



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 562

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 30.01.2017

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 947

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

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

ε. 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.

στ. 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 '.....' (.....) (Υποκατάστημα Ελλάδας), ΑΦΜ, κατοίκου, ΚΤΙΡΙΟ, και εκπροσωπείται νόμιμα στην Ελλάδα από τον κ. του(.....), ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, δυνάμει του από Πληρεξουσίου της εταιρείας, κατά της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς άρθρ. 5 ν.3845/10, οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2009), του Προϊσταμένου του, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω Οριστική Πράξη οικονομικού έτους 2010, του Προϊσταμένου του, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση μερικού ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ‘..... (.....) (Υποκατάστημα Ελλάδας)’, ΑΦΜ, 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. αρ. εντολή μερικού ελέγχου του προϊσταμένου του, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών, στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας, συμπεριλαμβανομένης της έκτακτης εισφοράς του άρθρου 5 του ν. 3845/2010 για το οικ. έτος 2010 (διαχειριστική περίοδος 01.01-31.12.2009).

Από τον έλεγχο αυτό διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα, με αντικείμενο εργασιών Υπηρεσίες, για το οικ. έτος 2010 (διαχειριστική περίοδος 01.01-31.12.2009) υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την υπ’ αριθ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος με την οποία δήλωσε τα εξής:

Κωδ.	Ακαθάριστα έσοδα χρήσης	17.208.097,79
Κωδ.	Κέρδη Ισολογισμού(Λ /86.99)	11.753.908,87
Κωδ. ...	Σύνολο κερδών	11.753.908,87
Κωδ. ...	ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΕΩΣ	0,00

Βάσει των δεδομένων της δήλωσης αυτής δεν εκδόθηκε εκκαθαριστικό σημείωμα έκτακτης εισφοράς (άρθρου 5 ν. 3845/2010), από τη, επειδή τα προηγούμενα έτη (οικ. έτη 2009 – 2008) δεν δήλωνε στους Κωδ. 016, 024 & 029 τα κέρδη της.

Κατόπιν αυτών ο έλεγχος, λαμβάνοντας ως βάση για τον υπολογισμό της εισφοράς τα λογιστικά κέρδη, εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εισφορά ποσού 1.049.390,89 € πλέον προσαύξηση λόγω μη δήλωσης ποσού 1.259.269,07 €.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω Πράξης, του Προϊσταμένου του προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. παραβίαση των διατάξεων της σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ και
2. παρά το νόμο επιβολή έκτακτης εισφοράς, αντίθεση με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 5 του άρθρου 5 του ν. 3845/2010.
3. παρά το νόμο επιβολή προσαυξήσεων 120% - μη εφαρμογή του νόμου 2523/97 στην υπό κρίση περίπτωση.
4. παρά το νόμο λήψη υπόψη από την ελεγκτική αρχή των λογιστικών κερδών ως βάση για επιβολή έκτακτης εισφοράς άρθρ. 5 ν 3845/2010.
5. παραβίαση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης-νομιμότητας-ασφάλεια δικαίου

Επί του 1^{ου} λόγου

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, “..... το υποκατάστημα της εταιρείας μας δεν υπόκειται σε ελληνικό φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων με βάση τη Διμερή Σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας που

κυρώθηκε με το ν. (ΦΕΚ), ούτε σε οποιουδήποτε ταυτόσημους ή ουσιωδώς παρόμοιους φόρους, όπως είναι εν προκειμένω η Έκτακτη Εισφορά, η ελεγκτική αρχή παραβιάζει τη Σύμβαση περί αποφυγής διπλής φορολογίας ως εκ τούτου θα πρέπει να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη....”

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού επιβάλλεται έκτακτη εισφορά στα μεγάλα κέρδη των επιχειρήσεων που πραγματοποιήθηκαν κατά το οικονομικό έτος 2010 (χρήση 2009). Ειδικότερα, η εισφορά επιβάλλεται σε όλα ανεξαιρέτως τα νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994

(Α.Ε., Ε.Π.Ε., δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις, συνεταιρισμοί, υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων) και της παρ. 4 του άρθρου 2 του ίδιου νόμου (προσωπικές εταιρίες, κοινοπραξίες, κλπ.), που πραγματοποίησαν καθαρά κέρδη άνω των 100.000 ευρώ κατά το οικονομικό έτος 2010. Διευκρινίζεται, ότι η εισφορά επιβάλλεται ανεξάρτητα αν τα πιο πάνω νομικά πρόσωπα υπάγονται στις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου ή σε οποιοδήποτε φορολογικό καθεστώς (π.χ. Τράπεζα της Ελλάδος), καθόσον η εισφορά αυτή δεν αποτελεί φόρο εισοδήματος, αλλά ιδιότυπη έκτακτη εφάπαξ επιβάρυνση.

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

Προκειμένου για τα κέρδη προσωπικών 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.

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 εταιρίες, κοινοπραξίες κλπ. που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ, στον υπολογισμό (εκκαθάριση) της έκτακτης εισφοράς λαμβάνονται υπόψη τα κέρδη του κωδικού 024, ενώ για όσες τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του ΚΒΣ λαμβάνονται υπόψη αθροιστικά τα κέρδη των κωδικών 024, 100, 425, 430 και 435.

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

Επειδή οι διατάξεις του ν. 2238/1994 ορίζουν, ότι:

Άρθρο 101 Υποκείμενο του φόρου

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.

Άρθρο 103. Απαλλαγές από το φόρο

«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.»

Άρθρο 105. Προσδιορισμός ακαθάριστου 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.

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

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

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η προσφεύγουσα ως υποκατάστημα της αλλοδαπής επιχείρησης με την επωνυμία ‘.....’ που εδρεύει στη, απαλλάσσεται του φόρου εισοδήματος στην Ελλάδα σύμφωνα με τη Σ.Α.Δ.Φ. που έχει συναφθεί μεταξύ, 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, και ως εκ τούτου οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Επί του 2^{ου} λόγου

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι σύμφωνα με την ρητή πρόβλεψη του τελευταίου εδαφίου του άρθρου 5 παρ. 5 του ν. 3845/2010 η Ελεγκτική Αρχή δεν είχε το δικαίωμα να επιβάλει επιπλέον έκτακτη εισφορά, δηλαδή, δεν είχε δικαίωμα να επιβάλει εισφορά παρά μόνο με βάση την υποβληθείσα δήλωση εισοδήματος της εταιρείας, και όχι επιπλέον εισφορά σε περίπτωση που από φορολογικό έλεγχο προκύψει διαφορά του καθαρού εισοδήματος ή των καθαρών κερδών, πολλώ δε μάλλον αν δεν προκύψει καν διαφορά εισοδήματος ή καθαρών κερδών.

Επειδή, στο τελευταίο εδάφιο της παρ. 5 του άρθρου 5 του ν. 3845/2010 ορίζεται ότι:

«δεν επιβάλλεται επιπλέον έκτακτη εισφορά, αν από φορολογικό έλεγχο προκύψει διαφορά του καθαρού εισοδήματος ή των καθαρών κερδών.»

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

Επιπλέον τονίζεται, ότι, τα λοιπά πρόσθετα στοιχεία (Κ.Α ...) της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της χρήσης 2008, όσο και των προηγούμενων ετών, τα οποία αποτελούν τη βάση υπολογισμού της έκτακτης εισφοράς, δεν είχαν συμπληρωθεί, εκ μέρους της προσφεύγουσας, με αποτέλεσμα να μη προκύπτει ποσό για βεβαίωση οίκοθεν από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.. Επομένως δεν προέκυψε διαφορά καθαρού εισοδήματος ή καθαρών κερδών για τα οποία δεν επιβάλλεται έκτακτη εισφορά αλλά ελλιπής συμπλήρωση των φορολογικών δηλώσεων των οικ. ετών 2008-2009 με υπαιτιότητα της προσφεύγουσας και εξ αυτού του λόγου καταλογίζεται η υπό κρίση έκτακτη εισφορά.

Επί του 3^{ου} λόγου

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

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

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

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος με τα ακόλουθα αριθμητικά δεδομένα:

Κωδ.	Ακαθάριστα έσοδα χρήσης	17.208.097,79
Κωδ.....	Κέρδη Ισολογισμού(Λ /86.99)	11.753.908,87
Κωδ.	Σύνολο κερδών	11.753.908,87
Κωδ.	ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΕΩΣ	0,00

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω δεν έχει εκδοθεί εκκαθαριστικό σημείωμα έκτακτης εισφοράς ν. 3845/2010, λόγω ελλιπής συμπλήρωσης των φορολογικών δηλώσεων των οικ. ετών 2008-2009 (ΚΑ ...) με υπαιτιότητα της προσφεύγουσας και εξ αυτού του λόγου καταλογίζεται η υπό κρίση έκτακτη εισφορά, πλέον των νομίμων προσαυξήσεων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της είναι απορριπτός ως αβάσιμος.

Επί του 4^{ου} λόγου

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

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

«1. Στο φόρο υπόκεινται:

α. Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες.

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

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

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

ε. Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης.»

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

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο:.....

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

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

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

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

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

8. Ως καθαρό εισόδημα των αλλοδαπών επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται πλοία υπό ξένη σημαία και αεροσκάφη λαμβάνεται ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) στα ακαθάριστα έσοδα που πραγματοποιούνται από τη μεταφορά επιβατών, εμπορευμάτων και πραγμάτων γενικά, από ελληνικούς λιμένες και αερολιμένες και μέχρι το λιμένα προορισμού ή μέχρι τον αλλοδαπό λιμένα ή αερολιμένα επιβίβασης των επιβατών ή μεταφόρτωσης των εμπορευμάτων και λοιπών πραγμάτων σε πλοίο ή αεροσκάφος άλλης αλλοδαπής επιχείρησης.»

Επειδή, όπως προκύπτει από τη γραμματική διατύπωση των διατάξεων του άρθρου 5 του ν. 3845/2010 για μεν τον προσδιορισμό των υποκειμένων της υπό κρίση εισφοράς παραπέμπει στα άρθρα 2 παρ. 4 και 101 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ), για δε τον προσδιορισμό της βάσης υπολογισμού της εισφοράς στα άρθρα 31 παρ. 19 και 105 παρ. 7 του ίδιου Κώδικα.

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

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

Επί του 5^{ου} λόγου

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

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

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

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

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της '..... (.....) (Υποκατάστημα Ελλάδας)', ΑΦΜ, , και την επικύρωση:

της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς άρθρου 5 ν. 3845/2010 του Προϊσταμένου του για το οικ. έτος 2010 (διαχειριστική περίοδος 01.01-31.12.2009).

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

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

	βάσει δήλωσης	βάσει ελέγχου	βάσει της παρούσας απόφασης	οριστική φορολογική υποχρέωση
Εκκαθάριση έκτακτης εισφοράς				
Βάση υπολογισμού εισφοράς	0,00	11.753.908,87	11.753.908,87	11.753.908,87
Ποσό έκτακτης εισφοράς (Κέρδη>5 εκ) τότε 10%	0,00	6.753.908,87	6.753.908,87	6.753.908,87
Ποσό έκτακτης εισφοράς (Κέρδη 1 εκ έως 5 εκ) τότε 8%	0,00	4.000.000,00	4.000.000,00	4.000.000,00
Ποσό έκτακτης εισφοράς (Κέρδη 0,3 εκ έως 1 εκ) τότε 6%	0,00	700.000,00	700.000,00	700.000,00
Ποσό έκτακτης εισφοράς (Κέρδη έως 0,3 εκ) τότε 4%	0,00	300.000,00	300.000,00	300.000,00
Ποσό έκτακτης εισφοράς	0,00	1.049.390,89	1.049.390,89	1.049.390,89
Μείον ποσό έκτακτης εισφοράς που βεβαιώθηκε		0,00	0,00	0,00
Διαφορά έκτακτης εισφοράς προς βεβαίωση		1.049.390,89	1.049.390,89	1.049.390,89
Προσ/ση λόγω ανακρίβειας				
(περιορίζεται στο 120%)		1.259.269,07	1.259.269,07	1.259.269,07
Οριστική φορολογική υποχρέωση	0,00	2.308.659,96	2.308.659,96	2.308.659,96

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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