



ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ
ΥΠΗΡΕΣΙΑ



ΚΥΠΡΙΑΚΗ
ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Έλεγχος Τμήματος Φορολογίας σε σχέση με πώληση Ακινήτου



ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΕΑΣ: ΤΜΗΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΕΙΔΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ: ΕΕ-ΕΥ 04/2026

10 Φεβρουαρίου 2026



Πίνακας Περιεχομένων

Προλογισμός Γενικού Ελεγκτή	iii
Πίνακας Συντομογραφιών	iv
1. Σύνοψη αποτελεσμάτων ελέγχου	1
2. Εισαγωγή	10
3. Ανάλυση ευρημάτων και συστάσεις	16
4. Παραρτήματα	36
Παράρτημα I: Θεσμικό πλαίσιο αρμοδιοτήτων Γενικού Ελεγκτή	36
Παράρτημα II: Μεθοδολογία	37
Παράρτημα III: Αυτούσια απαντητική επιστολή από Ελεγχόμενο Φορέα	39

Προλογισμός Γενικού Ελεγκτή

Η παρούσα Ειδική Έκθεση ετοιμάστηκε κατόπιν ανώνυμης καταγγελίας η οποία αφορούσε σε πώληση ακινήτου (γνωστού επιχειρηματία), κατά την περίοδο 2015–2017.

Από την εξέταση των φορολογικών φακέλων, προκύπτει ότι ενώ υπήρξαν σε αρκετά χρονικά σημεία προειδοποιητικά σημάδια ενδεχόμενης μη τήρησης της νομοθεσίας, εντούτοις το Τμήμα Φορολογίας (ΤΦ) δεν φαίνεται να εντόπισε ή/και να εξέτασε δεόντως τις εν λόγω συναλλαγές ώστε να λάβει σχετικές διορθωτικές ενέργειες.

(α) Σημαντική μείωση τιμής πώλησης

Η αρχική συμφωνία πώλησης (2015) αποτιμούσε το ακίνητο σε περίπου €19,35εκ. Έξι μήνες αργότερα, το 2016, οι συμφωνίες ακυρώθηκαν και αντικαταστάθηκαν με νέες, μειώνοντας την τιμή πώλησης του ακινήτου κατά €8,5εκ. (περίπου 44%), με αποτέλεσμα να φαίνεται ότι «χαρίστηκε» από τους πωλητές το ποσό αυτό, χωρίς λογική και επαρκή εξήγηση. Με την εν λόγω αλλαγή, τελικά προέκυψε ζημιά €7,7εκ., ενώ θα προέκυπτε κέρδος. Η ζημιά των €7,7εκ. αξιοποιήθηκε λογιστικά, για την εξάλειψη φορολογητέων κερδών του 2016.

(β) Ασουνέπειες στο κόστος

Ενώ στον Φορολογικό Φάκελο καταγράφηκε, για το έτος 2013, κόστος γης και κόστος ανέγερσης περίπου €9,3εκ., στους λογαριασμούς αναγνωρίστηκε αντίστοιχο κόστος €15,8εκ. Το συνολικό κόστος του ακινήτου, κατά την πώληση του, το 2016, λογίστηκε σε €18,6εκ., συναλλαγή η οποία κατέληξε σε ζημιά. Το κόστος €18,6εκ. κατά την πώληση του ημιτελούς ακινήτου, περιλάμβανε αισθητά αυξημένη κεφαλαιοποίηση τόκων καθώς και κεφαλαιοποίηση τόκων σε περίοδο αδράνειας.

Επιπλέον, το συνολικό κόστος του έργου με την ολοκλήρωση του το 2018, υπολογίστηκε σε περίπου €47,7εκ., ενώ, για άλλο παρόμοιο έργο με τη συμμετοχή του ίδιου επιχειρηματία στην ίδια περιοχή, αντίστοιχης ποιότητας, το οποίο ολοκληρώθηκε 4 χρόνια αργότερα (2022), σχεδόν διπλάσιου μεγέθους, υπολογίστηκε κόστος περίπου €42,9εκ., σχεδόν €5εκ. χαμηλότερο κόστος. Τα γεγονότα αυτά, δημιουργούν εύλογα ερωτήματα ως προς τη ρεαλιστικότητα του κόστους

που αναγνωρίστηκε και την ορθότητα του φορολογικού χειρισμού του.

(γ) Συναλλαγές με συνδεδεμένα πρόσωπα

Η πλειοψηφία των συναλλαγών που σχετίζονται με την αγοραπωλησία, κατασκευή και αξιοποίηση του ακινήτου, διενεργήθηκαν με συνδεδεμένα μεταξύ τους πρόσωπα. Τέτοιες συναλλαγές, εκ προοιμίου, θα έπρεπε να θεωρούνται από το ΤΦ υψηλού κίνδυνου για δέουσα φορολογική εξέταση.

(δ) Προνομιακές μετοχές σε ψηλές τιμές

Στο πλαίσιο του Κυπριακού Επενδυτικού Προγράμματος, αντλήθηκαν κεφάλαια περίπου €62εκ. μέσω προνομιούχων μετοχών. Η αποτίμηση που υπονοείται από τις επενδυτικές συναλλαγές μέσω ΚΕΠ, παρουσιάζεται ασύμβατη με τη ζημιολόγηση πώλησης του ακινήτου, δημιουργώντας εύλογα ερωτήματα για την αυθεντικότητα των συναλλαγών και τη συνολική αποτίμηση του ακινήτου.

(ε) Επαναφορά σε συνδεδεμένα πρόσωπα

Το ακίνητο κατέληξε εκ νέου, μέσω σύνθετων εταιρικών δομών και χρηματοδότησης από συνδεδεμένα μέρη, σε πρόσωπα του άμεσου οικογενειακού περιβάλλοντος του αρχικού ιδιοκτήτη, γεγονός που ενισχύει τα ερωτηματικά ως προς την αυθεντικότητα, την ρεαλιστικότητα, την ανεξαρτησία και την εμπορική βάση των συναλλαγών.

Τελικός προβληματισμός

Θεωρούμε ότι υπήρξαν αρκετές ενδείξεις για τον αυξημένο κίνδυνο που εμπεριείχε το σύνολο των συναλλαγών για το συγκεκριμένο ακίνητο.

Το ΤΦ καλείται να προβληματιστεί πώς ένα τόσο εκτεταμένο πλέγμα προειδοποιητικών ενδείξεων με πράξεις εκατομμυρίων δεν εντοπίστηκε ή/και δεν εξετάστηκε επαρκώς με ενδεχόμενη σημαντική απώλεια για τα δημόσια οικονομικά.



Ανδρέας Παπακωνσταντίνου

Γενικός Ελεγκτής

Πίνακας Συντομογραφιών

ΔΛΠ	Διεθνή Λογιστικό Πρότυπο
ΚΕΠ	Κυπριακό Επενδυτικό Πρόγραμμα
ΜΟΚΑΣ	Μονάδα Καταπολέμησης Αδικημάτων Συγκάλυψης
ΤΕΕΔΙ	Τμήμα Εφόρου Εταιρειών και Διανοητικής Ιδιοκτησίας
ΤΚΧ	Τμήμα Κτηματολογίου και Χωρομετρίας
ΤΦ	Τμήμα Φορολογίας
ΦΠΑ	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

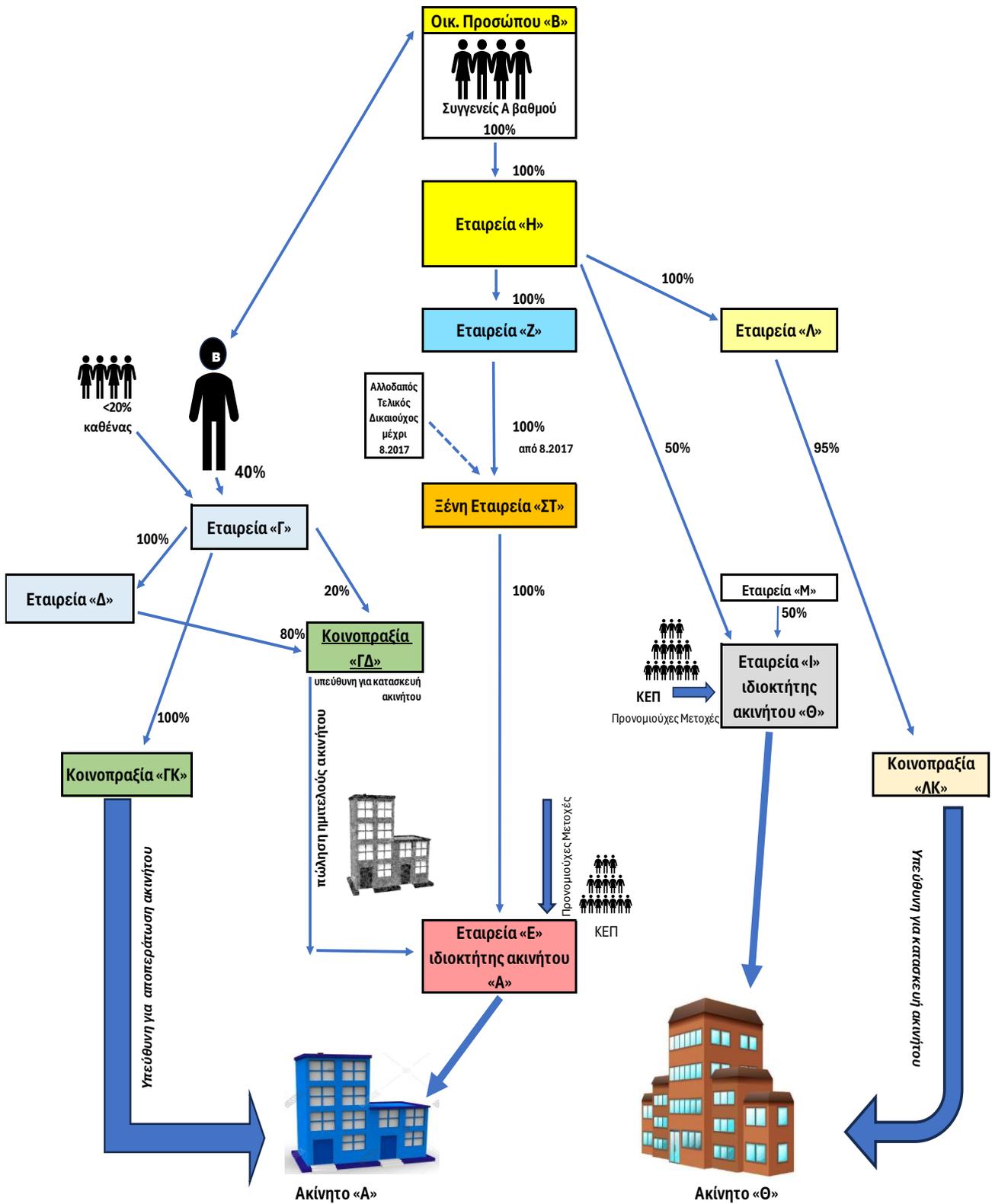
1. Σύνοψη αποτελεσμάτων ελέγχου

Η Ελεγκτική Υπηρεσία, στη βάση ανώνυμης καταγγελίας που έλαβε σχετικά με πώληση ακινήτου, προχώρησε σε προκαταρκτική διερεύνηση και έλεγχο αναφορικά με τον χειρισμό σε θέματα φορολογίας των εμπλεκόμενων εταιρειών/ προσώπων καθώς και με τον βαθμό συμμόρφωσης του Τμήματος Φορολογίας (ΤΦ) με τη κείμενη νομοθεσία. Ο έλεγχος διενεργήθηκε κυρίως μέσω διερεύνησης των φορολογικών φακέλων άμεσης φορολογίας του ΤΦ και στοιχείων που λήφθηκαν από τα μηχανογραφικά συστήματα του ΤΦ και του Τμήματος Κτηματολογίου και Χωρομετρίας (ΤΚΧ), καθώς και την ιστοσελίδα του Τμήματος Εφόρου Εταιρειών και Διανοητικής Ιδιοκτησίας (ΤΕΕΔΙ).

Να σημειωθεί ότι η παρούσα Έκθεση δεν θα πρέπει να εκληφθεί, ότι διατυπώνει κατηγορία εναντίον οποιουδήποτε προσώπου για εκ προθέσεως κατάχρηση εξουσίας ή για τη διάπραξη ποινικών ή άλλων αδικημάτων. Οι συστάσεις και τα ευρήματα της Ελεγκτικής Υπηρεσίας αφορούν αποκλειστικά στον ελεγχόμενο φορέα. Τυχόν αδικήματα, θα πρέπει να διερευνηθούν από τις αρμόδιες αρχές.

Διαγραμματικά παρουσιάζονται τα κύρια εμπλεκόμενα πρόσωπα και συναλλαγές για τα οποία γίνεται αναφορά στην παρούσα Έκθεση και για τα οποία το ΤΦ δεν προέβη σε δέουσα διερεύνηση. Επιγραμματικά, το πρόσωπο «Β» συνδέεται με αριθμό εταιρειών που παρουσιάζουν ασυνήθιστη συμπεριφορά με συναλλαγές οι οποίες δημιουργούν εύλογα ερωτηματικά και κατά την άποψη μας, θα έπρεπε να διερευνηθούν από το ΤΦ.

Γράφημα 1 : Κύρια εμπλεκόμενα πρόσωπα και συναλλαγές





Τα ευρήματα μας πιο κάτω σχετίζονται με συναλλαγές που διενεργήθηκαν από τις εμπλεκόμενες εταιρείες και οι οποίες δεν φαίνεται είτε να εντοπίστηκαν, είτε να διερευνήθηκαν δεόντως από το Τμήμα Φορολογίας.

- ◆ Ασυνήθιστη αναθεώρηση συμφωνιών πώλησης ακινήτου με σημαντικά μειωμένη τιμή
- ◆ Μη συμπερίληψη δικαιωμάτων χρήσης εμπορικής επωνυμίας τρίτου μέρους στην τιμή πώλησης
- ◆ Ενδεχόμενο τεχνητό «φούσκωμα» κόστους ανέγερσης ακινήτου
- ◆ Απόκλιση από Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και γνώμη ελεγκτή
- ◆ Ασυνέπεια της τιμής επαναγοράς με την καθαρή περιουσία της εταιρείας
- ◆ Έκδοση και εξαγορά μετοχών σε ασυνήθιστες τιμές
- ◆ Σημαντικές πράξεις μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων
- ◆ Απαλλαγή από φορολογία κεφαλαιουχικού κέρδους
- ◆ Εφαρμογή δυσανάλογων επιτοκίων σε χρεωστικά υπόλοιπα
- ◆ Αυξημένες απομειώσεις επισφαλών χρεωστών
- ◆ Ασυνήθιστα χαμηλό περιθώριο μικτού κέρδους
- ◆ Καθυστέρηση στην εξέταση και επιβολή φορολογιών
- ◆ Κύκλος ενεργειών και συναλλαγών που οδηγεί το ακίνητο στην ιδιοκτησία των άμεσων οικείων του αρχικού ιδιοκτήτη.

Πιο συγκεκριμένα:

1.1 Ασυνήθιστη αναθεώρηση συμφωνιών πώλησης ακινήτου με σημαντικά μειωμένη τιμή και μη συμπερίληψη στην τιμή των δικαιωμάτων χρήσης εμπορικής επωνυμίας τρίτου μέρους

Το υπό κατασκευή ακίνητο «Α», ιδιοκτησίας εταιρειών «Γ» και «Δ», πωλήθηκε μέσω κοινοπραξίας των δυο ιδιοκτητών, στην εταιρεία «Ε». Οι συμφωνίες πώλησης του ακινήτου «Α» στην εταιρεία «Ε», που υπογράφηκαν τον Δεκέμβριο του 2015 και περιλάμβαναν τιμή πώλησης περίπου €19,35εκ., έξι μήνες μετά ακυρώθηκαν και υπογράφηκαν εκ νέου, με 44% μειωμένη τιμή πώλησης, δηλαδή, €10,85εκ.. Η μείωση της τιμής πώλησης, κατά €8,5εκ, που διενεργήθηκε με την νέα συμφωνία, συμπίπτει με το ποσό που θα λάμβαναν απευθείας οι δύο πωλητές (εταιρείες «Γ» και «Δ») εάν εφαρμοζόταν η αρχική συμφωνία. Οι πωλητές, οι οποίοι είναι συγγενικές μεταξύ τους εταιρείες, με την αναθεώρηση αυτή

φαίνεται ότι αποποιήθηκαν το ποσό των €8,5εκ.. Οι ασυνήθιστες αυτές ενέργειες δεν εντοπίστηκε να τεκμηριώνονται από τους εμπλεκόμενους, αλλά ούτε και να διερευνήθηκαν δεόντως από το ΤΦ.

Κατά την άποψη της Υπηρεσίας μας τέτοιες σημαντικές διαφοροποιήσεις επιβάλλεται να ελέγχονται διότι παραπέμπουν σε αυξημένο κίνδυνο ενδεχόμενων πλασματικών συναλλαγών με σκοπό την αποφυγή φορολογικών υποχρεώσεων.

Η μείωση στην τιμή πώλησης, λαμβάνοντας υπόψη το αναγνωρισμένο στις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις κόστος του ακινήτου κατά την πώληση, ύψους €18,59εκ., μετέτρεψε το κέρδος συναλλαγής €0,76εκ. (με τιμή πώλησης €19,35εκ.) σε ζημιά από την συναλλαγή, €7,74εκ. (με τιμή πώλησης €10,85εκ.) με ενδεχόμενη επίπτωση στα έσοδα άμεσης φορολογίας. Επιπρόσθετα, πιθανή αρνητική επίπτωση στα έσοδα του κράτους, όσο αφορά το ΦΠΑ, είχε η μειωμένη τιμή πώλησης κατά €8,5εκ., δεδομένου ότι η κοινοπραξία η οποία πούλησε το υπό κατασκευή ακίνητο, ήταν εγγεγραμμένη στο ΦΠΑ.

Επιπλέον, η αξία των δικαιωμάτων χρήσης εμπορικής επωνυμίας «Α» η οποία είναι ουσιώδους σημασίας για την εμπορική εκμετάλλευση του ακινήτου, και ενώ φαίνεται να υπήρχε σχετική συμφωνία πριν από την πώληση, δεν λήφθηκε υπόψη και δεν συμπεριλήφθηκε στην τιμή της πώλησης, οπότε και πρακτικά «χαρίστηκε» στον αγοραστή, ασυνήθιστο γεγονός, που και πάλι δεν διερευνήθηκε από το ΤΦ.

1.2 Ενδεχόμενο τεχνητό «φούσκωμα» κόστους ανέγερσης ακινήτου

- ◆ Το κόστος ανέγερσης του υπό κατασκευή ακινήτου το 2013, σύμφωνα με σημείωμα λειτουργού του ΤΦ που καταγράφεται σε φακέλους του Τμήματος, ανερχόταν σε €9,26εκ., ενώ την ίδια περίοδο στις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις της κοινοπραξίας «ΓΔ», η οποία ήταν υπεύθυνη για την κατασκευή του ακινήτου, αναγνώρισε αντίστοιχο κόστος €15,78εκ. Το αυξημένο κόστος των €6,5εκ. που αναγνωρίστηκε, μείωσε το κέρδος από την μετέπειτα πώληση του (το 2016), και κατ' επέκταση επηρέασε και τα έσοδα του κράτους.
- ◆ Η κοινοπραξία «ΓΔ», κεφαλαιοποίησε κόστος δανεισμού, ύψους €7,9εκ. για την ανέγερση του ακινήτου, με μέσο ενδεικτικό επιτόκιο 11,5%, για την περίοδο 2008-2015 (όπως υπολογίστηκαν από την Υπηρεσία μας), ενώ ο δανειολήπτης (εταιρεία «Γ»- μέλος της κοινοπραξίας) φαίνεται να είχε σχετικό κόστος €58εκ., με μέσο ενδεικτικό επιτόκιο δανεισμού 6,6% για την ίδια περίοδο, όπως επίσης υπολογίστηκαν από την Υπηρεσία μας. Η ουσιώδης αυτή απόκλιση των σχεδόν πέντε ποσοστιαίων μονάδων (αυξημένο κατά 74%) στο εφαρμοζόμενο μέσο ενδεικτικό επιτόκιο δανεισμού, και χωρίς να υπάρχει επαρκής τεκμηρίωση που να τη δικαιολογεί, υποδηλώνει ενδεχόμενη τεχνητή διόγκωση του κόστους ανέγερσης.
- ◆ Η κοινοπραξία «ΓΔ» κεφαλαιοποίησε κόστος δανεισμού €4,4εκ. για την περίοδο 2013-2015, το οποίο συμπεριλαμβάνεται στο ποσό των €7,9εκ. πιο πάνω, κατά την οποία είχαν ανασταλεί οι κατασκευαστικές εργασίες, σε αντίθεση με το Διεθνή Λογιστικό Πρότυπο (ΔΛΠ) 23. Επιπλέον, σύμφωνα με το ίδιο ΔΛΠ, επιτρέπεται η κεφαλαιοποίηση τόκων δεδομένου ότι αναμένεται



οικονομικό όφελος, εντούτοις η κοινοπραξία κεφαλαιοποίησε τόκους δανεισμού κατά την πιο πάνω περίοδο, ενώ γνώριζε για τη ζημιογόνα πώληση του ακινήτου, εφόσον οι σχετικές οικονομικές καταστάσεις ετοιμάστηκαν μετά την πώληση του ακινήτου.

Το γεγονός ότι το κόστος ανέγερσης του ακινήτου «Α» (έτος ολοκλήρωσης 2018), ήταν αισθητά ψηλό, διαπιστώθηκε και σε σύγκριση με το κόστος του συγκρίσιμου ακινήτου «Θ», το οποίο ολοκληρώθηκε το 2022, τέσσερα χρόνια μεταγενέστερα. Συγκεκριμένα, το συνολικό κόστος κατασκευής του ακινήτου «Α» ανερχόταν, όπως υπολογίστηκε, στα €47,7εκ. και ήταν υψηλότερο από το συνολικό κόστος ανέγερσης €42,9εκ., του σημαντικά μεγαλύτερου ακινήτου «Θ», σχεδόν διπλάσιου μεγέθους. Τα δύο ακίνητα διαθέτουν δικαίωμα χρήσης εμπορικής συνδεδεμένης επωνυμίας, η οποία είναι ουσιώδους σημασίας για την εμπορική εκμετάλλευση των ακινήτων, βρίσκονται σε συγκρίσιμες περιοχές, στην κατασκευή τους εμπλέκονταν άλλες συγγενικές/ συνδεδεμένες εταιρείες, και από το 2018 έχουν κοινή ιδιοκτησιακή συμμετοχή.

Η αναγνώριση σημαντικά μεγαλύτερου κόστους ανέγερσης στις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις της κοινοπραξίας από τα στοιχεία του ίδιου του ΤΦ, όπως και η αδικαιολόγητη κεφαλαιοποίηση τόκων και σχετικού ψηλού κόστους δανεισμού υπήρξαν καθοριστικοί παράγοντες για τη δημιουργία ζημιάς για το συγκεκριμένο έργο, δεν διερευνήθηκαν από το ΤΦ.

Ενδεικτικά αναφέρουμε ότι, εάν η τιμή πώλησης ήταν €19,35εκ., όπως καθορίστηκε στα συμβόλαια του Δεκεμβρίου του 2015 που ακυρώθηκαν μετέπειτα, και αν ληφθεί υπόψη η διαφορά στο κόστος ανέγερσης το οποίο προκύπτει από το σημείωμα του λειτουργού του ΤΦ (€18,59εκ.- €6,5εκ.= €12,09εκ.), τότε το κέρδος από την πώληση του ακινήτου το 2016 θα ανερχόταν σε €7,26εκ., αντί της ζημιάς των €7,74εκ. που αναγνωρίστηκε τελικά.

1.3 Απόκλιση από Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και γνώμη ελεγκτή

- ◆ Η ζημιάς ύψους €7,74εκ., η οποία προέκυψε από την πώληση το 2016, του ακινήτου «Α» αναγνωρίστηκε στις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις της κοινοπραξίας «ΓΔ» εξολοκλήρου το 2016, ενώ σύμφωνα με το ΔΛΠ 10, αυτή ενδέχεται να έπρεπε να αναγνωρισθεί στα προηγούμενα έτη (2014 και 2015), λαμβανομένου υπόψη ότι οι ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις για τα εν λόγω έτη ετοιμάστηκαν σε χρόνο μεταγενέστερο της πώλησης.
- ◆ Η κεφαλαιοποίηση των τόκων, σύμφωνα με το ΔΛΠ 23, μεταξύ άλλων, δύναται να διενεργείται (1) εφόσον υπάρχει ενεργός ανάπτυξη του περιουσιακού στοιχείου και (2) δεδομένου ότι καταλήγει σε οικονομικό όφελος. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, η κατασκευή του ακινήτου είχε ανασταλεί για τα έτη 2013-2015 άρα δεν υπήρχε ενεργός ανάπτυξη για την περίοδο εκείνη και η πώληση του δεν κατέληξε σε οικονομικό όφελος, αλλά σε ζημιά. Τα γεγονότα αυτά καταδεικνύουν ότι ενδέχεται να μην ήταν δυνατή η κεφαλαιοποίηση των τόκων σύμφωνα με το ΔΛΠ 23.

Εντούτοις, η γνώμη του ελεγκτή στις οικονομικές καταστάσεις για τα έτη αυτά ήταν χωρίς επιφύλαξη. Οι πιο πάνω χειρισμοί, σε συνδυασμό με τις αναθεωρημένες συμφωνίες που οδήγησαν σε ζημιά έπρεπε, κατά την άποψη μας, να τύχουν διερεύνησης από το ΤΦ.

1.4 Ασυνέπεια της τιμής επαναγοράς με την καθαρή περιουσία της εταιρείας

Η εταιρεία «ΣΤ», εγγεγραμμένη σε χώρα του εξωτερικού που κατά το 2017 κατείχε έμμεσα το ακίνητο «Α» εφόσον κατείχε 100% της εταιρείας «Ε» (ιδιοκτήτης του ακινήτου), αγοράστηκε εκ νέου, από την εταιρεία «Ζ», για €25εκ., ποσό που αναγνωρίστηκε και στις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις της ως επένδυση στην εταιρεία «Ε», και την επένδυση στην εταιρεία «ΣΤ» με σχεδόν μηδενική αξία. Η καθαρή αξία της εταιρείας «Ε», για το έτος 2017, λαμβάνοντας υπόψη και τις ελεγμένες οικονομικές της καταστάσεις μεταγενέστερων ετών, ανερχόταν σε €35εκ., γεγονός που υποδηλώνει ενδεχόμενη υποτιμημένη τιμή αγοράς, θέμα το οποίο έπρεπε να εντοπιστεί και να διερευνηθεί από το ΤΦ.

Σημειώνεται ότι οι πραγματικοί δικαιούχοι της εταιρείας «Ζ» ήταν οι συγγενείς πρώτου βαθμού του προσώπου «Β», ο οποίος κατείχε έμμεσα το 40% του ακινήτου «Α» που πωλήθηκε το 2016.

1.5 Απαλλαγή από φορολογία κεφαλαιουχικού κέρδους

Η απόκτηση του ακινήτου «Α» από την Εταιρεία «Ε» πραγματοποιήθηκε εντός της περιόδου εφαρμογής της φοροαπαλλαγής του Ν.117(Ι)/2015¹ με αποτέλεσμα να μην καταβληθεί φόρος κεφαλαιουχικών κερδών κατά τη μεταγενέστερη έμμεση διάθεση του ακινήτου, μέσω της πώλησης της εταιρείας που κατείχε το ακίνητο. Ωστόσο, λόγω της φύσης των δραστηριοτήτων των εμπλεκόμενων εταιρειών που δραστηριοποιούνται στον τομέα εμπορίας και ανάπτυξης ακινήτων καθώς και της ενδεχομένως στοχευμένης έμμεσης επιστροφής του ακινήτου στον αρχικό του ιδιοκτήτη σε προνομιακή τιμή, εγείρονται ερωτήματα κατά πόσο η συναλλαγή θα έπρεπε να χαρακτηριστεί ως εμπορικής φύσεως και, συνεπώς, να μην εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της φοροαπαλλαγής.

1.6 Σημαντικές πράξεις μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων. Είναι αυθεντικές ;

- ◆ Το υπό ανέγερση τότε ακίνητο «Α», το οποίο πωλήθηκε τον Ιούνιο 2016, στην τιμή των €10,85εκ., έμμεσα από την εταιρεία «Γ» (εκτελεστικός διευθυντής και μεγαλομέτοχος 40%, το πρόσωπο «Β») εφόσον κατείχε και το 100% της εταιρείας «Δ», στην ξένων συμφερόντων κυπριακή εταιρεία «Ε», αγοράστηκε εκ νέου τον Αύγουστο 2017, για €25εκ., από άλλη κυπριακή εταιρεία, την «Ζ», με διευθυντή το πρόσωπο «Β» και τελικούς πραγματικούς ιδιοκτήτες την άμεση οικογένεια του, και με ουσιαστική χρηματοδότηση (60%) από τον αρχικό πωλητή, την εταιρεία «Γ».
- ◆ Υπεύθυνοι για την κατασκευή των ακινήτων, «Α» και «Θ» ήταν εταιρείες/άτομα συνδεδεμένα καθώς και συνιδιοκτήτες των δύο ακινήτων. Στην κοινοπραξία «ΓΚ» η οποία ανέλαβε την

¹ Σύμφωνα με τον Νόμο, κεφαλαιουχικά κέρδη από διάθεση γης ή/και ακινήτου, τα οποία αγοράστηκαν εντός της περιόδου 16.7.2015 μέχρι 31.12.2016, απαλλάσσονται από καταβολή φόρου κεφαλαιουχικών κερδών.



αποπεράτωση του ακινήτου «Α» (συνολικό κόστος κατασκευής €47,7εκ.), μέλος 100% ήταν η εταιρεία «Γ», αρχικός ιδιοκτήτης του υπό κατασκευή ακινήτου, η οποία είχε εκτελεστικό διευθυντή και 40% μέτοχο το πρόσωπο «Β», ενώ την κατασκευή του ακινήτου «Θ» (συνολικό κόστος κατασκευής €42,9εκ.) ανέλαβε η κοινοπραξία «ΛΚ», της οποίας μέλος 95% ήταν η εταιρεία «Λ» με διευθυντή το πρόσωπο «Β» και αποκλειστικό μέτοχο την εταιρεία «Η», ιδιοκτησίας των συγγενών πρώτου βαθμού του προσώπου «Β», και την εταιρεία «Κ» με 5%.

- ◆ Η εταιρεία «Η» έμμεσα τελικός ιδιοκτήτης του ακινήτου «Α» απέκτησε το 50% του μετοχικού κεφαλαίου στην εταιρεία «Ι», ιδιοκτήτη του ακινήτου «Θ», ενώ παράλληλα, η εταιρεία «Η» ήταν έμμεσα, μέσω κοινοπραξίας, και η κατασκευάστρια εταιρεία του ακινήτου «Θ».

Οι εν λόγω ενέργειες αποτελούν πράξεις μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και εγείρονται εύλογα ερωτήματα ως προς την αυθεντικότητά τους, και την εμπορική τους βάση/ αγοραία τιμή, σύμφωνα με το άρθρο 33² του Ν.118(Ι)/2002. Επιπλέον προκύπτουν προβληματισμοί σχετικά με το κόστος κατασκευής των δύο ακινήτων σε σχέση και με το μέγεθος τους, καθώς και τον αντίκτυπο που ενδέχεται να συνεπάγεται στα φορολογητέα κέρδη/ζημιές των εμπλεκόμενων εταιρειών, και κατ' επέκταση στα έσοδα του Κράτους, γεγονότα τα οποία έπρεπε να εντοπιστούν και να διερευνηθούν από το ΤΦ.

1.7 Έκδοση και εξαγορά μετοχών σε ασυνήθιστες τιμές

- ◆ Η εταιρεία «Ε», ιδιοκτήτης του ακινήτου «Α», το 2015-2019 έκδωσε επιπλέον κεφάλαιο με την μορφή προνομιούχων μετοχών, ύψους €61,5εκ. και τις διέθεσε προς ξένους υπηκόους για σκοπούς του Κυπριακού Επενδυτικού Προγράμματος (ΚΕΠ). Το συνολικό κόστος έκδοσης των προνομιούχων μετοχών, το 2019 ανήλθε στα €13,5εκ. ποσοστό που αντιπροσωπεύει το 22% του πιο πάνω εκδομένου κεφαλαίου, ποσοστό το οποίο θεωρούμε ιδιαίτερα ψηλό και έπρεπε να τύχει διερεύνησης. Επιπλέον, η εταιρεία, σύμφωνα με τις φορολογικές της δηλώσεις για τα έτη 2015-2022, ενδέχεται να διεκδίκησε ως εκπίπτομενα έξοδα εξασφάλισης κεφαλαίου ύψους €8,4εκ. σε αντίθεση με τη σχετική νομοθεσία, και χωρίς σχετικό έλεγχο από το ΤΦ.
- ◆ Παράλληλα, η εταιρεία «Η», τελικός και μοναδικός ιδιοκτήτης της εταιρείας «Ζ» που κατέχει έμμεσα το ακίνητο «Α», απέκτησε το 2018 το 50% του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας «Ι», ιδιοκτήτης του ακινήτου «Θ» με εμπορική συνδεδεμένη επωνυμία, ουσιώδους σημασίας για την εμπορική εκμετάλλευση του ακινήτου, και σε συγκρίσιμη περιοχή, για €1,78/μετοχή. Οι ξένοι επενδυτές, την ίδια περίοδο για τις προνομιούχες μετοχές, στην ίδια εταιρεία, πλήρωναν €85-€92/μετοχή (απόκλιση έως 5.100%). Οι διαφορετικές τιμές παραχώρησης των μετοχών με τεράστια απόκλιση μεταξύ τους, δημιουργούν εύλογα ερωτηματικά κατά πόσο διατέθηκαν οι μετοχές στην εταιρεία «Η» σε αγοραία τιμή και τηρήθηκαν οι πρόνοιες του άρθρου 33 του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου, λαμβάνοντας υπόψη και το γεγονός ότι η κατασκευάστρια εταιρεία του

² Σύμφωνα με το άρθρο 33 του Νόμου (Ν.118(Ι)/2002), αν οι όροι που τίθενται ή επιβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων μερών/επιχειρήσεων σε οποιοδήποτε συναλλαγές διαφέρουν από τους όρους που θα ετίθεντο μεταξύ ανεξάρτητων μερών, τότε τα οποιαδήποτε κέρδη/οφέλη που προκύπτουν από τη διαφορά των όρων αυτών (πρόσθετο νοητό εισόδημα), μπορούν να περιληφθούν στα οφέλη/ εισοδήματα της επιχείρησης που θα τα πραγματοποιούσε αν δεν υπήρχαν οι όροι αυτοί, και να φορολογηθούν.

ακινήτου «Θ» ήταν, έμμεσα, η εταιρεία «Η», γεγονός το οποίο δεν φαίνεται να διερευνήθηκε από το ΤΦ.

1.8 Καθυστερημένη υποβολή δηλώσεων και επιβολή φορολογιών

Μερικές από τις φορολογικές δηλώσεις των εμπλεκόμενων εταιρειών υποβλήθηκαν καθυστερημένα, όπως επίσης και η εξέταση των δηλώσεων και η επιβολή φορολογιών από το ΤΦ, γεγονότα που οδήγησαν στην απώλεια του δικαιώματος αναθεώρησης/επιβολής πρόσθετης φορολογίας ανάλογα με την κρίση του Εφόρου. Επιπλέον, ακόμα και στις περιπτώσεις που επιβλήθηκε φορολογία εντός της εξαετίας, αυτή επιβλήθηκε βάσει δήλωσης, χωρίς ουσιαστικό έλεγχο, οδηγώντας και στις δύο περιπτώσεις σε πιθανή απώλεια δημοσίων εσόδων.

1.9 Επιπρόσθετα φορολογικά θέματα σχετικά με την εταιρεία «Γ»

◆ Εφαρμογή δυσανάλογων επιτοκίων σε χρεωστικά υπόλοιπα

Ενώ η εταιρεία «Γ» δανειζόταν με μέσο ενδεικτικό επιτόκιο 5,6%, εφάρμοσε μέσο ενδεικτικό επιτόκιο σε εισπρακτέα ποσά με συνδεδεμένες εταιρείες και μακροχρόνιες απαιτήσεις, 3,1%, όπως αυτά υπολογίστηκαν από την Υπηρεσία μας. Με βάση την αρχή των εμπορικών συναλλαγών, άρθρο 33 του Ν.118(Ι)/2002, το αναμενόμενο θα ήταν το ενδεικτικό επιτόκιο σε χρεωστικά υπόλοιπα να είναι μεγαλύτερο από το ενδεικτικό επιτόκιο δανεισμού σε πιστωτικά υπόλοιπα.

◆ Αυξημένες απομειώσεις επισφαλών χρεωστών

Απομειώσεις επισφαλών χρεωστών μέχρι το 2016 ύψους €12εκ. περίπου, έγιναν αποδεκτές από το ΤΦ χωρίς επαρκή τεκμηρίωση και χωρίς διερεύνηση κατά πόσο οι οφειλές αυτές «χαρίστηκαν». Σε τέτοιες περιπτώσεις, το ΤΦ δύναται να επιβάλει νοητό τόκο στα μεικτά χρεωστικά υπόλοιπα πριν τη διαγραφή τους, σύμφωνα με το άρθρο 33 του περί Φορολογίας Εισοδήματος Νόμου.

◆ Ασυνήθιστα χαμηλό περιθώριο μικτού κέρδους

Η εν λόγω εταιρεία παρουσίασε περιθώριο κέρδους για το 2016, μόλις 3.3%, ασυνήθιστα χαμηλό ποσοστό για εταιρείες που δραστηριοποιούνται στον τομέα της ανάπτυξης και εμπορίας ακινήτων και της εκτέλεσης έργων για τρίτους (property developer), ενώ οι συσσωρευμένες ζημιές της για την περίοδο 2010-2016 ήταν €93,4εκ. Το ποσοστό μικτού κέρδους που αναγνωρίστηκε θεωρείται εκ μέρους μας ιδιαίτερα χαμηλό για εταιρεία που δραστηριοποιείται στον συγκεκριμένο τομέα. Τα στοιχεία αυτά υποδεικνύουν ενδεχόμενες μη αγοραίες συναλλαγές καθώς και ανεπαρκή φορολογικό έλεγχο, εφόσον γίνονται από το ΤΦ πλήρως αποδεκτά.

Γενικό συμπέρασμα

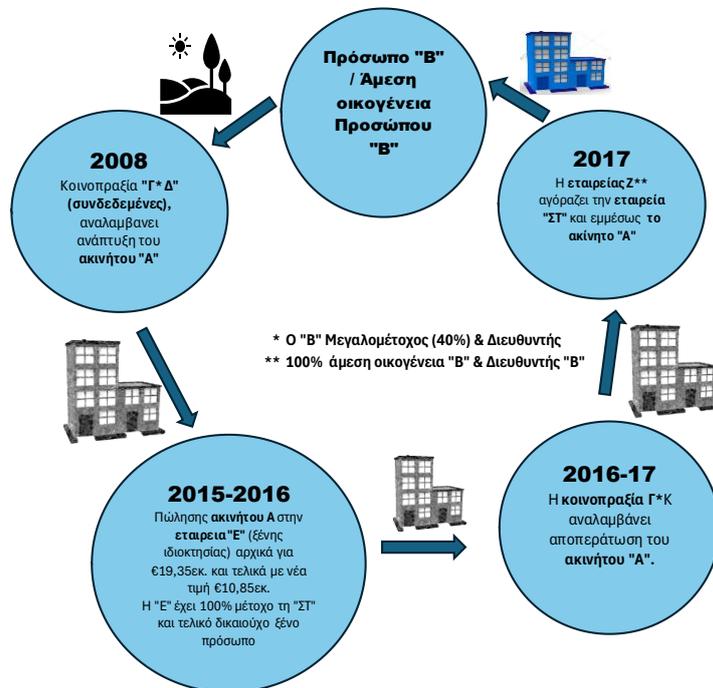
Η κατασκευή, η πώληση και η επαναγορά του ακινήτου «Α», όπως και ο συσχετισμός των εμπλεκόμενων εταιρειών με συνδεδεμένους τους τελικούς τους δικαιούχους, περιβάλλονται από ένα σύνολο γεγονότων και ενεργειών οι οποίες οδηγούν το ακίνητο στον αρχικό του ιδιοκτήτη, ενδεχομένως με όρους μη ανεξάρτητων επιχειρηματικών συναλλαγών. Οι συγκεκριμένες ενέργειες περιλαμβάνουν την κατασκευή του ακινήτου αλλά και την αποπεράτωση του ακινήτου από κατασκευάστριες

κοινοπραξίες οι οποίες είχαν μέλος τους εταιρεία με τελικό δικαιούχο τον αρχικό ιδιοκτήτη, όπως επίσης και την ουσιαστική χρηματοδότηση για την επαναγορά του ακινήτου από τον αρχικό ιδιοκτήτη.

Το Τμήμα Φορολογίας είχε, σε τουλάχιστον τέσσερα χρονικά σημεία, ενημέρωση και εμπλοκή στη συγκεκριμένη υπόθεση, εντούτοις δεν φαίνεται να διενέργησε επαρκή σχετική έρευνα. Τα σημεία αυτά αφορούν (1) την μεταβίβαση του ακινήτου, (2) την υποβολή φορολογικών δηλώσεων και την επιβολή φορολογίας στις εμπλεκόμενες εταιρείες, και (3) όταν συγκεκριμένη εμπλεκόμενη εταιρεία ενεπλάκη στο ανακριτικό έργο της Αστυνομίας για τις υποθέσεις πολιτογραφήσεων στο πλαίσιο του ΚΕΠ. Επιπλέον, (4) έλαβε γνώση των πιο πάνω, με τη λήψη της σχετικής επιστολής ελέγχου της Υπηρεσίας μας, ημερ. 23 Μαΐου 2025, ωστόσο μέχρι και την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας έκθεσης δεν έχουμε λάβει αποτελέσματα διερεύνησης της υπόθεσης εκ μέρους του.

Ως Ελεγκτική Υπηρεσία, θεωρούμε ότι το ΤΦ οφείλει να εξετάσει την συγκεκριμένη περίπτωση, αλλά γενικότερα οφείλει να λαμβάνει μέτρα και να εφαρμόζει διαδικασίες για στοχευμένους ελέγχους καθώς και εφαρμογή δικλίδων ασφαλείας για έγκαιρο εντοπισμό φορολογουμένων που πραγματοποιούν σημαντικές συναλλαγές και ενδέχεται να θεωρηθούν υψηλού κινδύνου, με σκοπό να διασφαλιστεί η συμμόρφωση των εμπλεκόμενων φορολογουμένων με την εν ισχύ νομοθεσία και κατ' επέκταση να διαφυλαχθούν τα δημόσια έσοδα.

Γράφημα 2: Συνοπτικός Κύκλος Ενεργειών



2. Εισαγωγή

Η παρούσα Ειδική Έκθεση ετοιμάστηκε μετά από προκαταρκτικό έλεγχο που διενεργήθηκε εκ μέρους της Υπηρεσίας μας, ύστερα από ανώνυμη καταγγελία που λήφθηκε τον Αύγουστο του 2023 και αφορούσε στην πώληση του υπό κατασκευή ακινήτου «Α», κατά την περίοδο 2015-2017. Η καταγγελία αναφερόταν κυρίως σε ισχυρισμούς που αφορούσαν στο κόστος ανέγερσης και στην τιμή πώλησης του ακινήτου.

- **Σκοπός του ελέγχου**

Αντικείμενο της παρούσας Ειδικής Έκθεσης αποτελεί ο φορολογικός χειρισμός των εμπλεκόμενων εταιρειών / προσώπων, των συναλλαγών μεταξύ τους, των οικονομικών δεδομένων που αφορούν στην πώληση, κατοχή και αξιοποίηση του ακινήτου «Α» με επίκεντρο την περίοδο 2015-2017.

Σκοπός του ελέγχου ήταν:

- ◆ να αξιολογηθεί η οικονομική ουσία των συναλλαγών και η συμβατότητά τους με τις αρχές της αγοράς/της εφαρμογής αγοραίων τιμών, σύμφωνα με την νομοθεσία
- ◆ να διαπιστωθεί κατά πόσο εφαρμόστηκαν οι πρόνοιες της σχετικής νομοθεσίας και των κανονισμών,
- ◆ να εντοπιστούν τυχόν αδυναμίες ή παραλείψεις στους φορολογικούς ελέγχους από το ΤΦ,
- ◆ να εντοπιστούν οι πιθανές επιπτώσεις στον υπολογισμό φορολογητέου κέρδους και κατ' επέκταση του αντίκτυπου στα δημόσια έσοδα,
- ◆ η διατύπωση συστάσεων προς το ΤΦ για τη βελτίωση των διαδικασιών, των ελέγχων και της εφαρμογής της νομοθεσίας.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε την περίοδο Δεκέμβριο 2023-Φεβρουάριο 2024, και κάλυψε τις ενέργειες του ΤΦ μέχρι και την ημερομηνία ελέγχου.

- **Ιστορικό/Γεγονότα που αφορούν στην πώληση του ακινήτου «Α»**

Για εύκολη αναφορά και παρακολούθηση των γεγονότων και των συμπερασμάτων του ελέγχου, καταγράφεται σύντομο ιστορικό της πώλησης του ακινήτου, τόσο λεκτικά όσο και διαγραμματικά καθώς και στοιχεία για τα εμπλεκόμενα μέρη.

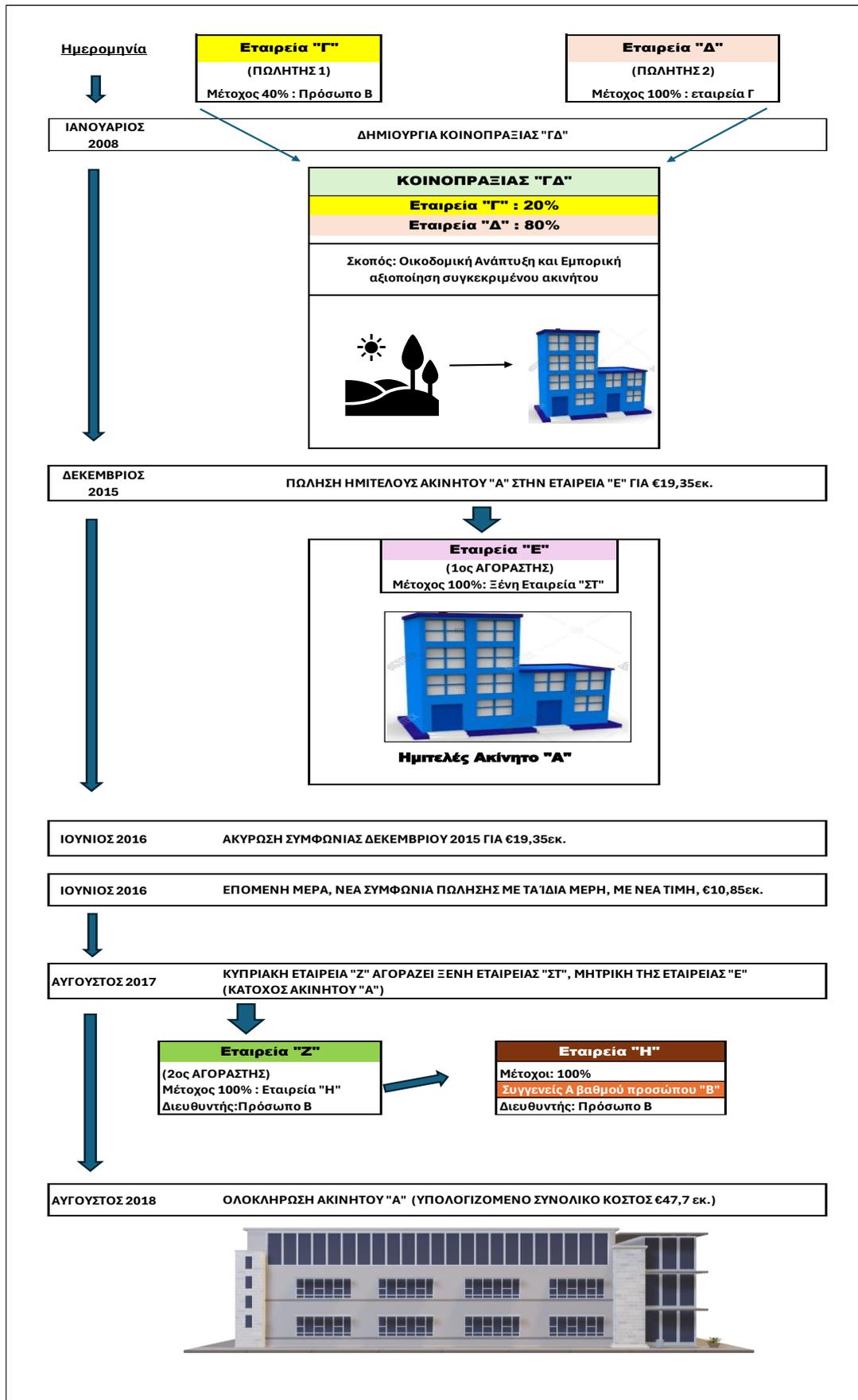
Ιανουάριος 2008	Συστάθηκε η κοινοπραξία «ΓΔ», ως άτυπος συνεταιρισμός με σκοπό την οικοδομική ανάπτυξη και εμπορική αξιοποίηση συγκεκριμένου ακινήτου όπου συμμετείχαν οι συγγενικές εταιρείες, «Γ» με 20% και η εταιρεία «Δ» με 80%.
Δεκέμβριος 2015	<p>Υπογράφηκαν συμφωνίες πώλησης του υπό κατασκευή ακινήτου (πλέον ακίνητο «Α») από τις εταιρείες «Γ» (Πωλητής 1) και «Δ» (Πωλητής 2), με την ξένων συμφερόντων κυπριακή εταιρεία «Ε» έναντι €19,4εκ., εκ των οποίων €10,4εκ. θα δινόταν στην τράπεζα, και τα υπόλοιπα στους πωλητές. (€0,5εκ. προκαταβολή και €8,5εκ. μετέπειτα).</p> <p>Οι δύο εταιρείες που συμμετείχαν την κοινοπραξία ήταν συγγενικές, εφόσον η εταιρεία «Δ» ήταν 100% θυγατρική της εταιρείας «Γ»,</p> <p>Επιπλέον, εκτελεστικός διευθυντής της εταιρείας «Γ» ήταν το πρόσωπο «Β», το οποίο κατείχε και το 40% του μετοχικού κεφαλαίου της «Γ».</p> <p>Άρα, πραγματικός ιδιοκτήτης του 40% του ακινήτου «Α», μέσω των εταιρειών αυτών, ήταν το πρόσωπο «Β».</p>
Ιούνιος 2016	Οι συμφωνίες πώλησης του Δεκέμβρη 2015 ακυρώθηκαν.
Ιούνιος 2016	Την επόμενη μέρα της ακύρωσης, υπογράφηκαν αναθεωρημένες συμφωνίες πώλησης του υπό κατασκευή ακινήτου «Α», μεταξύ των ίδιων μερών, για €10,9εκ. (μείωση €8,5εκ. από την αρχική τιμή πώλησης).
Αύγουστος 2017	<p>Η κυπριακή εταιρεία «Ζ» απέκτησε το 100% της ξένης εταιρείας «ΣΤ», εγγεγραμμένη σε χώρα του εξωτερικού, έναντι €25εκ, η οποία ήταν ο μοναδικός μέτοχος της κυπριακής εταιρείας «Ε», η οποία κατείχε, τη δεδομένη στιγμή, το υπό ανέγερση ακίνητο «Α».</p> <p>Οι τελικοί / πραγματικοί δικαιούχοι της εταιρείας «Ζ» ήταν η άμεση οικογένεια του προσώπου «Β».</p>

Με αυτή τη συναλλαγή το ακίνητο αποκτήθηκε εκ νέου από κυπριακή εταιρεία, με τελικούς πραγματικούς δικαιούχους την άμεση οικογένεια του προσώπου «Β».

Αύγουστος 2018

Το ακίνητο «Α», σύμφωνα με τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας «Ε» στην οποία ανήκε, ολοκληρώθηκε.

Γράφημα 3 : Ιστορικό πώλησης Ακινήτου «Α»



- **Εμπλεκόμενα μέρη**

Πίνακας 1: Εμπλεκόμενα μέρη

Μέρος	Ρόλος / Περιγραφή	Κύριες Πληροφορίες *
Πωλητής 1: Εταιρεία «Γ»	Μερικός ιδιοκτήτης του ακινήτου και 20% μέλος της κοινοπραξίας «ΓΔ»	Η εταιρεία ιδρύθηκε το 2002 με κύριες δραστηριότητες την ανάπτυξη και εμπορία ακινήτων και την εκτέλεση έργων για τρίτους. Διευθυντής και μεγαλομέτοχος (40%) το πρόσωπο «Β». Από το 2012 κατείχε 1/5 εγγεγραμμένο μερίδιο του οικοπέδου, στο οποίο ανεγέρθηκε το ακίνητο «Α».
Πωλητής 2: Εταιρεία «Δ»	Μερικός ιδιοκτήτης του ακινήτου και 80% μέλος της κοινοπραξίας «ΓΔ»	Η εταιρεία ιδρύθηκε το 1977 και έχει ως κύρια δραστηριότητα τη συμμετοχή στην κοινοπραξία «ΓΔ» με 80%, για την οικοδομική ανάπτυξη και εμπορική αξιοποίηση του ακινήτου. Μοναδικός μέτοχος (100%) η εταιρεία «Γ». Από το 2012 κατείχε 4/5 εγγεγραμμένο μερίδιο του οικοπέδου, στο οποίο ανεγέρθηκε το ακίνητο «Α».
Κοινοπραξία «ΓΔ»	Μέσο ανάπτυξης και πώλησης του ακινήτου	Συστάθηκε το 2008 ως κοινοπραξία από τις εταιρείες «Γ» και «Δ», με σκοπό την ανάπτυξη και εμπορική αξιοποίηση του ακινήτου, μέσω της οποίας πωλήθηκε. Η κοινοπραξία, σύμφωνα με τον Ν. 4/1978, δεν είχε υποχρέωση εγγραφής και υποβολής φορολογικής δήλωσης, ως άτυπος συνεταιρισμός που ήταν, εντούτοις ήταν εγγεγραμμένος στο μητρώο ΦΠΑ.
1 ^{ος} Αγοραστής: Εταιρεία «Ε»	Αγοραστής του υπό κατασκευή ακινήτου «Α», το 2016	Η εταιρεία ιδρύθηκε το 2015 με κύριες δραστηριότητες την κατασκευή & εκμετάλλευση του ακινήτου «Α». Ελέγχεται 100% από την ξένη εταιρεία «ΣΤ» (εγγεγραμμένη σε χώρα του εξωτερικού), με τελικό πραγματικό δικαιούχο αλλοδαπό φυσικό πρόσωπο .

Μέρος	Ρόλος / Περιγραφή	Κύριες Πληροφορίες *
2 ^{ος} Αγοραστής: Εταιρεία «Ζ»	Έμμεσος αγοραστής του υπό κατασκευή ακινήτου «Α» το 2017	Η εταιρεία ιδρύθηκε το 2017 με κύρια δραστηριότητα τις επενδύσεις. Διευθυντής από ιδρύσεως της ήταν το πρόσωπο «Β». Μοναδικός μέτοχος (100%) είναι η εταιρεία «Η» με επίσης διευθυντή το πρόσωπο «Β» ενώ μέτοχοι της εταιρείας «Η» ήταν η άμεση οικογένεια του προσώπου «Β».

*Στοιχεία που εξασφαλίστηκαν από ΤΕΕΔΙ, ΤΚΧ και ΤΦ.

Από τα πιο πάνω προκύπτει ότι οι εταιρείες «Ζ», «Η», και «Γ» αποτελούν συγγενικές εταιρείες λόγω κοινού διευθυντή και συγγενικών μετόχων. Το υπό ανέγερση τότε ακίνητο, ιδιοκτησίας της εταιρείας «Γ» που πωλήθηκε το 2016 στην ξένων συμφερόντων κυπριακή εταιρεία «Ε», αποκτήθηκε εκ νέου, ένα χρόνο μετά, το 2017 από την κυπριακή εταιρεία «Ζ» επίσης με διευθυντή το πρόσωπο «Β» και πραγματικούς ιδιοκτήτες τους συγγενείς πρώτου βαθμού του εν λόγω διευθυντή.

3. Ανάλυση ευρημάτων και συστάσεις

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στους φορολογικούς φακέλους των εμπλεκόμενων εταιρειών/προσώπων παρατηρήσαμε, μεταξύ άλλων, ότι το Τμήμα επέβαλε φορολογίες, για το φορολογικό έτος 2016 (έτος που διενεργήθηκε η πώληση), στις εταιρείες «Γ» (Πωλητής 1,) και «Δ» (Πωλητής 2), κατά το έτος 2024 και 2022, αντίστοιχα, με βάση τη φορολογική τους δήλωση, χωρίς να γίνει σε βάθος ή/και καθόλου φορολογική διερεύνηση από το Τμήμα. Ειδικότερα, το ΤΦ δεν προχώρησε σε διερεύνηση όσον αφορά:

- (α) στην πώληση του ακινήτου «Α» (2015) και στην αναθεωρημένη συμφωνία (2016), ως προς την τιμή πώλησής του,
- (β) στη συμφωνία πώλησης του ακινήτου «Α» του 2016, γίνεται έμμεση αναφορά σε κτήριο και σε μεταφορά δικαιωμάτων χρήσης της εμπορικής επωνυμίας «Α», εντούτοις τα δικαιώματα αυτά δεν αντικατοπτρίζονται στην τιμή πώλησης.,
- (γ) στην καθυστέρηση αναγνώρισης στις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις της κοινοπραξίας (ΓΔ) της «ζημιάς» από την πώληση του ακινήτου,
- (δ) στο κόστος του ακινήτου και του κόστους δανεισμού για την κατασκευή του, και
- (ε) σε συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη, χωρίς να εξακριβωθεί κατά πόσο τηρήθηκαν οι πρόνοιες του άρθρου 33 του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου.
- (στ) κατά πόσο η απόκτηση και η έμμεση διάθεση του ακινήτου «Α» εμπίπτει στην φοροαπαλλαγή κεφαλαιουχικού κέρδους σύμφωνα με τον Ν.117(Ι)/2015

Επιπλέον, εντοπίστηκαν, περιπτώσεις όπου το Τμήμα καθυστέρησε (για σειρά ετών) να επιβάλει φορολογία (άμεσοι φόροι), με αποτέλεσμα να παρέλθει η περίοδος των έξι ετών που προνοείται στη νομοθεσία. Τα πιο πάνω ενδεχομένως να είχαν αρνητική επίπτωση στα έσοδα του Κράτους.

3.1 Απουσία διερεύνησης της τιμής πώλησης του ακινήτου «Α» και της μη συμπερίληψης των δικαιωμάτων χρήσης εμπορικής επωνυμίας τρίτου μέρους στην τιμή

Η πώληση του υπό κατασκευή ακινήτου «Α» πραγματοποιήθηκε σε δύο στάδια, με σημαντικές διαφοροποιήσεις στην τιμή πώλησης και χωρίς να εντοπιστεί επαρκής τεκμηρίωση που να δικαιολογεί αυτές τις διαφοροποιήσεις.

3.1.1 Αρχικές συμφωνίες πώλησης – Δεκέμβριος 2015

Το Δεκέμβριο του 2015, οι συγγενικές κυπριακές εταιρείες «Γ» (Πωλητής 1) και «Δ» (Πωλητής 2), μέλη της κοινοπραξίας «ΓΔ», προχώρησαν σε υπογραφή δύο ξεχωριστών συμφωνιών πώλησης, μία για την κάθε εταιρεία, του υπό κατασκευή ακινήτου «Α», προς την κυπριακή εταιρεία ξένων συμφερόντων, «Ε»

(Αγοραστής 1). Σύμφωνα με το ΤΚΧ, οι εταιρείες «Γ» και «Δ» ήταν οι ιδιοκτήτες του οικοπέδου στο οποίο ανεγέρθηκε το ακίνητο «Α».

Η συμφωνημένη τιμή πώλησης ήταν:

€15.480.000 για την εταιρεία «Δ» - για το 4/5 μερίδιο του οικοπέδου

€3.870.000 για την εταιρεία «Γ» - για το 1/5 μερίδιο του οικοπέδου

€19.350.000 **Σύνολο**

και τα πωλητήρια προέβλεπαν ότι η πληρωμή θα καταβαλλόταν ως εξής :

- ♦ προκαταβολή σύνολο €500.000, προς τους δύο πωλητές με την υπογραφή,
- ♦ καταβολή €10.350.000 απευθείας προς την Τράπεζα για άρση των υφιστάμενων υποθηκών,
- ♦ πληρωμή €8.500.000 συνολικά, προς τους δύο πωλητές.

3.1.2 Ακύρωση αρχικών συμφωνιών και υπογραφή νέων συμφωνιών πώλησης – Ιούνιος 2016

Τον Ιούνιο 2016, έξι μήνες μετά την υπογραφή των αρχικών συμφωνιών, αυτές ακυρώθηκαν και την επόμενη ημέρα, οι εταιρείες «Γ» και «Δ» υπέγραψαν νέες, αναθεωρημένες συμφωνίες με τον ίδιο αγοραστή, την εταιρεία «Ε» και για το ίδιο ακίνητο, με σημαντικά όμως μειωμένα, κατά €8.500.000 (44%), τιμή πώλησης. Οι αναθεωρημένες συμφωνίες περιλάμβαναν τα πιο κάτω:

€8.680.000 για την εταιρεία «Δ»

€2.170.000 για την εταιρεία «Γ»

€10.850.000 **Σύνολο**

3.1.3 Έλλειψη τεκμηρίωσης της μείωσης της τιμής κατά €8,5εκ.

Η μείωση της τιμής πώλησης του υπό κατασκευή ακινήτου κατά €8,5εκ. μέσα σε ένα εξάμηνο, δεν φαίνεται να τεκμηριώθηκε, εφόσον στους φορολογικούς φακέλους των εμπλεκόμενων εταιρειών δεν υπάρχουν σχετικά στοιχεία π.χ. ανεξάρτητη εκτίμηση αγοραίας αξίας ή άλλα στοιχεία που να υποδεικνύουν, είτε πιθανή απομείωση της αξίας του έργου, ή ραγδαία μεταβολή στις συνθήκες της αγοράς ακινήτων στη συγκεκριμένη περιοχή το 2016, ή οτιδήποτε άλλο.

Επιπλέον, οι όροι πληρωμής φαίνεται να παρέμειναν ουσιαστικά οι ίδιοι και στις δύο συμφωνίες, ενώ παρατηρείται διαφοροποίηση στην τιμή πώλησης της τάξης των €8,5εκ. το οποίο συμπίπτει με το ποσό που θα λάμβαναν συνολικά οι δύο πωλητές, σύμφωνα με τις αρχικές συμφωνίες. Η αναθεωρημένη τιμή, ύψους €10,85εκ., ισοδυναμούσε με την ήδη καταβληθείσα προκαταβολή (€0,5εκ.) και το ποσό των €10,35εκ. που αποτελούσε απαίτηση της τράπεζας για άρση των σχετικών υποθηκών με βάση τις αρχικές συμφωνίες.

Ως εκ των πιο πάνω, οι πωλητές φαίνεται να αποποιούνται του υπολοίπου του τιμήματος που προβλεπόταν με βάση τις αρχικές συμφωνίες (€8,5εκ.), χωρίς να λαμβάνουν οποιοδήποτε αντάλλαγμα/όφελος, θέμα που κατά την άποψη μας όφειλε να διερευνηθεί το ΤΦ λόγω του υψηλού κινδύνου που εμπεριέχουν τέτοιου είδους συναλλαγές. .

3.1.4 Επιπτώσεις στον υπολογισμό φορολογητέου κέρδους και ΦΠΑ

Η μείωση της τιμής πώλησης κατά €8,5εκ. είχε άμεση φορολογική επίπτωση λαμβάνοντας υπόψη το αναγνωρισμένο κόστος του ακινήτου, το οποίο ανερχόταν σε €18,59εκ..

Εάν εφαρμοζόταν η αρχική σύμβαση του 2015 με τιμή πώλησης του ακινήτου «Α», ύψους €19,35εκ., τότε η συναλλαγή πώλησης θα κατέληγε σε φορολογητέο κέρδος €0,76εκ., ενώ με την αναθεωρημένη τιμή πώλησης, ύψους €10,85εκ., η συναλλαγή κατέληξε σε φορολογητέα ζημιά €7,74εκ.

Η ζημιά που πραγματοποιήθηκε με την αναθεωρημένη τιμή πώλησης, αξιοποιήθηκε λογιστικά από την κοινοπραξία «ΓΔ», εξαλείφοντας φορολογητέα κέρδη για το έτος 2016, συνολικού ύψους €4,45εκ..

Κατά συνέπεια, η μη διερεύνηση της μείωσης της τιμής πώλησης στο συμβόλαιο από το ΤΦ, οδήγησε ενδεχομένως σε:

- ◆ απώλεια φορολογικών εσόδων,
- ◆ αποδοχή ζημιών με πιθανή μελλοντική απώλεια φορολογικών εσόδων,
- ◆ αποδοχή τιμής πώλησης που ενδέχεται να μην ανταποκρίνεται σε αγοραίες τιμές αγοράς (“arm’s length principle”) σύμφωνα με το άρθρο 33 του Ν.118(Ι)/ 2002).
- ◆ Ενδεχόμενη απώλεια εισπραξής ποσού ΦΠΑ σχετικά με τη συναλλαγή, εφόσον η κοινοπραξία ήταν εγγεγραμμένη στο ΦΠΑ.

3.1.5 Μη αποτίμηση των δικαιωμάτων χρήσης εμπορικής επωνυμίας «Α» στην τιμή πώλησης

Στα πωλητήρια έγγραφα, τόσο τα αρχικά όσο και τα αναθεωρημένα, η τιμή πώλησης φαίνεται να αφορά μόνο στο μερίδιο της γης (με τα κτήρια) που κατείχε ο κάθε πωλητής, χωρίς ωστόσο να γίνεται οποιαδήποτε αναφορά σε τιμή/ αξία για την πώληση των δικαιωμάτων της χρήσης της εμπορικής επωνυμίας «Α». Τα εν λόγω δικαιώματα χρήσης χαρακτηρίζουν την ποιότητα και είναι ουσιώδους σημασίας για την εμπορική εκμετάλλευση του ακινήτου και ενδεχομένως να αποτελούν περιουσιακό στοιχείο με ουσιαστική οικονομική αξία εφόσον προϋπήρχε της υπογραφή των πωλητήριων εγγράφων του ακινήτου «Α». Η χρήση της εμπορικής επωνυμίας «Α» επιβεβαιώνεται και από δημοσιεύματα, περί τα τέλη του 2015, της εταιρείας-ιδιοκτήτριας του ονόματος «Α» όπου ανακοίνωσε συμφωνία χρήσης της εν λόγω εμπορικής επωνυμίας με τον όμιλο εταιρειών «Γ», ιδιοκτήτη την περίοδο εκείνη, του υπό ανέγερση ακινήτου «Α».

Επιπρόσθετα σημειώνεται ότι, τα πωλητήρια έγγραφα του ακινήτου «Α» περιλαμβάνουν πρόνοια ότι ο πωλητής θα μεριμνήσει για την υπογραφή οποιωνδήποτε συμφωνιών απαιτηθούν με τον διαχειριστή της επωνυμίας «Α» για τη μεταφορά της συμφωνίας δικαιωμάτων χρήσης της εμπορικής επωνυμίας «Α» στο όνομα του αγοραστή. Κατά συνέπεια, η υπογραφή των συμφωνιών για την πώληση του ακινήτου «Α» από τις εταιρείες «Γ» και «Δ» προς την εταιρεία «Ε» δεν αφορούσε μόνο κτήρια και γη, αλλά και τη μεταβίβαση των δικαιωμάτων χρήσης της εμπορικής επωνυμίας, η οποία όμως ενδεχομένως να μην αντικατοπτρίστηκε στην τιμή πώλησης.

Το γεγονός αυτό έχρηζε αξιολόγησης από το ΤΦ ως προς την ορθή αποτίμηση της τιμής πώλησης και τη συμμόρφωση με την αρχή των εμπορικών συναλλαγών, σύμφωνα με το Άρθρο 33 του Ν.118(Ι)/2002.

Σύσταση Ελεγκτικής Υπηρεσίας:

Το ΤΦ, να εξασφαλίσει ανεξάρτητες εκτιμήσεις αποτίμησης της εμπορικής αξίας του ακινήτου (Δεκέμβριο 2015 και Ιούνιο 2016) συμπεριλαμβανομένου της αποτίμησης των δικαιωμάτων χρήσης της εμπορικής επωνυμίας «Α» και λαμβάνοντας υπόψη τυχόν απόκλιση μεταξύ της εκτιμημένης αξίας και της συμφωνημένης τιμής πώλησης, να διενεργήσει αναθεωρημένο φορολογικό έλεγχο για τις δύο συμφωνίες και ανάλογα με τα ευρήματα και, όπου απαιτείται, να επιβάλει φορολογία, σύμφωνα με τη σχετική νομοθεσία πριν την παρέλευση των 12 ετών που του επιτρέπεται η αναθεώρηση/ επιβολή φορολογίας, σε περιπτώσεις εσκεμμένης παράλειψης ή δόλου.

3.2 Μη διερεύνηση του κόστους κατασκευής του ακινήτου «Α», επίδραση «ζημιάς» και κεφαλαιοποίηση τόκων

Από την ανασκόπηση των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων της κοινοπραξίας «ΓΔ», καθώς και των στοιχείων που τηρούνται στο ΤΦ, διαπιστώθηκε ότι υπάρχουν σημαντικές αποκλίσεις στα στοιχεία κόστους ανέγερσης του ακινήτου «Α», όπως αυτά αναγνωρίστηκαν από τις εμπλεκόμενες εταιρείες. Οι αποκλίσεις αυτές, σε συνδυασμό με τα ασυνήθιστα υψηλά ποσοστά κεφαλαιοποίησης τόκων που ενδεχομένων αδικαιολόγητα αναγνωρίστηκαν από την κοινοπραξία «ΓΔ», υποδηλώνουν την πιθανότητα τεχνητής αύξησης του κόστους κτήσης του ακινήτου με αποτέλεσμα τη δημιουργία λογιστικής ζημιάς κατά την πώληση του το 2016.

3.2.1 Τιμή μεταφοράς, συσσωρευμένη τιμή κόστους και αποκλίσεις στο κόστος κατασκευής

Σύμφωνα με σημείωμα, του Ιανουαρίου 2018, λειτουργού του ΤΦ που υπάρχει στον σχετικό φάκελο ακίνητης ιδιοκτησίας, το κόστος ανέγερσης του ακινήτου «Α» μαζί με τη γη, μέχρι το 2013 ανερχόταν σε €9,3εκ.. Σύμφωνα με τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις της κοινοπραξίας «ΓΔ» το αντίστοιχο κόστος που αναγνωρίστηκε μέχρι το ίδιο έτος (2013), ανερχόταν σε €15,79εκ. Το ποσό των €9,3εκ. το οποίο αναγράφεται στο σημείωμα του λειτουργού δεν επεξηγείται ούτε και τεκμηριώνεται στον φορολογικό φάκελο από το ΤΦ.

Επιπλέον, όπως προκύπτει από τον φορολογικό φάκελο της εταιρείας «Δ», το Τμήμα δεν φαίνεται να διερεύνησε την συσσωρευμένη «τιμή κόστους» του ακινήτου (τελικό απόθεμα), που αναγνώρισε η κοινοπραξία «ΓΔ», ύψους €18,6εκ. το 2016, αλλά ούτε και την τιμή παραχώρησης του ακινήτου, το 2008, από την εταιρεία «Δ» και την εταιρεία «Γ» στη κοινοπραξία «ΓΔ», ύψους €5,27εκ..

3.2.2 Επίδραση «ζημιάς» πώλησης το 2016 στις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις

Η πώληση του υπό κατασκευή ακινήτου το 2016, έναντι €10.85εκ., είχε ως αποτέλεσμα την αναγνώριση ζημιάς ύψους €7,74εκ. (τιμή πώλησης €10,85εκ.–κόστος €18,59εκ.). Αν η τιμή πώλησης παρέμεινε όμως ως η αρχική συμφωνία (€19,35 εκ.), τότε η κοινοπραξία «ΓΔ» θα αναγνώριζε, με το ίδιο κόστος κατασκευής, κέρδος από την πώληση του ακινήτου €0,76εκ. (τιμή πώλησης €19,35εκ.–κόστος €18,59εκ.).

Επιπλέον, εάν ληφθεί υπόψη η διαφορά που εντοπίστηκε στο κόστος ανέγερσης μεταξύ των στοιχείων του ΤΦ (σημείωμα Λειτουργού) και του κόστους που αναγνωρίστηκε στις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις της κοινοπραξίας «ΓΔ» για το έτος 2013, τότε το κέρδος που θα πρόκυπτε με βάση την αρχική συμφωνία, θα ανερχόταν σε €7,3εκ..

Επιπρόσθετα αξίζει να αναφερθεί ότι οι ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις της κοινοπραξίας «ΓΔ» για τα έτη 2014, 2015 και 2016 εκδόθηκαν το 2017, δηλαδή μετά την ολοκλήρωση της πώλησης του υπό κατασκευή ακινήτου το 2016, και οι τρεις περιλαμβάναν ελεγκτική γνώμη χωρίς επιφύλαξη από τους ελεγκτές τους. Ενώ οι οικονομικές καταστάσεις και των τριών ετών, αναφέρουν ότι η τελική συμφωνία πώλησης υπογράφηκε τον Ιούνιο του 2016 έναντι €10,85εκ., μόνο οι οικονομικές καταστάσεις του 2016, αναγνωρίζουν ζημία €7,74εκ., ποσό που αντιπροσωπεύει τη συνολική ζημιά από την πώληση, ως ο πιο κάτω πίνακας.

Πίνακας 2: Ζημιά από την πώληση του Ακινήτου «Α»

	2014	2015	2016
Αποθέματα-Ακίνητα προς ανάπτυξη	€16,99εκ.	€18,58εκ.	-
Ζημιά που αναγνωρίστηκε	-	-	€7,74εκ.

Συγκεκριμένα, οι ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις της κοινοπραξίας «ΓΔ» παρουσίαζαν την πιο πάνω εικόνα, ενώ σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο («ΔΛΠ») 10 «Γεγονότα μετά την Περίοδο Αναφοράς», στις οικονομικές καταστάσεις του 2014 θα έπρεπε να αναγνωριζόταν ζημιά €6,14εκ. (€10,85εκ.–€16,99εκ.) και σε αυτές του 2015, ζημιά €1,60εκ. (€10,85εκ.–€18,59εκ.+€6,14εκ.), εφόσον το ΔΛΠ 10 αναφέρει ότι, «πωλήσεις αποθεμάτων μετά την ημερομηνία αναφοράς που παρέχουν στοιχεία σχετικά με την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία των αποθεμάτων κατά την ημερομηνία αναφοράς, θεωρούνται γεγονότα που επηρεάζουν τις αξίες κατά την ημερομηνία αναφοράς». Στη συγκεκριμένη περίπτωση, τα αποθέματα της κοινοπραξίας «ΓΔ» για τα έτη 2014 και 2015 δεν αναπροσαρμόστηκαν κατάλληλα ώστε η απομείωση της αξίας του υπό κατασκευή ακινήτου (€7,74εκ.) να αναγνωριστεί στα έτη 2014 και 2015.

Η μη αναγνώριση των σχετικών ζημιών στα κατάλληλα έτη, παράλληλα με την έκδοση γνώμης χωρίς επιφύλαξη από τους ελεγκτές, και σε συνδυασμό με τις αναθεωρημένες συμφωνίες που οδήγησαν σε ζημιά, θα έπρεπε, κατά την άποψη μας, να τύχουν διερεύνησης από το Τμήμα Φορολογίας.

3.2.3 Αποκλίσεις στη κεφαλαιοποίηση τόκων δανεισμού

Μέρος των τόκων δανεισμού της εταιρείας «Γ» αποδόθηκε στο έργο της κατασκευής του ακινήτου «Α» και κεφαλαιοποιήθηκαν στην κοινοπραξία «ΓΔ», εντούτοις εντοπίστηκαν τα πιο κάτω:

♦ **Αυξημένο κόστος δανεισμού για την κοινοπραξία**

Η Υπηρεσία μας, στη βάση στοιχείων των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων της κοινοπραξίας, υπολόγισε το ενδεικτικό επιτόκιο κεφαλαιοποιημένων τόκων για την περίοδο 2008-2015, καθώς και το ενδεικτικό επιτόκιο δανεισμού της εταιρείας «Γ», βάσει των φορολογικών της δηλώσεων (IR4) για την ίδια περίοδο. Εντοπίστηκε ότι το ενδεικτικό επιτόκιο που χρησιμοποίησε η κοινοπραξία για την κεφαλαιοποίηση των τόκων δανεισμού, ήταν σαφώς μεγαλύτερο από εκείνο της εταιρείας «Γ», οδηγώντας σε αυξημένο κόστος ανέγερσης κατά την πώληση του ακινήτου «Α» το 2016, γεγονός που ενδεχομένως να είχε άμεσο αντίκτυπο στη «ζημιογόνα» πώληση. Συγκεκριμένα εντοπίστηκαν τα πιο κάτω:

- Η κοινοπραξία «ΓΔ» δεν περιλάμβανε κανένα σχετικό δανεισμό ή άλλη τοκοφόρα υποχρέωση στις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις της
- Οι σημειώσεις στις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις της κοινοπραξίας «ΓΔ» για τα έτη 2014-2016, αναφέρουν ότι η εταιρεία «Γ», μέλος της κοινοπραξίας, παρουσιάζει δάνεια πληρωτέα ύψους €10,6εκ. για σκοπούς της κοινοπραξίας
- Οι ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας «Γ» για την περίοδο 2008-2015 παρουσιάζουν δάνεια πληρωτέα ύψους €80εκ.-€138εκ.

Συγκεκριμένα, οι υπολογισμοί της Υπηρεσίας μας, καταδεικνύουν ότι το κόστος δανεισμού που κεφαλαιοποίησε η κοινοπραξία «ΓΔ» για την περίοδο 2008-2015 ήταν €7,9εκ., με μέσο όρο ενδεικτικού επιτοκίου δανεισμού 11,5%, ενώ το αντίστοιχο κόστος για την εταιρεία «Γ», μέλος της κοινοπραξίας που ήταν και ο δανειολήπτης, ήταν €58εκ, με αντίστοιχο μέσο όρο του ενδεικτικού επιτοκίου των δανείων της, την ίδια περίοδο 6,6%, απόκλιση δηλαδή μεταξύ τους +4,9 ποσοστιαίων μονάδων. Η σημαντική αυτή απόκλιση, χωρίς επαρκή τεκμηρίωση ως προς τη βάση υπολογισμού, αλλά και τη συμμόρφωση με τις αρχές της αγοράς και της ορθής λογιστικής απεικόνισης των κεφαλαιοποιημένων τόκων, ενδέχεται να έχει διογκώσει λογιστικά το κόστος.

Με βάση την αρχή των εμπορικών συναλλαγών, άρθρο 33 του Ν.118(Ι)/2002, το αναμενόμενο θα ήταν τα ενδεικτικά επιτόκια να είναι ισοδύναμα, δεδομένου ότι η εταιρεία «Γ» δεν αναγνωρίζει δάνειο εισπρακτέο από την κοινοπραξία «ΓΔ» ώστε να έχει την ευχέρεια να χρεώνει περιθώριο κέρδους, αλλά αναγνωρίζει μόνο την επένδυση/κεφάλαιό της σε αυτήν, ως μέλος της.

♦ Απόκλιση από το Διεθνή Λογιστικό Πρότυπο 23 «Κόστος δανεισμού»

Σύμφωνα με το προαναφερόμενο σημείωμα του λειτουργού του ΤΦ, οι εργασίες ανέγερσης του ακινήτου είχαν διακοπεί κατά την περίοδο 2013–2015, γεγονός που επιβεβαιώνεται και από τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις της κοινοπραξίας, εντούτοις συνεχίστηκε η κεφαλαιοποίηση κόστους δανεισμού για την εν λόγω περίοδο, (συνολικού ποσού €4,4εκ.) σε αντίθεση με το ΔΛΠ 23 «Κόστος Δανεισμού», το οποίο αναφέρει ότι *«η κεφαλαιοποίηση κόστους δανεισμού θα πρέπει να αναστέλλεται για εκτεταμένες περιόδους κατά τις οποίες διακόπτεται η ενεργός ανάπτυξη ενός κατάλληλου περιουσιακού στοιχείου»*.

Επιπλέον και σύμφωνα με το ίδιο ΔΛΠ, το κόστος δανεισμού κεφαλαιοποιείται ως μέρος του κόστους του περιουσιακού στοιχείου, όταν είναι πιθανό να προκύψουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Στην παρούσα περίπτωση και λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι οι οικονομικές καταστάσεις ετοιμάστηκαν εκ των υστέρων, μετά από τη «ζημιογόνα» πώληση του ακινήτου, ενδεχομένως να μην έπρεπε να κεφαλαιοποιηθούν καθόλου τόκοι δανεισμού.

Η απόκλιση από τις πρόνοιες του ΔΛΠ 23, σε συνδυασμό με την έκδοση γνώμης χωρίς επιφύλαξη από τους ελεγκτές, θα έπρεπε, κατά την άποψη μας, να τύχουν διερεύνησης από το Τμήμα Φορολογίας.

Συστάσεις Ελεγκτικής Υπηρεσίας:

Το Τμήμα Φορολογίας:

- ♦ Να διερευνήσει τη συσσωρευμένη τιμή κόστους ανέγερσης του ακινήτου, ύψους €18,6εκ., περιλαμβανομένης (α) της απόκλισης κόστους, €6,5εκ., το 2013 μεταξύ στοιχείων του ΤΦ και ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων της κοινοπραξίας «ΓΔ» και (β) της κεφαλαιοποίησης των τόκων δανεισμού στη κοινοπραξία «ΓΔ» για τα έτη 2008-2015, κατά πόσο ανταποκρίνονται στη πραγματικότητα και, όπου απαιτείται, να επιβάλει φορολογίες, σύμφωνα με τη νομοθεσία.
- ♦ Να διερευνήσει τους λόγους που δε διενεργήθηκε η σχετική απομείωση στα αποθέματα στις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις της κοινοπραξίας «ΓΔ», για τα έτη 2014 και 2015, δεδομένου ότι αυτές ετοιμάστηκαν μετά την πώληση του ακινήτου.
- ♦ Να διερευνήσει τη κεφαλαιοποίηση των τόκων δανεισμού της κοινοπραξίας για την περίοδο 2013–2015, λαμβανομένου υπόψη ότι δεν αναμένονταν μελλοντικά οικονομικά οφέλη και ότι το έργο βρισκόταν σε αδράνεια, και, ανάλογα με τα ευρήματα, να επιβληθεί φορολογία όπου αυτό απαιτείται, σύμφωνα με τη σχετική νομοθεσία.

3.3 Έμμεση αγορά ακινήτου «Α» από εταιρεία «Ζ», χρηματοδότηση μέσω συνδεδεμένων εταιρειών και ΚΕΠ

Η επαναγορά του ακινήτου «Α» το 2017 μέσω της κυπριακής εταιρείας «Ζ», μετά την αρχική πώλησή του το 2016, ακολουθεί ένα εταιρικό μοτίβο, στο οποίο εμπλέκονται συνδεδεμένα μέρη και χαρακτηρίζεται από μεταβιβάσεις μετοχών εντός σύντομων χρονικών περιόδων, σημαντικές διαφορές στην αποτίμηση, και χρηματοδότηση από συνδεδεμένα μέρη. Επιπλέον υπάρχει παράλληλη εμπλοκή στο ΚΕΠ, μέσω του οποίου εισέρρευσαν στην Κύπρο μεγάλα ποσά κεφαλαίου από ξένους υπηκόους.

3.3.1 Επαναγορά του ακινήτου το 2017 μέσω της κυπριακής εταιρείας «Ζ»

Τον Αύγουστο του 2017, η κυπριακή εταιρεία «Ζ» απέκτησε το 100%, της ξένης εταιρείας «ΣΤ», εγγεγραμμένης σε χώρα του εξωτερικού, για €25εκ., η οποία ήταν και ο μοναδικός μέτοχος της κυπριακής εταιρείας «Ε», που τον Ιούνιο του 2016 απέκτησε το υπό κατασκευή ακίνητο «Α». Με την ενέργεια αυτή, η εταιρεία «Ζ» απέκτησε έμμεσα την εταιρεία «Ε» και κατ' επέκταση το ακίνητο «Α».

Οι ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας «Ζ» για τα έτη 2017–2018 παρουσιάζουν επένδυση στην κυπριακή εταιρεία «Ε» αξίας €25εκ., αφήνοντας σε σχεδόν μηδενική αξία την επένδυση στην εταιρεία «ΣΤ». Επιπλέον, για το έτος 2017, σύμφωνα με τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας «Ε» για το 2018 και 2019, η εταιρεία «Ε» δείχνει καθαρή περιουσία (equity) €35εκ., γεγονός που κατά την άποψη μας έρχιζαν διερεύνησης από το ΤΦ, εφόσον η τιμή επαναγοράς παρουσιαζόταν μειωμένη τουλάχιστον, κατά €10εκ.

3.3.2 Χρηματοδότηση μέσω συνδεδεμένων εταιρειών

Σύμφωνα με τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας «Ζ» φαίνεται ότι δεν είχε τραπεζικούς λογαριασμούς και το ποσό της επένδυσης ύψους €25εκ. χρηματοδοτήθηκε:

- ◆ €19,5εκ.: εκχώρηση από την κυπριακή εταιρεία «Η» (μητρική 100% της «Ζ»)
- ◆ €5,5εκ.: υποχρεώσεις προς «εμπορικούς πιστωτές»

ενώ τα €19,5εκ. που προήλθαν από την κυπριακή εταιρεία «Η» προέκυψαν από:

- ◆ €4,5εκ.: εκχώρηση από μια ξένη εταιρεία σε χώρα του εξωτερικού
- ◆ €15εκ.: εκχώρηση από την κυπριακή εταιρεία «Γ» (αρχικός πωλητής του ακινήτου)

Οι εταιρείες «Η», «Ζ» και «Γ» ήταν συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 33 του Ν.118(Ι)/2002, εφόσον:

- ◆ είχαν κοινό διευθυντή το πρόσωπο «Β»,
- ◆ το πρόσωπο «Β» είναι 40% ιδιοκτήτης της εταιρείας «Γ»,
- ◆ 100% μέτοχοι στην εταιρεία «Η» (100% μητρική της «Ζ») ήταν η άμεση οικογένεια του προσώπου «Β»

Ενόψει των πιο πάνω συσχετισμών, το υπό ανέγερση τότε ακίνητο «Α», το οποίο πωλήθηκε τον Ιούνιο 2016, έμμεσα από την εταιρεία «Γ» (εκτελεστικός διευθυντής και μεγαλομέτοχος 40% το πρόσωπο «Β»), εφόσον κατείχε και το 100% της εταιρείας «Δ», στην ξένων συμφερόντων, κυπριακή εταιρεία «Ε», αγοράστηκε εκ νέου τον Αύγουστο 2017 από άλλη κυπριακή εταιρεία, την «Ζ», με διευθυντή το πρόσωπο «Β» και τελικούς πραγματικούς ιδιοκτήτες την άμεση οικογένεια του, και με ουσιαστική χρηματοδότηση (60%) από τον αρχικό πωλητή, την εταιρεία «Γ». Οι εν λόγω ενέργειες αποτελούν πράξεις μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και εγείρονται εύλογα ερωτήματα ως προς την αυθεντικότητα τους.

Τα πιο πάνω φαίνεται να μην έχουν διερευνηθεί από το Τμήμα, κατά πόσο πρόκειται για πραγματικές πράξεις μεταξύ τρίτων προσώπων με βάση την αρχή των εμπορικών συναλλαγών ή αν πρόκειται για πράξεις μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων τύπου άτοκου δανεισμού ή/και κατά πόσο προκύπτει θέμα πρόσθετων φορολογιών, ή ακόμα και ενδεχομένως κατά πόσο προκύπτουν θέματα που υπόκεινται στον περί Νομιμοποίησης Εσόδων από Παράνομες Δραστηριότητες Νόμο (Ν.188(Ι)/2007).

3.3.3 Απαλλαγή από φορολογία κεφαλαιουχικού κέρδους

Η εταιρεία «Ε» απέκτησε το ακίνητο κατά την περίοδο όπου με βάση τον Ν.117(Ι)/2015, επιτρεπόταν η διάθεση των ακινήτων σε οποιαδήποτε μεταγενέστερη περίοδο, χωρίς την καταβολή φόρου κεφαλαιουχικών κερδών δεδομένου ότι η διάθεση του ακινήτου δεν έχει τα κριτήρια εμπορίας. Η εταιρεία «ΣΤ» (μητρική της «Ε» που κατείχε το ακίνητο) πωλήθηκε σε μεταγενέστερη χρονική στιγμή στην εταιρεία «Ζ». Δεδομένου ότι υπήρχε ακίνητη περιουσία στην εταιρεία «Ε», θα έπρεπε με την πώληση της εταιρείας να καταβληθεί φόρος κεφαλαιουχικών κερδών, εντούτοις το ακίνητο ενέπιπτε στην περίοδο της φοροαπαλλαγής, σύμφωνα με το Ν.117(Ι)/2015, οπότε και δε καταβλήθηκε φόρος κεφαλαιουχικών κερδών από την εταιρεία «Ε». Ωστόσο, το δεδομένο ότι οι εμπλεκόμενες εταιρείες δραστηριοποιούνται στην ανάπτυξη και εμπορία ακινήτων και την εκτέλεση έργων για τρίτους («property developer») καθώς και του γεγονότος ότι ενδεχομένως στοχευμένα το ακίνητο κατέληξε τελικά έμμεσα στα χέρια του αρχικού ιδιοκτήτη, μέσω της εταιρείας «Ζ» (άμεση οικογένεια του), σε προνομιακή τιμή, υποδεικνύουν ότι η διάθεση του ακινήτου αφορά σε εμπορική δραστηριότητα και θα έπρεπε να εξαιρείται της φοροαπαλλαγής κεφαλαιουχικών κερδών.

3.3.4 Εμπλοκή στο ΚΕΠ

Σύμφωνα με δημοσιεύματα της τότε περιόδου, η εταιρεία «Ε» ιδιοκτήτης του ακινήτου «Α», εμπλέκεται στο ανακριτικό έργο της Αστυνομίας για τις υποθέσεις πολιτογραφήσεων στο πλαίσιο του ΚΕΠ. Με βάση δημοσίευμα, η εταιρεία «Ε», μέσω της εταιρικής αλυσίδας «ΣΤ» και άλλης αλυσίδας εταιρειών στην ίδια χώρα του εξωτερικού, συμμετείχε σε επενδυτικό πλάνο που προωθήθηκε σε επενδυτές της εν λόγω χώρας. Τα κεφάλαια κατατίθεντο στην Κύπρο για την αγορά μετοχών της εταιρείας «Ε», ωστόσο μέρος της επένδυσης, περίπου 25% ανά επενδυτή, μεταφερόταν άμεσα πίσω στο εξωτερικό. Ως αποτέλεσμα, σημαντικά ποσά διοχετεύθηκαν ταχύτατα (μέσω swift) από την εταιρεία «Ε» προς την συγκεκριμένη ξένη εταιρεία.

Με βάση τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας «Ε» καθώς και στοιχεία στο ΤΕΕΔΙ η εταιρεία προσέλκυσε επενδύσεις από ξένους υπηκόους, για σκοπούς του ΚΕΠ, στους οποίους παραχωρήθηκε Κυπριακό διαβατήριο. Για την περίοδο 2016 μέχρι το 2019, οι επενδύσεις ξένων υπηκόων στην εταιρεία «Ε», μέσω έκδοσης προνομιούχων μετοχών, ανήλθαν στα €61,5εκ. Το συνολικό κόστος έκδοσης αυτών των μετοχών, σύμφωνα με τις σημειώσεις στις ελεγμένες οικονομικές της καταστάσεις για το 2019, ανήλθε στα €13,5εκ. ή ποσοστό 22% του πιο πάνω κεφαλαίου προνομιούχων μετοχών, το οποίο, κατά την άποψή μας, είναι σχετικά ψηλό. Σύμφωνα με τις φορολογικές της δηλώσεις για τα έτη αυτά (2015-2022), φαίνεται να διεκδίκησε συνολικά για έξοδα εξασφάλισης κεφαλαίου το ποσό των €8,4εκ., (όπως υπολογίστηκε, αφού μόνο το ποσό των €5,1εκ, θεωρήθηκε ως μη εκπιπτόμενο στη δήλωση του 2016) σε αντίθεση με τη σχετική νομοθεσία, η οποία δεν θεωρεί αυτά τα έξοδα ως εκπιπτόμενα του φορολογητέου εισοδήματος.

Τα σχετικά ψηλά ποσοστά εξόδων (22%) που σχετίζονται με την έκδοση των προνομιούχων μέτοχων στους ξένους επενδυτές και σε συνδυασμό με το πιο πάνω δημοσίευμα, φαίνεται να μην έχουν διερευνηθεί από το Τμήμα κατά πόσο πρόκειται για πραγματικές πράξεις μεταξύ τρίτων προσώπων με βάση την αρχή των εμπορικών συναλλαγών ή/και κατά πόσο προκύπτει θέμα πρόσθετων φορολογιών ή/και πλασματικά ποσά που ενδεχομένως να προκύπτουν θέματα που υπόκεινται στον περί Νομιμοποίησης Εσόδων από Παράνομες Δραστηριότητες Νόμο (Ν.188(Ι)/2007).

Σημειώνουμε επίσης ότι, σύμφωνα με τον διεθνή και εγχώριο τύπο, οι κατασκευαστικές εταιρείες/εταιρείες ανάπτυξης γης αποτελούν πρόσωπα ή δύναται να είναι και οι πλέον κερδισμένοι από τις πολιτογραφήσεις ξένων επενδυτών. Εντούτοις στη συγκεκριμένη περίπτωση, η εταιρεία «Γ» φαίνεται να είναι ζημιογόνα κατά €7,7εκ. από την πρώτη πώληση του ακινήτου. Η επιχειρηματική λογική «απαιτεί» όπως η εταιρεία «Γ» ή/και οι πραγματικοί δικαιούχοι από την πώληση / επαναγορά του ακινήτου να πραγματοποιούσαν κάποιο κέρδος. Ως εκ τούτου, εύλογα δημιουργούνται ερωτηματικά ή/και τίθενται θέματα για ενδεχόμενα αδήλωτα εισοδήματα.

Πέραν των πιο πάνω, επισημαίνουμε ότι, όπως προκύπτει από τα γεγονότα της πώλησης του ακινήτου τον Ιούνιο 2016 και στη συνέχεια τον Αύγουστο 2017 και τον συσχετισμό των εμπλεκόμενων μερών (αγοραστών και πωλητών/τελικών δικαιούχων) η πράξη της πώλησης του ακινήτου ενδεχομένως να μην αποτελούσε μια αντικειμενική εμπορική πράξη μεταξύ ανεξάρτητων μερών.

Συστάσεις Ελεγκτικής Υπηρεσίας:

Το Τμήμα Φορολογίας:

- Να διερευνήσει τον φάκελο τεκμηρίωσης της αγοράς της θυγατρικής εταιρείας «ΣΤ» έναντι του ποσού των €25εκ., σύμφωνα με το άρθρο 33 του Ν.118(Ι)/2002 και την σχετική πληρωμή/έμβασμα, συμπεριλαμβανομένων όλων των σχετικών πράξεων, εκχωρήσεων, πιστωτικών και τραπεζικών λογαριασμών και ανάλογα με τα ευρήματα και, όπου απαιτείται, να επιβάλει φορολογία ή/και εφόσον κριθεί αναγκαίο, να ενημερωθεί η ΜΟΚΑΣ.



- Να διερευνήσει τα έξοδα ύψους €13,5εκ. που πληρώθηκαν κατά πόσο σχετίζονται με την έκδοση των προνομιούχων μετοχών στους ξένους επενδυτές, και σε περίπτωση που διεκδικήθηκαν ως εκπτώσεις, όπου απαιτείται, να επιβάλει φορολογία, σύμφωνα με τη νομοθεσία.
- Να διερευνήσει την επιχειρηματική λογική της πώλησης και της μετέπειτα επαναγοράς του ακινήτου στην ολότητα της και κατά πόσο αυτό ανταποκρίνεται στις συνθήκες αγοράς, σύμφωνα με το άρθρο 33 του Ν.118(Ι)/2002, και ανάλογα με τα ευρήματα και, όπου απαιτείται, να επιβάλει φορολογία ή/και αναθεωρημένη φορολογία, σύμφωνα με τη σχετική νομοθεσία ή/και εφόσον κριθεί αναγκαίο, να ενημερωθεί η ΜΟΚΑΣ.
- Να προχωρήσει σε φορολογική διερεύνηση και έλεγχο κεφαλαιουχικής κατάστασης όλων των πραγματικών μετόχων και των διευθυντών των εταιρειών «Γ» και «Η».
- Να επανεξετάσει την πώληση της εταιρείας «ΣΤ» στην εταιρεία «Ζ» να διερευνήσει κατά πόσο εξαιρείται του φόρου κεφαλαιουχικών κερδών σύμφωνα με τον Ν.117(Ι)/2015 και όπου απαιτείται, να επιβάλει φορολογία.

3.4 Συνδεδεμένα Ακίνητα «Α» και «Θ»

Κατά τον έλεγχο εντοπίστηκε η κατασκευή συνδεδεμένου ακινήτου «Θ» και κρίθηκε σκόπιμο όπως διενεργηθεί σύγκριση μεταξύ τους, όσον αφορά τα θέματα που προέκυψαν για το ακίνητο «Α». Η κατασκευή και των δύο ακινήτων έγινε από άτομα/ εταιρείες συνδεδεμένα μεταξύ τους, ενώ εξετάστηκε και η μεταβίβαση μετοχών της ιδιοκτήτριας εταιρείας του ακινήτου «Θ» προς την εταιρεία με τελικούς δικαιούχους την άμεση οικογένεια του προσώπου «Β». Για τις συγκεκριμένες περιπτώσεις εγείρονται ερωτηματικά ως προς τη διερεύνηση και το χειρισμό που έγινε από το ΤΦ.

3.4.1 Σύγκριση κόστους κατασκευής

Το συνολικό κόστος κατασκευής του ακινήτου «Α» σε σύγκριση με το πολύ μεγαλύτερο ακίνητο «Θ» (σχεδόν διπλάσιο μέγεθος έργου από το ακίνητο «Α»), με δικαιώματα χρήσης συνδεδεμένης εμπορικής επωνυμίας, ίδια κατάταξη ποιότητας, σε συγκρίσιμες περιοχές και με ιδιοκτήτες, μεταξύ άλλων, την οικογένεια του προσώπου «Β», είναι ψηλότερο, εφόσον ανέρχεται, όπως υπολογίστηκε, σε περίπου σε €47,7εκ. σε σύγκριση με €42,9εκ. του ακινήτου «Θ».

Πιο κάτω παρουσιάζεται συγκριτικός πίνακας μεταξύ των δύο ακινήτων.

Πίνακας 3: Συγκριτικός Πίνακας Ακινήτων «Α» και «Θ»

	Ακίνητο «Α»	Ακίνητο «Θ»
Έτος ολοκλήρωσης	2018	2022
Εμπορική Επωνυμία	Συνδεδεμένη με «Θ»	Συνδεδεμένη με «Α»
Ποιότητα	Ανώτερη	Ανώτερη
Μέγεθος Έργου	Χ	2Χ (διπλάσιο)
Συνολικό κόστος ανέγερσης (όπως υπολογίστηκε)	€47,7εκ.	€42,9εκ.
Υπεύθυνος κατασκευής/ αποπεράτωσης	Κοινοπραξία «ΓΔ» και κοινοπραξία «ΓΚ» των οποίων 100% μέλος (άμεσα ή έμμεσα) ήταν η εταιρεία «Γ» με εκτελεστικό διευθυντή και μεγαλομέτοχο 40% το πρόσωπο «Β»	Κοινοπραξία «ΛΚ» της οποίας 95% μέλος ήταν η εταιρεία «Λ» με διευθυντή το πρόσωπο «Β» και αποκλειστικό μέτοχο την εταιρεία «Η», ιδιοκτησίας των συγγενών πρώτου βαθμού του προσώπου «Β»
Τελικός ιδιοκτήτης	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Μέχρι 6.2016: κυπριακή εταιρεία «Γ» ◆ 6.2016 - 8.2017: ξένη εταιρεία «ΣΤ» ◆ 8.2017 και μετά: κυπριακή εταιρεία «Η», ιδιοκτησίας των συγγενών πρώτου βαθμού του προσώπου «Β» 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Εταιρεία «Μ» 100% μέχρι τον 10. 2018 ◆ 10.2018 και μετά <ul style="list-style-type: none"> ○ 50% η εταιρεία «Μ» και ○ 50% η κυπριακή εταιρεία «Η», ιδιοκτησίας των συγγενών πρώτου βαθμού του προσώπου «Β»

Ενόψει των πιο πάνω και του γεγονότος ότι υπεύθυνοι για την κατασκευή των δύο ακινήτων, «Α» και «Θ» ήταν εταιρείες/άτομα συνδεδεμένα αλλά και συνιδιοκτήτες των δύο ακινήτων, προκύπτουν ερωτηματικά σχετικά με το κόστος κατασκευής των δύο ακινήτων σε σχέση και με το μέγεθος τους, καθώς και τον αντίκτυπο που ενδέχεται αυτό να συνεπάγεται στα φορολογητέα κέρδη/ζημιές των εμπλεκόμενων εταιρειών, και κατ' επέκταση στα έσοδα του Κράτους, θέμα που έχρηζε διερεύνησης από το ΤΦ.

3.4.2 Μεταβίβαση μετοχών της εταιρείας «Ι» στην εταιρεία «Η» ενδεχομένως σε μη αγοραία τιμή

Το 2018 παραχωρήθηκε το 50% των μετοχών της κυπριακής εταιρείας «Ι», στην εταιρεία «Η» που ανήκε στην άμεση οικογένεια του προσώπου «Β», σε πολύ χαμηλότερη τιμή από την τιμή παραχώρησης μετοχών σε ξένους επενδυτές, που προσέλκυε μέσω του ΚΕΠ.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας «Ι» για τα έτη 2017 και 2018 καθώς και στοιχεία από το ΤΕΕΔΙ, τον Οκτώβριο του 2018 μεταφέρονται/μεταβιβάζονται 450.000 μετοχές της εταιρείας «Ι» (50%) προς την εταιρεία «Η», έναντι €800.000, δηλαδή €1,78 ανά μετοχή. Την ίδια περίοδο

εκδίδονται 219.230 προνομιούχες μετοχές της εταιρείας «I» σε ξένους επενδυτές, έναντι ποσού ύψους €18,8εκ. (περίπου €85,8 ανά μετοχή) και 122.000 προνομιούχες μετοχές έναντι ποσού ύψους €11,3εκ. (περίπου €92,6 ανά μετοχή).

Το γεγονός ότι η τιμή παραχώρησης μετοχών σε ξένους επενδυτές (€85,8 – €92,6 ανά μετοχή) ήταν πολύ ψηλότερη από την τιμή παραχώρησης μετοχών στην εταιρεία «H» (€1,78 ανά μετοχή) προβληματίζει και προκύπτουν ερωτηματικά κατά πόσο τηρήθηκαν οι πρόνοιες του άρθρου 33 του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου, δηλαδή εάν η συγκεκριμένη συναλλαγή (πώληση και αγορά μετοχών από την εταιρεία «H») έγινε σε αγοραία τιμή, λαμβάνοντας υπόψη και το γεγονός ότι η κατασκευάστρια εταιρεία του ακινήτου «Θ» ήταν, έμμεσα, η εταιρεία «H».

Συστάσεις Ελεγκτικής Υπηρεσίας:

Το Τμήμα Φορολογίας:

- ◆ Να διερευνήσει το συνολικό κόστος ανέγερσης του ακινήτου «Α» σε σχέση με το αντίστοιχο κόστος του ακινήτου «Θ» (κόστος κατασκευής ανά τετραγωνικό μέτρο) και τον αντίκτυπο στα φορολογητέα έσοδα/ζημιές και ανάλογα με τα ευρήματα και, όπου απαιτείται, να επιβάλει φορολογία ή/και αναθεωρημένη φορολογία, σύμφωνα με τη σχετική νομοθεσία.
- ◆ Να διερευνήσει την τιμή πώλησης των μετοχών της εταιρείας «I» στην εταιρεία «H» και κατά πόσο αυτή ανταποκρίνεται στις συνθήκες αγοράς, σύμφωνα με το άρθρο 33 του Ν.118(I)/2002 και ανάλογα με τα ευρήματα και, όπου απαιτείται, να εφαρμόσει τη σχετική νομοθεσία ή/και εφόσον κριθεί αναγκαίο να ενημερωθεί η ΜΟΚΑΣ.

3.5 Καθυστερήσεις στην υποβολή δηλώσεων και επιβολή φορολογιών

Κατά τη διάρκεια της εξέτασης των φορολογικών φακέλων των εταιρειών «Γ», «Δ» και «Ε», διαπιστώθηκαν καθυστερήσεις τόσο στην υποβολή δηλώσεων εισοδήματος όσο και στην επιβολή φορολογιών από το ΤΦ. Οι καθυστερήσεις αυτές είχαν ως αποτέλεσμα:

- ◆ την απώλεια του δικαιώματος αναθεώρησης φορολογιών, εφόσον παρήλθε η περίοδος των έξι ετών από το φορολογικό έτος, όπως προβλέπεται από το Άρθρο 23 του Ν.4/78,
- ◆ την επιβολή φόρου βάσει δήλωσης αντί βάσει εξέτασης,
- ◆ και την ενδεχόμενη απώλεια δημόσιων εσόδων.

3.5.1 Διαπιστωθείσες καθυστερήσεις στην υποβολή δηλώσεων και επιβολή φορολογιών

Σύμφωνα με στοιχεία του ΤΦ, μέχρι και τον Φεβρουάριο 2025:

(a) Η Εταιρεία «Γ»

- ♦ υπόβαλε δηλώσεις εισοδήματος μέχρι το 2017, κάποιες με καθυστέρηση,
- ♦ το ΤΦ προχώρησε σε επιβολή φορολογιών μέχρι το φορολογικό έτος 2017,
- ♦ το ΤΦ τον Απρίλιο του 2025, λόγω μη υποβολής των φορολογικών δηλώσεων από το 2018 και μετά, δόθηκαν οι σχετικές οδηγίες για να προχωρήσει η υπόθεση στο Δικαστήριο,
- ♦ το ΤΦ επέβαλε φορολογίες με καθυστέρηση, για τα φορολογικά έτη 2010 και 2011, καθώς και για τα έτη 2016 και 2017, χάνοντας το δικαίωμα αναθεώρησης του φορολογητέου εισοδήματος εφόσον παρήλθε η περίοδος των έξι ετών. Το συγκεκριμένο δικαίωμα δεν το αξιοποίησε ούτε για το φορολογικό έτος 2018, ενώ θα μπορούσε να επιβάλει με βάση την κρίση του χωρίς να έχει υποβληθεί η φορολογική δήλωση για το έτος, εφόσον ήταν εντός των έξι ετών.

(β) Η Εταιρεία «Δ»

- ♦ υπόβαλε δηλώσεις εισοδήματος μέχρι το 2022, κάποιες με καθυστέρηση,
- ♦ το ΤΦ προχώρησε σε επιβολή φορολογιών μέχρι το φορολογικό έτος 2018,
- ♦ το ΤΦ, από το 2010 μέχρι το 2018, επέβαλε φορολογίες με βάση τη δήλωση της εταιρείας, χωρίς οποιανδήποτε αναπροσαρμογή του φορολογητέου εισοδήματος,
- ♦ Για τα έτη 2013 και 2015 οι φορολογίες επιβλήθηκαν από το ΤΦ, ενώ είχε παρέλθει η περίοδος των έξι ετών εντός της οποίας ο Έφορος δύναται να επιβάλει αναθεωρημένη/πρόσθετη φορολογία.

(γ) Η Εταιρεία «Ε»

- ♦ υπόβαλε δηλώσεις εισοδήματος μέχρι το 2021, κάποιες με καθυστέρηση,
- ♦ το ΤΦ προχώρησε σε επιβολή φορολογιών μέχρι το φορολογικό έτος 2021,
- ♦ το ΤΦ, εκτός από το έτος 2018, επέβαλε φορολογίες με βάση τη δήλωση της εταιρείας, χωρίς οποιανδήποτε αναπροσαρμογή του φορολογητέου εισοδήματος,
- ♦ το ΤΦ, επέβαλε φορολογίες το έτος 2022 για τα έτη 2015 – 2017, και το 2024 τα έτη 2019-2021 αφού στο μεταξύ, για το έτος 2015 είχε παρέλθει η περίοδος των έξι ετών εντός της οποίας ο Έφορος δύναται να επιβάλει αναθεωρημένη/πρόσθετη φορολογία.

Συστάσεις Ελεγκτικής Υπηρεσίας:

Το Τμήμα Φορολογίας:

- ◆ Να εκδίδει φορολογίες, σύμφωνα με τη νομοθεσία και εντός της προθεσμίας των έξι ετών, προκειμένου να έχει το δικαίωμα να προβαίνει σε τροποποιήσεις, πρόσθετες φορολογίες, όπου και όταν κρίνεται αναγκαίο.
- ◆ Να εφαρμόσει τις πρόνοιες της νομοθεσίας, μεταξύ άλλων, για επιβολή φορολογίας με βάση την κρίση του Εφόρου, για τους φορολογούμενους που εκκρεμεί η υποβολή δηλώσεων εισοδήματος.

3.6 Άλλα φορολογικά θέματα για την εταιρεία «Γ»

Όπως προαναφέρθηκε, η εταιρεία «Γ» υπόβαλε δηλώσεις εισοδήματος μέχρι το 2017 και το Τμήμα προχώρησε σε επιβολή φορολογιών μέχρι το ίδιο έτος. Για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 οι φορολογίες επιβλήθηκαν το 2024, με βάση την δήλωση, και αφού είχε παρέλθει η περίοδος των έξι ετών, εντός της οποίας ο Έφορος δύναται να επιβάλει φόρο με βάση την κρίση του .

Η εξέταση των φορολογικών δηλώσεων και των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας «Γ» από την Υπηρεσία μας, ανέδειξε επιπρόσθετα ζητήματα. Τα θέματα αυτά αφορούν στο τελευταίο φορολογικό έτος (2016) για το οποίο υπήρχε καταχωρημένη δήλωση εισοδήματος της εταιρείας στο σύστημα του ΤΦ, κατά την στιγμή του ελέγχου μας και ενδεχομένως να παρουσιάζονται και για επόμενα έτη.

3.6.1 Χαμηλότοκες απαιτήσεις σε εισπρακτέα ποσά σε σχέση με την αρχή των εμπορικών συναλλαγών

Οι ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας για το έτος 2016, παρουσίαζαν εισπρακτέα υπόλοιπα με συνδεδεμένα πρόσωπα, και άλλες εκκρεμείς (μακροχρόνιες) απαιτήσεις, συνολικού ύψους €38,5εκ.

Το ενδεικτικό επιτόκιο εισπρακτέων τόκων 3,1% όπως αυτό υπολογίστηκε από την Υπηρεσία μας, στη βάση στοιχείων των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων της για τα έτη 2015 και 2016 (συμπεριλαμβανομένου και του οφέλους από πράξεις που εμπίπτουν στο άρθρο 33 που αναγνώρισε η εταιρεία) πάνω στην καθαρή αξία των εισπρακτέων ποσών, είναι πολύ μικρότερο από το ενδεικτικό επιτόκιο δανεισμού (τόκοι πληρωτέοι) της εταιρείας, όπως επίσης υπολογίστηκε από την Υπηρεσία μας στο 5,6%, παρουσιάζοντας απόκλιση μεταξύ τους 2,5%.

Με βάση την αρχή των εμπορικών συναλλαγών, άρθρο 33 του Ν.118(Ι)/2002, το αναμενόμενο θα ήταν το ενδεικτικό επιτόκιο σε χρεωστικά υπόλοιπα να είναι μεγαλύτερο από το ενδεικτικό επιτόκιο δανεισμού σε πιστωτικά υπόλοιπα.

Ως εκ τούτου, προκύπτει ότι η εν λόγω εταιρεία δεν εφάρμοσε επιτόκιο σε καθαρά εμπορική βάση (arm's length basis) επί των εν λόγω απαιτήσεων, με αποτέλεσμα την απώλεια εισοδήματος από τόκους, το οποίο δεν αναγνωρίστηκε για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος.

3.6.2 Μεγάλες διαγραφές επισφαλών χρεωστών

Οι ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας για το έτος 2016 παρουσιάζουν επισφαλείς χρεώστες €6,7εκ. στο λογαριασμό αποτελεσμάτων. Με την διαγραφή αυτή, το σύνολο των επισφαλών χρεωστών για τα έτη 2012–2016 ανήλθε σε €11,9εκ. Παρόλο που φαίνεται ότι το ποσό αυτό δε διεκδικήθηκε από την εταιρεία, ως εκπιπτόμενο, εντούτοις, για ποσό, ύψους €9,4εκ. (που αφορούν σε διαγραφές για τα έτη 2014-2016), δεν εντοπίστηκαν στον φορολογικό φάκελο οποιαδήποτε υποστηρικτικά στοιχεία, αναλύσεις ή σημειώματα που να δικαιολογούν την αποδοχή από το Τμήμα των απομειώσεων για επισφαλείς χρεώστες. Αυτό θα έπρεπε να απασχολήσει το ΤΦ καθώς σε περίπτωση που οι απομειώσεις δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα, (δηλαδή τα χρεωστικά υπόλοιπα δυνατόν να “χαρίστηκαν”), ο Έφορος δύναται να επιβάλει νοητό τόκο στα μικτά χρεωστικά υπόλοιπα, πριν τη διαγραφή τους, με βάση το άρθρο 33 του περί Φορολογίας Εισοδήματος Νόμου.

Επιπρόσθετα επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας για το έτος 2016, η γνώμη του Ελεγκτή ήταν με επιφύλαξη, στην βάση ότι δεν έγινε επιπρόσθετη πρόνοια για απομείωση των εισπρακτέων, ύψους €24,4εκ.

Η έκταση της απομείωσης χρεωστών που ήδη διενεργήθηκε όσο και η «προτεινόμενη» απομείωση από τους ελεγκτές θεωρείται εκ μέρους μας προβληματική και δημιουργεί εύλογα ερωτηματικά ως προς τους λόγους που οδήγησαν στις απομειώσεις αυτές.

3.6.3 Τόκοι πληρωτέοι που διεκδικήθηκαν ως εκπιπτόμενο έξοδο

Η εταιρεία, σύμφωνα με τη φορολογική δήλωση εισοδήματός της για το 2016, παρουσιάζει να έχει τραπεζικό δανεισμό €125,5εκ. και άτοκες υποχρεώσεις σε συνδεδεμένα πρόσωπα €13,3εκ., ενώ τα περιουσιακά της στοιχεία ανέρχονται μόνο σε €109εκ. (86,9% του ποσού του τραπεζικού δανεισμού).

Οι τόκοι δανεισμού της εταιρείας για το 2016 ανέρχονται συνολικά σε €7,8εκ. και η εταιρεία, παρόλο που τα περιουσιακά της στοιχεία είναι αρκετά μικρότερα από το σύνολο του δανεισμού της, εντούτοις διεκδικήθηκαν τόκοι περίπου €7,6εκ. που αντιπροσωπεύει περίπου το 98% των τόκων.

Το ποσό που διεκδικήθηκε ως εκπιπτόμενο έξοδο έγινε αποδεκτό από το Τμήμα, χωρίς οποιαδήποτε διερεύνηση.

3.6.4 Χαμηλό ποσοστό μικτού κέρδους

Οι φορολογικές δηλώσεις εισοδήματος της εταιρείας, την παρουσιάζουν ζημιογόνα εφόσον, για την περίοδο 2010 μέχρι το 2016 έχει συνολικές λογιστικές ζημιές ύψους €93,4εκ. Ο κύκλος εργασιών για το

2016 ήταν €9,4εκ. ενώ για το 2015 ήταν €25,6εκ. και ποσοστό μικτού κέρδους ήταν 3,3% και 11,4%, αντίστοιχα.

Επισημαίνουμε ότι η συγκεκριμένη εταιρεία αναφέρει εξαιρετικά χαμηλά ποσοστά κέρδους και για σειρά ετών παρουσιάζεται ζημιογόνα, παρόλο που η εταιρεία δραστηριοποιείται στην ανάπτυξη και εμπορία ακινήτων και την εκτέλεση έργων για τρίτους («property developer»), που συνήθως, οι συγκεκριμένες επιχειρηματικές δραστηριότητες παρουσιάζουν ψηλότερο δείκτη απόδοσης.

Συστάσεις Ελεγκτικής Υπηρεσίας:

Το Τμήμα Φορολογίας:

- Να εξασφαλίσει και διερευνήσει στοιχεία και πληροφορίες σχετικά με τα εισπρακτέα ποσά της εταιρείας που αφορούν σε συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη και σε άλλες συναλλαγές που συνδέονται με μακροχρόνια υπόλοιπα και, να αξιολογήσει το εισπρακτέο επιτόκιο σε σύγκριση με το επιτόκιο δανεισμού, και κατά πόσο αυτό ανταποκρίνεται στις συνθήκες αγοράς, σύμφωνα με το άρθρο 33, και, όπου απαιτείται, να επιβάλει φορολογίες, σύμφωνα με τη νομοθεσία.
- Να διερευνήσει κατά πόσο οι απομειώσεις επισφαλών χρεωστών που αναγνώρισε η εταιρεία, είναι πραγματικές και, όπου απαιτείται, να επιβάλει πρόσθετη φορολογία, σύμφωνα με τη νομοθεσία ή/και εφόσον κριθεί αναγκαίο, λαμβάνοντας υπόψη και τη γνώμη του Ελεγκτή για τις απομειώσεις που δεν αναγνωρίστηκαν, να ενημερωθεί η ΜΟΚΑΣ.
- Να ζητήσει πληροφορίες και στοιχεία των δανείων της εταιρείας για να διαπιστώσει κατά πόσο ο πληρωτέος τόκος που τυχόν καταχωρίστηκε ως εκπιπτόμενο έξοδο, θα πρέπει να περιοριστεί, και, όπου απαιτείται, να επιβάλει φορολογίες σύμφωνα με τη νομοθεσία.
- Να διερευνήσει, μεταξύ άλλων, τα έξοδα που αποτελούν το κόστος πωλήσεων και ειδικότερα κατά πόσο αυτά σχετίζονται άμεσα ή έμμεσα με την παραγωγή φορολογητέου εισοδήματος καθώς επίσης και το ενδεχόμενο τυχόν αδήλωτων εισοδημάτων.



3.7 Γενικό συμπέρασμα

Η κατασκευή, η πώληση και η επαναγορά του ακινήτου «Α», όπως και ο συσχετισμός των εμπλεκόμενων εταιρειών με συνδεδεμένους τους τελικούς τους δικαιούχους, περιβάλλονται από ένα σύνολο γεγονότων και ενεργειών οι οποίες οδηγούν το ακίνητο στον αρχικό του ιδιοκτήτη, ενδεχομένως με όρους μη ανεξάρτητων επιχειρηματικών συναλλαγών. Οι συγκεκριμένες ενέργειες περιλαμβάνουν την κατασκευή του υπό κατασκευή ακινήτου αλλά και την αποπεράτωση του ακινήτου από κατασκευάστριες κοινοπραξίες οι οποίες είχαν μέλος τους εταιρεία με τελικό δικαιούχο τον αρχικό ιδιοκτήτη, όπως επίσης και την ουσιαστική χρηματοδότηση για την επαναγορά του ακινήτου από εταιρεία με πραγματικό δικαιούχο τον ίδιο τον αρχικό ιδιοκτήτη.

Το Τμήμα Φορολογίας είχε, σε τουλάχιστον τέσσερα χρονικά σημεία, ενημέρωση και εμπλοκή στη συγκεκριμένη υπόθεση, εντούτοις δεν φαίνεται να διενέργησε δέουσα σχετική έρευνα. Τα σημεία αυτά αφορούν (1) την μεταβίβαση του ακινήτου, (2) την υποβολή φορολογικών δηλώσεων και την επιβολή φορολογίας στις εμπλεκόμενες εταιρείες, και (3) όταν συγκεκριμένη εμπλεκόμενη εταιρεία ενεπλάκη στο ανακριτικό έργο της Αστυνομίας για τις υποθέσεις πολιτογραφήσεων στο πλαίσιο του ΚΕΠ. Επιπλέον, (4) έλαβε γνώση των πιο πάνω, με τη λήψη της σχετικής επιστολής ελέγχου της Υπηρεσίας μας, ημερ. 23 Μαΐου 2025, ωστόσο μέχρι και την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας έκθεσης δεν έχουμε λάβει αποτελέσματα διερεύνησης της υπόθεσης εκ μέρους του.

3.8 Γενική σύσταση Ελεγκτικής Υπηρεσίας

Λαμβάνοντας υπόψη τα ζητήματα που αναδείχθηκαν από τον έλεγχο της Υπηρεσίας μας στη συγκεκριμένη καταγγελία για την πώληση του ακινήτου «Α», καθώς και στις εμπλεκόμενες εταιρείες, περιλαμβανομένης της εταιρείας «Ε», η οποία συνδέεται με το ΚΕΠ και τις πολιτογραφήσεις ξένων επενδυτών αλλά και το ενδεχόμενο παρόμοια θέματα ή/και πρακτικές να έχουν εφαρμοστεί και από άλλες συγγενικές εταιρείες του ομίλου «Γ», συστήνεται όπως το ΤΦ προχωρήσει στη φορολογική διερεύνηση όλων των συγγενικών εταιρειών του ομίλου «Γ» (που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος), τόσο μεμονωμένα όσο και συγκριτικά μεταξύ τους. Ανάλογα με τα ευρήματα του ΤΦ και όπου απαιτείται, να επιβάλει φορολογία σύμφωνα με τη νομοθεσία ή/και εφόσον κριθεί αναγκαίο, να ενημερωθεί η ΜΟΚΑΣ.

Γενικότερα, το ΤΦ οφείλει να λαμβάνει μέτρα και να εφαρμόζει διαδικασίες για στοχευμένους ελέγχους καθώς και εφαρμογή δικλίδων ασφαλείας για έγκαιρο εντοπισμό φορολογουμένων που πραγματοποιούν σημαντικές συναλλαγές και ενδέχεται να θεωρηθούν υψηλού κινδύνου, με σκοπό να διασφαλιστεί η συμμόρφωση των εμπλεκόμενων φορολογουμένων με την εν ισχύ νομοθεσία και κατ' επέκταση να διαφυλαχθούν τα δημόσια έσοδα.



Σχόλια Ελεγχόμενου Φορέα

Τα θέματα που περιλαμβάνονται στην παρούσα Ειδική Έκθεση έχουν αποσταλεί με επιστολή στον ελεγχόμενο φορέα με την παράκληση όπως έχουμε τα δικά του σχόλια και απόψεις ώστε να συμπεριληφθούν στην παρούσα Ειδική Έκθεση. Η αυτούσια απαντητική επιστολή του ελεγχόμενου φορέα παρουσιάζεται στο **Παράρτημα III**.

4. Παραρτήματα

Παράρτημα Ι: Θεσμικό πλαίσιο αρμοδιοτήτων Γενικού Ελεγκτή

Ευθύνη Ελεγκτικής Υπηρεσίας και διαφύλαξη της ανεξαρτησίας της

Οι Ειδικές Εκθέσεις της Ελεγκτικής Υπηρεσίας παρουσιάζουν τα αποτελέσματα των ελέγχων που αυτή διενεργεί επί των πολιτικών (policies) και προγραμμάτων της Κυπριακής Δημοκρατίας ή άλλων ελεγχόμενων οργανισμών ή επί θεμάτων που αφορούν στον Προϋπολογισμό τους ή συγκεκριμένους τομείς αυτού, ή τα αποτελέσματα ελέγχων ιδιωτών ελεγκτών στους οποίους η Ελεγκτική Υπηρεσία έχει αναθέσει τον έλεγχο λογαριασμών οποιουδήποτε ελεγχόμενου υπ' αυτής οργανισμού, δυνάμει του περί της Καταθέσεως Στοιχείων και Πληροφοριών στο Γενικό Ελεγκτή της Δημοκρατίας Νόμου (Ν.113(Ι)/2002). Η Ελεγκτική Υπηρεσία επιλέγει και σχεδιάζει τις εν λόγω ελεγκτικές δραστηριότητες κατά τρόπον ώστε αυτές να αποφέρουν τον μέγιστο αντίκτυπο, λαμβανομένων υπόψη των κινδύνων για τις επιδόσεις ή για τη συμμόρφωση, του επιπέδου των σχετικών εσόδων ή δαπανών, των επικείμενων εξελίξεων και του δημόσιου συμφέροντος.

Η εκ μέρους της Ελεγκτικής Υπηρεσίας παράθεση ευρημάτων ελέγχου γίνεται στη βάση όσων στοιχείων έχουν τεθεί ενώπιόν της.

Εκτός αν τούτο δηλωθεί ρητά, η μη παράθεση ευρημάτων επί ορισμένων πτυχών ή θεμάτων που αφορούν στο αντικείμενο του ελέγχου, δεν συνιστά διαβεβαίωση, ούτε και υποδηλοί ότι αυτά είναι απαλλαγμένα αδυναμιών ή σφαλμάτων ή αποκλίσεων από το ισχύον κανονιστικό πλαίσιο, αφού ο εξωτερικός ελεγκτής δεν αναμένεται ότι μπορεί να εντοπίζει κάθε αδυναμία ή σφάλμα ή απόκλιση από το ισχύον κανονιστικό πλαίσιο.

Οι συστάσεις της Ελεγκτικής Υπηρεσίας αποτελούν εισηγήσεις για τον τρόπο χειρισμού των παρατηρήσεων και ευρημάτων του ελέγχου. Σε καμία περίπτωση δεν δύναται να εκληφθεί ότι οι συστάσεις αυτές επηρεάζουν την ανεξαρτησία της Υπηρεσίας, ως εξωτερικού ελεγκτή ή ότι συνεπάγονται συμμετοχή της Υπηρεσίας στη λήψη οποιασδήποτε σχετικής απόφασης από τη διοίκηση της ελεγχόμενης οντότητας, η οποία εξακολουθεί να φέρει αποκλειστικά την ευθύνη για την ορθή και νόμιμη λήψη απόφασης, ως προς τον τρόπο χειρισμού των ευρημάτων ελέγχου και συστάσεων.

Ουδεμία πρόνοια στην παρούσα Έκθεση σημαίνει ή θα πρέπει να εκληφθεί, ότι με αυτή διατυπώνεται κατηγορία εναντίον οποιουδήποτε προσώπου για εκ προθέσεως κατάχρηση εξουσίας ή για τη διάπραξη ποινικών ή άλλων αδικημάτων. Αυτά, αν υπάρχουν, θα πρέπει να διερευνηθούν από τις αρμόδιες αρχές, μόνο δε τα αρμόδια δικαστήρια μπορούν να κρίνουν κάποιο πρόσωπο ως ένοχο οποιουδήποτε αδικήματος. Τονίζεται, επίσης, ότι οι συστάσεις και τα ευρήματα της Ελεγκτικής Υπηρεσίας αφορούν στους ελεγχόμενους φορείς και οποιαδήποτε αναφορά σε άλλα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ουδόλως εξυπακούει ότι αυτά έχουν προβεί κατ' ανάγκη σε οτιδήποτε μεμπτό, αφού κάτι τέτοιο εκφεύγει του πεδίου ελέγχου της παρούσας Έκθεσης.

Αρμοδιότητες Γενικού Ελεγκτή

Ο έλεγχος διενεργήθηκε στο πλαίσιο των συνταγματικών αρμοδιοτήτων του Γενικού Ελεγκτή της Δημοκρατίας και των προνοιών του περί της Δημοσιονομικής Ευθύνης και του Δημοσιονομικού Πλαισίου Νόμου (Ν.20(Ι)/2014).

Το άρθρο 116 του Συντάγματος της Δημοκρατίας ορίζει ότι ο Γενικός Ελεγκτής, βοηθούμενος από τον Βοηθό Γενικό Ελεγκτή, ελέγχει εν ονόματι της Δημοκρατίας όλες τις εισπράξεις και πληρωμές και όλους τους λογαριασμούς χρηματικών διαθεσίμων και άλλου ενεργητικού ή άλλων υποχρεώσεων που αναλαμβάνει η Δημοκρατία ή που δημιουργούνται για λογαριασμό της. Για τον σκοπό αυτό, ο Γενικός Ελεγκτής έχει δικαίωμα να επιθεωρεί και να ελέγχει όλα τα σχετικά βιβλία, αρχεία και καταστάσεις, καθώς και τους χώρους όπου φυλάγεται το πιο πάνω ενεργητικό. Επίσης, ο Γενικός Ελεγκτής, βοηθούμενος από τον Βοηθό Γενικό Ελεγκτή, ασκεί κάθε άλλη εξουσία ή εκτελεί οποιαδήποτε άλλα καθήκοντα ή υποχρεώσεις που καθορίζονται ή του αναθέτονται διά Νόμου.

Σύμφωνα με το άρθρο 81 του περί της Δημοσιονομικής Ευθύνης και του Δημοσιονομικού Πλαισίου Νόμου (Ν.20(Ι)/2014), ο Γενικός Ελεγκτής διεξάγει τον εξωτερικό έλεγχο των λογαριασμών της Δημοκρατίας.

Σύμφωνα με τον περί της Λογιστικής και Δημοσιονομικής Διαχείρισης και Χρηματοοικονομικού Ελέγχου της Δημοκρατίας Νόμο (Ν.38(Ι)/2014), ο ελέγχων λειτουργός κάθε Κονδυλίου οφείλει να διασφαλίσει την ορθότητα και νομιμότητα των εισπράξεων και πληρωμών και την αποτελεσματικότητα, αποδοτικότητα και οικονομία της υλοποίησης του οικείου Προϋπολογισμού, στη βάση των αρχών της χρηστής χρηματοοικονομικής διαχείρισης (άρθρα 7(1) και 8).

Για τον σκοπό αυτό, η Ελεγκτική Υπηρεσία προχωρεί σε οικονομικούς και διαχειριστικούς ελέγχους, όπως και ελέγχους συμμόρφωσης Υπουργείων, Τμημάτων και Υπηρεσιών της Δημόσιας Υπηρεσίας και του ευρύτερου δημόσιου τομέα.

Ο περί της Καταθέσεως Στοιχείων και Πληροφοριών στον Γενικό Ελεγκτή της Δημοκρατίας Νόμος (Ν.113(Ι)/2002) παρέχει σαφείς εξουσίες στον Γενικό Ελεγκτή, να ζητά στοιχεία σε οποιαδήποτε μορφή, περιλαμβανομένης και της ηλεκτρονικής μορφής, επεξηγήσεις και πληροφορίες, γραπτές ή προφορικές, που κατά την κρίση του μπορούν να τον υποβοηθήσουν στην εκτέλεση του έργου του.

Παράρτημα II: Μεθοδολογία

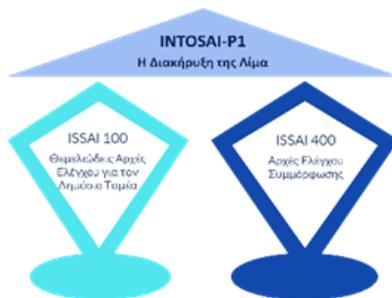
Πρότυπα ελέγχου

Σύμφωνα με το άρθρο 81(2) του περί της Δημοσιονομικής Ευθύνης και του Δημοσιονομικού Πλαισίου Νόμου (Ν.20(Ι)/2014), ο Γενικός Ελεγκτής διεξάγει τον εξωτερικό έλεγχο στη βάση διεθνών αναγνωρισμένων προτύπων ελέγχου που ο ίδιος αποφασίζει.

Όπως ρητά αναφέρεται στις Ελεγκτικές Οδηγίες που έχουν εκδοθεί από τον Γενικό Ελεγκτή, οι έλεγχοι της Ελεγκτικής Υπηρεσίας διεξάγονται σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ανώτατων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων (ISSAI) που εκδίδει ο Διεθνής Οργανισμός Ανώτατων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων (INTOSAI), ο οποίος είναι ένας αυτόνομος, ανεξάρτητος, μη-πολιτικοποιημένος Οργανισμός, με ειδικό συμβουλευτικό καθεστώς προς το Οικονομικό και Κοινωνικό Συμβούλιο (ECOSOC) του Οργανισμού Ηνωμένων Εθνών.

Τα Πρότυπα ISSAI διαχωρίζουν τους ελέγχους που διενεργούνται από τα Ανώτατα Ελεγκτικά Ιδρύματα σε τρεις κατηγορίες, τους οικονομικούς ελέγχους, τους ελέγχους συμμόρφωσης και τους διαχειριστικούς ελέγχους. Για τους ελέγχους αυτούς υπάρχει αριθμός ελεγκτικών προτύπων που είναι κοινά και αριθμός ελεγκτικών προτύπων που αφορούν ειδικά στην κάθε κατηγορία ελέγχου.

Η διενέργεια του παρόντος ελέγχου διέπεται κυρίως από τις διατάξεις των πιο κάτω Προτύπων:



Το θεμελιώδες Πρότυπο INTOSAI-P1 ουσιαστικά καταγράφει αυτούσια τη Διακήρυξη, η οποία υιοθετήθηκε το 1977 από το Παγκόσμιο Συνέδριο του INTOSAI στη Λίμα του Περού (Διακήρυξη της Λίμα). Όπως στο ίδιο το Πρότυπο καταγράφεται, το έγγραφο αυτό θεωρείται η “Magna Carta” στην άσκηση εξωτερικού ελέγχου των κυβερνήσεων, καθώς έθεσε τα θεμέλια του δημόσιου ελέγχου. Η Διακήρυξη θέτει τα βασικά σημεία ελέγχου και τις βασικές αρχές για τα Ανώτατα Ελεγκτικά Ιδρύματα που είναι αναγκαίες, ώστε να επιτευχθούν ανεξάρτητα και αντικειμενικά αποτελέσματα. Οι αρχές που εγκαθιδρύθηκαν στη Διακήρυξη της Λίμα αναγνωρίστηκαν από τις Αποφάσεις της Γενικής Συνέλευσης του ΟΗΕ με αρ. 66/209 (ημερ. 22.12.2011) και 69/228 (ημερ. 19.12.2014). Το Πρότυπο INTOSAI-P1, όπως και το Πρότυπο INTOSAI-P10 (Διακήρυξη του Μεξικού), αποτελούν μέρος του κοιντικού κεκτημένου.

Το Πρότυπο ISSAI 100 παρουσιάζει τον ορισμό του ελέγχου του δημόσιου τομέα και παρέχει τις βασικές έννοιες, στοιχεία και αρχές (τόσο τις γενικές αρχές που σχετίζονται με τον έλεγχο όσο και τις αρχές

που σχετίζονται με τις διάφορες φάσεις της διαδικασίας ελέγχου) που ισχύουν για όλους τους ελέγχους του δημόσιου τομέα.

Το Πρότυπο ISSAI 400 ορίζει τον έλεγχο συμμόρφωσης ως μια ανεξάρτητη εκτίμηση του κατά πόσο ένα δεδομένο θέμα είναι σύμφωνο με τις αρχές που έχουν οριστεί ως κριτήρια ελέγχου. Οι έλεγχοι αυτοί αποσκοπούν στην αξιολόγηση του κατά πόσο οι ενέργειες του ελεγχόμενου φορέα συνάδουν με τις αρχές ή κανόνες που τον διέπουν. Οι αρχές και κανόνες αυτοί μπορεί να αφορούν στη συμμόρφωση με διατάξεις των σχετικών Νόμων, Κανονισμών ή συμφωνιών ή με τις γενικές αρχές χρηστής χρηματοοικονομικής διαχείρισης και συμπεριφοράς δημοσίων αξιωματούχων.

Διαχείριση Ποιότητας

Στο πλαίσιο της δέσμευσής της για ποιότητα και συνεχή βελτίωση, η Υπηρεσία μας εφαρμόζει το Πρότυπο ISSAI 140 «Διαχείριση Ποιότητας για τα Ανώτατα Ελεγκτικά Ιδρύματα». Αυτό το Πρότυπο απαιτεί μια δομημένη προσέγγιση για τη διασφάλιση υψηλής ποιότητας ελεγκτικού έργου μέσω της θέσπισης και λειτουργίας ενός αποτελεσματικού Συστήματος Διαχείρισης Ποιότητας, όπως αναλυτικά περιγράφεται στην ιστοσελίδα^[1] μας.

Ελεγκτική προσέγγιση

Ο παρών έλεγχος βασίστηκε σε στοιχεία που υποβλήθηκαν από το ΤΦ ή/και λήφθηκαν από τα μηχανογραφικά συστήματα του ΤΦ και του ΤΕΕΔΙ, σε επισκόπηση φορολογικών φακέλων, εγγράφων, μητρώων και αρχείων αλληλογραφίας.

Η περίοδος ελέγχου κάλυψε τα φορολογικά έτη 2015, 2016 και 2017 για σκοπούς άμεσης φορολογίας, με επέκταση και σε προγενέστερα ή μεταγενέστερα έτη, όπου κρίθηκε αναγκαίο.

Διευκρινίζουμε ότι, για σκοπούς δημοσίευσης της παρούσας Ειδικής Έκθεσης, έχουν απαλειφθεί όλες οι αναφορές που αφορούν σε προσωπικά δεδομένα. Κατ’ αυτόν τον τρόπο επιτυγχάνεται η συμμόρφωση με τον Ευρωπαϊκό Κανονισμό (ΕΕ) 2016/679 για την προστασία των φυσικών προσώπων έναντι της επεξεργασίας των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα και για την ελεύθερη κυκλοφορία των δεδομένων αυτών, χωρίς ωστόσο να περιορίζεται ουσιαστικά η κοινοποίηση των ευρημάτων και διαπιστώσεων της Υπηρεσίας μας που επιβάλλουν τα εφαρμοστέα διεθνή πρότυπα.

Κριτήρια ελέγχου

Για σκοπούς του ελέγχου συμμόρφωσης χρησιμοποιήθηκαν, ως αρχές και κανόνες, κυρίως τα ακόλουθα:

- α. Ο περί της Δημοσιονομικής Ευθύνης και του Δημοσιονομικού Πλαισίου Νόμος (Ν.20(Ι)/2014).
- β. Ο περί της Λογιστικής και Δημοσιονομικής Διαχείρισης και Χρηματοοικονομικού Ελέγχου της Δημοκρατίας Νόμος (Ν.38(Ι)/2014) και οι δυνάμει αυτού εκδοθέντες Κανονισμοί

[1] https://www.gov.cy/media/sites/12/2026/01/Πολιτική-ΣΔΠΕ-2025_8.pdf



και Εγκύκλιοι.

- γ. Ο περί Τμήματος Φορολογίας Νόμος (Ν.70(Ι)/2014).
- δ. Ο περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμος (Ν.118(Ι)/2002).
- ε. Ο περί Εισπράξεως Φόρων Νόμος (Ν.31/1962).
- στ. Ο περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμος (Ν.4/1978).
- ζ. Ο περί Εκτάκτου Εισφοράς για την Άμυνα της Δημοκρατίας Νόμος (Ν.117(Ι)/2002).

- η. Ο περί Φορολογίας Ακίνητης Ιδιοκτησίας Νόμος (Ν.24/1980).
- θ. Ο περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμος (Ν.52/1980).
- ι. Ο περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας Νόμος (Ν.95(Ι)/2000).
- ια. Ο περί της Διαδικασίας Ρύθμισης Ληξιπρόθεσμων Φορολογικών Οφειλών Νόμος (Ν.4(Ι)/2017).

Επιπρόσθετα, ο έλεγχος συμμόρφωσης διενεργείται στη βάση Κανονιστικών Διοικητικών Πράξεων, Διαταγμάτων, Γνωστοποιήσεων και Εγκυκλίων του ΤΦ.

Παράρτημα III: Αυτούσια απαντητική επιστολή από Ελεγχόμενο Φορέα

ΚΥΠΡΙΑΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΚΥΠΡΙΑΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ
5 ΑΥΓ 2025

ΤΜΗΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
TAX DEPARTMENT

ΚΕΝΤΡΙΚΑ ΓΡΑΦΕΙΑ
1471 ΛΕΥΚΩΣΙΑ

Αρ. Φακ. : 05.22.005, 05.22.008.003
Αρ. Τηλ. : 22601965
Ηλεκτρ. Ταχυδρ : cmichael@tax.mof.gov.cy

5 Αυγούστου, 2025

Γενικό Ελεγκτή της Δημοκρατίας

Θέμα: Προκαταρκτικός έλεγχος καταγγελίας που αφορά στην πώληση του [REDACTED] [REDACTED] ΣΤΠ [REDACTED]

Αναφέρομαι στην σχετική με το πιο πάνω θέμα επιστολή σας με ημερομηνία 23/5/2025 και αριθμό αναφοράς 26.18.004.007E και σας πληροφορώ ως ακολούθως: ΕΡ-635-6

2. Το Τμήμα Φορολογίας έχει μελετήσει το περιεχόμενο της επιστολής σας και έχει ξεκινήσει την εξέταση των όσων αναφέρονται. Λόγω του αριθμού των εμπλεκόμενων εταιρειών και του μεγάλου αριθμού ευρημάτων και παρατηρήσεων σας, το Τμήμα Φορολογίας δεν είναι ακόμη σε θέση να υποβάλει συγκεκριμένα σχόλια επί των ευρημάτων, προκαταρκτικών παρατηρήσεων και εισηγήσεων σας στην εν λόγω επιστολή ούτε και να παραθέσει συγκεκριμένες διορθωτικές ενέργειες και χρονοδιάγραμμα ενεργειών.

3. Με την ολοκλήρωση της εξέτασης θα ενημερωθείτε ανάλογα.

4. Παραμένω στην διάθεση σας για τις οποιοσδήποτε διευκρινίσεις.


Σωτήρης Α. Μαρκίδης
Έφορος Φορολογίας