



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 25/04/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 240

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
 - δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του Υποκαταστήματος στην Ελλάδα της αλλοδαπής εταιρείας με έδραμε την επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα (του Υποκαταστήματος) στην, οδός, κατά των υπ' αριθμ.:
 - Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας
 - Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας
5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του Υποκαταστήματος στην Ελλάδα της αλλοδαπής εταιρείας με έδραμε την επωνυμία , ΑΦΜ, η οποία υπεβλήθη **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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 86.704,54 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. λόγω μη υποβολής ύψους 43.352,27 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **130.056,81 €**.

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **4.600,00 €**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από Εκθέσεων Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Ε.Λ.Π. (Ν. 4308/2014) της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας οι οποίες εκδόθηκαν δυνάμει της υπ' αριθμ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας

Σύμφωνα με τις ως άνω Εκθέσεις Ελέγχου, η προσφεύγουσα τυγχάνει Υποκατάστημα στην Ελλάδα της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία, η οποία εδρεύει Το Υποκατάστημα ιδρύθηκε το έτος 2013 (ΦΕΚ ΑΕ-ΕΠΕ-ΓΕΜΗ). Κατά το κρινόμενο έτος 2016, δραστηριοποιείται επιχειρηματικά στην εκτέλεση καθημερινών πλώων μεταξύ του λιμένος της και του λιμένος, μέσω δύο (2) μισθωμένων πλοίων με σημαία, πλοιοκτησίας εταιρειών και ονόματα (των πλοίων) και

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα, υπέβαλε Δήλωση Εισοδήματος του Ν.Δ. 4444/1964 άρθρου 5, παρ. 11 και άρθρου 9, παρ. 1 και 6, σε συνδυασμό με το άρθρο 8, παρ. 5 του Ν.Δ. 3843/58 και το άρθρο 105 Ν. 2238/1994 (αντικειμενικός προσδιορισμός καθαρού εισοδήματος με συντελεστή 10% επί των ακαθάριστων εσόδων) για το χρονικό διάστημα 01/01/2016-31/08/2016. Ο έλεγχος έκρινε ότι, καταργηθέντος του Ν. 2238/1994, η προσφεύγουσα **όφειλε να υποβάλει Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, υπολογίζοντας το εισόδημά της με τις γενικές διατάξεις του Ν. 4172/2013**. Σε αυτή τη βάση, ο έλεγχος αποδέχτηκε ως ακαθάριστα έσοδα του έτους τα δηλωθέντα στα βιβλία της προσφεύγουσας, ενώ παράλληλα δεν αναγνώρισε δαπάνες:

- **34.398,90 €** λόγω μη εξόφλησης με τραπεζικό μέσο πληρωμής, κατά παράβαση του άρθρου 23 περ. (β') του Ν. 4172/2013 και
- **56.562,81 €** που αφορούσαν σε τιμολόγια των προμηθευτών, τα οποία εκδόθηκαν στο όνομα των Κεντρικώνκαι όχι στα στοιχεία του ίδιου του Υποκαταστήματος.

Συμπερασματικά, ο έλεγχος προσδιόρισε φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας ως εξής:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Ακαθάριστα έσοδα βάσει βιβλίων	425.839,95
(-) Δαπάνες βάσει βιβλίων	168.671,85
(+) Λογιστική διαφορά λόγω μη τραπεζικού μέσου πληρωμής	34.398,90
(+) Λογιστική διαφορά λόγω έκδοσης στοιχείων στα Κεντρικά	56.562,81
Φορολογητέα κέρδη	348.129,81

Αναφορικά με το επιβληθέν πρόστιμο του άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. συνολικού ύψους 4.600,00 €, αυτό αναλύεται ως κάτωθι:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη (απλογραφικά αντί διπλογραφικών)	2.500,00
Μη ανταπόκριση σε αίτημα για προσκόμιση στοιχείων (δεν προσκομίστηκαν τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία εσόδων)	500,00
Μη υποβολή δηλώσεων Φ.Π.Α. από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (12 * 100,00 €)	1.200,00
Μη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων (ΜΥΦ) (4 * 100,00 €)	400,00
Συνολικό ποσό	4.600,00

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:
1ος λόγος: Η ίδια, ως ναυτιλιακή επιχείρηση εκμετάλλευσης πλοίου υπό ξένη σημαία, φορολογείται με ειδικό τρόπο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του αρθ. 105, παρ. 8 του Ν. 2238/1994, η οποία εξακολούθησε να ισχύει μετά την κατάργηση του Ν. 2238/1994, δυνάμει της μεταβατικής διάταξης της παρ. 14 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013.

2ος λόγος: Επικουρικά, υπό την εκδοχή υπολογισμού του εισοδήματος με τις γενικές διατάξεις του ν. 4172/2013, εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου αναφορικά με τις καταλογισθείσες λογιστικές διαφορές.

3ος λόγος: Αναφορικά με τα πρόστιμα του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., δεν είχε υποχρέωση τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος και ως εκ τούτου α) το πρόστιμο των 2.500,00 € πρέπει να διαγραφεί, β) το πρόστιμο των 1.200,00 € λόγω μη υποβολής δηλώσεων Φ.Π.Α. πρέπει να μεταρρυθμιστεί σε 400,00 € (4*400,00 €) και γ) το πρόστιμο των 500,00 € λόγω μη προσκόμισης στοιχείων να μεταρρυθμιστεί σε 250,00 €.

Ως προς τον 1ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 105, παρ. 8 του Ν. 2238/1994 «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 σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 «Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την **1η Ιανουαρίου 2014 και μετά**, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του άρθρου αυτού».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 25 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 «Από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν. 2238/1994 (Α' 151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 14 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 «Οι διατάξεις που διέπουν τη φορολογία των **ναυτιλιακών επιχειρήσεων** και των συνδεδεμένων φυσικών προσώπων μόνο σε σχέση με το εισόδημα που απορρέει από τις επιχειρήσεις αυτές **δεν θίγονται από τις διατάξεις του παρόντος Κώδικα**».

Επειδή ο έλεγχος έκρινε ότι καταργηθέντος του Ν. 2238/1994, η προσφεύγουσα όφειλε να υποβάλει Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, υπολογίζοντας το εισόδημά της με τις γενικές διατάξεις του Ν. 4172/2013.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι υπό στενή ερμηνεία της ανωτέρω διάταξης της παρ. 14 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013, αυτή καλύπτει όλες τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις και, υπό αυτό το πρίσμα, εξακολουθεί να ισχύει για την ίδια η διάταξη του άρθρου 105, παρ. 8 του Ν. 2238/1994 περί αντικειμενικού προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματός της με συντελεστή 10% επί των ακαθαρίστων εσόδων, μη θιγόμενη από την έναρξη ισχύος του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) για εισοδήματα που αποκτώνται από 01/01/2014.

Επειδή ωστόσο, με βάση τις προπαρατεθείσες διατάξεις, για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 01/01/2014 τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του Ν. 4172/2013, καταργουμένου του Ν. 2238/1994.

Επειδή η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα διάταξη της παρ. 14 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 αφορά τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις που ούτως ή άλλως (και υπό το πλαίσιο του προϊσχύοντος ΚΦΕ Ν. 2238/1994) καλύπτονταν υπό ξεχωριστό φορολογικό καθεστώς (π.χ. Ν. 27/1975). Δηλαδή, με την εν λόγω παράγραφο, ο νομοθέτης θέλησε, **ακριβώς λόγω της εισαγωγής ενός εντελώς νέου νόμου για την φορολογία εισοδήματος**, να καταστήσει σαφές-προς αποφυγή τυχόν παρερμηνειών-ότι το φορολογικό καθεστώς των εν λόγω ναυτιλιακών επιχειρήσεων εξακολουθεί να μη θίγεται.

Επειδή αντιθέτως, για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις εκμετάλλευσης πλοίων υπό ξένη σημαία (σ.σ. όπως η προσφεύγουσα), υπήρχε σαφής πρόβλεψη στο άρθρο 105, παρ. 8 του Ν. 2238/1994, η οποία ωστόσο έπαυσε να ισχύει μαζί με τις λοιπές διατάξεις του εν λόγω νόμου.

Επειδή σε περίπτωση που ο νομοθέτης επιθυμούσε να μη θίξει τον ειδικό τρόπο υπολογισμού του καθαρού εισοδήματος με συντελεστή 10% που προέβλεπε το άρθρο 105, παρ. 8 του Ν. 2238/1994, θα είχε εισαγάγει ειδική πρόβλεψη στο άρθρο 72 του Ν. 4172/2013, όπως για παράδειγμα έπραξε με την παρ. 4 «*Για τις προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων που έχουν σχηματισθεί στα φορολογικά έτη 2010, 2011, και 2013 θα έχουν εφαρμογή οι*

διατάξεις της περίπτωσης θ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994» και την παρ. 18 «Για τις συμβάσεις χρηματοοικονομικής μίσθωσης που έχουν συναφθεί πριν την έναρξη ισχύος του παρόντος Κώδικα έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994 (Α' 151), μέχρι τον χρόνο λήξης αυτών».

Επειδή παράλληλα, η φορολόγηση της προσφεύγουσας με τις γενικές διατάξεις για τις χρήσεις από 01/01/2014 και εντεύθεν, συνάδει και με το γενικότερο πνεύμα του νέου ΚΦΕ (Ν. 4172/2013), ο οποίος προτάσσει τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος των οντοτήτων με βάση τα πραγματικά έσοδα και έξοδα, με απουσία προβλέψεων για υπολογισμό με βάση αντικειμενικούς συντελεστές, όπως ήταν για παράδειγμα ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των άρθρων 30 και 32 του Ν. 2238/1994, ιδίως έως τις σχετικές τροποποιήσεις που εισήχθησαν με τον Ν. 4110/2013.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται περαιτέρω ότι τυχόν φορολόγησή της με τις γενικές διατάξεις, θα συνεπάγετο ευθεία παραβίαση της αρχής της ασφάλειας δικαίου, καθότι το ειδικό καθεστώς φορολογίας αλλοδαπών επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται πλοία υπό ξένη σημαία (10% επί ακαθαρίστων εσόδων) δεν απετέλεσε μία αποσπασματική ρύθμιση περιορισμένης χρονικής ισχύος, αλλά ειδικό και σταθερό επί δεκαετίες αμετάβλητο φορολογικό καθεστώς.

Επειδή ωστόσο, η αλλαγή του τρόπου φορολόγησης συγκεκριμένων οντοτήτων δεν είναι σε καμία περίπτωση παράνομη ούτε ανεπίτρεπτη, εφόσον προβλέπεται από τυπικό νόμο, ενώ δε δύναται να αποκλειστεί μεταβολή της στάσης του νομοθέτη ως προς ένα φορολογικό ζήτημα από μία χρονική στιγμή και μετά, υπό την επιφύλαξη των οριζόμενων στο άρθρο 78 του Συντάγματος. Σε αυτή τη βάση, αξία αναφοράς είναι η μεταβολή της στάσης του νομοθέτη από 01/01/2014 με τον νέο ΚΦΕ (ν. 4172/2013), ως προς τη φορολόγηση των κοινωφελών ιδρυμάτων του άρθρου 108 ΑΚ, τα οποία υπό το καθεστώς του παλαιού ΚΦΕ (Ν. 2238/1994) απολάμβαναν απαλλαγής των εισοδημάτων τους από οικοδομές και γενικά από εκμίσθωση γαιών (σχετική η θέση της Υπηρεσίας μας στις αποφάσεις της υπ' αριθμ. ΔΕΔ 3548/2021, ΔΕΔ 132/2022 και ΔΕΔ 3582/2022, θέση που επικυρώθηκε και από το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών (Τμήμα 20^ο Τριμελές) με την υπ' αριθμόν απόφασή του).

Επειδή με βάση όλα τα ανωτέρω, η κρίση του ελέγχου περί προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος της προσφεύγουσας με τις γενικές διατάξεις του Ν. 4172/2013 είναι ορθή.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23 περ. (β') του Ν. 4172/2013 «δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής».

Επειδή ο έλεγχος δεν αναγνώρισε δαπάνες ύψους **56.562,81 €** που αφορούσαν σε τιμολόγια των προμηθευτών, τα οποία εκδόθηκαν στο όνομα των Κεντρικώνκαι όχι στα στοιχεία του ίδιου του Υποκαταστήματος.

Επειδή ωστόσο, όπως συνομολογεί και ο έλεγχος στην οικεία Έκθεση Ελέγχου, τα επίμαχα παραστατικά είχαν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας.

Επειδή περαιτέρω, από την επισκόπηση των υποβληθεισών συγκεντρωτικών καταστάσεων (ΜΥΦ) των αντισυμβαλλομένων, προκύπτει ότι έχουν δηλωθεί οι συναλλαγές μόνο από τον προμηθευτή συνολικού ύψους **2.340,80 €**.

Επειδή συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη την επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας στην Ελλάδα και στα πλαίσια της αρχής της χρηστής διοίκησης, με την παρούσα αναγνωρίζεται προς έκπτωση μόνο το ανωτέρω ποσό δαπανών των **2.340,80 €**.

Επειδή παράλληλα, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε δαπάνες ύψους **34.398,90 €** λόγω μη εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι εν λόγω δαπάνες είναι εκπεστές για τους λόγους ότι:

- δεν αμφισβητούνται ως προς την πραγματοποίησή τους από τη φορολογική αρχή, ενώ εξ αυτών, επιμέρους ποσό ύψους **21.340,59 €** αφορά σε τέλη που καταβλήθηκαν στον Οργανισμό Λιμένος Κέρκυρας, ήτοι σε ΝΠΔΔ, με αποτέλεσμα η εξόφληση αυτών να είναι άμεσα διαπιστώσιμη και γενικώς η αλήθεια των συναλλαγών αυταπόδεικτη,
- η ίδια καλόπιστα θεωρούσε πως υπάγεται στο καθεστώς φορολόγησης του άρθρου 105, παρ. 8 του Ν. 2238/1994 που όριζε υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος με βάση μόνο τα ακαθάριστα έσοδα, με αποτέλεσμα να μην παρίσταται ανάγκη τήρησης των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του Ν. 4172/2013.

Επειδή ο εν λόγω καταλογισμός εκ μέρους του ελέγχου βασίζεται σε ρητή και σαφή διάταξη νόμου.

Επειδή η φορολογική διοίκηση, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, έχει-κατ'αρχήν-δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώνει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση (ΣτΕ 1253/1992, ΣτΕ 3278/1992, ΣτΕ 2266/1995, ΣτΕ 3333/1995). Η θέση αυτή της νομολογίας αιτιολογείται στο ότι, οι παραβάσεις αυτές αποτελούν διοικητικές κυρώσεις, οι οποίες δεν έχουν το χαρακτήρα ποινής, αλλά είναι διοικητικό μέτρο με το οποίο σκοπείται ο εξαναγκασμός του φορολογούμενου στην εκπλήρωση των υποχρεώσεων του που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία.

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, παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, ΣτΕ 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 σε κάθε περίπτωση, το γεγονός πως η προσφεύγουσα εξακολουθούσε υπ' ευθύνη της να εφαρμόζει τη διάταξη του άρθρου 105, παρ. 8 του Ν. 2238/1994, αν και αυτή είχε καταργηθεί, δεν μπορεί να αποτελέσει δικαιολογία για εξαίρεσή της από τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του Ν. 4172/2013.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται **μερικώς αποδεκτός** και οι λογιστικές διαφορές με βάση την παρούσα **μειώνονται** κατά το ποσό των **2.340,80 €**.

Ως προς τον 3ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή ο έλεγχος έκρινε πως η προσφεύγουσα εσφαλμένως κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος τήρησε απλογραφικό λογιστικό σύστημα αντί για διπλογραφικό, ως όφειλε, σύμφωνα με το άρθρο 3 του Ν. 4308/2014 και το άρθρο 58, παρ. 4 και 5 του Ν. 959/1979.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ορθώς τήρησε απλογραφικό λογιστικό σύστημα, ως οντότητα της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014 με ετήσιο κύκλο εργασιών μικρότερο των 1.500.000,00 €.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 58 του Ν. 959/1979:

«...»

4. Εξαιρέσει των Ναυτικών Εταιρειών αι οποίαι **διαχειρίζονται ή εκμεταλλεύονται πλοία ανήκοντα εις τρίτους, αι οποίαι έχουν απάσας τας υπό του Κώδικος Φορολογικών Στοιχείων απορρεούσας υποχρεώσεις**, αι λοιπαί Ναυτικά Εταιρείαι, του παρόντος νόμου, πλοιοκτήτριαι πλοίων, υποχρεούνται μόνον να τηρούν εις την ελληνικήν βιβλίον εσόδων - εξόδων, να εκδίδουν, να λαμβάνουν και να διαφυλάσσουν τα υπό του Κώδικος τούτου παραστατικά των συναλλαγών των ως και να υποβάλλουν εις τον Οικονομικόν Εφορον τας υπό του Κώδικος τούτου προβλεπομένας δηλώσεις και φορολογικά στοιχεία.

5. Αι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 35 του παρόντος, δεν εφαρμόζονται επί Ναυτικών Εταιρειών ασχολουμένων με την **διαχείρισιν ή εκμετάλλευσιν πλοίων ανηγόντων εις τρίτους, διά τας οποίας ισχύουν αι διατάξεις του Κώδικος Φορολογικών Στοιχείων».**

Επειδή οι ανωτέρω διατάξεις παραπέμπουν στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί βιβλίων και στοιχείων, οι οποίες για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2016 απορρέουν από τον Ν. 4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1003/2014 (παρ. 1.3.2) «Όταν το υποκατάστημα αλλοδαπής τράπεζας (υπό 1.3.1) εφαρμόζει τις λογιστικές διατάξεις του παρόντος νόμου, **εμπίπτει στην κατηγορία μεγέθους βάσει του άρθρου 2 και έχει τις ανάλογες λογιστικές υποχρεώσεις».**

Επειδή κατ' αναλογία με το ανωτέρω, και το είδος των βιβλίων που όφειλε να τηρεί το ελληνικό Υποκατάστημα της προσφεύγουσας βασίζεται στην κατηγορία μεγέθους του άρθρου 2 του Ν. 4308/2014.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 2 του Ν. 4308/2014:

«1. Οι οντότητες κατατάσσονται με βάση το μέγεθός τους στις παρακάτω κατηγορίες των παραγράφων 2 έως 6 του παρόντος άρθρου.

2. Πολύ μικρές οντότητες.

Πολύ μικρές οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια **δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:**

α) Σύνολο ενεργητικού (περιουσιακών στοιχείων): 350.000 ευρώ.

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 700.000 ευρώ.

γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 10 άτομα.

3. Ειδικά οι οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 εντάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων με μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το ποσό του 1.500.000 ευρώ.

4. Μικρές οντότητες.

Μικρές οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες δεν είναι πολύ μικρές οντότητες και κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

α) Σύνολο ενεργητικού: 4.000.000 ευρώ.

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 8.000.000 ευρώ.

γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 50 άτομα.

...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1, παρ. 2 του Ν. 4308/2014 «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.

β) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.

γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.

δ) Οι φορείς της Γενικής Κυβέρνησης του άρθρου 14 του ν. 4270/2014 (Α' 143) οι οποίοι μέχρι τη θέση σε ισχύ του παρόντος είχαν την υποχρέωση εφαρμογής του Π.Δ. 1123/1980 (Α' 283).

ε) Οι φορείς του δημοσίου τομέα του άρθρου 14 του ν. 4270/2014 εκτός Γενικής Κυβέρνησης οι οποίοι μέχρι τη θέση σε ισχύ του παρόντος είχαν την υποχρέωση εφαρμογής του Π.Δ. 1123/1980».

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, η προσφεύγουσα, η οποία:

- αποτελεί Υποκατάστημα αλλοδαπής **Ανώνυμης Εταιρείας**, όπως προκύπτει από τα ακρωνύμια της επωνυμίας της, ήτοι **δεν είναι οντότητα της παρ. 2 (γ') του άρθρου 1,**
- κατά το φορολογικό έτος 2016 παρουσιάζει ετήσιο κύκλο εργασιών μικρότερο των 700.000 ευρώ (με βάση τα δηλωθέντα έσοδα στα βιβλία της και με δεδομένο ότι δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία εσόδων) και δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, σύμφωνα με την οικεία Έκθεση Ελέγχου,

συνιστά **πολύ μικρή οντότητα** κατ' άρθρο 2 του Ν. 4308/2014.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 16, παρ. 5 του Ν. 4308/2014 «Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των **πολύ μικρών και μικρών** οντοτήτων του άρθρου 2, περιλαμβάνουν:

α) Τον **Ισολογισμό** ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας).

β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας).

γ) Το Προσάρτημα (Σημειώσεις)».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3, παρ. 10 του Ν. 4308/2014 «Όταν η οντότητα συντάσσει **ισολογισμό, χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο διπλογραφικό σύστημα** για την παρακολούθηση των στοιχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου και τηρεί:

α) Αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (ημερολόγιο).

β) Αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (αναλυτικό καθολικό).

γ) Σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων), καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (ισοζύγιο)

...».

Επειδή συνεπώς, η προσφεύγουσα, όπως προαναφέρθηκε, αποτελεί Υποκατάστημα αλλοδαπής Ανώνυμης Εταιρείας και συνεπώς εμπίπτει στην κατηγορία μεγέθους βάσει του άρθρου 2 και έχει τις ανάλογες λογιστικές υποχρεώσεις, κατά τα διαλαμβανόμενα στην ΠΟΛ 1003/2014.

Επειδή κατ' άρθρο 2 του Ν. 4308/2014, συνιστά **πολύ μικρή οντότητα.**

Επειδή λόγω της ιδιότητάς της αυτής όφειλε να συντάσσει **ισολογισμό, κατ' άρθρο άρθρο 16, παρ. 5 του Ν. 4308/2014.**

Επειδή λόγω της υποχρέωσής της για σύνταξη ισολογισμού, όφειλε να τηρεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, κατ' άρθρο 3, παρ. 10 του Ν. 4308/2014 και τα πρόστιμα που καταλόγισε ο έλεγχος με βάση το άρθρο 54 του Κ.Φ.Δ. επικυρώνονται με την παρούσα. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Ακαθάριστα έσοδα βάσει βιβλίων	425.839,95
(-) Δαπάνες βάσει βιβλίων	168.671,85
(+) Λογιστική διαφορά λόγω μη τραπεζικού μέσου πληρωμής	34.398,90
(+) Λογιστική διαφορά λόγω έκδοσης στοιχείων στα Κεντρικά	54.222,01
Φορολογητέα κέρδη	345.789,01

Αποφασίζομε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του Υποκαταστήματος στην Ελλάδα της αλλοδαπής εταιρείας με έδραμε την επωνυμία, ΑΦΜ κατά των υπ' αριθμ.Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας

Α)Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Ανάλυση	Δήλωση	Έλεγχος	ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέα κέρδη	0,00	348.129,00	345.789,01	345.789,01
Φόρος (29%)	0,00	100.957,41	100.278,81	100.278,81
Μείον: Φόρος που καταβλήθηκε με βάση ΝΔ 4444/1694	14.252,87	14.252,87	14.252,87	0,00
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		86.704,54	86.025,94	86.025,94
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω μη υποβολής		43.352,27	43.012,97	43.012,97
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		130.056,81	129.038,91	129.038,91

Β) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ φορολογικού έτους 2016

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 4.600,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.