



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 20/02/2018



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμ. Αποφ.: 497

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. : 54630
Κώδικας
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

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

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4.Τη με ημερομηνία κατάθεσης -**2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή και του αρ. πρωτ. /..... -2018 συμπληρωματικού υπομνήματος της εταιρίας με την επωνυμία “..... ” με **ΑΦΜ**, που εδρεύει στη Δημοκρατία της Σερβίας και απέκτησε ακίνητο στην και εκπροσωπείται νόμιμα κατά : α) των με αριθ.,, και /..... 2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2010, 2011, 2012 και 2013, αντίστοιχα και β) των με αριθμ., και /..... 2017

οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Ειδικού Φόρου Ακινήτων (Ε.Φ.Α.), της Δ.Ο.Υ., για ακίνητα που υπήρχαν κατά την 1/1/2010, 1/1/2011 και 1/1/2012, αντίστοιχα .

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από /2017 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από -2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής και του από /2018 συμπληρωματικού υπομνήματος της εταιρίας με την επωνυμία “..... ” με **ΑΦΜ**, τα οποία κατατέθηκαν εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την αριθμ. /..... -2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2009-31/12/2009) επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρίας κύριος φόρος ύψους 1.029,10 €, συμπληρωματικός φόρος 3% στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα ύψους 123,49 € και πρόσθετος φόρος μη υποβολής ύψους 1.383,10 €, ήτοι, συνολικού ποσού 2.535,69 €.
- Με την αριθμ. /..... -2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2010-31/12/2010) επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρίας κύριος φόρος ύψους 1.975,87 €, συμπληρωματικός φόρος 3% στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα ύψους 246,98 € και πρόσθετος φόρος μη υποβολής ύψους 2.667,42 €, ήτοι, συνολικού ποσού 4.890,27 €.
- Με την αριθμ. /..... -2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2011-31/12/2011) επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρίας κύριος φόρος ύψους 1.859,87 €, συμπληρωματικός φόρος 3% στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα ύψους 278,98 €, και πρόσθετος φόρος μη υποβολής ύψους 2.566,62 €, ήτοι, συνολικού ποσού 4.705,47 €.
- Με την αριθμ. /..... -2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2012-31/12/2012) επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρίας κύριος φόρος ύψους 1.859,87 €, συμπληρωματικός φόρος 3% στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα ύψους 278,98 €, και πρόσθετος φόρος μη υποβολής ύψους 2.566,62 €, ήτοι, συνολικού ποσού 4.705,47 €.
- Με την με αριθμ. /..... -2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α.) της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε ειδικός φόρος για ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2010, ύψους 35.283,41 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής ύψους 42.340,09 €, ήτοι συνολικού ποσού 77.623,50 €.

- Με την με αριθμ. /..... 2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α.) της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε ειδικός φόρος για ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2011, ύψους 39.854,43 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής ύψους 47.825,31 €, ήτοι συνολικού ποσού 87.679,74€.
- Με την με αριθμ. /..... -2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α.) της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε ειδικός φόρος για ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2012, ύψους 39.854,43 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής ύψους 47.825,31 €, ήτοι συνολικού ποσού 87.679,74€.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια τακτικού ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., για τις διαχειριστικές χρήσεις 2009, 2010, 2011 και 2012, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και των ΠΟΛ. 1037/2005 και 1081/2005, σε εκτέλεση της με αριθμ. 93/17-04-2015 εντολής ελέγχου. Από τον ανωτέρω έλεγχο καταλογίστηκε εις βάρος της προσφεύγουσας αλλοδαπής επιχείρησης, αφενός, φόρος εισοδήματος, λόγω ιδιόχρησης του ακινήτου της στην Ελλάδα και αφετέρου, Ειδικός Φόρος Ακινήτου (Ε.Φ.Α.), για το ακίνητο που κατείχε στην Ελλάδα, κατά την 1/1/2010, 1/1/2011 και 1/1/2012.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το από /2018 συμπληρωματικό υπόμνημα, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών ως προς το μοντέλο λειτουργίας της εταιρίας.
2. Εσφαλμένος υπολογισμός του ειδικού φόρου ακινήτων για τα έτη 2009-2012.

Αναφορικά με τον 1ο προβαλλόμενο ισχυρισμό περί εσφαλμένης εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών ως προς το μοντέλο λειτουργίας της εταιρίας, επισημαίνονται τα εξής

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992, ορίζεται ότι : «1.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 ελευθέριο 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 . **Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο δεν ισχύουν για τα πρόσωπα της παραγράφου 3.**

..... 3. Το Δημόσιο, το ημεδαπό ή αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή επιτροπή ή ένωση προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα και αποκτά κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου στην ημεδαπή, οι ξένες αποστολές και οι διεθνείς οργανισμοί υποχρεούνται μόνο στη λήψη, έκδοση, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται ρητά από τον Κώδικα αυτόν. Τα πρόσωπα αυτά, εκτός από το Δημόσιο όταν ενεργούν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) ή στο φόρο εισοδήματος θεωρούνται επιτηδευματίες μόνο για τις δραστηριότητες αυτές και έχουν τις υποχρεώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού.»

Επειδή με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1024/2007 παρασχέθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με τις **Υποχρεώσεις αλλοδαπών νομικών προσώπων (έναρξη ισχύος από 1/1/2007), ορίζεται ότι :**
« παράγραφος 27.1. Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαθίσταται το προτελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 2 και επέρχονται οι εξής τροποποιήσεις:

Α) 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 (ν. 3522/2006)(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.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 36 (Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο) του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι : «1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις: α), β) δήλωση μεταβολών - μετάταξης, με την οποία δηλώνει οποιαδήποτε μεταβολή, όπως αλλαγή της επωνυμίας, του τόπου επαγγελματικής του εγκατάστασης, του αντικείμενου εργασιών, την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και παραδόσεων αγαθών που απαλλάσσονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28, την ίδρυση ή

κατάργηση υποκαταστημάτων, την αλλαγή των τηρούμενων βιβλίων Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και του καθεστώτος φόρου προστιθέμενης αξίας που ανήκει.

"3. Τις υποχρεώσεις των παραγράφων 1 και 2 έχουν ανεξάρτητα αν είναι υποκείμενα στο φόρο και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα, τα οποία:

- α. ιδρύουν υποκατάστημα ή αποκτούν άλλη εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας,
- β. εγκαθιστούν γραφείο στο εσωτερικό της χώρας,
- γ. συμμετέχουν σε ημεδαπά νομικά πρόσωπα, εκτός από τη συμμετοχή σε ανώνυμες εταιρίες,

δ. αποκτούν ακίνητο στο εσωτερικό της χώρας και

ε. έχουν οποιαδήποτε δραστηριότητα στο εσωτερικό της χώρας, η οποία συνεπάγεται την υποβολή φορολογικών δηλώσεων."

4. Ο υποκείμενος στα φόρο υποχρεούται επίσης:

"α) να τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, εκτός αν είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και δεν διαθέτει εγκατάσταση στην Ελλάδα.»

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του **ν. 4174/2013**, και ειδικότερα στο **άρθρο 8 (φορολογικός εκπρόσωπος)**, ορίζεται ότι :1.Φορολογούμενος που δεν διαθέτει ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα, υποχρεούται να ορίσει εκπρόσωπο με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα, για σκοπούς συμμόρφωσης με τις τυπικές υποχρεώσεις, σύμφωνα με τον Κώδικα. Ο Γενικός Γραμματέας με απόφασή του καθορίζει τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου.2. Εξαιρετικά, για την εκπροσώπηση, για σκοπούς του Φ.Π.Α., φορολογούμενου, ο οποίος δεν έχει ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα, ισχύουν οι ειδικές διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α.. Στο **άρθρο 10 Εγγραφή στο Φορολογικό Μητρώο**, ότι :.....4. Ο φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, υποχρεούται να ενημερώνει εγγράφως τη Φορολογική Διοίκηση εντός δέκα (10) ημερών για μεταβολές στην επωνυμία, το διακριτικό τίτλο, τη διεύθυνση κατοικίας ή τη διεύθυνση των επαγγελματικών εγκαταστάσεων, την έδρα, το αντικείμενο της δραστηριότητας, τη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, καθώς και τις λοιπές πληροφορίες που παρασχέθηκαν κατά το χρόνο της εγγραφής. Ο φορολογούμενος δεν μπορεί να επικαλείται έναντι της Φορολογικής Διοίκησης τις μεταβολές του προηγούμενου εδαφίου, μέχρι το χρόνο ενημέρωσής της. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται ο τρόπος ενημέρωσης και οι λεπτομέρειες εφαρμογής της παρούσας παραγράφου. Στο **άρθρο 18 (Υποβολή Φορολογικής Δήλωσης)**, ότι : 1.Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.

Επειδή, σύμφωνα το νόμο **2238/1994**, και συγκεκριμένα με τις διατάξεις της **παρ.1 του άρθρου 20**, όπως αυτές ίσχυαν για τις υπό κρίση περιόδους ορίζεται ότι: «1. Εισόδημα από ακίνητα είναι αυτό που προκύπτει κάθε οικονομικό ή κατά περίπτωση γεωργικό έτος, είτε από εκμίσθωση ή επίταξη ή έμμεσα από ιδιοκατοίκηση ή ιδιοχρησιμοποίηση ή από παραχώρηση της χρήσης σε τρίτο χωρίς αντάλλαγμα, μιας ή περισσότερων οικοδομών είτε από εκμίσθωση γαιών. Το εισόδημα αυτό αποκτάται από κάθε πρόσωπο στο οποίο έχει νόμιμα μεταβιβασθεί με οριστικό συμβόλαιο ή έχει αποκτηθεί με δικαστική απόφαση ή λόγω χρησικτησίας το δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή νομής ή επικαρπίας ή οίκησης, κατά περίπτωση. Επίσης εισόδημα από ακίνητα θεωρείται το δικαίωμα που αποκτάται από τον κύριο του εδάφους προκειμένου για οικοδομές που έχουν ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου ή αν πρόκειται για επιφάνειες και εμφυτεύσεις που διατηρούνται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του Α.Ν. 2783/1941 (ΦΕΚ 29/Α').».Με τις διατάξεις του **άρθρου 22** του ν.2238/1994, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Ακαθάριστο εισόδημα, προκειμένου για οικοδομή που εκμισθώνεται, είναι το μίσθωμα που έχει συμφωνηθεί Σε περίπτωση που δεν προσάγεται το συμφωνητικό ή άλλο στοιχείο που μπορεί να αποδείξει τη συμφωνία ή αν τα συμφωνητικά ή τα αποδεικτικά στοιχεία που προσάγονται εμφανίζουν μίσθωμα που είναι δυσαναλόγως κατώτερο σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, ο προσδιορισμός του εισοδήματος που προκύπτει από αυτή γίνεται αφού αυτή συγκριθεί με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες.....3. (όπως αυτή αναριθμήθηκε και αντικαταστάθηκε με το άρθρο 2 του ν.2579/1998). **Σε περίπτωση που η οικοδομή χρησιμοποιήθηκε με άλλον τρόπο από τον ιδιοκτήτη, το νομέα, τον επιφανειούχο, τον επικαρπωτή κ.λ.π. ή με τη συγκατάθεση αυτού κατοικήθηκε ή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από τρίτο, χωρίς αντάλλαγμα, το ακαθάριστο εισόδημα βρίσκεται ύστερα από τη σύγκρισή της με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται, πάντως το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα που καθορίζεται με αυτόν τον τρόπο δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το πέντε τοις εκατό (5%) ούτε μικρότερο από το τριάμισι τοις εκατό (3,5%) της αξίας του ακινήτου, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το τέσσερα τοις εκατό (4%) της πραγματικής αξίας της οικοδομής κατά το χρόνο της φορολογίας. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των τεσσάρων τελευταίων εδαφίων της παρ. 1....».**Περαιτέρω, με τις διατάξεις της **παρ 1 του άρθρου 23** του ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «1. Από το κατά το προηγούμενο άρθρο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα εκπίπτουν: α) Ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) για αποσβέσεις σε οικοδομές οι οποίες χρησιμοποιούνται ως κατοικίες, οικοτροφεία, σχολεία, φροντιστήρια, αίθουσες κινηματογράφων ή θεάτρων, ξενοδοχεία, νοσοκομεία ή κλινικές και ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) για οικοδομές οι οποίες χρησιμοποιούνται για άλλες χρήσεις.....».

Επειδή, με την αριθμ. 1045987/888/Α0012/17-05-2007 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα (1. Προσδιορισμός του ακαθ. εισοδ. από δωρεάν παρ/ση.) μεταξύ άλλων

ορίζεται ότι: «1) Σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 22 του Κ.Φ.Ε. σε περίπτωση που η οικοδομή με την συγκατάθεση του ιδιοκτήτη κατοικήθηκε ή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από τρίτο, χωρίς αντάλλαγμα, το ακαθάριστο εισόδημα βρίσκεται ύστερα από τη σύγκριση της με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται, πάντως, το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα που καθορίζεται με αυτόν τον τρόπο δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το 5% ούτε μικρότερο από το 3,5% της αξίας του ακινήτου, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται, σύμφωνα με το άρθρο 41 του Ν. 1249/1982. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το 4% της πραγματικής αξίας της οικοδομής κατά το χρόνο της φορολογίας. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται αναλόγως τα τέσσερα τελευταία εδάφια της παρ. 1.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της του παρ.1 του άρθρου 101 του ν.2238/1994, όπως αυτές ίσχυαν για τις υπό κρίση περιόδους και εφαρμόζονταν για διαχειριστικές χρήσεις πριν την 1.01.2014, ορίζεται ότι: «Στο φόρο υπόκεινται α) Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, β) Οι δημόσιες και δημοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα. 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. στ) Οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες.» και περαιτέρω με τις διατάξεις της περ. δ' της παρ.1 του άρθρου 99 του Ν. 2238/94, ορίζεται ότι «αντικείμενο του φόρου σε αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και στους κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς οι οποίοι αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, είναι το καθαρό εισόδημα ή κέρδος το οποίο προκύπτει από πηγή που βρίσκεται στην Ελλάδα, καθώς και το καθαρό κέρδος το οποίο προκύπτει από τη μόνιμη εγκατάσταση της επιχείρησης στην Ελλάδα κατά την έννοια του άρθρου 100.». Στο άρθρο 98, ορίζεται ότι: «Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή, που αποκτάται από κάθε νομικό πρόσωπο από αυτά που αναφέρονται στο άρθρο 101.». Περαιτέρω, στο **άρθρο 105 (προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος νομικών προσώπων)**, ότι :1. Ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 λαμβάνονται: α)β) Το εισόδημα από ακίνητα, από κινητές αξίες, από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, από γεωργικές επιχειρήσεις, όπως αυτό προκύπτει από τις διατάξεις των άρθρων 13 παράγραφος 1, 20, 21, 22, 24, 25, 28 παράγραφοι 1, 2 και 3, 30, 37, 40, 41, καθώς και κάθε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 48. 9. Για τον προσδιορισμό των τυχόν εισοδημάτων που αποκτούν από πηγές που υπάρχουν στην Ελλάδα, αλλοδαπές επιχειρήσεις ή οργανισμοί που δεν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα κατά την έννοια του άρθρου 100, εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου μέρους του πρώτου τμήματος του παρόντος, που αναφέρονται στον προσδιορισμό του εισοδήματος των φυσικών προσώπων.». Στο **άρθρο 107 (Υπόχρεοι σε δήλωση-Προθεσμία και περιεχόμενο αυτής)** ότι : «1. Κάθε νομικό πρόσωπο του άρθρου 101 υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση φόρου εισοδήματος στον αρμόδιο προϊστάμενο

της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. Επίσης σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος υποχρεούνται και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που έχουν στην κυριότητά τους ακίνητο στην Ελλάδα, ανεξάρτητα αν προκύπτει ή όχι εισόδημα από αυτό.² Η δήλωση της προηγούμενης παραγράφου υποβάλλεται με τη χρήση σύγχρονων ηλεκτρονικών μεθόδων και δικτυακών υποδομών: α) Από τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 και του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, μέχρι τη δέκατη (10η) ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, για τα εισοδήματα που απέκτησαν μέσα σε αυτήν. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, μπορεί να μεταφέρεται ειδικά για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες η ημερομηνία λήξης της προθεσμίας που ορίζεται πιο πάνω και η υποβολή της δήλωσης να γίνεται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του αριθμού φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ) του νομικού προσώπου.» Περαιτέρω δε με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 109 του ως άνω νόμου ορίζεται ότι, «Επιπλέον του οριζόμενου στις προηγούμενες παραγράφους φόρου, επιβάλλεται και συμπληρωματικός φόρος στο εισόδημα από ακίνητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα. Ο φόρος αυτός υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) στο συνολικό ακαθάριστο εισόδημα που προέρχεται από ακίνητα, μη δυνάμενος να υπερβεί το ποσό του φόρου εισοδήματος των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου. Ο φόρος της παραγράφου αυτής δεν επιβάλλεται στα εισοδήματα από ακίνητα των νομικών προσώπων, τα οποία απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 103 του παρόντος, του φόρου εισοδήματος για τα εισοδήματα αυτά.».

Επειδή, με την αριθμ. **1057411/10683/B0012/26-07-2007** εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα (Αλλοδαπή εταιρεία που αποκτά στην Ελλάδα μόνο εισοδήματα από ακίνητα υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος), μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «....2. Όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση, σε περίπτωση που αλλοδαπή επιχείρηση ή οργανισμός αποκτά εισόδημα από ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα, δεν θεωρείται εκ του λόγου τούτου, ότι αποκτά μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του προαναφερόμενου άρθρου 100 του Ν. 2238/1994....3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 105 του Ν. 2238/1994 ορίζεται, ότι για τον προσδιορισμό των τυχόν εισοδημάτων που αποκτούν από πηγές που υπάρχουν στην Ελλάδα, αλλοδαπές επιχειρήσεις ή οργανισμοί που δεν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα κατά την έννοια του άρθρου 100 του ιδίου νόμου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου μέρους του πρώτου τμήματος του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, που αναφέρονται στον προσδιορισμό του εισοδήματος των φυσικών προσώπων. 4. Από όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω συνάγεται, ότι η αλλοδαπή εταιρεία στην οποία αναφέρεσθε με έδρα την Αγγλία (Ηνωμένο Βασίλειο), η οποία θα αποκτά στην Ελλάδα αποκλειστικά εισοδήματα από την εκμίσθωση ακινήτων, υποχρεούται να υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος (έντυπα Φ-01010 + Ε2) μέχρι τις 10 Μαΐου κάθε χρόνο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 και της περ.α΄ της παρ.2 του άρθρου 107 του Ν. 2238/1994. Με την ίδια δήλωση θα αποδίδονται και τα οφειλόμενα τέλη χαρτοσήμου.».

Επειδή, στο άρθρο 4 περ ε΄ της ΠΟΛ 1040/19-02-2001 ορίζεται ότι: « ε) Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δηλώνει στο έντυπο Ε2 κάποιο ακίνητο του ως κενό για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των έξι (6) μηνών μέσα στην κρινόμενη περίοδο, φωτοαντίγραφα των λογαριασμών της ΔΕΗ ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο (π-χ. λογαριασμοί ύδρευσης, κοινοχρήστων κτλ.) από το οποίο να αποδεικνύεται ότι το ακίνητο ήταν κενό για το υπόψη χρονικό διάστημα.»

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 15 του ν. 3091/2002**, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 57 ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58/Α/23-4-10),ορίζεται ότι : «1. Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες της παρ. 3 του άρθρου 51Α του Κ.Φ.Ε., που έχουν εμπράγματα δικαιώματα πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας σε ακίνητα τα οποία βρίσκονται στην Ελλάδα, καταβάλλουν ειδικό ετήσιο φόρο δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί της αξίας αυτών, όπως προσδιορίζεται στο άρθρο 17 του νόμου αυτού. 2. Από την υποχρέωση της προηγούμενης παραγράφου εξαιρούνται, ανεξάρτητα από τη χώρα στην οποία έχουν την έδρα τους σύμφωνα με το καταστατικό τους: α) Εταιρείες των οποίων οι μετοχές βρίσκονται σε διαπραγμάτευση σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά. β) Εταιρείες οι οποίες ασκούν εμπορική, μεταποιητική, βιομηχανική, βιοτεχνική ή παροχής υπηρεσιών δραστηριότητα στην Ελλάδα, εφόσον κατά το οικείο οικονομικό έτος τα ακαθάριστα έσοδα από τη δραστηριότητα αυτή είναι μεγαλύτερα των ακαθάριστων εσόδων από ακίνητα. Στα ακαθάριστα έσοδα από ακίνητα δεν υπολογίζονται τα έσοδα από ακίνητα, τα οποία ιδιοχρησιμοποιούν οι εταιρείες αποκλειστικά για την άσκηση της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας. Στην εξαίρεση αυτή υπάγονται, ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων τους στην Ελλάδα και για διάστημα επτά (7) ετών από την έκδοση της αρχικής οικοδομικής άδειας, και εταιρείες οι οποίες ανεγείρουν κτήρια ή άλλες εγκαταστάσεις που πρόκειται να ιδιοχρησιμοποιήσουν για την άσκηση βιομηχανικής, τουριστικής ή εμπορικής γενικώς επιχείρησης. Η εξαίρεση του προηγούμενου εδαφίου αφορά τα ακίνητα στα οποία πρόκειται να λειτουργήσει η βιομηχανική, τουριστική ή εμπορική επιχείρηση και αίρεται αναδρομικά, αν η εταιρεία δεν προβεί στην έναρξη λειτουργίας της επιχείρησης στα ακίνητα αυτά, μέσα σε επτά (7) έτη από την έκδοση της αρχικής οικοδομικής άδειας ή αν τα ακίνητα μεταβιβασθούν, εκμισθωθούν, εισφερθούν κατά χρήση, παραχωρηθούν δωρεάν, χρησιμοποιηθούν προς εκμετάλλευση από την εταιρεία ή τρίτο κατά οποιονδήποτε άλλον τρόπο, πριν τη συμπλήρωση δεκαετίας από την έκδοση της αρχικής οικοδομικής άδειας.....

5. Η απόδειξη των νόμιμων προϋποθέσεων για την υπαγωγή του στις εξαιρέσεις των παραγράφων 2, 3 και 4 βαρύνει το πρόσωπο που τις επικαλείται.»

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 1 της ΠΟΛ. 1114/2011, με την οποία συμπληρώθηκε και τροποποιήθηκε η ΠΟΛ.1093/14.6.2010 ορίζεται ότι : «Όταν συντρέχει κατά νόμο περίπτωση εξαίρεσης από την καταβολή του ειδικού φόρου επί των ακινήτων, σύμφωνα με τις παρ. 2, 3 και 4 του άρθρου 15 του Ν.3091/2002, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 57 του Ν.3842/2010 και τροποποιήθηκε με το άρθρο 24 του Ν.3943/2011, απαιτείται να τηρούνται,

κατά έτος, από τα νομικά πρόσωπα, τα οποία εμπίπτουν στις ανωτέρω διατάξεις περί εξαιρέσεων, τα εξής δικαιολογητικά, που θα αναφέρονται στην 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας:

1. Περίπτωση α' παραγράφου 2 άρθρου 15

Βεβαίωση της οργανωμένης χρηματιστηριακής αγοράς, η οποία πρέπει να είναι μέλος του WFE (World Federation of Exchanges, Παγκόσμια Ομοσπονδία Χρηματιστηρίων) και να εποπτεύεται από αρχή διαπιστευμένη στην IOSCO (International Organization of Securities Commissions, Διεθνής Οργανισμός Επιτροπών Κεφαλαιαγοράς), από την οποία να προκύπτει ότι οι μετοχές της εταιρείας βρίσκονται σε διαπραγμάτευση σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά.

2. Περ. β' παρ. 2 του άρθρου 15 α1) Φωτοαντίγραφο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του τρέχοντος οικονομικού έτους (Φ-01.010, Φ-01.03, Ε5, Ε3 και Ε2) από την οποία να προκύπτει ότι το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων της εταιρείας από την άσκηση εμπορικής, μεταποιητικής, βιομηχανικής, βιοτεχνικής ή παροχής υπηρεσιών δραστηριότητας στην Ελλάδα είναι μεγαλύτερο των ακαθάριστων εσόδων από ακίνητα.»

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του **ν. 4446/2016**, περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, και συγκεκριμένα στο **άρθρο 57** (Ρύθμιση για την υποβολή δηλώσεων), ορίζεται ότι : «1. Φορολογούμενοι, οι οποίοι δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ελλιπή ή ανακριβή δήλωση, μπορούν από τη δημοσίευση του παρόντος μέχρι και τις 31.5.2017 να υποβάλουν αρχικές ή τροποποιητικές, χρεωστικές ή μηδενικές, δηλώσεις, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή. Η ρύθμιση του ανωτέρω εδαφίου καταλαμβάνει κάθε υποχρέωση από φόρο, τέλος ή εισφορά εκ των αναφερομένων στο άρθρο 2 και στο Παράρτημα του ν. [4174/2013](#) (Α' 170), καθώς και οποιαδήποτε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την προϋπόθεση ότι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε λήξει μέχρι τις 30.9.2016. 2. Οι δηλώσεις υποβάλλονται, κατά περίπτωση, ηλεκτρονικά ή χειρόγραφα. Μετά την υποβολή της δήλωσης διενεργείται, κατά περίπτωση, άμεσος, διοικητικός ή διορθωτικός προσδιορισμός του οφειλόμενου κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς, καθώς και του πρόσθετου φόρου εκπρόθεσμης υποβολής των άρθρων 1 και 2 του ν. [2523/1997](#) (Α' 179), ή του προστίμου εκπρόθεσμης υποβολής του **άρθρου 54** του ν. [4174/2013](#), κατά περίπτωση, και υπολογισμός του τόκου του **άρθρου 53** του ν. [4174/2013](#). Εάν από τις ανωτέρω δηλώσεις δεν προκύπτει φόρος, τέλος ή εισφορά δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 4 παρ. 1 του ν. [2523/1997](#) ή του **άρθρου 54** του ν. [4174/2013](#). Στο **άρθρο 58 (λοιπές περιπτώσεις υπαγωγής στη ρύθμιση)**, ορίζεται ότι : «1. Κατά παρέκκλιση των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 18 και της παρ. 3 του **άρθρου 19** του ν. [4174/2013](#), στις διατάξεις του άρθρου 57 μπορούν να υπαχθούν και φορολογούμενοι για τους οποίους έχει εκδοθεί ή θα εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το πέρας της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 57, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο παρόν άρθρο. 2. Στην περίπτωση που έχει εκδοθεί ή θα εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το πέρας της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 57, ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει τις σχετικές δηλώσεις με τους όρους και τις προϋποθέσεις του άρθρου 57, οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του **άρθρου 14** του ν. [4174/2013](#). Μετά την κοινοποίηση της

εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών εφαρμόζεται η επόμενη παράγραφος.

..... 5. Στην περίπτωση που κατά την κατάθεση του παρόντος στη Βουλή έχει ήδη κοινοποιηθεί προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου ή προστίμων, ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει τις δηλώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 εντός τριάντα (30) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κοινοποιήσει πράξεις οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμων μόνο μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας. Οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμων που κατά την κατάθεση του παρόντος στη Βουλή δεν έχουν κοινοποιηθεί, κοινοποιούνται μόνο μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών, αφού τροποποιηθούν, με πράξη του οργάνου που τις εξέδωσε, λαμβάνοντας υπόψη το περιεχόμενο τυχόν υποβληθείσας δήλωσης κατά τον παρόντα νόμο. Το ποσοστό πρόσθετου φόρου ορίζεται σε είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του κυρίου φόρου.» Στο **άρθρο 59 (Ευεργετήματα από την υπαγωγή στη ρύθμιση)** ότι : «1. Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 (Α' 129) ή του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 ή άλλων διατάξεων, ούτε άλλες φορολογικές, διοικητικές ή ποινικές κυρώσεις και μέτρα τόσο για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις ως άνω υποβαλλόμενες δηλώσεις όσο και για τις φορολογικές παραβάσεις που αποκαθίστανται με τις δηλώσεις αυτές. Ειδικώς, τυχόν επιβληθέντα διασφαλιστικά μέτρα αίρονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 46 του ν. 41 74/201 3, και στην περίπτωση που από τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου δεν προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις υποβληθείσες κατά τα ανωτέρω δηλώσεις, τα μέτρα αίρονται μετά την καταβολή της οφειλής κατά τα οριζόμενα στις ως άνω διατάξεις.2. Η υποβολή δηλώσεων κατά τις ανωτέρω διατάξεις δεν συνιστά από μόνη της κριτήριο επιλογής προς έλεγχο σύμφωνα με το άρθρο 26 του ν. 4174/2013.» Και στο **άρθρο 61 (Λοιπά ζητήματα)** ότι : «1. Φόροι, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που καταβάλλονται δυνάμει δηλώσεων που υποβάλλονται κατά τις διατάξεις των προηγούμενων άρθρων δεν επιστρέφονται και οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται. 2. Η καταβολή της οφειλής γίνεται εφάπαξ, εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, του τέλους ή της εισφοράς, ενώ ο οφειλέτης μπορεί να υπαχθεί σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών κατά τις κείμενες διατάξεις μέχρι την παρέλευση της κατά τα ως άνω νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Σε περίπτωση μη καταβολής κατά τα ανωτέρω ή απώλειας της ρύθμισης, ο φορολογούμενος εκπίπτει των ευνοϊκών ρυθμίσεων του παρόντος κεφαλαίου και διενεργείται, κατά περίπτωση, νέος άμεσος, διοικητικός ή διορθωτικός προσδιορισμός, δυνάμει του οποίου επιβάλλονται σε βάρος του η διαφορά πρόσθετου φόρου, καθώς και τα πρόστιμα εκπρόθεσμης δήλωσης, που δεν κατέβαλε λόγω υπαγωγής του στις διατάξεις του παρόντος. Ως προς την επιβολή των προστίμων των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ή του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, ή άλλων διοικητικών ή ποινικών κυρώσεων, η δήλωση θεωρείται ως μηδέποτε υποβληθείσα, εφαρμοζομένων, κατά τα λοιπά, των διατάξεων του ν. 4174/2013. Το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει τις πράξεις της παραγράφου αυτής δεν παραγράφεται πριν την πάροδο τριών (3) ετών από τη λήξη της προθεσμίας καταβολής της οφειλής, ή, σε περίπτωση υπαγωγής σε πρόγραμμα ρύθμισης, από την ημερομηνία απώλειας της

ρύθμισης. 3. Τα ποσοστά πρόσθετου φόρου που προκύπτουν από την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 57 και 58 του παρόντος στρογγυλοποιούνται στην πλησιέστερη ακέραιη μονάδα.»

Επειδή με τις διατάξεις της **ΠΟΛ 1006/2017**, η οποία εκδόθηκε κατά εφαρμογή του Κεφαλαίου Α' του πέμπτου μέρους περί «Οικειοθελούς Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών» (άρθρα 57-61) του ν. 4446/2016 (Α' 240), ορίζονται τα εξής : «Άρθρο 1 (Υποβολή και εκκαθάριση δηλώσεων)

1. Οι δηλώσεις υποβάλλονται στον αρμόδιο κατά την κείμενη νομοθεσία προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.
2. Οι δηλώσεις που υποβάλλονται χειρόγραφα, υποβάλλονται σε δύο αντίτυπα.
3. Επί του σώματος των χειρόγραφα υποβαλλόμενων δηλώσεων αναγράφεται ρητά ότι «η δήλωση υποβάλλεται βάσει των διατάξεων των άρθρων 57 έως και 61 του ν. 4446/2016». Στις περιπτώσεις υποβολής δήλωσης φυσικών προσώπων και ατομικών επιχειρήσεων αναγράφεται επιπλέον από τον υπόχρεο και ότι «Δεν εμπίπτω στις εξαιρέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 60 του ν. 4446/2016». Η αναγραφή των ανωτέρω εξομοιώνεται με υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν. 1599/1986 (Α' 70). Αν δεν αναγραφούν οι ως άνω φράσεις, θεωρείται ότι η υποβληθείσα δήλωση δεν εμπίπτει στις διατάξεις των άρθρων 57-61 του ν. 4446/2016.

4. Εφόσον οι ανωτέρω δηλώσεις υποβάλλονται χειρόγραφα, καταχωρούνται σε ειδικό βιβλίο μεταγραφής δηλώσεων, το οποίο αφορά τη ρύθμιση των άρθρων 57 έως 61 του ν. 4446/2016, ανά φορολογία, ανά έτος, και στο οποίο θα αναγράφονται:

α) Ο αύξων αριθμός χειρόγραφης καταχώρησης, ο οποίος είναι και ο αριθμός της δήλωσης.

β) Η ημερομηνία υποβολής της δήλωσης.

γ) Το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του φορολογουμένου.

δ) Το Α.Φ.Μ του φορολογουμένου.

ε) Το έτος που αφορά η υποβαλλόμενη δήλωση.

στ) Το ποσό του προκύπτοντος φόρου.

ζ) Ο τυχόν πρόσθετος φόρος.

5. Οι δηλώσεις που υποβάλλονται σύμφωνα με την παρούσα ρύθμιση, εκκαθαρίζονται με βάση τις ισχύουσες διατάξεις κατά το έτος που αφορούν. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. στην οποία υποβάλλεται η δήλωση θα προβαίνει στην εκκαθάριση της υπολογίζοντας τον πρόσθετο φόρο, κατά περίπτωση, κατ' εφαρμογή των άρθρων 57 και 58 του ν. 4446/2016.

Άρθρο 2

Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος

1. Για τις δηλώσεις που αφορούν απόδοση φόρου εισοδήματος, και λοιπών φόρων, τελών, εισφορών, εκ των αναφερομένων στο Παράρτημα του ν. 4174/2013, εφαρμόζονται κατά περίπτωση οι διατάξεις των άρθρων 57 έως 61 του ν. 4446/2016.

2. Για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 57-61 του ν. 4446/2016, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υποβάλλονται χειρόγραφα.

3. Κατά την υποβολή της αρχικής ή τροποποιητικής χειρόγραφης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στη Δ.Ο.Υ. προσκομίζονται, κατά περίπτωση, δικαιολογητικά από τα οποία προκύπτουν τα ποσά τα οποία δηλώνονται.

Όταν δεν είναι διαθέσιμα τα δικαιολογητικά που προβλέπονται από τις εκάστοτε αποφάσεις για τον τύπο και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που εκδίδονται κατ' έτος από τη Φορολογική Διοίκηση, τα εισοδήματα που δηλώνονται αποδεικνύονται με κάθε διαθέσιμο πρόσφορο μέσο.

4. Αν τα εισοδήματα που δηλώνονται προέρχονται από γνωστή πηγή, δηλώνονται στον οικείο κωδικό της δήλωσης. Σε περίπτωση προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη και μη κατονομαζόμενη πηγή, δηλώνονται στον κωδικό 507, για τις χρήσεις μέχρι 31.12.2013, και στον κωδικό 403, για χρήσεις από 1.1.2014. Ως προς τα δικαιολογητικά στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται τα οριζόμενα στην παρ. 12 της ΠΟΛ.1095/29.4.2011 εγκυκλίου.

ΜΕΡΟΣ Β' ΥΠΟΒΟΛΗ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ ΣΕ ΕΛΕΓΧΟ

Άρθρο 7 Διαδικασία υπαγωγής στη ρύθμιση σε περιπτώσεις ελέγχου

1. Στις διατάξεις της ρύθμισης των άρθρων 57 έως 61 του ν. 4446/2016 μπορούν να υπαχθούν και φορολογούμενοι για τους οποίους έχει εκδοθεί ή θα εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι την 31.05.2017, με την επιφύλαξη των εξαιρέσεων του άρθρου 60 του νόμου αυτού.

2.

3.

Κατόπιν υποβολής των δηλώσεων του ν. 4446/2016, οι φορολογούμενοι προσκομίζουν φωτοαντίγραφα των υποβληθεισών δηλώσεων και των σχετικών παραστατικών στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, προκειμένου αυτές να συνεκτιμηθούν κατά τη διενέργεια του ελέγχου. Παράλληλα οι Δ.Ο.Υ., οι οποίες παραλαμβάνουν τις δηλώσεις, ενημερώνουν χωρίς καθυστέρηση τις ελεγκτικές υπηρεσίες, οι οποίες και μπορούν να αναζητούν τις δηλώσεις αυτές.

Άρθρο 8 -Περιπτώσεις υπαγωγής

1. Οι φορολογούμενοι δύνανται να υποβάλουν τις δηλώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 εντός τριάντα (30) ημερών από τη δημοσίευση του ν. 4446/2016, ήτοι έως την 23.1.2017, εφόσον έχει ήδη κοινοποιηθεί σε αυτούς προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου ή προστίμων, κατά την ημερομηνία κατάθεσης του ν. 4446/2016 στη Βουλή (12.12.2016) και δεν έχει κοινοποιηθεί οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή προστίμων ή οποιαδήποτε αντίστοιχη καταλογιστική πράξη, με βάση τις προϊσχύσασες του ν. 4174/2013 διατάξεις.

Οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμων που αφορούν προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου ή προστίμων, οι οποίοι είχαν ήδη κοινοποιηθεί κατά την ημερομηνία κατάθεσης του ν. 4446/2016 στη Βουλή, κοινοποιούνται μόνο μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών.

Σε περίπτωση που πριν την κοινοποίηση των ανωτέρω οριστικών πράξεων υποβάλλονται δηλώσεις σύμφωνα με το ν. 4446/2016, ισχύουν τα ακόλουθα:

α. Εφόσον η φορολογητέα ύλη που περιλαμβάνεται στις δηλώσεις αυτές, δεν διαφοροποιείται σε σχέση με τη φορολογητέα ύλη του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και αφορά την ίδια φορολογική περίοδο και το ίδιο φορολογικό αντικείμενο που αναφέρεται στην εντολή ελέγχου, αυτή θα λαμβάνεται υπόψη κατά την σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την ολοκλήρωση της υπόθεσης, ως προς το συγκεκριμένο φορολογικό αντικείμενο και τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο.

Ομοίως, εφόσον η φορολογητέα ύλη που περιλαμβάνεται στις δηλώσεις αυτές, δεν διαφοροποιείται σε σχέση με τη φορολογητέα ύλη των εκδοθεισών πράξεων οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, και υπό τις ίδιες ως άνω προϋποθέσεις, οι εκδοθείσες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμων θα τροποποιούνται αναλόγως, με αιτιολογημένη πράξη, η οποία συντάσσεται και υπογράφεται από το όργανο που τις εξέδωσε.

β. Εφόσον η φορολογητέα ύλη των δηλώσεων του ν. 4446/2016 υπολείπεται της φορολογητέας ύλης του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, αυτή θα λαμβάνεται υπόψη κατά την σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου, προκειμένου να εκδίδονται οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμων.

Ομοίως, εάν η φορολογητέα ύλη των δηλώσεων του ν. 4446/2016 υπολείπεται της φορολογητέας ύλης των εκδοθεισών οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού, θα γίνεται τροποποίηση των πράξεων αυτών με αιτιολογημένη πράξη, η οποία συντάσσεται και υπογράφεται από το όργανο που τις εξέδωσε, εφαρμοζομένων κατά τα λοιπά των διατάξεων του ν. 4174/2013.

γ. Εφόσον με την φορολογητέα ύλη που περιλαμβάνεται στις υποβαλλόμενες δηλώσεις του ν. 4446/2016, αποκαθίστανται πλήρως φορολογικές παραβάσεις σε όλες τις φορολογίες που επηρεάζονται από τις παραβάσεις αυτές, εφαρμόζονται αναλόγως τα αναφερόμενα στην περίπτωση α' της παρούσας παραγράφου για τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου και προστίμων καθώς και για τις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και προστίμων.

δ. Εφόσον με τη φορολογητέα ύλη που περιλαμβάνεται στις υποβαλλόμενες δηλώσεις του ν. 4446/2016, αποκαθίστανται μερικώς φορολογικές παραβάσεις σε όλες τις φορολογίες που επηρεάζονται από τις παραβάσεις αυτές, εφαρμόζονται αναλόγως τα αναφερόμενα στην περίπτωση β' της παρούσας παραγράφου για τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου και προστίμων καθώς και για τις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και προστίμων.

ε.

2. Ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει τις δηλώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57, για φορολογικά αντικείμενα που αναφέρονται στην εντολή, εντός εξήντα (60) ημερών από τη δημοσίευση του ν. 4446/2016 εφόσον έχει ήδη κοινοποιηθεί σε αυτόν εντολή ελέγχου ή πρόσκληση παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, κατά την κατάθεση του ν. 4446/2016 στη Βουλή (12-12-2016).

Προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί φόρου ή προστίμων, κοινοποιούνται μόνο μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας των εξήντα (60) ημερών.

Ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει δηλώσεις για τα φορολογικά αντικείμενα που αναφέρονται στην εντολή και μετά την πάροδο των εξήντα (60) ημερών και μέχρι το πέρας της προθεσμίας της παραγράφου 1 του άρθρου 57, εφόσον δεν έχει εκδοθεί οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή προστίμου. Αναφορικά με την υποβολή δηλώσεων του ν. 4446/2016, εφόσον έχει ήδη κοινοποιηθεί, την 12-12-2016 εντολή ελέγχου ή πρόσκληση παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, ισχύουν τα ακόλουθα:

α.

β. Σε περίπτωση που οι δηλώσεις του ν. 4446/2016 υποβάλλονται μετά την ανωτέρω προθεσμία των εξήντα (60) ημερών και έχει ήδη κοινοποιηθεί προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου ή προστίμου, τότε έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα στο πρώτο εδάφιο των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.

Εφόσον με τη φορολογητέα ύλη που περιλαμβάνεται στις υποβαλλόμενες δηλώσεις του ν. 4446/2016 αποκαθίστανται πλήρως ή μερικώς φορολογικές παραβάσεις σε όλες τις φορολογίες που επηρεάζονται από τις παραβάσεις αυτές, έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα στο πρώτο εδάφιο των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, αντιστοίχως.»

Επειδή με τις διατάξεις της **ΠΟΛ. 1009/2017**, ορίζεται ότι : «1. Στη ρύθμιση δύνανται να υπαχθεί κάθε φορολογούμενος, ήτοι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα. Δεν δύνανται να υπαχθούν στη ρύθμιση τα φυσικά πρόσωπα που ορίζονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 60 του νόμου.

2.

3. Κατά παρέκκλιση των διατάξεων του δευτέρου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 18 και της παρ. 3 του άρθρου 19 του ΚΦΔ, στις διατάξεις του άρθρου 57 μπορούν να υπαχθούν και φορολογούμενοι για τους οποίους έχει εκδοθεί ή θα εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι τη λήξη της ρύθμισης (31.5.2017) καθώς και φορολογούμενοι για τους οποίους μέχρι και τις 12.12.2016, ημερομηνία κατάθεσης του ν. 4446/2016 στη Βουλή, έχει κοινοποιηθεί προσωρινός προσδιορισμός φόρου ή προστίμων, για τα αντικείμενα που αναφέρονται στην εντολή, εφόσον, δεν έχει κοινοποιηθεί η οικεία οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ή οποιαδήποτε αντίστοιχη καταλογιστική πράξη, με βάση τις προϋσχύσασες του ν. 4174/2013 διατάξεις.»

Στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής : Πρόκειται για αλλοδαπή επιχείρηση που ιδρύθηκε στις 12/04/2003, με έδρα τη Δημοκρατία της Σερβίας - Βέλικα Πλάνα, επί της οδού, και με κύρια δραστηριότητα την παραγωγή τούβλων, κεραμιδιών και σχετικών πηλινων προϊόντων. Η εν λόγω επιχείρηση έχει τη μορφή της ανώνυμης εταιρίας που συστάθηκε δυνάμει του με αριθμ. συστατικού εγγράφου που καταχωρήθηκε στο Εμπορικό Δικαστήριο του, με αριθμ. Μητρώου και ΑΦΜ Κατά το έτος 2009 αγόρασε, αντί του τιμήματος 350.000,00 €, (η προσωρινή αξία βάσει της εκτίμησης της Δ.Ο.Υ., προσδιορίστηκε στα 165.936,00 €), ποσοστό ½ των υπ'αριθμ 65 και 66 οικοπέδων

συνολικού εμβαδού 500τμ που βρίσκεται στο 4ΟΤ και ειδικότερα επί της οδού στον οικισμό «.....», με το δικαίωμα δόμησης, σε τμήμα εμβαδού 250τμ, εντός του οποίου υφίσταται μία οικοδομή με ισόγειο, Α', Β' και Γ' όροφο, συνολικού εμβαδού 383,23 τ.μ. αποτελούμενη από 10 ενοικιαζόμενα δωμάτια, 14 κλίνες, αναλυόμενη σε 2 μονόκλινα δωμάτια και 4 δίχωρα τρίκλινα διαμερίσματα, όπως προκύπτει με το υπ'αριθμ /..... -2009 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου Από τις αυτοψίες που διενεργήθηκαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. τόσο κατά την αγορά του ακινήτου, όσο και κατά την έναρξη του φορολογικού ελέγχου διαπιστώθηκε η διαμόρφωση του ακινήτου ως κτίριο ενοικιαζόμενων δωματίων.

Στα πλαίσια του φορολογικού ελέγχου η αρμόδια Δ.Ο.Υ. απέστειλε στην νόμιμη εκπρόσωπο της εταιρίας κα. (.....), επί της οδού στην, την υπ'αριθμ πρωτ. /..... 2015 Γνωστοποίηση (αριθ. συστημένης επιστολής), προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τις δηλώσεις και τα σχετικά έγγραφα της ελεγχόμενης εταιρίας, καθώς και πληροφορίες αναγκαίες για την ολοκλήρωση του ελέγχου.

Μετά την ανωτέρω πρόσκληση η προσφεύγουσα υπέβαλε τις από 12/10/2016 εκπρόθεσμες αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2010, 2011, 2012 και 2013, με τα συνυποβαλλόμενα έντυπα Ε3 και Ε2, με τις οποίες δηλώθηκαν εισοδήματα από ιδιόχρηση ύψους 9.200,00€, 18.500,00€, 18.500,00€ και 18.500,00€, αντίστοιχα. Οι ανωτέρω δηλώσεις εκκαθαρίστηκαν από το τμήμα φορολογικής συμμόρφωσης της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συνεπεία της οποίας καταλογίστηκαν ποσά φόρου εισοδήματος των οικείων οικονομικών ετών ύψους 69,26€, 140,34€, 793,40€ και 74,84€, αντίστοιχα.

Επίσης, προσκομίστηκε στην διάθεση του ελέγχου η με αριθμ -2009 θεώρηση της ήδη υπάρχουσας άδειας λειτουργίας επιχείρησης ενοικιαζόμενων δωματίων καθώς και πλήθος λογαριασμών Δ.Ε.Η. ύδρευσης και σταθερής τηλεφωνίας, εκ των οποίων διαπιστώθηκε ότι το εν λόγω ακίνητο χρησιμοποιήθηκε κατά τα ελεγχόμενα έτη.

Παράλληλα από τα δεδομένα του συστήματος TAXIS, προέκυψε ότι η εν λόγω εταιρία έκανε έναρξη ως εταιρία ιδιοκτησίας ακινήτου στην Ελλάδα χωρίς παράλληλη άσκηση οποιαδήποτε δραστηριότητας, δε θεώρησε βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ., δήλωσε ως μη υπόχρεη σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων και δεν εντάχθηκε στο Φ.Π.Α.. Επίσης, από τις ελεγκτικές διασταυρώσεις διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω εταιρία δεν απασχόλησε προσωπικό, δεν είχε μεταφορικά μέσα και δε συμμετείχε σε άλλες εταιρίες. Για τα ελεγχόμενα έτη 2009, 2010, 2011 και 2012 και μέχρι την έκδοση της με αριθμ. /17-4-2015 εντολής ελέγχου, δεν είχε υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, παρά μόνο δηλώσεις φόρου ακίνητης περιουσίας νομικών προσώπων για τα ακίνητα που υπήρχαν κατά την 1/1/2010, 1/1/2011, 1/1/2012 και 1/1/2013.

Εκ των ανωτέρω, η φορολογική αρχή έκρινε, ότι η αλλοδαπή επιχείρηση ως εταιρία ιδιοκτησίας ακινήτου στην Ελλάδα, η οποία σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις Κ.Β.Σ. απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, υποχρεούται στην υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος βάσει του άρθρου 107 του ν. 2238/1994, για τα ακαθάριστα έσοδά της από ιδιόχρηση, καθόσον διαπιστώθηκε, ότι το ακίνητο χρησιμοποιούνταν κατά τα ελεγχόμενα έτη και προσδιόρισε ακαθάριστα έσοδα από ιδιόχρηση ύψους 4.116,39 €, 8.232,80 €, 9.299,36 € και 9.299,36 €, για τα

οικονομικά έτη 2010, 2011, 2012 και 2013, αντίστοιχα, ενώ παράλληλα λόγω μη άσκησης οποιασδήποτε δραστηριότητας, καταλόγισε στην εν λόγω εταιρία ειδικό φόρο ακινήτων του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 και εξέδωσε τις οικείες προσωρινές πράξεις, οι οποίες κοινοποιήθηκαν με τα με αριθμ. και /01-11-2016 σημειώματα ελεγκτικών διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν. 4174/2013. Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα υπέβαλε, στα πλαίσια των ευεργετικών διατάξεων των άρθρων 57-61 του ν. 4446/2016, τις με αριθμ.,, και /03-02-2017, τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων, δηλώνοντας επιπλέον ακαθάριστα έσοδα από υπηρεσίες ενοικιαζόμενων δωματίων, για τα οικονομικά έτη 2010, 2011, 2012 και 2013, ύψους 9.200,00€, 18.500,00 €, 18.500,00 € και 18.500,00 €, αντίστοιχα. Οι ανωτέρω δηλώσεις παραλήφθηκαν και εκκαθαρίστηκαν από το τμήμα φορολογικής συμμόρφωσης της Δ.Ο.Υ., τα δεδομένα όμως των δηλώσεων αυτών δεν έγιναν δεκτά από τον έλεγχο, καθόσον τα μεν ακαθάριστα έσοδα δεν συνοδεύονται από σχετικά δικαιολογητικά, όπως ορίζουν οι σχετικές διατάξεις της ΠΟΛ. 1006/2017, οι δε δαπάνες, δεν αποδεικνύονται από παραστατικά και δεν ήταν καταχωρημένες στα βιβλία της.

Ήδη με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, και με το από 05.02.2018 υπόμνημά της, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, υποστηρίζοντας ότι προέβη σε όλες τις νόμιμες διαδικασίες προκειμένου να λειτουργήσει ως επιχείρηση ενοικιαζόμενων δωματίων, όπως πιστοποιητικό πυρασφάλειας, καθώς και άδεια από την Πολεοδομία Προσθέτει δε, ότι η μη εκπλήρωση των φορολογικών της υποχρεώσεων, ήτοι η μη υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, οφείλεται σε πλημμελή πληροφόρηση των κατά καιρούς εκπροσώπων της, η οποία, μετά τη διαπίστωση της παράλειψης αυτής έσπευσε να καταθέσει τις σχετικές δηλώσεις πληρώνοντας τους αναλογούντες φόρους και προσαυξήσεις. Επίσης προσθέτει, ότι η λανθασμένη εξ αρχής έναρξη της εταιρίας, ως εταιρία ιδιοκτησίας ακινήτου στην Ελλάδα ήταν αυτή που οδήγησε την εταιρία να δηλώσει με τις αρχικές δηλώσεις, ακαθάριστα έσοδα από ιδιόχρηση, ενώ από την αυτοψία των υπαλλήλων της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε ξεκάθαρα η χρήση του ακινήτου ως επιχείρηση ενοικιαζόμενων δωματίων. Σε κάθε δε περίπτωση, δεν έπρεπε να της καταλογιστεί ειδικός φόρος ακινήτου του άρθρου 15 του ν. 3091/2002, καθότι, αφενός, κατά τα ελεγχόμενα έτη 2009-2012 η εταιρία υπήρξε μέλος του Χρηματιστηρίου Βελιγραδίου βάσει της από 14/11/2016 και με αριθ. πρωτ. /2016 σχετικής βεβαίωσης, και αφετέρου, ασκούσε δραστηριότητα εκμετάλλευσης ενοικιαζόμενων δωματίων, και συνεπώς τυγχάνει απαλλαγής σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' της παρ. 2 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της προσκομίζει και επικαλείται τα παρακάτω έγγραφα:

1. Επίσημες μεταφράσεις των υπ. / 29.09.2009, /18.09.2009, / 28.09.2009, / 19.03.2010 ΚΑΙ /28.12.2010 Αποδείξεων - Δελτίων Παράδοσης, μαζί με τις επισυναπτόμενες καταστάσεις εντολών και υπόχρεων πελατών, που εκδόθηκαν από την εταιρία, για λογαριασμό πελατών, ως επί το πλείστον επιχειρήσεων / Τουριστικών Γραφείων, αλλά και των αντίστοιχων καταστάσεων τραπεζικών λογαριασμών της εταιρίας.

2. Επίσημη μετάφραση της υπ'αριθμ. / 29.09.2009 Απόδειξης - Δελτίου Παράδοσης, μαζί με τις αντίστοιχες καρτέλες λογαριασμού και υποχρέου και κατάστασης εντολών.
3. Επίσημη μετάφραση της υπ'αριθμ..... /13.11.2009 Απόδειξης - Δελτίου Παράδοσης, μαζί με τις αντίστοιχες καρτέλες λογαριασμού και υποχρέου και κατάστασης τραπεζικού λογαριασμού και εντολών.
4. Επίσημη μετάφραση της υπ'αριθμ..... /19.03.2010 Απόδειξης - Δελτίου Παράδοσης, μαζί με τις αντίστοιχες καρτέλες λογαριασμού και υποχρέου και κατάστασης τραπεζικού λογαριασμού.
5. Επίσημη μετάφραση Ταμειακού Ημερολογίου - Έκθεσης της 31/08/2009.
6. Επίσημη μετάφραση των από 02/02/2009, 02/02/2010, 02/02/2011 και 01/02/2012 Συμβάσεων Εργασιακής - Τεχνικής Συνεργασίας της εταιρίας μας με το Τουριστικό Γραφείο «.....», με την οποία εκχωρήθηκε στο ως άνω Γραφείο δικαίωμα σε εγκαταστάσεις του ακινήτου επί της οδού, στην, για τις καλοκαιρινές σεζόν 2009, 2010, 2011 και 2012, με σκοπό την προώθηση τουριστικών πακέτων κατά τη θερινή περίοδο, για λογαριασμό της εταιρίας.
7. Τα από 08/09/2009, 30/08/2009 και 18/06/2010 εκδοθέντα Παραστατικά της μητρικής εταιρίας για λογαριασμό πελατών, για παροχή υπηρεσιών - ενοικίασης δωματίων στο ανωτέρω ακίνητο επί της οδού, καθώς και τα αντίστοιχα υπ αριθμ. / 07.10.2016, / 07.10.2016, / 07.10.2016, / 07.10.2016, / 07.10.2016, / 07.10.2016, / 07.10.2016, / 07.10.2016 και / 07.10.2016 Παραστατικά του Τουριστικού Γραφείου «.....» για λογαριασμό πελατών, για διακοπές -διαμονή στα ενοικιαζόμενα δωμάτια της εταιρίας επί της οδού, στην
8. Φωτοαντίγραφο των από 03/07/2009 και 20/06/2012 λογαριασμών κατανάλωσης ύδατος του ακινήτου επί της οδού, στην της Δημοτικής Επιχείρησης Ύδρευσης Αποχέτευσης, στον οποίο φαίνεται ως υπόχρεος η εταιρία.
9. Φωτοαντίγραφο του υπ'αριθμ. / 01-06-2010 Δελτίου Ποσοτικής Παραλαβής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», που εκδόθηκε για λογαριασμό της εταιρίας «.....», για την αγορά πυροσβεστήρων των ενοικιαζόμενων δωματίων μας επί της οδού, στην
10. Φωτοαντίγραφο του υπ'αριθμ. / 04-06-2010 Τιμολογίου της εταιρίας με την επωνυμία «.....», που εκδόθηκε για λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρίας «.....», για την αναγόμωση των πυροσβεστήρων των ενοικιαζόμενων δωματίων μας επί της οδού, στην
11. Φωτοαντίγραφο του από 03-08-2011 Τιμολογίου της εταιρίας με την επωνυμία «.....», που εκδόθηκε για λογαριασμό της εταιρίας «.....», για την αγορά του ηλιακού θερμοσίφωνα των ενοικιαζόμενων δωματίων επί της οδού, στην
12. Την με αριθμ. Πρωτ. / 20-10-2016 αίτηση της εταιρίας για παραλαβή Δήλωσης Φορολογίας για χρήση 09/05/2009 έως 31/12/2009, που υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ.
13. Την με αριθμ. Πρωτ. / 07-02-2017 αίτηση της εταιρίας για παραλαβή Δηλώσεων ΦΠΑ για χρήση 09/05/2009 έως 31/12/2009, στην Δ.Ο.Υ.

Επειδή, οι διατάξεις του ΚΒΣ αναφέρονται σε πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα με σκοπό την απόκτηση εισοδήματος και θεσπίζουν κανόνες για την εμφάνιση των εισοδημάτων αυτών, ούτως ώστε να είναι δυνατός ο προσδιορισμός και ο έλεγχος του αποκτώμενου εισοδήματος κάθε επιτηδευματία. Η καθιέρωση της τήρησης των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων, γενικά δεν αφορά μόνο τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης των επιτηδευματιών που τηρούν αυτά, αλλά έχει ευρύτερη σημασία, πολλές φορές αποφασιστική, αφού με το σύστημα του Κ.Β.Σ. επιδιώκεται να γίνει δυνατή η παρακολούθηση της όλης οικονομικής δραστηριότητας της επιχείρησης, εμφάνιση των πράξεων στα βιβλία με καθορισμένο τρόπο και μέθοδο, με αντικειμενικό σκοπό τη διαφάνεια, αλλά και την εμφάνιση του ορθού οικονομικού αποτελέσματος για την ίδια την επιχείρηση, για το Δημόσιο, για τους συναλλασσόμενους με αυτές (πελάτες, προμηθευτές, κλπ) καθώς και για τους μετόχους ή ιδιοκτήτες της επιχείρησης.

Τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του Κ.Β.Σ., όπως ίσχυε κατά τις κρίσιμες περιόδους, έχουν όλες τις φορολογικές υποχρεώσεις του Κ.Β.Σ. (τήρηση βιβλίων, στοιχείων, υποβολή καταστάσεων, κλπ) με τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα.

Επειδή εν προκειμένω, η αλλοδαπή εταιρία λειτούργησε ως εταιρία ιδιοκτησίας ακινήτου στην Ελλάδα, λόγω αγοράς του συγκεκριμένου ακινήτου, δυνάμει του με αριθμ /..... -2009 συμβολαίου αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου

Επειδή κατά τα ελεγχόμενα έτη, δεν δήλωσε έναρξη οποιαδήποτε δραστηριότητας στην Ελλάδα, δεν τήρησε βιβλία και στοιχεία και δεν απασχόλησε προσωπικό.

Επειδή από τα προσκομιζόμενα έγγραφα δεν αποδεικνύεται ότι η εν λόγω εταιρία λειτούργησε ως επιχείρηση ενοικιαζόμενων δωματίων και ότι πραγματοποίησε έξοδα για την άσκηση της δραστηριότητάς της, όπως υπηρεσίες καθαριότητας του χώρου, υπηρεσίες καθαρισμού κλινοσκεπασμάτων, αγορές εμπορευμάτων (εμφιαλωμένου νερού, αναψυκτικών, κ.λ.π.), και γενικά δεν προκύπτουν συναλλαγές, οι οποίες να σχετίζονται με το ελληνικό ΑΦΜ της προσφεύγουσας.

Επειδή, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε κατά τα έτη 2009, 2010, 2011 και 2012, η κατανάλωση ρεύματος, ύδρευσης και χρήσης σταθερής τηλεφωνίας, γεγονός που αποδεικνύει ότι το ακίνητο δεν παρέμεινε κενό.

Επειδή οι υποβληθείσες εκπρόθεσμες δηλώσεις με τις οποίες δηλώθηκαν ακαθάριστα έσοδα από υπηρεσίες ενοικιαζόμενων δωματίων κατατέθηκαν κατ'επίφαση, προκειμένου η προσφεύγουσα να τύχει της εξαίρεσης της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002, περί ειδικού φόρου

ακινήτων και ορθώς δεν ελήφθησαν υπόψη από το φορολογικό έλεγχο.

Επειδή, περαιτέρω με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 1 του ν. 3091/2002 επιβάλλεται ετήσιος φόρος 15% σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες (περί της εννοίας αυτών βλ. άρθρ. 51Α του ν. 2238/1994 και αιτιολογική έκθεση άρθρου 57 ν. 3842/2010) που έχουν εμπράγματα δικαιώματα πλήρους ή ψιλής κυριότητας και επικαρπίας σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα, εφόσον δεν υπάγονται σε κάποια από τις εξαιρέσεις των παραγράφων 2, 3 και 4 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002. Ο φόρος αυτός θεσπίσθηκε με σκοπό την αποτροπή της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, δεδομένου ότι σύμφωνα με την εισηγητική έκθεση της οικείας διάταξης «οι εισαγόμενες διατάξεις αποσκοπούν στη δημιουργία αντικινήτρων και στην πάταξη της φοροαποφυγής, που παρατηρείται σε ακίνητα που ανήκουν σε εξωχώριες εταιρείες».

Ειδικότερα, στην παράγραφο 2 του προαναφερθέντος άρθρου και νόμο ορίζονται τα νομικά πρόσωπα κ.λπ. που εξαιρούνται από το φόρο, ανεξαρτήτως από τη χώρα στην οποία έχουν την καταστατική έδρα τους και εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις του νόμου, Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι το άρθρο 15 του ν. 3091/2002 περιέχει πλήρεις και ειδικές ρυθμίσεις ως προς τις προϋποθέσεις βάσει των οποίων νομικά πρόσωπα και οντότητες εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής του ειδικού φόρου επί των ακινήτων τους που βρίσκονται στην Ελλάδα, χωρίς οι ρυθμίσεις του να προβλέπουν διακριτική μεταχείριση κάποιου προσώπου ανάλογα με την ιθαγένεια, την κατοικία ή τον τόπο της επένδυσης (αρχή αποφυγής των διακρίσεων).

Τέλος, σημειώνεται ότι δεν επιτρέπεται, κατ' αρχήν, επεκτατική ή αναλογική ή διασταλτική εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων που ορίζουν τις εξαιρέσεις από το φόρο, ενόψει αφενός της πλήρους και χωρίς κενά ρύθμισης που περιέχουν, αφετέρου, και κατά κύριο λόγο, της πάγιας νομολογίας περί στενής ερμηνείας των εν γένει φοροαπαλλακτικών διατάξεων (ΣτΕ 3466/2012, ΣτΕ 2993/2001, ΣτΕ 3989/1995, Γν ΝΣΚ 191/2012 κ.α.).

Ως εκ τούτου και δεδομένης της μη άσκησης εμπορικής δραστηριότητας δεν δύναται να τύχει εξαίρεσης της περίπτωσης β' της παρ. 2 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002, ενώ παράλληλα δε συντρέχει η περίπτωση απαλλαγής της περίπτωσης α' της παρ. 2 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002, καθώς όπως προκύπτουν από τα προσκομιζόμενα έγγραφα το Χρηματιστήριο του Βελιγραδίου δεν ήταν μέλος της παγκόσμιας Ομοσπονδίας Χρηματιστηρίων, προϋπόθεση που ορίζεται με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1114/2011.

Υπό τα δεδομένα αυτά οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών και της εξαίρεσης από τον ειδικό φόρο ακινήτων άρθρου 15 ν. 3091/2002, βάσει των περ. α' και β' της παρ. 2 του ν. 3091/2002 πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Επειδή όμως όπως προκύπτουν από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης εκκαθαρίστηκαν από το τμήμα Συμμόρφωσης οι από 12/10/2016 αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και οι υποβληθείσες, τροποποιητικές με το ν. 4446/2016 στα πλαίσια οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, ενώ ο φόρος που καταλογίστηκε δεν υπολογίστηκε κατά την έκδοση των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2010, 2011, 2012 και 2013, θα πρέπει να γίνει επαναπροσδιορισμός του καταλογισθέντος φόρου ως ακολούθως :

Οικ.ΕΤ.2010		Οικ. 2011	
αρ. δήλωσης	Καταλογισθέν ποσό φόρου	αρ. δήλωσης	Καταλογισθέν ποσό φόρου
..... /07-06-17	69,26	 /12-10-16	140,34
..... /07-06-17	94,20 (η διαφορά των 25,00 ευρώ δε βεβαιώθηκε επειδή ήταν κάτω των 27,00 ευρώ)	 /03-02-17	164,34 (η διαφορά των 24,00 ευρώ δε βεβαιώθηκε επειδή ήταν κάτω των 27,00 ευρώ)
Συνολικό καταλογισθέν ποσό φόρου εισοδήματος βάσει δήλωσης	69,26		140,34
Καταλογισθέν ποσό βάσει ελέγχου	1.152,59		2.222,85
Διαφορά φόρου για βεβαίωση	1.083,33		2.082,51
Πρόσθετος φόρος 120%)	1.300,00		2.499,00
Συνολικό καταλογισθέν ποσό	2.383,33		4.581,51

Οικ.ΕΤ.2012		Οικ. 2013	
αρ. δήλωσης	Καταλογισθέν ποσό φόρου	αρ. δήλωσης	Καταλογισθέν ποσό φόρου
..... /12-10-16	793,40	 /12-10-16	74,84
..... /03-02-17	813,40 (η διαφορά των 20,00 ευρώ δε βεβαιώθηκε επειδή ήταν κάτω των 27,00 ευρώ)	 /03-02-17	94,84 (η διαφορά των 20,00 ευρώ δε βεβαιώθηκε επειδή ήταν κάτω των 27,00 ευρώ)
Συνολικό καταλογισθέν	793,40		74,84

ποσό εισοδήματος δήλωσης	φόρου βάσει			
Καταλογισθέν βάσει ελέγχου	ποσό	2.138,85		2.138,85
Διαφορά φόρου για βεβαίωση		1.345,45		2.064,01
Πρόσθετος φόρος (120%)		1.614,54		2.476,81
Συνολικό καταλογισθέν ποσό		2.959,99		4.540,82

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.[...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση

απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται στο Άρθρο 58 (Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης): 1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετου φόρου επί των υπ' αριθμ. /17 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2010, 2011, 2012 και 2013 και των υπ' αριθμ., και /17 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων άρθρου 15 ν. 3091/2002, για τα ακίνητα που υπήρχαν κατά την 1/1/2010, 1/1/2011 και 1/1/2012, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

-Υπ' αριθμ. /2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010

Διαφορά φόρου: **1.083,33 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (50 μήνες Χ 0,73% = 36,5%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	1.300,00	541,66	395,41	937,07	937,07

- -Υπ' αριθμ. /2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011

Διαφορά φόρου: **2.082,51 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (50 μήνες Χ 0,73% = 36,5%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	2.499,00	1.041,25	760,11	1.801,36	1.801,36

- -Υπ' αριθμ. /2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012

Διαφορά φόρου: **1.345,45 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (50 μήνες Χ 0,73% = 36,5%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	1.614,54	672,72	491,08	1.163,80	1.163,80

- -Υπ' αριθμ. /2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013

Διαφορά φόρου: **2,064,01 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (50 μήνες Χ 0,73% = 36,5%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	2.476,81	1.032,00	753,36	1.785,36	1.785,36

- -Υπ' αριθμ. /2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α.) για τα ακίνητα που υπήρχαν κατά την 1/1/2010

Διαφορά φόρου: **35.283,41 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (50 μήνες Χ 0,73% = 36,5%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	

ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	42.340,09	17.641,70	12.878,44	30.520,14	30.520,14
-------------------------------------	-----------	-----------	-----------	-----------	------------------

–Υπ’ αριθμ. /2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α.) για τα ακίνητα που υπήρχαν κατά την 1/1/2011

Διαφορά φόρου: **39.854,43 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (50 μήνες Χ 0,73% = 36,5%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	47.825,31	19.927,21	14.546,86	34.474,07	34.474,07

–Υπ’ αριθμ. /2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α.) για τα ακίνητα που υπήρχαν κατά την 1/1/2012

Διαφορά φόρου: **39.854,43 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (50 μήνες Χ 0,73% = 36,5%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	47.825,31	19.927,21	14.546,86	34.474,07	34.474,07

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης /2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία “.....” με **ΑΦΜ** και συγκεκριμένα.

- 1) Την τροποποίηση των με αριθμ.,, και /4-9-2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων οικονομικών ετών 2010, 2011, 2012 και 2013, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως προς τον συμψηφισμό του κύριου φόρου που καταλογίστηκε με τις υποβληθείσες δηλώσεις (αρχικές και τροποποιητικές) και την εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.
- 2) Την επικύρωση των με αριθμ., και /2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α.) του άρθρου 15 του ν. 3091/2002, για τα ακίνητα που υπήρχαν κατά την 1/1/2010, 1/1/2011 και 1/1/2012, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Οι εν λόγω πράξεις τροποποιούνται αποκλειστικά και μόνο για την εφαρμογή της επιεικέστερης διάταξης του άρθρου 49 του ν. 4509/2017

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. /2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 - 31/12/2009)

	ΕΛΕΓΧΟΥ σε ευρώ (€)	ΑΠΟΦΑΣΗΣ σε ευρώ (€)
Κύριος φόρος	1.152,59	1.083,33
Πρόσθετος φόρος μη υποβολής 120%	1.383,10	
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013		541,66
Τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/2013		395,41
Σύνολο φόρων για καταβολή	2.535,69	2.020,40

Υπ' αριθ. /2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 - 31/12/2010)

	ΕΛΕΓΧΟΥ σε ευρώ (€)	ΑΠΟΦΑΣΗΣ σε ευρώ (€)
Κύριος φόρος	2.222,85	2.082,51
Πρόσθετος φόρος μη υποβολής 120%	2.667,42	
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013		1.041,25
Τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/2013		760,11
Σύνολο φόρων για καταβολή	4.890,27	3.883,87

Υπ' αριθ. /2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 - 31/12/2011)

	ΕΛΕΓΧΟΥ σε ευρώ (€)	ΑΠΟΦΑΣΗΣ σε ευρώ (€)
Κύριος φόρος	2.138,85	1.345,45
Πρόσθετος φόρος μη υποβολής 120%	2.566,62	
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013		672,72
Τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/2013		491,08
Σύνολο φόρων για καταβολή	4.705,47	2.509,25

Υπ' αριθ. /2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 - 31/12/2012)

	ΕΛΕΓΧΟΥ σε ευρώ (€)	ΑΠΟΦΑΣΗΣ σε ευρώ (€)
Κύριος φόρος	2.138,85	2.064,01
Πρόσθετος φόρος μη υποβολής 120%	2.566,62	
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013		1.032,00
Τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/2013		753,36
Σύνολο φόρων για καταβολή	4.705,47	3.849,37

Υπ' αριθ. /2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α.) Ν. 3091/2002, για ακίνητα που υπήρχαν κατά την 1/1/2010

	ΕΛΕΓΧΟΥ σε ευρώ (€)	ΑΠΟΦΑΣΗΣ σε ευρώ (€)
Κύριος φόρος	35.283,41	35.283,41
Πρόσθετος φόρος μη υποβολής 120%	42.340,09	
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013		17.641,70
Τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/2013		12.878,44
Σύνολο φόρων για καταβολή	77.623,50	65.803,55

Υπ' αριθ. /2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α.) Ν. 3091/2002, για ακίνητα που υπήρχαν κατά την 1/1/2011

	ΕΛΕΓΧΟΥ σε ευρώ (€)	ΑΠΟΦΑΣΗΣ σε ευρώ (€)
Κύριος φόρος	39.854,43	39.854,43
Πρόσθετος φόρος μη υποβολής 120%	47.825,31	
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013		19.927,21
Τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/2013		14.546,86
Σύνολο φόρων για καταβολή	87.679,74	74.328,50

Υπ' αριθ. /2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α.) Ν. 3091/2002, για ακίνητα που υπήρχαν κατά την 1/1/2012

	ΕΛΕΓΧΟΥ σε ευρώ (€)	ΑΠΟΦΑΣΗΣ σε ευρώ (€)
Κύριος φόρος	39.854,43	39.854,43
Πρόσθετος φόρος μη υποβολής 120%	47.825,31	
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013		19.927,21
Τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/2013		14.546,86
Σύνολο φόρων για καταβολή	87.679,74	74.328,50

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.