



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 09.03.2026

Αριθμός απόφασης: 917

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 10440 Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 349

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από **15.11.2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... (ID ...) ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής (βρετανικής) μη κερδοσκοπικής εταιρείας με την επωνυμία «...» με **Α.Φ.Μ.** ..., νομίμως εκπροσωπούμενης, με έδρα στο Λονδίνο (..., United Kingdom) και δηλωθείσα διεύθυνση υποκαταστήματος στην Ελλάδα επί της οδού ..., αριθ. ..., κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής επί της διατυπωθείσας επιφύλαξης με κωδ. αιτήματος .../20250729/... που υπέβαλε την 29.07.2025 επί της με αριθ. .../21.07.2025 φορολογικής δήλωσης φορ. έτους 2024, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την από 18.02.2026 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **15.11.2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... (ID ...) ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής (βρετανικής) μη κερδοσκοπικής εταιρείας με την επωνυμία «...», νομίμως εκπροσωπούμενης, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή του με κωδ. .../20250729/... αιτήματος της προσφεύγουσας νομικής οντότητας, το οποίο υπεβλήθη ψηφιακά μέσω της εφαρμογής Ψηφιακής Υποδοχής και Διαχείρισης Αιτημάτων της ΑΑΔΕ «Τα αιτήματά μου», απορρίφθηκε σιωπηρά το εν λόγω αίτημα με το οποίο είχε διατυπωθεί επιφύλαξη επί της με αριθμό καταχώρησης TaxisNet .../21.07.2025 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων για το φορολογικό έτος 2024. Ειδικότερα, η εν λόγω επιφύλαξη αφορούσε την εγγραφή στον κωδικό 038 της Δήλωσης Ν του ποσού 52.500,00 ευρώ, το οποίο προήλθε εξ ολοκλήρου από την πώληση ακινήτου (οριζόντιας ιδιοκτησίας) στην Ελλάδα, καθώς και την επιβολή φόρου εισοδήματος με συντελεστή 22% επί του ποσού αυτού, επισημαίνοντας ότι η εταιρεία έχει ιδρύσει υποκατάστημα στην Ελλάδα, πλην όμως δεν έχει διεξαγάγει καμία επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω αυτού επί τουλάχιστον μια εικοσαετία, όπως αποδεικνύεται από τις υποβληθείσες μηδενικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ μετά την πώληση του εν λόγω ακινήτου προτίθεται να προβεί σε οριστικό κλείσιμο του υποκαταστήματος. Με το ως άνω αίτημα η προσφεύγουσα ζητάει να της αναγνωριστεί ότι δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα (κατά την έννοια του άρθρου 6 Κ.Φ.Ε. και του άρθρου ΙΙ (Χ') της Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδας – Η.Β.) και, ως εκ τούτου το εισόδημα από την πώληση του ακινήτου δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα.

Η προσφεύγουσα νομική οντότητα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της σιωπηρής απόρριψης της επιφύλαξής της, να γίνει δεκτή η επιφύλαξη επί της δήλωσης φόρου εισοδήματος και να μην υπαχθεί σε φόρο στην Ελλάδα το ποσό των 52.500,00 ευρώ που προήλθε από την πώληση του ακινήτου στην Ελλάδα, να γίνει νέα εκκαθάριση της δήλωσης και να της επιστραφεί νομιμοτόκως ο αχρεωστήτως καταβληθείς φόρος προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Μη ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα, η φορολογική της κατοικία ευρίσκεται στο Ηνωμένο Βασίλειο. Εν τοις πράγμασι δεν υφίσταται σταθερός τόπος στην Ελλάδα και δεν διεξάγεται καμία δραστηριότητα σε αυτήν, ως εκ τούτου δεν πληρούται ο ορισμός της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα. Η απλή δηλωτική πράξη ίδρυσης υποκαταστήματος στις φορολογικές αρχές δεν αρκεί από μόνη της να θεωρηθεί ότι υπάρχει ενεργή μόνιμη εγκατάσταση, εάν στην πραγματικότητα δεν λαμβάνει χώρα καμία επιχειρηματική δραστηριότητα. Η εταιρεία άλλωστε με το υπ' αριθ. .../28.07.2005 συμβόλαιο δωρεάς της συμβολαιογράφου Αθηνών, δώρισε το κτήριο επί της οδού ..., αριθ. ..., στην ..., το οποίο είχε δηλώσει ως υποκατάστημα. Ο μόνος λόγος που η προσφεύγουσα δεν προέβαινε στο οριστικό κλείσιμο του υποκαταστήματος στην Ελλάδα δεν ήταν άλλος από το τμήμα ακινήτου που της κληροδοτήθηκε και συγκεκριμένα το 1/2 εξ αδιαιρέτου του υπ' αριθμόν 1

διαμερίσματος 2^{ου} ορόφου πάνω από το ισόγειο πολυκατοικίας κτισμένης σε οικόπεδο που βρίσκεται στη ...Αττικής. Μη ορθή εφαρμογή Κ.Φ.Ε. και Σ.Α.Δ.Φ.

2. Μη νόμιμη εφαρμογή στην περίπτωση της των άρθρων 44, 45 και 47 του ΚΦΕ (γενικός κανόνας «επιχειρηματικής δραστηριότητας»). Η εταιρεία συνιστά αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το οποίο εντάσσεται στα πρόσωπα του άρθρου 45 περ. γ' του ν.4172/2013 που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων. Επιπροσθέτως το άρθρο 47 παρ. 2 ΚΦΕ ορίζει ότι όλα τα έσοδα που αποκτούν τα αναφερόμενα στο άρθρο 45 νομικά πρόσωπα θεωρούνται εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και κατά συνέπεια τα κέρδη τους θεωρούνται κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ωστόσο οι παραπάνω διατάξεις εφαρμόζονται σε αλλοδαπά νομικά πρόσωπα μόνο εφόσον αυτά καθίστανται φορολογικά υπόχρεα στην Ελλάδα, δηλαδή εφόσον είτε έχουν φορολογική κατοικία στην Ελλάδα, είτε διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση εν αυτή, σύμφωνα με το άρθρο 6 ΚΦΕ ή τη σχετική διμερή Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδας – ΗΒ. Ωστόσο στην περίπτωση της λόγω πολυετούς αδράνειας/ανυπαρξίας υποκαταστήματος (προσκομίζονται μηδενικές δηλώσεις) δεν πληρούνται η ως άνω προϋπόθεση της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα και τούτο μπορεί να διαπιστωθεί από τα τηρούμενα στην Φορολογική Διοίκηση στοιχεία - αφού καμία συναλλαγή θα ανευρεθεί στα αρχεία της μετά την δωρεά του κτηρίου της στην ...- καταδεικνύει την έλλειψη πραγματικής δράσης/παρουσίας στην Ελλάδα.
3. Απαλλαγή ειδικώς του εισοδήματος από πώληση παγίου – Εφαρμογή της ειδικότερης διάταξης του άρθρου 7 Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδας – ΗΒ. Η Ελλάδα δεν δικαιούται να φορολογήσει το εν λόγω εισόδημα, το οποίο δύναται να φορολογηθεί μόνο στο Ηνωμένο Βασίλειο (ή να απαλλαγεί εκεί, εφόσον πρόκειται για φιλανθρωπικό οργανισμό).
4. Επικουρικά επικαλείται την αρχή της φορολόγησης του πραγματικού οικονομικού αποτελέσματος. Το τίμημα που εισέπραξε η εταιρεία δεν φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του «εισοδήματος» που είναι αντικείμενο φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων, πρόκειται για έκτακτη, μη επαναλαμβανόμενη είσπραξη από εκποίηση παγίου στοιχείου ενόψει της τυπικής διακοπής εργασιών του υποκαταστήματος. Το έσοδο αυτό δεν συνδέεται με συστηματική επιχειρηματική δραστηριότητα ούτε με παραγωγική εκμετάλλευση περιουσιακών στοιχείων, αλλά με ρευστοποίηση κεφαλαίου.
5. Αίτημα νομιμότητας επιστροφής του μη νομίμως επιβληθέντος σε βάρος της φόρου εισοδήματος.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

«Δήλωση με επιφύλαξη

1. Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Διοικητής δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή, σύμφωνα με το άρθρο 72.

2. Ομοίως, μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά τον χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο

φορολογικό συντελεστή ή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπτώσεις και απαλλαγές. Ειδικά προκειμένου για την υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία, αν γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση θεωρείται ότι υποβλήθηκε εμπρόθεσμα για τη φορολογία ή κατηγορία αυτή. Η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου. Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από τον Διοικητή, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 42.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.):

«Υποκείμενα του φόρου

1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημα του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (Α` 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα.

2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.):

«Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή

1. Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι κάθε εισόδημα πηγής Ελλάδας και ιδίως:

α) η) το εισόδημα από την πώληση ακίνητης περιουσίας, η οποία βρίσκεται στην ημεδαπή,...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.):

«Μόνιμη εγκατάσταση

1. «Μόνιμη εγκατάσταση» ορίζεται ο καθορισμένος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μέσω του οποίου διεξάγονται εν όλω ή εν μέρει οι δραστηριότητες της επιχείρησης.

2. Ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» περιλαμβάνει κυρίως: α) τόπο της διοίκησης, β) υποκατάστημα, γ) γραφείο, δ) εργοστάσιο,

ε) εργαστήριο και στ) ορυχείο, μεταλλείο, πηγή πετρελαίου ή αερίου, λατομείο ή οποιονδήποτε άλλο τόπο εξόρυξης φυσικών πόρων.

3.

4. Ανεξάρτητα από τις παραπάνω διατάξεις του παρόντος άρθρου, ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» θεωρείται ότι δεν περιλαμβάνει: α) τη χρήση εγκαταστάσεων αποκλειστικά για το σκοπό της αποθήκευσης, έκθεσης ή παράδοσης των αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση, β) τη διατήρηση αποθέματος αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση αποκλειστικά με σκοπό την αποθήκευση, έκθεση ή παράδοση, γ) τη διατήρηση αποθέματος αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση αποκλειστικά με σκοπό την επεξεργασία από άλλη επιχείρηση, δ) τη διατήρηση καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών

δραστηριοτήτων αποκλειστικά με σκοπό την αγορά αγαθών ή εμπορευμάτων ή τη συλλογή πληροφοριών για την επιχείρηση, ε) τη διατήρηση ενός καθορισμένου τρόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά με σκοπό τη διεξαγωγή για την επιχείρηση κάθε άλλης δραστηριότητας προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα, στ) τη διατήρηση ενός καθορισμένου τρόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά με σκοπό το συνδυασμό εργασιών που αναφέρονται στις περιπτώσεις α` έως ε` της, εφόσον η συνολική δραστηριότητα του καθορισμένου τρόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων που προκύπτει από τον εν λόγω συνδυασμό έχει προπαρασκευαστικό ή βοηθητικό χαρακτήρα.

5. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2, όταν ένα πρόσωπο, εκτός από τον ανεξάρτητο πράκτορα για τον οποίο εφαρμόζεται η παράγραφος 6, ενεργεί για λογαριασμό της επιχείρησης και έχει εξουσιοδότηση, την οποία ασκεί συνήθως στην ημεδαπή να συνάπτει συμφωνίες στο όνομα της επιχείρησης, τότε η επιχείρηση αυτή θεωρείται ότι έχει τη μόνιμη εγκατάσταση της στην Ελλάδα αναφορικά με τις δραστηριότητες που το πρόσωπο αυτό αναλαμβάνει για λογαριασμό της, εκτός αν οι δραστηριότητες του εν λόγω προσώπου περιορίζονται σε εκείνες που ορίζονται στην παράγραφο 4, οι οποίες έστω και αν ασκούνται μέσω ενός καθορισμένου τρόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, δεν καθιστούν τον τρόπο αυτό μόνιμη εγκατάσταση κατά τις διατάξεις της παραγράφου αυτής.

6. Μία επιχείρηση δεν θεωρείται ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα αν η δραστηριότητα της περιορίζεται στη διεξαγωγή εργασιών μέσω μεσίτη, γενικού αντιπροσώπου με προμήθεια ή οποιουδήποτε άλλου ανεξάρτητου πράκτορα, εφόσον τα πρόσωπα αυτά ενεργούν στο πλαίσιο της συνήθους επιχειρηματικής τους δραστηριότητας.

7. Το γεγονός ότι μία επιχείρηση που είναι φορολογικός κάτοικος στην Ελλάδα ελέγχει ή ελέγχεται από μία άλλη επιχείρηση που είναι κάτοικος άλλου κράτους ή που διεξάγει εργασίες μέσω μόνιμης εγκατάστασης ή με άλλον τρόπο σε αυτό το άλλο κράτος δεν καθιστά από μόνο του την πρώτη επιχείρηση μόνιμη εγκατάσταση της δεύτερης.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 44 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.):

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 45 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.):

«Υποκείμενα του φόρου

Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται:

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 47 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.):

«Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

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

Επειδή, περαιτέρω σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1044/10.02.2015** εγκύκλιο της ΓΓΔΕ με θέμα : «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 44, 45 και 46 του νέου Κ.Φ.Ε. (Ν . 4172/2013)»:

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις των άρθρων 44 , 45 και 46 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α), αναφορικά με το αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, τα υποκείμενα του φόρου και τα απαλλασσόμενα νομικά πρόσωπα, και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

Άρθρο 44 Αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων
Με τις διατάξεις του άρθρου 44 του Ν. 4172/2013 ορίζεται το αντικείμενο φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Συγκεκριμένα, φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων είναι αυτός που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες όπως αυτές ορίζονται στα άρθρα 2 και 45 του Ν. 4172/2013.

Ως κέρδη, στα οποία επιβάλλεται ο φόρος, νοούνται τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση το άρθρο 47 του ίδιου πιο πάνω νόμου. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 47 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι όλα τα έσοδα που αποκτούν τα αναφερόμενα στο άρθρο 45 νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, και συνεπώς τα κέρδη τους θεωρούνται κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα. Τα κέρδη δε αυτά προσδιορίζονται, σύμφωνα με την παρ. 1 του πιο πάνω άρθρου και νόμου, με βάση τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων»), ήτοι με βάση τις διατάξεις των άρθρων 21 έως και 28 του Ν. 4172/2013, εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο Κεφάλαιο Β του Μέρους Τρίτου, περί φορολογητέου εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Τα ανωτέρω ισχύουν και για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία, κατά ρητή διατύπωση της παρ. 4 του άρθρου 47 του Ν. 4172/2013 .

Διευκρινίζεται ότι τα αναφερόμενα πιο πάνω εφαρμόζονται τόσο σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα όσο και σε αυτά που δεν έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα αλλά διατηρούν στη χώρα μας μόνιμη εγκατάσταση, δεδομένου ότι με βάση τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 1 του άρθρου 5 του Ν. 4172/2013 , εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται στην ημεδαπή μέσω μόνιμης εγκατάστασης. Στην έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα περιλαμβάνεται και η άσκηση δραστηριότητας στη χώρα μας μέσω γραφείου ή παραρτήματος, κ.λπ. από αλλοδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

Άρθρο 45

Υποκείμενα του φόρου

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013 ορίζονται τα πρόσωπα που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Συγκεκριμένα, στον ως άνω φόρο υπόκεινται:

α), β), γ) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που

πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου, ...

2. Κατόπιν των ανωτέρω, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

α) Ως κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστάθηκαν στην ημεδαπή νοούνται ιδίως οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, οι ανώνυμες εταιρείες ΟΤΑ, οι ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες, ενώ ως προσωπικές νοούνται οι ημεδαπές ομόρρυθμες εταιρείες, οι ετερόρρυθμες εταιρείες και οι ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες. Ως κεφαλαιουχικές ή προσωπικές εταιρείες που συστάθηκαν στην αλλοδαπή και είναι υποκείμενα φόρου στην Ελλάδα νοούνται αυτές που είτε έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα σύμφωνα με τις παρ. 3 και 4 του άρθρου 4 του Ν. 4172/2013, είτε διατηρούν στη χώρα μας μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν. 4172/2013 ή τις Σ.Α.Δ.Φ., είτε αποκτούν εισόδημα από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα στην Ελλάδα, για τα οποία δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 63 του Ν. 4172/2013. Διευκρινίζεται ότι για το χαρακτηρισμό και την υπαγωγή στα πρόσωπα του άρθρου 45 μιας μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπής εταιρείας στην Ελλάδα λαμβάνεται υπόψη η νομική μορφή της έδρας, δεδομένου ότι η μόνιμη εγκατάσταση δεν έχει αυτοτελή νομική προσωπικότητα. Συνεπώς, μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα αλλοδαπής κεφαλαιουχικής εταιρείας περιλαμβάνεται στα πρόσωπα της περ. α' του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013, ενώ μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας αλλοδαπής προσωπικής εταιρείας περιλαμβάνεται στα πρόσωπα της περ. β' του ίδιου πιο πάνω άρθρου και νόμου. Τα πιο πάνω έχουν εφαρμογή και για τα υποκαταστήματα αλλοδαπών δικηγορικών εταιρειών, τα οποία αντιμετωπίζονται ως νομικά πρόσωπα των περ. α' ή β' του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013, ανάλογα με τη νομική μορφή της έδρας, και όχι ως ημεδαπές αστικές εταιρείες.

β) Όσον αφορά τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστάθηκαν στην αλλοδαπή, ισχύουν τα αναφερόμενα πιο πάνω στην περίπτωση α' της παρούσας παραγράφου. Τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων με εξαίρεση τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο επιβολής φόρου εισοδήματος. Ενδεικτικά αναφέρονται περιπτώσεις τέτοιων εσόδων, όπως οι εισφορές (συνδρομές) και τα δικαιώματα εγγραφής των μελών τους, τα έσοδα από εράνους, κρατικές επιχορηγήσεις, χορηγίες ιδιωτών ή επιχειρήσεων, δωρεές τρίτων, λαχειοφόρους κληρώσεις, από διαφημίσεις που καταχωρούνται σε περιοδικά που εκδίδονται και διανέμονται μόνο στα μέλη τους δωρεάν, καθώς και τα έσοδα από τη διάθεση φυλλαδίων και λοιπών εντύπων πνευματικού περιεχομένου των Ιερών Μονών (σχετική η Γνμδ ΝΣΚ 389/2000).

Αντίθετα, τα έσοδα που αποκτούν τα πιο πάνω πρόσωπα από δραστηριότητα η οποία δεν συνιστά άσκηση της μη κερδοσκοπικής αποστολής τους αποτελούν αντικείμενο φορολογίας, έστω και αν διατίθενται για την εκπλήρωση του μη κερδοσκοπικού σκοπού τους, δεδομένου ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013, μόνο τα έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας (σχετ. η αριθ. 383/1973 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους). Έσοδα που αποτελούν αντικείμενο φορολογίας, πέραν αυτών που προέρχονται από κεφάλαιο (τόκοι, εισόδημα από ακίνητη περιουσία, κ.λπ.) και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, είναι για παράδειγμα και οι συνδρομές από τρίτους - μη μέλη, τα έσοδα από την έκδοση και πώληση περιοδικών, βιβλίων, εντύπων, κ.λπ. σε τρίτους - μη μέλη των πιο πάνω προσώπων καθώς και από τις διαφημίσεις που καταχωρούνται σε αυτά, τα έσοδα από τις

διαφημίσεις σε φανέλες αθλητικών σωματείων, τα έσοδα (δίδακτρα) από λειτουργία ιδιωτικών σχολείων, εργαστηρίων, κ.λπ., τα έσοδα από την πώληση εικόνων, από την εκμετάλλευση ξενώνων και ραδιοφωνικών σταθμών από τις Ιερές Μονές, κ.λπ.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση η διαπίστωση της πραγματοποίησης εσόδων κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού των πιο πάνω προσώπων ανάγεται, ως θέμα πραγματικό, στην ελεγκτική αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής, η οποία κρίνει επί του τεταγμένου σκοπού τους και για τον τρόπο κτήσης και διάθεσης των εσόδων τους.

.....

Τέλος, επισημαίνεται ότι τα αναφερόμενα πιο πάνω για τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, δηλαδή για τα πρόσωπα της περ. γ' του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013, δεν έχουν εφαρμογή στις αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες, καθόσον αποτελούν διακριτά υποκείμενα του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, σύμφωνα με την περ. ε' του ίδιου πιο πάνω άρθρου και νόμου και δεν περιλαμβάνονται στα πρόσωπα της περ. γ' του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013. Για τις αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες ισχύουν τα αναφερόμενα πιο κάτω στην περ. δ' της παρούσας.

γ)

δ) Κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες
i) Όσον αφορά στις κοινωνίες αστικού δικαίου (άρθρο 785 ΑΚ) που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, με τις διατάξεις της περ. ε' του άρθρου 45 του Ν.4172/2013 αυτές είναι υποκείμενα στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και επομένως, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, δηλαδή αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπόκεινται σε φορολογία για τα εισοδήματά τους που προκύπτουν είτε στην Ελλάδα είτε στην αλλοδαπή. Τα προηγούμενα ισχύουν και για τις κοινωνίες κληρονομικού δικαίου (άρθρο 1884 ΑΚ), εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα. ii) Όσον αφορά στις αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα (άρθρο 741 ΑΚ), αυτές είναι υποκείμενα του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, σύμφωνα με την περ. ε' του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013, και επομένως, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές οι αστικές εταιρείες, αδιάφορα αν έχουν σκοπό κερδοσκοπικό ή μη κερδοσκοπικό, αποτελούν υποκείμενα του φόρου και υπάγονται σε φορολογία για τα εισοδήματά τους που προκύπτουν είτε στη Ελλάδα είτε στην αλλοδαπή.

iii) Τέλος, ως υποκείμενα φόρου στις διατάξεις του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, περιλαμβάνονται και οι συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα (άρθρα 285 επ. του Ν. 4072/2012).

Σύμφωνα με το «Εγχειρίδιο απαντήσεων στα συνηθέστερα ερωτήματα, που αφορούν στα Νομικά Πρόσωπα μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα» του Μαΐου 2019 της ΑΑΔΕ:

«Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα, που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου, με βάση τις διατάξεις της περιπτ. γ' του άρθρου 45 του ν.4172/2013 (Α' 167).

..... Ενδεικτικά, περιπτώσεις εσόδων που δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα αποτελούν οι εισφορές (συνδρομές) και τα δικαιώματα εγγραφής των μελών τους, τα έσοδα από εράνους, κρατικές επιχορηγήσεις,

χορηγίες ιδιωτών ή επιχειρήσεων, δωρεές τρίτων, λαχειοφόροι κληρώσεις από διαφημίσεις, που καταχωρούνται σε περιοδικά, τα οποία εκδίδονται και διανέμονται μόνο στα μέλη τους δωρεάν, καθώς και τα έσοδα από τη διάθεση φυλλαδίων και λοιπών εντύπων πνευματικού 5 περιεχομένου των Ιερών Μονών (σχετ. η αριθ. ΠΟΛ. 1044/2015, ΑΔΑ: Ω50ΗΗ-ΜΩΑ, εγκύκλιος της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων).

Τα έσοδα που αποκτούν τα εν λόγω πρόσωπα από δραστηριότητα, η οποία δεν συνιστά άσκηση της μη κερδοσκοπικής αποστολής τους, αποτελούν αντικείμενο φορολογίας, έστω και αν διατίθενται για την εκπλήρωση του μη κερδοσκοπικού σκοπού τους. Για παράδειγμα, τα έσοδα από κεφάλαιο (τόκοι, μερίσματα, δικαιώματα, εισόδημα από ακίνητη περιουσία) και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, οι συνδρομές από τρίτους – μη μέλη, τα έσοδα από την έκδοση και πώληση περιοδικών, βιβλίων, εντύπων, κ.λπ. σε τρίτους των ως άνω προσώπων, καθώς και από τις διαφημίσεις που καταχωρούνται σε αυτά, τα έσοδα από τις διαφημίσεις σε φανέλες αθλητικών σωματείων, τα έσοδα (δίδακτρα) από λειτουργία ιδιωτικών σχολείων και εργαστηρίων, καθώς και τα έσοδα από την πώληση εικόνων, από την εκμετάλλευση ξενώνων και ραδιοφωνικών σταθμών από τις Ιερές Μονές (σχετ. η αριθ. ΠΟΛ. 1044/2015 εγκύκλιος). ...

Τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, που συστάθηκαν στην αλλοδαπή, αποτελούν υποκείμενα του φόρου στην Ελλάδα, όταν έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην ημεδαπή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 3 και 4 του άρθρου 4 του ν.4172/2013, είτε όταν διατηρούν στη χώρα μας μόνιμη εγκατάσταση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.4172/2013 ή τις Σ.Α.Δ.Φ. (Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας), είτε όταν αποκτούν εισόδημα από ακίνητη περιουσία, μερίσματα, τόκους και δικαιώματα στην Ελλάδα.

Επειδή, με το ν.δ. 2732/1953 (ΦΕΚ Α' 329/ 12-11-1953) κυρώθηκε η μεταξύ της Ελλάδας και του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και Βόρειας Ιρλανδίας σύμβαση «περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και αποτροπής της φορολογικής διαφυγής εν σχέσει προς τους φόρους επί του εισοδήματος (Σ.Α.Δ.Φ.). Σύμφωνα με την ανωτέρω σύμβαση:

«Μεταξύ της Κυβερνήσεως του Βασιλείου της Ελλάδος και της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας αποσκοπούσα εις την αποφυγήν της διπλής φορολογίας και την αποτροπήν της φορολογικής διαφυγής εν σχέσει με τους φόρους επί του εισοδήματος.

Η Κυβέρνησις του Βασιλείου της Ελλάδος και η Κυβέρνησις του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας.

Επιθυμούσαι να συνάψουν σύμβασιν αποσκοπούσαν εις την αποφυγήν της διπλής φορολογίας και την αποτροπήν της φορολογικής διαφυγής εν σχέσει με τους φόρους επί του εισοδήματος.

Συνεφώνησαν ως έπεται:

Άρθρον Ι

(1) Οι φόροι οι οποίοι αποτελούν το αντικείμενον της παρούσης συμβάσεως είναι:

(α) Εν Ελλάδι:

Ο φόρος επί του εισοδήματος (περιλαμβανομένου και του αναλυτικού φόρου και του συνθετικού τοιούτου) εφεξής αναφερομένων εν τη συμβάσει ως «ελληνικού φόρου».

(β) Εν τω Ηνωμένω Βασιλείω της Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας:

Ο φόρος επί του εισοδήματος (περιλαμβανομένου και του πρόσθετου φόρου) ο φόρος επί των κερδών και ο φόρος επί των υπερβαλλόντων κερδών εφεξής αναφερομένων εν τη παρούση συμβάσει ως «φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου».

(2) Η παρούσα σύμβασις θα έχη επίσης εφαρμογήν επί οιασδήποτε άλλων φόρων χαρακτηρας ουσιαστικώς παρομοίου προς τους ανωτέρω, επιβαλλομένων υπό της Ελλάδος ή του Ηνωμένου Βασιλείου μετά την ημερομηνίαν της υπογραφής της συμβάσεως.

Άρθρον II

(1) Εν τη παρούση συμβάσει, εκτός αν άλλως απαιτή η έννοια του κειμένου:

(α) Ο όρος «Ηνωμένον Βασίλειον» υποδηλοί την Μεγάλην Βρεττανίαν και Βόρειον Ιρλανδίαν μη συμπεριλαμβανομένων των Νήσων της Μάγχης και της Νήσου του Ανθρώπου (isle of man).

(β) Ο όρος «Ελλάς» υποδηλοί τα εδάφη του Βασιλείου της Ελλάδος.

(γ) Ο όρος «εν των εδαφών» και «το έτερον έδαφος» υποδηλοί το Ηνωμένον Βασίλειον ή την Ελλάδα, ως απαιτεί η έννοια του κειμένου.

(δ) Ο όρος «φόρος» υποδηλοί τον φόρον του Ηνωμένου Βασιλείου ή τον ελληνικόν φόρον, ως απαιτεί η έννοια του κειμένου.

(ε) Ο όρος «πρόσωπον» περιλαμβάνει οιασδήποτε ομάδα προσώπων συσταθείσαν εις νομικόν πρόσωπον ή μη.

(ζ) Ο όρος «εταιρεία» υποδηλοί οιασδήποτε ομάδα αποτελούσαν νομικόν πρόσωπον.

(η) Οι όροι «κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου» και «κάτοικος της Ελλάδος», υποδηλούν οιασδήποτε πρόσωπον το οποίον είναι κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου δια τους σκοπούς του φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου και ουχί πρόσωπον κατοικούν ή διαμένον εν Ελλάδι δια τους σκοπούς του ελληνικού φόρου και οιασδήποτε πρόσωπον το οποίον είναι κάτοικος ή διαμένει εν Ελλάδι δια τους σκοπούς του ελληνικού φόρου και ουχί κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου δια τους σκοπούς του φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου. Εταιρεία τις θα θεωρήται ότι εδρεύει εν τω Ηνωμένω Βασιλείω, εφ' όσον αι εργασίαι της διευθύνονται και ελέγχονται εν τω Ηνωμένω Βασιλείω και ότι εδρεύει εν Ελλάδι, εφ' όσον αι εργασίαι της διευθύνονται και ελέγχονται εν Ελλάδι.

(θ) Οι όροι «κάτοικος ενός των εδαφών» και «κάτοικος του ετέρου εδάφους» υποδηλούν πρόσωπον το οποίον είναι κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου ή πρόσωπον το οποίον είναι κάτοικος της Ελλάδος, ως απαιτεί η έννοια του κειμένου.

(ι) Οι όροι «επιχείρησις του Ηνωμένου Βασιλείου» και «ελληνική επιχείρησις» υποδηλούν βιομηχανικήν ή εμπορικήν επιχείρησιν διεξαγομένην υπό κατοίκου του Ηνωμένου Βασιλείου και βιομηχανικήν ή εμπορικήν επιχείρησιν διεξαγομένην υπό κατοίκου της Ελλάδος και οι όροι «επιχείρησις ενός των εδαφών» και «επιχείρησις του ετέρου εδάφους» υποδηλούν επιχείρησιν του Ηνωμένου Βασιλείου ή ελληνικήν επιχείρησιν, ως απαιτεί η έννοια του κειμένου.

(κ) Ο όρος «βιομηχανικά ή εμπορικά κέρδη» περιλαμβάνει κέρδη εκ μεταλλείων και αγροκτημάτων και ενοίκια ή δικαιώματα εν σχέσει με κινηματογραφικά ταινίας.

(λ) Δια του όρου «μόνιμος εγκατάστασις» εφ' όσον ούτος χρησιμοποιείται δί επιχείρησιν ενός των εδαφών, νοείται το υποκατάστημα, έδρα, εργοστάσιον ή άλλος μόνιμος τόπος εργασίας και το αγρόκτημα, μεταλλείον, λατομείον ή άλλος τόπος φυσικών πόρων υποκειμένων εις εκμετάλλευσιν, ουχί όμως η αντιπροσωπεία εκτός αν ο αντιπρόσωπος έχη συνήθως γενικήν εξουσιοδότησιν όπως διαπραγματεύεται και συνάπτη συμβάσεις δια λογαριασμόν της τριαύτης επιχειρήσεως ή διατηρή απόθεμα εμπορευμάτων εκ του οποίου εκτελεί κανονικώς παραγγελίας δια λογαριασμόν της.

Εν σχέσει με ταύτα:

(I) Επιχείρησις ενός των εδαφών δεν θα θεωρήται ότι έχει μόνιμον εγκατάστασιν εν τω ετέρω εδάφει, εκ μόνου του λόγου ότι διεξάγει εμπορικής συναλλαγάς εις το έτερον έδαφος μέσω πραγματικού (bona fide) μεσίτου ή γενικού παραγγελιοδόχου ενεργούντων κατά την συνήθη

διεξαγωγήν της εργασίας των υπό την ιδιότητα των ταύτην.

(II) Το γεγονός ότι επιχείρησις ενός των εδαφών διατηρεί εις το έτερον έδαφος μόνιμον τόπον εργασίας αποκλειστικώς δια την αγοράν εμπορευμάτων, δεν θα αποτελή ο εν λόγω τόπος εργασίας αυτός καθ' εαυτόν μόνιμον εγκατάστασιν της επιχειρήσεως.

(III) Το γεγονός ότι εταιρεία τις η οποία εδρεύει εντός ενός των εδαφών έχει υπό τον έλεγχον αυτής εταιρείαν η οποία εδρεύει εν τω ετέρω εδάφει η οποία διεξάγει εμπόριον ή εργασίαν εις το έτερον έδαφος (είτε δια μονίμου εγκαταστάσεως ή άλλως) η ελεγχόμενη εταιρεία δεν θα θεωρήται εκ μόνου του γεγονότος τούτου ως αποτελούσα μόνιμον εγκατάστασιν της μητρός επιχειρήσεως.

(2) Εις ας περιπτώσεις η παρούσα σύμβασις προβλέπει ότι εισόδημα εκ πηγής ευρισκομένης εις εν των εδαφών θ' απαλλάσσεται από φόρους εν τω εδάφει αυτό εάν (μετά ή άνευ άλλων όρων) το εισόδημα τούτο υπόκειται εις φόρον εις το έτερον έδαφος και δυνάμει του εν τω ετέρω τούτω εδάφει ισχύοντος νόμου το εν λόγω εισόδημα υπόκειται εις φόρον αναλόγως του εκ τούτου ποσού το οποίον εμβάζεται ή λαμβάνεται εν τω ετέρω τούτω εδάφει και ουχί αναλόγως του ολικού ποσού τούτου, τότε η δυνάμει της παρούσης συμβάσεως παρασχεθησομένη απαλλαγή εν τω πρώτω εδάφει, θα έχη μόνον εφαρμογήν επί του μέρους του εισοδήματος το οποίον εμβάζεται ή λαμβάνεται εις το έτερον τούτο έδαφος.

(3) Κατά την εφαρμογήν των διατάξεων της παρούσης συμβάσεως παρ' εκάτερου των Συμβαλλομένων Μερών οιοσδήποτε όρος μη άλλως καθοριζόμενος θα έχη εκτός αν το κείμενον άλλως ορίζη, την έννοιαν η οποία δίδεται εις τον όρον τούτον υπό των ισχυόντων εν τω εδάφει του Συμβαλλομένου τούτου Μέρους νόμων των αναφερομένων εις τους φόρους οι οποίοι αποτελούν αντικείμενον της παρούσης συμβάσεως.

Αρθρον III

(1) Τα βιομηχανικά ή εμπορικά κέρδη επιχειρήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου δεν θα υπόκεινται εις τον ελληνικόν φόρον εκτός αν η επιχείρησις διεξάγη εμπόριον ή εργασίαν εν Ελλάδι δια μονίμου εν αυτή εγκαταστάσεως. Αν διεξάγη εμπόριον ή εργασίαν ως προελέχθη δύναται να επιβληθή υπό της Ελλάδος φόρος επί των κερδών τούτων αλλά μόνον δια το μέρος αυτών το οποίον θεωρείται ότι ανήκει εις την μόνιμον αυτήν εγκατάστασιν.

(2) Τα βιομηχανικά ή εμπορικά κέρδη ελληνικής επιχειρήσεως δεν θα υπόκεινται εις τον φόρον του Ηνωμένου Βασιλείου εκτός αν η επιχείρηση διεξάγη εμπόριον ή εργασίαν εν τω Ηνωμένω Βασιλείω δια μονίμου εν αυτό εγκαταστάσεως. Αν διεξάγη εμπόριον ή εργασίαν ως προελέχθη, δύναται να επιβληθή υπό του Ηνωμένου Βασιλείου φόρος επί των κερδών τούτων αλλά μόνον επί του μέρους αυτών, το οποίον θεωρείται ότι ανήκει εις τη μόνιμον αυτήν εγκατάστασιν.

(3) Εις ας περιπτώσεις επιχείρησις τις ενός των εδαφών διεξάγει εμπόριον ή εργασίαν εν τω ετέρω εδάφει, δια μονίμου εν αυτό εγκαταστάσεως, θα θεωρούνται ως κέρδη της μονίμου αυτής εγκαταστάσεως τα βιομηχανικά και εμπορικά κέρδη άτινα προσδοκάται ότι θα προέκυπταν εν τω ετέρω τούτω εδάφει αν αύτη ήτο ανεξάρτητος επιχείρησις διεξάγουσα τας ιδίας ή παρόμοιας εργασίας υπό τας αυτάς ή παρόμοιας συνθήκας και άνευ ουδεμιάς εξαρτήσεως, εκ της κυρίας επιχειρήσεως της οποίας αποτελεί μόνιμον εγκατάστασιν.

(4) Εις ας περιπτώσεις επιχείρησις τις ενός των εδαφών κτάται κέρδη δυνάμει συμβάσεων συναφθεισών εν τω εδάφει αυτό εκ πωλήσεων αγαθών ή εμπορευμάτων αποθηκευομένων εν αποθήκη του ετέρου εδάφους δια την ευχέρειαν παραδόσεως και ουχί δια λόγους επιδείξεως, τα κέρδη ταύτα δεν θα θεωρηθούν ότι ανήκουν εις μόνιμον εγκατάστασιν της επιχειρήσεως εν τω ετέρω τούτω εδάφει, παρά το ότι αι προσφοραί αγοράς ελήφθησαν υπό αντιπροσώπου εν

τω ετέρω τούτω εδάφει και διεβιβάσθησαν υπό αυτού εις την επιχείρησιν προς αποδοχήν.

(5) Ουδέν τμήμα οιωνδήποτε κερδών κτώμενων υπό επιχειρήσεως ενός των εδαφών θέλει θεωρηθή ότι ανήκει εις μόνιμον εγκατάστασιν ευρισκομένην εν τω ετέρω εδάφει επί τω λόγω μόνον ότι η επιχείρησις αύτη απλώς ηγόρασεν εμπορεύματα ή αγαθά εν τω ετέρω τούτω εδάφει.

Άρθρο VII

Κάτοικος ενός των εδαφών όστις δεν διεξάγει εμπόριον ή εργασίαν εν τω ετέρω εδάφει, δια μόνιμου εν αυτώ εγκαταστάσεως, θ απαλλάσσεται εν τω εδάφει αυτώ οιουδήποτε φόρου επί ωφελείας εκ της πωλήσεως, μεταβιβάσεως ή ανταλλαγής στοιχείων παγίου ενεργητικού. ...».

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις της ελληνοβρετανικής σύμβασης προκύπτει ότι οι εταιρείες που έχουν την έδρα τους στη Μεγάλη Βρετανία υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα για τα κέρδη που προέρχονται από μόνιμη εγκατάσταση σ' αυτήν, όπως η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης καθορίζεται από τις διατάξεις της εν λόγω σύμβασης. Συνεπώς, για τη θεμελίωση της φορολογικής υποχρέωσης βρετανικής επιχείρησης δεν αρκεί ότι η επιχείρηση απέκτησε κέρδη από πηγή που κείται στην Ελλάδα, αλλά πρέπει να προκύπτει ότι τα εν λόγω κέρδη της βρετανικής επιχείρησης προέκυψαν από μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα κατά την έννοια των ειδικών διατάξεων της ελληνοβρετανικής σύμβασης δεδομένης της υπερνομοθετικής ισχύος της ως άνω Σ.Α.Δ.Φ, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 1 του Συντάγματος, ως διεθνούς σύμβασης που έχει κυρωθεί από τη χώρα μας (βλ. ΣΤΕ 2553/1997, ΣΤΕ 385/1996, ΣΤΕ 2548/1989).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 του ΚΦΔ:

«Επαρκής αιτιολογία

Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ΚΦΔ:

«Βάρος απόδειξης

Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, από τα στοιχεία του υποσυστήματος μητρώου του συστήματος ΝΕΟtaxis προκύπτει ότι η προσφεύγουσα νομική οντότητα είναι αλλοδαπό Ν.Π.Ι.Δ., μη κερδοσκοπικό, με διεύθυνση άσκησης δραστηριότητας στην Αθήνα, επί της οδού ..., αριθ. ..., η οποία τηρεί απλογραφικά βιβλία και υπάγεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ. Η δηλωθείσα ως κύρια δραστηριότητα της προσφεύγουσας από την έναρξή της μέχρι την 01.12.2008 ήταν το λιανικό εμπόριο βιβλίων, εφημερίδων (ΚΑΔ 77231), ενώ από 01.12.2008 δηλώνει ως κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες διάδοσης της βίβλου (ΚΑΔ ...11001). Περαιτέρω, από τα στοιχεία του συστήματος elenxis προκύπτει η μητρική της εταιρεία στο εξωτερικό (Ηνωμένο Βασίλειο) με την επωνυμία

«...» και ως συσχετιζόμενο πρόσωπο ο νόμιμος εκπρόσωπός της από ενάρξεως (17.03.1983) ...
... με ΑΦΜ

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία φακέλου η προσφεύγουσα νομική οντότητα απέκτησε την ψιλή κυριότητα του 1/2 εξ αδιαιρέτου διαμερίσματος στη ...Αττικής από κληρονομιά της ... του ... και της ..., η οποία απεβίωσε στις 06.11.1986, την δε επικαρπία είχε η αδελφή της ... ή ... του ... και της ..., η οποία απεβίωσε στις 16.08.1990 και κατόπιν αυτού η προσφεύγουσα απέκτησε την πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή του εν λόγω ακινήτου δεδομένου ότι συνενώθηκε αυτοδικαίως η ψιλή κυριότητα με την επικαρπία. Ειδικότερα, επρόκειτο για ποσοστό 1/2 εξ αδιαιρέτου του υπ' αριθμόν 1 διαμερίσματος επιφανείας 81,57 τ.μ., 2^{ου} ορόφου πάνω από το ισόγειο πολυκατοικίας κτισμένης σε οικοπέδο που βρίσκεται στη ...Αττικής, επί της οδού ..., αριθ. Εν συνεχεία, με το υπ' αριθ. .../07.11.2024 συμβόλαιο αγοραπωλησίας οριζοντίου ιδιοκτησίας (Β1 διαμερίσματος) της συμβολαιογράφου Αθηνών ... η προσφεύγουσα νομική οντότητα, νομίμως εκπροσωπούμενη, και ο έτερος συνιδιοκτήτης του ως άνω ακινήτου, ... του ... με ΑΦΜ ..., προέβησαν στην πώληση του εν λόγω ακινήτου, έναντι τιμήματος 105.000,00 ευρώ (105.000,00 ευρώ/2 = 52.500,00 ευρώ έκαστος).

Επειδή, η προσφεύγουσα νομική οντότητα υπέβαλε την υπ' αριθ. .../21.07.2025 αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων αρ. 45 ν.4172/2013, για το φορολογικό έτος 2024, με επιφύλαξη, στην οποία δήλωσε φορολογητέα κέρδη ύψους 52.500,00 ευρώ, ήτοι το ποσό που εισέπραξε από την πώληση του ανωτέρω ακινήτου, στα οποία αναλογεί φόρος ύψους 11.550,00 ευρώ, προέκυψε χρεωστικό ποσό για βεβαίωση 11.550,00 ευρώ, πλέον προκαταβολή τρέχοντος φορολογικού έτους (2024) ύψους 9.240,00 ευρώ, ήτοι συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση ύψους 20.790,00 ευρώ. Εν συνεχεία η προσφεύγουσα υπέβαλε ψηφιακά μέσω της εφαρμογής Ψηφιακής Υποδοχής και Διαχείρισης Αιτημάτων της ΑΑΔΕ «Τα αιτήματά μου», το από 29.07.2025 ηλεκτρονικό αίτημά της (με κωδ. αιτήματος .../20250729/...) προς το ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με το οποίο ζητάει να της αναγνωριστεί ότι δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα (κατά την έννοια του άρθρου 6 Κ.Φ.Ε. και του άρθρου II (Χ) της Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδας – Η.Β.) και, ως εκ τούτου το εισόδημα από την πώληση του ακινήτου δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα. Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή του ανωτέρω αιτήματος απορρίφθηκε σιωπηρά το εν λόγω αίτημα.

Επειδή, με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα νομική οντότητα ισχυρίζεται μεταξύ άλλων ότι δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, έχει ιδρύσει υποκατάστημα στη χώρα πλην όμως δεν έχει διεξαγάγει καμία επιχειρηματική δραστηριότητα επί τουλάχιστον μια εικοσαετία, συνεπώς ελλείπει μόνιμης εγκατάστασης δεν εμπίπτει στην έννοια του υποκειμένου σε φόρο εισοδήματος νομικού προσώπου στην Ελλάδα για το εισόδημα από πώληση ακινήτου. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα επισημαίνει ότι τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 7 της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας – Ηνωμένου Βασιλείου.

Επειδή, εν προκειμένω το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο δηλώνει επιφύλαξη ως προς την φορολόγηση του εισοδήματος του από την πώληση ακινήτου ιδιοκτησίας του, αναφέροντας ότι δεν τηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα. Ωστόσο από την δηλωθείσα στη φορολογική Διοίκηση εικόνα του εξακολουθεί να δηλώνει από την πλευρά του έδρα άσκησης

δραστηριότητας στη διεύθυνση ..., αριθ. ..., στην Αθήνα, υποβάλλοντας δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος τόσο για το υπό κρίση φορολογικό έτος, όσο και για προγενέστερα φορολογικά έτη, έχοντας επίσης στην ιδιοκτησία του και το ακίνητο το οποίο πουλήθηκε στο εν λόγω έτος. Επιπλέον, το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο δηλώνει ως κύρια δραστηριότητά του από ενάρξεως μέχρι την 01.12.2008 το λιανικό εμπόριο βιβλίων, εφημερίδων (ΚΑΔ 77231), ενώ από 01.12.2008 δηλώνει ως κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες διάδοσης της βίβλου (ΚΑΔ ...11001), τηρεί απλογραφικά βιβλία και υπάγεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Επειδή. βάσει των ανωτέρω δεν τεκμηριώνεται η διατυπωθείσα από η προσφεύγουσα αλλοδαπή νομική οντότητα επιφύλαξη επί της υπ' αριθ. .../21.07.2025 αρχικής δήλωσης φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων αρ. 45 ν.4172/2013, για το φορολογικό έτος 2024 και ως εκ τούτου ορθώς απορρίφθηκε σιωπηρά από την Προϊσταμένη του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνίας κατάθεσης **15.11.2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... (ID ...) ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής (βρετανικής) μη κερδοσκοπικής εταιρείας με την επωνυμία «...» με **Α.Φ.Μ.** ..., σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

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.