



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5

Καλλιθέα 31 / 10 / 2016

Αριθμός Απόφασης **3634**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604564
Fax : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Της υπ' αριθμ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - γ. Της αριθμ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-13 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών
3. Την υπ' 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 **.../06/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της κυπριακής εταιρείας ιδιοκτησίας ακινήτου με την επωνυμία «..... **Limited**», με **ΑΦΜ:**, και του του, κατοίκου Αττικής, επί της οδού αρ ..., με ΑΦΜ: με την ιδιότητά του ως νομίμου εκπροσώπου της ως άνω εταιρείας, κατά της υπ' αριθμ. **.../...-04-2016** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου **Εισοδήματος** οικονομικού έτους **2008** (χρήσης 1/1-07/01/2008), που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,
5. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά, καθώς και την από **.../04/2016** έκθεση ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος**, της ίδιας Υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση,
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από .../06/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας Limited, με ΑΦΜ:, και του του, με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης έγινε στις **13/05/2016**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την προσβαλλόμενη πράξη προσδιορίσθηκε εις βάρος της πρώτης από τους προσφεύγοντες διαφορά φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2008 (διαχειριστική περίοδος 1/1-07/01/2008) το ποσόν των **233.341€**, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας της δήλωσης ποσού **280.009,20€**, ήτοι συνολικό ποσό **513.350,20€**, το οποίο βεβαιώθηκε στις .../05/2016 (ΑΧΚ .../1, ΑΤΒ), με την ίδια δε πράξη, ορίσθηκε ως αλληλεγγύως ευθυνόμενο πρόσωπο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 § 1 του ν. 4174/2013, ο πραγματικός ιδιοκτήτης αυτής

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε μετά την από .../04/2016 **έκθεση ελέγχου** φορολογίας **εισοδήματος**, η οποία συντάχθηκε μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε από την υπάλληλο της ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά, με βάση την υπ' αριθμ./....-12-2015 **εντολή** μερικού ελέγχου, που εκδόθηκε εξαιτίας του υπ' αριθμ./....-11-2015 πληροφοριακού δελτίου της Ειδικής Γραμματείας του **ΣΔΟΕ** (περιφερειακής Δ/σης Αττικής – Αιγαίου). Συγκεκριμένα από τους διενεργηθέντες ελέγχους διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Ειδική Γραμματεία ΣΔΟΕ στους τραπεζικούς λογαριασμούς του με ΑΦΜ:, διαπιστώθηκε ότι κατατέθηκε στον υπ' αριθμ. ******4880** κοινό με την εξαδέλφη του τραπεζικό λογαριασμό της **Emporiki bank**, το ποσό **1.050.000,27€** στις **07/01/2008**, το οποίο κατά δήλωσή του, προέρχεται **από την πώληση ακινήτου** ιδιοκτησίας της Κυπριακής Εταιρείας Ltd (εφεξής **προσφεύγουσα εταιρεία**), η οποία συστάθηκε στις 12/01/2007, με έδρα την Λάρνακα της Κύπρου, έκανε έναρξη εργασιών στις .../04/2007 στη ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά με δραστηριότητα Αλλοδαπή εταιρεία ιδιοκτησίας ακινήτου, και νόμιμος εκπρόσωπος αυτής ορίστηκε ο του, **ΑΦΜ:** (εφεξής **νόμιμος εκπρόσωπος ή δεύτερος από τους προσφεύγοντες**), ενώ **πραγματικός ιδιοκτήτης της**, όπως προκύπτει από την από 07/03/2007 δήλωση καταπιστεύματος που κατατέθηκε στην Hellenic Bank Public Company LTD από τον διευθυντή της εταιρείας Ms Meridien Nominees Limited, ήταν ο (εφεξής **πραγματικός ιδιοκτήτης**).

Το ανωτέρω ακίνητο, το οποίο αφορά οικόπεδο **500 τ.μ** στην οδό αρ. ... του δήμου, μετά της υπ' αριθμ./....-12-2016 **οικοδομικής αδείας** της πολεοδομίας Μαρκοπούλου, **αποκτήθηκε** από την προσφεύγουσα εταιρεία **με αγορά** από τον ως άνω **πραγματικό ιδιοκτήτη**, δυνάμει του υπ' αριθ./....-05-2007 συμβολαίου της συμβολαιογράφου Πειραιά με πίστωση του τιμήματος ποσού **112.800,00€**, το οποίο εξοφλήθηκε με την υπ' αριθμ./....-06-2007 πράξη της ίδιας συμβολαιογράφου.

Για την εξόφληση του τιμήματος αγοράς, ο ως άνω πραγματικός ιδιοκτήτης στις **24/07/2007** μετέφερε από λογαριασμό του στην Κύπρο στο λογαριασμό της εταιρείας που τηρείτο στην Hellenic Bank Public Company LTD στην Κύπρο, το ποσό των **126.186,95€** και ακολούθως στις **05/06/2007** έκανε έμβασμα ποσού **126.175,00€** στο λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρείας που τηρείτο στην ίδια τράπεζα στην Ελλάδα. Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα εταιρεία **εξόφλησε τον πωλητή του ακινήτου**, εκδίδοντας στις 12/06/2007 δύο επιταγές ποσού 112.800€ και 13.000€.

Το ως άνω ακίνητο, στο οποίο είχε ήδη ξεκινήσει η ανέγερση διώροφης κατοικίας με υπόγειο, **πουλήθηκε** από την προσφεύγουσα εταιρεία, με το υπ' αριθμ./....-01-2008 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Αθηνών έναντι πιστωθέντος τιμήματος ποσού **229.436,27€**, το οποίο εξοφλήθηκε με την υπ' αριθμ./....-02-2008 πράξη της ίδιας συμβολαιογράφου, πλην όμως από έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών του ως άνω πραγματικού ιδιοκτήτη, διαπιστώθηκε ότι στις **07/01/2008** κατατέθηκε στον υπ' αριθμ. ******4880** λογαριασμό του της Εμπορικής Τράπεζας, το ποσό των **1.050.000,27€**, σύμφωνα δε με το υπ' αριθμ./....-10-2012 υπόμνημά του προς το Σ.Δ.Ο.Ε. το ποσό αυτό αφορούσε το τίμημα από την πώληση του ακινήτου ιδιοκτησίας επισήμως της Κυπριακής εταιρείας, αλλά πραγματικών συμφερόντων της μητέρας του.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** της προσβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **οικ. έτους 2008**, προβάλλοντας τους κατωτέρω λόγους:

1. Ότι το **πραγματικό τίμημα της πώλησης** του ακινήτου, **δεν αφορά την Εταιρεία**, δεδομένου ότι ουδέποτε εισέπραξε το ποσό αυτό,
2. Ότι το **τίμημα αγοράς του ακινήτου** εισήλθε στον τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας, αποτέλεσε περιουσία της και, ως εκ τούτου, κακώς με την προσβαλλόμενη πράξη δεν αναγνωρίσθηκε ως έξοδο κατά τον προσδιορισμό της υπεραξίας του ακινήτου,
3. Ότι η καθιέρωση της **ατομικής ευθύνης** του δεύτερου από τους προσφεύγοντες, για πράξεις, των οποίων δεν είχε καμία γνώση και καμία απολύτως συμμετοχή αντίκειται στην **αρχή της αναλογικότητας**,

1. Ως προς τον ισχυρισμό ότι το πραγματικό τίμημα της πώλησης του ακινήτου, δεν αφορά την Εταιρεία, δεδομένου ότι ουδέποτε εισέπραξε το ποσό αυτό.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151) ορίζεται ότι: «1) Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, το οποίο δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα που αναφέρονται στο άρθρο 48. 2) Επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους, καθώς και η πώληση μέσα σε δύο (2) χρόνια από την απόκτηση εξ επαχθούς αιτίας εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και έχουν μεγάλη αξία. 3) Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις: α) Το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων γενικά, εκτός από τις επιχειρήσεις, που αναφέρονται στο άρθρο 34, των οποίων το καθαρό κέρδος εξευρίσκεται με ειδικό τρόπο. Ως κέρδος θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου το οποίο πουλήθηκε και της αξίας αυτού κατά το χρόνο της αγοράς. Ως αξία πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982 (ΦΕΚ 43 Α'). Αν όμως το τίμημα που αναφέρεται στα οικεία πωλητήριο συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το αναφερόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα.»

Επειδή όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου (σελ. 23-24), το υπ' αριθμ./....-01-2008 **συμβόλαιο**, συντάχθηκε **ανακριβώς ως προς την αξία**, δεδομένου ότι το **πραγματικό τίμημα** της πώλησης ανήλθε στο ποσό των **1.050.000,27€**, ενώ δηλώθηκε το ποσό των 229.436,27€, και επομένως **συντάχθηκε ανακριβώς** για αξία ποσού **820.564,00€** (ήτοι: 1.050.000,27€ - 229.436,27€), η διαφορά δε αυτή αφορά την κατάθεση της υπ' αριθμ. ***656-8 επιταγής της Alpha Bank που εκδόθηκε αυθημερόν σε διαταγή του αγοραστή του ακινήτου και κατατέθηκε στο λογαριασμό *****4880 της Εμπορικής Τράπεζας που ανήκε στον πραγματικό ιδιοκτήτη της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι «Το υπερβάλλον ποσό, μέχρι του καταβληθέντος ποσού των **1.050.000€**, δεν μπορεί να θεωρηθεί τίμημα, καθώς δεν αποτυπώθηκε στο συμβολαιογραφικό έγγραφο, ώστε να αποτελέσει μέρος της (ενοχικής) απαιτήσεως κατά του αγοραστή, αλλά ούτε και κατέληξε ποτέ στα ταμεία της εταιρείας. Αντιθέτως, υπήρξε προϊόν προσωπικής συμφωνίας μεταξύ του και του [πωλητή] - συμφωνίας που είχε καθαρά προσωπικό χαρακτήρα, όπου δηλαδή ο δεν συνεβλήθη ως εκπρόσωπος της εταιρείας, αλλά ενήργησε αποκλειστικά και μόνο για τον εαυτό του. Το ποσόν που κατατέθηκε στον τραπεζικό του λογαριασμό σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να θεωρηθεί περιουσία της εταιρείας. Το άρθρο 1033 του Αστικού Κώδικα ορίζει ότι η συμφωνία για τη μεταβίβαση του ακινήτου γίνεται με συμβολαιογραφικό έγγραφο και υπόκειται σε μεταγραφή. Εξάλλου, σύμφωνα με το άρθρο 159 ΑΚ, συμφωνία για την οποία δεν τηρήθηκε ο τύπος που απαιτεί ο νόμος είναι άκυρη. Επομένως, δεν υπάρχει έγκυρη συμφωνία μεταξύ της εταιρείας Ltd και οποιουδήποτε αγοραστή, από την οποία να προκύπτει αξίωση της για τίμημα μεγαλύτερο του αναγραφέντος στο πωλητήριο συμβόλαιο. Με αυτό το δεδομένο, καθώς και με το δεδομένο ότι το ποσό που κατατέθηκε στο λογαριασμό του ουδέποτε ενσωματώθηκε στην περιουσία της εταιρείας (ούτε απέκτησε κάποια αξίωση επί του ποσού αυτού η

εταιρεία, πέραν του τιμήματος του ακινήτου που αναγράφεται στο τίμημα), δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η εταιρεία απέκτησε το εισόδημα που αναφέρει ο έλεγχος»

Επειδή για την πώληση του εν λόγω ακινήτου στον αγοραστή, **τηρήθηκε ο τύπος που απαιτεί ο νόμος** (ήτοι το υπ' αριθμ./2008 συμβόλαιο), και επομένως **το συμβόλαιο είναι έγκυρο**, πλην όμως το τίμημα που αναγράφεται ότι συμφωνήθηκε, αποδείχθηκε ανακριβές, της ανακρίβειας ανερχόμενης στο ποσό των **820.564€**. Επιπλέον, το γεγονός ότι δεν αναγράφεται στο συμβόλαιο αξίωση της προσφεύγουσας εταιρείας από τον αγοραστή, δεν καθιστά άκυρο το συμβόλαιο, δεδομένου ότι στην πραγματικότητα δεν υπήρχε καμία αξίωση, καθόσον την ίδια ημέρα υπογραφής του συμβολαίου δόθηκε **επιταγή με το αποκρυβέν τίμημα**, η οποία κατατέθηκε αυθημερόν στο λογαριασμό του πραγματικού ιδιοκτήτη της προσφεύγουσας, ο οποίος είχε εξοφληθεί ολοσχερώς. Συνεπώς το τίμημα από την πώληση του ακινήτου που κατείχε η προσφεύγουσα εταιρεία που ανήλθε στο ποσό των **1.050.000€**, **θεωρείται εισόδημα γι' αυτήν, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι το ποσό αυτό κατατέθηκε στο λογαριασμό του πραγματικού ιδιοκτήτη της προσφεύγουσας εταιρείας.**

2. Ως προς τον ισχυρισμό της μη εφαρμογής από τη φορολογική αρχή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 2238/1994.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **2 § 1 του Π.Δ 186/1992** (ΦΕΚ Α' 84), όπως τροποποιήθηκε και ίσχυε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις με τις διατάξεις του άρθρου **27 § 1 του ν. 3522/2006** (ΦΕΚ Α' 276) ορίζεται ότι: «Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο "επιτηδευματίας", τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.

Για το χαρακτηρισμό αλλοδαπού προσώπου κατά τις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου, ως επιτηδευματία, αρκεί η ύπαρξη πραγματικής - φυσικής επαγγελματικής εγκατάστασης στην ελληνική επικράτεια, ανεξάρτητα από το χαρακτηρισμό αυτής ως μόνιμης ή μη από άλλες διατάξεις.

Επιτηδευματίας για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος λογίζεται και κάθε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο οποιασδήποτε μορφής που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα, εφόσον αναγείρει ακίνητο εντός της ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιεί σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις»

Περαιτέρω, με την **ΠΟΛ. 1024/15-02-2007 εγκύκλιο** του Υπουργείου οικονομικών, με την οποία ερμηνεύτηκαν μεταξύ των άλλων και οι διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 3522/2006, διευκρινίστηκε ότι: «από 1/1/2007 παύει να χαρακτηρίζεται ως επιτηδευματίας και δεν εφαρμόζει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (τήρηση βιβλίων - έκδοση στοιχείων κ.λ.π.), το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που αποκτά κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου στην Ελλάδα. Τα πρόσωπα αυτά, που από 1/1/2007 δεν θεωρούνται επιτηδευματίες σύμφωνα με την παράγραφο αυτή και κατονομάζονται στα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του Κώδικα, όπως αυτή τροποποιείται με την παράγραφο 4 του άρθρου 27 του κοινοποιούμενου νόμου (παράγραφος 27.4. της παρούσας), πρέπει να υποβάλλουν σχετική δήλωση μεταβολής (έντυπο Μ3) μέχρι την 30/3/2007 με ημερομηνία μεταβολής την 1/1/2007 ως μη επιτηδευματίες. Από την ίδια ημερομηνία (1/1/2007) τα πρόσωπα αυτά ως μη επιτηδευματίες δεν έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλία και σταματούν από την ημερομηνία αυτή την τήρηση των βιβλίων που τηρούσαν (εσόδων - εξόδων ή Γ' κατηγορίας), εφόσον βέβαια δεν αποκτούν έσοδα από πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπάγονται στο Φ.Π.Α. ή στο φόρο εισοδήματος. Β) Από 1/1/2007 θεωρείται ως επιτηδευματίας το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που πραγματοποιεί προσθήκες ή επεκτάσεις σε ακίνητο του στην Ελλάδα. Η διάταξη αυτή, που ισχύει από 1/1/2007, καταλαμβάνει το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που από την ημερομηνία αυτή και μετά πραγματοποιεί προσθήκες ή επεκτάσεις σε ακίνητο στην Ελλάδα. Σημειώνεται ότι το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που ανεγείρει ακίνητο στην Ελλάδα συνεχίζει να θεωρείται και με τις ισχύουσες διατάξεις ως επιτηδευματίας. Συνεπώς, εφόσον αλλοδαπό νομικό πρόσωπο αποκτήσει κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα σε ακίνητο στην Ελλάδα μετά την 1.1.2007 ή κατέχει πριν από την ημερομηνία αυτή ακίνητο στην ελληνική επικράτεια, δεν υποχρεούται σε τήρηση βιβλίων εκ του λόγου αυτού. Στη περίπτωση όμως που αποφασίσει

να ανεγείρει ακίνητο σε οικόπεδο που κατέχει ή πραγματοποιήσει προσθήκες ή επεκτάσεις σε ακίνητο που του ανήκει, με σκοπό να το χρησιμοποιήσει ως πάγιο του (για ιδιόχρηση ή εκμίσθωση κλπ), θα χαρακτηριστεί ως επιτηδευματίας και θα υποχρεωθεί να τηρήσει βιβλία. Τα ανωτέρω πρόσωπα εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων αντίστοιχη με τα ημεδαπά πρόσωπα, δηλαδή ανάλογα με τη νομική μορφή τους, ήτοι Α.Ε. και ΕΠΕ στη Γ' κατηγορία και τα λοιπά πρόσωπα στη Β' κατηγορία. Επιστημαίνεται ότι με τις διατάξεις της νέας περίπτωσης ι' της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κ.Β.Σ. παρέχεται το δικαίωμα στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. να εντάσσει τις αλλοδαπές Α.Ε. και ΕΠΕ που δεν αποκτούν μόνιμη εγκατάσταση στη Β' κατηγορία. Τα αλλοδαπά αυτά νομικά πρόσωπα θα τηρήσουν βιβλία σύμφωνα με τα προαναφερόμενα μόνο για το χρονικό διάστημα που διαρκούν οι εργασίες κατασκευής του ακινήτου ή των προσθηκών ή επεκτάσεων».

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση η προσφεύγουσα εταιρεία είναι αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ιδιοκτησίας ακινήτου, που έκανε έναρξη εργασιών στην Ελλάδα στις 16/04/2007, υποβάλλοντας τη σχετική δήλωση έναρξης στη ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά χωρίς αντικείμενο εργασιών (έλλειψη δραστηριότητας στην Ελλάδα) και απαλλασσόμενη από την τήρηση βιβλίων και στοιχείων,

Επειδή από την εξέταση της υπόθεσης από την υπηρεσία μας, προέκυψαν τα κατωτέρω σχετικά με τη δραστηριότητα της προσφεύγουσας εταιρείας:

- ✓ Αγόρασε ένα οικόπεδο **500 τ.μ** στην οδό αρ. ... του δήμου **Βάρης**, μετά της υπ' αριθμ. /...-**12-2016 οικοδομικής αδείας** της πολεοδομίας Μαρκοπούλου, δυνάμει του υπ' αριθ. /**07-05-2007** συμβολαίου της συμβολαιογράφου Πειραιά, έναντι ποσού **112.800,00€**,
- ✓ Το ως άνω ακίνητο, με το υπ' αριθμ. /**07-01-2008** συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Αθηνών **δεν πουλήθηκε αυτούσιο, αλλά ως ημιτελής διώροφη κατοικία στο στάδιο κατασκευής της ολοκλήρωσης του εκ μπετόν αρμέ σκελετού** (όπως προκύπτει από τις σελ. 6 και 7 του συμβολαίου), η οποία περιλάμβανε α) υπόγεια αποθήκη 102,76m², β) υπόγεια θέση στάθμευσης 76,09m², γ) Ισόγεια κατοικία 144,48m² και δ) κατοικία Α' ορόφου 105,24m², έναντι δηλωθέντος τιμήματος ποσού **229.436,27€**, το οποίο όπως διαπιστώθηκε από τη φορολογική αρχή ήταν ανακριβές, δεδομένου ότι το πραγματικό τίμημα της πώλησης ανήλθε στο ποσό των **1.050.000,27€**.

Επομένως η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ήταν απλώς ιδιοκτήτης του ανωτέρω οικοπέδου, αλλά **ξεκίνησε την ανέγερση οικοδομής σε αυτό**, σύμφωνα δε με τις ανωτέρω διατάξεις χαρακτηρίζεται ως **επιτηδευματίας**.

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151) ορίζεται ότι: «**1) Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, το οποίο δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα που αναφέρονται στο άρθρο 48. 2) Επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτυματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους, καθώς και η πώληση μέσα σε δύο (2) χρόνια από την απόκτηση εξ επαχθούς αιτίας εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και έχουν μεγάλη αξία. 3) Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις: α) Το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων γενικά, εκτός από τις επιχειρήσεις, που αναφέρονται στο άρθρο 34, των οποίων το καθαρό κέρδος εξευρίσκεται με ειδικό τρόπο. Ως κέρδος θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου το οποίο πουλήθηκε και της αξίας αυτού κατά το χρόνο της αγοράς. Ως αξία πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982 (ΦΕΚ 43 Α'). Αν όμως το τίμημα που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το αναφερόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα.»**

Με την δε **532/2012** γνωμοδότηση του **Ν.Σ.Κ.**, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών με την **ΠΟΛ. 1047/2013**, διευκρινίστηκε ότι «ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος στις περιπτώσεις επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων ρυθμίζεται ειδικά και εξαντλητικά στις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ΚΦΕ και επομένως δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 32 του ΚΦΕ, περί εξωλογιστικού προσδιορισμού, αλλά

αποκλειστικά των διατάξεων του άρθρου 31 του ΚΦΕ περί λογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, με την αιτιολογία ότι, ο νομοθέτης ρητά αναφέρει ότι, από το εισόδημα αυτό αφαιρούνται οι δαπάνες του άρθρου 31 του ΚΦΕ που βαρύνουν τον πωλητή, κάτι που δεν συμβιβάζεται με την έννοια του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, στον οποίο οι δαπάνες που εμφανίζονται στα βιβλία του ελεγχόμενου δεν λαμβάνονται καθόλου υπόψη, προκειμένου να εξευρεθεί το ύψος των καθαρών κερδών του, τα οποία εξευρίσκονται αποκλειστικά με τη χρήση συγκεκριμένου μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους επί του ακαθάριστου εισοδήματος.

Επειδή περαιτέρω οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι **το τίμημα αγοράς του επίμαχου ακινήτου** εισήλθε στον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρείας, αποτέλεσε περιουσία της και, ως εκ τούτου, **κακώς με την προσβαλλομένη πράξη δεν αναγνωρίστηκε ως έξοδο κατά τον προσδιορισμό της υπεραξίας του ακινήτου,**

Επειδή όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, η φορολογική Αρχή έκρινε ότι **δεν έπρεπε να αφαιρεθεί από το τίμημα της πώλησης** του εν λόγω ακινήτου, **η αξία του κατά το χρόνο αγοράς,** δεδομένου ότι «η ελεγχόμενη εταιρεία δεν έχει καμία επιβάρυνση από την αγορά του ακινήτου, αφού Πωλητής και Αγοραστής είναι το ίδιο πρόσωπο (κ.), και ως εκ τούτου ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει το ποσό της αγοράς του ακινήτου ως έξοδο για την ελεγχόμενη. Συγκεκριμένα από τις κινήσεις των λογαριασμών του πραγματικού δικαιούχου και του λογαριασμού όψεως της ελεγχόμενης εταιρείας προέκυψε ότι για το ποσό αγοράς του ακινήτου, έγιναν οι ακόλουθες διαδρομές του χρήματος: μεταφορά ποσού από λογ/σμό του κ. σε λογαριασμό του ιδίου σε τράπεζα της Κύπρου, στην συνέχεια έγινε μεταφορά του ποσού σε λογαριασμό της ελεγχόμενης επιχείρησης στην Κύπρο και έπειτα σε λογαριασμό της ελεγχόμενης στην Ελλάδα. Τέλος, εκδόθηκαν από τον λογ/σμό όψεως της ελεγχόμενης στην Ελλάδα, δύο επιταγές συνολικού ποσού 125.800,00€ σε διαταγή»

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 28 § 3 του ν. 2238/1994 προκύπτει ότι θεωρείται ως **κέρδος εμπορικών επιχειρήσεων από αγοροπωλησίες ακινήτων γενικά, η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου το οποίο πουλήθηκε και της αξίας αυτού κατά το χρόνο της αγοράς,** είναι δε αδιάφορο αν το τίμημα της πώλησης εισπράχθηκε από τον πραγματικό ιδιοκτήτη της προσφεύγουσας εταιρείας.

Ως εκ τούτου, πρέπει να γίνει δεκτός ο λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής αναφορικά με τον προσδιορισμό του εισοδήματος της προσφεύγουσας εταιρείας, και να αφαιρεθεί από ως άνω προσδιορισθέν τίμημα της πώλησης ποσού **1.050.000,27€**, το τίμημα της αγοράς του ακινήτου ποσού **112.800,00€**, σύμφωνα/07-05-2007 συμβόλαιο.

Περαιτέρω, αν για το ποσό των **126.026,82€**, το οποίο εμβάστηκε στις 06/06/2007 από τον πραγματικό ιδιοκτήτη της προσφεύγουσας εταιρείας στο λογαριασμό της, καθώς και το ποσό των **56.015,31€** που τεκμαίρεται ότι καταβλήθηκε από αυτόν για τα έξοδα μεταγραφής του οικοπέδου και λοιπά έξοδα, **προκύπτουν άλλες φορολογικές υποχρεώσεις,** είναι αντικείμενο άλλου ελέγχου τον οποίο δύναται να πραγματοποιήσει ο προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής Αρχής για τον έλεγχο του με **Α.Φ.Μ:** [πραγματικού ιδιοκτήτη] λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων περί παραγραφής.

3. Ως προς τον ισχυρισμό ότι οι διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 είναι αντίθετες με τις διατάξεις του συντάγματος περί αναλογικότητας και χρηστής Διοίκησης.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151) με τις οποίες ορίζεται ότι: «1) Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιριών ή συνεταιρισμών κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσης τους, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης τους, ... 2) Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές και γενικά εντεταλμένοι στη διοίκηση του νομικού προσώπου, κατά το χρόνο της διάλυσης των λοιπών νομικών προσώπων του άρθρου 101, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φό-

ρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και των φόρων που παρακρατούνται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης τους», με το δε άρθρο 101 § 1 περ. δ' του ίδιου νόμου, ότι σε φόρο υπόκεινται μεταξύ των άλλων και οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, ...»,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) με τις οποίες ορίζεται ότι: «**1) Τα πρόσωπα που είναι πρόεδροι, διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου τόκων και προστίμων που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.... 7) Πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα»**

Επειδή εν προκειμένω, ο δεύτερος από τους προσφεύγοντες ισχυρίζεται ότι: ο έλεγχος δέχεται ότι δεν είχε καμία συμμετοχή στην απόκρυψη φορολογητέων εισοδημάτων και ότι δεν είχε την ουσιαστική διοίκηση της προσφεύγουσας εταιρείας, ότι δεν υπήρχε επίμετο στις πράξεις του ή στις παραλείψεις του, καθώς και ότι δεν υπήρχε κάποια ενέργεια που θα μπορούσε να κάνει, η οποία να αποτρέψει την απόκρυψη εισοδήματος που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο. Ενώ, μάλιστα, ταυτίζει το νομικό πρόσωπο της εταιρείας με τον , ενώ δέχεται ότι το σύνολο του αθέμιτου οφέλους που διαπιστώθηκε το καρπώθηκε αποκλειστικά και μόνο ο , εν τούτοις παραπέμπει στις διατάξεις του άρθρου 50 ν. 4174/2013 για την ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα (...) όμως, η αντικειμενική εις ολόκληρον ευθύνη των διοικητών όλων των νομικών προσώπων δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι τον καταλαμβάνει, καθ' όσον όπως αποδείχθηκε δεν είχε συμπράξει, στη διαπιστωθείσα φοροδιαφυγή. Αντίθετη ερμηνεία θα συνιστούσε δε κάθε περίπτωση παράβαση της αρχής της χρηστής διοικήσεως (...)

Επειδή σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, ο δεύτερος από τους προσφεύγοντες, ο οποίος κατά το χρόνο διάλυσης της προσφεύγουσας εταιρείας ήταν νόμιμος εκπρόσωπός της, **ευθύνεται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος που καταλογίστηκε από τη φορολογική Αρχή στην εν λόγω εταιρεία**, και μάλιστα, αδιαφόρως του χρόνου στον οποίο ανάγονται οι φόροι αυτοί (πρβλ. **ΣτΕ 884/2011**, σκέψη 9, **2498/2007**, **2028/1997** επταμ., **4754/1997**), **η ευθύνη του δε αυτή είναι αντικειμενική**, δεδομένου ότι από το νόμο δεν τίθεται καμία προϋπόθεση μη ευθύνης του και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του δεύτερου από τους προσφεύγοντες πρέπει να **απορριφθεί** ως αβάσιμος.

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται και ισχύουν όπως έχουν δημοσιευθεί στο ΦΕΚ, ενώ μέχρι σήμερα δεν έχει εκδοθεί Δικαστική Απόφαση η οποία να κρίνει αντισυνταγματικές τις εν λόγω διατάξεις,

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο,

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από **.../06/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της κυπριακής εταιρείας ιδιοκτησίας ακινήτου με την επωνυμία «..... **Limited**», με **ΑΦΜ:**, και του του, κατοίκου Αττικής, επί της οδού αρ .., με ΑΦΜ: με την ιδιότητά του ως νομίμου εκπροσώπου της ως άνω εταιρείας, και την **τροποποίηση** της υπ' αριθμ. **.../...-04-2016** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου **Εισοδήματος** οικονομικού έτους **2008** (χρήσης 1/1-07/01/2008), που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά,

1. Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα Απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη για το οικ. έτος **2004** με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής:

Οικονομικό έτος 2008		Δήλωσης	Ελέγχου	Παρούσας	Διαφορά
Αξία ακινήτου που πουλήθηκε		229.436,27 €	1.050.000,27 €	1.050.000,27 €	820.564,00 €
Μείον: Αξία του ίδιου ακινήτου κατά την αγορά		112.800,00 €	0,00 €	112.800,00 €	0,00 €
Καθαρό Εισόδημα από Ακίνητα		116.636,27 €	1.050.000,27 €	937.200,27 €	820.564,00 €

2. Οριστική Φορολογική Υποχρέωση - του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό έτος 2008		Δήλωσης	Ελέγχου	Παρούσας	Οριστική φορολ. Υποχρέωση
Καθαρό Εισόδημα άρθρου 28 ν. 2238/1994		116.636,27 €	1.050.000,27 €	937.200,27 €	820.564,00 €
Φόρος εισοδήματος με συντελεστή	25%	<u>29.159,07 €</u>	<u>262.500,07 €</u>	<u>234.300,07 €</u>	<u>205.141,00 €</u>
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		29.159,07 €	262.500,07 €	234.300,07 €	205.141,00 €
Πλέον: Προσαυξήσεις λόγω ανακρίβειας της δήλωσης	120%		280.009,20 €	246.169,20 €	246.169,20 €
Σ ύ ν ο λ α		29.159,07 €	542.509,27 €	480.469,27 €	451.310,20 €

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 προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΦΑΚΟΣ 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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).