



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/4/2023

Αριθμός απόφασης: 991

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014)
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. Τη με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία, κατά της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 1/1/2016 – 31/12/2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις αιτιολογημένες απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.πράξη οριστικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας φόρος εισοδήματος ποσού 11.233,79 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 5.616,90 ευρώ, ήτοι σύνολο για καταβολή 16.850,69 ευρώ.

Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 1/1/2016 – 31/12/2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων, προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα ποσό φόρου για επιστροφή ύψους 374,06 ευρώ.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των απόεκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., κατόπιν της με αριθμόεντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων.

Η προσφεύγουσα εταιρία, τηνζήτησε την ανάκληση της με αριθμόαπόφασης εγκατάστασης του γραφείου της στην Ελλάδα και δήλωσε ως ημερομηνία διακοπής των εργασιών της την 30/12/2016. Μετά την έκδοση της σχετικής απόφασης (με αριθμό) του Υπουργού Ναυτιλίας και Νησιωτικής Πολιτικής, με την οποία ανακλήθηκε η ως άνω απόφαση εγκατάστασης, ζήτησε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. τη χορήγηση πιστοποιητικού περί εκπλήρωσης των φορολογικών της υποχρεώσεων. Η Δ.Ο.Υ. της κοινοποίησε εντολή ελέγχου και κατόπιν προχώρησε στη διενέργεια ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), του Ν.27/1975 όπως ίσχυε και λοιπών φορολογικών αντικειμένων, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 23, 24, 25 & 72 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.). Από τον έλεγχο του Φ.Π.Α. προέκυψε ότι η εταιρία εμφάνιζε στις αντίστοιχες περιοδικές δηλώσεις της πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενων διαχειριστικών περιόδων ύψους 59.053,94 ευρώ, το οποίο κατά την κρίση του ελέγχου έπρεπε να διαγραφεί λόγω παραγραφής του δικαιώματός της να ζητήσει την επιστροφή του. Αντίστοιχα, από τον έλεγχο του εισοδήματος προέκυψε ότι από την εισαγωγή συναλλάγματος που είχε πραγματοποιήσει η προσφεύγουσα εταιρία κατά τις προηγούμενες διαχειριστικές χρήσεις, προκειμένου να καλύψει τα έξοδα του εγκαταστημένου στην Ελλάδα γραφείου της, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 25 του Ν.27/1975, είχε μεταφερθεί στην ελεγχόμενη χρήση ποσό 42.416,25 ευρώ (47.813,72 δολάρια) το οποίο στο τέλος της χρήσης, μετά την κάλυψη των

δαπανών του έτους ποσού 3.679,06 ευρώ, ανήλθε σε 38.737,19 ευρώ και αποτέλεσε το φορολογητέο εισόδημα για το φορολογικό έτος 2016.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρία ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Η μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. προηγούμενων χρήσεων ποσού 59.053,94 ευρώ στις περιοδικές δηλώσεις της φορολογικής περιόδου 2016 ήταν νόμιμο δικαίωμά της, που δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή διότι το εν λόγω ποσό προερχόταν από φορολογικά έτη εντός της πενταετίας, και δεδομένου μάλιστα ότι δε μπορούσε να συμψηφιστεί με χρεωστικό Φ.Π.Α. θα έπρεπε να της επιστραφεί, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 34 του Κώδικα Φ.Π.Α.

2. Το φερόμενο ως υπόλοιπο από εισαγωγή συναλλάγματος προηγούμενων χρήσεων, ποσού 42.416,25 ευρώ, δεν αποτελούσε πραγματικό υπόλοιπο αλλά μη ορθή αποτύπωση στα βιβλία της, διότι από λανθασμένο λογιστικό χειρισμό δεν καταχώρησε δαπάνες προηγούμενων ετών που καλύφθηκαν πλήρως από το εν λόγω ποσό. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει μαζί με την προσφυγή αντίγραφα τιμολογίων, ετών 2013 και 2015, συνολικού ποσού 43.202,07 ευρώ, τα οποία είχε θέσει και υπόψη του ελέγχου, σε απάντηση του υπ' αριθ.σημειώματος διαπιστώσεων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 14 – *Τόπος παροχής υπηρεσιών* του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«2. Γενικοί κανόνες

Με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων:

α) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας [...]

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 – *Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου* του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000), ορίζεται ότι:

«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του του άρθρου 32 – *Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου* του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000), ισχύει ότι:

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου [...]

3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34 – *Επιστροφή του φόρου* του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000), ορίζεται ότι:

«1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώστητα ή

β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:

i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή,

ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή

iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33 [...]

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 – *Επιστροφή φόρου* του ΚΦ.Δ., ορίζεται ότι:

«1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμφηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρους με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς [...]

4. Η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεωστήτως, παραγράφεται κατά τον χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης

προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 36 αναφορικά με την αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση προς επιστροφή. Η παραγραφή της αξίωσης για επιστροφή φόρου που προκύπτει ότι καταβλήθηκε αχρεωστήτως ως αποτέλεσμα έκδοσης πράξης για την ακύρωση ή την τροποποίηση άμεσου προσδιορισμού ή πράξης προσδιορισμού του φόρου ή πράξης επιβολής προστίμου, σύμφωνα με το άρθρο 63B, παρατείνεται κατά ένα (1) έτος από την ημερομηνία έκδοσης της πράξης ακύρωσης ή τροποποίησης, εφόσον η πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης εκδίδεται εντός του τελευταίου έτους της προθεσμίας παραγραφής ή μετά από τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής κατά τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 36 [...]»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 73 – *Έναρξη ισχύος* του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1^η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις.»

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 36 – *Παραγραφή* του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

Επειδή για τις απαιτήσεις προς επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. πριν την εφαρμογή του Κ.Φ.Δ., ήτοι για τις χρήσεις μέχρι την 31/12/2013, ίσχυε η τριετής παραγραφή με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 57 – *Παραγραφή* του Κώδικα Φ.Π.Α., στην οποία ορίζεται ότι:

«Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης που αφορά τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης αυτού ή μετά (3) τρία έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής. Σε περίπτωση μη υποβολής ή υποβολής των ανωτέρω δηλώσεων εκπροθέσμως, η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που οι δηλώσεις αυτές όφειλαν να είχαν υποβληθεί εμπροθέσμως [...]»

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση Α.1104/2020 με θέμα: «Διαδικασία επιστροφής φόρου προστιθέμενης αξίας» του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με ημερομηνία δημοσίευσης 19/5/2020 και έναρξη εφαρμογής από τη δημοσίευση, προβλέπεται ότι:

«Άρθρο 1

Δικαίωμα επιστροφής

Ο φόρος επιστρέφεται, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων, όταν καταβλήθηκε στο Δημόσιο

αχρεωστήτως, είτε εξαρχής ή από επιγενόμενο λόγο.

Άρθρο 2

Επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. μέσω διαδικασίας ανάλυσης κινδύνου

1. Αίτηση Επιστροφής

Η αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. δημιουργείται ηλεκτρονικά με την υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α., εφόσον στην δήλωση αυτή ο υποκείμενος στον φόρο έχει αθροιστικά:

- συμπληρώσει τον κωδικό 503 (Αιτούμενο ποσό για επιστροφή),
- επιλέξει μια από τις αιτίες επιστροφής, πλην της μείωσης χρεωστικού υπολοίπου,
- συμπληρώσει την ένδειξη «ΤΡΑΠΕΖΑ» και τον αριθμό λογαριασμού IBAN. Υποκείμενοι στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και έχουν λάβει ΑΦΜ /Φ.Π.Α. στην Ελλάδα προκειμένου να εκπληρώνουν τις σχετικές με τον Φ.Π.Α. υποχρεώσεις τους, δύνανται με την υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α. να επιλέξουν την ένδειξη «άλλη τράπεζα».

Δεν υποβάλλεται έντυπη αίτηση, εφόσον για το ίδιο αιτούμενο ποσό έχει υποβληθεί αίτηση επιστροφής ηλεκτρονικά σύμφωνα με τα ανωτέρω [...]»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα αλλοδαπή εταιρία, μέσω της μόνιμης εγκατάστασής της στην Ελλάδα, παρείχε υπηρεσίες σε υποκείμενους στον φόρο εγκαταστημένους στην αλλοδαπή και επομένως το εισόδημα που προέκυψε κατά τη διάρκεια των φορολογικών ετών που διατηρούσε την εν λόγω εγκατάσταση (2009 – 2016) δεν φορολογούνταν στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις του ως άνω άρθρου 14 του Κώδικα Φ.Π.Α., με συνέπεια να μην υπάρχουν φορολογητέες εκροές στις αντίστοιχες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. από τις οποίες θα είχε τη δυνατότητα να εκπέσει τον Φ.Π.Α. εισροών.

Επειδή από τις δηλωθείσες εισροές των φορολογικών περιόδων 2009 – 2016 προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο ανήλθε σωρευτικά σε 59.428,00 ευρώ και στην τελευταία υποβληθείσα περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. δ' τριμήνου φορολογικής περιόδου 2016, με αριθμόκαι ημερομηνία υποβολής, αποτυπώθηκε στον κωδικό 502 «Ποσό για έκπτωση».

Επειδή, από το ανωτέρω πιστωτικό υπόλοιπο ποσό 59.053,94 ευρώ μεταφέρθηκε στην τροποποιητική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. Α' τριμήνου φορολογικής περιόδου 2016 από τα προηγούμενα έτη ενώ ποσό 374,06 ευρώ δημιουργήθηκε από τις φορολογητέες εισροές της χρήσης 2016. Συγκεκριμένα, με την υπ' αριθ. τροποποιητική περιοδική δήλωση Α' τριμήνου δηλώθηκαν φορολογητέες εισροές ύψους 1.286,28 ευρώ και αντίστοιχος Φ.Π.Α. ποσού 305,84 ευρώ, με την υπ' αριθ. τροποποιητική δήλωση Β' τριμήνου εισροές ύψους 263,78 ευρώ και Φ.Π.Α. ποσού 60,79 ευρώ και με την υπ' αριθ. τροποποιητική δήλωση Γ'

τριμήνου εισροές ύψους 30,97 ευρώ και Φ.Π.Α. ποσού 7,43 ευρώ ενώ για το Δ' τρίμηνο δε δηλώθηκαν φορολογητέες εισροές.

Επειδή δεν υποβλήθηκε μέχρι τη λήξη της προβλεπόμενης προθεσμίας αίτημα επιστροφής του πιστωτικού υπόλοιπου Φ.Π.Α., που σχηματίστηκε εντός της χρήσης 2015 αλλά ούτε και νωρίτερα, για το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. που δημιουργήθηκε στις χρήσεις πριν το 2015, έχει παραγραφεί το δικαίωμα της προσφεύγουσας να ζητήσει την επιστροφή του εν λόγω πιστωτικού υπολοίπου, ύψους 59.053,94 ευρώ.

Επειδή, για το πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 374,06 ευρώ που δημιουργήθηκε από τις φορολογητέες εισροές του 2016, η απαίτηση προς επιστροφή της προσφεύγουσας παραγραφόταν την 31/12/2022, κατ' εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ., ενώ για το μεταφερόμενο από προηγούμενες χρήσεις πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 59.053,54 ευρώ το δικαίωμα για επιστροφή είχε ήδη παραγραφεί κατά την ημερομηνία έκδοσης της καταλογιστικής πράξης, ορθώς ο έλεγχος προσδιόρισε, με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., υπόλοιπο φόρου για επιστροφή ποσού 374,06 ευρώ και διέγραψε το πιστωτικό υπόλοιπο από προηγούμενες χρήσεις, ποσού 59.053,94 ευρώ.

Ως εκ τούτου γίνεται εν μέρει δεκτός ο πρώτος ισχυρισμός της προσφεύγουσας.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 – *Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες* του Ν.4172/2013, όπως ίσχυε την υπό κρίση φορολογική περίοδο, ορίζεται ότι:

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 συνήθεις 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 τις διατάξεις του άρθρου 44 – *Αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων* του Ν.4172/2013, όπως ίσχυε κατά την κρίσιμη φορολογική περίοδο, ορίζεται ότι:

««Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων» είναι ο φόρος που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 – *Υποκείμενα του φόρου* του Ν.4172/2013, όπως ίσχυε το υπό κρίση φορολογικό έτος, ορίζεται ότι:

«Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται:

α) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,

β) οι προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,

γ) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου,

δ) συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών,

ε) κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα,

στ) κοινοπραξίες,

ζ) οι νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις.

Στην περίπτωση των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που τηρούν απλογραφικά βιβλία εφαρμόζονται αποκλειστικά οι διατάξεις του άρθρου 47 του παρόντος Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 47 – *Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα* του Ν.4172/2013, όπως ίσχυε το υπό κρίση έτος, ορίζεται ότι:

«2. Όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 25 – *Εγκατάσταση στην Ελλάδα γραφείων ή υποκαταστημάτων αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων* του Ν.27/1975, όπως τροποποιήθηκε με τον Ν.4150/2013 και ίσχυε κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος, ορίζεται ότι:

«1. Γραφεία ή υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων οποιουδήποτε τύπου ή μορφής, ασχολούμενα αποκλειστικά με τη διαχείριση, εκμετάλλευση, ναύλωση, ασφάλιση, διακανονισμό αβαριών, μεσιτεία αγοραπωλησιών ή ναυπηγήσεων ή ναυλώσεων ή ασφαλίσεων πλοίων με ελληνική ή ξένη σημαία, πάνω από πεντακόσιους (500) κόρους ολικής χωρητικότητας, εξαιρουμένων των επιβατηγών ακτοπλοϊκών πλοίων και των εμπορικών πλοίων που εκτελούν εσωτερικούς πλόες, καθώς και με την αντιπροσώπευση πλοιοκτητριών εταιριών ή ναυλωτριών γυμνών πλοίων (bareboat charterers) ή μισθωτριών εταιριών πλοίων υπό χρηματοδοτική μίσθωση (ship lessees), όπως και των επιχειρήσεων που έχουν ως αντικείμενο εργασιών τις ίδιες με τις παραπάνω αναφερόμενες δραστηριότητες, δύνανται, υποβάλλοντας σχετική αίτηση στο Υπουργείο Ναυτιλίας και Νησιωτικής Πολιτικής, να εγκαθίστανται στην Ελλάδα κατόπιν άδειας που χορηγείται με απόφαση του Υπουργού Ναυτιλίας και Νησιωτικής Πολιτικής και η οποία δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Η ανωτέρω δυνατότητα παρέχεται κατ' εξαίρεση και σε ναυτιλιακές επιχειρήσεις, πλοιοκτήτριες ή διαχειρίστριες, ναυαγοσωστικών ή ρυμουλκών πλοίων υπό ξένη σημαία οποιασδήποτε χωρητικότητας. Στην απόφαση αυτή καθορίζεται το είδος των εργασιών ή υπηρεσιών, τις οποίες παρέχει το γραφείο ή υποκατάστημα και γενικά οι όροι λειτουργίας του.

Η παρεχόμενη κατά τα ανωτέρω άδεια εγκατάστασης έχει πενταετή ισχύ και δεν δύναται να ανακληθεί πριν από την πάροδο του χρόνου αυτού, ο οποίος αρχίζει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Κατά το χρονικό αυτό διάστημα δεν δύναται να μεταβληθούν οι όροι με τους οποίους χορηγήθηκε άδεια εγκαταστάσεως, χωρίς τη συναίνεση της επιχειρήσεως.

Η άδεια εγκατάστασης ανανεώνεται μετά την λήξη της πενταετίας αυτοδίκαια για ίσο χρονικό διάστημα, χωρίς να απαιτείται έκδοση νέας υπουργικής απόφασης, εφόσον κατά το χρόνο λήξης της εξακολουθούν να ισχύουν οι γενικοί και ειδικοί όροι που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της αρχικής άδειας εγκατάστασης.

Σε περίπτωση παραβάσεως κάποιου όρου της άδειας εγκαταστάσεως, του α.ν. [378/1968](#) ή των διατάξεων του παρόντος άρθρου εκ μέρους της επιχειρήσεως στην οποία χορηγήθηκε η άδεια, δύναται αυτή να ανακαλείται με απόφαση του Υπουργού Ναυτιλίας και Αιγαίου.

Οι απαλλαγές που προβλέπονται στην περίπτωση α' της παραγράφου 3 αίρονται από το χρόνο που έγινε η παράβαση.

Με απόφαση των Υπουργών Οικονομικών, Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας, Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων και Ναυτιλίας και Αιγαίου ρυθμίζονται ειδικότερα ζητήματα που αφορούν στα απαιτούμενα δικαιολογητικά και τη διαδικασία για την εγκατάσταση στην Ελλάδα γραφείων ή υποκαταστημάτων αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια.

Τα παραπάνω γραφεία ή υποκαταστήματα απολαμβάνουν των αναφερομένων στην παράγραφο 3 του παρόντος άρθρου διευκολύνσεων και απαλλαγών, εφόσον καλύπτουν με εισαγωγή συναλλάγματος ή ευρώ:

α. Τις ετήσιες δαπάνες λειτουργίας τους στην Ελλάδα με ισόποσο τουλάχιστον πενήντα χιλιάδων (50.000) δολλαρίων Η.Π.Α. και

β. Όλες γενικά τις πληρωμές στην Ελλάδα για λογαριασμό τους ή για λογαριασμό τρίτων. Με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας, Οικονομικών και Εμπορικής Ναυτιλίας ρυθμίζονται οι λεπτομέρειες της εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου αυτής.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 25 του Ν.27/1975, όπως τροποποιήθηκε με τον Ν.2234/1994 και ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, ορίζεται ότι:

«3. Οι απαλλαγές και διευκολύνσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου αυτού είναι:

α. Απαλλαγή από παντός φόρου, τέλους, εισφοράς ή κρατήσεως υπέρ του Δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου για το εισόδημα αυτών, που αποκτάται από εργασίες ή παροχή υπηρεσιών περί των η παράγραφος 1 του άρθρου αυτού. Επίσης, παρέχεται απαλλαγή από τον ειδικό φόρο τραπεζικών εργασιών Φ.Κ.Ε. και από κάθε τέλος χαρτοσήμου αντικειμενικώς ή οποιασδήποτε

κράτησης ή τέλους υπέρ τρίτου, πλην των ανταποδοτικών, των συμβάσεων, των εισπράξεων και πληρωμών και γενικώς οποιωνδήποτε πράξεων που διενεργούνται υπό τα ως άνω γραφεία ή υποκαταστήματα ή για λογαριασμό των αντιπροσωπευόμενων από αυτά επιχειρήσεων για τις οποίες η παράγραφος 1 του άρθρου αυτού. Για την καταβολή φόρου προστιθέμενης αξίας εφαρμογή έχουν οι διατάξεις του ν. 1642/1986.

Β. Χορηγείται στο πάσης φύσεως αλλοδαπό προσωπικό των επιχειρήσεων τούτων άδεια εργασίας στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα μέχρι δύο (2) ετών. Η άδεια αυτή δύναται να παρατείνεται ανά διετία απεριορίστως και εφόσον ισχύει η υπαγωγή των επιχειρήσεων τούτων στις διατάξεις του παρόντος άρθρου. Η αίτηση για την παροχή άδειας εργασίας και παραμονής ή παρατάσεως της ήδη χορηγηθείσης τοιαύτης άδειας, πρέπει να συνοδεύεται και από υπεύθυνη δήλωση του εκπροσώπου της επιχείρησης ότι ο αιτών αλλοδαπός ανήκει στο προσωπικό αυτής και εργάζεται αποκλειστικά δι' αυτήν.

γ. Επιτρέπεται η ταχυδρόμηση συστημένων επιστολών στο εξωτερικό, χωρίς να προσκομίζονται στο Ταχυδρομείο για έλεγχο, εφόσον στο φάκελο αναγράφεται η επωνυμία του αποστολέα, έχει τεθεί η σφραγίδα της επιχείρησης και η μονογραφή του εκπροσώπου του εγκατασταθέντος γραφείου ή υποκαταστήματος.»

Επειδή, στο άρθρο 3 παρ.3 της ΚΥΑ υπ' αριθμ. [3122.18/03/13/11.12.2013](#) (ΦΕΚ Β 3263/2013) των Υπουργών Οικονομικών, Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας και Αιγαίου, με θέμα «Ρύθμιση λεπτομερειών που αφορούν στα απαιτούμενα δικαιολογητικά και τη διαδικασία για την εγκατάσταση στην Ελλάδα γραφείων ή υποκαταστημάτων αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων και υπαγωγή ημεδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων στις διατάξεις του [άρθρου 25](#) του ν. [27/1975](#) (ΦΕΚ Α'77)», αναφέρεται ότι:

«3. Εφόσον η ενδιαφερόμενη αλλοδαπή ή ημεδαπή εταιρεία επιθυμεί την παύση λειτουργίας του γραφείου ή υποκαταστήματος στην Ελλάδα ή την ανάκληση της αδειάς υπαγωγής αντίστοιχα, υποχρεούται να υποβάλει αίτημα συνοδευόμενο από σχετική απόφαση του αρμοδίου Οργάνου της κατ' αντιστοιχία των αναφερομένων στο άρθρο 1 παρ. 1γ και 2δ, στο οποίο θα ορίζεται επίσης εκπρόσωπος ή/και αντίκλητος και στοιχεία επικοινωνίας για τα θέματα ολοκλήρωσης του ελέγχου τήρησης των υποχρεώσεων και επιστροφής ή κατάπτωσης της εγγυητικής επιστολής, μετά την έκδοση της ανακλητικής απόφασης, με επισυναπτόμενη Υπεύθυνη Δήλωση του ν.1599/1986 αυτών για την αποδοχή του διορισμού τους. Η εταιρεία υποχρεούται να γνωστοποιήσει τα στοιχεία επικοινωνίας εκπροσώπου ή/και αντικλήτου, για τα παραπάνω αναφερόμενα θέματα, στην αρμόδια Διεύθυνση του Υπουργείου Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας. Οι εκ του νόμου και της εγκριτικής απόφασης υποχρεώσεις της εταιρείας για εισαγωγή κεφαλαίων σε συνάλλαγμα ή ευρώ και χρήση αυτών προς κάλυψη των εξόδων λειτουργίας του γραφείου προσμετρούνται μέχρι το χρόνο υποβολής της ανωτέρω αίτησης και η εταιρεία οφείλει να έχει καλύψει αυτές μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης της ανακλητικής απόφασης».

Επειδή, εν προκειμένω, οι δαπάνες που επικαλείται η προσφεύγουσα, προσκομίζοντας αντίγραφα των αντίστοιχων τιμολογίων, δεν καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία των φορολογικών ετών που αφορούν, όπως προβλέπεται σύμφωνα με το άρθρο 22 του Κ.Φ.Ε., και δεν συμπεριλήφθηκαν στις ετήσιες αναφορές των ετών 2013 και 2015 προς τα αρμόδια υπουργεία, σύμφωνα με τις υπεύθυνες δηλώσεις που ο νομικός εκπρόσωπος της προσφεύγουσας υπέβαλε σε αυτά, και ως εκ τούτου δε λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό (μείωση) του εναπομείναντος συναλλάγματος (ή ποσού σε ευρώ) που εισήγαγε η προσφεύγουσα.

Επειδή από τον έλεγχο των βιβλίων της προσφεύγουσας προέκυψε ότι το φορολογικό έτος 2016 δεν πραγματοποίησε εισαγωγή συναλλάγματος αλλά οι αντίστοιχες δαπάνες καλύφθηκαν πλήρως από συνάλλαγμα το οποίο είχε εισάγει τα προηγούμενα έτη.

Επειδή από τα βιβλία και τις ετήσιες αναφορές της προσφεύγουσας προς το Υπουργείο Ναυτιλίας και Νησιωτικής Πολιτικής και τη Γενική Γραμματεία Επενδύσεων και Ανάπτυξης του Υπουργείου Οικονομίας και Ανάπτυξης διαπιστώθηκε ότι κατά την 30/12/2016, ημερομηνία διακοπής των εργασιών του εγκαταστημένου στην Ελλάδα γραφείου της αλλοδαπής εταιρίας, υπήρχε διαθέσιμο υπόλοιπο εισαχθέντος συναλλάγματος ποσού 38.737,19 ευρώ ή 43.741,37 δολάρια, που αποδεικνύεται και από το γεγονός ότι δεν προσκομίσθηκε τραπεζικό έγγραφο από το οποίο να προκύπτει η επιστροφή του στην αλλοδαπή εταιρία.

Επειδή, σύμφωνα με την προαναφερόμενη παράγραφο 3 του άρθρου 3 της ΚΥΑ υπ' αριθ. 3122.18/03/13/11.12.2013, η εταιρία υποχρεούτο σε εισαγωγή συναλλάγματος ή ευρώ, το οποίο προοριζόταν αποκλειστικά για να καλύψει τις δαπάνες της μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης της ανακλητικής απόφασης, και, περαιτέρω, η παράγραφος 1 του άρθρου 25 του Ν.27/1975 που απαριθμεί τις περιπτώσεις εισοδήματος που τυγχάνουν αφορολόγητες, βάσει της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου, δεν αναφέρει και το εναπομείναν εισαχθέν συνάλλαγμα (ή ποσό σε ευρώ) ως μία από αυτές.

Επειδή, περαιτέρω, το ποσό αυτό αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με το ως άνω άρθρο 47 του Ν.4172/2013, και συνεπώς δεν απαλλάσσεται του φόρου βάσει των ειδικών διατάξεων του άρθρου 25 του Ν.27/1975, αλλά φορολογείται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις.

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος ορθά εξέδωσε την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, απορρίπτεται δε ως αβάσιμος ο δεύτερος ισχυρισμός της προσφεύγουσας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία, και την επικύρωση της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 1/1/2016 – 31/12/2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρίας – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Φορολογικό έτος 2016

1. Υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος:
Σύνολο φόρου για καταβολή: 16.850,69 ευρώ

2. Υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.:
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή: 374,06 ευρώ

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.