοδήποτε 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.

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, 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.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 105 του ν.2238/1994, ορίζεται ότι:

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.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 περίπτωση η' 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, στη συγκεκριμένη περίπτωση η προσφεύγουσα ως υποκατάστημα της αλλοδαπής επιχείρησης με την επωνυμία 'εταιρείαπου εδρεύει, απαλλάσσεται του φόρου εισοδήματος στην Ελλάδα σύμφωνα με τη Σ.Α.Δ.Φ. που έχει συναφθεί μεταξύ Ελλάδας-....., δεν απαλλάσσεται όμως από την επιβολή της έκτακτης εισφοράς του Ν 3845/2010 καθόσον η εισφορά αυτή δεν αποτελεί φόρο εισοδήματος, αλλά ιδιότυπη έκτακτη εφάπαξ επιβάρυνση που επιβάλλεται σε όλα ανεξαιρέτως τα νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994 και στα κέρδη που υπόκεινται στην εισφορά περιλαμβάνονται τα πάσης φύσεως εισοδήματα από την εκμετάλλευση ή παρεπόμενα έσοδα, είτε προέρχονται από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή και ανεξάρτητα αν φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις ή αν απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί των αποτελεσμάτων του μερικού επιτόπιου ελέγχου που διενεργήθηκε από, τα οποία αναγράφονται στην από έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου έκτακτης εισφοράς στα κέρδη των νομικών προσώπων βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 Ν. 3845/2010, της ελεγκτού Ο εν λόγω έλεγχος διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία συνέπεια της υπ' αριθ.15 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης στη οποία αναγράφεται:

α) διενέργεια μερικού ελέγχου επιτόπιου

β) αιτία ελέγχου: «Έλεγχος εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων, ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις» και

γ) παρατηρήσεις: «Δεν έχει εκδοθεί εκκαθαριστικό σημείωμα έκτακτης εισφοράς βάσει των Ν 3808/2009 & Ν. 3845/2010»

Κατά συνέπεια ο διενεργηθείς έλεγχος αναφορικά με την υπό κρίση έκτακτη εισφορά έλαβε χώρα κατόπιν νόμιμης για τη διενέργεια του εντολής, η δε προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς άρθρου 5 Ν 3845/2010 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. οικονομικού έτους 2010 εκδόθηκε νόμιμα.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 7 του Ν 3888/2010, ορίζεται ότι:

Περαίωση ανελέγκτων υποθέσεων λοιπών φορολογικών αντικειμένων

4. Αν διαπιστώνεται η μη υποβολή των σχετικών δηλώσεων ή υπάρχουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. κάθε είδους επιβαρυντικά στοιχεία, διενεργείται έλεγχος με βάση τις κείμενες διατάξεις, με εξαίρεση τις μη υποβληθείσες εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ, για τις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 6.

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε την με αριθμό0 μηδενική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 με δηλωθέντα καθαρά κέρδη χρήσης μηδέν (0). Δεδομένου ότι το δηλωθέν καθαρό εισόδημα ήταν μηδενικό, δεν εκδόθηκε εκκαθαριστικό σημείωμα έκτακτης εισφοράς άρθρου 5 του Ν 3845/2010. Ωστόσο από τα δεδομένα του τηρούμενου βιβλίου εσόδων – εξόδων ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το σύνολο των καθαρών κερδών, απαλλασσομένων και μη (Κωδ. 024), ανέρχεται στο ποσό των 15.381.218,80 €, ήτοι άνω των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ.

Επομένως κατόπιν των αποτελεσμάτων του ελέγχου ορθώς εκδόθηκε η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς άρθρου 5 του Ν 3845/2010 του Προϊσταμένου οικονομικού έτους 2010 και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας έκτακτη εισφορά πλέον προσαυξήσεων συνολικού ποσού 3.106.668,14 €.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 περίπτωση γ' και 3 του άρθρου 1 του Ν 2523/97, 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:

.....

γ. δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύομισι τοις εκατό (2,5%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.

3. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται και όταν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται απόδοση φόρου εντός ορισμένης προθεσμίας χωρίς την υποβολή δήλωσης, οπότε ως

εκπρόθεσμη δήλωση νοείται η εκπρόθεσμη απόδοση του φόρου, ως ανακριβής δήλωση νοείται η ελλιπής απόδοση του φόρου και ως μη δήλωση θεωρείται η μη απόδοση του φόρου που οφείλεται. Εξαιρετικά, οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται για τα τέλη κυκλοφορίας των οχημάτων που καταβάλλονται με ειδικό σήμα και το τέλος διενέργειας ψυχαγωγικών τεχνικών παιγνίων.

Επειδή, εν προκειμένω δεν εκδόθηκε εκκαθαριστικό σημείωμα έκτακτης εισφοράς άρθρου 5 του Ν 3845/2010 από την Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων λόγω υπαιτιότητας της προσφεύγουσας εταιρείας, δεδομένου ότι υπέβαλε ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2010, ο προσδιορισμός των νόμιμων προσαυξήσεων ορθώς διενεργήθηκε από τον έλεγχο με ποσοστό 2,5% ανά μήνα καθυστέρησης επί του αναλογούντος φόρου, με μέγιστο ποσοστό 120%.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 907/2015 απόφαση του ΣτΕ κρίθηκε ότι:

«Στην περίπτωση που επιχείρηση, η οποία έχει έδρα στις Η.Π.Α., διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα (λ.χ. υποκατάστημα), τα κέρδη της μόνιμης εγκατάστασής της υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα, για τον προσδιορισμό του οποίου εφαρμόζεται η ρύθμιση της παρ. 2 του άρθρου 5 του ν.δ/τος 3843/1984, ως ίσχυε τον κρίσιμο χρόνο, στο μέτρο που αυτή δεν αντίκειται σε ειδικότερες διατάξεις της προαναφερθείσας διμερούς σύμβασης μεταξύ Ελλάδος και Η.Π.Α. περί αποφυγής διπλής φορολογίας (πρβλ. ΣτΕ 2178/2010 ΣτΕ 2182/2010 κ.α.). Εξάλλου, οι προεκτεθείσες διατάξεις της διμερούς σύμβασης μεταξύ Ελλάδας και Η.Π.Α. δεν καταργήθηκαν, ως ειδικές, από τις νεότερες διατάξεις του άρθρου 5 του ν.δ/τος 3843/1958, όπως αυτές τροποποιήθηκαν με το άρθρο 10 παρ. 1 του ν. 1473/1984 και το άρθρο 20 παρ. 1 του ν. 1828/1989 και κωδικοποιήθηκαν, τελικώς, με το άρθρο 100 παρ. 2 του ν. 2238/1994, οι οποίες έχουν γενικό χαρακτήρα. Επομένως, και μετά την ισχύ των ανωτέρω διατάξεων, προκειμένου να γίνει έκπτωση εξόδων από τα ακαθάριστα έσοδα, επιχείρησης που εδρεύει στις Η.Π.Α. και έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και να εξευρεθούν τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης αυτής στην Ελλάδα, είτε τα έξοδα αυτής πραγματοποιήθηκαν στην Ελλάδα είτε εκτός αυτής, πρέπει να συντρέχουν οι προϋποθέσεις της ανωτέρω Ε.11798/ ΠΟΛ.134/12.8.1985 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, ήτοι αφενός μεν να προκύπτει, βάσει των καθοριζόμενων δικαιολογητικών, το συνολικό ποσό των δαπανών το οποίο η έδρα της επιχείρησης χρέωσε στη μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και να έχει καταχωρισθεί το ποσό αυτό στα τηρούμενα λογιστικά της βιβλία και, αφετέρου, τα έξοδα αυτά να πραγματοποιούνται για τους σκοπούς της μόνιμης εγκατάστασης. Οι διατάξεις δε της ως άνω απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, με τις οποίες τίθενται οι ανωτέρω προϋποθέσεις και ορίζονται τα δικαιολογητικά που απαιτούνται για την αναγνώριση προς έκπτωση από τη φορολογική αρχή των γενικών εξόδων διαχείρισης και διαφόρων άλλων εξόδων οργάνωσης και λειτουργίας της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα αλλοδαπής επιχείρησης, δεν αντίκεινται στις διατάξεις και στο σκοπό της πιο πάνω διεθνούς σύμβασης μεταξύ Ελλάδας και Η.Π.Α., η οποία αποβλέπει τόσο στην αποφυγή της διπλής φορολογίας των επιχειρήσεων που πραγματοποιούν έσοδα σε περισσότερες χώρες, όσο και στην

αποτροπή της φορολογικής διαφυγής εκ μέρους τους, ούτε, συγκεκριμένα, στο άρθρο XVI παρ. 3 αυτής, το οποίο υπερισχύει κάθε αντίθετης διάταξης νόμου, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 1 του Συντάγματος και επιβάλλει την ίση φορολογική μεταχείριση σε ένα συμβαλλόμενο κράτος των εταιρειών οι οποίες εδρεύουν στο δεύτερο συμβαλλόμενο κράτος, ως προς τα κέρδη τους από τη μόνιμη εγκατάστασή τους στο πρώτο κράτος, έναντι των εταιρειών οι οποίες εδρεύουν στο κράτος αυτό. Ειδικότερα, η μεν πρώτη προϋπόθεση που τάσσει η ως άνω υπουργική απόφαση, δηλαδή το να έχει καταχωρισθεί το προκύπτον συνολικό ποσό των δαπανών, το οποίο η έδρα της επιχείρησης χρέωσε στη μόνιμη εγκατάσταση στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης, είναι σύμφωνη με την πιο πάνω σύμβαση και δεν αντίκειται στην αρχή της ίσης φορολογικής μεταχείρισης, αφού και στις ημεδαπές επιχειρήσεις, για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των γενικών εξόδων διαχείρισης, απαιτείται η καταχώριση του ποσού της δαπάνης στα βιβλία της επιχείρησης (άρθρο 35 παρ. 2 του ν.δ. 3323/1955), η δε δεύτερη προϋπόθεση, που απαιτεί αυτονοήτως την υποβολή δικαιολογητικών από τα οποία να προκύπτει η διενέργεια των δαπανών και μάλιστα για τους σκοπούς της μόνιμης εγκατάστασης, δεν αντίκειται, ομοίως, στις διατάξεις της ως άνω σύμβασης, ανεξαρτήτως αν για τον λογιστικό προσδιορισμό του ακριβούς ποσού έκπτωσης, χρησιμοποιούνται, ελλείπει στοιχείων βάσει των οποίων θα μπορούσε να γίνει επακριβής προσδιορισμός του ποσού των εκπιπτομένων δαπανών, και λογιστικές μέθοδοι επιμερισμού δαπανών επί των ποσών που προκύπτουν από τα προσκομιζόμενα δικαιολογητικά.»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία δεν συνυποβάλει στοιχεία – δικαιολογητικά τα οποία να αφορούν γενικά έξοδα διαχείρισης στα οποία προέβη το κεντρικό και τα οποία αντιστοιχούν στη λειτουργία της μόνιμης εγκατάστασης της επιχείρησης στην Ελλάδα, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας είναι αναπόδεικτος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην απόέκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς άρθρου 5 του Ν 3845/2010, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθμ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2010(Χρήση 1/1-31/12/2009)

Ποσό έκτακτης εισφοράς άρθρου 5 Ν. 3845/2010	125.374,51 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης 120%	150.449,41 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	275.823,92 €

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).