



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 16/01/2023

Αριθμός απόφασης: 133

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 20/09/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία «.....», που εδρεύει στην ....., με ΑΦΜ στην Γερμανία ....., και η οποία έχει λάβει Ελληνικό ΑΦΜ/Φ.Π.Α. στην Ελλάδα ..... (.....) για σκοπούς Φ.Π.Α. με ορισμό φορολογικού αντιπροσώπου, κατά της υπ' αριθμ. ....../27-06-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, φορολογικής περιόδου 01/07/2021-30/09/2021, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 27/06/2022 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20/09/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ ....., και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ. ....../27-06-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, φορολογικής περιόδου 01/07/2021-30/09/2021, δεν αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για επιστροφή ποσού 470,21 ευρώ, ενώ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 24.365,95 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 12.182,98 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **36.548,93 ευρώ**.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 27/06/2022 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. ....../15-02-2022 εντολής μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ. πρωτ. ....../31-01-2022 αίτημα της προσφεύγουσας για την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α.Γ' Τριμήνου 2021, ποσού 470,21 ευρώ που προέκυψε με τη με αριθμ. ....../31-01-2022 υποβληθείσα δήλωση. Σύμφωνα με το πόρισμα της ως άνω έκθεσης ελέγχου, δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών ύψους 24.836,16 ευρώ, σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ. 1 περ. β' του ν. 2859/2000, καθώς η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε στη με αριθμ. πρωτ. ....../11-03-2022 πρόσκληση της Δ.Ο.Υ. Χολαργού και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά αρχεία και στοιχεία που τηρήθηκαν κατά τη φορολογική περίοδο 01/07/2021-30/09/2021, αλλά ούτε και στο με αριθμ. ....../18-05-2022 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου. Με βάση τα ανωτέρω εκδόθηκε η υπ' αριθμ. ....../27-06-2022 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης φορολογικής περιόδου 01/07/2021-30/09/2021, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η μη κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, κατά παράβαση των διατάξεων της ΠΟΛ. 1073/2018 Εγκυκλίου Διαταγής του Διοικητή της ΑΑΔΕ, συνιστά νομική πλημμέλεια του ελέγχου η οποία καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη, μη νόμιμη και άκυρη.

2. Νομική πλημμέλεια της διαδικασίας ολοκλήρωσης του ελέγχου και των αποτελεσμάτων αυτού, λόγω μη κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης και της έκθεσης ελέγχου επί της οποίας εδράζεται η έκδοσή της, κατά παράβαση των διατάξεων του ΚΦΔ, όπερ καθιστά τον έλεγχο και την προσβαλλόμενη πράξη άκυρη.

3. Η προσβαλλόμενη πράξη δέον να ακυρωθεί, λόγω μη υποχρέωσης της εταιρείας ως φορολογικής αντιπροσώπου της γερμανικής εταιρείας να υποβάλει δηλώσεις Φ.Π.Α. από 01-07-2021 και εντεύθεν.

**Επειδή στα άρθρα 397 και 398 του ν. 4512/2018 ορίζονται τα εξής:**

**«Άρθρο 397 Τροποποιήσεις των άρθρων 18 και 19 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας**

1. Η παρ. 1 του άρθρου 18 του Ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«1.α. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.

β. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

γ. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

δ. Εάν η εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου των άρθρων 58 παρ. 2, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 1, κατά περίπτωση. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.

...

2. Η παρ. 3 του άρθρου 19 του Ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

γ. Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 2, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη....

**Άρθρο 398 Τροποποιήσεις του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας**

1. Μετά το πρώτο εδάφιο της παρ. 18 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 , όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με το άρθρο 49 παρ. 4 του Ν. 4509/2017 (Α' 201), προστίθενται εδάφια ως εξής:  
«Για δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου επιβάλλονται, αντί των ανωτέρω κυρώσεων, οι κυρώσεις της παραγράφου 17 του παρόντος, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή. Εφόσον πρόκειται για τροποποιητικές δηλώσεις, για τον υπολογισμό του ποσού του προστίμου της παραγράφου 17 του παρόντος άρθρου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δηλώσεων σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο με επιφύλαξη.

Εξαιρουμένων των δηλώσεων παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, το επιβληθέν κατά το προηγούμενο εδάφιο πρόστιμο ή ο πρόσθετος φόρος περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος. Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται κατά τις διατάξεις των δύο τελευταίων εδαφίων δεν διαγράφονται, συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.»

2. Μετά την παρ. 49 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 , η οποία προστέθηκε με το άρθρο 98 του Ν. 4446/2016 (Α' 240), προστίθεται παράγραφος 50 ως εξής:

«50. Φορολογούμενος σε βάρος του οποίου:

α) έχει εκδοθεί και δεν έχει κοινοποιηθεί μέχρι την έναρξη ισχύος της παρούσας παραγράφου οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ή β) θα εκδοθεί οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κατόπιν προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού που έχει κοινοποιηθεί μέχρι την έναρξη ισχύος της παρούσας παραγράφου, δύναται να αποδεχτεί την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού, με ανέκκλητη και ανεπιφύλακτη δήλωσή του, η οποία υποβάλλεται εντός της προθεσμίας για άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής, στον προϊστάμενο της υπηρεσίας που εξέδωσε την πράξη προσδιορισμού του φόρου. Εφόσον ο φορολογούμενος εξοφλήσει την προκύπτουσα οφειλή εντός της προθεσμίας της παραγράφου 3 του άρθρου 41, τα επιβληθέντα πρόστιμα, βάσει των άρθρων 58, 58Α παρ. 2 και 59 ή της παραγράφου 17 του παρόντος ή οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997 (Α' 179), κατά περίπτωση, μειώνονται στο εξήντα τοις εκατό (60%) αυτών.

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και για εκκρεμείς υποθέσεις κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας παραγράφου, εφαρμοζόμενης αναλόγως της παρ. 3 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζονται ζητήματα προθεσμιών, καταβολής, αρμοδιοτήτων και κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου.»

Επειδή, εν συνεχεία και κατ' εξουσιοδότηση των ανωτέρω διατάξεων, εκδόθηκε η με **ΠΟΛ.1073/2018 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.** με θέμα "Παροχή οδηγιών για την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν. 4512/2018 (Α' 5) αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας- Κ.Φ.Δ., Α' 170).» στην οποία αναφέρονται τα εξής:

«Με την παρούσα παρέχονται οδηγίες για την άμεση και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν. 4512/2018 ως προς την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου.

#### **Α. Γενικά**

1. Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18 , 19 και 72 παρ. 18 του Ν.4174/2013 , όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν.4512/2018, διευκρινίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ. , πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Διευκρινίζεται ότι κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. δύναται να διενεργηθεί και στο κατάστημα της υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο) που την εξέδωσε, με τη συναίνεση του προσώπου προς το οποίο αυτή γίνεται (σχετ. άρθρο 47 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ.). Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στην παρούσα, η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις. Για την εφαρμογή των ανωτέρω λαμβάνονται υπόψη και τα ακόλουθα:

α. Εξαιρετικά στις περιπτώσεις πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου για τις οποίες έχει εφαρμογή το τρίτο εδάφιο της παρ. 2β του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ. , αναφορικά με την διενέργεια του ελέγχου χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο από τον υπάλληλο ή τους υπαλλήλους που φέρουν την παραπάνω εντολή κατά την είσοδό τους στις εγκαταστάσεις του φορολογουμένου (σχετ. το άρθρο 25 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. ).

β. ... γ. Στις περιπτώσεις φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. η εντολή φορολογικού ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο πριν από την έναρξη των ελεγκτικών ενεργειών (π.χ. πριν την αποστολή αιτημάτων του άρθρου 15 του Ν.4174/2013 ή πριν την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της η φορολογική διοίκηση) και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Ο προϊστάμενος της Ελεγκτικής Υπηρεσίας

δύναται να αφίσταται της προθεσμίας του προηγούμενου εδαφίου σε εξαιρετικές περιπτώσεις με ειδικά αιτιολογημένη απόφασή του.

2. ...

3. Οι προβλεπόμενες κυρώσεις για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις, οι οποίες υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, επιβάλλονται όταν οι υποβαλλόμενες δηλώσεις αφορούν τη φορολογία και τη φορολογική περίοδο που περιλαμβάνεται στην εντολή ελέγχου.

4. Με τις εντολές διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου διαπίστωσης της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε φορολογουμένους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά (προληπτικός έλεγχος), που διενεργούν οι Δ.Ο.Υ. ή οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε, δεν θίγεται το δικαίωμα του φορολογουμένου, εφόσον υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, να έχει τις συνέπειες που προβλέπονται για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, υπό την προϋπόθεση ότι εν τω μεταξύ δεν κοινοποιήθηκε άλλη εντολή ελέγχου για τη συγκεκριμένη φορολογία και τη φορολογική περίοδο που αφορά η υποβαλλόμενη δήλωση.

5. Σε εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, για τους ελέγχους που διενεργούν οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., εφόσον αυτές αφορούν τα φορολογικά αντικείμενα και την φορολογική περίοδο που περιλαμβάνει η εντολή, εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ. 2, 59 ή 72 παρ. 17 του Ν.4174/2013 ως προς την επιβολή των προστίμων ή του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997 , ως προς την επιβολή των πρόσθετων φόρων. Η δυνατότητα για υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης παρέχεται στον φορολογούμενο μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, που εκδίδεται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., στον οποίο διαβιβάζεται η πληροφοριακή έκθεση των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

6. Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου (έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού) ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση για φορολογητέα ύλη που δεν έχει περιληφθεί στην εκδοθείσα οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού με τις συνέπειες που προβλέπονται για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, με την επιφύλαξη κοινοποίησης άλλης εντολής ελέγχου

7. Μέχρι τη μηχανογραφική υλοποίηση της διασύνδεσης των πληροφοριακών συστημάτων TAXIS - ELENXIS οι Ελεγκτικές Υπηρεσίες θα ενημερώνουν τις αρμόδιες για την υποβολή φορολογικών δηλώσεων Δ.Ο.Υ., αναφορικά με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, και οι τελευταίες θα τηρούν σχετικό ηλεκτρονικό αρχείο, ώστε να καθίσταται ευχερής η υλοποίηση των σχετικών διατάξεων. Εφιστάται η προσοχή στις αρμόδιες για την παραλαβή των φορολογικών δηλώσεων Δ.Ο.Υ. για την άμεση εκκαθάριση των δηλώσεων που υποβάλλονται ύστερα από την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και την ενημέρωση της αρμόδιας Ελεγκτικής Υπηρεσίας, ώστε αυτές να συνεκτιμηθούν κατά τη διενέργεια του ελέγχου.

**Β. Κοινοποίηση εκκρεμών εντολών ελέγχου που έχουν ήδη εκδοθεί** Οι υφιστάμενες εκκρεμείς εντολές φορολογικού ελέγχου, εφόσον αυτές δεν έχουν κοινοποιηθεί ή δεν έχει κοινοποιηθεί η πρόσκληση του

**άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. στο πλαίσιο των εντολών αυτών, κοινοποιούνται άμεσα και σε κάθε περίπτωση εντός δεκαπέντε (15) εργασίμων ημερών από την έκδοση της παρούσας, λαμβάνοντας υπόψη, κατά περίπτωση, τα παραπάνω.»**

**Επειδή**, με βάση τα ανωτέρω, για σκοπούς άσκησης όλων των νομίμων δικαιωμάτων του φορολογούμενου, θεσπίστηκε η υποχρεωτική κοινοποίηση σε αυτόν της εντολής ελέγχου **σε συνάρτηση με την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013 και για σκοπούς εφαρμογής τους**, δεδομένου ότι πράγματι για σκοπούς εφαρμογής των διατάξεων αυτών, μετά την τροποποίησή τους με εκείνες του άρθρου 49 παρ. 4 ν. 4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 ν. 4512/2018, παρίσταται εύλογη η υποχρεωτική κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και επί ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης, διαφορετικά δε θα μπορούσαν να λειτουργήσουν πλήρως οι νέες αυτές διατάξεις κι έτσι θα έμενε εν μέρει ανεκπλήρωτος ο σκοπός που ήθελε να πετύχει ο νομοθέτης με τη θέσπισή τους.

**Επειδή** ,από τις παραπάνω προαναφερθείσες διατάξεις και τις σχετικές οδηγίες της Φορολογικής Διοίκησης συνάγεται ότι σε κάθε περίπτωση ελέγχου προβλέπεται η κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, καθώς και της σχετικής γνωστοποίησης για οικειοθελή υποβολή δήλωσης εκπρόθεσμων δηλώσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ.

**Επειδή**,παραιτέρω, στο **άρθρο 37 του Κ.Φ.Δ.** ορίζεται:

*«Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:*

.....

***Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου εκτός από την περίπτωση του τέταρτου εδαφίου του άρθρου 34.»***

**Επειδή**, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται μη σύννομη έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, καθώς ουδέποτε της κοινοποιήθηκε η εντολή ελέγχου, ενώ ισχυρίζεται ότι υφίσταται και νομική πλημμέλεια της διαδικασίας ολοκλήρωσης του ελέγχου και των αποτελεσμάτων αυτού, καθώς δεν της κοινοποιήθηκαν η προσβαλλόμενη πράξη και η έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζεται η έκδοσή της, κατά παράβαση των διατάξεων του ΚΦΔ.

**Επειδή**, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και συγκεκριμένα, όπως αναφέρεται στην από 22/09/2022 οικεία έκθεση απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, μετά από έρευνα του φακέλου στην Υπηρεσία, διαπιστώθηκε ότι η υπ' αριθμ. ....../15-2-2022 εντολή ελέγχου, η προσβαλλόμενη πράξη, καθώς και η από 27/06/2022 έκθεση ελέγχου εκ παραδρομής δεν κοινοποιήθηκαν ορθά στην προσφεύγουσα. Ήτοι, η εντολή ελέγχου δεν επισυνάφθηκε εκ παραδρομής στην κοινοποίηση, που είχε ως θέμα και σκοπό την κοινοποίηση αυτής, Η δε πράξη και η έκθεση ελέγχου επίσης εκ παραδρομής δεν κοινοποιήθηκαν.

Επειδή, ως προς την ουσία της υπόθεσης, με την Ε. 2138/05-07-2021 του Διοικητή της ΑΑΔΕ κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του Μέρους Α του από 1/7/2021 κατατεθέντος σχεδίου νόμου «α) Ενσωμάτωση στην ελληνική νομοθεσία διατάξεων των Οδηγιών (ΕΕ) 2017/2455, (ΕΕ) 2019/1995 και (ΕΕ) 2018/1910, όσον αφορά υποχρεώσεις που απορρέουν από τον φόρο προστιθέμενης αξίας για παροχές υπηρεσιών και πωλήσεις αγαθών εξ αποστάσεως και σχετικές ρυθμίσεις.....και λοιπές διατάξεις», οι οποίες βάσει της παρ.2 του άρθρου 42 ισχύουν από την κατάθεση του εν λόγω σχεδίου νόμου στη Βουλή, ήτοι από 1.7.2021, για την ενσωμάτωση στο εθνικό δίκαιο των οδηγιών ΦΠΑ 2017/2455 και 2019/1995 του Συμβουλίου για το ηλεκτρονικό εμπόριο. Με την εν λόγω νομοθετική δέσμη μέτρων ΦΠΑ για το ηλεκτρονικό εμπόριο επήλθαν από 01/07/2021 σημαντικές αλλαγές, καθώς θεσπίστηκαν νέοι κανόνες και υποχρεώσεις που απορρέουν από το φόρο προστιθέμενης αξίας για τις εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5α του ν. 2859/2000, το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 1 του ν. 4818/2021 (ΦΕΚ Α' 124/18-7-2021) και σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 66 του ιδίου νόμου ισχύει από 1/7/2021 και μετά:

**«Άρθρο 5α Ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών και εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών που εισάγονται από τρίτα εδάφη ή τρίτες χώρες**

1. Για τους σκοπούς εφαρμογής του Κώδικα, ισχύουν οι εξής ορισμοί:

α) Ως «ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών» νοούνται οι παραδόσεις αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον προμηθευτή ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, συμπεριλαμβανομένης της περίπτωσης που ο προμηθευτής παρεμβαίνει έμμεσα στην αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών, από κράτος μέλος άλλο από εκείνο της άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς στον αποκτώντα πελάτη, όταν πληρούνται οι ακόλουθοι όροι:

αα) η παράδοση αγαθών πραγματοποιείται για πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο ή νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο, τα οποία δεν θεωρείται ότι πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, σύμφωνα είτε με την παρ. 2 και το πρώτο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 11 είτε με αντίστοιχες διατάξεις που ισχύουν σε άλλο κράτος μέλος, ή για οποιοδήποτε άλλο μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο και,

ββ) τα παραδιδόμενα αγαθά δεν είναι καινούργια μεταφορικά μέσα ούτε αγαθά που παραδίδονται έπειτα από συναρμολόγηση ή εγκατάσταση, με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του.

.....»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 13 του ν. 2859/2000, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με την παρ.1 του άρθρου 3 του ν. 4818/2021 (ΦΕΚ Α' 124/18-7-2021) και σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 66 του ιδίου νόμου ισχύει από 1/7/2021 και μετά:

**«5. Ο τόπος παράδοσης στις ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών:**

α) είναι το εσωτερικό της Χώρας, εφόσον κατά τον χρόνο άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς στον αποκτώντα πελάτη, τα αγαθά βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας,

β) δεν είναι το εσωτερικό της Χώρας, εφόσον κατά τον χρόνο άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς στον αποκτώντα πελάτη, τα αγαθά δεν βρίσκονται στο εσωτερικό της Χώρας.»

**Επειδή στο άρθρο 30 του ν. 2859/2000 ορίζονται τα εξής:**

«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν

.....

**1.α. Δικαίωμα έκπτωσης δεν παρέχεται για εισροές που αφορούν σε πράξεις που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο που εντάσσονται σε αντίστοιχα των άρθρων 47β, 47γ και 47δ ειδικά καθεστώτα των άλλων κρατών μελών.**

Ειδικότερα:

.....

β) Στην περίπτωση υποκειμένων που εντάσσονται στο αντίστοιχο του άρθρου 47γ ειδικό καθεστώς άλλου κράτους μέλους, ο ΦΠΑ των εν λόγω εισροών επιστρέφεται, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 34 και χωρίς την πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται στην παρούσα. Κατ' εξαίρεση, εάν ο εν λόγω υποκείμενος απαιτείται να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ελλάδα για δραστηριότητες μη υπαγόμενες στο αντίστοιχο του άρθρου 47γ ειδικό καθεστώς άλλου κράτους μέλους, τότε παρέχεται σε αυτόν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που κατέβαλε στην Ελλάδα και αφορά στις φορολογητέες δραστηριότητές του που υπάγονται στο εν λόγω καθεστώς. Το δικαίωμα έκπτωσης του προηγούμενου εδαφίου ασκείται με τη δήλωση ΦΠΑ, που υποβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 38.»

**Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 47α του ν. 2859/2000, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 8 του Ν. 4818/2021 (ΦΕΚ Α' 124/18-7-2021) και σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου ισχύει από 1/7/2021 και μετά:**

**«Άρθρο 47α Γενικός ορισμός για την εφαρμογή των ειδικών καθεστώτων σύμφωνα με τα άρθρα 47β, 47γ και 47δ**

Για τους σκοπούς εφαρμογής των άρθρων 47β, 47γ και 47δ νοείται ως «δήλωση ΦΠΑ» η ενιαία δήλωση που περιλαμβάνει τις απαραίτητες πληροφορίες για τον προσδιορισμό του ποσού του ΦΠΑ που οφείλεται σε κάθε κράτος μέλος.»

**Επειδή στο άρθρο 47γ του ν. 2859/2000, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 10 του ν. 4818/2021 (ΦΕΚ Α' 124/18-7-2021) και σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου ισχύει από 1/7/2021 και μετά, ορίζεται:**

**«Άρθρο 47γ Ειδικό καθεστώς για ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών, για παραδόσεις αγαθών εντός κράτους μέλους, που πραγματοποιούνται μέσω ηλεκτρονικών διεπαφών που διευκολύνουν τις παραδόσεις αυτές και για υπηρεσίες που παρέχονται από υποκείμενους στον φόρο εγκατεστημένους εντός της Ένωσης αλλά μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος κατανάλωσης**

**1. Για τους σκοπούς του παρόντος καθεστώτος, νοούνται ως:**

α) «Υποκείμενος στον φόρο μη εγκατεστημένος στο κράτος μέλος κατανάλωσης», ο υποκείμενος στον φόρο που έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του ή μόνιμη εγκατάσταση εντός της Ένωσης, αλλά δεν έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του ούτε μόνιμη εγκατάσταση στο έδαφος του κράτους μέλους κατανάλωσης.

β) «Κράτος μέλος εγγραφής», το κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του υποκείμενου στον φόρο ή, εάν ο υποκείμενος στον φόρο δεν έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του εντός της Ένωσης, το κράτος μέλος στο οποίο έχει μόνιμη εγκατάσταση.

Όταν ο υποκείμενος στον φόρο δεν έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του στην Ένωση, αλλά έχει περισσότερες από μία μόνιμες εγκαταστάσεις εντός της Ένωσης, κράτος μέλος εγγραφής είναι το κράτος μέλος με μόνιμη εγκατάσταση, στο οποίο ο υποκείμενος στον φόρο δηλώνει ότι θα κάνει χρήση του ειδικού καθεστώτος. Ο υποκείμενος στον φόρο δεσμεύεται από την απόφασή του αυτή για το συγκεκριμένο ημερολογιακό έτος και για τα δύο (2) επόμενα ημερολογιακά έτη.

Όταν ο υποκείμενος στον φόρο δεν έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας στην Ένωση, ούτε μόνιμη εγκατάσταση στην Ένωση, κράτος μέλος εγγραφής είναι το κράτος μέλος από το οποίο εκκινεί η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών. Όταν η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών εκκινεί από περισσότερα του ενός κράτη μέλη, ο υποκείμενος στον φόρο δηλώνει ποιο από αυτά τα κράτη μέλη είναι το κράτος μέλος εγγραφής. Ο υποκείμενος στον φόρο δεσμεύεται από την εν λόγω απόφαση για το συγκεκριμένο ημερολογιακό έτος και για τα δύο (2) επόμενα ημερολογιακά έτη.

γ) «Κράτος μέλος κατανάλωσης», ένα από τα ακόλουθα

(αα) στην περίπτωση παροχής υπηρεσιών, το κράτος μέλος στο οποίο θεωρείται ότι πραγματοποιείται η παροχή σύμφωνα με το άρθρο 14,

(ββ) στην περίπτωση ενδοκοινοτικών εξ αποστάσεως πωλήσεων αγαθών, το κράτος μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών στον αποκτώντα,

(γγ) στην περίπτωση παράδοσης αγαθών από υποκείμενο στον φόρο που διευκολύνει τις παραδόσεις αυτές, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 5β, όταν η αποστολή ή η μεταφορά των παραδιδόμενων αγαθών αρχίζει και περατώνεται στο ίδιο κράτος μέλος, το συγκεκριμένο κράτος μέλος.

2. Οι ακόλουθοι υποκείμενοι στον φόρο, που έχουν την έδρα της οικονομικής τους δραστηριότητας στο εσωτερικό της χώρας, μπορούν να χρησιμοποιούν το παρόν ειδικό καθεστώς:

α) υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών,

β) υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι διευκολύνουν την παράδοση αγαθών, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 5β, όταν ο τόπος αναχώρησης και άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς των παραδιδόμενων αγαθών είναι το ίδιο κράτος μέλος,

γ) υποκείμενοι στον φόρο μη εγκατεστημένοι στο κράτος μέλος κατανάλωσης, οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες σε μη υποκείμενο στον φόρο.

Η ανωτέρω δυνατότητα παρέχεται και σε κάθε υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος δεν διαθέτει έδρα εντός Ένωσης, αλλά διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στο εσωτερικό της Χώρας και σε περίπτωση που διαθέτει εγκαταστάσεις και σε άλλα κράτη μέλη, εφόσον επιλέξει για την εγγραφή του στο ειδικό καθεστώς την

Ελλάδα. Ο υποκείμενος στον φόρο δεσμεύεται από την απόφασή του αυτή για το συγκεκριμένο ημερολογιακό έτος και για τα δύο (2) επόμενα ημερολογιακά έτη

Η ανωτέρω δυνατότητα παρέχεται επίσης και σε κάθε υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος δεν διαθέτει έδρα ούτε μόνιμη εγκατάσταση στην Ένωση, εφόσον η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών εκκινεί από το εσωτερικό της Χώρας και σε περίπτωση που η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών εκκινεί και από άλλα κράτη μέλη, εφόσον επιλέξει την Ελλάδα για την εγγραφή του στο ειδικό καθεστώς. Ο υποκείμενος στον φόρο δεσμεύεται από την απόφασή του αυτή για το συγκεκριμένο ημερολογιακό έτος και για τα δύο (2) επόμενα ημερολογιακά έτη. Στην περίπτωση των δύο προηγούμενων εδαφίων οι υποκείμενοι στον φόρο δεν υποχρεούνται στον ορισμό φορολογικού αντιπροσώπου.

Το παρόν ειδικό καθεστώς εφαρμόζεται για όλα τα αγαθά που παραδίδονται ή τις υπηρεσίες που παρέχονται εντός της Ένωσης από τον οικείο υποκείμενο στον φόρο εκτός των υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εντός κράτους μέλους, στο οποίο ο υποκείμενος στον φόρο διατηρεί έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση.

**3. Ο υποκείμενος στον φόρο της παρ. 2 υποχρεούται να υποβάλει, με ηλεκτρονικά μέσα, δήλωση έναρξης και παύσης των δραστηριοτήτων του που υπάγονται στο ειδικό αυτό καθεστώς ή μεταβολής αυτών, κατά τρόπο ώστε να μην πληροί πλέον τις προϋποθέσεις για την υπαγωγή του στο παρόν ειδικό καθεστώς.**

4. Ο εν λόγω υποκείμενος χρησιμοποιεί τον ΑΦΜ / ΦΠΑ, που του έχει ήδη χορηγηθεί για την εκπλήρωση των υποχρεώσεών του στο πλαίσιο του κανονικού καθεστώτος. Τα εν λόγω πρόσωπα καταχωρούνται σε ειδικό μητρώο που τηρείται για το παρόν καθεστώς, στο οποίο καταχωρούνται και οι υποκείμενοι στον φόρο στους οποίους έχει χορηγηθεί ΑΦΜ / ΦΠΑ από τα άλλα κράτη μέλη, τα οποία έχουν επιλεγεί ως κράτη μέλη εγγραφής, εφόσον οφείλεται ΦΠΑ στην Ελλάδα.

5. Ο υποκείμενος της παρ. 2 διαγράφεται από το ειδικό μητρώο, εάν:

α) γνωστοποιήσει ότι δεν πραγματοποιεί πλέον παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που υπάγονται στο παρόν ειδικό καθεστώς,

β) μπορεί με άλλον τρόπο να συναχθεί ότι οι φορολογητέες του δραστηριότητες που υπάγονται στο ειδικό αυτό καθεστώς έχουν τερματισθεί,

γ) δεν πληροί πλέον τις προϋποθέσεις για την υπαγωγή του στο παρόν ειδικό καθεστώς,

δ) συστηματικά δεν συμμορφώνεται με τους κανόνες που αφορούν το ειδικό αυτό καθεστώς.

6. Ο υποκείμενος της παρ. 2, που χρησιμοποιεί το παρόν ειδικό καθεστώς, υποβάλλει με ηλεκτρονικά μέσα, δήλωση ΦΠΑ για κάθε ημερολογιακό τρίμηνο είτε έχουν πραγματοποιηθεί παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που υπάγονται στο παρόν ειδικό καθεστώς είτε όχι. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι το τέλος του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου την οποία καλύπτει η δήλωση

**7. Το περιεχόμενο της δήλωσης ΦΠΑ ορίζεται, κατά περίπτωση, ως εξής:**

α) Στη δήλωση ΦΠΑ αναγράφεται ο ΑΦΜ / ΦΠΑ που αναφέρεται στην παρ. 4 και, για κάθε κράτος μέλος κατανάλωσης στο οποίο οφείλεται ΦΠΑ, η συνολική αξία, χωρίς ΦΠΑ, οι ισχύοντες συντελεστές ΦΠΑ, το συνολικό ποσό του αντίστοιχου ΦΠΑ ανά συντελεστή και το συνολικό ποσό του ΦΠΑ, που

οφείλεται όσον αφορά τις ακόλουθες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που υπάγονται στο παρόν ειδικό καθεστώς και πραγματοποιήθηκαν κατά τη φορολογική περίοδο:

αα) ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών,

ββ) παραδόσεις αγαθών, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 5β, όταν η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών αυτών αρχίζει και περατώνεται στο ίδιο κράτος μέλος,

γγ) παροχές υπηρεσιών.

Η δήλωση ΦΠΑ περιλαμβάνει επίσης τυχόν τροποποιήσεις που αναφέρονται σε προηγούμενες φορολογικές περιόδους, όπως προβλέπεται στην περ. δ).

β) Όταν αποστέλλονται ή μεταφέρονται αγαθά από άλλα κράτη μέλη, η δήλωση ΦΠΑ περιλαμβάνει επίσης τη συνολική αξία χωρίς ΦΠΑ, τους ισχύοντες συντελεστές ΦΠΑ, το συνολικό ποσό του αντίστοιχου ΦΠΑ ανά συντελεστή και το συνολικό ποσό ΦΠΑ που οφείλεται όσον αφορά τις ακόλουθες παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που υπάγονται στο παρόν ειδικό καθεστώς, για κάθε κράτος μέλος, από το οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα εν λόγω αγαθά:

αα) ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών πλην αυτών που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 5β

ββ) ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών και παραδόσεις αγαθών, όταν η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών αυτών αρχίζει και περατώνεται στο ίδιο κράτος μέλος, οι οποίες πραγματοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 5β.

Όσον αφορά τις παραδόσεις που αναφέρονται στην υποπερ. αα), η δήλωση ΦΠΑ περιλαμβάνει επίσης τον ΑΦΜ / ΦΠΑ ή τον αριθμό φορολογικού μητρώου που έχει χορηγηθεί από κάθε κράτος μέλος, από το οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα εν λόγω αγαθά.

Όσον αφορά τις παραδόσεις που αναφέρονται στην υποπερ. ββ), η δήλωση ΦΠΑ περιλαμβάνει επίσης τον ΑΦΜ/ΦΠΑ ή τον αριθμό φορολογικού μητρώου που έχει χορηγηθεί από κάθε κράτος μέλος, από το οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα εν λόγω αγαθά, αν υπάρχει.

Η δήλωση ΦΠΑ περιλαμβάνει τις πληροφορίες που αναφέρονται στην παρούσα κατά κράτος μέλος κατανάλωσης.

γ) Εάν ο υποκείμενος στον φόρο που παρέχει υπηρεσίες καλυπτόμενες από το παρόν ειδικό καθεστώς έχει μία ή περισσότερες μόνιμες εγκαταστάσεις εκτός από εκείνη που έχει στο κράτος μέλος εγγραφής από τις οποίες παρέχονται οι υπηρεσίες, η δήλωση ΦΠΑ περιλαμβάνει επίσης τη συνολική αξία χωρίς ΦΠΑ, τους ισχύοντες συντελεστές ΦΠΑ, το συνολικό ποσό του αντίστοιχου ΦΠΑ ανά συντελεστή και το συνολικό οφειλόμενο ποσό ΦΠΑ αυτών των παροχών, για κάθε κράτος μέλος στο οποίο ο υποκείμενος στον φόρο έχει εγκατάσταση, μαζί με τον ατομικό ΑΦΜ / ΦΠΑ ή τον αριθμό φορολογικού μητρώου της εγκατάστασης αυτής και ανά κράτος μέλος κατανάλωσης

δ) Όταν απαιτούνται τροποποιήσεις σε δήλωση ΦΠΑ μετά την υποβολή της, οι εν λόγω τροποποιήσεις περιλαμβάνονται σε επόμενη δήλωση εντός τριών (3) ετών από την ημερομηνία στην οποία έπρεπε να υποβληθεί η αρχική δήλωση, σύμφωνα με την παρ. 6. Αυτή η επόμενη δήλωση ΦΠΑ προσδιορίζει το σχετικό κράτος μέλος κατανάλωσης, την περίοδο επιβολής του φόρου και το ποσό ΦΠΑ για το οποίο απαιτούνται τροποποιήσεις.

8. Η δήλωση ΦΠΑ συμπληρώνεται σε ευρώ. Εάν η παροχή των υπηρεσιών ή η παράδοση αγαθών έχουν πραγματοποιηθεί σε άλλα νομίσματα, κατά τη συμπλήρωση της δήλωσης λαμβάνεται υπόψη η συναλλαγματική ισοτιμία που ισχύει την τελευταία ημέρα της φορολογικής περιόδου, σύμφωνα με τη σχετική δημοσίευση της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας, ή εάν δεν υπήρξε δημοσίευση τη συγκεκριμένη ημέρα, η ισοτιμία της επόμενης ημέρας που υπάρχει δημοσίευση.

9. Ο φόρος καταβάλλεται συγχρόνως με την υποβολή της δήλωσης και το αργότερο κατά την εκπνοή της προθεσμίας υποβολής της. Η καταβολή γίνεται σε ευρώ, σε τραπεζικό λογαριασμό, που ορίζεται ειδικά για τον σκοπό αυτόν και τηρείται στην Τράπεζα της Ελλάδος, με αναφορά στη σχετική δήλωση ΦΠΑ.

10. Ο υποκείμενος της παρ. 2 που χρησιμοποιεί το παρόν καθεστώς δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που κατέβαλε στην Ελλάδα. Ο φόρος αυτός επιστρέφεται, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 34 του Κώδικα ΦΠΑ, και χωρίς την πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται στην παράγραφο αυτή.

Κατά παρέκκλιση των προηγούμενων εδαφίων, εάν ο εν λόγω υποκείμενος απαιτείται να διαθέτει ΑΦΜ / ΦΠΑ στην Ελλάδα για δραστηριότητες μη υπαγόμενες στο παρόν καθεστώς, τότε παρέχεται σε αυτόν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που κατέβαλε στην Ελλάδα και αφορά τις φορολογητέες δραστηριότητές του που υπάγονται στο παρόν καθεστώς. Το δικαίωμα έκπτωσης του προηγούμενου εδαφίου ασκείται με τη δήλωση ΦΠΑ, που υποβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 38

11. Ο υποκείμενος της παρ. 2 υποχρεούται να καταχωρεί με επαρκείς λεπτομέρειες στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) τις πληροφορίες για τις πραγματοποιούμενες συναλλαγές που καλύπτονται από το παρόν ειδικό καθεστώς, ώστε να μπορούν οι φορολογικές αρχές της Ελλάδας και των λοιπών κρατών μελών κατανάλωσης να επαληθεύουν την ακρίβεια της δήλωσης ΦΠΑ. Οι καταχωρήσεις διατίθενται ηλεκτρονικά, ύστερα από αίτηση, στην ελληνική Φορολογική Διοίκηση και στο κράτος μέλος κατανάλωσης και διαφυλάσσονται για διάστημα δέκα (10) ετών, που αρχίζει από τις 31 Δεκεμβρίου του έτους, κατά το οποίο πραγματοποιήθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.

12. Η αρμόδια για τη διαχείριση του καθεστώτος Υπηρεσία της Α.Α.Δ.Ε., υποχρεούται για:

α) την ηλεκτρονική παραλαβή των δηλώσεων της παρ. 3,

β) την ηλεκτρονική παραλαβή των δηλώσεων ΦΠΑ,

γ) την επιβεβαίωση καταβολής του οφειλόμενου φόρου,

δ) την κατανομή στα άλλα κράτη μέλη κατανάλωσης του φόρου που τους αναλογεί, με βάση τα στοιχεία των δηλώσεων και του λογαριασμού που προβλέπεται στην παρ. 9,

ε) την παροχή στα άλλα κράτη μέλη πληροφοριών που αφορούν την εγγραφή, διαγραφή ή εξαίρεση από το καθεστώς, την υποβολή δηλώσεων και την καταβολή του φόρου, για την επαλήθευση της κατάστασης των υποκείμενων στον φόρο και της ακρίβειας των συναλλαγών που καλύπτονται από το παρόν ειδικό καθεστώς,

στ) τη διαχείριση των πληροφοριών και των δηλώσεων που διαβιβάζονται από τα άλλα κράτη μέλη για υποκείμενους στον φόρο που έχουν εγγράφει στο αντίστοιχο ειδικό καθεστώς, καθώς και τον συντονισμό των ενεργειών που απαιτούνται για την ορθή απόδοση του φόρου.

13. Με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίζονται τα αρμόδια όργανα, οι διαδικασίες εγγραφής και διαγραφής ή εξαίρεσης από το ειδικό καθεστώς, η διαδικασία υποβολής της δήλωσης ΦΠΑ, καταβολής του οφειλόμενου φόρου, και της απόδοσης αυτού στα άλλα κράτη μέλη κατανάλωσης, επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών, οι πληροφορίες των τηρούμενων λογιστικών καταχωρήσεων, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα για τη λειτουργία του παρόντος ειδικού καθεστώτος.»

Επειδή το ως άνω άρθρο 47γ του Κώδικα ΦΠΑ τροποποιήθηκε, ώστε να ενσωματώσει στο εσωτερικό μας δίκαιο τα άρθρα 369α έως και 369ια της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου (εφεξής «Οδηγία ΦΠΑ»), όπως τα άρθρα αυτά τροποποιήθηκαν από τις παρ.21 έως και 29 του άρθρου 2 της Οδηγίας (ΕΕ) 2017/2455 του Συμβουλίου, καθώς και από τις παρ. 8 έως και 13 του άρθρου 1 της Οδηγίας (ΕΕ) 2019/1995 του Συμβουλίου. Με τις Οδηγίες (ΕΕ) 2017/2455 και 2019/1995 διευρύνθηκε το πεδίο εφαρμογής του ειδικού καθεστώτος για την επιβολή Φ.Π.Α. σε υποκείμενους στο φόρο εγκατεστημένους εντός της Ένωσης, αλλά μη εγκατεστημένους στο κράτος - μέλος κατανάλωσης εν λόγω καθεστώτος, ώστε αυτό να εφαρμόζεται για: α) ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών, β) παραδόσεις αγαθών εντός κράτους - μέλους που πραγματοποιούνται μέσω ηλεκτρονικών διεπαφών που διευκολύνουν τις παραδόσεις αυτές, γ) υπηρεσίες που παρέχονται από υποκείμενους στον φόρο εγκατεστημένους εντός της Ένωσης αλλά μη εγκατεστημένους στο κράτος - μέλος κατανάλωσης. Οι υποκείμενοι στον φόρο, εφόσον επιλέξουν την υπαγωγή τους στο εν λόγω ειδικό καθεστώς, δεν χρειάζεται να διαθέτουν ΑΦΜ/ΦΠΑ σε κάθε κράτος - μέλος στο οποίο οι προαναφερθείσες πράξεις υπόκεινται σε ΦΠΑ. Οι εν λόγω υποκείμενοι χρησιμοποιούν ηλεκτρονικά μέσα για την εγγραφή στο καθεστώς και την υποβολή δήλωσης ΦΠΑ για τις πράξεις που πραγματοποιούν. Η δήλωση υποβάλλεται και ο φόρος καταβάλλεται στο κράτος μέλος εγγραφής για όλες τις παρεχόμενες στην Ένωση υπηρεσίες/για όλα τα παραδοθέντα αγαθά, που υπάγονται στο συγκεκριμένο καθεστώς.

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με τον Εκτελεστικό Κανονισμό (ΕΕ) 2020/194 της Επιτροπής της 12ης Φεβρουαρίου 2020 για τον καθορισμό των λεπτομερών κανόνων εφαρμογής του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 904/2010 του Συμβουλίου, όσον αφορά τα ειδικά καθεστώτα για υποκείμενους στον φόρο οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες σε μη υποκείμενους στον φόρο, πραγματοποιούν εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών και ορισμένες εγχώριες παραδόσεις αγαθών, καθώς και τον Εκτελεστικό Κανονισμό (ΕΕ) 2021/965 της Επιτροπής της 9ης Ιουνίου 2021, ο οποίος τροποποίησε τον 2020/194 όσον αφορά την ανταλλαγή δεδομένων υποκείμενων στον φόρο ή των μεσαζόντων τους και τον ορισμό αρμόδιων αρχών που είναι υπεύθυνες για τον συντονισμό των διοικητικών ερευνών:

#### **«Άρθρο 1 Ορισμοί**

Για τους σκοπούς του παρόντος κανονισμού, ισχύουν οι ακόλουθοι ορισμοί:

1) «μη ενωσιακό καθεστώς»: το ειδικό καθεστώς για υπηρεσίες παρεχόμενες από υποκείμενους στον φόρο μη εγκατεστημένους εντός της Κοινότητας, όπως ορίζεται στον τίτλο XII κεφάλαιο 6 τμήμα 2 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ

2) «ενωσιακό καθεστώς»: το ειδικό καθεστώς για ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών, για παραδόσεις αγαθών εντός κράτους μέλους που πραγματοποιούνται μέσω ηλεκτρονικών διεπαφών που

διευκολύνουν τις εν λόγω παραδόσεις σύμφωνα με το άρθρο 14α παράγραφος 2 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, και για υπηρεσίες που παρέχονται από υποκείμενους στον φόρο εγκατεστημένους εντός της Κοινότητας, αλλά μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος κατανάλωσης, όπως ορίζεται στον τίτλο XII κεφάλαιο 6 τμήμα 3 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ

3) «καθεστώς εισαγωγής»: το ειδικό καθεστώς για εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών που εισάγονται από τρίτα εδάφη ή τρίτες χώρες, όπως ορίζεται στον τίτλο XII κεφάλαιο 6 τμήμα 4 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ

4) «ειδικά καθεστώτα»: το μη ενωσιακό καθεστώς, το ενωσιακό καθεστώς και το καθεστώς εισαγωγής.

## **Άρθρο 2 Λειτουργίες της ηλεκτρονικής διεπαφής**

Η ηλεκτρονική διεπαφή στο κράτος μέλος εγγραφής μέσω της οποίας ο υποκείμενος στον φόρο ή ο μεσάζων που ενεργεί για λογαριασμό του εγγράφεται για τη χρήση ενός από τα ειδικά καθεστώτα και μέσω της οποίας το εν λόγω πρόσωπο ή ο μεσάζων του υποβάλλει τις δηλώσεις φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) δυνάμει του καθεστώτος αυτού στο κράτος μέλος εγγραφής, διαθέτει τις ακόλουθες λειτουργίες:

α) προσφέρει τη δυνατότητα αποθήκευσης των πληροφοριών και τυχόν αλλαγών των πληροφοριών, οι οποίες πρέπει να παρέχονται σύμφωνα με το άρθρο 361 ή 369ιστ της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, καθώς και των πληροφοριών που πρέπει να περιλαμβάνονται στη δήλωση ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 365, το άρθρο 369ζ ή το άρθρο 369κ της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, πριν από την υποβολή των εν λόγω πληροφοριών ή αλλαγών

β) επιτρέπει στον υποκείμενο στον φόρο ή τον μεσάζοντα που ενεργεί για λογαριασμό του να υποβάλλει τις σχετικές πληροφορίες που αφορούν τις δηλώσεις ΦΠΑ μέσω διαβίβασης ηλεκτρονικού αρχείου σύμφωνα με τους όρους που ισχύουν στο κράτος μέλος εγγραφής.

## **Άρθρο 3 Διαβίβαση των στοιχείων εγγραφής**

1. Το κράτος μέλος εγγραφής διαβιβάζει τα ακόλουθα στοιχεία, καθώς και τυχόν αλλαγές των εν λόγω στοιχείων, μέσω του δικτύου CCN/CSI στα άλλα κράτη μέλη:

α) τα στοιχεία εγγραφής του υποκείμενου στον φόρο που χρησιμοποιεί το μη ενωσιακό καθεστώς

β) τα στοιχεία εγγραφής του υποκείμενου στον φόρο που χρησιμοποιεί το ενωσιακό καθεστώς

γ) τα στοιχεία εγγραφής του υποκείμενου στον φόρο που χρησιμοποιεί το καθεστώς εισαγωγής

δ) τα στοιχεία εγγραφής μεσάζοντα

ε) τον αριθμό μητρώου που έχει χορηγηθεί στον υποκείμενο στον φόρο ή σε μεσάζοντα.

2. Για τη διαβίβαση των αναφερόμενων στην παράγραφο 1 στοιχείων χρησιμοποιείται το κοινό ηλεκτρονικό μήνυμα που καθορίζεται στο παράρτημα Ι, με χρήση των ακόλουθων στηλών για κάθε περίπτωση:

α) της στήλης Β για το μη ενωσιακό καθεστώς

β) της στήλης Γ για το ενωσιακό καθεστώς

γ) της στήλης Δ για το καθεστώς εισαγωγής, για την εγγραφή του υποκείμενου στον φόρο σύμφωνα με το άρθρο 369ιστ παράγραφος 1 ή 3 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ

δ) της στήλης Ε για το καθεστώς εισαγωγής, για την εγγραφή του μεσάζοντα σύμφωνα με το άρθρο 369ιστ παράγραφος 2 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ.

3. Το κράτος μέλος εγγραφής ενημερώνει χωρίς καθυστέρηση τα άλλα κράτη μέλη, μέσω του δικτύου CCN/CSI και χρησιμοποιώντας το κοινό ηλεκτρονικό μήνυμα που καθορίζεται στο παράρτημα II του παρόντος κανονισμού, σε περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο:

α) εξαιρείται από κάποιο από τα ειδικά καθεστώτα, ή διαγράφεται από το φορολογικό μητρώο του, σύμφωνα με το άρθρο 363, το άρθρο 369ε ή το άρθρο 369ιη παράγραφος 1 ή 3 της οδηγίας 2006/112/EK

β) παύει οικειοθελώς να χρησιμοποιεί κάποιο από τα ειδικά καθεστώτα

γ) αλλάζει κράτος μέλος εγγραφής στο πλαίσιο του ενωσιακού καθεστώτος ή του καθεστώτος εισαγωγής.

4. Το κράτος μέλος εγγραφής ενημερώνει χωρίς καθυστέρηση τα άλλα κράτη μέλη, μέσω του δικτύου CCN/CSI και χρησιμοποιώντας το κοινό ηλεκτρονικό μήνυμα που καθορίζεται στο παράρτημα II του παρόντος κανονισμού, σε περίπτωση που ο μεσάζων:

α) διαγράφεται από το φορολογικό μητρώο σύμφωνα με το άρθρο 369ιη παράγραφος 2 της οδηγίας 2006/112/EK

β) παύει οικειοθελώς να ενεργεί ως μεσάζων

γ) αλλάζει το κράτος μέλος εγγραφής.

**5. Οι ατομικοί αριθμοί μητρώου ΦΠΑ που χορηγούνται σε υποκείμενους στον φόρο ή, κατά περίπτωση, για υποκείμενους στον φόρο σύμφωνα με το άρθρο 369ιζ παράγραφοι 1 και 3 της οδηγίας 2006/112/EK ανταλλάσσονται αυτόματα μεταξύ του κράτους μέλους εγγραφής και των άλλων κρατών μελών μέσω κεντρικού μητρώου ή άλλου αξιόπιστου εργαλείου ανταλλαγής δεδομένων με τρόπο που να εξασφαλίζει ανά πάσα στιγμή ότι τα κράτη μέλη έχουν ορθή και επικαιροποιημένη αντίληψη της εγκυρότητας όλων αυτών των αριθμών μητρώου ΦΠΑ που έχουν χορηγηθεί από όλα τα κράτη μέλη.**

**Άρθρο 4 Υποβολή δήλωσης ΦΠΑ από τον υποκείμενο στον φόρο ή τον μεσάζοντα**

**1. Ο υποκείμενος στον φόρο ή, κατά περίπτωση για το καθεστώς εισαγωγής, ο μεσάζων που ενεργεί για λογαριασμό του υποβάλλει τις δηλώσεις ΦΠΑ με τις πληροφορίες που απαιτούνται δυνάμει του άρθρου 365, 369ζ και 369κ της οδηγίας 2006/112/EK στο κράτος μέλος εγγραφής χρησιμοποιώντας το κοινό ηλεκτρονικό μήνυμα που καθορίζεται στο παράρτημα III του παρόντος κανονισμού. Η στήλη Β του εν λόγω κοινού ηλεκτρονικού μηνύματος χρησιμοποιείται για το μη ενωσιακό καθεστώς, η στήλη Γ για το ενωσιακό καθεστώς και η στήλη Δ για το καθεστώς εισαγωγής.**

**2. Στην περίπτωση που, όσον αφορά ένα ειδικό καθεστώς, ο υποκείμενος στον φόρο δεν παραδίδει αγαθά ούτε παρέχει υπηρεσίες στο πλαίσιο του εν λόγω ειδικού καθεστώτος σε οποιοδήποτε κράτος μέλος κατά τη διάρκεια μιας φορολογικής περιόδου και δεν έχει να πραγματοποιήσει καμία τροποποίηση προηγούμενων δηλώσεων ΦΠΑ, υποβάλλει μηδενική δήλωση ΦΠΑ. Για τον σκοπό αυτό, συμπληρώνονται μόνο τα ακόλουθα τετραγωνίδια του κοινού ηλεκτρονικού μηνύματος που καθορίζεται στο παράρτημα III:**

α) τετραγωνίδια 1, 2, 11 και 24 για το μη ενωσιακό καθεστώς

β) τετραγωνίδια 1, 2, 21 και 24 για το ενωσιακό καθεστώς· γ) τετραγωνίδια 1, 1α, 2, 11 και 24 για το καθεστώς εισαγωγής.

3. Ο υποκείμενος στον φόρο ή, κατά περίπτωση για το καθεστώς εισαγωγής, ο μεσάζων που ενεργεί για λογαριασμό του απαιτείται να αναφέρει μόνο τις παραδόσεις ή τις παροχές που σχετίζονται με κράτος μέλος κατανάλωσης αν οι παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών στο πλαίσιο των ειδικών καθεστώτων στο εν λόγω κράτος μέλος έχουν πραγματοποιηθεί στο εν λόγω κράτος μέλος εντός της φορολογικής περιόδου

Επιπλέον, στην περίπτωση του ενωσιακού καθεστώτος, ο υποκείμενος στον φόρο απαιτείται να αναφέρει μόνο τις παραδόσεις που αναφέρονται στο άρθρο 369ζ παράγραφος 2 στοιχεία α) και β) της οδηγίας 2006/112/EK και αφορούν κράτος μέλος από το οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται αγαθά, αν αγαθά που καλύπτονται από το ενωσιακό καθεστώς έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από το εν λόγω κράτος μέλος εντός της φορολογικής περιόδου. Ομοίως, ο υποκείμενος στον φόρο απαιτείται να αναφέρει μόνο τις παροχές από κράτος μέλος εγκατάστασης αν οι παροχές υπηρεσιών δυνάμει του ενωσιακού καθεστώτος έχουν πραγματοποιηθεί από το εν λόγω κράτος μέλος κατά τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου.

#### **Άρθρο 5 Διαβίβαση στοιχείων που περιέχονται σε δήλωση ΦΠΑ**

Τα στοιχεία που περιέχονται στη δήλωση ΦΠΑ η οποία αναφέρεται στο άρθρο 4 παράγραφος 1 διαβιβάζονται από το κράτος μέλος εγγραφής μέσω του δικτύου CCN/CSI και με χρήση του κοινού ηλεκτρονικού μηνύματος που καθορίζεται στο παράρτημα III:

α) σε κάθε κράτος μέλος κατανάλωσης που αναφέρεται στη δήλωση ΦΠΑ

β) επιπλέον, στην περίπτωση του ενωσιακού καθεστώτος, σε κάθε ένα από τα ακόλουθα κράτη μέλη που αναφέρονται στη δήλωση ΦΠΑ:

i) κάθε κράτος μέλος από το οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται αγαθά

ii) κάθε κράτος μέλος εγκατάστασης από το οποίο έχουν παρασχεθεί υπηρεσίες.

Για τον σκοπό του πρώτου εδαφίου, το κράτος μέλος εγγραφής διαβιβάζει σε κάθε σχετικό κράτος μέλος τα γενικά στοιχεία που περιέχονται στο μέρος 1 του κοινού ηλεκτρονικού μηνύματος το οποίο καθορίζεται στο παράρτημα III, μαζί με τα στοιχεία των μερών 2, 3 και 4 του εν λόγω κοινού ηλεκτρονικού μηνύματος που αφορούν το συγκεκριμένο κράτος μέλος.

#### **Άρθρο 6 Μοναδικός αριθμός αναφοράς**

Τα στοιχεία που διαβιβάζονται σύμφωνα με το άρθρο 5 περιλαμβάνουν έναν αριθμό αναφοράς ο οποίος χορηγείται από το κράτος μέλος εγγραφής και είναι μοναδικός για τη συγκεκριμένη δήλωση ΦΠΑ.

#### **Άρθρο 6α Ανταλλαγή δεδομένων υποκειμένων στον φόρο ή των μεσαζόντων τους**

1. Το κράτος μέλος κατανάλωσης ζητεί δεδομένα υποκείμενου στον φόρο ή μεσάζοντα δυνάμει των άρθρων 369, 369ια και 369κδ της οδηγίας 2006/112/EK από το κράτος μέλος εγγραφής με χρήση του τυποποιημένου εντύπου που αναφέρεται στο άρθρο 1 της εκτελεστικής απόφασης C(2019) 2866 της Επιτροπής (\*1). Το κράτος μέλος κατανάλωσης διαβιβάζει το τυποποιημένο έντυπο με ηλεκτρονικά μέσα μέσω του δικτύου CCN/CSI (κοινό δίκτυο επικοινωνιών/κοινό σύστημα διεπικοινωνίας).

Το κράτος μέλος κατανάλωσης περιλαμβάνει τις ακόλουθες πληροφορίες στο τυποποιημένο έντυπο:

α) δήλωση στην οποία αναφέρεται ότι η αίτηση υποβάλλεται σύμφωνα με το άρθρο 47θ παράγραφος 1 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 904/2010

β) το όνομα του υποκείμενου στον φόρο και το όνομα του μεσάζοντος εφόσον έχει οριστεί μεσάζων

γ) τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που έχει χορηγηθεί από το κράτος μέλος εγγραφής στον υποκείμενο στον φόρο ή στον μεσάζοντα όσον αφορά τον υποκείμενο στον φόρο που εκπροσωπείται από τον μεσάζοντα

δ) τις φορολογικές περιόδους που καλύπτει η αίτηση

ε) το είδος των ζητούμενων δεδομένων.

2. Το κράτος μέλος εγγραφής διαβιβάζει στο κράτος μέλος κατανάλωσης τα δεδομένα που συλλέγονται από τον υποκείμενο στον φόρο ή τον μεσάζοντά του, με χρήση του εντύπου που αναφέρεται στο άρθρο 1 της εκτελεστικής απόφασης C(2019) 2866. Το τυποποιημένο έντυπο διαβιβάζεται ηλεκτρονικά μέσω του δικτύου CCN/CSI.

3. Το ηλεκτρονικό μήνυμα που αποστέλλεται από το κράτος μέλος εγγραφής στις αρμόδιες αρχές των άλλων κρατών μελών δυνάμει του άρθρου 47ι παράγραφοι 1 και 2 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 904/2010 περιλαμβάνει τις ακόλουθες πληροφορίες:

α) δήλωση στην οποία αναφέρεται ότι το ηλεκτρονικό μήνυμα αποστέλλεται σύμφωνα με το άρθρο 47ι παράγραφος 1 ή 2 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 904/2010

β) το όνομα του υποκείμενου στον φόρο και το όνομα του μεσάζοντος εφόσον έχει οριστεί μεσάζων

γ) τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που έχει χορηγηθεί από το κράτος μέλος εγγραφής στον υποκείμενο στον φόρο ή στον μεσάζοντα όσον αφορά τον υποκείμενο στον φόρο που εκπροσωπείται από τον μεσάζοντα

δ) τις φορολογικές περιόδους που καλύπτει η σκοπούμενη διοικητική έρευνα

ε) το πεδίο εφαρμογής της σκοπούμενης διοικητικής έρευνας

στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία οι αρμόδιες αρχές των άλλων κρατών μελών πρέπει να απαντήσουν στο ηλεκτρονικό μήνυμα.

Το κράτος μέλος εγγραφής αποστέλλει το ηλεκτρονικό μήνυμα στα άλλα κράτη μέλη χρησιμοποιώντας το δίκτυο CCN/CSI.

4. Το κράτος μέλος κατανάλωσης διαβουλεύεται με το κράτος μέλος εγγραφής σύμφωνα με το άρθρο 47ι παράγραφος 2 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 904/2010 μέσω του τυποποιημένου εντύπου που αναφέρεται στο άρθρο 1 της εκτελεστικής απόφασης C(2019) 2866 και ηλεκτρονικά μέσω του δικτύου CCN/CSI. Το κράτος μέλος κατανάλωσης περιλαμβάνει τις ακόλουθες πληροφορίες στο εν λόγω τυποποιημένο έντυπο:

α) το όνομα του υποκείμενου στον φόρο και το όνομα του μεσάζοντος εφόσον έχει οριστεί μεσάζων

β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που έχει χορηγηθεί από το κράτος μέλος εγγραφής στον υποκείμενο στον φόρο ή στον μεσάζοντα όσον αφορά τον υποκείμενο στον φόρο που εκπροσωπείται από τον μεσάζοντα

γ) τις φορολογικές περιόδους που καλύπτει η σκοπούμενη διοικητική έρευνα

δ) το πεδίο εφαρμογής της σκοπούμενης διοικητικής έρευνας.

Εάν το κράτος μέλος εγγραφής συμφωνήσει να κινήσει διοικητική έρευνα, το εν λόγω κράτος μέλος ενημερώνει σχετικά τα άλλα κράτη μέλη μέσω του μηνύματος που αναφέρεται στην παράγραφο 3.

**Άρθρο 6β** **Τυποποιημένο έντυπο για την υποβολή δεδομένων του υποκειμένου στον φόρο ή του μεσάζοντός του στο κράτος μέλος εγγραφής**

Το τυποποιημένο έντυπο που αναφέρεται στο άρθρο 47θ παράγραφος 3 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 904/2010 έχει τη δομή που παρατίθεται στο παράρτημα IV του παρόντος κανονισμού.

**Άρθρο 6γ** **Διορισμός αρμόδιας αρχής η οποία είναι υπεύθυνη για τον συντονισμό των διοικητικών ερευνών**

Στα στοιχεία επικοινωνίας της αρμόδιας αρχής που είναι υπεύθυνη για τον συντονισμό, σε κάθε κράτος μέλος, διοικητικών ερευνών σχετικά με υποκειμένους στον φόρο που κάνουν χρήση ενός από τα ειδικά καθεστώτα περιλαμβάνονται το όνομα, το τμήμα, η διεύθυνση, ο αριθμός τηλεφώνου και η ηλεκτρονική διεύθυνση που πρέπει να χρησιμοποιούνται για την επικοινωνία με την εν λόγω αρμόδια αρχή. Οι πληροφορίες αυτές τίθενται στη διάθεση των άλλων κρατών μελών και της Επιτροπής με χρήση του δικτύου CCN/CSI.

.....»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα γερμανική εταιρεία «.....», με ΑΦΜ στη Γερμανία ....., ισχυρίζεται τα κάτωθι:

- Υπέβαλε στις 17/05/2021 δήλωση για την εφαρμογή από 01/07/2021 του ειδικού «ενωσιακού καθεστώτος» για τις ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών, για παραδόσεις αγαθών εντός κρατών μελών που πραγματοποιούνται μέσω ηλεκτρονικών διεπαφών που διευκολύνουν τις εν λόγω παραδόσεις, σύμφωνα με το άρθρο 14α παράγραφος 2 της οδηγίας 2006/112/EK και για υπηρεσίες που παρέχονται από υποκειμένους στο φόρο εγκατεστημένους εντός της Κοινότητας, αλλά μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος κατανάλωσης, όπως ορίζεται στον τίτλο XII κεφάλαιο 6 τμήμα 3 της οδηγίας 2006/112/EK. Με την εν λόγω δήλωση, η γερμανική εταιρεία δήλωσε την υποβολή δηλώσεων Φ.Π.Α. στη Γερμανία και την απόδοση του οφειλόμενου Φ.Π.Α. για τις εξ αποστάσεως πωλήσεις σε κ-μ της Ε.Ε. μεταξύ των οποίων και στην Ελλάδα, μέσω της νέας Ψηφιακής εφαρμογής OSS.

- Στη συνέχεια, υπέβαλε την από 25/10/2021 φορολογική δήλωση για την απόδοση του Φ.Π.Α. μέσω της νέας Ψηφιακής εφαρμογής ....., για όλες τις ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών που πραγματοποίησε το 3<sup>ο</sup> τρίμηνο του έτους 2021 (01/06/2021-30/09/2021) συνολικού ποσού ευρώ 2.943.409,23 ευρώ, στο οποίο συμπεριλαμβάνεται και το ποσό Φ.Π.Α. που απέδωσε για τις εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών που πραγματοποίησε στην Ελλάδα στο 3ο τρίμηνο 2021, ύψους 20.740,34 ευρώ. Το παραπάνω ποσό του Φ.Π.Α. κατέβαλε στις 27/10/2021.

Συνεπώς από τις κοινοτικές οδηγίες, τις συναφείς νομοθετικές διατάξεις ΦΠΑ εκάστου κ-μ της Ε.Ε. και τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης η προσφεύγουσα γερμανική επιχείρηση «.....» με ελληνικό ΑΦΜ ....., ισχυρίζεται ότι δε θα έπρεπε, μέσω του φορολογικού της αντιπροσώπου της, να υποβάλει για τη φορολογική περίοδο 01/07/2021-31/08/2021, τις με α/α ...../27-10-2021 και ...../31-01-2022 αρχική και τροποποιητική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. αντίστοιχα,

καθώς η υποβολή αυτών έγινε εκ παραδρομής μετά από εσφαλμένη θετική απάντηση της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής σε ερώτημά της σχετικά με την υποβολή δηλώσεων INTRASTAT, καθόσον από 01/07/2021 και εντεύθεν η γερμανική εταιρεία αποδίδει το Φ.Π.Α. για τις εξ αποστάσεως πωλήσεις σε κ-μ της Ε.Ε., μεταξύ των οποίων και στην Ελλάδα, μέσω της νέας Ψηφιακής εφαρμογής OSS (OneStopShop).

**Επειδή** προς επίρρωση των ανωτέρω, η προσφεύγουσα εταιρεία προσκομίζει ενώπιον της Υπηρεσίας μας τα κάτωθι αντίγραφα, με επίσημη μετάφραση:

- Αναγγελία εγγραφής για συμμετοχή στο πρόγραμμα του κανονισμού Υπηρεσίας Μιας Στάσης (OneStopShop) του Κανονισμού της ΕΕ (ΠρώηνMiniOneStopShop) με ημερομηνία έκδοσης 17/05/2021.
- Φορολογική δήλωση για τον κανονισμό Υπηρεσίας Μιας Στάσης (OneStopShop) της ΕΕ για φορολογικές περιόδους από το 3<sup>ο</sup> τρίμηνο του 2021.
- Αναλυτική κατάσταση συναλλαγών λογαριασμού ποσού 2.943.4093,23 ευρώ με ημερομηνία εκτέλεσης 27/10/2021.
- Την α/α: ...../08-03-2022 (Δ.Ο.Υ. Χολαργού) Δήλωση Διακοπής εργασιών της εταιρείας «.....», δ/νση ....., με ΑΦΜ/Φ.Π.Α. στην Ελλάδα ....., με την οποία δήλωσε διακοπή της δραστηριότητάς της και κατάργηση του φορολογικού της αντιπροσώπου με ημερομηνία διακοπής 31/08/2021.

**Επειδή στο άρθρο 28παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται:**

*«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»*

**Επειδή στο άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ.ορίζεται:**

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

**Επειδή**, όπως αναφέρεται στον Εκτελεστικό Κανονισμό (ΕΕ) 2021/965 της Επιτροπής της 9ης Ιουνίου 2021, με τον εκτελεστικό κανονισμό (ΕΕ) 2020/194 της Επιτροπής, θεσπίστηκαν λεπτομερείς κανόνες εφαρμογής του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 904/2010 του Συμβουλίου όσον αφορά τα ειδικά καθεστώτα για υποκείμενους στον φόρο οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες σε μη υποκείμενους στον φόρο, πραγματοποιούν εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών και ορισμένες εγχώριες παραδόσεις αγαθών («ειδικά καθεστώτα»). Ο κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 904/2010 καθορίζει κανόνες διοικητικής συνεργασίας

και καταπολέμησης της απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ). Ειδικότερα, τα άρθρα 47θ και 47ι του εν λόγω κανονισμού, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΕ) 2017/2454 του Συμβουλίου (6), καθορίζουν μέτρα που είναι αναγκαία για τον έλεγχο των συναλλαγών που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στο φόρο οι οποίοι χρησιμοποιούν ένα από τα ειδικά καθεστώτα. Τα ειδικά καθεστώτα επιτρέπουν στους υποκείμενους στο φόρο να δηλώνουν και να καταβάλλουν το Φ.Π.Α. για ορισμένες παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών στο κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένοι (κράτος μέλος εγγραφής) αντί να πρέπει να εγγραφούν και να δηλώνουν και να καταβάλλουν Φ.Π.Α. σε κάθε κράτος μέλος στο οποίο παραδίδουν αυτά τα αγαθά ή παρέχουν αυτές τις υπηρεσίες (κράτος μέλος κατανάλωσης). Το κράτος μέλος εγγραφής διαβιβάζει τις δηλώσεις Φ.Π.Α. και τις πληρωμές στο αντίστοιχο κράτος μέλος κατανάλωσης. Το κράτος μέλος κατανάλωσης θα πρέπει να είναι σε θέση να ελέγξει την ορθότητα των παραδόσεων και των παροχών που δηλώθηκαν και να ελέγξει τους υποκείμενους στον φόρο ζητώντας τους να υποβάλουν δεδομένα για αυτές τις παραδόσεις ή παροχές. Προκειμένου να διευκολυνθεί η ανταλλαγή πληροφοριών και δεδομένων που αφορούν πράξεις οι οποίες πραγματοποιούνται από υποκείμενους στο φόρο με χρήση ενός από τα ειδικά καθεστώτα, το κράτος μέλος εγγραφής θα πρέπει να είναι σε θέση να επαληθεύσει, κατά τη λήψη αίτησης παροχής πληροφοριών, ότι η αίτηση αφορά υποκείμενο στον φόρο που χρησιμοποιεί ένα από τα ειδικά καθεστώτα, ποιος είναι ο υποκείμενος στο φόρο τον οποίο αφορά η αίτηση, καθώς και να προσδιορίσει τον τύπο των δεδομένων που ζητεί το κράτος μέλος κατανάλωσης. Προκειμένου να διευκολυνθεί η παροχή πληροφοριών και δεδομένων στο κράτος μέλος εγγραφής, οι υποκείμενοι στον φόρο που χρησιμοποιούν ένα από τα ειδικά καθεστώτα ή οι μεσάζοντές τους θα πρέπει να είναι σε θέση να χρησιμοποιήσουν τυποποιημένο έντυπο σε αναγνώσιμο μορφότυπο. Με τον τρόπο αυτό, το κράτος μέλος εγγραφής θα μπορεί να απαντήσει στο κράτος μέλος κατανάλωσης εντός 30 ημερών από την ημερομηνία υποβολής της αίτησης, σύμφωνα με το άρθρο 47θ παράγραφος 5 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 904/2010.

Επειδή, όπως προκύπτει από την από 27/06/2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε διότι δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών ύψους 24.836,16 ευρώ, σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ. 1 περ. β' του ν.2859/2000, καθώς η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε στη με αριθμ. πρωτ. ....../11-03-2022 πρόσκληση και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά αρχεία και στοιχεία που τηρήθηκαν κατά τη φορολογική περίοδο 01/07/2021-30/09/2021. Σύμφωνα με τα προσκομιζόμενα στοιχεία, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα υποκείμενη στο φόρο γερμανική εταιρεία κάνει χρήση του ειδικού «ενωσιακού καθεστώτος» για τις ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών, για παραδόσεις αγαθών εντός κράτους μέλους που πραγματοποιούνται μέσω ηλεκτρονικών διεπαφών που διευκολύνουν τις εν λόγω παραδόσεις, ωστόσο, με βάση την παραπάνω έκθεση ελέγχου, δεν προκύπτει ότι το γεγονός αυτό έχει ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο.

Επειδή, ειδικότερα, στην έκθεση ελέγχου δεν περιλαμβάνονται πληροφορίες σχετικά με την εγγραφή της προσφεύγουσας εταιρείας στο ειδικό ενωσιακό καθεστώς, την υποβολή δηλώσεων και την καταβολή του φόρου, καθώς και την κατανομή του φόρου στη χώρα μας, που της αναλογεί με βάση τα

στοιχεία των δηλώσεων. Εξάλλου, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α., τα κράτη μέλη εγγραφής των υποκείμενων στο φόρο είναι υποχρεωμένα να παρέχουν τις ως άνω πληροφορίες στα άλλα κράτη μέλη κατανάλωσης, προκειμένου να γίνεται επαλήθευση της κατάστασης των υποκείμενων στον φόρο και της ακρίβειας των συναλλαγών που καλύπτονται από το παρόν ειδικό καθεστώς. Ως εκ τούτου, από τα προσκομιζόμενα στοιχεία και πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης, προκύπτει ότι η φορολογική αρχή προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, χωρίς να αξιολογήσει τα πραγματικά γεγονότα και χωρίς να παράσχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που τη θεμελιώνουν.

Αν μια ατομική πράξη δε φέρει την απαιτούμενη δικαιολογία, τότε υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας που συνιστά και λόγο ακύρωσης, διότι η αιτιολογία αποτελεί έκφραση της αρχής της νομιμότητας της πράξης (ΣτΕ 171/2002).

Εν προκειμένω, η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικώς πλημμελής και ακυρωτέα, διότι, πέρα από το γεγονός ότι ουδέποτε κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η εντολή ελέγχου (ενώ και η προσβαλλόμενη πράξη και η έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζεται η έκδοσή της δεν κοινοποιήθηκαν σύννομα), υφίσταται και παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που προβλέπεται στα άρθρα 28 και 64 του Κ.Φ.Δ., και που συνίσταται στην παντελή αοριστία της έκθεσης ελέγχου.

**Επειδή**, κατόπιν όλων των ανωτέρω διαπιστώσεων, η κρίση του φορολογικού ελέγχου, όπως αυτή αποτυπώνεται στην από 27/06/2022 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, που αποτελεί την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, καταλείπει κενά και αμφιβολίες ως προς την ορθότητά της, με αποτέλεσμα η προσβαλλόμενη πράξη να στερείται σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας.

**Επειδή**, βάσει των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας αλλοδαπής εταιρείας είναι νόμω βάσιμοι, γίνονται αποδεκτοί και η προσβαλλόμενη πράξη της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, κρίνεται τυπικά πλημμελής και ακυρώνεται.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 και 2 περίπτωση γ' του Κ.Φ.Δ.:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) ...,

β) ...,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης «επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ., όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής

πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 20/09/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία «.....», και την ακύρωση της υπ' αριθμ. ....../27-06-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, φορολογικής περιόδου 01/07/2021-30/09/2021, λόγω τυπικής πλημμέλειας.

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης  
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της  
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης  
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**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.