



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 562

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 27.03.2017

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 2208

#### ΑΠΟΦΑΣΗ

#### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

**2.** Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

**4.** Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της '.....', και διακριτικό τίτλο '.....', (πρώην '.....'), ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., επί της οδού ....., κατά: **1)** της σιωπηρής (τεκμαιρόμενης) απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... της με αριθμό πρωτ. .... επιφύλαξης (κατ' άρθρο 20 Ν. 4174/2013), η οποία αφορά την από ..... ηλεκτρονικώς κατατεθείσα (και με αριθμό καταχώρησης ..... ) τροποποιητική περιοδική δήλωση φπα ημερολογιακής περιόδου 01.01-31.01.2016, λόγω παρέλευσης της τιθέμενης εκ του νόμου ενενηκονθήμερης προθεσμίας, **2)** της σιωπηρής (τεκμαιρόμενης)

απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... της με αριθμό πρωτ. .... επιφύλαξης (κατ' άρθρο 20 Ν. 4174/2013), η οποία αφορά την από ..... ηλεκτρονικώς κατατεθείσα (και με αριθμό καταχώρησης .....) τροποποιητική περιοδική δήλωση φπα ημερολογιακής περιόδου 01.02-28.02.2016, λόγω παρέλευσης της τιθέμενης εκ του νόμου εννενηκονθήμερης προθεσμίας, **3**) της σιωπηρής (τεκμαιρόμενης) απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... της με αριθμό πρωτ. .... επιφύλαξης (κατ' άρθρο 20 Ν. 4174/2013), η οποία αφορά την από ..... ηλεκτρονικώς κατατεθείσα (και με αριθμό καταχώρησης .....) τροποποιητική περιοδική δήλωση φπα ημερολογιακής περιόδου 01.03-31.03.2016, λόγω παρέλευσης της τιθέμενης εκ του νόμου εννενηκονθήμερης προθεσμίας, **4**) της σιωπηρής (τεκμαιρόμενης) απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... της με αριθμό πρωτ. .... επιφύλαξης (κατ' άρθρο 20 Ν. 4174/2013), η οποία αφορά την από ..... ηλεκτρονικώς κατατεθείσα (και με αριθμό καταχώρησης .....) τροποποιητική περιοδική δήλωση φπα ημερολογιακής περιόδου 01.04-30.04.2016, λόγω παρέλευσης της τιθέμενης εκ του νόμου εννενηκονθήμερης προθεσμίας, **5**) της σιωπηρής (τεκμαιρόμενης) απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... της με αριθμό πρωτ. .... επιφύλαξης (κατ' άρθρο 20 Ν. 4174/2013), η οποία αφορά την από ..... ηλεκτρονικώς κατατεθείσα (και με αριθμό καταχώρησης .....) τροποποιητική περιοδική δήλωση φπα ημερολογιακής περιόδου 01.05-31.05.2016, λόγω παρέλευσης της τιθέμενης εκ του νόμου εννενηκονθήμερης προθεσμίας, **6**) της σιωπηρής (τεκμαιρόμενης) απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... της με αριθμό πρωτ. .... επιφύλαξης (κατ' άρθρο 20 Ν. 4174/2013), η οποία αφορά την από ..... ηλεκτρονικώς κατατεθείσα (και με αριθμό καταχώρησης .....) τροποποιητική περιοδική δήλωση φπα ημερολογιακής περιόδου 01.06-30.06.2016, λόγω παρέλευσης της τιθέμενης εκ του νόμου εννενηκονθήμερης προθεσμίας, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

**5.** Τις ως άνω σιωπηρές απορρίψεις (τεκμαιρόμενες αρνητικές απαντήσεις) του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επί των ως άνω επιφυλάξεων που αφορούν τις από ..... ηλεκτρονικές κατατεθείσες τροποποιητικές δηλώσεις φπα, ημερολογιακών περιόδων 01.01-31.01.2016, 01.02-28.02.2016, 01.03-31.03.2016, 01.04-30.04.2016, 01.05-31.05.2016, 01.06-30.06.2016.

**6.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

**7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος ....., όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της '.....', και διακριτικό τίτλο '.....', (πρώην '.....'), ΑΦΜ ....., 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:

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά:

Α) να ακυρωθούν οι τεκμαιρόμενες (σιωπηρές) αρνητικές απαντήσεις του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... σχετικά με τις με αριθμό πρωτοκόλλου ....., ....., ....., ....., ....., και ....., επιφυλάξεις (κατ' άρθρο 20 Ν. 4174/2013) της προσφεύγουσας οι οποίες αφορούν τις από ..... ηλεκτρονικές κατατεθείσες τροποποιητικές δηλώσεις φπα ημερολογιακών περιόδων 01.01-31.01.2016, 01.02-28.02.2016, 01.03-31.03.2016, 01.04-30.04.2016, 01.05-31.05.2016 και 01.06-30.06.2016, αντίστοιχα

Β) να γίνουν δεκτές οι ανωτέρω επιφυλάξεις, και

Γ) να επιστραφεί ως αχρεωστήτως καταβληθέν το ποσό του φόρου που αντιστοιχεί στις κατατεθείσες με επιφύλαξη τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ με νόμιμο τόκο υπερημερίας από την καταβολή του, άλλως από την υποβολή της επιφύλαξης, άλλως από την άσκηση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της, “δραστηριοποιείται στην Ελλάδα στο χώρο της παροχής υπηρεσιών και ειδικότερα στη πληροφορική και την τεχνολογία. Παρέχει συμβουλευτικές υπηρεσίες με αντικείμενο το διαδίκτυο, υπηρεσίες προώθησης, υπηρεσίες διαχείρισης κινδύνου και καταπολέμησης της διαδικτυακής απάτης (anti-fraud) για λογαριασμό τρίτων, υπηρεσίες έρευνας και ανάπτυξης και άλλες συναφείς δραστηριότητες”.

**Επειδή**, στα πλαίσια της ανωτέρω εμπορικής της δραστηριότητας, συναλλάσσεται με τη .....εταιρεία ‘....., προς την οποία, **ως ισχυρίζεται**, “παρέχει υπηρεσίες συλλογής πληροφοριών για την επιχείρηση, υποστηρικτικές συμβουλευτικές υπηρεσίες, και συγκεκριμένες υποστηρικτικές υπηρεσίες έρευνας και ανάπτυξης κατόπιν συγκεκριμένης εντολής και ανάθεσης. Η αντισυμβαλλόμενη εταιρεία είναι νόμιμα εγκατεστημένη στη .....(κράτος –μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης), όπου κατέχει νόμιμη άδεια λειτουργίας, η οποία της έχει χορηγηθεί από τη ..... Επιτροπή Παιγνίων (.....). Δεν έχει έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, παρά μόνο ένα φορολογικό εκπρόσωπο, ο οποίος εκτελεί και χρέη αντικλήτου (με διεύθυνση αλληλογραφίας το γραφείο του). Η σύνδεσή της με την Ελλάδα είναι μέσω της υπαγωγής της στο μεταβατικό καθεστώς του άρθρου 50 παρ. 12 Ν. 4002/2011, δυνάμει του οποίου της έχει επιτραπεί να παρέχει υπηρεσίες τυχερών παιχνιδιών και στοιχημάτων σε Έλληνες παίκτες. Ειδικότερα, βάσει της ανωτέρω διάταξης του νόμου, παρέχει από την έδρα της υπηρεσίες τυχερών παιχνιδιών σε απευθείας (on line) σύνδεση, καθώς και υπηρεσίες στοιχημάτων σε απευθείας (on line) σύνδεση”.

**Επειδή**, για τις υπηρεσίες που παρείχε η προσφεύγουσα στην ως άνω αντισυμβαλλόμενη εταιρεία, κατά τη διάρκεια της περιόδου 01.11 έως 31.12.2014, δεν υπολόγισε και δεν χρέωσε ελληνικό Φ.Π.Α, στηριζόμενη στο άρθρο 14 παρ. 2 περ. (α) του Ν. 2859/2000, και αντιστοίχως δεν συμπεριέλαβε το αντίστοιχο ποσό Φ.Π.Α. στις αρχικές υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α..

Εν τούτοις, “για λόγους συντηρητικότητας”, στις ....., η προσφεύγουσα υπέβαλε μέσω taxinet τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για το σύνολο των ανωτέρω περιόδων έτους 2014, μέσω των οποίων αύξησε τον αναλογούντα στις φορολογητέες εκροές της Φ.Π.Α. κατά το ποσό που αντιστοιχούσε στο Φ.Π.Α των παρεχόμενων υπηρεσιών της προς τη ‘.....

**Επειδή**, η προσφεύγουσα, αμφισβητούσε την υποχρέωση καταβολής Φ.Π.Α, για τις υπό κρίση συναλλαγές, κατέθεσε (από κοινού με τις ανωτέρω τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α.), ισάριθμες ρητές, ειδικές και αιτιολογημένες επιφυλάξεις (κατ’ άρθρο 20 Ν. 4174/2013), για τις οποίες παρήλθε άπρακτη η τιθέμενη εκ του νόμου ενενηκονθήμερη προθεσμία από την υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων, εντός της οποίας όφειλε ο αρμόδιος Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. .... να απαντήσει, με αποτέλεσμα η επιφύλαξη να θεωρηθεί ως σιωπηρώς απορριφθείσα κατά το γράμμα της διάταξης του άρθρου 20 Ν. 4174/2013.

**Επειδή**, από το πληροφοριακό σύστημα TAXIS, προκύπτει, ότι η εταιρεία ‘....., έκανε έναρξη εργασιών στην Ελλάδα την ....., στη Δ.Ο.Υ. ...., ως αλλοδαπή εταιρεία, με αντικείμενο εργασιών «.....», έλαβε Ελληνικό ΑΦΜ ....., δήλωσε διεύθυνση άσκησης δραστηριότητας την ..... στην οδό ....., με ένταξη στην Γ’ κατηγορία βιβλίων του Κ.Β.Σ. (υποχρεωτικά), θεώρησε δε, Ισοζύγιο Λογαριασμών Γενικού-Αναλυτικών Καθολικών ..... μηχανογραφημένο (ΑΠΘ ..... ) και Βιβλίο Απογραφής και Ισολογισμών ..... μηχανογραφημένο (ΑΠΘ .....).

Νόμιμος εκπρόσωπος, ορίσθηκε: α) ο κ. .... (01.01.2010 – 08.10.2014) με ΑΦΜ ....., β) ο κ. .... (08.10.2014 – 29.07.2015) με ΑΦΜ ..... και γ) ο κ. .... (29.07.2015 έως σήμερα) με ΑΦΜ .....

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ τ. Α' 248/07.11.2000), ορίζουν, ότι:

#### **Άρθρο 14. Τόπος παροχής υπηρεσιών**

##### **2. Γενικοί κανόνες**

Με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων:

α) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στον φόρο προσώπου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στον φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες.

Επειδή, σύμφωνα με τον Εκτελεστικό κανονισμό [\(ΕΕ\) αριθ. 282/2011](#) του Συμβουλίου της 15ης Μαρτίου 2011 για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας [2006/112/ΕΚ](#) σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας.

##### **Άρθρο 7**

1. Οι "ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες", οι οποίες αναφέρονται στην οδηγία [2006/112/ΕΚ](#), περιλαμβάνουν τις υπηρεσίες που παρέχονται μέσω του διαδικτύου ή ενός ηλεκτρονικού δικτύου και των οποίων η παροχή, λόγω της φύσης τους, είναι ουσιαστικά αυτοματοποιημένη και απαιτεί ελάχιστη ανθρώπινη παρέμβαση, είναι δε αδύνατο να εξασφαλιστεί χωρίς μέσα πληροφορικής.

##### **Άρθρο 10**

1. Για την εφαρμογή των άρθρων 44 και 45 της οδηγίας [2006/112/ΕΚ](#), ο τόπος όπου ο υποκείμενος στον φόρο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας είναι ο τόπος όπου ασκούνται τα καθήκοντα της κεντρικής διοίκησης της επιχείρησης.

2. Για τον καθορισμό του τόπου περί του οποίου η παράγραφος 1, λαμβάνονται υπόψη ο τόπος όπου λαμβάνονται οι βασικές αποφάσεις σχετικά με τη γενική διαχείριση της επιχείρησης, ο τόπος της καταστατικής έδρας της και ο τόπος συνεδρίασης της διεύθυνσης.

Όταν ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας δεν μπορεί να καθορισθεί με ασφάλεια βάσει αυτών των κριτηρίων, ο τόπος όπου λαμβάνονται οι βασικές αποφάσεις σχετικά με τη γενική διαχείριση της επιχείρησης είναι το κριτήριο που υπερισχύει.

3. Η απλή παρουσία ταχυδρομικής διεύθυνσης δεν μπορεί να καθορίσει από μόνη της τον τόπο όπου βρίσκεται η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του υποκείμενου στον φόρο.

##### **Άρθρο 11**

1. Για την εφαρμογή του άρθρου 44 της οδηγίας [2006/112/ΕΚ](#), ως "μόνιμη εγκατάσταση" νοείται κάθε εγκατάσταση, εκτός της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας που αναφέρεται στο άρθρο 10 του παρόντος κανονισμού, η οποία χαρακτηρίζεται από επαρκή βαθμό μονιμότητας και κατάλληλη υποδομή σε ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους που της επιτρέπουν να λαμβάνει και να χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες που παρέχονται για την κάλυψη των αναγκών της εν λόγω εγκατάστασης.

##### **Άρθρο 17**

1. Αν ο τόπος παροχής υπηρεσιών εξαρτάται από το καθεστώς του λήπτη ως υποκείμενου ή όχι στον φόρο, το καθεστώς αυτό καθορίζεται βάσει των άρθρων 9 έως 13 και του άρθρου 43 της οδηγίας [2006/112/ΕΚ](#).

2. Νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που διαθέτει ή που πρέπει να διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 214 παράγραφος 1 στοιχείο β) της οδηγίας [2006/112/ΕΚ](#) δεδομένου ότι οι ενδοκοινοτικές του αποκτήσεις αγαθών υπόκεινται σε ΦΠΑ ή που επέλεξε οι εν λόγω πράξεις να υπόκεινται στο ΦΠΑ, είναι υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 43 της εν λόγω οδηγίας.

##### **Άρθρο 22**

1. Προκειμένου να προσδιορισθεί η μόνιμη εγκατάσταση του λήπτη στην οποία παρέχεται η υπηρεσία, ο παρέχων εξετάζει τη φύση και τη χρήση της παρεχόμενης υπηρεσίας.

Όταν η φύση και η χρήση της παρεχόμενης υπηρεσίας δεν του επιτρέπουν να προσδιορίσει τη μόνιμη εγκατάσταση στην οποία παρέχεται η υπηρεσία, ο παρέχων, με σκοπό τον προσδιορισμό της εν λόγω μόνιμης εγκατάστασης, εξετάζει συγκεκριμένα αν η σύμβαση, το δελτίο παραγγελίας και ο αριθμός μητρώου ΦΠΑ που έχει χορηγηθεί από το κράτος μέλος του λήπτη και του έχει κοινοποιηθεί από το λήπτη καθιστούν τη μόνιμη εγκατάσταση ως λήπτη της υπηρεσίας και αν η μόνιμη εγκατάσταση είναι η οντότητα που πληρώνει για την υπηρεσία.

**Επειδή, σύμφωνα με την Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 (2006/112/ΕΕ) Σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας**

#### **Άρθρο 43**

Για τους σκοπούς της εφαρμογής των σχετικών με τον τόπο παροχής υπηρεσιών διατάξεων:

1. υποκείμενος στο φόρο ο οποίος ασκεί επίσης δραστηριότητες ή πραγματοποιεί συναλλαγές που δεν θεωρούνται φορολογητέες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 2 παράγραφος 1 θεωρείται ως υποκείμενος στο φόρο όσον αφορά όλες τις υπηρεσίες που παρέχονται σε αυτόν·
2. μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο το οποίο διαθέτει αριθμό μητρώου ΦΠΑ θεωρείται ως υποκείμενος στο φόρο.

#### **Άρθρο 44**

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σε υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στο φόρο που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στο φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες.

**Επειδή, ως προαναφέρθηκε, η προσφεύγουσα, ισχυρίζεται, ότι η σύνδεση της ως άνω ..... εταιρείας με την Ελλάδα "είναι μέσω της υπαγωγής της στο μεταβατικό καθεστώς του άρθρου 50 παρ. 12 Ν. 4002/2011, δυνάμει του οποίου της έχει επιτραπεί να παρέχει υπηρεσίες τυχερών παιχνιδιών και στοιχημάτων σε Έλληνες παίκτες. Ειδικότερα, βάσει της ανωτέρω διάταξης του νόμου, παρέχει από την έδρα της υπηρεσίες τυχερών παιχνιδιών σε απευθείας (on line) σύνδεση, καθώς και υπηρεσίες στοιχημάτων σε απευθείας (on line) σύνδεση".**

**Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4002/2011 (ΦΕΚ Α' 180/22-08-2011), ορίζουν, ότι**

#### **ΜΕΡΟΣ Δ'**

#### **ΡΥΘΜΙΣΗ ΤΗΣ ΑΓΟΡΑΣ ΠΑΙΓΝΙΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ**

#### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ Η'**

#### **ΡΥΘΜΙΣΗ ΤΗΣ ΑΓΟΡΑΣ ΠΑΙΓΝΙΩΝ**

#### **Άρθρο 45**

Ρυθμίσεις αδειών τυχερών παιγνίων μέσω του διαδικτύου -Διαδικασία αδειοδότησης

§1. Η διεξαγωγή στην Ελληνική Επικράτεια τυχερών παιγνίων μέσω του διαδικτύου (internet) ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία του Δημοσίου που την ασκεί μέσω ειδικά αδειοδοτημένων παρόχων.

§5. Η άδεια διενέργειας τυχερών παιγνίων μέσω του διαδικτύου έχει διάρκεια πέντε (5) έτη από την κατακύρωση και περιλαμβάνει όρους, υπό τους οποίους ασκείται η δραστηριότητα για την οποία εκδίδεται.

§6. Τουλάχιστον ένα έτος πριν τη λήξη της εκάστοτε ισχύουσας άδειας, ο ανάδοχος μπορεί να ζητά με αίτησή του προς την Ε.Ε.Π. τη χρονική επέκταση της άδειας για ίσο ή μικρότερο χρονικό διάστημα, με τους ίδιους όρους, αλλά με νέο τίμημα. Για την ανανέωση της άδειας απαιτείται η καλή εκτέλεση των όρων της άδειας και η πρόταση ευλόγου τιμήματος. Η διαδικασία για τον καθορισμό του νέου τιμήματος ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

#### **Άρθρο 47**

Υποχρεώσεις των κατόχων της άδειας

§1. Οι κάτοχοι των αδειών είναι νομικά πρόσωπα, με καταστατική έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και φορολογούνται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του ν. 2238/1994, όπως ισχύουν κάθε φορά. ....

§2. Οι κάτοχοι αδειών απαγορεύεται να είναι συνδεδεμένες εταιρείες.

#### **Άρθρο 50**

Παράβολα - Τέλη - Συμμετοχή του Δημοσίου στα έσοδα - Φόροι

§2. Για την έκδοση και την ανανέωση άδειας διεξαγωγής τυχερών παιγνίων με παιγνιομηχανήματα ή μέσω του διαδικτύου, καθώς και για τη λειτουργία των παιγνιομηχανημάτων αυτών, καταβάλλονται:

α) παράβολο για τη συμμετοχή στο διαγωνισμό χορήγησης αδειών, σύμφωνα με τα άρθρα 39 και 46,

β) το τίμημα για τη χορήγηση της άδειας, όπως προέκυψε κατά τη διαγωνιστική διαδικασία, σύμφωνα με τα άρθρα 39 και 46,

γ) σε περίπτωση ανανέωσης άδειας, ποσό έναντι της συμμετοχής του Δημοσίου στα έσοδα των τυχερών παιγνίων, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου αυτού.

§8. Τα κέρδη που προκύπτουν από την εκμετάλλευση των παιγνίων, που ρυθμίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 26, φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις φορολογίας του εισοδήματος.

§12. Εταιρείες παροχής υπηρεσιών στοιχημάτων και τυχερών παιγνίων μέσω του διαδικτύου που είναι νόμιμα εγκατεστημένες σε κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του Ευρωπαϊκού Οικονομικού χώρου και κατέχουν σχετική νόμιμη άδεια λειτουργίας και παροχής τέτοιων υπηρεσιών, μπορούν να συνεχίσουν την παροχή υπηρεσιών στη μεταβατική περίοδο μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων του νόμου αυτού που διέπουν το διαδικτυακό στοιχείο και τη χορήγηση των σχετικών αδειών μόνον εφόσον υπαχθούν αμέσως και οικειοθελώς στο φορολογικό καθεστώς των άρθρων 45 έως 50 του νόμου αυτού, αναδρομικά στο πλαίσιο του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος. Κάθε σχετική λεπτομέρεια καθορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Η εφαρμογή της παραγράφου αυτής δεν θίγει τη σχετική αποκλειστική δικαιοδοσία του Ελληνικού Δημοσίου, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο νόμο αυτόν και δεν προδικάζει την παροχή άδειας κατά το άρθρο 45.

**Επειδή**, α. η ..... ως άνω εταιρεία, έχει κάνει έναρξη εργασιών στην Ελλάδα, έλαβε Ελληνικό ΑΦΜ ....., δήλωσε διεύθυνση άσκησης δραστηριότητας την ..... στην οδό ....., με ένταξη στην Γ' κατηγορία βιβλίων του Κ.Β.Σ. (υποχρεωτικά) και η δραστηριότητά της είναι υπηρεσίες τυχερών παιχνιδιών σε απευθείας (on line) σύνδεση (κωδ. Δραστ. ....), καθώς και υπηρεσίες στοιχημάτων σε απευθείας (on line) σύνδεση (κωδ. Δραστ. ....).

β. συνεχίζει να λειτουργεί μέχρι και σήμερα, καθόσον από το σύστημα TAXIS δεν φαίνεται να έχει πραγματοποιήσει καμία μεταβολή και ούτε διακοπή εργασιών.

γ. δραστηριοποιείται στην Ελλάδα, σύμφωνα με το Ν. 4002/2011, παρέχει υπηρεσίες τυχερών παιχνιδιών και στοιχημάτων σε Έλληνες παίκτες και λαμβάνει υπηρεσίες από την προσφεύγουσα.

δ. σύμφωνα με το άρθρο 47 του ως άνω Νόμου, οι κάτοχοι των αδειών είναι νομικά πρόσωπα, με καταστατική έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και φορολογούνται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του ν. 2238/1994, όπως ισχύουν κάθε φορά.

ε. Η επίκληση εκ μέρους της προσφεύγουσας του άρθρου 50 του ως άνω νόμου, δεν αναιρεί τον προσδιορισμό του τόπου παροχής υπηρεσιών της προσφεύγουσας προς την αντισυμβαλλόμενη ..... εταιρεία, καθότι το προαναφερθέν άρθρο αναφέρεται στο φορολογικό καθεστώς των άρθρων 45-50 και όχι στην επιβολή ελληνικού φπα στις υπηρεσίες που λαμβάνει από την προσφεύγουσα.

στ. οι αναγραφόμενες στα εκδοθέντα τιμολόγια υπηρεσίες είναι «.....» και «.....», χωρίς να προσκομίζονται οι επικαλούμενες συμβάσεις.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 14 ν. 2859/2000, της 2006/112/ΕΚ οδηγίας του Συμβουλίου της ΕΕ και του εκτελεστικού κανονισμού της ΕΕ αριθ. 282/2011, και των πραγματικών

περιστατικών, συνάγεται, ότι η ..... εταιρεία λαμβάνει υπηρεσίες πληροφοριών από τη προσφεύγουσα, με αποκλειστικό σκοπό να χρησιμοποιήσει αυτές εντός της Ελληνικής Επικράτειας, όπου και δραστηριοποιείται με την παροχή υπηρεσιών τυχερών παιχνιδιών και στοιχημάτων σε Έλληνες παίκτες. Ως εκ τούτου ο τόπος παροχής των προσφερόμενων υπηρεσιών της προσφεύγουσας προς την εταιρεία '....., θεωρείται η Ελλάδα, και ορθώς για τις προσφερόμενες αυτές υπηρεσίες η προσφεύγουσα με τις τροποποιητικές της δηλώσεις φπα, αύξησε τον αναλογούντα στις φορολογητέες εκροές της Φ.Π.Α. κατά το ποσό που αντιστοιχούσε στο Φ.Π.Α των παρεχόμενων υπηρεσιών της προς την ως άνω εταιρεία.

**Περαιτέρω το άρθρο 14 του Ν. 2859/2000, θέτει το γενικό κανόνα για τον τόπο παροχής υπηρεσιών, ο οποίος σε περίπτωση παροχής τους προς υποκείμενο στο φόρο ταυτίζεται με τον τόπο εγκατάστασης του λήπτη των υπηρεσιών, ως ευθαρσώς αποδέχεται και η προσφεύγουσα, και ο τόπος εγκατάστασης της λήπτριας εταιρείας είναι η Ελλάδα, ως ανωτέρω αποδεικνύεται.**

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν οφείλεται ελληνικός φπα για τις υπό κρίση συναλλαγές, είναι αόριστος και αναπόδεικτος και απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

**Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1104/13.5.2015 Διαγραφή αχρεώστητης οφειλής ΦΠΑ βάσει δήλωσης και περαιτέρω επιστροφή.**

### **Άρθρο 2**

#### **Υποβολή εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων ΦΠΑ**

1. Πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ μεγαλύτερο από τριάντα ευρώ (30,00 €), το οποίο προκύπτει από εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση η οποία υποβάλλεται για τους ίδιους λόγους που αναφέρονται στο άρθρο 1 της παρούσας, διαγράφει αντίστοιχα την δημιουργηθείσα οφειλή και σε περίπτωση καταβολής μέρους ή όλης της οφειλής το αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό επιστρέφεται υπό την προϋπόθεση της μη μεταφοράς του σε επόμενη περίοδο.

Η αίτηση υποβάλλεται σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ. που υποβάλλεται η δήλωση ΦΠΑ, σύμφωνα με το υπόδειγμα ΙΙΙ που επισυνάπτεται στην παρούσα και η Απόφαση και το Α.Φ.ΕΚ. εκδίδονται από τη Δ.Ο.Υ., σύμφωνα τα αναφερόμενα στην παράγραφο 5 του άρθρου 1.

2. Η διαγραφή και τυχόν περαιτέρω επιστροφή διενεργείται χωρίς έλεγχο εφόσον πληρούνται τα κάτωθι κριτήρια:

- α) η αρχική και η τροποποιητική έχουν υποβληθεί εντός του ίδιου ημερολογιακού μηνός,
- β) Η αρχική και η τροποποιητική δεν έχουν υποβληθεί εντός του ίδιου μηνός αλλά το οφειλόμενο ποσό δεν έχει καταβληθεί εν όλω ή εν μέρει και συνεπώς δεν τίθεται πιθανότητα επιστροφής καταβληθέντος ποσού, αλλά μόνο διαγραφής μη καταβληθείσας οφειλής και ο υποκείμενος στο φόρο δεν έχει υποπέσει σε οποιαδήποτε από τις παραβάσεις που αναφέρονται στο παράρτημα Ι της παρούσας, για την διαχειριστική περίοδο στην οποία περιλαμβάνεται η φορολογική περίοδος που αφορά η τροποποιητική δήλωση.

Για όλες τις λοιπές περιπτώσεις η διαγραφή και τυχόν περαιτέρω επιστροφή διενεργείται ύστερα από την διενέργεια ελέγχου.

### **Άρθρο 3**

#### **Υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων από 1.1.2014 έως την έκδοση της παρούσας.**

1. Για τις τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν υποβληθεί για την ίδια ως άνω αιτία, ανεξαρτήτως ποσού, από 1/1/2014 έως και την έκδοση της παρούσας και εκκρεμούν σύμφωνα με την αναφερόμενη στην εγκύκλιο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων [ΠΟΛ.1107/14.4.2014](#) διαδικασία πρέπει να υποβληθεί έντυπη αίτηση στην Δ.Ο.Υ. για την διαγραφή της οφειλής κατά το μέρος που αυτή δεν έχει καταβληθεί, ή την επιστροφή τυχόν καταβληθέντος ποσού αχρεωστήτως, σύμφωνα με το συνημμένο στην παρούσα υπόδειγμα ΙΙΙ, και υπό την προϋπόθεση ότι το εν λόγω ποσό δεν έχει μεταφερθεί προς έκπτωση σε επόμενη περίοδο.

2. Για τις εμπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις η διαγραφή της αρχικής οφειλής καθώς και η τυχόν επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού πραγματοποιείται χωρίς έλεγχο. Για τις εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις ακολουθείται η διαδικασία του άρθρου 2. Η απόφαση και το Α.Φ.ΕΚ. εκδίδονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 5 του άρθρου 1.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα υπέβαλλε στην αρμόδια φορολογική αρχή, εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α., ήτοι, η αρχική και η τροποποιητική δήλωση δεν έχουν υποβληθεί εντός του ίδιου ημερολογιακού μηνός, και επί πλέον η προσφεύγουσα κατέβαλλε το αναλογούν ποσό φπα, βάσει των τροποποιητικών δηλώσεων, δεν πληρούνται τα κριτήρια για την επιστροφή άμεσα και χωρίς έλεγχο του αιτηθέντος ποσού φπα βάσει της ως άνω ΠΟΛ, αλλά μόνο κατόπιν διενέργειας ελέγχου.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι ο καταβληθείς Ελληνικός φπα τυγχάνει άμεσα επιστρεπτός είναι αόριστος και αναπόδεικτος και καθίσταται απορριπτός ως απαραδέκτως προβαλλόμενος.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας της εταιρείας ‘.....’, και διακριτικό τίτλο ‘.....’, (πρώην ‘.....’), ΑΦΜ ....., κατά των τεκμαιρόμενων αρνητικών απαντήσεων του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., σχετικά με τις με αριθμό πρωτοκόλλου ....., ....., ....., ....., ..... και ....., επιφυλάξεις (κατ’ άρθρο 20 Ν. 4174/2013) της προσφεύγουσας οι οποίες αφορούν τις από ..... ηλεκτρονικές κατατεθείσες τροποποιητικές δηλώσεις φπα ημερολογιακών περιόδων 01.01-31.01.2016, 01.02-28.02.2016, 01.03-31.03.2016, 01.04-30.04.2016, 01.05-31.05.2016 και 01.06-30.06.2016, αντίστοιχα

Διευκρινίζεται ότι, κατόπιν διενέργειας σχετικού ελέγχου από την αρμόδια φορολογική αρχή, θα διαπιστωθεί εάν συντρέχουν οι νόμιμες προϋποθέσεις για την επιστροφή του αιτούμενου ποσού.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ  
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

**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.