



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 21/05/2024

Αριθμός απόφασης:1391

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5014 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β'6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 22/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ**» και **το διακριτικό τίτλο «..... Α.Ε.»** με ΑΦΜ, που εδρεύει στη Φλώρινα, επί της οδού αρ. και εκπροσωπείται νόμιμα, κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φλώρινας, επί της υποβληθείσας με αριθ. .../2023 δήλωσης προσωρινής συνεισφοράς αλληλεγγύης (Π.Σ.Α.) άρθρου 114 του ν. 5007/2022, φορολογικού έτους 2022 και του με αριθ./23-10-2023 εγγράφου της και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φλώρινας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 22/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **Α.Ε.**» με ΑΦΜ, που υποβλήθηκε 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:

Η προσφεύγουσα υπέβαλε ηλεκτρονικά μέσω της πλατφόρμας «Τα Αιτήματά μου» στην ψηφιακή πύλη myAADE, τον κωδικό αριθμό αιτήματος /25.09.2023 για την υποβολή δήλωσης Προσωρινής Συνεισφοράς Αλληλεγγύης (Π.Σ.Α.) του άρθρου 114 του Ν.5007/2022. Η δήλωση υποβλήθηκε εκπρόθεσμα από την προσφεύγουσα με την αναγραφή της ένδειξης «ΜΕ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ: ΝΑΙ», ενώ στο αίτημα υπήρχε ως συνημμένο αρχείο μόνο το αρχείο σάρωσης (scan) του εντύπου «Δήλωσης Προσωρινής Συνεισφοράς Αλληλεγγύης (Π.Σ.Α.) του άρθρου 114 του Ν. 5007/2022». Η δήλωση υποβλήθηκε και έλαβε αριθμό .../2023, και βεβαιώθηκε με τον αριθμό 27.09.2023 χρηματικό κατάλογο συνεισφορά ύψους 1.332.204,08€, που αντιστοιχεί στην Π.Σ.Α. της προσφεύγουσας επί των ακαθάριστων εσόδων της για το φορολογικό έτος 2022. Αντίγραφο της με αρ. .../2023 δήλωσης Π.Σ.Α., μαζί με την ταυτότητα οφειλής που εκδόθηκε για την καταβολή της Π.Σ.Α., κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα, μέσω της εφαρμογής «e-κοινοποιήσεις» στις 27-09-2023.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση/τροποποίηση της ως άνω τεκμαιρόμενης απάντησης της Δ.Ο.Υ. Φλώρινας, επκαλούμενη τους παρακάτω λόγους :

1. Με βάση την ισχύουσα στο φορολογικό δίκαιο Αρχή της στενής ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων και την εναρμονισμένη με την Αρχή αυτή ερμηνεία του αρ. 114 παρ. 2 του Ν. 5007/2022,

εν προκειμένω δεν εμπίπτει, ως φορολογικό υποκείμενο, στην εν θέματι εισφορά, καθώς η εταιρεία δεν αποκομίζει ποσοστό άνω του 75% των ακαθαρίστων εσόδων της από τις αναφερόμενες στον νόμο οικονομικές δραστηριότητες με τους κωδικούς κατά ομάδα NACE α) 05.1 εξόρυξη λιθάνθρακα, β) 05.2 εξόρυξη λιγνίτη, γ) 06.1 άντληση αργού πετρελαίου, δ) 06.2 άντληση φυσικού αερίου, ε) 19.1 παραγωγή προϊόντων οπτανθρακοποίησης, στ) 19.2 παραγωγή προϊόντων διύλισης πετρελαίου. Αντίθετα, ότι το συντριπτικά μεγαλύτερο μέρος (ήτοι άνω του 75%) των ακαθαρίστων εσόδων της προέρχεται από τους τομείς του εμπορίου (χονδρικού και λιανικού) λιγνίτη και όχι από αυτή καθαυτή την εξόρυξή του, υπαγόμενη έτσι κατά τη δραστηριότητα αυτή, που αποφέρει και τα μεγαλύτερα έσοδα, στους ΚΑΔ. 46.71.11.04 «Χονδρικό Εμπόριο λιγνίτη» και 47.78.85.09 «Λιανικό Εμπόριο Λιγνίτη» και συνεπώς ότι η εταιρία δεν εμπίπτει στις περιπτώσεις που εξειδικεύονται στην επίμαχη διάταξη. Μάλιστα, επισημαίνει ότι δηλώνει ΚΑΔ.46.71.11.04 «Χονδρικό Εμπόριο λιγνίτη» ως ΚΑΔ με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα της στον αντίστοιχο κωδικό του εντύπου Ε3. Επιπλέον, προβάλλει τον ισχυρισμό ότι ο κωδικός 5200000 αφορά σε δραστηριότητες σχετικές με τη *stricto sensu* εξόρυξη λιγνίτη, δηλαδή την υπηρεσία εξόρυξης λιγνίτη που παρέχει κάποιος προς τρίτους, χωρίς αυτή να σχετίζεται και με την εμπορία λιγνίτη και ότι αντίθετα, οι ΚΑΔ 46711104 - Χονδρικό εμπόριο λιγνίτη και 47788509 - Λιανικό εμπόριο λιγνίτη, σχετίζονται με την εμπορική δραστηριότητα που αφορά στην χονδρική ή λιανική πώληση λιγνίτη, ανεξαρτήτως εάν η προμήθεια λιγνίτη γίνεται από ίδιες εγκαταστάσεις, ιδιόκτητες ή μισθωμένες (μέσω της εξόρυξής του) ή μέσω αγορών από τρίτους.

2. Σύμφωνα με την ορθή, στενή, γραμματική ερμηνεία του άρθρου 2 παρ. 17 του Κανονισμού (ΕΕ) 2022/1854, η επίμαχη εισφορά επιβάλλεται μόνο στις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στους τομείς της εξαγωγής, εξόρυξης, διύλισης πετρελαίου ή της παραγωγής προϊόντων οπτανθρακοποίησης, όπως αναφέρεται στον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1893/2006 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, ήτοι μόνο σε επιχειρήσεις σχετικές με την εξόρυξη ή διύλιση πετρελαίου καθώς και την παραγωγή προϊόντων οπτανθρακοποίησης (το κοινώς λεγόμενο «κωκ») και συνεπώς η ανωτέρω εισφορά δεν επιβάλλεται σε εταιρείες με αντικείμενο την εξόρυξη λιγνίτη. Η δε διάταξη του άρθρου 114 του Ν. 5007/2023, καθώς και το άρθρο 2 της ΠΟΛ. Α.1069/2023 (ΦΕΚ Β' 3285/2023), όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ. Α.1117/2023 (ΦΕΚ Β' 5234/2023), στον βαθμό που όρισαν ως υπαγόμενες στην επίμαχη εισφορά επιχειρήσεις με αντικείμενο την εξόρυξη λιγνίτη (ΚΑΔ 05.2) αντίκεινται προδήλως στην ανωτέρω διάταξη του Κανονισμού.

3. Από τη συνδυασμένη ερμηνεία των άρθρων 14 του Κανονισμού (ΕΕ) 2022/1854 και 114 Ν. 5007/2022, ερμηνευόμενων με βάση τα αρ. 78 παρ. 1, 4 παρ. 5 και 5 παρ. 1 του Συντάγματος, σε συνδυασμό και με την Αρχή της αναλογικότητας, προκύπτει ότι η προβλεπόμενη στις ανωτέρω διατάξεις Προσωρινή Συνεισφορά Αλληλεγγύης επιβάλλεται μεν επί των πλεοναζόντων φορολογητέων κερδών των υπαγόμενων σε αυτή επιχειρήσεων, ωστόσο, μόνο εφόσον τούτα τα

κέρδη οφείλονται σε απρόσμενη, δυσανάλογη και υπέρμετρη (και συνεπώς μη ανεκτή) αύξηση των τιμών πώλησης λιγνίτη και συνεπώς δεν επιβάλλονται, εφόσον η επιχείρηση προβάλλει και αποδεικνύει ότι τα εν λόγω κέρδη δεν προκύπτουν λόγω απρόσμενα υψηλών τιμών, αλλά εξαιτίας της ανόδου της φήμης, της φερεγγυότητας και της αξιοπιστίας μιας εταιρείας. Η δε εταιρεία απέδειξε ότι ουδέποτε επωφελήθηκε από τυχόν υπέρογκη αύξηση τιμών στην αγορά του λιγνίτη, αλλά ότι διαχρονικά και καθόλα τα επίμαχα έτη 2018 έως και 2022 πωλούσε με την ίδια βασική τιμή το συγκεκριμένο προϊόν, η δε αύξηση των εσόδων της οφείλεται σε παράγοντες που σχετίζονται αποκλειστικά με την άνοδο της παραγωγής, που στηρίζεται σε σημαντικές επενδύσεις και δαπάνες σε εξελιγμένα μέσα εξόρυξης, στην αναζήτηση νέων αγορών, στη βελτίωση της φήμης και αξιοπιστίας της και γενικά στην εμπορική καθιέρωση της εταιρείας ως μιας από τις εταιρείες που πρωταγωνιστούν στον οικείο κλάδο. Συνακόλουθα η εταιρεία δεν πρέπει να υπαχθεί στην εν λόγω εισφορά, τυχόν δε αντίθετη ερμηνεία και προσέγγιση παραβιάζει την Αρχή της οικονομικής ελευθερίας, σε συνδυασμό και με το δικαίωμα της ιδιοκτησίας, καθώς άγει σε μη επιτρεπτή αναδιανομή του πλούτου, χωρίς την ύπαρξη ειδικού δημοσίου συμφέροντος, πλήττοντας την υγιή οικονομική δραστηριότητα της εταιρείας και παραβιάζοντας τον πυρήνα των άνω δικαιωμάτων της, αντίθετα με την Αρχή της αναλογικότητας.

4. Το άρθρο 114 παρ. 9 του Ν. 5007/2022 στο βαθμό που ορίζει κατά γενικό και αόριστο τρόπο τη χρήση των εσόδων από την εισπραξη της εν θέματι εισφοράς (ήτοι αναφέροντας, όλως γενικά πως τα έσοδα εκ της επίμαχης εισφοράς χρησιμοποιούνται για να καλυφθούν δαπάνες στήριξης των νοικοκυριών για τον μετριασμό των επιπτώσεων της ενεργειακής κρίσης), καθώς και μη προβλέποντας την πίστωση αυτών σε ειδικό κωδικό του Προϋπολογισμού του Κράτους, απολύτως σχετικό με το σκοπό επιβολής της εισφοράς, αλλά στον Λογαριασμό Εξόδου 2910601001 «Πιστώσεις για δαπάνες εφαρμογής δράσεων προγραμμάτων» του ειδικού φορέα 1023-7110000000 «Γενικές Κρατικές Δαπάνες» του Υπουργείου Οικονομικών, παραβιάζει καταφανώς το αρ. 17 του Κανονισμού (ΕΕ) 2022/1854, που ρητά προβλέπει ότι τα έσοδα από την προσωρινή συνεισφορά αλληλεγγύης πρέπει να χρησιμοποιούνται για συγκεκριμένα μέτρα, τα οποία, πρέπει, εκτός από αναλογικά και αμερόληπτα, να τυγχάνουν διαφανή και επαληθεύσιμα και προς τούτο, αφενός πρέπει να εξειδικεύονται ειδικά στον εκτελεστικό του Κανονισμού ημεδαπό τυπικό νόμο και αφετέρου να προκύπτουν από ειδική πίστωση στον κρατικό προϋπολογισμό, ώστε να μη δύνανται να χρησιμοποιηθούν για την κάλυψη γενικών κρατικών δαπανών.

5. Ο προβλεπόμενος στο άρθρο 16 του Κανονισμού (ΕΕ) 2022/1854, καθώς και στο άρθρο 114 παρ. 5 του Ν. 5007/2022 συντελεστής φορολόγησης, ανερχόμενος σε ποσοστό 33% επί των πλεοναζόντων κερδών που προσδιορίζονται με τον τρόπο που αναφέρεται στο άρθρο 15 του Κανονισμού και 114 παρ. 6 του Ν. 5007/2022, αντίκειται στο άρθρο 1 του Π.Π.Π. της Ε.Σ.Δ.Α. περί

προστασίας της ιδιοκτησίας, καθώς είναι υπερβολικός και δυσανάλογος σε σχέση με το ύψος των φορολογητέων κερδών της, σε συνδυασμό δε και με το γεγονός ότι η εταιρεία ήδη υπόκειται στην τακτική φορολογική επιβάρυνση επί των φορολογητέων κερδών του έτους αυτού, με συντελεστή 22%, εκτοξεύει την τελική φορολογική της επιβάρυνση, σε επίπεδα παντελώς δυσανάλογα και κατ' ουσίαν δημευτικά της περιουσίας της, προκαλώντας σε αυτή ανεπανόρθωτη βλάβη.

6. Παραβιάζεται καίρια το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος, καθώς και η κατοχυρωμένη στο ενωσιακό δίκαιο Αρχή της ισότητας, δεδομένου ότι η εταιρεία πλήττεται άμεσα και σημαντικά από την εν θέματι εισφορά, με την επιβολή σε βάρος της υπέρμετρου και εξοντωτικού φορολογικού συντελεστή, ενώ αντίθετα, πλήθος άλλων ομοειδών εταιρειών, κυρίως εμπορικών, εξαιρείται από την εν λόγω εισφορά, παρότι τελούν υπό ακριβώς όμοιες συνθήκες.

7. Σύμφωνα με την ορθή τελολογική ερμηνεία του Κανονισμού (ΕΕ) 2022/1854, όπως προκύπτει και με βάση την αιτιολογική έκθεσή του, σε περίπτωση που για κάποιο από το έτη 2018 έως και 2021 (των οποίων ο μέσος όρος φορολογητέων κερδών, προσαυξημένος κατά ποσοστό 20%, προσδιορίζει το ποσό που αφαιρείται από το φορολογητέα κέρδη του έτους 2022, για τον καθορισμό της επίμαχης εισφοράς), το φορολογητέο αποτέλεσμα της εταιρείας είναι ζημιογόνο, η εν λόγω ζημία δεν συμψηφίζεται με τα τυχόν κέρδη των λοιπών φορολογικών ετών, αλλά, ειδικά κατά το έτος που προέκυψε η ζημία, το αποτέλεσμα θεωρείται μηδενικό. Αντίθετη ερμηνεία παραβιάζει ευθέως τον Κανονισμό, που ορίζει ρητά ότι τα κράτη μέλη οφείλουν να μεριμνούν ειδικά όσον αφορά στον χειρισμό των ζημιών των προηγούμενων του έτους της επιβολής εισφοράς ετών.

Ως προς το παραδεκτό της άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 του ν. 4987/2022, ορίζεται ότι : « 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...».

Επειδή στο Ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζεται : «Άρθρο 30 Επεξήγηση όρων. Όπου στον Κώδικα αναφέρεται ο όρος "διοικητική πράξη", νοείται η εκτελεστή διοικητική πράξη.».

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, προσβαλλόμενες με ενδικοφανή προσφυγή είναι οι **ατομικές εκτελεστές διοικητικές πράξεις**, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από τη Φορολογική Διοίκηση, μετά την 01-01-2014 και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ.. Δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις οι **επιβεβαιωτικές, με τις οποίες εκδηλώνεται εμμονή της Διοίκησης στο περιεχόμενο προγενέστερης εκτελεστής πράξης αυτής, χωρίς να ενεργηθεί νέα ουσιαστική έρευνα της υπόθεσης, στηριζόμενη σε εκτίμηση νέων πραγματικών στοιχείων** (πρβλ σκέψη 3 της όμοιας περίπτωσης ΔΠρΑΘ15394/2018 και ΣτΕ753/2014, 2098/2012, 3259/2011, 2640/2010, 1667/2008, 434, 826/2007, 912, 2501/2005, 1410/2004, 2683, 2521/2003, 1024, 2750, 2751/2002, 3693/2001, 2253/2000, 3372/1999, 5739/1996, 289/1990 και Τάχος Α. Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο, εκδόσεις Σάκκουλα 1996, σελ 403, Γνωμ ΝΣΚ 157/2004, ΔΠρωτΘεσ 597/2016, ΔιοικΕφΑθ 1243/2009, ΣτΕ 198/2010, ΣτΕ 3236/2008, ΣτΕ 1113/1996, ΣτΕ 2483/1993 ΔΔικ 1994/1384, ΣτΕ 3562/1990, ΣτΕ 2203/1987).

Επειδή σύμφωνα και με την νομολογία, οι αποφάσεις των διοικητικών αρχών με τις οποίες κρίνεται αίτημα του διοικούμενου **καθίστανται οριστικές, αν δεν ασκηθούν** κατ' αυτών τα προβλεπόμενα **ενδικοφανή και ένδικα μέσα** ή αν τα ασκηθέντα απερρίφθησαν.» (βλ. ΣτΕ 2029/2009, 3977/2005, 2742/2004, 2726/2003, 3911/2001 κ.ά.).

Επομένως, η πράξη με την οποία τα διοικητικά όργανα απορρίπτουν αίτηση επανεξέτασης οριστικώς κριθείσας υπόθεσης, συνιστά **επιβεβαίωση της αρχικής οριστικής** πράξεως και, ως εκ τούτου, στερείται εκτελεστού χαρακτήρος, μη υποκείμενη σε ενδικοφανή ή ένδικα μέσα (βλ. ΣτΕ 2029/2009, 3977/2005, 2742/2004, 2726/2003, 3911/2001 κ.ά.). Ειδικότερα, στερείται εκτελεστότητας πράξη της Διοίκησης, με την οποία αυτή **εμμένει σε προηγούμενη άρνηση** της να ικανοποιήσει συγκεκριμένο αίτημα του διοικούμενου, χωρίς να προβεί σε ουσιαστική έρευνα νέων και ουσιωδών πραγματικών περιστατικών, η δε **βεβαιωτική πράξη** μπορεί να είναι ρητή ή σιωπηρή μετά από, επίσης ρητή ή σιωπηρή αρνητική πράξη (πρβλ ΣτΕ 3541/2013, 1502/2010, 3021/2006, 7μελούς κα) μη υποκείμενη σε ενδικοφανή προσφυγή ή ένδικα μέσα (ΣτΕ 2029/2009, 3977/2005).»

Επειδή, ο μη εκτελεστός χαρακτήρας της επιβεβαιωτικής πράξης έγκειται στο ότι οι έννομες συνέπειες της διοικητική πράξης επέρχονται από την αρχική τοιαύτη και όχι δια της μεταγενέστερης, η οποία απλώς επιβεβαιώνει το περιεχόμενο της πρώτης, χωρίς να επεκταθεί σε ουσιαστική έρευνα νέων και ουσιωδών πραγματικών περιστατικών. Με άλλα λόγια, η επιβεβαιωτική πράξη θα είχε εκτελεστότητα εάν είχε προηγηθεί χρονικά. Απεναντίας, η πληροφοριακή πράξη, σε κάθε περίπτωση δεν είναι εκτελεστή, διότι με αυτήν δεν ιδρύεται, αλλοιώνεται ή καταργείται δικαίωμα ή υποχρέωση του διοικουμένου. Σημειωτέον ότι αναγκαία προϋπόθεση προκειμένου οι πράξεις της φορολογικής αρχής να είναι προσβλητές με προσφυγή, είναι να υπάρχει από τη Φορολογική Αρχή, η δυνατότητα να προβεί στην αιτούμενη ρύθμιση. Σε διαφορετική περίπτωση, η οποία είναι και η συνηθέστερη,

λόγω της αδυναμίας της Φορολογικής Διοίκησης να ανακαλέσει ή να τροποποιήσει τις εκδοθείσες από αυτήν φορολογικές πράξεις, σύμφωνα με την συνταγματικά προβλεπόμενη αρχή της οριστικότητας του φόρου, η σχετική απάντησή της δεν είναι προσβλητή, εξαιτίας του πληροφοριακού της χαρακτήρα, διότι μη έχοντας αρμοδιότητα να προβεί στην αιτούμενη ενέργεια, δεν επιβάλλει με την απάντησή της φορολογική επιβάρυνση. Αντιθέτως, απαιτείται να προσβληθεί με το κατάλληλο ένδικο βοήθημα η πράξη εκείνη με την οποία επιβάλλεται πράγματι σε βάρος του διοικούμενου η φορολογική επιβάρυνση (πράξη προσδιορισμού φόρου ή προστίμου)¹.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής :

Η προσφεύγουσα υπέβαλε αρχικά, στη Δ.Ο.Υ. Φλώρινας, τη με κωδικό αριθμό αιτήματος/25.09.2023 δήλωση Προσωρινής Συνεισφοράς Αλληλεγγύης του άρθρου 114 Ν. 5007/2022, στην οποία τέθηκε στο σώμα αυτής, η επιφύλαξη, χωρίς περαιτέρω εξειδίκευση και αιτιολογία σχετικά με τους λόγους αυτής. Η επιφύλαξη αυτή απορρίφθηκε από ως άνω Δ.Ο.Υ, καθότι κατά τα οριζόμενα της παρ. 1 του άρθρου 20 του ν. 4987/2022, δεν εξειδίκευε τους λόγους της επιφύλαξης (άκυρη επιφύλαξη) κατά συνέπεια δεν επέφερε κανένα έννομο αποτέλεσμα και ακολούθως η φορολογική αρχή προέβη στην αποδοχή και καταχώριση της με αριθ./2023 Προσωρινής Συνεισφοράς Αλληλεγγύης άρθρου 114 του Ν.5007/2022, βάσει της οποίας βεβαιώθηκε με τον αριθμό/27.09.2023 χρηματικό κατάλογο, ποσό ύψους 1.332.204,08€, που αντιστοιχεί στην Π.Σ.Α. της προσφεύγουσας επί των ακαθάριστων εσόδων της για το φορολογικό έτος 2022. Η ενέργεια αυτή της Δ.Ο.Υ., κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα, μέσω της εφαρμογής «e-κοινοποιήσεις» στις 27-09-2023, που αναγνώστηκε την ίδια ημέρα.

Κατά αυτής της πράξης, η προσφεύγουσα δεν άσκησε ενδικοφανή προσφυγή.

Στη συνέχεια κατέθεσε ενώπιον του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Φλώρινας τη με αρ. πρωτ./23-10-2023 επιφύλαξη επί υποβληθείσας Δήλωσης Προσωρινής Συνεισφοράς Αλληλεγγύης άρθρου 114 Ν. 5007/2022 φορολογικού έτους 2022, με αίτημα επιστροφής εισφοράς ως αχρεωστήτως καταβληθείσας. Η αίτηση αυτή απορρίφθηκε σιωπηρώς από τον Προϊστάμενο της ως άνω Δ.Ο.Υ., λόγω παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας από την υποβολή της.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, συνάγεται ότι η τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση ως προς το σκέλος της επιφύλαξης στερείται εκτελεστότητας και η ασκηθείσα κατ' αυτής ενδικοφανή προσφυγή κρίνεται απαράδεκτη.

¹ ΔΠρΑθ 7918/2006. Έτσι, πληροφοριακού χαρακτήρα πράξεις αποτελούν οι απαντήσεις της Φορολογικής Αρχής σε αίτημα διαγραφής ποσού καταλογισθέντος με πράξη προσδιορισμού φόρου ή προστίμου.

Επειδή, ωστόσο η ενδικοφανής προσφυγή που στρέφεται κατά το σκέλος της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης επί του αιτήματος της επιστροφής της εισφοράς ως αχρεωστήτως καταβληθείσας είναι παραδεκτή αυτή θα εξεταστεί ως προς την ουσία της:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 114 του ν. 5007/2022 (ΦΕΚ Α'241/23-12-2022), ορίζεται ότι :

«1.Θεσπίζεται έκτακτη Προσωρινή Συνεισφορά Αλληλεγγύης (Π.Σ.Α.) για το φορολογικό έτος 2022, σύμφωνα με το άρθρο 14 του Κανονισμού (ΕΕ) 2022/1854 του Συμβουλίου της 6^{ης} Οκτωβρίου 2022 σχετικά με παρέμβαση έκτακτης ανάγκης για την αντιμετώπιση των υψηλών τιμών ενέργειας (L261).

2. Υπόχρεοι για την καταβολή της συνεισφοράς της παρ. 1 είναι εταιρείες, νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, και μόνιμες εγκαταστάσεις, κατά την έννοια των άρθρων 2 και 6 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013, Α' 167), οι οποίοι είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας και των οποίων τα ακαθάριστα έσοδα για το φορολογικό έτος 2022 προέρχονται, κατά εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) τουλάχιστον, από οικονομικές δραστηριότητες στους τομείς της εξόρυξης λιθάνθρακα και λιγνίτη, της άντλησης αργού πετρελαίου και φυσικού αερίου, της παραγωγής προϊόντων οπτανθρακοποίησης και διύλισης πετρελαίου, κατά την έννοια του Κανονισμού (ΕΚ) 1893/2006 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 20ής Δεκεμβρίου 2006, για τη θέσπιση της στατιστικής ταξινόμησης των οικονομικών δραστηριοτήτων NACE - αναθεώρηση 2 και για την τροποποίηση του Κανονισμού (ΕΟΚ) 3037/90 του Συμβουλίου και ορισμένων κανονισμών των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων σχετικών με ειδικούς στατιστικούς τομείς (L393). Το πρώτο εδάφιο εφαρμόζεται εφόσον το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) των ακαθαρίστων εσόδων της εταιρείας, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ή της μόνιμης εγκατάστασης προέρχεται από τις εξής οικονομικές δραστηριότητες, κατά ομάδα NACE: α) 05.1 εξόρυξη λιθάνθρακα, β) 05.2 εξόρυξη λιγνίτη, γ) 06.1 άντληση αργού πετρελαίου, δ) 06.2 άντληση φυσικού αερίου, ε) 19.1 παραγωγή προϊόντων οπτανθρακοποίησης (κωκοποίησης), στ) 19.2 παραγωγή προϊόντων διύλισης πετρελαίου. Ως ακαθάριστα έσοδα για την εφαρμογή της παρούσας θεωρούνται τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά δηλώνονται από τους υπόχρεους της παρούσας στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022, σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

3. Η Προσωρινή Συνεισφορά Αλληλεγγύης έχει επείγοντα, προσωρινό και έκτακτο χαρακτήρα και επιβάλλεται επί των πλεοναζόντων κερδών κατά το φορολογικό έτος 2022 των υπόχρεων, της παρ. 2, όπως αυτά προσδιορίζονται στην παρ. 4.

4. Τα πλεονάζοντα κέρδη για την επιβολή της Προσωρινής Συνεισφοράς Αλληλεγγύης ισούνται με τη θετική διαφορά μεταξύ των φορολογητέων κερδών φορολογικού έτους 2022 του υπόχρεου και του εκατόν είκοσι τοις εκατό (120%) του ποσού αναφοράς του δεύτερου εδαφίου. Το ποσό αναφοράς ισούται με το ένα τέταρτο (1/4) του αθροίσματος των φορολογητέων κερδών ή ζημιών των φορολογικών ετών 2018 έως και 2021 και όταν αυτό είναι αρνητικό, θεωρείται μηδενικό.

Σε περίπτωση που ο υπόχρεος της παρ. 2 συστάθηκε ή διεξάγει εργασίες μετά το φορολογικό έτος 2018, το ποσό αναφοράς προσαρμόζεται αναλόγως των ετών λειτουργίας του.

Όταν μια συγχώνευση, διάσπαση, ή μερική εισφορά περιουσιακών στοιχείων έχει ως άμεσο αποτέλεσμα την αύξηση ή τη μείωση της διαφοράς του πρώτου εδαφίου, η βάση επιβολής της συνεισφοράς διορθώνεται αναλόγως. Σε περίπτωση απόσχισης κλάδου, για το ποσό αναφοράς του δεύτερου εδαφίου, λαμβάνονται υπόψη τα φορολογητέα κέρδη ή οι ζημιές που αφορούν στον κλάδο αυτό.

Ως φορολογητέα κέρδη ή ζημιές για την εφαρμογή του πρώτου εδαφίου νοούνται τα φορολογητέα κέρδη ή ζημιές του υπόχρεου της παρ. 2, που λαμβάνονται υπόψη για την επιβολή του φόρου εισοδήματος.

5. Ο εφαρμοστέος συντελεστής ορίζεται σε τριάντα τρία τοις εκατό (33 %).

6. Κατ' εφαρμογή των παρ. 3 έως και 5, η Προσωρινή Συνεισφορά Αλληλεγγύης (Π.Σ.Α.) υπολογίζεται ως εξής:

$$Π.Σ.Α. = [Φορολογητέα κέρδη φορολογικού έτους 2022 - (120\% \times (1/4 \times (\text{φορολογητέα κέρδη ή ζημιές φορολογικών ετών } 2018 + 2019 + 2020 + 2021)))] \times 33\%.$$

7. Για την επιβολή της συνεισφοράς, ο υπόχρεος της παρ. 2 υποβάλλει ηλεκτρονικά δήλωση στη Φορολογική Διοίκηση έως την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του Ιουνίου 2023. Η Προσωρινή Συνεισφορά Αλληλεγγύης καταβάλλεται κατ' ανάλογη εφαρμογή του πρώτου εδαφίου της παρ. 77 του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Η προθεσμία και η άσκηση προσφυγής κατά του προσδιορισμού της συνεισφοράς δεν αναστέλλουν την εκτέλεση της προσβαλλόμενης πράξης.

8. Για την υποβολή και τον έλεγχο της δήλωσης, τον προσδιορισμό της συνεισφοράς και την κοινοποίησή της στον υπόχρεο, την είσπραξη και την επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών εφαρμόζεται ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ν. [4987/2022](#), Α' 206). Για την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για τον προσδιορισμό και την είσπραξη της εισφοράς, καθώς και της αξίωσης του υπόχρεου για επιστροφή τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών, όπως και για τις κυρώσεις σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης ή ανακριβούς υποβολής της δήλωσης του πρώτου εδαφίου, συμπεριλαμβανομένων των τόκων εκπρόθεσμης καταβολής, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις που ισχύουν για τον φόρο εισοδήματος.

9. Τα έσοδα από την Προσωρινή Συνεισφορά Αλληλεγγύης εισπράττονται ως δημόσια έσοδα που χρησιμοποιούνται για να καλυφθούν δαπάνες στήριξης των νοικοκυριών για τον μετριασμό των επιπτώσεων της ενεργειακής κρίσης. Προς τούτο εγγράφονται ισόποσες πιστώσεις, στον Αναλυτικό Λογαριασμό Εξόδου 2910601001 «Πιστώσεις για δαπάνες εφαρμογής δράσεων προγραμμάτων» του ειδικού φορέα 1023-7110000000 «Γενικές Κρατικές Δαπάνες» του Υπουργείου Οικονομικών, σύμφωνα με το [άρθρο 74](#) του ν. [4270/2014](#) (Α' 143).

10. Οι υπόχρεοι της παρ. 2 δύνανται, κατά τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών για σκοπούς επιβολής φόρου εισοδήματος, να εκπίπτουν το ποσό της συνεισφοράς του παρόντος, ως δαπάνη, σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

11. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που εκδίδεται κατόπιν εισήγησης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, δύναται να καθορίζονται ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης της παρ. 7, καθώς και κάθε διαδικαστική λεπτομέρεια για τον προσδιορισμό και την είσπραξη της συνεισφοράς και για την εφαρμογή του παρόντος.»

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ.11 του άρθρου 114 του ν. 5007/2022 εκδόθηκε η Α.1069/2023 (όπως τροποποιήθηκε με την Α. 1117/2023), με την οποία καθορίστηκε ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης Προσωρινής Συνεισφοράς Αλληλεγγύης (Π.Σ.Α.) του άρθρου 114 του ν. 5007/2022 (Α' 241), καθώς και κάθε διαδικαστική λεπτομέρεια για τον προσδιορισμό και την είσπραξη της συνεισφοράς αυτής. Συγκεκριμένα αποφασίστηκε ότι :

«Άρθρο 1 Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης

1. Ορίζουμε ότι ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης Προσωρινής Συνεισφοράς Αλληλεγγύης (Π.Σ.Α.) του άρθρου 114 του ν. 5007/2022, έχει όπως το υπόδειγμα το οποίο επισυνάπτεται στην παρούσα (Έντυπο: «ΔΗΛΩΣΗ ΠΡΟΣΩΡΙΝΗΣ ΣΥΝΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ (Π.Σ.Α.) ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 114 ΤΟΥ Ν. 5007/2022»).

2. Η υποβολή της δήλωσης Προσωρινής Συνεισφοράς Αλληλεγγύης γίνεται στην αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) ηλεκτρονικά, με υποβολή αιτήματος μέσω της πλατφόρμας «Τα Αιτήματά μου» στην ψηφιακή πύλη myAADE, στο οποίο επισυνάπτεται αρχείο σάρωσης (scan) του εντύπου «Δήλωση Προσωρινής Συνεισφοράς Αλληλεγγύης (Π.Σ.Α.) του άρθρου 114 του ν. 5007/2022».

Άρθρο 2 Υπόχρεοι υποβολής δήλωσης και καταβολής της Προσωρινής Συνεισφοράς Αλληλεγγύης

1. Υπόχρεοι για την υποβολή δήλωσης Προσωρινής Συνεισφοράς Αλληλεγγύης είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, καθώς και μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών εταιρειών στην Ελλάδα, των οποίων τα ακαθάριστα έσοδα για το φορολογικό έτος 2022 προέρχονται από τις εξής οικονομικές δραστηριότητες, κατά ομάδα NACE:

α) 05.1 εξόρυξη λιθάνθρακα,

β) 05.2 εξόρυξη λιγνίτη,

γ) 06.1 άντληση αργού πετρελαίου,

δ) 06.2 άντληση φυσικού αερίου,

ε) 19.1 παραγωγή προϊόντων οπτανθρακοποίησης (κωδικοποίησης),

στ) 19.2 παραγωγή προϊόντων διύλισης πετρελαίου.

Υπόχρεοι για την καταβολή της Προσωρινής Συνεισφοράς Αλληλεγγύης είναι οι υπόχρεοι του προηγούμενου εδαφίου των οποίων τα ακαθάριστα έσοδα για το φορολογικό έτος 2022 προέρχονται, κατά εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) τουλάχιστον, από τις ανωτέρω οικονομικές δραστηριότητες, κατά ομάδα NACE.

2. Ως ακαθάριστα έσοδα για τον προσδιορισμό των υπόχρεων για την υποβολή της δήλωσης και την καταβολή της Προσωρινής Συνεισφοράς Αλληλεγγύης θεωρούνται τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά δηλώνονται από τους υπόχρεους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022, σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ήτοι τα ακαθάριστα έσοδα που δηλώνονται στο κωδικό 015 του εντύπου Ν.

Άρθρο 3 Προσδιορισμός της Προσωρινής Συνεισφοράς Αλληλεγγύης

1. Η Προσωρινή Συνεισφορά Αλληλεγγύης έχει επείγοντα, προσωρινό και έκτακτο χαρακτήρα και επιβάλλεται επί των πλεοναζόντων κερδών κατά το φορολογικό έτος 2022 των υπόχρεων.

2. Η Προσωρινή Συνεισφορά Αλληλεγγύης υπολογίζεται ως εξής:

$$Π.Σ.Α. = [Φορολογητέα κέρδη φορολογικού έτους 2022 - (120\% \times 1/4 \times (\text{φορολογητέα κέρδη ή ζημιές φορολογικών ετών } 2018 + 2019 + 2020 + 2021))] \times 33\%.$$

3. Ως φορολογητέα κέρδη ή ζημιές για τον υπολογισμό των πλεοναζόντων κερδών νοούνται τα φορολογητέα κέρδη ή ζημιές του υπόχρεου, που λαμβάνονται υπόψη για την επιβολή του φόρου εισοδήματος, ήτοι τα φορολογητέα κέρδη ή ζημιές που δηλώνονται στους κωδικούς 001 ή 003 του εντύπου Ν, αντίστοιχα, μη λαμβανομένου υπόψη, για το φορολογικό έτος 2022, του ποσού που αναγράφεται στον κωδικό 458, κατά το μέρος που αφορά το ποσό της ΠΣΑ. Εάν το αποτέλεσμα του φορολογικού έτους 2022 είναι ζημιογόνο, δεν καταβάλλεται Προσωρινή Συνεισφορά Αλληλεγγύης.

4. Όταν το άθροισμα των φορολογητέων κερδών ή ζημιών των φορολογικών ετών 2018 έως και 2021 είναι αρνητικό, θεωρείται μηδενικό.

5. Σε περίπτωση που ο υπόχρεος συστάθηκε ή διεξάγει εργασίες μετά το φορολογικό έτος 2018, το ποσό αναφοράς προσαρμόζεται αναλόγως των ετών λειτουργίας του, ήτοι το άθροισμα των φορολογητέων κερδών ή ζημιών των ετών λειτουργίας του υπόχρεου διαιρείται με τον αριθμό των ετών αυτών.

6. Οι υπόχρεοι του άρθρου 2 της παρούσας δύνανται, κατά τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών για σκοπούς επιβολής φόρου εισοδήματος, να εκπίπτουν κατά το φορολογικό έτος 2022, το ποσό της ΠΣΑ ως δαπάνη, το οποίο αναγράφεται στον κωδικό 458 του εντύπου Ν.

Άρθρο 4 Χρόνος υποβολής

1. Η δήλωση Προσωρινής Συνεισφοράς Αλληλεγγύης για το φορολογικό έτος 2022 υποβάλλεται μέχρι την 30η Ιουνίου 2023. Για φορολογικό έτος που αρχίζει εντός του 2022 και λήγει σε ημερομηνία

διαφορετική της 31ης Δεκεμβρίου 2022, η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την τελευταία εργάσιμη ημέρα του έκτου (6ου) μήνα από το τέλος του φορολογικού έτους.

2. Ως ημερομηνία υποβολής των δηλώσεων που υποβάλλονται στη Δ.Ο.Υ. θεωρείται η ημερομηνία ηλεκτρονικής υποβολής του αιτήματος στην πλατφόρμα «Τα Αιτήματά μου». Με την υποβολή της δήλωσης, βεβαιώνεται η Προσωρινή Συνεισφορά Αλληλεγγύης είτε στην για τη φορολογία εισοδήματος αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) είτε στο αρμόδιο ΚΕΒΕΙΣ και εκδίδεται «Ταυτότητα Οφειλής», με βάση την οποία καταβάλλεται η Προσωρινή Συνεισφορά Αλληλεγγύης μέσω πιστωτικών ιδρυμάτων, ανάλογα με τον τρόπο που ο υπόχρεος έχει επιλέξει (εφάπαξ ή με δόσεις) μέχρι τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας όπως αυτή ορίζεται.

Μέσω της εφαρμογής «e-κοινοποιήσεις» που είναι προσβάσιμη μέσω της εφαρμογής Μητρώο και Επικοινωνία της ψηφιακής πύλης myAADE, αντίγραφο της υποβληθείσας δήλωσης αναρτάται στη θυρίδα του φορολογουμένου στο myAADE, είτε υπογεγραμμένη ψηφιακά, εφόσον υπάρχει τέτοια δυνατότητα (υποχρεωτικά για τις Δ.Ο.Υ. Α' τάξης), είτε με ψηφιακή απεικόνιση (scan). Επιπρόσθετα, αποστέλλεται ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον φορολογούμενο διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου.

3. Η καταβολή της συνεισφοράς πραγματοποιείται σε οκτώ (8) ισόποσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης, και οι υπόλοιπες επτά (7) μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των επτά (7) επόμενων μηνών.

4. Η καταχώριση της Προσωρινής Συνεισφοράς Αλληλεγγύης γίνεται στο είδος φόρου «1272 ΔΗΛ. ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ. Ν.Π. (αρθ. 45 ν. 4172/2013, Α' 167)» με αναλυτικό λογαριασμό εσόδου (Α.Λ.Ε.) 1150289002 «Προσωρινή Συνεισφορά Αλληλεγγύης (Π.Σ.Α.) σύμφωνα με το άρθρο 14 του Κανονισμού (ΕΕ) 2022/1854».

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.»

Επειδή, περαιτέρω, κατά την αιτιολογική έκθεση του ν. 5007/2022, εφαρμόζονται στη χώρα μας τα προβλεπόμενα στο άρθρο 14 του Κανονισμού (ΕΕ) 2022/1854 του Συμβουλίου της 6ης Οκτωβρίου 2022, σχετικά με παρέμβαση έκτακτης ανάγκης για την αντιμετώπιση των υψηλών τιμών ενέργειας (L 261), όσον αφορά στην επιβολή της Προσωρινής Συνεισφοράς Αλληλεγγύης σε εταιρείες, νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, καθώς και μόνιμες εγκαταστάσεις, των οποίων τα ακαθάριστα έσοδα για το φορολογικό έτος 2022 προέρχονται, κατά εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) τουλάχιστον, από οικονομικές δραστηριότητες στους τομείς της εξόρυξης λιθάνθρακα και λιγνίτη, άντλησης αργού πετρελαίου και φυσικού αερίου, καθώς και την παραγωγή προϊόντων οπτανθρακοποίησης και διύλισης πετρελαίου. Η συνεισφορά είναι ένα επείγον, έκτακτο και προσωρινό μέτρο αλληλεγγύης για την αντιμετώπιση των πλεοναζόντων κερδών που προέκυψαν για τις εταιρείες του ενεργειακού κλάδου λόγω των απρόβλεπτων καταστάσεων που έχουν δημιουργήσει ο πόλεμος στην Ουκρανία

μετά τη ρωσική εισβολή και η ενεργειακή κρίση, το οποίο αποσκοπεί στον μετριασμό των άμεσων οικονομικών επιπτώσεων της αύξησης των τιμών της ενέργειας στην εσωτερική αγορά.

Οι νέες ρυθμίσεις επιβάλλονται από την ενωσιακή νομοθεσία, και συγκεκριμένα από Κανονισμό με άμεση και καθολική ισχύ σε όλα τα κράτη μέλη της Ε.Ε. και δεδομένου ότι αφορούν εφαρμοστικά μέτρα του Κανονισμού (ΕΕ) 2022/1854, τα οποία ορίζουν την επιβολή συνεισφοράς, η ρύθμισή τους απαιτεί, σύμφωνα με το άρθρο 78 του Συντάγματος, τυπικό νόμο και ως εκ τούτου δεν είναι δυνατόν να λάβει χώρα με προεδρικό διάταγμα, υπουργική απόφαση ή άλλη κανονιστική πράξη.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο Κωδικός Αριθμός Δραστηριότητας (Κ.Α.Δ.) κύριας δραστηριότητάς της προσφεύγουσας, από 01/12/2008 έως και σήμερα είναι ο 5200000 με περιγραφή «Εξόρυξη Λιγνίτη» (από 23/09/1986 μέχρι 30/11/2008 είχε δηλωμένο ως ΚΑΔ κύριας δραστηριότητας τον αντίστοιχο παλαιό ΚΑΔ 70357 με περιγραφή «Εξόρυξη και Συσσωμάτωση Λιγνίτη»), ενώ οι ΚΑΔ 46.71.11.04 «Χονδρικό Εμπόριο λιγνίτη» και 47.78.85.09 «Λιανικό Εμπόριο Λιγνίτη» είναι δηλωμένοι ως κωδικοί δευτερεύουσας δραστηριότητας της εταιρείας. Συνεπώς, αδιαλείπτως από το 1986 έως και σήμερα, ο πρωταρχικός τομέας απασχόλησης της εταιρείας, από τον οποίο προέρχεται το σύνολο των κερδών της, είναι η εξόρυξη λιγνίτη.

Η προσφεύγουσα επικαλείται ότι δεν εμπίπτει ως φορολογικό υποκείμενο στην εν θέματι εισφορά, καθότι το συντριπτικά μεγαλύτερο μέρος (ήτοι άνω του 75%) των ακαθαρίστων εσόδων της προέρχεται από τους τομείς του εμπορίου (χονδρικού και λιανικού) λιγνίτη και όχι από αυτή καθαυτή την εξόρυξή του, υπαγόμενη έτσι κατά τη δραστηριότητα αυτή, που αποφέρει και τα μεγαλύτερα έσοδα, στους ΚΑΔ. 46.71.11.04 «Χονδρικό Εμπόριο λιγνίτη» και 47.78.85.09 «Λιανικό Εμπόριο Λιγνίτη» και συνεπώς η εταιρία δεν εμπίπτει στις περιπτώσεις που εξειδικεύονται στην επίμαχη διάταξη. Μάλιστα, επισημαίνει ότι δηλώνει ΚΑΔ.46.71.11.04 «Χονδρικό Εμπόριο λιγνίτη» ως ΚΑΔ με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδά της στον αντίστοιχο κωδικό του εντύπου Ε3.

Ο ως άνω ισχυρισμός ωστόσο απορρίπτεται ως αβάσιμος, διότι η διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 114 του ν. 5007/2022, αναφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα που προέρχονται γενικά από οικονομικές δραστηριότητες στους τομείς της εξόρυξης λιθάνθρακα και λιγνίτη, της άντλησης αργού πετρελαίου και φυσικού αερίου, της παραγωγής προϊόντων οπτανθρακοποίησης και διύλισης πετρελαίου. Εξάλλου, η εξόρυξη του λιγνίτη, η οποία αποτελεί ένα μόνο από τα διάφορα στάδια της συνολικής οικονομικής δραστηριότητας, διενεργείται από την ίδια την προσφεύγουσα με σκοπό την πώλησή του σε τρίτους. Επιπροσθέτως, από την επισκόπηση της δεύτερης σελίδας του εντύπου Ε3 φορολογικού έτους 2022, γίνεται κατανομή των πωλήσεων ανά κλάδο δραστηριότητας, όπου σαφέστατα διακρίνεται ότι οι πωλήσεις από εμπορική δραστηριότητα ανέρχονται στο ύψος των 327.270,80, ήτοι ποσοστό 1,16% περίπου των συνολικών ακαθαρίστων εσόδων της, οι πωλήσεις

από παροχή υπηρεσιών στο ύψος των 160.500,03€, ήτοι ποσοστό 0,57% περίπου των συνολικών ακαθαρίστων εσόδων της, ενώ οι πωλήσεις από παραγωγική δραστηριότητα, αρχικό στάδιο της οποίας αποτελεί η εξόρυξη λιγνίτη, στο ύψος των 27.758.074,73€, ήτοι ποσοστό 98,27% περίπου των συνολικών ακαθαρίστων εσόδων της.

Επειδή, με βάση τα ως άνω αναφερθέντα, η προσφεύγουσα εταιρεία σαφέστατα εντάσσεται στις περιπτώσεις της διάταξης της παρ. 2 του άρθρου 114 του Ν. 5007/2022, καθώς αναμφισβήτητα τα έσοδά της προέρχονται από οικονομικές δραστηριότητες στον κύριο τομέα της απασχόλησής της, που είναι η εξόρυξη λιγνίτη.

Επειδή, η προσφεύγουσα μεταξύ άλλων επικαλείται ότι σύμφωνα με την ορθή τελολογική ερμηνεία του Κανονισμού (ΕΕ) 2022/1854, όπως προκύπτει και με βάση την αιτιολογική έκθεσή του, σε περίπτωση που για κάποιο από τα έτη 2018 έως και 2021 (των οποίων ο μέσος όρος φορολογητέων κερδών, προσαυξημένος κατά ποσοστό 20%, προσδιορίζει το ποσό που αφαιρείται από το φορολογητέα κέρδη του έτους 2022, για τον καθορισμό της επίμαχης εισφοράς), το φορολογητέο αποτέλεσμα της εταιρείας είναι ζημιογόνο, η εν λόγω ζημία δεν πρέπει να συμψηφίζεται με τα τυχόν κέρδη των λοιπών φορολογικών ετών, αλλά, ειδικά κατά το έτος που προέκυψε η ζημία, το αποτέλεσμα να θεωρείται μηδενικό. Αντίθετη ερμηνεία παραβιάζει ευθέως τον Κανονισμό, που ορίζει ρητά ότι τα κράτη μέλη οφείλουν να μεριμνούν ειδικά όσον αφορά στον χειρισμό των ζημιών των προηγούμενων του έτους της επιβολής εισφοράς ετών. Ο δε προσδιορισμός της εισφοράς που ορίζεται στο άρθρο 3 παρ. 3 και 4 της κανονιστικής εγκυκλίου Α.1069/2023 δεν συνάδει με το πνεύμα και την τελολογική ερμηνεία του άνω ευρωπαϊκού Κανονισμού, στον βαθμό που προβλέπει ότι «όταν το άθροισμα των φορολογητέων κερδών ή ζημιών των φορολογικών ετών 2018 έως και 2021 είναι αρνητικό, θεωρείται μηδενικό», ήτοι δεν είναι σύμφωνος με το πνεύμα του ανωτέρω κανονισμού, καθώς υιοθετεί ερμηνεία αντίθετη στην ορθή τελολογική ερμηνεία του Κανονισμού αυτού, επιβαρύνοντας υπέρμετρα τον φορολογούμενο.

Επειδή με την παράγραφο 4 του άρθρου 114 του Ν. 5007/2022, ορίζεται ότι : *«Τα πλεονάζοντα κέρδη για την επιβολή της Προσωρινής Συνεισφοράς Αλληλεγγύης ισούνται με τη θετική διαφορά μεταξύ των φορολογητέων κερδών φορολογικού έτους 2022 του υπόχρεου και του εκατόν είκοσι τοις εκατό (120%) του ποσού αναφοράς του δεύτερου εδαφίου. Το ποσό αναφοράς ισούται με το ένα τέταρτο (1/4) του αθροίσματος των φορολογητέων κερδών ή ζημιών των φορολογικών ετών 2018 έως και 2021 και όταν αυτό είναι αρνητικό, θεωρείται μηδενικό».*

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 3 της Α. 1069/16-05-2023 απόφασης ορίζεται ότι: *«1. Η Προσωρινή Συνεισφορά Αλληλεγγύης έχει επείγοντα, προσωρινό και έκτακτο χαρακτήρα και*

επιβάλλεται επί των πλεοναζόντων κερδών κατά το φορολογικό έτος 2022 των υπόχρεων. 2. Η Προσωρινή Συνεισφορά Αλληλεγγύης υπολογίζεται ως εξής: $P.S.A. = [Φορολογητέα κέρδη φορολογικού έτους 2022 - (120\% \times 1/4 \times (\text{φορολογητέα κέρδη ή ζημιές φορολογικών ετών } 2018 + 2019 + 2020 + 2021))] \times 33\%$. 3. Ως φορολογητέα κέρδη ή ζημιές για τον υπολογισμό των πλεοναζόντων κερδών νοούνται τα φορολογητέα κέρδη ή ζημιές του υπόχρεου, που λαμβάνονται υπόψη για την επιβολή του φόρου εισοδήματος, ήτοι τα φορολογητέα κέρδη ή ζημιές που δηλώνονται στους κωδικούς 001 ή 003 του εντύπου Ν, αντίστοιχα, μη λαμβανομένου υπόψη, για το φορολογικό έτος 2022, του ποσού που αναγράφεται στον κωδικό 458, κατά το μέρος που αφορά το ποσό της ΠΣΑ. Εάν το αποτέλεσμα του φορολογικού έτους 2022 είναι ζημιογόνο, δεν καταβάλλεται Προσωρινή Συνεισφορά Αλληλεγγύης.

4. Όταν το άθροισμα των φορολογητέων κερδών ή ζημιών των φορολογικών ετών 2018 έως και 2021 είναι αρνητικό, θεωρείται μηδενικό.(…)».

Επειδή, από τις ως άνω διατάξεις προκύπτει ότι η διατύπωση του άρθρου 114 είναι σαφέστατη, ήτοι, πρέπει να αθροιστούν τα φορολογητέα κέρδη και οι ζημιές των επίμαχων ετών και όταν το άθροισμα που προκύπτει είναι αρνητικό, τότε θα πρέπει να θεωρηθεί ως μηδενικό. Ωστόσο, για να προκύψει αρνητικό αλγεβρικό αποτέλεσμα θα πρέπει να προηγηθούν πράξεις πρόσθεσης των θετικών και αρνητικών στοιχείων κάθε έτους. Εάν η επιθυμία του νομοθέτη ήταν να θεωρείται μηδενικό κάθε ζημιογόνο έτος, τότε θα ήταν διαφορετική η διατύπωση του άρθρου και δεν θα αναφερόταν σε πρόσθεση κερδών και ζημιών αλλά αποκλειστικά και μόνο σε πρόσθεση κερδών. Συνεπώς, ορθά υπολογίστηκε εν προκειμένω το ποσό της Προσωρινής Συνεισφοράς Αλληλεγγύης της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επειδή, σχετικά με τους λοιπούς προβαλλόμενους λόγους και συγκεκριμένα :

- της παραβίασης της διάταξης του άρθρου 2 παρ. 17 του Κανονισμού (Ε) 2022/1854,
- της εσφαλμένης ερμηνείας των άρθρων 14 του Κανονισμού (ΕΕ) 2022/1854, του άρθρου 114 του ν. 5007/2022, σε συνδυασμό με τα άρθρα 78 παρ. 1, 4 παρ. 5 και 5 παρ. 1 του Συντάγματος και της αρχής της αναλογικότητας, δεν επιβάλλεται η προβλεπόμενη προσωρινή συνεισφορά αλληλεγγύης, εφόσον η επιχείρηση προβάλλει και αποδεικνύει ότι τα πλεονάζοντα κέρδη δεν προκύπτουν λόγω απρόσμενα υψηλών τιμών, αλλά εξαιτίας της ανόδου της φήμης, της φερεγγυότητας και της αξιοπιστίας μιας εταιρείας.
- της παραβίασης του άρθρου 17 του Κανονισμού (ΕΕ) 2022/1854 στο βαθμό που το άρθρο 114 παρ. 9 του Ν. 5007/2022 ορίζει κατά γενικό και αόριστο τρόπο τη χρήση των εσόδων από την είσπραξη της εν θέματι εισφοράς (ήτοι αναφέροντας, όπως γενικά πως τα έσοδα εκ της επίμαχης εισφοράς χρησιμοποιούνται για να καλυφθούν δαπάνες στήριξης των νοικοκυριών για τον μετριασμό των επιπτώσεων της ενεργειακής κρίσης),

- της παραβίασης του άρθρου 1 του Π.Π.Π. της Ε.Σ.Δ.Α. περί προστασίας της ιδιοκτησίας, καθώς ο προβλεπόμενος στο άρθρο 16 του Κανονισμού (ΕΕ) 2022/1854, είναι υπερβολικός και δυσανάλογος σε σχέση με το ύψος των φορολογητέων κερδών της, και

- της παραβίασης του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, με την επιβολή σε βάρος της υπέρμετρου και εξοντωτικού φορολογικού συντελεστή, ενώ αντίθετα, πλήθος άλλων ομοειδών εταιρειών, κυρίως εμπορικών, εξαιρείται από την εν λόγω εισφορά, παρότι τελούν υπό ακριβώς όμοιες συνθήκες, επισημαίνονται τα εξής :

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, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεώς τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, επιπλέον νομολογιακά (ΟΛΣΤΕ 532/2015) έχει κριθεί ότι : «Από τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος, σε συνδυασμό με το άρθρο 78 παρ. 1 αυτού, που καθορίζει τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως (εισόδημα, περιουσία, δαπάνες ή συναλλαγές), ο νομοθέτης είναι κατ' αρχήν ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του Κράτους, που δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους πολίτες με διάφορους τρόπους, περιορίζεται, όμως, από ορισμένες γενικές αρχές, με τις οποίες επιδιώκεται από τον συνταγματικό νομοθέτη η πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα. Οι αρχές αυτές είναι συγκεκριμένα η καθολικότητα της επιβαρύνσεως και η ισότητα αυτής έναντι των βαρυνόμενων, εξειδικευόμενη με τον, κατ' αρχήν, βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμό του φορολογικού βάρους, το οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης, που μπορεί, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, να είναι το εισόδημα, η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές. Κατά την έννοια δε των ίδιων ως άνω συνταγματικών διατάξεων, ο φόρος δεν αποκλείεται να βαρύνει ορισμένο μόνο κύκλο προσώπων ή πραγμάτων, εφόσον πλήττει ορισμένη φορολογητέα ύλη, η οποία, κατ' αυτό τον τρόπο, επιτρέπει την επιβάρυνση του συγκεκριμένου αυτού κύκλου φορολογουμένων βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων που τελούν σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα (βλ. ΣΤΕ 2527-2531/2013, 3342-3349/2013 ΟΛ., 1972/2012 ΟΛ., 2469-2471/2008 ΟΛ., 2113/1963 ΟΛ.)».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις εφαρμογής των όσων ορίζουν καθορίζονται κατά τρόπο σαφή και συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση της διοικητικής πράξης να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη και στην προκειμένη περίπτωση, χωρίς να υφίσταται η δυνατότητα της μη εφαρμογής τους κατά διακριτική ευχέρεια

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας βασίζονται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 22/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....»

ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» και το διακριτικό τίτλο «.....» με ΑΦΜ

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.